



Warszawa, 3 czerwca 2022 roku

Sprawa: Odpowiedź na interpelację nr 33700

Znak sprawy: BP1.054.1.2022

Kontakt: Kancelaria MF
tel. +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Elżbieta Witek
Marszałek Sejmu RP

Szanowna Pani Marszałek,

W odpowiedzi na Interpelację nr 33700 z 21 maja 2022 roku Posłanki Karoliny Pawliczak w sprawie sposobu ujmowania zakupu środków trwałych w jednostkach samorządu terytorialnego, uprzejmie informuję, jak poniżej.

Przepisy ustawy o rachunkowości [1] nie definiują zarówno pojęcia wydatków majątkowych/inwestycyjnych, jak i wydatków bieżących. Nie określają one również granicznej wartości środka trwałego jaką jednostka powinna przyjąć ustalając dla tego środka trwałego zasady amortyzacji. W tym zakresie jednostki prowadzące księgi rachunkowe w oparciu o przepisy ww. ustawy, zobowiązane są do stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości, w tym zasady ostrożności i istotności. Określona w art. 7 ustawy zasada ostrożności zobowiązuje jednostki do uwzględnienia w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, m.in. zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również w postaci odpisów amortyzacyjnych.

Natomiast – zgodnie z art. 8 tej ustawy - określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, o której mowa w art. 7 ustawy.

Ustawa o finansach publicznych [2] ustanawia szczególne zasady rachunkowości dla jednostek sektora finansów publicznych (art. 1, art. 40), przy czym w art. 40 ust. 4 przyznaje Ministrowi Finansów kompetencję do określenia w drodze rozporządzenia szczególnych zasad ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Na podstawie tej delegacji Minister Rozwoju i Finansów wydał rozporządzenie w sprawie 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 [3].

Zgodnie z § 7 ust. 2 pkt 6 tego rozporządzenia jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, mogą być umarzane pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne 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 do użytkowania. Zgodnie z opisem do konta 013 „Pozostałe środki trwałe” ujętym w załączniku nr 3 pn. „Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” do ww. rozporządzenia na koncie tym ewidencjonuje się stan oraz zwiększenia i zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych, niepodlegających ujęciu na kontach: 011, 014, 016 i 017, wydanych do używania na potrzeby działalności jednostki, które podlegają umorzeniu lub amortyzacji w pełnej wartości w miesiącu wydania do używania.

Mając na uwadze brzmienie § 7 ust. 2 ww. rozporządzenia, jeżeli ustalona przez kierownika jednostki wartość pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie przekracza wielkości ustalonej w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (10.000 zł), wówczas możliwe jest ich jednorazowe umorzenie.

Zatem decyzja o kwalifikowaniu i ujęciu składników majątkowych ujmowanych na kontach 011 i 013 należeć powinna do kierownika jednostki, a przyjęte przez jednostkę rozwiązanie w tym zakresie powinno znaleźć swoje odzwierciedlenie w stosowanych przez jednostkę zasadach (polityce) rachunkowości.

Innymi słowy, przepis ten umożliwia jednorazowe spisanie w koszty (bilansowe, a nie podatkowe) wydatków na tzw. niskocenne środki trwałe.

Z kolei przepisy w zakresie klasyfikacji środków publicznych nie traktują wydatków na niskocenne środki trwałe jako wydatki majątkowe, lecz jako bieżące. Zgodnie bowiem z treścią objaśnień zamieszczonych pod paragrafem „614 Wydatki na zakupy inwestycyjne pozostałych jednostek” zawartych w załączniku nr 4 do rozporządzenia w sprawie szczegółowej klasyfikacji [4], do wydatków na zakupy inwestycyjne mogą być klasyfikowane wydatki na środki trwałe o wartości początkowej wyższej od kwoty określonej w art. 16f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [5] tj. 10.000 zł.

Należy jednak zauważyć, że u podstaw takich regulacji leży definicja wydatków na cele inwestycyjne zawarta w rozporządzeniu w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa [6]. Klasyfikacja budżetowa nie stanowi bowiem podstawy prawnej ponoszenia określonego dochodu/wydatku, lecz ma wyłącznie charakter narzędzia umożliwiającego ewidencjonowanie w przyjętej systematyce określonych zdarzeń (np. ekonomicznych, społecznych, gospodarczych, administracyjnych), rozstrzygniętych co do zasady przepisami prawa materialnego.

