

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**255**

# Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowci  
**Teresa Cebrowska**  
**Waldemar Dotkuś**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Waldemar Gos, Józef Pfaff, Helena Żukowska

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-297-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Melania Bąk:</b> Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
<b>Renata Biadacz:</b> Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy .....	28
<b>Jolanta Chluska:</b> Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej .....	39
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe .....	48
<b>Stanisław Hońko, Przemysław Mućko:</b> Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny” .....	59
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
<b>Anna Kasperowicz:</b> Warunki kontroli środków trwałych.....	82
<b>Joanna Koczar:</b> Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie .....	108
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej .....	118
<b>Anna Kuzior:</b> Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF .....	127
<b>Renata Kwiatkowska:</b> Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare .....	138
<b>Irina A. Lukyanova:</b> Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany .....	147
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Kompletność środków trwałych.....	159
<b>Ewa Wanda Maruszevska:</b> Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
<b>Alicja Mazur:</b> Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej .....	186
<b>Edward Pielichaty:</b> Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
<b>Jolanta Rubik:</b> Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

<b>Bożena Rudnicka:</b> Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych .....	218
<b>Adrian Ryba:</b> Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
<b>Marzena Tatarska:</b> Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe .....	256
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
<b>Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle:</b> Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie .....	273
<b>Paweł Zieniuk:</b> Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
<b>Katarzyna Żuk:</b> Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

## Summaries

<b>Melania Bąk:</b> Fixed assets and their consumption in a product life cycle .....	27
<b>Renata Biadacz:</b> Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time .....	38
<b>Jolanta Chluska:</b> Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach .....	58
<b>Stanisław Hońko, Przemysław Mućko:</b> Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation? .....	81
<b>Anna Kasperowicz:</b> Fixed assets terms of control .....	91
<b>Joanna Koczar:</b> Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture .....	117
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Revaluation of fixed tangible assets to fair value .....	126

---

<b>Anna Kuzior:</b> Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS .....	137
<b>Renata Kwiatkowska:</b> Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
<b>Irina A. Lukyanova:</b> Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects .....	158
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Completeness of fixed assets .....	176
<b>Ewa Wanda Maruszewska:</b> Valuation of fixed assets and accountants' professionalism .....	185
<b>Alicja Mazur:</b> Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements .....	198
<b>Edward Pielichaty:</b> Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law .....	208
<b>Jolanta Rubik:</b> Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction .....	217
<b>Bożena Rudnicka:</b> Problems with valuation of fixed assets in budget entities .....	229
<b>Adrian Ryba:</b> Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article .....	245
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation .....	255
<b>Marzena Tatarska:</b> The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
<b>Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle:</b> Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
<b>Paweł Zieniuk:</b> Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises .....	291
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
<b>Katarzyna Żuk:</b> Fixed assets in Polish and Belarussian balance law .....	311

**Bożena Rudnicka**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## PROBLEMY WYCENY ŚRODKÓW TRWAŁYCH W JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH

---

**Streszczenie:** Jednostki budżetowe, ustalając wartość wprowadzanych do ksiąg rachunkowych składników aktywów, w tym środków trwałych, są zobowiązane do przestrzegania przepisów ustawy o rachunkowości oraz przepisów szczególnych. Zgodnie z dosłownym brzmieniem jednego z przepisów szczególnych jest możliwa wycena nieruchomości na moment ustanowienia trwałego zarządu nie według wartości historycznej, a według aktualnej wartości rynkowej. Jest to sprzeczne z ustawą o rachunkowości. Celowe byłoby jednoznaczne określenie zasad wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych na moment ich ujęcia w księgach rachunkowych i na moment sprawozdawczy, w tym możliwości wyceny nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż według wartości godziwej oraz zaliczania kosztów finansowania zewnętrznego do ceny nabycia lub do kosztów okresu bieżącego.

**Słowa kluczowe:** wycena, środki trwałe, jednostki budżetowe.

### 1. Wstęp

O rachunkowości mówi się, że jest sztuką pomiaru. Do najważniejszych pomiarów należy wycena aktywów jednostki. W zależności od rodzaju prowadzonej przez jednostkę działalności waga wyceny określonych składników aktywów jest różna. W jednostkach budżetowych najważniejsze są niewątpliwie środki trwałe. Stanowią one przeciętnie, szczególnie nieruchomości, ponad 90% wartości aktywów jednostek budżetowych.

