

CZ. Ia.

„Akcja Bilans- przygotowanie do zamknięcia 2024 roku w jednostkach budżetowych”

4. Środki trwałe, pozostałe środki trwałe, wnip, środki trwałe w budowie (inwestycje)- problemy z ewidencją – wybrane zagadnienia:

- a) problemy z ewidencją (czy komputer nabyty za 7000 zł – księgować jako materiał – czy jako środek trwały ? jakie paragrafy?).*
- b) różnice pomiędzy płaszczyzną paragrafową a płaszczyzną sprawozdawczości finansowej,*
- c) tworzenie obiektów – obiekty pojedyncze i obiekty zbiorcze.*
- d) klasyfikacja i ewidencja środków trwałych i pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów.*

Prowadzący: Teresa Krawczyk - wykładowca wyższych uczelni, wieloletni praktyk administracji skarbowej w tym Naczelnik Urzędu Skarbowego, główna księgowa jednostek sektora finansów publicznych i spółek, *autor i współautor kilkudziesięciu pozycji książkowych (w tym aktualnej „ Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych” (komentarz) C.H.BECK , Warszawa 2023) oraz wielu publikacji o tematyce rachunkowej, podatkowej, finansów publicznych.* Prowadząca jest znanym i cenionym szkoleniowcem z zakresu tematyki podatkowej, finansów publicznych i rachunkowości, szkoląca zarówno pracowników jednostek organizacyjnych sektora finansów państwowych i samorządowych, również pracowników RIO, NIK, Ministerstw, Sądów i innych ważnych Urzędów państwowych i samorządowych. Nawiązuje doskonały kontakt z uczestnikami - jest współpracownikiem wielu Agencji Szkoleniowych.

**4.Środki trwałe, pozostałe środki trwałe,
wnip, środki trwałe w budowie (inwestycje)-
problemy z ewidencją – wybrane
zagadnienia:**

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),

**Przekazanie majątku jednostkom
organizacyjnym sektora finansów
publicznych- jednostce budżetowej.**

Ugn-56- 51,53-55- PRAWO WŁASNOŚCI:

**Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce
nieruchomościami (tj. Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.)**

**- OSOBY PRAWNE- INSTYTUCJE KULTURY
I JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE NIE MAJACE OSOBOWOŚCI
PRAWNEJ- JEDNOSTKI BUDŻETOWE**

Art. 56.

Przy tworzeniu lub powoływaniu samorządowych osób prawnych lub samorządowych jednostek organizacyjnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 51 i art. 53–55, z tym że na wyposażenie tych osób lub jednostek organ wykonawczy gminy, powiatu lub województwa przeznacza nieruchomości odpowiednio z gminnego, powiatowego lub wojewódzkiego zasobu nieruchomości.

Art. 51.

1. Państwowa osoba prawna oraz państwowa jednostka organizacyjna, z dniem ich utworzenia, są wyposażane w nieruchomości niezbędne do ich działalności odpowiednio przez ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa, organ założycielski lub przez organ nadzorujący.

2. Wyposażenie polega na przeniesieniu na rzecz państwowej osoby prawnej własności nieruchomości albo oddaniu jej nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste lub na oddaniu państwowej jednostce organizacyjnej nieruchomości w trwały zarząd.

3. Na wyposażenie, o którym mowa w ust. 1, przeznacza się nieruchomości z zasobu nieruchomości Skarbu Państwa.

4. Przy wyposażaniu państwowych osób prawnych przeniesienie własności nieruchomości następuje nieodpłatnie oraz nie pobiera się pierwszej opłaty z tytułu użytkowania wieczystego.

Art. 53.

1. Minister właściwy do spraw Skarbu Państwa lub organ założycielski w akcie o utworzeniu państwowej osoby prawnej rozstrzyga o wyposażeniu tej osoby w nieruchomości, o których mowa w art. 52.

2. Minister właściwy do spraw Skarbu Państwa lub organ założycielski, wykonując ustalenia zawarte w akcie o utworzeniu państwowej osoby prawnej, przenosi na państwową osobę prawną własność nieruchomości lub oddaje tej osobie nieruchomości gruntowe w użytkowanie wieczyste w drodze umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Art. 54.

1. Organ nadzorujący w akcie o utworzeniu państwowej jednostki organizacyjnej wyposaża tę jednostkę w nieruchomości, o których mowa w art. 52.
2. Starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, wykonując ustalenia zawarte w akcie o utworzeniu państwowej jednostki organizacyjnej, oddaje tej jednostce nieruchomości w trwały zarząd w drodze decyzji.

Art. 55.

W razie gdy państwowe osoby prawne albo państwowe jednostki organizacyjne są tworzone w wyniku podziału istniejących osób prawnych lub jednostek organizacyjnych, nie stosuje się przepisów art. 52, jeżeli wyposażenie dotyczy nieruchomości, do których prawa przysługiwały osobom lub jednostkom ulegającym podziałowi.

Zmiany:

**Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami
(tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 2147 ze zm.)**

Wprowadzone przez art. 19 , pkt. 22

**Ustawę z dnia 16 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające
ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym**

(Dz.U. z 2016 r. , Nr 0, poz.2260) – obowiązuje od 01.01.2017 r.

Przekazywanie nieruchomości na cele szczególne

Art. 51.

1. Państwowa osoba prawna oraz państwowa jednostka organizacyjna, z dniem ich utworzenia, są wyposażane w nieruchomości niezbędne do ich działalności odpowiednio przez ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa, organ założycielski lub przez organ nadzorujący.

2. Wyposażenie polega na przeniesieniu na rzecz państwowej osoby prawnej własności nieruchomości albo oddaniu jej nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste,

użytkowanie, w tym użytkowanie nieodpłatne, użyczenie lub na oddaniu państwowej jednostce organizacyjnej nieruchomości w trwały zarząd.

3. Na wyposażenie, o którym mowa w ust. 1, przeznaczają się nieruchomości z zasobu nieruchomości Skarbu Państwa.

4. Przy wyposażaniu państwowych osób prawnych przeniesienie własności nieruchomości następuje nieodpłatnie oraz nie pobiera się pierwszej opłaty z tytułu użytkowania wieczystego.

Art. 51a. (dodany art.19, pkt. 2 3)

Minister właściwy do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa **może doposażyć państwową osobę prawną oraz państwową jednostkę organizacyjną w nieruchomości Skarbu Państwa. Przepis art. 51 stosuje się odpowiednio.**

Art. 52. – (zmieniony art.19, pkt.24)

1. Na wniosek ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa, organu założycielskiego lub **organu nadzorującego** starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej lub dyrektor oddziału Agencji Mienia Wojskowego, **wskazuje nieruchomości, które mogą być przeznaczone na wyposażenie lub doposażenie państwowej osoby prawnej lub państwowej jednostki organizacyjnej.**

2. Starosta wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej lub dyrektor oddziału Agencji Mienia Wojskowego, przekazują wraz z dokumentacją nieruchomości należące do zasobu nieruchomości Skarbu Państwa, niezbędne dla potrzeb, o których mowa w ust. 1, ministrowi właściwemu do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa, na jego wniosek, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku.

Art. 53. – (zmieniony art.19, pkt.24)

1. Minister właściwy do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa lub organ założycielski w akcie o utworzeniu państwowej osoby prawnej rozstrzyga o wyposażeniu tej osoby w nieruchomości, o których mowa w art. 52, oraz art. 24a ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz. U. z 2016 r. poz. 1491 i 2260).

2. Minister właściwy do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa lub organ założycielski, wykonując ustalenia zawarte w akcie o utworzeniu państwowej osoby prawnej, przenosi na państwową osobę prawną własność nieruchomości lub oddaje tej osobie nieruchomości gruntowe w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, użyczenie w drodze umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Art. 54.

1. Organ nadzorujący w akcie o utworzeniu państwowej jednostki organizacyjnej wyposaża tę jednostkę w nieruchomości, o których mowa w [art. 52](#).

2. Starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, wykonując ustalenia zawarte w akcie o utworzeniu państwowej jednostki organizacyjnej, oddaje tej jednostce nieruchomości w trwały zarząd w drodze decyzji.

Art. 55.

W razie gdy państwowe osoby prawne albo państwowe jednostki organizacyjne są tworzone w wyniku podziału istniejących osób prawnych lub jednostek organizacyjnych, nie stosuje się przepisów [art. 52](#), jeżeli wyposażenie dotyczy nieruchomości, do których prawa przysługiwały osobom lub jednostkom ulegającym podziałowi.

Art. 55a. - (dodany art.19, pkt.25)

1. Minister właściwy do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa, może nieodpłatnie przejąć na rzecz Skarbu Państwa prawa do nieruchomości państwowej osoby prawnej, która nie jest spółką, za jej zgodą, i przekazać je na rzecz innej państwowej osoby prawnej, która nie jest spółką, lub na potrzeby jednostek, o których mowa w art. 60 ust. 1. Przepis art. 51 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

2. Przed przejęciem praw do nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, minister właściwy do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa występuje o opinię organu nadzorującego państwową osobę prawną.

3. W przypadku przekazania praw do nieruchomości na rzecz państwowej osoby prawnej, o którym mowa w ust. 1, osoba ta odpowiada solidarnie z państwową osobą prawną, której

prawa zostały odjęte, za zobowiązania powstałe do dnia przekazania, do wysokości wartości tej nieruchomości ustalonej według stanu z chwili przekazania, a według cen z chwili zapłaty. W przypadku niewypłacalności państwowej osoby prawnej, której prawa zostały odjęte, powstałej wskutek przekazania praw do nieruchomości, a egzekucja z majątku tej państwowej osoby prawnej okaże się bezskuteczna, Skarb Państwa odpowiada na zasadach określonych w art. 40 Kodeksu cywilnego.

4. Przekazanie może nastąpić na wniosek zainteresowanej państwowej osoby prawnej lub z urzędu.

Art. 56.

Przy tworzeniu lub powoływaniu samorządowych osób prawnych lub samorządowych jednostek organizacyjnych stosuje się odpowiednio przepisy [art. 51](#) i [art. 53-55](#), z tym że na wyposażenie tych osób lub jednostek organ wykonawczy gminy, powiatu lub województwa przeznacza nieruchomości odpowiednio z gminnego, powiatowego lub wojewódzkiego zasobu nieruchomości. }}}

AKTUALNIE:

Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r., poz. 1145 ze zm.)

Art. 51.

1. Państwowa osoba prawna oraz państwowa jednostka organizacyjna, z dniem ich utworzenia, są wyposażane w nieruchomości niezbędne do ich działalności odpowiednio przez ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa, organ założycielski **lub przez organ nadzorujący**.

2. **Wyposażenie polega na przeniesieniu na rzecz państwowej osoby prawnej własności nieruchomości albo oddaniu jej nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, w tym użytkowanie nieodpłatne, użyczenie lub na oddaniu państwowej jednostce organizacyjnej nieruchomości w trwały zarząd.**

3. Na wyposażenie, o którym mowa w ust. 1, przeznaczają się nieruchomości z zasobu nieruchomości Skarbu Państwa, zasobu nieruchomości Agencji Mienia Wojskowego oraz Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa.

4. Przy wyposażaniu państwowych osób prawnych przeniesienie własności nieruchomości następuje nieodpłatnie oraz nie pobiera się pierwszej opłaty z tytułu użytkowania wieczystego.

Ewidencja gruntów i budynków

Informacja o gruntach i budynkach

To jednolity dla całego kraju, systematycznie aktualizowany zbiór informacji o gruntach i budynkach, ich właścicielach oraz innych osobach fizycznych lub prawnych władających tymi gruntami i budynkami.

Ewidencja gruntów i budynków jest ściśle powiązana z księgami wieczystymi.

Księgi wieczyste prowadzone są w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości, natomiast w ewidencji gruntów i budynków uwidacznia się stan rzeczywisty. **Podstawowym obiektem w księdze wieczystej jest nieruchomość, zaś w ewidencji gruntów i budynków działka gruntu. Wpis do ewidencji ma przede wszystkim znaczenie informacyjne.**

- Ustawa z 17.05.1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (tj. Dz. U. z 2024r. , poz.1151),
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982r. o księgach wieczystych i hipotece (tj. Dz. U. z 2023r., poz. 1984)
- Ustawa z dnia 4.03.2010r. o infrastrukturze informacji przestrzennej (tj. Dz. U. z 2021r., poz.214)
- **Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29.03.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków(tj. Dz. U z 2024 r., poz.219).**

Rozporządzenie zastępuje dotychczas obowiązujące rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. z 2019 r. poz. 393 ze zm.). *Nowe rozporządzenie wprowadza wiele istotnych zmian, które głównie dotyczą znacznego ograniczenia zakresu informacyjnego ewidencji.*

Zrezygnowano z gromadzenia danych znajdujących się w innych rejestrach publicznych, w związku z czym rejestr nie będzie zawierał:

- informacji z rejestru zabytków prowadzonego na podstawie przepisów o ochronie dóbr kultury;
- danych o gruntach, które są przedmiotem umów dzierżawy, oraz o dzierżawcach tych gruntów;
- wartości gruntów, budynków i lokali;
- informacji dotyczących użytków ekologicznych, które są gromadzone w Centralnym Rejestrze Form Ochrony Przyrody.

Zredukowano także liczbę niepotrzebnych atrybutów, dla których nie było źródła informacji lub nie były uzasadnione merytorycznie w ewidencji. Na przykład liczbę atrybutów działki ewidencyjnej zmniejszono z 11 do 9, a budynków z 27 do 12. Z kolei liczba grup użytków gruntowych uległa zmniejszeniu z 6 do 5. Ewidencja nie będzie też zawierała informacji o tym, czy osoba fizyczna jest cudzoziemcem. Poza tym doprecyzowano, że ewidencja nie uwzględnia budynków, które nie wymagają geodezyjnej inwentaryzacji powykonawczej, oraz budynków projektowanych, budynków w budowie oraz lokali, w odniesieniu do których nie zostało wydane zaświadczenie, o którym mowa w art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.

Do pozostałych ważnych zmian należy zaliczyć:

- doprecyzowanie przepisów dotyczących ustalania przebiegu linii granicznych, a w konsekwencji granic działek ewidencyjnych;
- wprowadzenie powiązania adresów podmiotów ewidencji gruntów i budynków z adresami tych podmiotów w bazach PESEL i REGON;
- rezygnację z oznaczenia arkusza mapy w identyfikatorze działki ewidencyjnej;
- ograniczenie liczby przesyłanych do ksiąg wieczystych zawiadomień o zmianie danych ewidencyjnych do przypadków prac realizowanych na zlecenie organu prowadzącego ewidencję;
- rezygnację z wypisów z kartotek budynku i lokalu;
- dostosowanie definicji budynku do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – **Prawo budowlane**;

- przyjęcie dokumentu elektronicznego jako podstawowej formy przekazywania zawiadomień o zmianie danych ewidencyjnych;
- wprowadzenie prezentacji i udostępniania danych za pomocą usług sieciowych.

Obecne bazy danych ewidencji gruntów i budynków mają być dostosowane do nowych przepisów do dnia 31 grudnia 2023 r.

Dane dla ewidencji gruntów i budynków dotyczące praw przedmiotowych i podmiotowych pozyskuje się z:

- państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego – dane przedmiotowe
- ksiąg wieczystych i innych dokumentów – dane podmiotowe.

Dane ewidencji gruntów i budynków

1. **Grunty** – ich położenie, granice, powierzchnię, rodzaj użytków gruntowych i ich klas gleboznawczych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład których wchodzi grunty
2. **Budynki** – ich położenie, przeznaczenie, funkcje użytkowe i ogólne dane techniczne, właściciela, a w odniesieniu do gruntów państwowych i komunalnych – inne osoby fizyczne lub prawne, w których władaniu znajdują się grunty i budynki lub ich części, oraz miejsca zamieszkania lub siedziby tych osób
3. Informacje o wpisie do **rejestrzu zabytków**.

Podział administracyjny

Najwyższym szczeblem jest **gmina**, dla której prowadzona jest ewidencja gruntów i budynków jako całość. Mniejszą jednostką podziałową jest **obręb**, dla którego zakłada się i prowadzi operat ewidencji gruntów i budynków. Najmniejszą jednostką w tej strukturze jest **działka** ewidencyjna i budynek. Dla nich przyporządkowane są szczegółowe dane przedmiotowe i podmiotowe.

Jednostka ewidencyjna

Obszar gruntów położony w granicach administracyjnych gminy, a w przypadku gdy w skład gminy wchodzi miejscowość o statusie miasta albo wyodrębnionej dzielnicy, to również w granicach administracyjnych miasta lub wyodrębnionej dzielnicy. Jednostkę ewidencyjną określa nazwa własna oraz obowiązujący identyfikator rejestru terytorialnego Głównego Urzędu Statystycznego. Jednostka ewidencyjna dzieli się na obręby.

Obręb ewidencyjny

- W obszarze wiejskim – obszar gruntów zawarty w granicach wsi, miejscowości i sołectw. Obszar obrębu tworzy powierzchnia wszystkich działek ewidencyjnych wchodzących w jego skład.
- W miastach (dzielnicach) – obszar gruntów określony w szczególności przez wody, ulice, linie kolejowe i obejmujący w całości tereny o jednorodnej zabudowie i zagospodarowaniu.
- Obręb otrzymuje numer porządkowy lub nazwę oraz numer porządkowy identyfikujący go jednoznacznie w obszarze jednostki ewidencyjnej.

Działka gruntowa

Jest to ciągły obszar gruntu, jednorodny ze względu na stan prawny. Działkę identyfikuje numer porządkowy, który raz ustanowiony, pozostaje elementem odpowiednio związanym z oznaczeniem każdej jej części powstałej w razie podziału.

Budynek

Jest to obiekt budowlany trwale z gruntem związany wydzielonymi z przestrzeni za pomocą fundamentów, przegród budowlanych i dachu. Budowa jego wymaga zgłoszenia lub pozwolenia na budowę (ustawa z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane). Za budynek uważa się również jego część stanowiącą segment pionowy w układzie bliźniaczym lub szeregowym i będący przedmiotem odrębnych praw własności, choćby była wzniesiona na jednej działce i stanowiła jedną architektoniczną całość. Szczególnym przypadkiem budynku jest wiata.

Charakter ewidencji gruntów i budynków

1. Publiczno-prawny – jedyne prawnie obowiązujące źródło informacji o przedmiocie (gruntach i budynkach). Dane gromadzone w tym systemie mają charakter obligatoryjny.

2. Jawność operatu ewidencyjnego – każda zainteresowana osoba może dokonać wglądu do operatu w obecności wyznaczonego do prowadzenia tego systemu pracownika.
3. Wiarygodność i prawdziwość danych – dane zgromadzone w operacie ewidencyjnym są zgodne z rzeczywistym stanem prawnym.
4. Jednolitość i powszechność – jednolity system gromadzenia i przetwarzania danych obejmujący swoim zasięgiem wszystkie nieruchomości zlokalizowane na terytorium całego kraju.

Operat ewidencji gruntów i budynków

W skład operatu ewidencji gruntów i budynków wchodzi:

Część kartograficzna

Część tabelaryczna – opisowa

- rejestr gruntów (opisy działek, identyfikacja działek)
- rejestr budynków (dane o budynkach).

Jak uzyskać wyrys i wypis z ewidencji gruntów i budynków

Wypisy i wyrisy są wydawane odpłatnie na żądanie:

- właścicieli lub osób fizycznych i prawnych, w których władaniu znajduje się grunt lub budynek
- osób fizycznych i prawnych oraz innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które mają swój interes prawny w tym zakresie
- organów administracji państwowej i podległych tym organom geodezyjnych i kartograficznych jednostek budżetowych, w celu wykonania ich zadań statutowych (nieodpłatnie).

Funkcje ewidencji gruntów i budynków

Dane tu zawarte stanowią podstawę:

- planowania gospodarczego i planowania przestrzennego,
- gospodarki nieruchomościami,
- statystyki publicznej,
- wymiaru podatków i świadczeń,
- ewidencji gospodarstw rolnych,
- oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych.

Nowe zasady ewidencjonowania gruntów i budynków!

30 lipca 2021r. w Dzienniku Ustaw (poz. 1390) opublikowano rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków.

Wskazane rozporządzenie weszło w życie 31 lipca br., a zastąpiło obowiązujące przez ponad 20 lat rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29.3.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (*t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 393 ze zm.*).

Wejście w życie wskazanego rozporządzenia **wiąże się z wieloma zmianami przepisów, co zasadniczo dotyczy zadań starostów, którzy prowadzą ewidencję gruntów i budynków.**

Z porównania obu ww. rozporządzeń wynika, że nowe rozporządzenie *nie jest tak obszerne, jak dotąd obowiązujące, co wydaje się trafną koncepcją legislacyjną.* Jednak nie tylko ten aspekt jest korzystny, wprowadzono bowiem również wiele zmian istotnych z praktycznego punktu widzenia i samej konstrukcji ewidencji.

I tak, rozporządzenie tworzy warunki do sprawnego funkcjonowania ewidencji gruntów i budynków, w szczególności jej aktualizacji i udostępniania informacji w niej zawartych z wykorzystaniem nowoczesnych technologii, w tym usług sieciowych. Dotąd zakres informacyjny ewidencji był zbyt obszerny, co negatywnie wpływało na możliwość jej sprawnej aktualizacji.

Z konkretnych rozwiązań można wskazać, że nowe rozporządzenie nie zawiera już:

- 1) informacji z rejestru zabytków prowadzonego na podstawie przepisów o ochronie dóbr kultury,
- 2) danych o gruntach, które są przedmiotem umów dzierżawy, oraz o dzierżawcach tych gruntów, zgłaszanych do ewidencji w związku z przepisami UbRollIndU, lub z przepisami wydanymi na podstawie art. 3 ust. 2 pkt 1 WspierObWiejskU,
- 3) wartości gruntów, budynków i lokali.