Zauważenia wymaga, że ustawa o finansach publicznych przyjmuje nieco inne znaczenie inwestycji niż ustawa o rachunkowości. Wynika to z art. 132-135 ustawy o finansach publicznych w zakresie budżetu państwa, a także art. 236 i 237 w zakresie budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Przepisy określające pojęcie inwestycji finansowanej z budżetu państwa zawarte są w dziale dotyczącym budżetu państwa (zdefiniowane są natomiast

w przywołanym wyżej rozporządzeniu w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa). Dość powszechnie przyjmuje się, że to te przepisy określają szczegółowe pojęcie wydatków inwestycyjnych także w budżetach jednostek samorządu terytorialnego, z uwagi na to, że pomiędzy przepisami dotyczącymi budżetu centralnego i samorządowego zachodzą istotne związki, zwłaszcza, że dotacja na cele inwestycyjne z pierwszego z nich jest wydatkiem majątkowym, a jednocześnie dochodem majątkowym samorządu.

W rezultacie wspólny rdzeń regulacji ustawy o finansach publicznych przewiduje, że wydatki na cele inwestycyjne dotyczą przede wszystkim: inwestycji budowlanych (zakup, budowa, remont), ulepszenia środków trwałych, zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, z wyjątkiem tych, których wartość początkowa nie przekracza kwoty uprawniającej do dokonania jednorazowo odpisu amortyzacyjnego, określonej w art. 16f ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁾.

Zatem na gruncie rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa przesądzono, że wydatki na środki trwałe, które podlegają jednorazowemu spisaniu w koszty (w rozumieniu prawa bilansowego) nie będą miały charakteru inwestycji.

W świetle powyższego należy zauważyć, że podmioty gospodarcze prowadzą rachunkowość w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości, która – jak już wcześniej wskazano – nie dzieli wydatków na bieżące i majątkowe. Z kolei rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych – z racji gospodarowania środkami publicznymi – musi uwzględniać również potrzeby budżetowe. Należy w tym miejscu podkreślić, że klasyfikacja budżetowa ma powszechne zastosowanie w budżecie państwa, budżetach jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych na każdym etapie procedury budżetowej (planowanie, wykonywanie budżetu, prezentacja w sprawozdaniach). Służy ona celom budżetowym, a jej rolą jest umożliwienie prezentacji środków publicznych w pewien usystematyzowany, jednolity dla całego sektora sposób m.in. do celów ich monitorowania oraz na potrzeby informacyjne.

Obecny sposób klasyfikacji wydatków majątkowych (ściśle uzależniony od kwoty określonej w art. 16f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) obowiązuje od wielu lat i nie nastąpiły żadne zmiany w zakresie stosowania paragrafów klasyfikacji dotyczących tych wydatków. Od stycznia 2018 roku zmianie uległa kwota określona w ww. przepisie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (z 3.500 zł na 10.000 zł), natomiast rozbieżność pomiędzy możliwością przyjęcia przez kierownika jednostki wartości granicznej dla pozostałych środków trwałych niższej niż kwota określona w art. 16f ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a wartością graniczną dla wydatków ujmowanych w klasyfikacji budżetowej jako wydatki majątkowe, chociaż istnieje od 2010 roku, do momentu zmiany tej kwoty nie była kwestionowana.

Jednocześnie odnosząc się do zawartych w interpelacji pytań chciałbym zauważyć, że analiza wszystkich zgłaszanych wniosków i wątpliwości dotyczących stosowanych rozwiązań

¹⁾ z zastrzeżeniem środków przeznaczonych na pokrycie kosztów zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych bez względu na ich wartość oraz innych przedmiotów - jeżeli są pierwszym wyposażeniem obiektów budowlanych (§ 3 pkt 4 i 5 rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa).

budżetowych, również pod kątem możliwości ich uspoźnienia z rozwiązaniami stosowanymi w rachunkowości finansowej powinna uwzględniać fakt, że rozwiązania te obejmują nie tylko jednostki samorządu terytorialnego, ale wszystkie jednostki sektora finansów publicznych i muszą uwzględniać potrzeby budżetowe w możliwie szerokim kontekście, w tym potrzebę sprawowania kontroli środków publicznych oraz jednolitego ich prezentowania przez wszystkie jednostki sektora.

Przedstawiając powyższe – biorąc pod uwagę zawarte w interpelacji zagadnienia dotyczące struktury wydatków samorządów oraz mając na względzie takie zjawiska jak np.: poziom inflacji i obserwowany, jako tendencja, wzrost stóp procentowych – pragnę zaznaczyć, że Ministerstwo Finansów będzie monitorowało sytuację w zakresie spełniania przez jednostki samorządu terytorialnego reguł fiskalnych. W przypadku zaistnienia takiej potrzeby wprowadzone zostaną, stosowne do zdiagnozowanej sytuacji, zmiany uelastyczniające reguły fiskalne obowiązujące jednostki samorządu terytorialnego.

Podstawa prawna

1. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.),
2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 305 z późn. zm.),
3. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie 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 (Dz. U. z 2020 roku, poz. 342),
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513),
5. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.),
6. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz. U. nr 238 poz. 1579).

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia

Ministra Finansów

Sekretarz Stanu

Sebastian Skuza

/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/