Rachunkowość jednostek budżetowych musi być prowadzona z uwzględnieniem zarówno regulacji ogólnych wynikających z ustawy o rachunkowości, jak i przepisów szczególnych, określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów [Rozporządzenie MF, 5.07.2010]. W praktyce połączenie wynikających z tych dwóch aktów prawnych zasad wyceny środków, czy też sprzeczne interpretacje tylko przepisów szczególnych są przyczyną przyjmowania za podstawę wyceny wartości historycznych lub bieżących, cen obejmujących lub nie odsetki i prowizje od kredytów.

Wątpliwości co do zasad wyceny środków trwałych, przede wszystkim nieruchomości, jakie powinny być stosowane w jednostkach budżetowych, potwierdziły i uwidoczniły opinie biegłych rewidentów po pierwszym badaniu sprawozdania finansowego jednostek samorządu terytorialnego.

Sklania to do podjęcia próby rozpoznania przyczyn tej sytuacji oraz próby odpowiedzi na pytanie, czy jeśli potrzebne są zmiany zasad wyceny środków trwałych, ujmowanych w księgach rachunkowych jednostek budżetowych, to jaki powinien być ich kierunek. Jest to celem tego artykułu.

## **2. Szczególne zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki budżetowe a pojęcie środków trwałych**

Jak to określono w art. 2 ustawy o rachunkowości, przepisy ustawy stosuje się również do gmin, powiatów, województw i ich związków, a także do samorządowych i państwowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych [Ustawa o rachunkowości, art. 2 ust. 1 pkt 4]. Przepisy ustawy o rachunkowości – art. 81 – nie zawierają delegacji dla Ministra Finansów upoważniającej go do wydania szczególnych zasad rachunkowości, mających zastosowanie do jednostek budżetowych. Ma to miejsce w art. 40 ustawy o finansach publicznych [Ustawa o finansach publicznych], gdzie sformułowano ogólną zasadę, w myśl której jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, są zobowiązane do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości, jednak z uwzględnieniem zasad szczególnych wskazanych w ustawie o finansach publicznych [Karlikowska i in. 2010, s. 120]. W art. 40 ust. 3 ufp określono, że szczególne zasady rachunkowości dla wymienionych jednostek dotyczą m.in.:

- ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego;
- wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów;
- sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont Minister Finansów został zobowiązany określić w drodze stosownych rozporządzeń. Z dniem 31 lipca 2010 r. weszło w życie aktualnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont obowiązujących jednostki budżetowe – zwane w dalszej części artykułu rozporządzeniem [Rozporządzenie MF, 5.07.2010]. Rozporządzenie to m.in. określa:

- pojęcie środków trwałych,
- szczególne zasady wyceny, umarzania i amortyzacji oraz inwentaryzacji środków trwałych, a także wartości niematerialnych i prawnych,
- zasady ewidencji środków trwałych.

Rozporządzenie to w tym roku zostało znowelizowane, przy czym nowelizacja rozporządzenia nie dotyczyła pojęcia i wyceny środków trwałych.

Środki trwałe to jedyny składnik aktywów, do definicji którego w rozporządzeniu odniesiono się wprost. Jak postanowiono w § 2 pkt 5 rozporządzenia, w podmiotach, których dotyczy rozporządzenie, w tym w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych, przez środki trwałe rozumie się środki, o których mowa

w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki [Rozporządzenie MF, 5.07.2010].

Właścicielem środków trwałych używanych czy administrowanych przez jednostki budżetowe jest odpowiednio jednostka samorządu terytorialnego lub Skarb Państwa. Zgodnie jednak z przytoczoną definicją powinny być one ujmowane w księgach rachunkowych i prezentowane w sprawozdaniu finansowym jednostek, które otrzymały je w zarząd lub użytkowanie.

Środkami, które jednostka otrzymuje w zarząd, a konkretnie w trwałe zarząd, są nieruchomości. Mogą to być grunty lub nieruchomości zabudowane. Zgodnie z przyjętymi zasadami klasyfikacji środków trwałych grunty są ujmowane jako odrębny obiekt inwentarzowy od wzniesionych na nich budynków czy budowli.

Nieruchomości w jednostkach budżetowych stanowią szczególnie istotną grupę środków trwałych. Ich wartość przekracza często 90% sumy bilansowej jednostki. Mimo dość długiego okresu funkcjonowania instytucji trwałego zarządu i niekwestionowanej zasady, że jednostka, która otrzymuje nieruchomość w trwałe zarząd, powinna ją wykazać jako swoje środki trwałe, realizacja tej zasady w praktyce wyglądała i wygląda różnie. Do niedawna częste były sytuacje, że w księgach jednostki ewidencjonowano przekazany jej w trwałe zarząd budynek, a pomijano grunt, mimo że grunt też przekazano jednostce w zarząd w tej samej decyzji; budynek i grunt księgowano jako jeden obiekt inwentarzowy o wspólnej wartości; jednostce przekazywano tylko budynek, a grunt pozostawał w ewidencji urzędu jednostki samorządu terytorialnego; mimo ustanowienia decyzji o trwałym zarządzie, używane przez jednostki organizacyjne na mocy tych decyzji nieruchomości nadal ewidencjonowano w księgach urzędu jednostki samorządu terytorialnego.