Wprowadzono również inne ważne zmiany, w tym:

- 1) dostosowano definicję budynku do PrBud,
- 2) dostosowano do przepisów PrGeodKart proces zakładania i modernizacji ewidencji;

- 3) doprecyzowano budzące wątpliwości przepisy dotyczące ustalania przebiegu linii granicznych, a w konsekwencji granic działek ewidencyjnych;
- 4) ograniczono liczbę przesyłanych do ksiąg wieczystych zawiadomień o zmianie danych ewidencyjnych do przypadków prac realizowanych na zlecenie organu prowadzącego ewidencję z uwagi na fakt, że mimo zawiadomienia wymagany jest kompletny wniosek (wraz z załącznikami) od właściciela;
- 5) przyjęto dokument elektroniczny jako podstawową formę przekazywania zawiadomień o zmianie danych ewidencyjnych;
- 6) przywrócono jako zasadę zawiadamianie właścicieli o wprowadzonych zmianach w ewidencji w przypadku zmian wprowadzanych na wniosek, a także zmian wprowadzanych w trybie czynności materialno-technicznej na podstawie dokumentacji geodezyjnej przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego;
- 7) zrezygnowano ze sposobu identyfikacji działek ewidencyjnych uwzględniającego tzw. „arkusz mapy”, który nie ma odzwierciedlenia w strukturze prowadzonych elektronicznie ksiąg wieczystych;
- 8) zrezygnowano z wykazywania w ewidencji użytków ekologicznych ze względu na gromadzenie informacji w tym zakresie w Centralnym Rejestrze Form Ochrony Przyrody prowadzonym przez Generalną Dyрекcję Ochrony Środowiska.

Jak więc z przytoczonych informacji wynika, zakres zmian w zakresie ewidencji gruntów i budynków jest znaczny. Postawiono zasadniczo nacisk na odformalizowanie ewidencji, co jest rzeczą pożądaną i sprzyja pewności i przejrzystości prawa.

Podsumowując, z pewnością nowe regulacje będą w pewnym wyzwaniem dla starostów, na których spoczywa ciężar zadań związanych z prowadzeniem wspomnianej ewidencji. Wydaje się jednak, że w perspektywie długofalowej nowe regulacje będą korzystne tak dla starostów, jak i petentów.

Ewidencja, wycena i inwentaryzacja nieruchomości gruntowych

Akty prawne:

- Art. 3 ust. 1 pkt. 15, art. 3 ust. 4, art. 4 ust. 3 pkt. 3, art. 4 ust. 5, art. 16 ust. 1, art. 17 ust. 1 pkt. 1, art. 20 ust. 1, art. 23 ust. 2, art. 26 ust. 1, art. 26 ust. 3, art. 27 ust. 1, art. 27 ust. 2, art. 28 ust. 1 pkt. 1, art. 28 ust. 2, art. 31 ust. 1, art. 69 ust. 3-
Ustawa o rachunkowości
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków

- Art. 4 pkt. 1, art. 4 pkt. 3, art. 6, art. 13 ust. 1, art. 14 ust. 1, art. 15, art. 17, art. 23 ust. 1, art. 112, art. 116 ust. 1 pkt. 5, art. 119, art. 122a, art. 128, art. 129, art. 130, art. 131 ust. 1, art. 134- **Ustawa o gospodarce nieruchomościami**

- Art. 5 ust. 4 -Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych
- Art. 60 ust. 1, art. 60 ust. 4, art. 64- Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną
- Art. 12, art. 18- **Ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych**

- § 6 ust. 1 - Rozporządzenie Ministra Finansów 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.

Pomimo, że przepisy ustawy o rachunkowości w sposób jednoznaczny wskazują, w jaki sposób przeprowadzić inwentaryzację gruntów, zdecydowanie najczęściej

występująca nieprawidłowoscia w tym zakresie jest inwentaryzacja gruntów metoda spisu z natury.

Zespoły spisowe, powołane przez kierownika jednostki do dokonania spisu z natury, wskazują w arkuszach spisowych poszczególne działki gruntów, bądź też wskazują w arkuszu spisowym pod jedną pozycją łączną powierzchnię i wartość gruntów. Inwentaryzacja przeprowadzona w taki sposób polega na przepisaniu do arkuszy spisowych poszczególnych działek z ewidencji analitycznej łącznie z numerem inwentarzowym.

Każda działka wprowadzana do ewidencji analitycznej posiada nadany numer, jednak służy on w tym przypadku wyłącznie temu, by ująć grunt w ewidencji.

1. Pojęcie nieruchomości, w tym gruntów w przepisach ustawy o rachunkowości i przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami

Ustawa z 29.9.1994 r. o rachunkowości dalej: RachU, zawiera definicję środków trwałych, w skład których wchodzi, między innymi, nieruchomości. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 15 RachU - środkami trwałymi są rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki, do których zalicza się w szczególności nieruchomości w tym:

- grunty,
- prawo użytkowania wieczystego gruntu,
- budowle,
- budynki,
- lokale będące odrębną własnością,
- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego.

Ponadto, środki trwale oddane do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, zalicza się do środków trwałych jednej ze stron umowy, jeśli zostanie spełniony (bądź niespełniony w przypadku zaliczenia do środków trwałych przez finansującego), co najmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 RachU.

Ze środków trwałych, w tym z nieruchomości, wyłączono te obiekty, które są posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści.

Zakwalifikowanie nieruchomości do środków trwałych

O zakwalifikowaniu nieruchomości do środków trwałych decyduje na gruncie przepisów RachU spełnienie również przesłanki dotyczącej przeznaczenia ich na potrzeby jednostki (jeżeli nieruchomości nie zostały zakupione do prowadzenia działalności gospodarczej, tzn. nie wykazują z nią żadnego związku, ani nie są utrzymywane w celu osiągnięcia w przyszłości zysku, jako inwestycje, nie mogą zostać kwalifikowane jako środki trwałe).

Ustawa o rachunkowości nie zawiera odrębnej definicji gruntów, ani żadnych innych szczegółowych odniesień do tej kategorii środków trwałych. W tym zakresie należy się jednak posilkować innym aktem prawnym, a mianowicie rozporządzeniem Rady Ministrów- od 01.01.2017r. - Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. 2016 poz. 1864).

Rozporządzenie te, zgodnie z objaśnieniami wstępnymi zawartymi w załączniku, zostało wydane, między innymi, do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz do celów statystycznych.

Ponadto, w objaśnieniach wstępnych przytoczono definicję środków trwałych zawartą w RachU, co w połączeniu z celem ewidencyjnym Klasyfikacji potwierdza bliskość obu regulacji oraz jej uzupełniający charakter w stosunku do ww. ustawy.

Podział rodzajowy środków trwałych oraz zasady ich klasyfikowania

Przepisy KŚT wprowadzają podział rodzajowy środków trwałych oraz zasady ich klasyfikowania. Załącznik do KŚT określa, że z punktu widzenia funkcji, jakie poszczególne środki trwale spełniają w procesie wytwarzania lub w toku nieprodukcyjnego użytkowania, wyróżnione zostały, między innymi nieruchomości obejmujące grunty, budynki, obiekty inżynierii lądowej i wodnej. Wskazano tam także, że środki trwale zaliczone do tego zbioru zapewniają odpowiednie warunki do prowadzenia procesów produkcyjnych oraz działalności nieprodukcyjnej.

W KŚT grunty zostały oznaczone jako grupa 0, czyli grupa początkowa stanowiąca podstawę prowadzenia działalności, gdyż od posiadania odpowiedniego gruntu (miejsca) zaczyna się zazwyczaj cały proces tworzenia przedsiębiorstwa, czy też innej instytucji.

Podgrupy podlegają dalszemu podziałowi na rodzaje, z uwzględnieniem których środki trwale są ewidencjonowane w księgach pomocniczych (analitycznie).

Dla dokonania poprawnej ewidencji nieruchomości

niezbędne jest również posiłkowanie się przepisami ustawy z 21.8.1997 r. o gospodarce nieruchomościami - Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tj.: Dz.U. z 2024 r., poz. 1145).

W przepisach GospNierU zawarto dwie ważne definicje:

- **nieruchomości gruntowej** - grunt wraz z częściami składowymi, z **wyłączeniem** budynków i lokali, jeżeli stanowią odrębny przedmiot własności (art. 4 pkt 1);
- **działki gruntowej** - niepodzielona, ciągła część powierzchni ziemskiej stanowiąca część lub całość nieruchomości gruntowej (art. 4 pkt 3).

Definicja nieruchomości gruntowej zawarta w GospNierU nie jest tożsama z określeniem nieruchomości sformułowanym w RachU.

Ustawa o gospodarce nieruchomościami w definicji nieruchomości gruntowej wyłącza z tej kategorii nieruchomości budynkowe lub lokalowe, pod warunkiem, że stanowią one odrębny przedmiot własności.

Zatem, na gruncie GospNierU istnieją trzy rodzaje nieruchomości:

- **gruntowa,**
- **budynkowa,**
- **lokalowa.**

Biorąc pod uwagę łącznie te trzy rodzaje nieruchomości są one i tak pojęciem węższym niż w RachU.

Te różnice pojęć w omawianych ustawach związane są przede wszystkim z celem, jakim powyższe regulacje mają służyć.

Definicja nieruchomości gruntowej wskazuje także, że w przypadku, gdy budynki lub lokale znajdujące się na gruncie nie stanowią odrębnego przedmiotu własności stanowią jedną całość i są wtedy nazywane nieruchomością gruntową.

Natomiast w świetle przepisów RachU oraz powiązanej z nią Klasyfikacji Środków Trwałych - odrębnym obiektem inwentarzowym będzie grunt, budynek czy budowla.

Każdy z wymienionych elementów zostanie odrębnie zewidencjonowany (poza nielicznymi wyjątkami) w różnych grupach.

Pojęcie działki gruntowej ważne jest również z ewidencyjnego punktu widzenia, gdyż kilka działek gruntowych może stanowić jedną nieruchomości, która będzie stanowiła w tym wypadku jeden obiekt inwentarzowy.

Powyższe wynika z faktu, że nieruchomości gruntowa jest pojęciem prawnym, a wyznaczenie działki gruntu należy do procesu działań geodezyjnych.

Sumując, definicja nieruchomości gruntowej zawarta w GospNierU nie jest tożsama z określeniem nieruchomości zawartym w RachU, jednak się w nim zawiera (**tj. w pojęciu nieruchomości z RachU zawiera się definicja nieruchomości gruntowej z GospNierU**).

Ujmowanie gruntów w ewidencji księgowej, w tym gruntów zabudowanych i gruntów pod drogami

Grunty, tak jak i inne środki trwałe, ewidencjonowane są na koncie 011 „Środki trwałe”.

Ustawa o rachunkowości w art. 17 ust. 1 pkt 1 nakazuje prowadzenie ksiąg pomocniczych dla środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 RachU, konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym, jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

Konta pomocnicze (analityczne) mogą być prowadzone w formie ksiąg (np. księga środków trwałych), kartotek (**kartoteki dla poszczególnych obiektów inwentarzowych**) lub komputerowych zbiorów danych (przy pomocy odpowiedniego oprogramowania komputerowego).

Niezależnie od tego, jaką formę prowadzenia kont pomocniczych wybierze, jednostka ewidencja powinna być prowadzona w podziale na grupy, podgrupy i rodzaje określone w Klasyfikacji Środków Trwałych.

Wskazany podział analityczny nie wyklucza możliwości wprowadzenia innych podziałów potrzebnych jednostce, np. wg miejsc użytkowania, osób odpowiedzialnych, czy też rodzaju działalności, do jakiej służą.

Klasyfikacja Środków Trwałych określa, że grunty są klasyfikowane wg ich przeznaczenia użytkowego, a podział ten jest zgodny z systematyką zastosowaną w przepisach EwGrunBudR. Należy zaznaczyć, że prawo użytkowania wieczystego klasyfikowane jest w odpowiedniej grupie w zależności od rodzaju gruntu, którego dotyczy. Poniżej omówione zostały najważniejsze grupy, podgrupy i rodzaje gruntów.

Z powyższej klasyfikacji wyraźnie wynika, że w ewidencji środków trwałych powinny znaleźć się wszystkie rodzaje gruntów, których właścicielem lub użytkownikiem jest jednostka, a ich przeznaczenie decyduje jedynie o tym, w jakiej grupie zostaną ujęte w ewidencji.

Sposoby wyceny ewidencyjnej gruntów. Wycena gruntów nabytych nieodpłatnie

Bez względu na rodzaj gruntów i sposób ich nabycia muszą one zostać ujęte w ewidencji księgowej.

Przepisy RachU określają, że do ksiąg rachunkowych należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w okresie sprawozdawczym **(art. 20 ust. 1).**

Niewątpliwie, nabycie gruntu jest zdarzeniem gospodarczym, które musi zostać ujęte w księgach rachunkowych, gdyż powoduje przysporzenie

dla jednostki składnika aktywów, a zatem powoduje zmianę sytuacji majątkowej tej jednostki.

Dla zrozumienia zasad ujmowania gruntów w ewidencji niezmiernie ważne jest dokonanie ich wyceny w momencie wprowadzania do ksiąg rachunkowych.

Zgodnie z art. 31 ust. 1 RachU, wartość początkową środka trwałego stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia.

Cena nabycia środka trwałego to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu, powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, upusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (art. 28 ust. 2 RachU).

Według ceny nabycia określonej w dokumencie nabycia wycenia się grunty:

- nabyte w drodze umowy sprzedaży;
- nabyte w drodze zamiany;
- nabyte przez jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej, które z mocy prawa stają się własnością jednostki nadrzędnej;
- nabyte w drodze wywłaszczenia.

W ww. przypadkach nabycie gruntu (czy też nieruchomości) następuje po cenie określonej w umowie, lub w odpowiedniej decyzji.

Określenie ceny gruntu (a w GospNierU wartości gruntu) następuje w wyniku oszacowania przez osobę uprawnioną (rzecznawcę majątkowego).

Jednak jak wynika z powyższego przepisu, nie zawsze możliwe jest ustalenie ceny nabycia gruntu, szczególnie w przypadku **jego nieodpłatnego przejęcia**. **W takiej sytuacji wyceny należy dokonać wg ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.**

Za cenę (wartość) sprzedaży netto składnika aktywów przyjmuje się możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, upusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy (art. 28 ust. 5 RachU).

Zatem wg ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego gruntu będziemy wyceniać grunty nabyte nieodpłatnie w drodze:

- zrzeczenia;
- darowizny;
- komunalizacji.

Zrzeczenie się gruntu może nastąpić tylko na rzecz nadrzędnej jednostki (patrz uwagi powyżej). **Ustalenie wartości gruntu, którego zrzeczono się na rzecz JST może przysporzyć szereg problemów**. Jednak właściwe byłoby przyjęcie jego wartości określonej w akcie notarialnym dokumentującym czynność zrzeczenia się, a jeżeli brak jest takiej wartości, to wtedy należy przyjąć, jako podstawę, cenę sprzedaży takiego lub podobnego gruntu.

W przypadku komunalizacji znajdują zastosowanie szczególne regulacje zawarte **aktualnie-** w § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 13.9.2017 r. **w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont (...)** który określa:

„Środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego *otrzymane na podstawie decyzji właściwego organu nieodpłatnie* mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.”

Powyższy przepis pozwala na ujęcie w księgach rachunkowych gruntów otrzymanych w wyniku komunalizacji na podstawie kwoty określonej w decyzji, jednak nie wyklucza to możliwości jego wyceny na podstawie przepisów RachU, zwłaszcza w przypadku, gdy brak jest w decyzji wartości komunalizowanego gruntu.

W polityce rachunkowości jednostka powinna określić zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie oraz osoby odpowiedzialne za ustalenie tej wartości.

W przypadkach szczególnie skomplikowanych, JSFP przy dokonywaniu wyceny gruntu, może wspomóc się fachową wiedzą rzeczoznawców majątkowych i zlecić im dokonanie wyceny. Należy przy tym zaznaczyć, że wycena do celów księgowych nie musi mieć formy operatu szacunkowego, może być ona wykonana w innej formie, która pozwala na wiarygodne określenie wartości gruntu.

W przypadku umowy darowizny gruntu, musi ona dla swojej ważności być sporządzona w formie aktu notarialnego. W akcie notarialnym darujący podaje wartość przedmiotu darowizny **wg własnych ustaleń.**

Wartość przedmiotu darowizny powinna zostać ustalona na podstawie średnich cen rynkowych dla takiego samego lub podobnego przedmiotu.

Nie ma konieczności sporządzania operatu szacunkowego dla celów wyceny przedmiotu darowizny, jednak w przypadkach skomplikowanych uzasadnione jest posiłkowanie się wyceną dokonaną przez specjalistę.

Ostatnim aspektem wyceny gruntów jest ich wycena bilansowa. Wycena bilansowa środków trwałych, w tym gruntów, dokonywana jest zgodnie z zasadami określonymi w art. 28 ust. 1 pkt 1 RachU, który stanowi, że środki trwale nie rzadziej niż na dzień bilansowy ujmuje się w księgach rachunkowych po cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych) pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpis z tytułu trwałej utraty wartości (na dzień bilansowy).

Dla przypomnienia – od gruntów (poza gruntami służącymi wydobyciu kopalin metodą odkrywkową) nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Zatem grunty w bilansie ujmuje się wg wartości początkowej lub przeszacowanej, jeżeli takiego przeszacowania dokonano.

Inwentaryzacja gruntów – terminy i metoda

Ważne

Inwentaryzacja – stosownie do art. 4 ust. 3 pkt 3 RachU – jest częścią składową rachunkowości i polega na okresowym ustaleniu w sposób udokumentowany rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na dany dzień. Celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na oznaczony moment, porównanie tego stanu ze stanem księgowym oraz stwierdzenie występujących między tymi stanami różnic, ich rozliczenie i doprowadzenie stanu księgowego do stanu występującego w rzeczywistości. Inwentaryzacja pozwala również na zaprezentowanie wiarygodnej wartości majątku jednostki w sprawozdaniu finansowym, jakim jest bilans, który należy sporządzić na ostatni dzień każdego roku.

Metody przeprowadzenia inwentaryzacji, jak również jej częstotliwość, określają przepisy art. 26 i art. 27 RachU. Generalną zasadą jest, że inwentaryzację przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

Ustawa przewiduje następujące metody (sposoby) inwentaryzacji:

- spis z natury,
- potwierdzenie sald,
- weryfikacja, która następuje poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych

z odpowiednimi dokumentami i weryfikację wartości składników inwentaryzowanych tą metodą.

Przepisy RachU zawierają również unormowania kwalifikujące poszczególne składniki aktywów i pasywów do konkretnych metod i terminów inwentaryzacji. Przepisy art. 26 ust. 1 RachU stanowią nadrzędne zasady w tym zakresie, natomiast unormowania art. 26 ust. 3 zawierają przepisy szczególne dotyczące terminów przeprowadzania inwentaryzacji niektórych składników aktywów.

W myśl art. 26 ust. 1 pkt 3 RachU, inwentaryzację, m.in. środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości – przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku obrotowego drogą porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (metoda weryfikacji).

Według art. 26 ust. 3 pkt 3 ww. RachU, termin i częstotliwość inwentaryzacji nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, **jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację przeprowadzono raz w ciągu 4 lat.**

W związku z tym, że inwentaryzacja jest częścią rachunkowości w zasadach (polityce) rachunkowości należy określić zasady przeprowadzania inwentaryzacji. Ustawa poza wskazaniem metod inwentaryzacji poszczególnych składników majątku, terminów przeprowadzenia inwentaryzacji, konieczności udokumentowania przeprowadzenia i wyników inwentaryzacji oraz wyjaśnienia i rozliczenia różnic nie normuje sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji. Z uwagi na wielość i różnorodność podmiotów, które zobowiązane są stosować przepisy RachU, określenie generalnych norm byłoby trudne, a zarazem nieuzasadnione.

Grunty, stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a RachU, podobnie jak prawo wieczystego użytkowania gruntów, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, zaliczone są do kategorii nieruchomości – środków trwałych.

Ważne

Jedyną właściwą metodą przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów jest weryfikacja zapisów wynikających z ewidencji księgowej z odpowiednimi dokumentami.

Zostało to wyraźnie wskazane przez ustawodawcę i stanowi odstępstwo od podstawowej metody inwentaryzacji środków trwałych, jaką jest spis z natury. **Pomimo tego, że grunty nie należą do trudno dostępnych oglądowi środków trwałych, przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów drogą spisu z natury jest niemożliwe do wykonania.** Spis z natury polega bowiem na kolejnym spisywaniu odcinanych przedmiotów znajdujących się na określonym obszarze.

W przypadku gruntów inwentaryzacja metodą weryfikacji ma za zadanie potwierdzić istnienie dokumentu, na podstawie którego JSFP przysługuje prawo do dysponowania określoną działką gruntu.

Weryfikacja polega na sprawdzeniu realności każdego objętego nią salda, poprzez porównanie ze stanem faktycznym oraz odpowiednimi dokumentami, stanowiącymi podstawę zapisów na kontach.

Oprócz przepisów RachU, regulację dotyczącą inwentaryzacji gruntów zawiera również ZasRachR.

Zgodnie z § 6 ust. 6 SzczegZasRachR, - od 01.01.2011r. - inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości – aktualnie od 1.01.2018r. z § 8 ust. 1 ZasRachR

Części składowe tej ewidencji mają wspólne elementy z cechami, jakie powinien posiadać zapis księgowy (art. 23 ust. 2 RachU), co powinno zapewnić możliwość porównania danych. **Nieprawidłowa jest jednak taka interpretacja tego przepisu, że inwentaryzacja gruntów polega na porównaniu danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją nieruchomości prowadzoną na potrzeby ewidencji zasobu nieruchomości.**

Inwentaryzacja w drodze weryfikacji jest formą samokontroli i powinna być przeprowadzana przez służby finansowo-księgowe, a nie przez komisję inwentaryzacyjną, która powoływana jest przez kierownika jednostki w celu właściwego przeprowadzenia spisu z natury, ustalenia różnic, wyjaśnienia przyczyn ich powstania oraz sformułowania wniosków, co do sposobu ich rozliczenia.