Podczas kontroli oceniających prawidłowość stosowanych zasad ewidencji środków trwałych, przeprowadzanych w jednostkach budżetowych, inspektorzy NIK oraz RIO niejednokrotnie stwierdzali też następujące nieprawidłowości: brak prawnego uregulowania formy władania nieruchomościami przez jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego, przypadki ewidencji nieruchomości, szczególnie gruntów, wyłącznie ilościowo, bez dokonania ich wyceny, występowanie rozbieżności między stanem nieruchomości wykazywanym w ewidencji gminnego, powiatowego czy wojewódzkiego zasobu nieruchomości a danymi wynikającymi z ewidencji prowadzonej w urzędach jednostek samorządu terytorialnego<sup>1</sup>.

Chociaż mogłoby się wydawać oczywiste, że nieruchomości przekazywane, na mocy decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu, z jednej jednostki organizacyjnej do drugiej, w ramach tej samej jednostki samorządu terytorialnego, czyli tego samego właściciela, powinny być ewidencjonowane z zachowaniem kontynuacji przyjętych w uprzedniej jednostce zasad: raz ustalonej wartości i zasad amortyzacji, to jednak

---

<sup>1</sup> Na przykład wystąpienie pokontrolne RIO do Wójta Gminy Żary z dnia 13.04.2011 r., RIO I-092/24/11, [http://www.bip.zielonagora.rio.gov.pl/dok\\_wnioski/811102K111.pdf](http://www.bip.zielonagora.rio.gov.pl/dok_wnioski/811102K111.pdf).



w tej materii pojawiły się wątpliwości. Dotyczyły one tego, w jakiej wartości otrzymane w trwałe zarząd nieruchomości należy do ksiąg wprowadzić: według ustalonej na potrzeby trwałego zarządu aktualnej wartości rynkowej czy też według wartości historycznej, w tzw. szyku rozwartym, kwotami wartości początkowej i dotychczasowego umorzenia, wynikającymi z ksiąg rachunkowych jednostki uprzednio prowadzącej ewidencję tej nieruchomości<sup>2</sup>.

Podstawową przyczyną tych wątpliwości był i jest zapis w rozporządzeniu mówiący o tym, że środki trwałe otrzymane nieodpłatnie na mocy decyzji organu administracyjnego mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji [Rozporządzenie MF, 5.07.2010, § 6 ust. 1].

### 3. Zasady wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych

Ogólne zasady wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych określa ustawa o rachunkowości. Środki trwałe wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych) pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości [Ustawa o rachunkowości, art. 28 ust. 1 pkt 1].

Nieruchomości zaliczane do inwestycji wyceniać można według zasad stosowanych do środków trwałych lub według wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej [Ustawa o rachunkowości, art. 28 ust. 1 pkt 1a 4].

W stosunku do regulacji ustawy o rachunkowości istotne jest, że nieruchomości jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych są zaliczane wyłącznie do środków trwałych. Inwestycje w jednostkach budżetowych to pojęcie tożsame ze środkami trwałymi w budowie.

Rozporządzenie nie określa, inaczej niż ma to miejsce w ustawie o rachunkowości, ceny nabycia (kosztu wytworzenia) środków trwałych. Oznacza to, że cena nabycia i koszt wytworzenia – tak jak to określono w art. 28 ust. 8 ustawy – środków trwałych w budowie, środków trwałych obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres ich budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do użytkowania, w tym również:

1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,

2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

W państwowych jednostkach budżetowych, które finansują nabycie środków trwałych z otrzymanych na ten cel środków na wydatki inwestycyjne, poza ewentu-

---

<sup>2</sup> Inaczej niż ustawa o rachunkowości MSRSP 17 „Rzeczowe aktywa trwałe” przewiduje w jednostkach sektora finansów publicznych możliwość wyceny środków trwałych według aktualnej wartości rynkowej [Muller-Marques Berger 2009, s. 105–110].