Oprócz pracownika księgowości w weryfikacji uczestniczyć powinien również pracownik komórki merytorycznej zajmującej się gospodarowaniem gruntami. Warto pamiętać, aby jeżeli jest to możliwe, weryfikację gruntów przeprowadzał inny pracownik, niż osoba zajmująca się ewidencją księgową tej grupy majątku. Weryfikacji poddawane są poszczególne pozycje ujęte w ewidencji analitycznej (szczegółowej) środków trwałych, która prezentuje poszczególne działki gruntu ujęte w grupie „0” środków trwałych.

Metoda weryfikacji uznawana jest bardzo często za najprostszą z metod inwentaryzacji. Jako argument wskazuje się brak konieczności współpracy z osobami trzecimi, ponieważ nie ma potrzeby uzyskania potwierdzeń od podmiotów zewnętrznych, nie występuje też potrzeba przeprowadzenia spisu i współpracy z osobami materialnie odpowiedzialnymi. Metoda weryfikacji opiera się na analizie dokumentów, w których jednak niejednokrotnie występują błędy utrudniające ustalenie stanu faktycznego. Ponadto, jest to metoda, która wymaga dużego nakładu pracy, z uwagi na konieczność poszukiwania „starych” dokumentów. Jednak wkład pracy poniesiony w celu prawidłowego zinwentaryzowania gruntów z pewnością zapoczątkuje w każdym kolejnym roku.

Inwentaryzacja gruntów – przepływ dokumentów, w tym z ewidencji zasobu nieruchomości

Kluczowe znaczenie w zakresie prawidłowo prowadzonej ewidencji gruntów, a w konsekwencji również właściwie przeprowadzonej inwentaryzacji, **ma organizacja przepływu dokumentów związanych z obrotem gruntami.**

W tym celu kierownik jednostki odpowiedzialny, stosownie do art. 4 ust. 5 RachU, za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości powinien unormować zasady przekazywania dokumentów. **Unormowania te przyjmują najczęściej postać wszelkiego rodzaju instrukcji obiegu dowodów księgowych.** Przy ich tworzeniu należy brać pod uwagę standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określone w Komunikacie Nr

23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. (Dz.Urz.Min.Fin. Nr 15, poz. 84). Delegacja do ustalenia standardów znajduje się w art. 69 ust. 3 FinPublU.

W części D standardów dotyczącej informacji i komunikacji wskazano, że osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym. Wskazano również, że należy zapewnić efektywne przekazywanie ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki.

Dokumenty źródłowe dotyczące obrotu mieniem gminy, w tym gruntami trafiają w pierwszej kolejności do pracownika merytorycznego, który po ujęciu dokumentu w ewidencji zasobu nieruchomości, o którym mowa w art. 23 ust. 1 GospNierU, powinien niezwłocznie przekazać dokument do komórki księgowości w celu zewidencjonowania.

Niestety, często zdarza się, że **dokumenty są zatrzymywane przez pracowników, którym powierzono obowiązki w zakresie gospodarowania gruntami i nie nadaje im się dalszego biegu.**

Może to wynikać z nieznajomości uregulowań wewnętrznych odnoszących się do przepływu dokumentów oraz braku wiedzy, jak istotną rolę pełnią dokumenty źródłowe w zakresie obrotu gruntami w ewidencji księgowej. Obieg dowodów powinien być tak zorganizowany, by przebiegał sprawnie i bez opóźnień.

Przekazywanie dokumentów między komórkami ma istotne znaczenie biorąc pod uwagę treść art. 20 ust. 1 RachU, zgodnie z którym – do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym

Dla JSFP okresem sprawozdawczym, zgodnie z przepisami ZasRachR, jest miesiąc. Mając na względzie fakt, że wartość środków trwałych, w tym gruntów, podlega wykazaniu w sprawozdaniu finansowym, jakim jest bilans, **najistotniejsze jest by na ostatni dzień każdego roku wszystkie grunty były ujęte w ewidencji księgowej jednostki.** Nie oznacza to jednak, że należy czekać z ujawnieniem gruntów w ewidencji księgowej do ostatniego dnia

roku. Należy pamiętać bowiem o konieczności zapewnienia rzetelności ksiąg rachunkowych, czyli zgodności ze stanem faktycznym (art. 24 ust. 2 RachU). Odpowiedzi na pytanie, czy wszystkie dokumenty w zakresie obrotu gruntami ujęto w ewidencji księgowej, dzięki właściwej współpracy komórek organizacyjnych jednostki, udzieli inwentaryzacja w drodze weryfikacji dokumentów.

Współpraca oraz wzajemna wymiana dokumentów konieczna jest również w sytuacji, gdy jednostka staje się właścicielem gruntów, których wartość nie jest wskazana w dokumencie stanowiącym podstawę nabycia.

Wówczas wartość nieruchomości gruntowej należy określić zgodnie z normą wyrażoną w art. 28 ust. 2 RachU, czyli według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Służby księgowe mogą nie posiadać wiedzy na temat aktualnej ceny sprzedaży gruntów, bowiem akty notarialne, dokumentujące obrót gruntami, najczęściej trafiają do merytorycznej komórki odpowiedzialnej za gospodarkę gruntami. **W komórkach tych często zatrudnieni są pracownicy posiadający uprawnienia w zakresie szacowania nieruchomości.** Wycena dokonana po analizie dostępnych dokumentów powinna zostać odpowiednio udokumentowana.

Ważne

Wagę, jaką ustawodawca przykładą do prawidłowego wykonywania obowiązków związanych z inwentaryzacją składników majątku podkreśla fakt, że przeprowadzenie inwentaryzacji **niezgodnie z zasadami RachU jest czynem naruszającym dyscyplinę finansów publicznych.** Zgodnie z art. 18 ust. 1 DyscFinPublU, naruszeniem dyscypliny finansów jest zaniechanie przeprowadzenia albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami RachU.

Podmiotem odpowiedzialnym za terminowe i rzetelne przeprowadzenie inwentaryzacji jest kierownik jednostki. Kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, chyba że określone obowiązki w tym zakresie zostaną przypisane innym osobom, za ich zgodą. Do obowiązków, które nie mogą być przekazane innej osobie i spoczywają w każdym przypadku na kierowniku jednostki należy inwentaryzacja drogą spisu z natury (art. 4 ust. 5 RachU).

Wyjaśnienia do wzorów

Ważne

Stosownie do art. 27 ust. 1 RachU, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ten wymóg jest często lekceważony przez jednostki, mimo, że to prawidłowo sporządzona dokumentacja potwierdza właściwe wypełnienie obowiązków związanych z inwentaryzacją.

Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

W związku z weryfikacją gruntów, należy sporządzić protokół zawierający dane dotyczące każdej działki gruntu.

Protokół weryfikacji podpisują pracownicy dokonujący weryfikacji dokumentów. Protokół taki, po zatwierdzeniu przez kierownika jednostki, stanowi podstawę dokonania ewentualnych korekt w ewidencji księgowej. **Druk protokołu weryfikacji gruntów przedstawiono poniżej (wzór A).** Protokół wymaga wskazania szczegółowych danych. **Z uwagi na obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów nie rzadziej niż raz na 4 lata warto prawidłowo udokumentować przeprowadzenie weryfikacji gruntów.**

Jak wskazano we wcześniejszej części opracowania, gwarancją prawidłowej ewidencji środków trwałych, jakimi są grunty, jest bieżąca współpraca między komórką księgowości a stanowiskiem gospodarki gruntami oraz bieżący obieg dokumentów w zakresie obrotu gruntami. **W celu potwierdzenia tej okoliczności można zastosować oświadczenie o przekazaniu do komórki księgowości wszystkich dokumentów potwierdzających nabycie i zbycie środków trwałych. Wzór oświadczenia składanego przez pracownika odpowiedzialnego za gospodarowanie gruntami przedstawiono poniżej(wzór B).**

Pomimo, że inwentaryzacja gruntów nie musi być przeprowadzana, co roku, druk może być stosowany przy uzgadnianiu wartości gruntów na koniec każdego roku.

Wzór A**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI GRUNTÓW WEDŁUG STANU NA DZIEŃ**

.....

L p.	Nr działki gruntu	Obręb geodezyjny	Powierzchnia gruntu	Oznaczenie dowodu przyjęcia	Data przyjęcia	Wartość gruntu wg dowodu przyjęcia	Wartość gruntu wynikająca z ewidencji księgowej	Różnica	Uwagi
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									

.....
(Podpis osoby dokonującej weryfikacji – komórka księgowości).....
(Podpis osoby dokonującej weryfikacji – stanowisko gospodarki gruntami)

Wzór B

.....

(imię i nazwisko)

.....

(data)

.....

(stanowisko/komórka organizacyjna)

OŚWIADCZENIE

Oświadczam, że wszystkie dokumenty potwierdzające nabycie i zbycie gruntów w roku zostały przekazane na stanowisko ewidencji księgowej gruntów.

.....

(podpis)

Ewidencja gruntów

Zakupiony grunt stanowi oddzielny obiekt inwentarzowy od wzniesionych na nim budynków i budowli.

Jeżeli jednostka nabywa łącznie grunt i budynek, powinna zadbać o odrębną ich wycenę w akcie notarialnym.

W przeciwnym razie będzie musiała we własnym zakresie wycenić grunt i posadowione na nim obiekty lub zlecić wycenę rzeczoznawcy.

Budynki i budowle wzniesione na gruncie

Należy pamiętać, że grunty **powinny być ewidencjonowane** odrębnie od budynków.

Do kosztów wytworzenia środków trwałych, takich jak budynki czy budowle, **nie zalicza się wydatków związanych z zakupem gruntów ani kosztów związanych z jego zakupem.**

Zakupiony grunt stanowi oddzielny obiekt inwentarzowy od wzniesionych na nim budynków i budowli.

Zakup gruntu może być księgowany przez konto 080 „Środki trwale w budowie (inwestycje)” albo bezpośrednio na koncie 011 „Środki trwale”.

W przypadku księgowania nabycia gruntów na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” **nie ma uzasadnienia** dla pozostawiania gruntu na tym koncie do momentu przyjęcia do użytkowania budynku lub budowli, które zostały wzniesione na nabytym gruncie. **Jeżeli więc nabywany jest łącznie grunt i budynek, należy zadbać o odrębną ich wycenę w akcie notarialnym.** W przeciwnym razie jednostka będzie musiała we własnym zakresie wycenić grunt i posadowione na nim obiekty lub zlecić wycenę rzeczoznawcy.

Grunty nie podlegają umorzeniu, co wynika z § 6 ust. 4 rozporządzenia – od 01.01.2011r..

a) trwały zarząd,

Trwały zarząd w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

Trwały zarząd to regulowana przez prawo administracyjne forma władania nieruchomością **należącą do Skarbu Państwa lub JST przez państwową bądź samorządową jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej** – jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe (nie dotyczy państwowych i samorządowych – komunalnych – osób prawnych, które same stają się właścicielami nieruchomości).

W przypadku własności prywatnej uprawnienia właścicielskie wykonuje z zasady sam właściciel, a powierzenie tych uprawnień do wykonywania innej osobie następuje przez ustanowienie prawa rzeczowego albo stosunku obligacyjnego.

Inaczej jest w przypadku własności przysługującej podmiotom prawa publicznego – państwu (które w obrocie cywilnoprawnym występuje jako Skarb Państwa) i JST. Uprawnienia właścielskie podmiotów publicznych wykonują z reguły ich jednostki organizacyjne.

W celu umożliwienia takiej jednostce organizacyjnej prawidłowego gospodarowania nieruchomością (zgodnie z regulacjami wynikającymi z prawa administracyjnego) należało uregulować prawa i obowiązki związane z władaniem nieruchomością, przede wszystkim przez określenie zakresu odpowiedzialności jednostki wobec organu reprezentującego właściciela i jej uprawnień w stosunku do posiadanej nieruchomości, co uczyniono głównie w przepisach GospNierU i KC.

Cechą charakterystyczną omawianej formy gospodarowania nieruchomością jest jednolity układ własnościowo-organizacyjny, gdzie jednostka może być trwałym zarządcą nieruchomości, które są własnością Skarbu Państwa czy JST:

- 1) jednostka powiatowa – nieruchomości powiatu,
- 2) jednostka gminna – nieruchomości gminy,
- 3) jednostka wojewódzka – nieruchomości województwa.

Regulacje prawne dotyczące władania nieruchomościami przez państwowe lub samorządowe jednostki organizacyjne – odmiennie nazywane w różnych okresach i mające w poszczególnych okresach różny status – w kolejnych latach ulegały zmianom. W obecnie obowiązujących przepisach GospNierU wprowadzona instytucja trwałego zarządu, szczegółowo regulując jej treść- **głównie art. 43–50.**

Do trwałego zarządu stosuje się pomocniczo przepisy KC o użytkowaniu.

Jednostka organizacyjna, na rzecz której ustanowiono trwały zarząd, ma przede wszystkim prawo do korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania, a w szczególności do dysponowania nieruchomością na cele budowlane, za zgodą organu nadzorującego i zgodnie z przepisami PrBud (prawo do zabudowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy, odbudowy, modernizacji), lub bieżącego remontu tego obiektu na nieruchomości. Ma również prawo do oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż okres, na który został ustanowiony trwały zarząd, z równoczesnym zawiadomieniem właściwego organu i organu nadzorującego, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony do 3 lat, albo za zgodą tych organów, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub czas nieoznaczony.

Zgoda jest wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony strony zawierają kolejne umowy, **których przedmiotem jest ta sama nieruchomość w rozumieniu PrBud (art. 43 ust. 2 GospNierU)**. Czas oddania nieruchomości w trwały zarząd może być na z góry oznaczony okres (automatycznie wygasa po jego upływie) albo na okres nieoznaczony.

Zgodnie z art. 44 ust. 2 GospNierU z wnioskiem o ustanowienie trwałego zarządu występuje jednostka organizacyjna (do przedłużenia konieczne jest wydanie nowej decyzji). Trwały zarząd ustanawia i przekazuje właściwy organ (art. 45 ust. 1 GospNierU), który również stwierdza jego wygaśnięcie w określonych przypadkach – w drodze decyzji administracyjnej.

Ustawodawca przewidział również sytuacje, w których trwały zarząd powstaje z mocy prawa, tj. wówczas, gdy jednostka organizacyjna sama nabędzie nieruchomość, ale na rzecz **jednostki nadrzędnej /gminy**. W takim przypadku ta jednostka uzyskuje trwały zarząd tej nieruchomości z dniem nabycia z mocy prawa, bez konieczności składania wniosku i wydawania decyzji.

[Ważne]

Co do zasady przedmiotem trwałego zarządu może być nieruchomość gruntowa – zarówno zabudowana, jak i niezabudowana.

W trwały zarząd nie można natomiast oddać samego budynku, ponieważ aby gmina mogła ustanowić tę formę władania nieruchomością, zarówno grunt, jak i postawiony na nim budynek muszą stanowić jej własność, co oznacza, iż budynek nie jest odrębną nieruchomością od gruntu.

Oddany w trwały zarząd budynek wraz z gruntem jednostka nadrzędna/gmina zdejmuje z ewidencji bilansowej i ujmuje w ewidencji pozabilansowej, np. na koncie 091 „Środki trwale przekazane w trwały zarząd”. Z datą ujęcia w ewidencji pozabilansowej jednostki nadrzędnej/gminy dany środek trwały zostanie ujęty w ewidencji bilansowej jednostki, która przyjęła nieruchomość w trwale użytkowanie.

[Koniec]

Poniżej przedstawiono przykładową ewidencję przekazania nieruchomości w trwały zarząd.

[Przykład]

Ewidencja księgowa przekazania nieruchomości w trwały zarząd:

1) w jednostce przekazującej:

1. Przekazanie gruntu w trwały zarząd:

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,

Ma konto 011 „Środki trwałe”.

2. Przekazanie budynku w trwały zarząd:

Wn konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” (wartość dotychczasowego umorzenia),

Wn konto 800 „Fundusz jednostki” (wartość nieumorzona),

Ma konto 011 „Środki trwałe” (wartość początkowa).

3. Ujęcie w ewidencji pozabilansowej:

Wn konto 091 „Nieruchomości oddane w trwały zarząd” (w analityce: odrębnie grunt i odrębnie budynek);

2) w jednostce otrzymującej:

1. Otrzymanie gruntu w trwały zarząd:

Wn konto 011 „Środki trwałe”,

Ma konto 800 „Fundusz jednostki”.

2. Otrzymanie budynku w trwały zarząd:

Wn konto 011 „Środki trwałe” (analitka: grupa I – według wartości początkowej wynikającej z decyzji),

Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” (wartość dotychczasowego umorzenia),

Ma konto 800 „Fundusz jednostki” (wartość nieumorzona).

[Koniec]

Zgodnie z art. 43 ust. 5 GospNierU Skarb Państwa może ustanowić trwały zarząd na nieruchomościach, których jest właścicielem lub użytkownikiem wieczystym.

W trwały zarząd można również oddać udział we współwłasności lub użytkowaniu wieczystym nieruchomości.

Zgodnie z art. 49a GospNierU możliwe jest oddanie w tę formę władania jednej nieruchomości kilku jednostkom organizacyjnym w częściach ułamkowych. Jednak w takiej sytuacji należy określić sposób korzystania z tej nieruchomości przez poszczególne jednostki organizacyjne (zob. poniższy przykład).

[Przykład]

W budynku mieści się dwie jednostki A i B, które zajmują odpowiednio 9/10 i 1/10 powierzchni budynku. W związku z powyższym w decyzji administracyjnej o trwałym zarządzie jednostka A powinna uzyskać udział we współwłasności – zarówno w budynku, jak i w gruncie, na którym budynek jest posadowiony 9/10 całości tej nieruchomości gruntowej, a jednostka B w identyczny sposób – 1/10 tej nieruchomości.

[Koniec]

Szczegółowe zasady korzystania z nieruchomości oddanych w trwały zarząd

określa organ statutowy, w *gminie – rada gminy*. Jeżeli rada gminy tego nie uczyni, zastosowanie mają przepisy ustawowe, zgodnie z którymi gminnym jednostkom organizacyjnym przysługuje prawo do korzystania z nieruchomości, którymi władają, przede wszystkim w celu prowadzenia ich działalności statutowej.

Trwały zarząd wygasa z upływem terminu, na który został ustanowiony, albo na skutek wydania decyzji o jego wygaśnięciu. Samodzielnymi przyczynami uzasadniającymi wydanie takiej decyzji są:

- 1) korzystanie przez jednostkę z nieruchomości niezgodnie z przeznaczeniem;
- 2) korzystanie z nieruchomości w sposób powodujący pogorszenie środowiska naturalnego, gdy te działania zagrażają życiu lub zdrowiu ludzkiemu;
- 3) zmiana planu zagospodarowania przestrzennego.

Przykładowo, jednostka nadrzędna może również z urzędu wydać decyzję o wygaśnięciu trwałego zarządu, w sytuacji gdy jednostka organizacyjna nie zawiadomiła o oddaniu nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie. Taki sam skutek występuje, gdy umowy najmu, dzierżawy lub użyczenia zostały podpisane bez uzyskania zgody właściwych organów. Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie trwałego zarządu może być również wydana wówczas, gdy nieruchomość stała się zbędna do osiągnięcia celu określonego w decyzji o jego ustanowieniu. Należy zaznaczyć, że jej zbędność powinna mieć trwały charakter. Ten stan powoduje również sytuację, iż „wygaśnięcie trwałego zarządu jest równoznaczne z wypowiedzeniem umów najmu, dzierżawy lub użyczenia, jeżeli nieruchomość, w stosunku do której wygasł trwały zarząd, była wynajęta lub wdzierżawiona (...)”¹.

Sposób ujęcia operacji związanych z nieruchomościami przejętymi w trwały zarząd przedstawiono na poniższym przykładzie.

[Przykład]

Państwowa jednostka budżetowa otrzymała decyzję prezydenta o oddaniu jej w trwały zarząd – na czas nieoznaczony i odpłatnie – części zabudowanej nieruchomości, w udziale wynoszącym 28,20% z przeznaczeniem na siedzibę jednostki i jej działalność statutową. Nieruchomość stanowi własność Skarbu Państwa, została oznaczona geodezyjnie jako działka o powierzchni 2772 m², dla której jest prowadzona księga wieczysta. Trzeba dodać, że 71,80% powierzchni działki jest zagospodarowane przez inne jednostki. Opłata roczna z tytułu trwałego zarządu nad oddaną jednostce częścią nieruchomości (udział 28,20%) została ustalona w wysokości 0,3% ceny nieruchomości wynoszącej 2 715 000 zł (w celu ustalenia opłaty z tytułu trwałego zarządu rzeczoznawcy majątkowemu zlecono sporządzenie operatu szacunkowego określającego aktualną wartość nieruchomości). Jednostka otrzymała – od innej jednostki budżetowej użytkującej pozostałą część nieruchomości – protokół PT potwierdzający przekazanie środka trwałego (części nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa o wartości początkowej 190 000,55 zł i umorzeniu 190 000,55 zł). Jednostka oddany budynek, z uwagi na fakt, iż nie nadaje się do użytkowania (będzie remontowany), musi rozstrzygnąć, jaką przyjąć wartość środka – czy wskazaną w dokumencie PT, czy też

¹ Wyrok NSA z 25.1.2008 r., I OSK 1995/06, Legalis.

oszacowaną przez rzeczoznawcę majątkowego. Jednostka powinna prawidłowo zadekretować tę operację oraz ustalić sposób ujęcia gruntu, na którym jest posadowiona nieruchomość, a który nie został przekazany tej jednostce.

W rozumieniu ZasRachR (do 31.12.2017 r. SzczegZasRachR17) środkami trwałymi są kompletne i zdatne do użytku aktywa rzeczowe o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, przeznaczone na potrzeby jednostki, w tym środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub JST, otrzymane w trwały zarząd. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z § 6 ZasRachR środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa, otrzymane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

W opisanym przypadku dotyczącym państwowej jednostki budżetowej doszło do sytuacji, w której dokument PT zawiera inną wartość nieruchomości (ustaloną przez rzeczoznawcę majątkowego) niż określona w decyzji. W celu zapewnienia wiarygodnego obrazu wartości nieruchomości, czyli spełnienia wymogu z art. 4 RachunkU, zdarzenia ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Spełniając ten wymóg, nieruchomość należy wycenić w wartości określonej w decyzji, czyli w wysokości 2 715 000 zł.