alnymi różnicami kursowymi, kosztami finansowania zewnętrznego mogą być jedynie odsetki za zwłokę w spłacie zobowiązań wymagalnych. W samorządowych jednostkach budżetowych spór toczy się o to, czy do ceny nabycia (kosztu wytworzenia) środków trwałych powinno się wliczać odsetki od kredytów, jakie jednostka samorządu terytorialnego zaciąga na sfinansowanie wydatków inwestycyjnych. W najpopularniejszym, wydawanym cyklicznie od wielu lat, ostatnim wydaniu komentarza do planu kont dla jednostek budżetowych stwierdza się, że jeśli kredyt zaciągnięty przez jednostkę samorządu terytorialnego można przypisać konkretnemu zadaniu inwestycyjnemu, to oprocentowanie zaliczyć można do kosztów budowy środka trwałego, ale tylko w okresie budowy środka trwałego [Augustowska, Rup 2012, s. 19], w innej zaś pozycji literaturowej podkreśla się, że do wartości początkowej środków trwałych nie wlicza się odsetek od kredytów i pożyczek zaciągniętych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego na sfinansowanie inwestycji, gdyż obciążają one bezpośrednio wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego [Zysnarska 2011, s. 205].

W praktyce nie jest to też jednoznacznie rozumiane, szczególnie w świetle stwierdzenia, że kredyt jest zaciągany przez jednostkę samorządu terytorialnego na sfinansowanie deficytu budżetowego, a nie na pokrycie wydatków dotyczących finansowania konkretnej inwestycji. Jak wynika z analizy postanowień dostępnych na stronach internetowych polityk rachunkowości różnych urzędów jst, wiele z nich przyjmuje, że odsetki i prowizje naliczone za okres budowy środka trwałego są w całości wykazywane jako bieżące koszty finansowe w rachunku zysków i strat urzędu, tym samym nie zwiększają one wartości początkowej nabywanych (budowanych) środków trwałych.

W Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości Sektora Publicznego 5 (MSRSP 5) „Koszty finansowania zewnętrznego” dopuszcza się dwa sposoby ujęcia księgowego tych kosztów:

- model kosztowy: dopisanie wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego do wydatków w okresie, w którym zostały poniesione, oraz
- model oparty na kapitalizacji: kapitalizacja wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio powiązać z nabyciem lub wytworzeniem dostosowywanego składnika aktywów, ale tylko wtedy, gdy istnieje prawdopodobieństwo, że koszty te spowodują korzyści ekonomiczne lub wzmocnią potencjał usług takiej jednostki w przyszłości, oraz gdy koszty takie można wiarygodnie wycenić. Wszystkie pozostałe koszty finansowania zewnętrznego, które nie spełniają warunków kapitalizacji, są ujmowane w momencie ich poniesienia [Podsumowanie MSRSP... 2011, s. 10].

Rozwiązań przewidzianych w MSRSP jednostki budżetowe nie mogą uwzględnić w swojej dokumentacji zasad rachunkowości, jeśli są inne, niż przewiduje to ustawa o rachunkowości, ponieważ MSRSP nie obowiązują w Polsce. Praktyka wielu jednostek wygląda jednak tak, jak to określa model kosztowy MSRSP 5, mimo że

zgodnie z ustawą o rachunkowości odsetki i prowizje od kredytów powinny być kapitalizowane w wartości początkowej.

Zdaniem autorki do praktycznego stosowania w jednostkach samorządu terytorialnego (ich jednostkach organizacyjnych) lepszy jest właśnie model kosztowy. Ponadto model ten zapewnia takie same zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych.

Problemem dotyczącym wyceny środków trwałych, wzbudzającym większe kontrowersje niż ujęcie w cenie nabycia kosztów finansowania zewnętrznego, były i są zasady wyceny nieruchomości przekazywanych w trwały zarząd. Ustanowienie trwałego zarządu wiąże się bowiem najczęściej z określeniem aktualnej ceny rynkowej nieruchomości przekazywanej w ramach trwałego zarządu.

#### **4. Zasady wyceny nieruchomości w ustawie o gospodarce nieruchomościami**

Zgodnie z art. 18 ustawy o gospodarce nieruchomościami (dalej ugn) nieruchomości mogą być oddawane jednostkom organizacyjnym w trwały zarząd, najem i dzierżawę oraz użyczane na cele związane z ich działalnością. W art. 43 ust. 1 ugn mianem trwałego zarządu określa się formę władania nieruchomościami przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Z wnioskiem o ustanowienie trwałego zarządu występuje jednostka organizacyjna. Trwały zarząd ustanawia na czas nieoznaczony lub czas oznaczony właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego w drodze decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu. Decyzja ta, zgodnie z art. 45 ust. 1 ugn, między innymi zawiera cenę nieruchomości i opłatę z tytułu trwałego zarządu oraz możliwość aktualizacji opłaty z tytułu trwałego zarządu.

Wykazywana w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu cena nieruchomości powinna być ustalana, jak to wskazano w art. 67 ust. 1, na podstawie jej wartości.

Czym jest ta wartość, określają kolejne przepisy ugn, przede wszystkim dział VI. Zgodnie z art. 150 ust. 1 w wyniku wyceny nieruchomości dokonuje się:

- 1) określenia wartości rynkowej;
- 2) określenia wartości odtworzeniowej;
- 3) ustalenia wartości katastralnej;
- 4) określenia innych rodzajów wartości przewidzianych w odrębnych przepisach.

Przy czym:

- wartość rynkową określa się dla nieruchomości, które są lub mogą być przedmiotem obrotu,
- wartość odtworzeniową określa się dla nieruchomości, które ze względu na rodzaj, obecne użytkowanie lub przeznaczenie nie są lub nie mogą być przedmiotem obrotu rynkowego, a także jeżeli wymagają tego przepisy szczególne,
- wartość katastralną nieruchomości ustala się dla nieruchomości, o których mowa w przepisach o podatku od nieruchomości.

W art. 151 ust. 1 ugn wskazano, że wartość rynkową nieruchomości stanowi najbardziej prawdopodobna jej cena, możliwa do uzyskania na rynku, określona z uwzględnieniem cen transakcyjnych, przy przyjęciu następujących założeń:

1) strony umowy były od siebie niezależne, nie działały w sytuacji przymusowej oraz miały stanowczy zamiar zawarcia umowy;

2) upłynął czas niezbędny do wyeksponowania nieruchomości na rynku i do wy-negocjowania warunków umowy.

Wyboru właściwego podejścia oraz metody i techniki szacowania nieruchomości – jak to określa art. 154 ust. 1 ugn – dokonuje rzeczoznawca majątkowy, uwzględniając w szczególności cel wyceny, rodzaj i położenie nieruchomości, przeznaczenie w planie miejscowym, stan nieruchomości oraz dostępne dane o cenach, dochodach i cechach nieruchomości podobnych.

Ustawa o gospodarce nieruchomościami określa też w art. 155 ust. 1, że przy szacowaniu nieruchomości wykorzystuje się wszelkie niezbędne i dostępne dane o nieruchomościach, zawarte w szczególności w:

- 1) księgach wieczystych;
- 2) katastrze nieruchomości;
- 3) ewidencji sieci uzbrojenia terenu;
- 4) wykazach prowadzonych przez urzędy skarbowe<sup>3</sup>.

Zgodnie z ugn za nieruchomość oddaną w trwały zarząd pobiera się opłaty roczne, a opłaty z tytułu trwałego zarządu ustala się według stawki procentowej od ceny nieruchomości wskazanej w decyzji.

W art. 87 ugn przyjęto, że wysokość opłaty rocznej z tytułu trwałego zarządu nieruchomości może być aktualizowana nie częściej niż raz w roku, jeżeli wartość tej nieruchomości ulegnie zmianie.

Przejęcie przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe wiąże się więc z następującymi skutkami:

- koniecznością określenia na potrzeby ustalenia opłaty z tytułu trwałego zarządu wartości nieruchomości, którą z reguły jest jej wartość rynkowa,
- zmianą tej wartości w wyniku ponownej wyceny nieruchomości do aktualnej wartości rynkowej w związku z potrzebą dokonania zmian w opłatach z tytułu trwałego zarządu.

Przedstawione regulacje ugn z jednej strony wskazują na obowiązek okresowego uaktualniania wartości nieruchomości objętych trwałym zarządem (podobnie jak wartości gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie), z drugiej zaś wymagają określenia, czy tak zaktualizowana wartość powinna mieć wpływ na wycenę księgową tych nieruchomości.

---

<sup>3</sup> Podobne punkty odniesienia, mogące stanowić podstawę określenia wartości rynkowej, zawiera MSSF 13 „Wycena wartości godziwej”.