Zgodnie z art. 45 ust. 3 GospNierU objęcie nieruchomości w trwały zarząd następuje na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego. Z dokumentu PT wynika, że nieruchomość jest w całości umorzona, co jednak nie odnosi się do rzeczywistego stanu ujawnionego podczas wyceny przez rzeczoznawcę majątkowego. Dokument PT nie będzie mógł zatem samodzielnie stanowić dowodu księgowego będącego podstawą zapisu na koncie 011 „Środki trwałe”, ponieważ jego treść odbiega w zakresie wyceny od kwoty określonej w decyzji.

Należy zatem sporządzić dokument OT, opisać zaistniałą sytuację i powiązać go z dokumentem PT oraz decyzją o trwałym zarządzie zawierającą wycenę rzeczoznawcy.

Dokument OT będzie w tym przypadku dowodem księgowym do ujęcia nieruchomości (niezdatnej do użytku) na kontach ewidencji księgowej.

Zatem ewidencja otrzymania budynku do remontu w trwały zarząd będzie wyglądała następująco:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”,

Ma 800 konto „Fundusz jednostki”.

Mając nieruchomość w trwałym zarządzie, jednostka – zgodnie z art. 43 GospNierU – ma prawo korzystania z niej, a w szczególności z: zabudowy, odbudowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy, remontu lub rozbiórki obiektu budowlanego na nieruchomości, zgodnie z przepisami prawa budowlanego, za zgodą organu nadzorującego.

Odnosząc się do kwestii ujęcia remontu budynku, należy sięgnąć do wyjaśnień KSR 11 (pkt 7.16), w którym wskazano, że nakłady na zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego, poniesione przed jego oddaniem do użytkowania, zwiększają wartość początkową, w której obiekt inwentarzowy będzie ujęty w ewidencji środków trwałych.

Wszelkie koszty związane z modernizacją budynku (wykonane przez dostawców robót), poniesione w celu przystosowania budynku do używania przez jednostkę, powinny być zaewidencjonowane, jako koszty przystosowania budynku, czyli:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”,

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

Natomiast gdy budynek zostanie przekazany do używania, należy przyjąć go na stan, zapisem:

Wn konto 011 „Środki trwałe”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

– i po wprowadzeniu do ewidencji rozpocząć amortyzację tej nieruchomości.

Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisami Rachunku ta jednostka ma obowiązek wykazywać w sprawozdaniu finansowym prawdziwe informacje dotyczące jej sytuacji

majątkowej. Jeśli przekazuje się w całości umorzona nieruchomość, konieczna staje się wycena (aktualizacja wartości) dokonana zgodnie z odrębnymi przepisami, którymi w tym przypadku są przepisy GospNierU. **Nie ma możliwości oderwania kosztów trwałego zarządu od wartości nieruchomości ustalonej przez specjalistę (rzeczoznawcę).** Jeśli koszty nie wynikają z wartości posiadanego majątku (koszt amortyzacji wynika z wartości początkowej, która może ulec aktualizacji, co wiąże się z koniecznością weryfikowania wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 32 ust. 3 RachunkU), to nie będzie możliwe ustalenie prawidłowej wartości aktywów trwałych, a w następstwie – sumy bilansowej tej jednostki (będzie to związane z brakiem wyceny nakładu inwestycyjnego, który stanowi przekazana nieruchomość).

W omawianym przypadku grunty nie zostały przekazane jednostce, więc nie mogą być wprowadzane do ksiąg rachunkowych jednostki (koszty i wydatki ponosi się bowiem m.in. w powiązaniu z posiadanymi zasobami majątkowymi).

Należy pamiętać, że księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Te grunty nie stanowią też aktywów obcych przekazanych do używania, ponieważ takie zdarzenie również powinno być udokumentowane.

Tym samym grunt, na którym jest posadowiony budynek przyjęty w trwały zarząd, nie może być wykazywany ani w ewidencji bilansowej, ani pozabilansowej.

W związku z tym, że jednostka otrzymała decyzją o trwałym zarządzie tylko budynek, należy skierować pismo do prezydenta z wnioskiem o przekazanie w trwały zarząd również gruntu, gdyż w trwały zarząd powinna być przekazana (zgodnie z GospNierU) nieruchomość gruntowa, czyli grunt wraz z budynkiem.

[Koniec]

DEC- 3.166.500

PT- 011-330.000

071-330.000

080/800 -3.166.500 DEC+PT

080/201-----200.000 –F-ry201/130----200.000

OT- 011/080 - 3.366.500

AKTYWA	A	B	C =	SUMA	- wyłączenie	SP.ŁĄCZNE
Śr.tw	0	0	3366500	3366500	3166500	200.000
Pasywa						
Fund	0	0	3366500	3366500	3166500	200.000

NAJEM I DZIERŻAWA:

Zgodnie z art. 35 ust. 1 u.g.n., właściwy organ sporządza i podaje do publicznej wiadomości wykaz nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, do oddania w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem lub dzierżawę.

Przez właściwy organ, zgodnie z art. 4 pkt 9 u.g.n. należy rozumieć starostę, wykonującego zadanie z zakresu administracji rządowej, w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa oraz organ wykonawczy gminy, powiatu i województwa w odniesieniu do nieruchomości stanowiących odpowiednio własność gminy, powiatu i województwa.

*Celem umieszczenia nieruchomości w wykazie jest zachowanie jawności dysponowania nieruchomościami przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego, a także umożliwienie wszystkim zainteresowanym ubiegania się o nabycie praw do nieruchomości umieszczonych w wykazie. Wykaz ma również umożliwić składanie na podstawie przepisów komentowanej ustawy lub innych rozszczeń dotyczących nieruchomości umieszczonych w wykazie, zanim zostaną one zbyte, a także umożliwienie osobom uprawnionym skorzystania z prawa pierwszeństwa w nabyciu nieruchomości – por. Ewa Bończyk-Kucharczyk, Komentarz do art. 35 ustawy o gospodarce nieruchomościami, publ. LEX. **Trzeba pamiętać, iż do czasu umieszczenia w wykazie danej nieruchomości pozostaje ona poza obrotem.***

Jak wskazałam wyżej, **przepis art. 35 u.g.n.** dotyczy nieruchomości, które stanowią własność Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego bądź też ich związków – wynika to z **art. 10 u.g.n.**

Oddawanie mienia ruchomego jednostki samorządowej w najem, dzierżawę lub użytkowanie

Czy jednostka budżetowa może wypożyczać sprzęt multimedialny (laptop, rzutnik itp.) swoim pracownikom do celów prywatnych? Jak postąpić w przypadku, gdy wypożyczony sprzęt ulegnie uszkodzeniu?

Czy taka procedura powinna być udokumentowana, czy wystarczy np. wpis do ewidencji wydawanego sprzętu? Czy są jakieś uregulowania prawne z tym związane, czy może wystarczy wydać zarządzenie dyrektora placówki w tym zakresie?

Jednostki budżetowe, jako podmioty nieposiadające osobowości prawnej, nie są właścicielami użytkowanego przez nie mienia komunalnego, przekazanego im przez organ, który je utworzył, w zarząd (art. 12 ust. 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; dalej: uofp).

Z kolei za gospodarowanie mieniem przekazanym jednostce w zarząd, zgodnie z art. 53 ust. 1 tej ustawy, **odpowiada kierownik** – za całość gospodarki finansowej jednostki, który ma obowiązek działania w tym zakresie:

- z zachowaniem szczególnej staranności przy wykonywaniu zarządu zgodnie z przeznaczeniem posiadanego mienia i zapewnieniem jego ochrony – art. 50 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (dalej: ustawa o samorządzie gminnym),
- w sposób zgodny z prawem, efektywny i oszczędny, chroniąc zasoby pozostające w posiadaniu jednostki – art. 68 uofp.

Jednym z elementów prowadzenia racjonalnej gospodarki mieniem posiadanym przez jednostkę budżetową jest ocena przydatności poszczególnych składników majątkowych oraz podejmowanie decyzji co do właściwego zagospodarowania przedmiotów, które z punktu widzenia zadań realizowanych przez jednostkę zostały uznane za zbędne.

Zasady takie **powinny być określone przez kierownika jednostki w przepisach wewnętrznych jednostki stanowiących tzw. nieobowiązkową część polityki rachunkowości** (część obowiązkowa wynika z art. 10 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości), przy uwzględnieniu ewentualnych zasad określonych przez właściwe organy.

Najczęściej zasady dokonywania oceny przydatności składników majątkowych oraz sposoby zagospodarowania przedmiotów zużytych i zbędnych **określane są w instrukcjach gospodarowania środkami trwałymi**, w części dotyczącej zasad przeprowadzania i dokumentowania ich likwidacji, przy czym jednostki państwowe pracują na przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z 21 maja 2010 r. w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami rzeczowymi majątku ruchomego, w który wyposażone są jednostki budżetowe, obowiązującego w państwowych jednostkach budżetowych.

Niezależnie od trybu przyjętego w danej jednostce organizacyjnej dotyczącego oceny przydatności składników majątkowych jednostki i składania wniosków w sprawie sposobu ich zagospodarowania, **ostateczna decyzja** o uznaniu ich za zbędne (to znaczy takie, które nie są i z różnych względów nie będą także w przyszłości wykorzystywane w działalności jednostki) **należy do kierownika jednostki**.

Również to kierownik jednostki podejmuje decyzję o dalszym toku postępowania ze zbędnymi składnikami majątku – w tym zakresie może postanowić o ich przekazaniu innej jednostce budżetowej, macierzystej jednostce samorządu terytorialnego, sprzedaży, wynajęciu, wdzierżawieniu lub oddaniu w nieodpłatne użytkowanie, darowiźnie, np. na rzecz organizacji pożytku publicznego, czy fizycznej likwidacji.

Jeśli chodzi o wynajmowanie, wdzierżawianie lub oddanie w nieodpłatne użytkowanie zbędnych składników majątkowych, to w tym względzie zastosowanie mają przepisy ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.).

Podstawowe uregulowania w tym zakresie zostały wskazane w tabeli.

TABELA. Podstawowe uregulowania w zakresie oddawania składników majątkowych jednostki w najem, dzierżawę lub użytkowanie

Rodzaj umowy	Wybrane zasady dotyczące wzajemnych stosunków podmiotów zawierających umowę odnośnie do sposobu używania rzeczy, ponoszenia związanych z tym kosztów oraz odpowiedzialności za uszkodzenie lub utratę rzeczy	
	Przepis	Treść regulacji
Najem (art. 659–679 k.c.)	art. 659 § 1	Przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.
	art. 662 § 1 i 3	Wynajmujący powinien wydać najemcy rzecz w stanie przydatnym do umówionego użytku i utrzymywać ją w takim stanie przez czas trwania najmu. Jeżeli rzecz najęta uległa zniszczeniu z powodu okoliczności, za które wynajmujący odpowiedzialności nie ponosi, wynajmujący nie ma obowiązku przywrócenia stanu poprzedniego.
	art. 666 § 1 i 2 oraz art. 662 § 2	Najemca powinien przez czas trwania najmu używać rzeczy najętej w sposób w umowie określony, a gdy umowa nie określa sposobu używania – w sposób odpowiadający właściwościom i przeznaczeniu rzeczy. Jeżeli w czasie trwania najmu okaże się potrzeba napraw, które obciążają wynajmującego, najemca powinien zawiadomić go o tym niezwłocznie. Drobne nakłady połączone ze zwykłym używaniem rzeczy obciążają najemcę.
	art. 667 § 2	Jeżeli najemca używa rzeczy w sposób sprzeczny z umową lub z przeznaczeniem rzeczy i mimo upomnienia nie przestaje jej używać w taki sposób albo gdy rzecz zaniedbuje do tego stopnia, że zostaje ona narażona na utratę lub uszkodzenie, wynajmujący może wypowiedzieć najem bez zachowania terminów wypowiedzenia.
	art. 675 § 1	Po zakończeniu najmu najemca obowiązany jest zwrócić rzecz w stanie niepogorszonym; jednakże nie ponosi odpowiedzialności za zużycie rzeczy będące następstwem prawidłowego używania.
	art. 677	Roszczenia wynajmującego przeciwko najemcy o naprawienie szkody z powodu uszkodzenia lub pogorszenia rzeczy przedawniają się z upływem roku od dnia zwrotu rzeczy.
Dzierżawa (art. 693–708 k.c.)	art. 693 § 1 oraz art. 694	Przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Do dzierżawy stosuje się odpowiednio przepisy o najmie z zachowaniem odmiennych regulacji wynikających z przepisów dotyczących dzierżawy.
	art. 696 i 697	Dzierżawca powinien wykonywać swoje prawo zgodnie z wymaganiami prawidłowej gospodarki. Dzierżawca ma obowiązek dokonywania napraw niezbędnych do zachowania przedmiotu dzierżawy w stanie niepogorszonym.
	art. 705	Po zakończeniu dzierżawy dzierżawca obowiązany jest, w braku odmiennej umowy, zwrócić przedmiot dzierżawy w takim stanie, w jakim powinien się znajdować stosownie do przepisów o wykonywaniu dzierżawy.
Użytkowanie (art. 252–270 k.c.)	art. 252	Rzecz można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków (użytkowanie).
	art. 256, art. 267 § 1, art. 258, art. 260 § 1, art. 259	Użytkownik powinien wykonywać swoje prawo zgodnie z wymaganiami prawidłowej gospodarki. Użytkownik obowiązany jest zachować substancję rzeczy oraz jej dotychczasowe przeznaczenie. W stosunkach wzajemnych między użytkownikiem a właścicielem użytkownik ponosi ciężary, które zgodnie z wymaganiami prawidłowej gospodarki powinny być pokrywane z pożytków rzeczy. Użytkownik obowiązany jest dokonywać napraw i innych nakładów związanych ze zwykłym korzystaniem z rzeczy. O potrzebie innych napraw i nakładów powinien niezwłocznie zawiadomić właściciela i zezwolić mu na dokonanie potrzebnych robót. Właściciel nie ma obowiązku czynić nakładów na rzecz obciążoną użytkowaniem. Jeżeli takie nakłady poczynił, może od użytkownika żądać zwrotu według przepisów o prowadzeniu cudzych spraw bez zlecenia.
	art. 262	Po wygaśnięciu użytkowania użytkownik obowiązany jest zwrócić rzecz właścicielowi w takim stanie, w jakim powinna się znajdować stosownie do przepisów o wykonywaniu użytkowania.
	art. 263	Roszczenie właściciela przeciwko użytkownikowi o naprawienie szkody z powodu pogorszenia rzeczy albo o zwrot nakładów na rzecz, jak również roszczenie użytkownika przeciwko właścicielowi o zwrot nakładów na rzecz przedawniają się z upływem roku od dnia zwrotu rzeczy.

Wybierając formę zagospodarowania zbędnych składników majątkowych, kierownik jednostki zawsze powinien mieć na uwadze, że obowiązują go **nadrzędne zasady gospodarowania mieniem publicznym** wynikające z przepisów uofp, mówiące o tym, że gospodarka finansowa jednostki sektora finansów publicznych powinna być prowadzona w sposób efektywny i oszczędny, jednym słowem, przy wyborze tej formy powinien brać pod uwagę **przysporzenie jednostce jak największych dochodów (cena sprzedaży, czynsz**

najmu lub dzierżawy) przy jak najmniejszych kosztach (organizacji sprzedaży, napraw rzeczy wynajmowanych lub wydzierżawianych).

Jeśli chodzi o **formę udokumentowania faktu najmu/dzierżawy lub oddania w użytkowanie** zbędnych składników mienia jednostki, to właściwym dokumentem będzie tu **stosowna umowa sporządzona w formie pisemnej** (dla celów dowodowych).

O tym, że dany składnik majątkowy został wydany najemcy/dzierżawcy/użytkownikowi, należy **zamieścić odpowiednią adnotację w ewidencji analitycznej środków trwałych lub pozostałych środków trwałych.**

Adnotacja ta powinna pozwalać na ustalenie, komu i na jak długo został powierzony składnik majątkowy jednostki.

Pojęcie środków trwałych wg ustawy o rachunkowości;

Definicja środków trwałych- ustawa o rachunkowości

Art.3, ust.1, pkt.15 - środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

„kompletnie i zdatne do użytku”- oznacza, iż nie uznaje się za środki trwałe poszczególnych, oddzielnie zakupionych obiektów, składających się np. na komputer, czyli jednostki centralnej, monitora, klawiatury, lecz dopiero **ich zespół przyjęty do użytkowania jako *kompletny obiekt- obiekt inwentarzowy.***

„zdatne do użytku”- oznacza, że nie uznaje się również za środki trwałe składników, które przed przyjęciem do użytkowania należy poddać naprawie, remontowi, adaptacji itp.

„przeznaczenie na potrzeby jednostki”- oznacza, iż składniki muszą być potrzebne jednostce do realizacji jej zadań statutowych lub operacyjnych,

Przykładowo - samorządowy zakład budżetowy prowadzący „działalność gospodarczą” utrzymują środki trwałe w celu wykorzystania ich w procesie produkcji, dystrybucji, świadczenia usług oraz w celach administracyjnych,

Rzeczowe aktywa trwałe:

Aktywa uważa się za zasoby majątkowe, które są kontrolowane przez jednostkę, ich wartość jest wiarygodnie określona, powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, **spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych – art. 3 ust. 1 pkt 12**

Aktywa trwałe : składniki majątkowe jednostki, które nie są zaliczane do aktywów obrotowych - **art. 3 ust. 1 pkt 13, czyli są to:**

- środki trwałe
- środki trwałe w budowie
- składniki majątkowe o okresie użytkowania powyżej 12 miesięcy

Międzynarodowy Standard Rachunkowości - MSR 16 "Rzeczowe aktywa trwałe"

Rzeczowy majątek trwały obejmuje środki trwałe, które:

1. są utrzymywane przez jednostkę w celu ich wykorzystania w procesie produkcyjnym, w dostawach towarów, w toku świadczenia usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych,
2. zgodnie z oczekiwaniami będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.

Standard nie dotyczy:

a) rzeczowych aktywów trwałych zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (zgodnie z MSSF 5 "Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży")

Aktywa – środki trwałe to:

- **kontrolowanie składnika majątkowego przez jednostkę** - oznacz ograniczenie dostępu do uzyskiwanych z niego korzyści przez osoby trzecie,
 - nie jest konieczne posiadanie **tytułu własności**, użytkowane na podstawie **trwałego zarządu, umowy użytkowania, najmu lub dzierżawy**,
 - **wiarygodnie określona wartość** - wycena danego składnika majątku,

- **korzyści ekonomiczne** to przede wszystkim wzrost wartości aktywów albo zmniejszenie zobowiązań, użytkowanie składnika majątkowego,
- powstałe w wyniku **zdarzeń przeszłych** – zakupione lub wytworzone we własnym zakresie,

Środki trwale w szczególności to:

Do środków trwałych, zgodnie z zapisem art. 3 ust. 1 pkt. 15 ustawy o rachunkowości, należą:

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

Do środków trwałych jednostka zalicza również aktywa, które przyjęła do używania jako obce środki trwałe na mocy umowy i zgodnie z którą, jako „korzystający” odpłatnie je użytkuje lub również pobiera pożytki na czas oznaczony.

Obce środki trwałe:

Środki trwałe **oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy** lub innej umowy o podobnym charakterze zalicza się do **aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości:**

art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości:

- 1) przenosi własność jej przedmiotu na korzystającego po zakończeniu okresu, na który została zawarta,
- 2) zawiera prawo do nabycia jej przedmiotu przez korzystającego, po zakończeniu okresu, na

jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia,

3) okres, na jaki została zawarta, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego, przy czym nie może być on krótszy niż 3/4 tego okresu.

Prawo własności przedmiotu umowy może być, po okresie, na jaki umowa została zawarta, przeniesione na korzystającego,

4) suma opłat, pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień.

W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu.

Do sumy opłat nie zalicza się płatności na rzecz korzystającego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie.

5) zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenia umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie,

6) przewiduje możliwość jej wypowiedzenia, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający,

7) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Może on być używany wyłącznie przez korzystającego, bez wprowadzania w nim istotnych zmian.

Do środków trwałych zalicza się również:

- budynki oraz obiekty inżynierii lądowej i wodnej wzniesione przez jednostkę **na cudzym gruncie,**
- równowartość poniesionych **nakładów na ulepszenie w cudzych nieruchomościach,** z jednoczesnym **spełnieniem dwóch warunków:**

1) związane z ulepszeniem **wykonane roboty** są:

- a) kompletne,
- b) zdatne do użytkowania,
- c) powinny przynieść korzyści ekonomiczne,

2) obiekty będą wykorzystywane powyżej **12 miesięcy** licząc od dnia bilansowego.

Ujęcie środków trwałych w sprawozdaniu- bilansie jednostki:

Warunki konieczne do spełnienia, aby składnik majątkowy uznać za aktywa i wprowadzić do ewidencji:

- **istnieć prawdopodobieństwo, że jednostka osiągnie ewentualnie **przyszłe korzyści ekonomiczne** związane z konkretnym składnikiem majątkowym,**
- **składnik majątkowy posiada cenę nabycia, koszt wytworzenia lub wartość którą można wiarogodnie ustalić.**

Środki trwale wg ustawy o rachunkowości – podsumowanie:

1) wymieniony w ustawie **katalog środków trwałych nie jest katalogiem zamkniętym.**

2) **brak progów wartościowych oznacza, obowiązek ujmowania jako środki trwale wszystkich składników majątkowych spełniających kryteria ustawowej definicji.**

3) **wartość nabytych aktywów nie ma wpływu na ich kwalifikację jako środka trwałego,**

4) **tytuł własności lub współwłasności również nie stanowi podstawy do kwalifikowania środków trwałych.**

„ Środki trwale wg rozporządzenia MF z dnia 5 lipca 2010 roku

są to środki, o których mowa w art.3 ust.1 pkt 15 uor (rzeczowe aktywa trwale i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki), **w tym środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub**

użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki - zapis dodany w rozporządzeniu.”