## 5. Ustanowienie trwałego zarządu a aktualizacja wyceny nieruchomości w jednostkach budżetowych

Wskazanie możliwości przyjmowania za podstawę wyceny wprowadzanych do ksiąg rachunkowych nieruchomości ceny z decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu otrzymanych w trwałe zarząd określone zostało w § 6 rozporządzenia. Postanowiono w nim m.in., że:

- środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji,
- wartość początkowa środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe podlegają aktualizacji zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach, a wyniki aktualizacji są odnoszone na fundusz,
- inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości [Rozporządzenie MF, 5.07.2010, § 6 ust. 1, 5 i 7].

Obowiązek, aby inwentaryzacja nieruchomości zapewniała porównanie ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio zasobu nieruchomości, został po raz pierwszy wprowadzony w 2010 r. Jego realizacja doprowadziła do postawienia pytania, czy jeśli w prowadzonej w starostwie ewidencji zasobu nieruchomości jest wykazana inna wartość niż wykazana w księgach rachunkowych jednostki, z reguły rynkowa, ustalona na potrzeby ustanowienia trwałego zarządu, to powinno się dokonać aktualizacji wyceny, tak aby te kwoty były zgodne? Czy tym samym regulacje ugn, określające zasady wyceny nieruchomości, należy potraktować jako przepisy odrębne, na podstawie których taka aktualizacja jest możliwa?

Część jednostek tak właśnie interpretowała ten przepis i dokonywała korekty wartości początkowej budynków i gruntów. W świetle obowiązujących przepisów zarówno ustawy o rachunkowości, jak i rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości takie podejście należy uznać za błędne i pozostające w sprzeczności z tym, że aktualizacja wyceny środków trwałych jest możliwa tylko na podstawie odrębnych przepisów<sup>4</sup>.

Nielogiczne byłoby w tym samym fragmencie rozporządzenia z jednej strony wskazywać, że aktualizacja wyceny środków trwałych jest możliwa tylko na podstawie odrębnych przepisów – § 6 ust. 5, a jednocześnie przyjmować, że to rozporządzenie jest tym odrębnym przepisem umożliwiającym aktualizację wyceny na podstawie cen rynkowych nieruchomości ustalanych w związku z ustanowieniem na tej nieruchomości trwałego zarządu – § 6 ust. 1.

O tym, że podstawą aktualizacji wyceny powinny być odrębne od ustawy o rachunkowości oraz rozporządzenia przepisy, wydane wyraźnie w związku z po-

<sup>4</sup> Jak można sądzić, takie też jest stanowisko Departamentu Rachunkowości Ministerstwa Finansów – por. Konsultacje, pyt. 17, „Rachunkowość” z 2011, nr 6.

wszechną aktualizacją wyceny środków trwałych, świadczą też wyjaśnienia podane przez Departament Rachunkowości Ministerstwa Finansów. Ich przykładem są odpowiedzi na pytania czytelników miesięcznika „Rachunkowość”, publikowane w tym czasopiśmie w dziale Konsultacje.

Miesięcznik „Rachunkowość” skonsultował z Departamentem Rachunkowości m.in. następujące pytanie: „Po wielu latach zakończono budowę i oddano uzyskane z niej środki trwałe do użytkowania. Wartość tych środków trwałych, w dużym stopniu nabytych przed wielu laty, jest w stosunku do aktualnych cen niewspółmiernie niska i nie odzwierciedla realiów. Czy można – np. na podstawie wyceny dokonanej przez rzeczoznawcę – zaktualizować wartość tych środków trwałych?”. W odpowiedzi Departament Rachunkowości stwierdził, że niestety nie. Wartość początkowa i dotychczas dokonane od środków trwałych odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe mogą ulegać aktualizacji wyceny wyłącznie na podstawie odrębnych przepisów, a od 1994 r. takich przepisów nie wydano [Ustawa o rachunkowości z wyjaśnieniami... 2011, s. 135].

Inna spółka zadała pytanie, czy możliwe jest zwiększenie ceny nabycia prawa wieczystego użytkowania gruntu i odniesienie różnicy na kapitał z aktualizacji wyceny w związku z podniesieniem przez Urząd Miasta rocznej opłaty za to prawo, uzasadnianym przez urząd wzrostem wartości gruntu. W odpowiedzi redakcji skonsultowanej z Departamentem Rachunkowości wskazano, że prawo wieczystego użytkowania gruntu zalicza się do środków trwałych, te zaś wycenia się według cen nabycia (lub kosztów wytworzenia) bądź w wartości przeszacowanej na skutek aktualizacji wyceny, jeśli – na mocy odrębnych przepisów – aktualizacja taka następuje. W dalszej części odpowiedzi podkreślono, że przepisy zezwalające na aktualizację wyceny środków trwałych nie zostały wydane, dlatego brak jest podstaw prawnych do zmiany figurujących w księgach cen środków trwałych, w tym prawa wieczystego użytkowania gruntów, przez jednostki pozostające pod rządami ustawy [Ustawa o rachunkowości z wyjaśnieniami... 2011, s. 135].

W niektórych publikacjach można jednak spotkać stanowiska, że możliwa jest wycena wprowadzanej do ksiąg rachunkowych otrzymanej w trwałe zarząd nieruchomości według wynikającej z decyzji wartości rynkowej ustalonej przez rzeczoznawcę. Może to mieć miejsce, jeśli np. przekazywana nieruchomość została całkowicie umorzona w jednostce wcześniej z niej korzystającej. Dotyczy to także nieruchomości przekazywanej z jednej jednostki organizacyjnej do drugiej w ramach tej samej jednostki samorządu terytorialnego [Wieczorek 2012].

Fakt uaktualniania w księgach rachunkowych wartości nieruchomości otrzymanych przez jednostki budżetowe w trwałe zarząd potwierdzają opinie biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek samorządu terytorialnego za 2010 r. [Szkларz-Snopek 2012]. Potwierdzają to też kontrole dokonywane przez RIO [Bobowska, Kowalski 2012].

Zdaniem biegłych rewidentów sprawozdania finansowe jednostek samorządu terytorialnego nie zawierają rzetelnej informacji o wartości majątku jst. Jest to spo-

wodowane przede wszystkim błędnym stosowaniem metod wyceny oraz regulacji rozporządzenia z 5 lipca 2010 r. Jak stwierdzają, wycena nieruchomości, zarówno budynków, jak i gruntów, według wartości godziwej (rynkowej) może mieć miejsce tylko w odniesieniu do nieruchomości zaliczanych do inwestycji. Taka sytuacja nie występuje w jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ nieruchomości w jednostkach budżetowych są zaliczane do środków trwałych. Natomiast przekazanie nieruchomości w trwałą zarząd nie może być podstawą do wzrostu majątku w jednostkach organizacyjnych tego samego właściciela, nie powinno następować wówczas nowe rozpoznanie wartości majątku i przeszacowanie tego majątku na podstawie nowo oszacowanych wartości rynkowych (określanych przez biegłych rewidentów mianem wartości godziwej). Niedopuszczalne jest, ich zdaniem, wprowadzanie do ksiąg rachunkowych nieruchomości, np. gruntów, według oszacowanej wartości godziwej w sytuacji, gdy na moment wprowadzenia nieruchomości do ksiąg rachunkowych znana jest cena nabycia tych nieruchomości wynikająca z innych dokumentów, np. z aktu notarialnego. Nie powinna też mieć miejsca, zdaniem biegłych rewidentów, coroczna, samodzielna aktualizacja wyceny nieruchomości [Pokojska 2012].

Zdaniem biegłych rewidentów w dużej mierze przyczyną wskazanych nieprawidłowości w wycenie nieruchomości samorządowych jest m.in. to, że szczególne zasady rachunkowości jednostek budżetowych są wydawane na podstawie ustawy o finansach publicznych, a nie ustawy o rachunkowości. Wskutek tego możliwe jest ustalenie innych niż w ustawie o rachunkowości zasad wyceny środków trwałych [Pokojska 2012].

Ze zdaniem tym jednak trudno się zgodzić, nie tylko dlatego, że art. 81 ustawy o rachunkowości nie upoważnia obecnie Ministra Finansów do wydania rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej. Gdyby nie to, że jeden z przepisów rozporządzenia został sformułowany niezbyt jasno, to, na podstawie jakiej ustawy wydawane są szczególne zasady rachunkowości obowiązujące jednostki budżetowe, nie miałyby w tym przypadku znaczenia. Co nie znaczy, że nie można postawić problemu, czy szczególne zasady rachunkowości powinny być wydawane wyłącznie na podstawie ustawy o rachunkowości? Biorąc pod uwagę specyfikę gospodarki finansowej jednostek budżetowych oraz kategorii związanych z wykonaniem budżetu, prostsze i właściwe wydaje się przyjęte obecnie rozwiązanie.

## 6. Wnioski

Zasady wyceny środków trwałych jednostek budżetowych określa przede wszystkim ustawa o rachunkowości. Zgodnie z przepisami ustawy podstawą wyceny środków trwałych powinna być historyczna cena nabycia (koszt wytworzenia). Może być ona zaktualizowana na podstawie odrębnych przepisów. Jak się wydaje, w myśl ustawy o rachunkowości, za przepisy takie nie powinna być uznana ustawa o gospodarce nieruchomościami, określająca zasady ustalania ceny nieruchomości i jej ak-

tualizacji w związku z ustanowieniem trwałego zarządu i związanymi z tym zarządzeniem opłatami.