Środkami trwałymi nie są:

- obiekty o przewidywanym okresie ekonomicznej przydatności dla jednostki krótszym niż rok;
- obiekty nabyte zwane, jako środki trwałe w budowie (inwestycje), które będą nadawały się do używania dopiero po uzupełnieniu ich o brakujące części, przeprowadzeniu remontu lub ich ulepszeniu;(środkach trwałych w budowie – rozumie się przez to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego);
- obiekty postawione w stan likwidacji (ujmowane są wyłącznie w ewidencji pozabilansowej, pomimo iż nadal pozostają w dyspozycji jednostki);
- składniki majątkowe nabyte lub wytworzone – ale jako wyroby gotowe lub towary zostają przeznaczone do sprzedaży.

Polityka rachunkowości, a ewidencja środków trwałych:

- jednostka może **stosować uproszczenia**, zgodnie z art. 4 ust.4 – jeżeli **przyjęte rozwiązania nie wpływają rzetelność i jasność** prezentowanej w bilansie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego,
- w polityce rachunkowości art. 8 ust.1 kierownik jednostki określa próg wartości, poniżej którego dany zasób, majątkowy – mimo że spełnia kryteria definicji o środkach trwałych – **w momencie przekazania do użytkowania odpisywany jest w ciężar kosztów zużycia materiałów.**

Jednostki mogą nie zaliczać do środków trwałych składników majątkowych zwanych „Pozostałymi środkami trwałymi”, których wartość początkowa nie przekracza kwoty 3.500 zł.(10000 zł), a które są wykorzystywane w jednostce w okresie dłuższym niż rok od przyjęcia do użytkowania.

Jeżeli jednostka nie skorzysta z tego przywileju, może dokonywać odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł, na zasadach ogólnych albo jednorazowo w miesiącu oddania ich do używania, albo w miesiącu następnym.

Kryterium wartościowe służy w jednostkach sektora finansów publicznych do podziału środków trwałych na:

- podstawowe środki trwałe, których wartość początkowa przekracza 3.500 zł;(10.000 zł)
- pozostałe środki trwałe o wartości poniżej 3.500 zł.(10.000zł)

Natomiast przedmioty nabyte o wartości do 3 500 zł. (10.000 zł) nie spełniające powyższego warunku dotyczącego użytkowania ich powyżej roku przez jednostkę, **powinny zostać zakwalifikowane do materiałów.**

Wydatki poniesione na nabycie środków trwałych (również na ich wytworzenie) stanowią koszty uzyskania przychodu w miesiącu oddania tych składników majątkowych do używania. Przyjęcie takiego rozwiązania także dla celów księgowych powinno zostać zapisane w zakładowym planie kont ZPK jednostki.

Środki trwałe w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych :

Poprawnie prowadzona ewidencja księgowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych powinna zapewniać informacje, przewidziane w przepisach podatkowych.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych **definiuje środki trwałe nie wprost**, a przy okazji wyszczególnienia tych **składników majątku, które podlegają amortyzacji.**

W ustawie z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (zwana dalej updog) **od art.16a- 16 m** ,określono natomiast enumeratywnie środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, które podlegają amortyzacji lub kiedy to ich amortyzacja nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

Ponieważ obie ustawy podatkowe regulują m.in. prawidłowe ustalenie podstawy naliczenia podatku dochodowego, definiują te składniki przy okazji kwalifikowania amortyzacji środków trwałych do kosztów uzyskania przychodu.

W myśl obu ustaw podatkowych amortyzacji podlegają te **środki trwałe, które:**

- stanowią własność lub współwłasność podatnika,
- są nabyte lub wytworzone we własnym zakresie,
- są kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok,
- wykorzystywane są przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą,
- oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze.

Ustawa wymienia również te środki trwałe, które podlegają amortyzacji **niezależnie od okresu ich użytkowania:**

- inwestycje w obcych środkach trwałych,
- budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- środki trwałe, które nie podlegają amortyzacji np. grunty, dzieła sztuki i eksponaty muzealne.

Podatnik sam jest **zobowiązany do określenia okresu użytkowania składnika majątkowego.**

Jeżeli okres użytkowania składnika majątkowego **przekracza 12 m-cy i wartość 3500 zł. (kwota do 31 grudnia 2017 r.)** podatnicy są obowiązani w pierwszym miesiącu, następnym po miesiącu w którym rok upłynął do:

- zaliczenia składnika do środka trwałego,
- wycenić środek trwały w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia,
- dokonać korekty podatku dochodowego oraz naliczyć odsetki za ten okres.

Niskocenne składniki majątku trwałego wg. ustaw podatkowych:

Ustawy o podatkach dochodowych ustaliły **dolny próg kryterium** konieczności **zaliczenia składników majątku do środków trwałych na kwotę większą niż 3.500 zł.(do 31 grudnia 2017r.) od 1 stycznia 2018r. – kwota 10.000 zł.**

**Pojęcie środka trwałego wg rozporządzenia
Ministra Finansów dla jednostek i zakładów
budżetowych (ze szczególnym uwzględnieniem
trwałego zarządu, umowy użyczenia lub
najmu).**

W rozdziale 1 „starego” rozporządzenia (z 28 lipca 2006 r) określono:
„środkami trwałymi są środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15
ustawy o rachunkowości, w tym środki trwale stanowiące własność Skarbu
Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, w stosunku do których
jednostka wykonuje uprawnienia właścicielskie, niezależnie od sposobu ich
wykorzystania”

Wg rozporządzenia z 28 lipca 2006 r. (dalej „stare” rozporządzenie), dla uznania danego składnika majątku za środek trwały wystarczyło, że jednostka wykonywała uprawnienia właścicielskie, niezależnie od sposobu wykorzystania danych składników majątku.

Z zapisu definicji środka trwałego wynika, że są to zasoby kontrolowane przez jednostkę, co oznacza, iż istotne znaczenie ma sprawowanie kontroli nad środkiem trwałym, bez konieczności posiadania w stosunku do niego tytułu własności.

W rozdziale 1 „rozporządzenia (05 lipca 2010 r)” określono
zmodyfikowane pojęcie środków trwałych.

**I tak, środkami trwałymi są środki, o których mowa w art. 3 ust. 1
pkt . 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwale stanowiące własność
Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w
zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.**

W związku z tym, jednostki sektora finansów publicznych oprócz własnych nabytych środków trwałych, mogą otrzymywać z zasobów przekazanych im przez organizatorów, którymi są Skarb Państwa albo jednostka samorządu terytorialnego, w nieodpłatne użytkowanie ruchomości oraz w trwały zarząd nieruchomości.

Ewidencja środków trwałych

Do najważniejszych elementów związanych z organizacją ewidencji środków trwałych należy zaliczyć:

- 1) sposób udokumentowania operacji gospodarczych dotyczących zmian w ilości i wartości środków trwałych,
- 2) ewidencję syntetyczną środków trwałych i ich wycenę,
- 3) ewidencję analityczną środków trwałych i jej zakres,
- 4) ewidencję pozabilansową i jej zakres.

Również wszystkie jednostki sektora finansów publicznych są zobowiązane do prowadzenia ewidencji środków trwałych na podstawie art. 17 ust. 1 uor. Z przepisu tego wynika, że jednostki prowadzą konta ksiąg pomocniczych w szczególności dla środków trwałych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych i umorzeniowych.

Konta ksiąg pomocniczych są wyodrębnionym systemem ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych. Zawierają zapisy, które są uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej (zob. art. 16 uor).

Ustawa o rachunkowości nie określa wprost formy, w jakiej powinny być prowadzone księgi pomocnicze dla środków trwałych.

Sposób prowadzenia ewidencji analitycznej i zakres uszczegółowienia określa każdy kierownik jednostki w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości zgodnie z art. 10 ust. 1 uor.

Ewidencja analityczna jest jednym z ważnych elementów organizacji ewidencji środków trwałych w jednostce, a jej zakres zależy w dużej mierze od rozbudowy kont syntetycznych.

W przypadku, gdy jednostka w zakładowym planie kont rezygnuje z funkcjonowania szczegółowych kont syntetycznych, odzwierciedlających strukturę rodzajową środków trwałych, to wówczas funkcję tych kont musi przejąć ewidencja analityczna. Sposób prowadzenia ewidencji analitycznej zależy szczególnie od zastosowanej w jednostce techniki (komputerowej lub ręcznej), a konto analityczne będzie odzwierciedlało stan początkowy oraz zmiany w grupie lub zbiorze tych środków trwałych.

Podkreśla się przy tym, że:

zbiór kont analitycznych, jako zbiór indywidualnych obiektów inwentarzowych, jest podstawowym zbiorem środków trwałych.

Urządzenie analityczne w ewidencji operatywnej środków trwałych służy do zapisu wszelkich danych dotyczących obiektu inwentarzowego, jak: wartości początkowej i jej zmian, opisu technicznego, stawki i kwot umorzenia, miejsca użytkowania, daty przyjęcia do używania itp.,- informacji zawartych w dokumentach źródłowych.

Urządzenia te tworzą zbiór środków trwałych (kartotekę), ułożony zazwyczaj w przekroju komórek organizacyjnych oraz w przekroju ich grup rodzajowych (rodzajów). Chodzi bowiem w tym przypadku o powiązanie tzw. głównych użytkowników za powierzony im imiennie składnik z rodzajami środków trwałych.

W każdej jednostce gospodarczej niezależnie od zróżnicowanych podejść organizacyjnych jakie ta jednostka zastosuje istnieją szczególne wymagania stawiane ewidencji analitycznej środków trwałych.

Do takich wymogów należy:

- obowiązek szczegółowego ujęcia każdego obiektu inwentarzowego,
- prowadzenie księgi inwentarzowej,
- sporządzanie planu bądź tabeli amortyzacyjnej.

W praktyce, obecnie ewidencję analityczną prowadzi się najczęściej komputerowo w formie odrębnych modułów ewidencji środków trwałych.

Moduły te zawierają informacje o każdym środku trwałym od momentu jego wprowadzenia do ewidencji, aż do jego likwidacji, mają również możliwość odtworzenia w każdej chwili historii odpisów amortyzacyjnych, stawek amortyzacyjnych oraz wszystkich innych operacji dokonywanych na danym środku trwałym w trakcie jego używania.

Obowiązek szczegółowego ujęcia każdego składnika środków trwałych

wynika z faktu, iż składnik majątku (każdy środek trwały) zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości uważa się za odrębny obiekt inwentarzowy ze względu na swoje przeznaczenie oraz wartość i jest przedmiotem specjalnego ujęcia.

Każdy środek trwały musi więc spełniać określone kryteria ewidencyjne:

- posiadać swój numer inwentarzowy - powiązany z księgą inwentarzową,
- klasyfikację rodzajową określoną według grupy, podgrupy i rodzaju KŚT,
- mieć szczegółową charakterystykę (tzn. musi być szczegółowo opisany w sposób umożliwiający jego identyfikację; termin przyjęcia do używania, cechy szczególne, miejsca używania, osoby czy komórki materialnie odpowiedzialne, itp.),
- posiadać odrębną kartę analityczną (konto analityczne),

- ustaloną wysokość odpisów amortyzacyjnych za okres sprawozdawczy.

Sposób udokumentowania zmian w ilości i wartości środków trwałych albo zmian dotyczących tylko wartości nabytych, zbytych lub zlikwidowanych środków trwałych wymaga zastosowania określonych dowodów, które będą podstawą ujęcia ich w narzędziach księgowych. Podstawą takich zapisów są dowody zewnętrzne (obce) i dowody wewnętrzne (własne).

W jednostkach sektora finansów publicznych, do dowodów wewnętrznych dokumentujących zmiany i działania związane ze środkami trwałymi należą druki o charakterze znormalizowanym i nieznormalizowanym, które są stosowane przez te jednostki sektora finansów publicznych. Są to:

- dowód OT- „Przyjęcie środka trwałego”,
- dowód PT - „Protokół zdawczo-odbiorczy środka trwałego - Przekazanie środka trwałego”,
- dowód LT - „Likwidacja środka trwałego”,
- dowód MT - „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego”.

Po opublikowaniu **29 maja 2017 r. KSR nr 11** jednostki należące do sektora finansów publicznych *mogą korzystać z tego bardzo szczegółowego opracowania jakim jest ten standard*, jeżeli w przepisach ustawy o rachunkowości brak innych uregulowań.

Konta syntetyczne aktywów trwałych

Określenie zakresu kont syntetycznych to nie tylko działania podejmowane dla potrzeb sprawozdawczych, ale też konieczność dostarczenia szerokiego zakresu informacji dla potrzeb analitycznych i kontrolnych.

Dla:

- 1) budżetu państwa;

- 2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
- 3) jednostek budżetowych;
- 4) samorządowych zakładów budżetowych;
- 5) państwowych funduszy celowych;
- 6) jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, ewidencja księgową i ściśle ramy jej prowadzenia zostały uszczegółowione w oparciu o Rozporządzenie z 5 lipca 2010 r. (obowiązujące do 31 grudnia 2017r.),² **po zmianie od 1 stycznia 2018r. w oparciu o rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości.**

Oznacza to, iż niniejsze rozporządzenie określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla wskazanych instytucji, w tym załącznik nr 3 dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, a w nim konta do syntetycznej ewidencji środków trwałych:

- 011 „Środki trwałe”,
- 013 „Pozostałe środki trwałe”,
- 014 „Zbiory biblioteczne”,
- 016 „Dobra kultury”,
- 017 „Uzbrojenie i sprzęt wojskowy”.

Konta te przedstawiają wartość brutto nabytych środków trwałych, zmiany wartościowe w przypadku ich ulepszenia i aktualizacji wyceny oraz zmiany ilościowo-wartościowe w zakresie stanu ich posiadania.

Wartość środków trwałych jest korygowana odpisem z tytułu ich fizycznego i moralnego zużycia na odpowiednich kontach korygujących:

- 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,

² rozporządzenie z 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 (t. j. DzU z 2017r. poz. 760)

- 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”,
- 077 „Umorzenie uzbrojenia i sprzętu wojskowego”.

Umorzenie środka trwałego to zużycie moralne i fizyczne tego środka, np. związane z postępowaniem technicznym, długotrwałym użytkowaniem, działaniem czynników atmosferycznych, zmianami strukturalnymi, zdarzeniami losowymi itp., powoduje stopniową utratę wartości inwentarzowej tego środka.

Środki trwałe powinny być wprowadzone do ewidencji środków trwałych najpóźniej w miesiącu ich przekazania do używania.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 „Środki trwałe” powinna umożliwić:

- ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych,
- ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe,
- należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji,
- ustalenie wartości poszczególnych grup środków trwałych określonych w klasyfikacji środków trwałych.

Należy pamiętać, że **ustawa o rachunkowości nie posługuje się pojęciem pozostałych środków trwałych i wszystkie regulacji ustawy o rachunkowości odnoszące się do środków trwałych mają zastosowanie do pozostałych środków trwałych.**

Powyższa uwaga odnosi się odpowiednio także pozostałych wartości niematerialnych i prawnych.

Kategoria pozostałych środków trwałych oraz pozostałych wartości niematerialnych i prawnych została wprowadzona rozporządzeniami w sprawie prowadzenia rachunkowości budżetowej i w dalszym ciągu została utrzymana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 05 lipca 2010 r. i **rozporządzeniu z 13 września 2017r.w sprawie Rachunkowości.**

Jak wskazano w **pkt 4.29. KSR nr 11** „Stosowanie jednego lub jednocześnie kilku uproszczeń, zależnie od cech tego rodzaju składników wymaga ustalenia jednego lub kilku poziomów wartości początkowej”.

Przy ustalaniu ich wysokości należy wziąć pod uwagę:

- przypuszczalną łączną wartość początkową składników, do których stosowane będą uproszczenia w porównaniu do rocznej sumy kosztów lub/i przychodów lub/i aktywów, bądź aktywów trwałych,
- warunek, że zastosowanie uproszczeń nie zniekształci istotnie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki,
- potrzeby ochrony mienia jednostki,
- przepisy podatkowe; jeżeli nie przeczy to zasadzie istotności, za dolną granicę wartości początkowej składników uznawanych za środki trwałe można przyjąć kwotę określoną w przepisach o podatku dochodowym (jest to kwota 10.000 zł.).

a) problemy z ewidencją (czy komputer nabyty za 7000 zł – księgować jako materiał – czy jako środek trwały ? jakie paragrafy?).

Konto 011 „Środki trwałe”

Konto 011 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które nie podlegają ujęciu na kontach 013, 014, 016 i 017.

Ewidencję księgową środków trwałych prowadzi się **według ich wartości początkowej**.

Wartość początkową stanowią:

- w przypadku nabycia w drodze kupna - cena nabycia,
- w przypadku wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia,
- w przypadku nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu,
- w przypadku nieodpłatnego otrzymania środka trwałego stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie decyzji właściwego organu. W takim przypadku wartość początkowa powinna być określona w decyzji.

Wartość początkowa środków trwałych może być zwiększana lub zmniejszana w wyniku aktualizacji wyceny. Zasady przeprowadzania aktualizacji wyceny regulowane są odrębnymi przepisami.

Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych może **też nastąpić w wyniku ich ulepszenia**. Wartość ulepszenia stanowi równowartość kosztów poniesionych na modernizację, adaptację, rekonstrukcję, rozbudowę, przebudowę lub doposażenie.

Nakłady na ulepszenie powinny spowodować, że wartość użytkowa tego środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową mierzoną:

- okresem używania,
- poprawą jakości,
- przedłużeniem okresu używania,
- poprawą jakości produkowanych produktów,
- poprawą zdolności produkcyjnej (wytwórczej),
- obniżeniem kosztów eksploatacji.

Na stronie Wn konta 011 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma zmniejszenia stanu i wartości początkowej środków trwałych, z wyjątkiem umorzenia środków trwałych które ujmuje się na koncie 071.

Na stronie Wn konta 011 ujmuje się w szczególności:

- przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu gotowych

środków trwałych lub inwestycji oraz wartość ulepszeń zwiększających wartość początkową środków trwałych, przychody środków trwałych nowo ujawnionych, nieodpłatne przyjęcie środków trwałych, zwiększenie wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny,

Na stronie Ma konta 011 ujmuje się w szczególności:

- wycofanie środków trwałych z używania na skutek ich likwidacji, z powodu zniszczenia lub zużycia, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania,
- ujawnione niedobory środków trwałych,
- zmniejszenie wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny.

Zmiany ilościowo-wartościowe w stanie środków trwałych na koncie 011 „Środki trwale” mogą być spowodowane następującymi operacjami gospodarczymi:

Zwiększenia stanu środków trwałych (WN)	Zmniejszenia stanu środków trwałych (MA)
- Zakup	- Sprzedaż
- Wytworzenie we własnym zakresie	- Likwidacja
- Nieodpłatne otrzymanie	- Nieodpłatne przekazanie
- Aport	- Aport
- Leasing	- Leasing
- Ujawnione nadwyżki	- Ujawniony niedobór
- Ulepszenie	- Umorzenie
- Aktualizacja wyceny	- Aktualizacja wyceny

Zwiększenie stanu środków trwałych następuje w dacie przyjęcia do używania z inwestycji, od dostawców lub innych jednostek przekazujących.

Zmniejszenie stanu podstawowych środków trwałych następuje pod datą postawienia ich w stan likwidacji, ujawnienia niedoboru lub szkody, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania.

Poniżej wskazano podstawowe schematy ewidencyjne w zakresie podstawowych środków trwałych.

JEDNOSTKI BUDŻETOWE I SAMORZĄDOWE ZAKŁADY BUDŻETOWE

Typowe zapisy strony W n konta 011 - „Środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1	2	3
1.	Przyjęcie do eksploatacji środków trwałych uzyskanych w wyniku:	
	– zakupu gotowych środków trwałych niewymagających montażu (w cenie nabycia),	080, 240, 300
	– nabycia gruntu,	240
	– zakończonej inwestycji rozliczanej we własnym zakresie,	080
	– zakończonej inwestycji przejętej od inwestora zastępczego,	240
	– zakończonej inwestycji wspólnej realizowanej przez innego inwestora,	240
	– otrzymania od innej jednostki, na podstawie decyzji właściwego organu (w dotychczasowej wartości początkowej):	
	a) wartość dotychczasowego umorzenia,	071
	b) wartość nieumorzona,	800
	- nieodpłatnego otrzymania środka trwałego z tytułu darowizny, spadku,	800
	– ujawnienia nadwyżek środków trwałych (w wartości godziwej),	240
	– otrzymania w wyniku zamiany w okresie gwarancji środka niesprawnego na środek sprawny	240
2.	Wartość ulepszenia w obcych środkach trwałych	080
3.	Zwiększenie wartości początkowej posiadanego środka trwałego o koszty ulepszenia	080
4.	Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych w wyniku urzędowej aktualizacji wyceny	800
5.	Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przeniesienia własności rzeczy będących środkami trwałymi na rzecz jednostki samorządu terytorialnego	221

* zaliczenie gruntów do środków trwałych powinno nastąpić z dniem nabycia prawa własności.

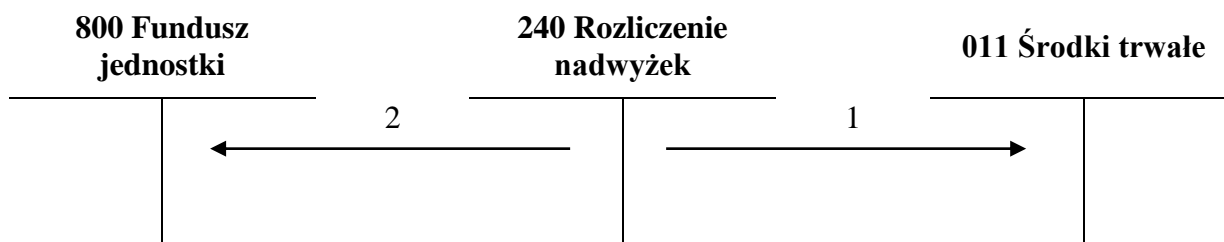
Typowe zapisy strony Ma konta 011 „Środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1	2	3
1.	Wycofanie środków trwałych z eksploatacji z tytułu:	
	– postawienia w stan likwidacji* na skutek zużycia lub zdarzenia losowego:	
a)	wartość dotychczasowego umorzenia,	071
b)	wartość nieumorzona,	800
	– zwrotu dostawcy w okresie gwarancji,	240

	– sprzedaży:	
	a) wartość dotychczasowego umorzenia,	071
	b) wartość nieumorzona,	800
2.	Zmniejszenie wartości początkowej środka trwałego na skutek częściowej likwidacji (wartość dotycząca likwidowanej części):	
	– dotychczasowe umorzenia,	071
	– wartość nieumorzona	800
3.	Nieodpłatne przekazanie środków trwałych (na podstawie decyzji właściwego organu):	
	– dotychczasowe umorzenia,	071
	- wartość nieumorzona	800
4.	Obniżenie wartości początkowej środka trwałego na skutek urzędowej aktualizacji wyceny	800
5.	Rozchód niedoborów:	
	– wartość netto (nieumorzona),	240
	– dotychczasowe umorzenie,	071
6.	Rozchód wartość ulepszeń w obcych środkach trwałych, które po wygaśnięciu umowy są zwracane:	
	– dotychczasowe umorzenie,	071
	– wartość nieumorzona	800

* Środki trwałe postawione w stan likwidacji do czasu ostatecznego zlikwidowania powinny być ewidencjonowane w jednostce na koncie pozabilansowym w wartości netto na dzień rozchodowania z konta 011.

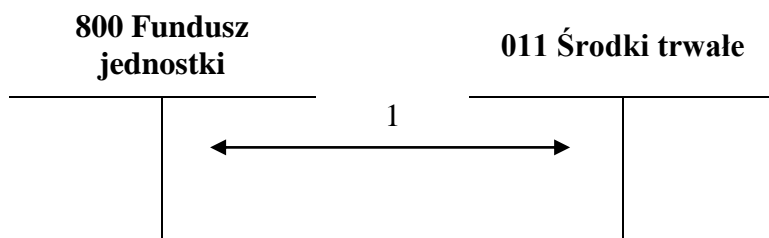
Ujawniona nadwyżka:



1 – Ujawniona nadwyżka środka trwałego

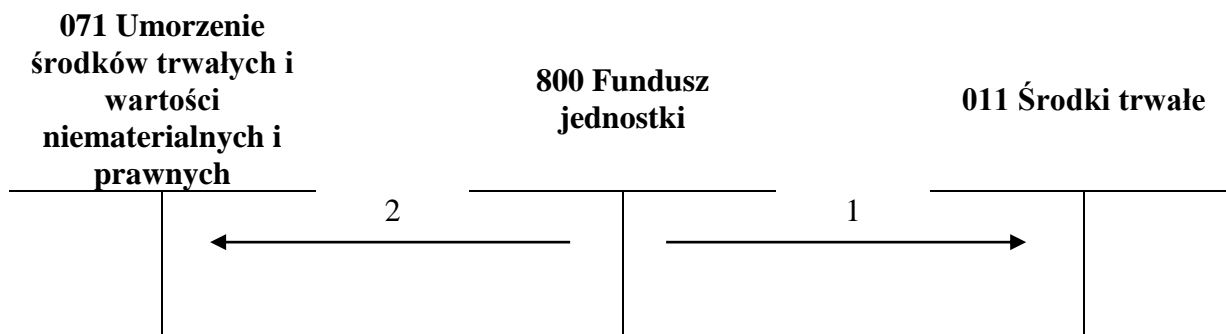
2 – Rozliczenie nadwyżki rzeczywistej

Nieodpłatne otrzymanie:



1 – Przyjęcie środka trwałego do ewidencji

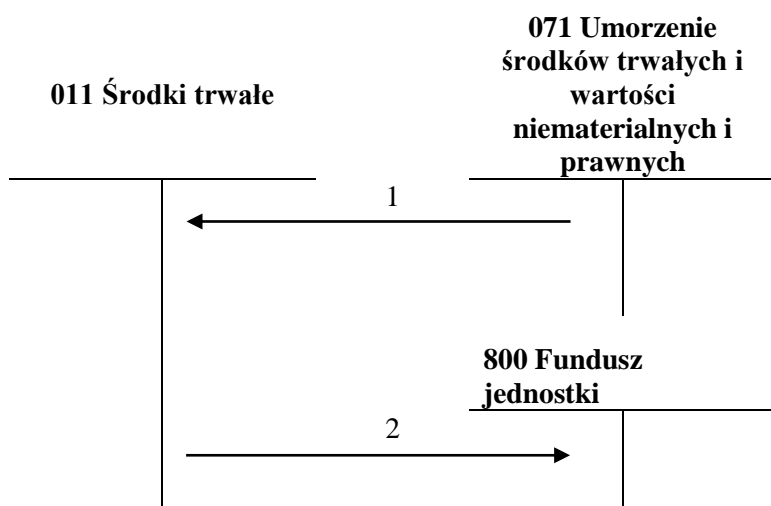
Urzędowe przeszacowanie wartości:



1 – Różnica z przeszacowania wartości początkowej środka trwałego

2 – Różnica z przeszacowania dotychczasowego umorzenia

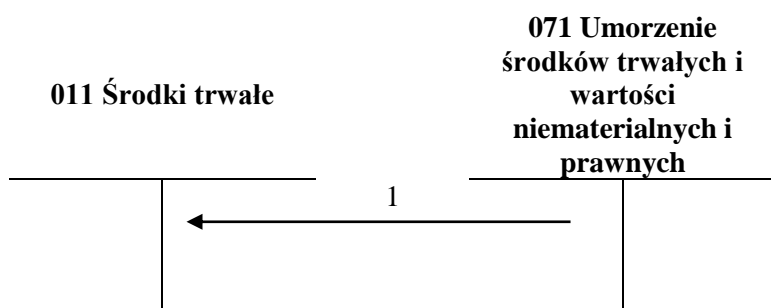
Przekazana darowizna:

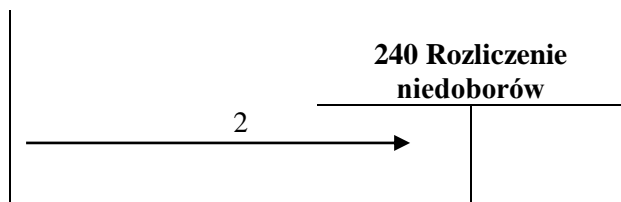


1 – Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia

2 – Wyksięgowanie wartości księgowej netto przekazanego środka trwałego

Ujawniony niedobór:

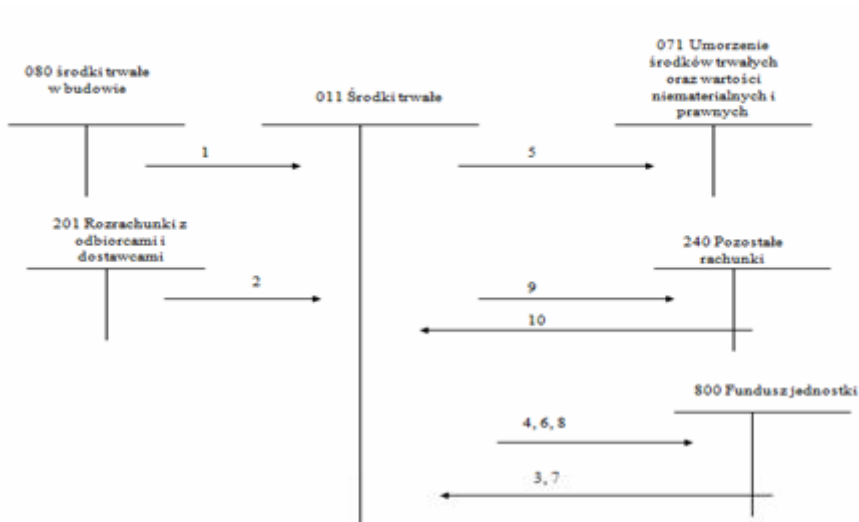




- 1 – Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia
 2 – Wyksięgowanie wartości księgowej netto środka trwałego

SCHEMAT 1.

Ewidencja operacji gospodarczych w zakresie ewidencji środków trwałych

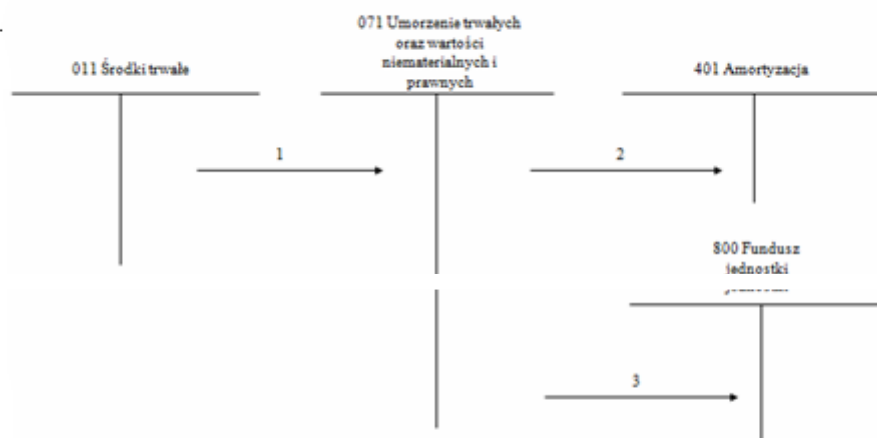


Opis operacji gospodarczych

1. Przyjęcie środka trwałego lub zwiększenie wartości początkowej;
2. Przyjęcie środka trwałego wyniku nabycia;
3. Nieodpłatne przyjęcie środka trwałego;
4. Nieodpłatne przekazanie środka trwałego;
5. Dotychczasowe umorzenie środków trwałych wycofanych z użytkowania;
6. Sprzedaż lub likwidacja środka trwałego
7. Zwiększenie wartości początkowej w wyniku aktualizacji wyceny;
8. Zmniejszenie wartości początkowej w wyniku aktualizacji wyceny
9. Ujawnione niedobory
10. Ujawnione nadwyżki

SCHEMAT 2.

Ewidencja operacji gospodarczych w zakresie ewidencji umorzenia środków trwałych zakupionych ze środków własnych



Opis operacji gospodarczych:

1. Dotychczasowe umorzenie składników majątkowych zlikwidowanych (sprzedaż, zniszczone itp.);
2. Odpisy umorzeniowe nowych składników umorzeniowych wydanych do użytkowania
3. Dotychczasowe umorzenie składników majątkowych ujawnionych lub otrzymanych nie odpłatnie.

2017r.

3500

KSR - NR 11 „Środki trwałe”

Jednorazowy odpis wartości początkowej

8.29. Jednostka może przyjąć uproszczenie polegające na dokonaniu jednorazowego odpisu wartości początkowej obiektu inwentarzowego o niskiej jednostkowej wartości początkowej (niskocennego środka trwałego – **patrz pkt 4.28-4.32**), w terminie określonym dla rozpoczęcia amortyzacji (**patrz pkt 8.33**). **Odpis ten stanowi koszt amortyzacji. Rozwiązanie takie jest zwyczajowo stosowane do takich środków trwałych, jak np.: urządzenia komputerowe, urządzenia biurowe, niektóre aparaty telefoniczne lub smartfony, sprzęt RTV, itp.**

8.30. **Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości poziom istotności, wyznaczający maksymalną wartość początkową obiektu inwentarzowego**

podlegającą jednorazowemu odpisaniu. Wartość początkowa oraz umorzenie środków trwałych podlegających jednorazowemu odpisaniu są ujmowane w ewidencji bilansowej środków trwałych.

- 8.31. **Jednostka może określić dodatkowy poziom istotności, poniżej którego pozyskane rzeczowe składniki aktywów o cechach środków trwałych, ale niskiej jednostkowej wartości początkowej nie są uznawane za środki trwałe, a ich wartość w dniu oddania do użytkowania jest odpisywana w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej jako koszty zużycia materiałów.** W razie potrzeby objęcia kontrolą takich składników majątku, podlegają one ujęciu w ewidencji pozabilansowej. **Rozwiązanie to jest zwyczajowo stosowane do takich składników majątku jak: elektronarzędzia, proste aparaty fotograficzne, aparaty telefonii stacjonarnej, proste modele aparatów telefonii komórkowej (patrz pkt 4.28-4.29).**
- 8.32. Jednostka może także wyznaczyć poziom wartości początkowej rzeczowych składników aktywów o cechach środków trwałych, ale tak niskiej jednostkowej wartości początkowej, iż objęcie takich przedmiotów kontrolą jest niezasadne. **Wartość początkowa takich składników aktywów jest odpisywana w ciężar kosztów działalności operacyjnej jednostki (koszty zużycia materiałów), a składniki te nie są objęte ani ewidencją bilansową ani ewidencją pozabilansową. Rozwiązanie to jest zwyczajowo stosowane do elementów wyposażenia o najniższej wartości typu: dziurkacze, zszywacze, kalkulatory, segregatory, doniczki, naczynia, itp.**

Przykład.

Jednostka w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości uznała, że podstawowym poziomem istotności wartości środków trwałych jest kwota wynikająca z ustawy o podatku dochodowym, wynosząca 3500 zł. Jednostka wprowadziła ponadto dodatkowe poziomy istotności wynoszące 1500 zł oraz 100 zł.

Składniki majątkowe o wartości wyższej niż 3500 zł są uznawane za środki trwałe – obejmowane są ewidencją bilansową środków trwałych i podlegają amortyzacji na zasadach ogólnych.

011- (071=400A....)= B-W

4000- (1200=1200)= 2800 – B , KI

Własne środki pieniężne , Dotacja Inwestycyjna- PM

Składniki majątkowe o wartości powyżej 1500 zł, ale nie wyższej niż 3500 zł są uznawane za środki trwałe, obejmowane ewidencją bilansową środków trwałych z jednoczesnym dokonywaniem od nich jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów amortyzacji.

Przykładowo Instytucja Kultury(IK) KI

013-(072=400A) B- 0

3000-3000=3000- B=0

Własne środki pieniężne . Dotacja Inwestycyjna- PM

Składniki majątkowe o wartości powyżej 100 zł, ale nie wyższej niż 1500 zł nie są uznawane za środki trwałe, ich wartość początkowa podlega odpisaniu w ciężar kosztów zużycia materiałów w momencie przekazania ich do użytkowania, ale z uwagi na potrzebę objęcia ich kontrolą podlegają jednocześnie ujęciu w ewidencji pozabilansowej.

Przykładowo Instytucja Kultury(IK)

1000= 401/201 Konto pozabilansowe np. 091

Własne środki pieniężne . Dotacja podmiotowa- PB

Rzeczowe składniki majątku o okresie użytkowania dłuższym niż rok, ale o wartości nieprzekraczającej 100 zł są odpisywane w ciężar kosztów zużycia materiałów i nie podlegają ewidencji bilansowej ani pozabilansowej.

20

401/201 – Karta narzędziowa, Karta pokoju

Własne środki pieniężne . Dotacja podmiotowa- PB

ZMIANA KWOTY – OD 1 STYCZNIA 2018R. – dolna granica środka trwałego, który podlega amortyzacji na zasadach ogólnych- 10.000 zł.

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r. , poz. 2175) – zmiany od 1 stycznia 2018r.

Ponieważ określenie dolnej kwotowej granicy wartości środków trwałych pozostawiono kierownikowi jednostki, powinien on wprowadzić odpowiednie zapisy w tym zakresie do zakładowego planu kont.

Do 31 grudnia 2017r.- przed zmianą

Kierownik jednostki mógł więc, zgodnie z zasadą istotności, określić zasady kwalifikowania poszczególnych obiektów jako tzw. niskocennych składników majątku jednostki oraz zasady ich ewidencjonowania.

Kierownik mógł zatem przyjąć np., że w jednostce:

- 1) środki trwałe o wartości do 100 zł są odpisywane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu i nie są ujmowane w ewidencji analitycznej;
- 2) środki trwałe o wartości od 100 zł do 1500 zł są odpisywane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu i ujmowane w ewidencji ilościowej, na koncie pozabilansowym;
- 3) środki trwałe o wartości od 1500 zł do 3500 zł są ujmowane w ewidencji bilansowej środków trwałych z równoczesnym jednorazowym odpisem amortyzacyjnym.

OD 1 STYCZNIA 2018R. - po zmianie:

Kryterium wartościowe ma szczególne znaczenie dla jsfp, ponieważ służy do podziału środków trwałych na:

- 1) podstawowe środki trwałe, których wartość początkowa przekracza 10.000 zł;
- 2) pozostałe środki trwałe o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł.

OD 1 STYCZNIA 2018R. - po zmianie:

Kierownik może zatem przyjąć np., że w jednostce:

- 1) środki trwałe o wartości do 100 zł (500) są odpisywane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu i nie są ujmowane w ewidencji analitycznej;
- 2) środki trwałe o wartości od 100 (500 zł do 3500 zł) są odpisywane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu i ujmowane w ewidencji ilościowej oraz na koncie pozabilansowym;
- 3) środki trwałe o wartości od 3500 zł do 10000 zł **są ujmowane w ewidencji bilansowej z równoczesnym jednorazowym odpisem amortyzacyjnym.**
- 4) środki trwałe o wartości powyżej 10000 zł są **uznawane za środki trwałe – obejmowane są ewidencją bilansową środków trwałych i podlegają amortyzacji na zasadach ogólnych.**

Zgodnie z KSR nr 11- pkt. 4.31. według podobnych zasad ustala się:

- a) dolną granicę nakładów na ulepszenie (rozdział VII),
- b) poziom istotności dla istotnej pozostałości środka trwałego (rozdział VIII).

Jak zastosować poziom istotności w przypadku uproszczeń dla niskocennych środków trwałych podano w przykładach poniżej.

2017 r.

[[[Przykład

Składniki aktywów trwałych takie jak: tablety, smartfony, telefony wydane pracownikom mogą być objęte ewidencją bilansową (w przypadku uznania za środek trwały) lub pozabilansową (w przypadku ujęcia w kosztach okresu), zaś dziurkacze, zszywacze, segregatory mogą nie podlegać jakiegokolwiek ewidencji³.]]]

[[[Przykład

Jednostka w zasadach (polityce) rachunkowości zapisała, że w przypadku zakupu jednakowych składników majątkowych spełniających definicję środków trwałych, których cena jednostkowa nie przekracza 3500 zł, ale łączna kwota zakupu przekracza 10 000 zł, podlegają one ujęciu w ewidencji bilansowej środków trwałych jako składniki zbiorczego obiektu inwentarzowego zespolonego rodzajowo (patrz pkt. 5.8) z jednoczesnym dokonywaniem od nich odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych⁴.]]]

Biorąc pod uwagę wyjaśnienia KSR nr 11, jednostka winna więc określić w zasadach (polityce) rachunkowości poziom istotności, wyznaczający maksymalną wartość początkową obiektu inwentarzowego podlegającą jednorazowemu odpisaniu, gdzie wartość początkowa oraz umorzenie takiego środka trwałego podlegających jednorazowemu odpisaniu będzie ujmowane w ewidencji bilansowej środków trwałych.

Jednostka może również określić dodatkowy poziom istotności, poniżej którego pozyskane rzeczowe składniki aktywów o cechach środków trwałych, ale niskiej jednostkowej wartości początkowej nie są uznawane za środki trwałe, a ich wartość w dniu oddania do użytkowania jest odpisywana w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej jako koszty zużycia materiałów. W razie potrzeby objęcia kontrolą takich składników majątku, podlegają one ujęciu w ewidencji pozabilansowej. Rozwiązanie to jest zwyczajowo stosowane do takich

³ Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów z 29 maja 2017r. poz.105), s.20,

⁴ Tamże..., s.20,

składników majątku jak: elektronarzędzia, proste aparaty fotograficzne, aparaty telefonii stacjonarnej, proste modele aparatów telefonii komórkowej (**patrz pkt 4.28-4.29**)⁵.

Dla sektora finansów publicznych te zapisy i przykłady, które zostały wprowadzone przez KSR nr 11 – mają szczególne znaczenie, gdyż jednostki tego sektora muszą zwracać szczególną uwagę na skuteczność i efektywność związaną z gospodarowaniem majątkiem przez te jednostki oraz na ich kontrole.

Po zmianie ustawy finanse publiczne od 01.01.2010 r. w art. 44 ufp zapisano, iż gospodarowanie środkami publicznymi musi uwzględniać zasadę skuteczności, polegającą na optymalnym doborze metod i środków do osiągnięcia założonych celów, przy celowym i oszczędnym dokonywaniu wydatków.

Wprowadzenie zasady skuteczności wpisuje się ściśle w przyjętą w regulacjach dla sektora finansów publicznych orientację na osiągnięcie określonych rezultatów w ramach gospodarki środkami publicznymi.

Można stwierdzić, że modyfikacja zasad gospodarowania środkami publicznymi przyczynia się również do rewizji praktyki gospodarczej zarówno instytucji państwowych jak i samorządowych sektora finansów publicznych oraz założeń kontroli, w których - jak się zdaje - prymat posiada ciągle zasada oszczędności wydatkowania środków publicznych.

Dobór optymalnych metod gospodarowania środkami publicznymi oznacza tu dla jsfp np. konieczność dokonywania oceny, czy zaspokojenie określonych potrzeb społecznych w tym nabywanie *m.in. różnorodnych środków majątkowych*, odbywa się z uwzględnieniem obowiązujących

⁵ Tamże,pkt 8.31

przepisów prawa na różnych obszarach działalności jak i właściwej ich kontroli.

KONTO 013

POZOSTAŁE ŚRODKI TRWAŁE

Należy pamiętać, że **ustawa o rachunkowości nie posługuje się pojęciem pozostałych środków trwałych** i wszystkie regulacji ustawy o rachunkowości odnoszące się do środków trwałych mają zastosowanie do pozostałych środków trwałych.

Powyższa uwaga odnosi się odpowiednio także pozostałych wartości niematerialnych i prawnych.