Jednak obowiązujące jednostki budżetowe przepisy szczególnie dopuszczają możliwość wyceny nieruchomości otrzymywanych w trwały zarząd według ceny wskazanej w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu. Przyjęcie jej jako podstawy wyceny powoduje doprowadzenie wyceny historycznej do aktualnej wartości rynkowej. Jest więc aktualizacją wyceny, dokonywaną wbrew uznawanym zasadom aktualizacji wyceny. Zasady te zakładają m.in., że aktualizacja ma charakter powszechny i dokonywana jest na ten sam moment.

Osobnym problemem jest rozważenie, czy nie jest potrzebna zmiana polskich przepisów o rachunkowości i dopuszczenie możliwości wyceny określonych rodzajów grup środków trwałych nie według wartości historycznych, a według wartości godziwej. Podobnie jak dla jednostek zarobkowych MSR 16, dla jednostek sektora finansów publicznych taki model wyceny dopuszcza MSRSP 17 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

Ustawa o rachunkowości przewiduje kapitalizację kosztów finansowania zewnętrznego w wartości początkowej środków trwałych. Istnieją jednak wątpliwości co do zasadności i możliwości wliczania do wartości początkowej środków trwałych nabywanych (wytwarzanych) przez samorządowe jednostki budżetowe, odsetek i prowizji od kredytów zaciąganych przez jednostki samorządu terytorialnego.

W artykule nie zostało poruszonych wiele problemów zarówno ujęcia, jak i wyceny środków trwałych jednostek budżetowych, wartych osobnego rozważenia. Należą do nich choćby ujęcie i wycena w księgach rachunkowych dróg i gruntów pod drogami, wycena i ujęcie nieużytków, wycena gruntów w parkach narodowych, wycena i amortyzacja zabytkowych budynków.

## Literatura

- Augustowska M., Rup W. [2012], *Komentarz do planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, wyd. XII uaktualnione i poprawione, ODDK, Gdańsk.
- Bobowska I., Kowalski J. [2012], *Ustalenia kontroli RIO w zakresie sprawozdawczości*, „Finanse Publiczne” nr 4(65), kwiecień.
- Frendzel M. [2011], *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K. [2010], *Ustawa o finansach publicznych, komentarz*, Presscom, Wrocław.
- Muller-Marques Berger T. [2009], *IPSAS Explained, A summary of International Public Sector Accounting Standards*, Wiley Ltd.
- Podsumowanie MSRSP, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP)*, Deloitte, 2011.
- Pokojska A. [2012], *Minister finansów może wpływać na księgowość miast*, „e - Dziennik Gazeta Prawna”, nr 48, [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/600888,minister\\_finansow\\_moze\\_wplywac\\_na\\_ksiegowosc\\_miast.htm](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/600888,minister_finansow_moze_wplywac_na_ksiegowosc_miast.htm).



- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU nr 128, poz. 861, ze zm.).
- Szklarz-Snopek J. [2012], *Wnioski po pierwszym badaniu sprawozdań finansowych jst*, „Finanse Publiczne” nr 3(64), marzec.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2009, nr 157, poz. 1240, ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2009, nr 152, poz. 1223, ze zm.).
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (DzU 2010, nr 102, poz. 651).
- Wieczorek P. [2012], *Trwały zarządk*, „Finanse Publiczne” nr 2(63), luty.
- Ustawa o rachunkowości z wyjaśnieniami uzgodnionymi z Departamentem Rachunkowości Ministerstwa Finansów, Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2011.
- Zysnarska A. [2011], *Rachunkowość budżetu, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, ODDK, Gdańsk.

## PROBLEMS WITH VALUATION OF FIXED ASSETS IN BUDGET ENTITIES

**Summary:** When budget entities assess a value of assets which are recorded in accounting books, including fixed assets, they are obliged to comply with the act on accounting and other special regulations. According to a literal meaning of one of special regulations it is possible to perform valuation of property at a moment of establishing perpetuity not by historical value but by actual market value. That solution is contradictory to the act on accounting. It would be advisable to unequivocally determine valuation rules for fixed assets in budget entities at the moment of recognition in accounting books and at reporting date, including options to value property intended for sale by fair value and classification of costs of external funding as an acquisition cost or current cost.

**Keywords:** valuation, fixed assets, budget entities.