Jednorazowy odpis wartości początkowej środka trwałego według rozporządzenia z 13.9.2017 r. w sprawie rachunkowości - konto 013 „Pozostałe środki trwałe”

Ustalanie i ewidencjonowanie środków trwałych niskocennych od wielu lat sprawia trudności podmiotom tzw. ścisłego budżetu. **Przyczyną tego stanu rzeczy są błędnie sformułowane dla tych jednostek przepisy wykonawcze dotyczące zasad rachunkowości, a zwłaszcza opisy kont umieszczone w załącznikach do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont (od kilku lat ciągle modyfikowane i poprawiane).**

Zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym do 31.12.2010 r. (na mocy załącznika Nr 2 doSzczegZasRachR06) konto 013 „Pozostałe środki trwałe” służyło do ujmowania pozostałych środków trwałych, nieujętych na kontach 011, 014, 016 i 017, wydanych do używania na potrzeby działalności podstawowej jednostki lub działalności finansowo

wyodrębnionej, podlegających umorzeniu w 100% wartości w miesiącu wydania do użytkowania.

W § 5 pkt 3 SzczegZasRachR06 nakazywano, aby jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, umarzać:

- 1) książki i inne zbiory biblioteczne,
- 2) środki dydaktyczne, w tym także środki transportu, służące do nauczania i wychowania w szkołach i placówkach oświatowych,
- 3) odzież i umundurowanie,
- 4) meble i dywany,
- 5) inwentarz żywy,
- 6) **pozostałe środki trwałe (wyposażenie) oraz WNiP o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych**, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za KUP w 100% ich wartości w momencie oddania do użytkowania.

W SzczegZasRachR17 wprowadzono wiele zmian dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (dla tzw. ścisłego budżetu) w celu zbliżenia i dostosowania przepisów rozporządzenia do regulacji RachunkU. **Zmieniono również zasady umarzania składników aktywów trwałych określonych w § 6 ust. 3 SzczegZasRachR17 (niskocennych środków trwałych w pojęciu RachunkU)**, wskutek czego od 1.1.2011 r. wymienione w tym przepisie składniki aktywów trwałych **mogą być jednorazowo umarzane przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia ich do użytkowania, podczas gdy wcześniej był to obowiązek jednostek.**

Zatem, jak po zmianie stanowił § 6 ust. 3 SzczegZasRachR17 (kolejna zmiana – od 1.1.2018 r. § 7 ust. 2 ZasRachR), jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, mogą być umarzane:

- 1) książki i inne zbiory biblioteczne,

- 2) środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych,
- 3) odzież i umundurowanie,
- 4) meble i dywany,
- 5) inwentarz żywy,
- 6) **pozostałe środki trwale oraz WNiP o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych** (od 1.1.2018 r. w ZasRachR mowa wprost o wielkości ustalonej w PDOPrU), dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za KUP w 100% ich wartości w momencie oddania do używania.

W ślad za tymi zmianami wprowadzono odpowiednie modyfikacje w załączniku Nr 3 „Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” do SzczegZasRachR17⁶. **W konsekwencji na nowo sformułowano opis konta 013, wskazując, że służy ono do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych niepodlegających ujęciu na kontach 011, 014, 016 i 017, wydanych do używania na potrzeby działalności jednostki, podlegających umorzeniu lub amortyzacji w pełnej wartości w miesiącu wydania do używania.**

Porównując oba stany prawne (rozporządzenie z 28.7.2006 r. i rozporządzenie z 5.7.2010 r.), można wywnioskować, że ustawodawca, dokonując zmian dla tzw. ścisłego budżetu, kierował się już zamysłem potraktowania w identyczny sposób wszystkich JSFP – tak aby kwestie przyporządkowywania środków trwałych, a następnie również ich inwentaryzacji opierać głównie na wytycznych RachunkuU, jak to czynią już

⁶ Identyczny zapis zostaje zachowany po 1.1.2018 r. na mocy ZasRachR.

od lat jednostki tego sektora posiadające osobowość prawną (np. instytucje kultury, SPZOZ).

W załączniku Nr 3 „Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” do SzczegZasRachR17 (po zmianie od 1.1.2018 r. –ZasRachR) wskazano, że na stronie Wn konta 013 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu i wartości początkowej pozostałych środków trwałych znajdujących się w używaniu, z wyjątkiem umorzenia ujmowanego na koncie 072.

Na stronie Wn konta 013 ujmuje się w szczególności:

- 1) środki trwałe przyjęte do używania z zakupu lub inwestycji,
- 2) nadwyżki środków trwałych w używaniu,
- 3) nieodpłatne otrzymanie środków trwałych.

Na stronie Ma konta 013 ujmuje się w szczególności:

- 1) wycofanie środków trwałych z używania na skutek likwidacji, zniszczenia, zużycia, sprzedaży, nieodpłatnego przekazania,
- 2) ujawnione niedobory środków trwałych w używaniu.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 013 powinna umożliwić ustalenie wartości początkowej środków trwałych oddanych do używania oraz osób, u których znajdują się środki trwałe, lub komórek organizacyjnych, w których znajdują się środki trwałe. Konto 013 może wykazywać saldo Wn wyrażające wartość środków trwałych znajdujących się w używaniu w wartości początkowej.

Analizując zmiany w stanie prawnym, jakie weszły w życie od 1.1.2011 r. w związku z wprowadzeniem ZasRachR17, należy również zwrócić uwagę na uchylone zapisy dotyczące strony Ma konta 013, pozwalające do końca 2010 r. na zdjęcie z ewidencji syntetycznej i pozostawienie do dalszego używania w jednostce umorzonych pozostałych środków trwałych.

Ten zapis został wykreślony po zmianie rozporządzenia i od 1.1.2011 r. jednostki muszą postępować identycznie zarówno w zakresie wysokocennych, jak i niskocennych środków trwałych (te zasady zostają zachowane również po 1.1.2018 r. na mocy ZasRachR).

Jednocześnie opis konta 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” nakazuje księgowanie jednorazowego pełnego umorzenia wartości pozostałych środków trwałych w korespondencji ze stroną Wn konta 401 „Zużycie materiałów i energii”, a nie konta 400 „Amortyzacja”, które dotyczy środków trwałych amortyzowanych.

[Ważne]

Księgowanie umorzenia pozostałych środków trwałych i pozostałych WNiP z użyciem konta „Zużycie materiałów i energii”, według autorki niniejszej publikacji, jest nieuzasadnione. Ta zasada została przyjęta w następstwie stosowania klasyfikacji budżetowej, która nakazuje ujmowanie wydatków na zakup pozostałych środków trwałych w § 421 (jako wydatków bieżących), w przeciwieństwie do wydatków na zakup innych środków trwałych klasyfikowanych w § 606 (jako wydatków majątkowych).

Pomiędzy klasyfikacją budżetową wydatków, znajdującą wyraz w sprawozdawczości budżetowej, a klasyfikacją rachunkową aktywów trwałych i operacji ich umorzenia nie ma jednak żadnego bezpośredniego związku, gdyż dzieje się to na innej płaszczyźnie sprawozdawczości.

W rezultacie księgowanie umorzenia pozostałych środków trwałych jako zużycia materiałów jest błędne – to jedna z osobliwości unormowań rachunkowości budżetowej.

[Koniec ważne]

Należy pamiętać, że zgodnie z przepisami RachunkU, obowiązującymi także sektor finansów publicznych (w tym jednostki budżetowe), **pozostałe środki trwale są środkami trwałymi**. Zatem odnoszą się do nich zasady inwentaryzacji właściwe dla środków trwałych.

Zgodnie ze zmienionymi uregulowaniami w zakresie umarzania lub amortyzowania pozostałych środków trwałych, wprowadzonymi w KSR 11, jednostki tzw. ścisłego budżetu muszą – tak jak pozostałe JSFP posiadające osobowość prawną oraz tzw. jednostki komercyjne – uregulować kwestie dotyczące odpisywania w koszty tych składników majątku. **Należy przy tym wziąć pod uwagę nie tylko poziomy istotności (zgodnie z przepisami RachunkU), ale również zapisy FinPubU, które wskazują na konieczność szczególnej ochrony i zasadę gospodarności środkami trwałymi.**

Niestety najczęściej JSFP tzw. ścisłego budżetu, postępując zgodnie ze ZasRachR (do 31.12.2017 r. – SzczegZasRachR17), stosują zapis z opisu konta 013 „Pozostałe środki trwale”, że do pozostałych środków trwałych zalicza się te środki, które są umarzane jednorazowo w miesiącu przyjęcia do używania.

Postępując zgodnie z opisem kont wskazanym w ZasRachR, księgowanie umorzenia jest wówczas następujące:

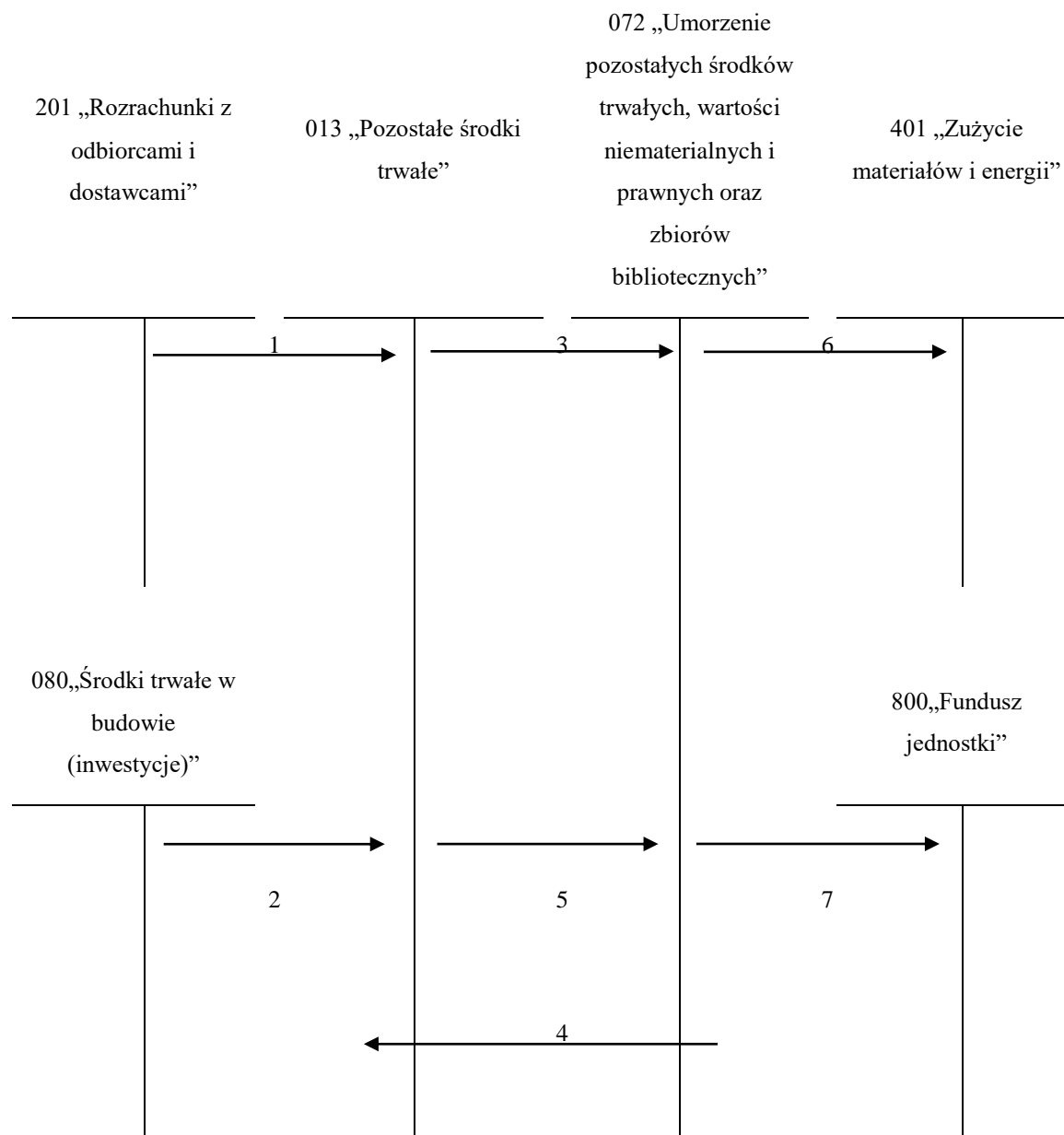
Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii”,

Ma konto 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”).

Wydatki na pozostałe środki trwale jednostki te finansują ze środków na wydatki bieżące w § 421 „Zużycie materiałów i energii” z odpowiednią czwartą cyfrą (z wyjątkiem przypadku, gdy pozostałe środki trwale stanowią pierwsze wyposażenie nowego budowanego obiektu – wówczas ich zakup finansują tak jak koszty budowy, czyli ze środków na inwestycje, co jest prawidłowe), nie zważając na przepisy RachunkU.

Sposób ewidencji pozostałych środków trwałych – stosując tylko zapisy ZasRachR zaprezentowano na schematach 1–3 oraz w poniższych przykładach (i przypisanych do nich schematach).

Schemat 1. Podstawowe operacje związane z przyjęciem i wycofaniem pozostałych środków trwałych z zastosowaniem ZasRachR



Objaśnienia:

1. Przyjęcie (na podstawie faktury) pozostałych środków trwałych zakupionych przez jednostkę (brak odliczenia VAT).
2. Przyjęcie pozostałych środków trwałych z inwestycji na podstawie protokołu.
3. Wycofanie pozostałych środków trwałych z używania na skutek ich sprzedaży,

likwidacji, niedoboru, zniszczenia i zużycia.

4. Nieodpłatne przyjęcie przez jednostkę pozostałych środków trwałych.
5. Nieodpłatne przekazanie pozostałych środków trwałych (przez jednostkę, która uprzednio całkowicie umorzyła pozostały środek trwały).
6. Odpisy umorzeniowe nowych, wydanych do używania pozostałych środków trwałych.
7. Zaksięgowanie umorzenia pozostałych środków trwałych przyjętych jako pierwsze wyposażenie z zakończonej inwestycji.

[Przykład]

W 2023r. jednostka budżetowa nabyła środek trwały o wartości poniżej 10 000 zł. Zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości jednostka jednorazowo umarza składniki o wartości od 100 zł do 10 000 zł – **traktując je jako wydatek bieżący**. W takim przypadku fakturę należy zaksięgować w odpowiednim dziale, rozdziale i § 421 „Zakup materiałów i wyposażenia” (z odpowiednią czwartą cyfrą konta maski). Do zaewidencjonowania zakupionego środka trwałego posłuży w tej jednostce konto 013 „Pozostałe środki trwałe”, na którym jednostka ujmuje stan posiadanych środków i ich zmiany w stanie początkowym, z wyjątkiem umorzenia, które ujmuje się na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.

[Koniec przykład]

Ewidencję zdarzeń opisanych w powyższym przykładzie przedstawiono na schemacie 2.

Schemat 2. Zakup pozostałego środka trwałego podlegającego jednorazowemu umorzeniu

072, „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”	201, „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”	130, „Rachunek bieżący jednostki” (analityka: § 421)
7 000 (2)	3) 7 000 7000 (1)	7000 (3)

013, „Pozostałe środki trwałe”	401, „Zużycie materiałów i energii” (analityka: § 421)
1) 7000	2) 7000

Objaśnienia:

1. Faktura za zakupiony środek trwały poniżej wartości 10 000 zł⁷.

Wn 013/ Ma 201

2. Umorzenie (w 100%) środka trwałego wydanego do używania w jednostce.

Wn 401 (§ 4210) / Ma 072

3. Zapłata za fakturę dokonana na rzecz kontrahenta z konta jednostki budżetowej.

Wn 201 /Ma 130 (§ 4210)

[Ważne]

Jeżeli jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe ustalą poziomy istotności i dokonają podziału kryteriów, kierując się wytycznymi Rachunku i tymi zawartymi w pkt 8.32 KSR 11 oraz przepisami ZmPDOFizPrRyczałtU17, w której podniesiono granicę wartości środka trwałego podlegającego amortyzacji w czasie do 10 000 zł, to **podjęcie decyzji o jednorazowej amortyzacji składników w kwocie od 3501 zł do 10 000 zł, ujętych na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe”, zostanie odzwierciedlone ujęciem kosztu tej amortyzacji na kontach:**

Wn 400 „Amortyzacja” (analityka: amortyzacja jednorazowa),

Ma 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.

Należy się jednak zastanowić nad formą finansowania. W tej sytuacji należałoby – zdaniem autorki niniejszej publikacji – wprowadzić finansowanie ze środków

⁷ Po wprowadzeniu zmian do PDOPrU kwota stanowiąca dolną granicę środka trwałego od 1.1.2018 r. to 10 000 zł.

majątkowych i ująć wydatki w planie finansowym w § 605(0) w jednostce budżetowej oraz w § 607(0) w zakładzie budżetowym.

[Koniec ważne]

[Przykład]

W 2023 r. jednostka budżetowa nabyła środek trwały o wartości poniżej 10 000 zł. Zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości jednostka jednorazowo amortyzuje składniki o wartości od 3501 zł do 10 000 zł. W takim przypadku fakturę należy zaksięgować w odpowiednim dziale, rozdziale i § 605 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych” (z odpowiednią czwartą cyfrą konta maski). Do zaewidencjonowania zakupionego środka trwałego posłuży w tej jednostce konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”, z którego następnie zostanie on przeksięgowany na konto 013 „Pozostałe środki trwałe”, na którym jednostka ujmuje stan posiadanych pozostałych środków trwałych i ich zmiany w stanie początkowym, z wyjątkiem umorzenia, które ujmuje na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”. *Wartość umorzenia, które zostało ujęte na koncie 072, jako koszt jednorazowej amortyzacji, powinna być ujęta w jednostce budżetowej na koncie analitycznym, np. koncie 400-2 „Amortyzacja jednorazowa” prowadzonym do konta syntetycznego 400 „Amortyzacja”.*

Ewidencję zdarzeń opisanych z powyższym przykładzie przedstawiono na schemacie 3.

Schemat 3. Zakup pozostałego środka trwałego podlegającego jednorazowej amortyzacji

072, „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”	201, „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”	130, „Rachunek bieżący jednostki” (analityka: § 6050)
7000 (3)	4) 7000 7000 (1)	7000 (4)

<p>013, „Pozostałe środki trwałe”</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>2) 7000</p>	<p>400, „Amortyzacja” (analityka: konto 400-2 „Amortyzacja jednorazowa”)</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>3) 7000</p>
<p>800</p> <p>„Fundusz jednostki”</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p style="text-align: right;">7000 (5)</p>	<p>810</p> <p>„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p style="text-align: right;">5) 7000</p>
<p>080</p> <p>„Środki trwałe w budowie (inwestycje)”</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p style="text-align: left;">1) 7000</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p style="text-align: right;">7000 (2)</p>	

Objaśnienia:

1. Faktura za zakupiony środek trwały o wartości poniżej 10 000 zł.

Wn 080/Ma 201

2. Przeniesienie środka trwałego.

Wn 013/ Ma 080

3. Amortyzacja jednorazowa środka trwałego wydanego do używania w jednostce.

Wn 400 ”(analityka: konto 400-2 „Amortyzacja jednorazowa”) / Ma 072

4. Zapłata za fakturę dokonana na rzecz kontrahenta z konta jednostki budżetowej.

Wn 201 / Ma 130 (§ 605)

5. Księgowanie równoległe.

Wn 810/Ma 800

[Koniec przykład]

Wydaje się, że MF dostrzega problem niezgodności zapisów w Rachunku i ZasRachR (mimo braku prawidłowo opisanych kont 013, 072, 400, 401 w załączniku Nr 3 do ZasRachR), uznając że Rachunku jest jednak ustawą nadrzędną, natomiast ZasRachR tylko pewnym uszczegółowieniem dla tzw. ścisłego budżetu, a za działania jednostki, zgodnie z obowiązującymi przepisami (art. 53 FinPubU), odpowiada kierownik jednostki.

Poniżej przedstawiono fragmenty pisma MF dotyczące zasad ustalania amortyzacji dla środków trwałych, wystosowanego w odpowiedzi na przesłane drogą elektroniczną zapytanie instytucji w kwestii zasad kwalifikowania wydatków inwestycyjnych ujmowanych w paragrafach wydatków 605, 607, 611 i 613.

Pismo Ministerstwa Finansów, Departament Budżetu Państwa, z

24.5.2018 r., Nr BP1.4102.15

Przepisy ustawy Rachunku nie określają 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 Rachunku zobowiązane są do stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości, w tym zasad ostrożności i istotności (...).

W związku z powyższym w paragrafach: 606, 608, 612, 614 mogą być klasyfikowane wydatki na zakup środków trwałych o wartości początkowej powyżej 10 000 zł.

(...) Przywołane ZasRachR nie wprowadza natomiast ograniczeń w zakresie wydatków inwestycyjnych ujmowanych w paragrafach: 605, 607, 611 i 613, a zatem w paragrafach tych mogą być klasyfikowane wydatki inwestycyjne, niezależnie od tego czy ich kwota przekracza ustalony w art. 16f PDOPrU próg 10 000 zł, czy też nie. Należy jednak pamiętać, że o zaliczeniu wydatków do inwestycji przesądzą rozstrzygnięcia przyjęte w polityce

rachunkowości konkretnej jednostki, która winna uwzględnić m.in. przepisy RachunkU. Pomocny może być również przepis § 3 pkt 2 InwestBudżR.

Jednocześnie należy zauważyć, że ostateczną decyzję o sposobie klasyfikowania środków podejmie, zgodnie z dyspozycją art. 53FinPubU, kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który dysponuje pełną wiedzą o stanie faktycznym określonego zdarzenia i może dokonać szczegółowej analizy charakteru danego dochodu/wydatku (...).

[Koniec]

W niniejszym piśmie MF jako podstawę podano przepis § 3 pkt 2 InwestBudżR, którym jednostka pomocniczo może się posłużyć przy dokonywaniu kwalifikowania wydatków.

Według autorki niniejszej publikacji, jako podstawę prawną dla omawianej powyżej sytuacji powinno się wskazać § 3 pkt 4 i 5 InwestBudżR, **zgodnie z którym ze środków budżetu państwa są finansowane inwestycje państwowych jednostek budżetowych oraz mogą być udzielane dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji**, o których mowa w art. 132 ust. 2 FinPubU, o ile te środki zostaną przeznaczone na pokrycie kosztów:

1) 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 PDOPrU, z zastrzeżeniem pkt 5;

2) zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, bez względu na ich wartość, oraz innych przedmiotów, jeżeli są pierwszym wyposażeniem obiektów budowlanych.{{{

b) Różnice pomiędzy płaszczyzną paragrafową a płaszczyzną sprawozdawczości finansowej

Zgodnie z FinPubU każdy wydatek budżetu musi być zakwalifikowany do jednej z dwóch podstawowych kategorii – jako bieżący albo majątkowy. *W FinPubU nie zdefiniowano bezpośrednio pojęcia wydatku, wskazano natomiast na sposób ujęcia w planie budżetu w odpowiednim układzie oraz według odpowiedniej klasyfikacji.*

W KlasBudżR zostały wyodrębnione m.in. paragrafy wydatków inwestycyjnych (605, 607, 611 i 613), wyłączając jednocześnie z tych wydatków wydatki na zakupy inwestycyjne (606, 608, 612 i 614).

Jak zostało zapisane KlasBudżR, *te zakupy odnoszą się do środków trwałych niezaliczonych do pierwszego wyposażenia, których wartość początkowa jest wyższa od kwoty określonej w art. 16f PDOPrU (od 1.1.2018 r. jest to kwota 10 000 zł), a odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych nie są dokonywane jednorazowo lub gdy nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych w przypadkach określonych w PDOPrU.*

W KlasBudżR ustalono, w jaki sposób należy ująć w planie wydatki majątkowe, nie ustalono jednak, jakie wydatki można uznać za majątkowe.

Tym samym rolą klasyfikacji jest rzetelne odzwierciedlenie rodzaju i charakteru ponoszonych wydatków przez poszczególne jednostki, a nie decydowanie (przez Ministra Finansów) o tym rodzaju i ich charakterze.

[Ważne]

Decyzje co do wykonania określonych wydatków podejmuje kierownik jednostki, który odpowiada zgodnie z art. 53 FinPubU za całość gospodarki finansowej jednostki.

Sposób ujęcia tych wydatków powinien być przez tę jednostkę opisany w jej polityce rachunkowości i w ZPK.

[Koniec ważne]

INNE WYJAŚNIENIE MINISTERSTWA FINANSÓW:

Warto zapoznać się z wyjaśnieniem MF w związku z zapytaniem dotyczącym tej kwestii.

Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów

Zgodnie z § 7 ust. 2 pkt 6 SzczegZasRachR jednorazowo, przez wpisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, mogą być umarżane 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 „Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” do SzczegZasRachR 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.

Ponadto informujemy, że klasyfikacja budżetowa określona KlasBudżR jest narzędziem mającym za zadanie umożliwić dysponentom środków budżetowych zaewidencjonowanie określonych zdarzeń (np. społecznych, gospodarczych, administracyjnych), rozstrzygniętych co do zasady przepisami prawa materialnego. Objasnienia zamieszczone po § 614 „Wydatki na zakupy inwestycyjne pozostałych jednostek” odwołują się do zasad określonych mocą innego aktu prawnego.

Tym samym należy wskazać, że klasyfikacja budżetowa nie kształtuje zasad w kontekście środków trwałych nabywanych z wydatków majątkowych, ale zawiera odwołanie do tych zasad określonych innymi przepisami.

Dokonana przez ustawodawcę nowelizacja art. 16f PDOPrU odnosi się do zmiany wysokości progu, od którego stosuje się obowiązujące przepisy.

Zwiększenie wartości jednorazowych odpisów środków trwałych nie zwalnia jednostek budżetowych z przedstawiania w ewidencji księgowej, zarówno syntetycznej, jak i analitycznej, rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej. W przyjętej polityce rachunkowości powinny określić sposób ewidencjonowania składników majątkowych o wartości poniżej 10 000 zł i prowadzenia ewidencji analitycznej.}}}

[Przykład 1]

Nowo utworzona szkoła (jednostka budżetowa) otrzymała od organizatora (JST) środki przyznane w § 6050 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych” w wysokości 60 000 zł. Środki przekazane z budżetu JST wpłynęły na rachunek bieżący szkoły (subkonto wydatków). Z otrzymanych środków szkoła zakupiła pierwsze wyposażenie:

- meble do sal szkolnych o wartości początkowej poniżej 10 000 zł;
- sprzęt do kuchni (lodówko-zamrażarka) o wartości powyżej 10 000 zł;
- drobne narzędzia i sprzęt, który zaksięgowano na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”.

Jednostka budżetowa prowadzi swoje księgi rachunkowe zgodnie z przepisami uor (z uwzględnieniem KSR nr 11) i rozporządzeń wydanych na jej podstawie, w tym szczególnie na podstawie rozporządzenia z 13 września 2017 r. ZasRachR, (od 1 stycznia 2018 r.).

Ewidencja pierwszego wyposażenia finansowanego ze środków inwestycyjnych powinna być następująca:

1. Przelew środków od organizatora do wysokości planu wydatków inwestycyjnych:

- Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki”;
- Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”.

2. Faktura za zakupiony sprzęt kuchenny o wartości powyżej 10 000 zł:

- Wn 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”;
- Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

3. Faktura za zakupione meble o wartości poniżej 10 000 zł:

- Wn 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”;
- Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

4. Faktura za zakupiony sprzęt i narzędzia o niskiej wartości:

- Wn 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”;
- Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

5. Zapłata za faktury zakupowe określone w pkt 2, 3 i 4:

- Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”;
- Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

6. Zapis równoległy do operacji określonej w pkt 5:

Wn 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”;

Ma 800 „Fundusz jednostki”.

7. Przeksięgowanie wydatków na podstawie sprawozdania Rb-28S:

Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”;

Ma 800 „Fundusz jednostki”.

8. Zwrot niewykorzystanych środków budżetowych na inwestycje:

Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”;

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

9. Przyjęcie do używania sprzętu kuchennego o wartości początkowej powyżej 10 000 zł (dowód OT):

Wn 011 „Środki trwałe”;

Ma 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”.

10. Przyjęcie do używania mebli do sal przedszkolnych o wartości początkowej poniżej 10 000 zł (dowód OT):

Wn 013 „Pozostałe środki trwałe”;

Ma 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”.

11. Zapis równoległy do operacji określonej w pkt 10:

Wn 800 „Fundusz jednostki”;

Ma 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.

12. Wydanie do używania sprzętu i narzędzi o niskiej wartości:

Wn 800 „Fundusz jednostki”;

Ma 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” - zakup drobnego sprzętu i narzędzi należy równocześnie uwzględnić w ewidencji ilościowej.

13. Przeksięgowanie w końcu roku salda konta 810 na fundusz jednostki:

Wn 800 „Fundusz jednostki”;

Ma 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”.

Zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości i zakładowym planem kont jednostki należy stosować odpowiednią analitykę w przypadku nabywania określonych składników majątkowych (w tym szczególnie dla potrzeb podatku VAT).

[Koniec]

Jednostki sektora finansów publicznych tak jak i podmioty komercyjne, jak już wielokrotnie wskazywano w niniejszej publikacji, mogą określić w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, w odniesieniu do składników majątku, których jednostkowa wartość nie przekracza kwoty 10.000 zł rozwiązania, jakie można stosować dla celów podatkowych. W ramach przyjętych zasad rachunkowości jednostka może stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na jej sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

Przykładowo, jeżeli jednostka zapisze w polityce rachunkowości, iż składniki aktywów, których jednostkowa wartość mieści się w przedziale do 3500 zł, nie będzie wprowadzać do ewidencji środków trwałych, a wydatki poniesione na nabycie tych składników będą stanowiły w tej jednostce koszt uzyskania przychodów w miesiącu oddania do użytkowania (tak jak wynika z przepisów PDOPrU).

Należy tu zwracać uwagę, iż zgodnie z zapisami RachunkU przez środki trwałe rozumie 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. Tym samym, dokonując kwalifikacji składników majątku w swoich księgach rachunkowych, jednostka powinna kierować się zasadą istotności i ostrożności oraz powinna zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

W związku z przedstawionymi powyżej wyjaśnieniami na koncie 013 jednostka nie powinna księgować wydanych do użytkowania pozostałych środków trwałych, jakie na podstawie decyzji kierownika jednostki podlegają ujęciu na koncie pozabilansowym lub

wyłącznie w ewidencji ilościowej jako materiały, a które jednostka budżetowa/samorządowy zakład budżetowy pokryje z bieżącego § 421 „Zużycie materiałów i energii”⁸.

[Przykład 2]

Jednostka przyjęła w swojej polityce rachunkowości zapis, że składniki kwalifikujące się do kategorii środków trwałych o jednostkowej wartości mieszczącej się w przedziale od 100 zł do 3500 zł nie będą ujmowała w ewidencji środków trwałych, a wydatki poniesione na ich nabycie będą stanowiły w jednostce koszt uzyskania przychodów w miesiącu oddania do użytkowania. W celu zachowania możliwości kontroli nad prawidłowością wykorzystania składników majątku w swojej działalności, jednostka zdecydowała prowadzić ewidencję pozabilansową dla niskocennych przedmiotów (konto pozabilansowe - 094 „Niskocenne przedmioty w użytkowaniu”). Przedmioty te pozostaną w ewidencji pozabilansowej do momentu fizycznej ich likwidacji lub ich rozchodu z innych przyczyn, które spowodują wykreślenie ich z ewidencji pozabilansowej.

Przy założeniu, że składniki majątku nie są wytworzone we własnym zakresie i nie wymagają ulepszenia przed przekazaniem ich do użytkowania, ich ewidencja nabycia i przekazania do użytkowania będzie przebiegała w sposób przedstawiony w przykładzie .

W okresie sprawozdawczym jednostka budżetowa „X”:

- **Nabyła urządzenie o wartości netto 2 600 zł, VAT naliczony podlegający odliczeniu wynosił 598 zł, a wartość brutto: 3 198 zł,**
- **Otrzymała w formie darowizny szafę o wartości wynikającej z umowy: 2000 zł.**
- **Jednostka budżetowa odlicza VAT od tego zakupu w całości.**

Ewidencja księgowa

1. Zakup urządzenia udokumentowany fakturą VAT:

Wn konto 300 „Rozliczenie zakupu” 2 600 zł

Wn konto 225 „VAT naliczony” 598 zł

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” 3 198 zł.

2. Zarachowanie wartości składnika w cenie nabycia w ciężar kosztów w momencie zakupu:

Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii” 2 600 zł

⁸ *KlasBudżR.*

(paragraf : 421 „Zużycie materiałów i wyposażenia” z czwartą cyfrą)

Ma konto 300, „Rozliczenie zakupu” 2 600 zł.

równoległe konto pozabilansowe:

Wn 094, „Niskocenne przedmioty w użytkowaniu” 2600 zł.

3. Zapłata za zakup urządzenia:

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” 3 198 zł.

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”

(paragraf : 421 „Zużycie materiałów i wyposażenia” z czwartą cyfrą).

4. Przyjęcie do używania szafy otrzymanej w formie darowizny:

Wn „konto 401 „Zużycie materiałów i energii” 2 000 zł

(paragraf : 421 „Zużycie materiałów i wyposażenia” z czwartą cyfrą)

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne” 2 000 zł.

równoległe konto pozabilansowe:

Wn 094, „Niskocenne przedmioty w użytkowaniu” 2000 zł.

[Koniec]

Tym samym wyłączeniu z ewidencji ilościowo-wartościowej mogą podlegać te środki trwałe, które zostały objęte szczegółową, ilościową i imienną ewidencją, lub te, w przypadku których kontrola ilościowa wystarcza do prawidłowego ustalenia majątku jednostki. W praktyce będą to przede wszystkim narzędzia i przedmioty o niskiej wartości, które jednostka zaksięguje bezpośrednio w koszty jako materiał.

[Przykład 3]

Jednostka przyjęła w swojej polityce rachunkowości zapis, że składniki kwalifikujące się do kategorii środków trwałych o jednostkowej wartości mieszczące się w przedziale do 100 zł nie będzie ujmowała w ewidencji środków trwałych, a wydatki poniesione na ich nabycie będą stanowiły w jednostce koszt uzyskania przychodów w miesiącu oddania do używania. Jednak że w celu zachowania możliwości kontroli nad prawidłowością wykorzystania składników majątku w swojej działalności, jednostka zdecydowała prowadzić dla tych niskocennych przedmiotów karty narzędziowe.

Przy założeniu, że składniki majątku nie są wytworzone we własnym zakresie i nie wymagają ulepszenia przed przekazaniem ich do używania, ich ewidencja nabycia i przekazania do użytkowania będzie przebiegała w sposób przedstawiony w przykładzie.

W okresie sprawozdawczym jednostka budżetowa „X”:

- nabyła przedłużacz o wartości netto 20 zł, VAT naliczony podlegający odliczeniu wyniósł 4,60 zł, a wartość brutto: 24,60 zł.
- jednostka budżetowa nie odlicza VAT od tego zakupu.

Ewidencja księgową

1. Zakup urządzenia udokumentowany fakturą VAT:

Wn konto 300 „Rozliczenie zakupu” 20 zł

Wn konto 225 „VAT naliczony” 4,60 zł

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” 24,60 zł.

2. Zarachowanie wartości składnika w cenie nabycia w ciężar kosztów w momencie zakupu:

Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii” 24,60 zł

(paragraf : 421 „Zużycie materiałów i wyposażenia” z czwartą cyfrą)

Ma konto 300 „Rozliczenie zakupu” 24,60 zł.

3. Zapłata za zakup urządzenia:

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” 24,60 zł.

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”

(paragraf : 421 „Zużycie materiałów i wyposażenia” z czwartą cyfrą).

[Koniec]

Zakup materiałów w jednostce - odniesienie w koszty

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości przez rzeczowe aktywa trwałe rozumie się między innymi: „materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby”.

Najczęściej **do materiałów zalicza się artykuły nabyte od kontrahentów lub wytworzone we własnym zakresie, przeznaczone do wytworzenia wyrobów gotowych oraz robót i usług.**

Materiałami są również paliwa, nośniki energii, części zapasowe i materiały pomocnicze przeznaczone na przykład do remontów środków trwałych. Ze względu na cel zużycia materiały można podzielić na podstawowe oraz pomocnicze.

Sposób prowadzenia gospodarki materiałowej powinien być uregulowany we właściwych instrukcjach lub zarządzeniach zatwierdzonych przez kierownika jednostki (zgodnie z dokumentacją wymaganą art. 10 ust. 1 RachunkU). Zasady te obejmują między innymi procedury przyjmowania materiałów na magazyn oraz ich wydawania, dzięki którym podmiot zachowuje stałą kontrolę pod względem ilościowym i jakościowym zapasów. Za właściwe prowadzenie gospodarki materiałowej w jednostkach zazwyczaj odpowiedzialny jest kierownik magazynu, do którego zadań należy prowadzenie wszelkich czynności związanych z magazynem, obrotem magazynowym i związanymi z tym rozliczeniami jednostki w tym zakresie (wskazana odpowiedzialność materialną za powierzone mienie).

Natomiast ewidencja księgowa i sposób zastosowania właściwych kont do ujęcia materiałów w jednostce powinny być uregulowane w polityce rachunkowości.

Nieodzowną częścią pracy każdego księgowego są tzw. konta przejściowe wspomagające ewidencję rzeczowych składników majątku jak również rozrachunki i roszczenia. Jednym z kont przejściowych jest konto 300 „Rozliczenie zakupu”.

Najczęściej jednak jednostki tzw. ścisłego budżetu” stosują przy ewidencji materiałów uproszczenia, co oznacza, iż w praktyce funkcjonowanie tych jednostek niezmiernie rzadko kierownik jednostki w przygotowanych wewnętrznych zasadach rachunkowości decyduje się na ewidencję magazynową materiałów.

Najczęstszym rozwiązaniem jest odpisanie w koszty wartości nabytych materiałów w momencie dostawy. Stosując takie regulacje można więc pominąć konto 300 „Rozliczenie zakupu” jednak w takim przypadku niezużyte w bieżącym okresie materiały powinny zostać spisane w trakcie inwentaryzacji (pomniejszyć koszty), natomiast zapas powinien być wykazany w sprawozdaniu jako materiały w majątku obrotowym. Niestety w praktyce jsfp jest to często błędnie pomijane, poprzez założenie, że wszystkie materiały nabyte w bieżącym okresie zostały zużyte w tych jednostkach przed zakończeniem roku obrotowego.

[Przykład 4]

Jednostka budżetowa przyjęła zasadę odnoszenia zakupionych materiałów w koszty bezpośrednio po zakupie i zaklasyfikowała w paragrafie 421 „Zakup materiałów i wyposażenia” z odpowiednią czwartą cyfrą, stosując przepisy art. 17 ust. 2 pkt 4 RachunkU, które stanowią, iż kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, może podjąć decyzję o odpisywaniu w koszty wartości nabytych materiałów w momencie ich zakupu.

Jednak stosując tę zasadę, jednostka budżetowa musi pamiętać o okresowym ustalaniu stanu tych składników aktywów, ich wycenie i korekcie kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Ewidencja zakupu materiałów bezpośrednio w ciężar kosztów zapisem:

Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii”,

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” .

Stan materiałów, których wartość została odpisana przez jednostkę budżetową w momencie zakupu bezpośrednio w koszty, a które nie zostały zużyte w trakcie roku obrotowego, ustala się w drodze spisu z natury tych składników i wycenia według cen nabycia lub zakupu - nie wyższych jednak od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy (art. 28 ust. 1 pkt 6 oraz art. 34 ust. 1 pkt 1 RachunkU).

Do wyceny tego zapasu wykorzystuje się zazwyczaj ceny wynikające z ostatnich faktur zakupowych.

Wartość materiałów wynikających ze spisu należy ująć (pod datą 31 grudnia) na koncie 310

„Materiały”, zmniejszając jednocześnie koszty, zapisem:

Wn konto 310 „Materiały”,

Ma konto 401 „Zużycie materiałów i energii”.

Na początku następnego okresu sprawozdawczego lub bezpośrednio przed ustaleniem nowego stanu materiałów oraz jego wyceną powinno nastąpić rozliczenie w ciężar kosztów wartości materiałów ustalonej na koniec poprzedniego okresu, zapisem:

Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii”,
Ma konto 310 „Materiały”.

Można również przyjąć zasadę korekty kosztów na koniec okresu sprawozdawczego o zmianę stanu (wartości) zapasu materiałów w stosunku do ich stanu z końca okresu poprzedzającego.

Księgowaniu podlegać wówczas będzie jedynie kwota zwiększająca wartość zapasu:

Wn konto 310 „Materiały”

Ma konto 401 „Zużycie materiałów i energii”, bądź

kwota zmniejszająca wartość zapasu:

Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii”,

Ma konto 310 „Materiały”.

Tabela. Typowe księgowanie przyjęcia materiałów:

Lp.	Opis	Wn	Ma
1.	Przyjęcie materiałów z zakupu dostaw	310 „Materiały”	300 „Rozliczenie zakupu”, 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
2.	Przyjęcie materiałów ze zwrotu z produkcji lub remontów	310 „Materiały”	Zespół 4 lub 5
3.	Przyjęcie materiałów z środków trwałych w związku z budowa nowych obiektów	310 „Materiały”	080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”
4.	Przyjęcie materiałów otrzymanych nieodpłatnie (darowizna) w kwocie brutto (wraz z podatkiem VAT)	310 „Materiały”	760 „Pozostałe przychody operacyjne”

Tabela. Typowe księgowanie rozchodu materiałów:

Lp.	Opis	Wn	Ma
1.	Zużycie materiałów na cele produkcyjne	Zespół 4 lub 5	310 „Materiały”
2.	Rozchód materiałów wydanych na budowę środków trwałych	080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”	310 „Materiały”
3.	Przekazanie materiałów na cele reprezentacji i reklamy	Zespół 4	310 „Materiały”

Różnice pomiędzy płaszczyzną paragrafową a płaszczyzną sprawozdawczości finansowej

Zakupy inwestycyjne – wyjaśnienie⁹

W zakresie uwag dotyczących wydatków majątkowych należy także zwrócić uwagę na zagadnienie związane z kryteriami zaliczenia danego wydatku do wydatków majątkowych

w przypadku zakupów inwestycyjnych.

Ustawa o finansach publicznych nie definiuje pojęcia wydatku majątkowego, poprzestając na wyliczeniu kategorii tych wydatków.

Nakazuje natomiast ujmować wydatki majątkowe w planie budżetu w układzie działów i rozdziałów, z uwzględnieniem grup wydatków wskazanych w art. 236 FinPubU.

W sytuacji większej szczegółowości wydatki mogą być planowane także z wykorzystaniem paragrafów klasyfikacji budżetowej.

Wskazane wymogi w zakresie planowania są związane z zasadą wpisaną w system finansów publicznych, zgodnie z którą dochody publiczne, wydatki publiczne i przychody, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 FinPubU, oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU, klasyfikuje się według:

- 1) działów i rozdziałów – określających rodzaj działalności,
- 2) paragrafów – określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku oraz środków,

o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU.

Do ustalenia szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU, z uwzględnieniem Polskiej

Klasyfikacji Działalności, ustawodawca upoważnił ministra finansów (w drodze rozporządzenia).

Wykonując delegację ustawową, minister finansów ustalił szczegółową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

W zakresie klasyfikacji wydatków w rozporządzeniu prawodawca

wyodrębnił m.in.: § 606 „Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”, § 608 „Wydatki na zakupy inwestycyjne samorządowych zakładów budżetowych”, § 612 „Wydatki na zakupy inwestycyjne państwowych funduszy celowych” i § 614 „Wydatki na zakupy inwestycyjne pozostałych jednostek”, **dodając jednocześnie**

wyjaśnienie, zgodnie z którym z wydatków na cele inwestycyjne zostały wyodrębnione zakupy.

W paragrafach 605, 607, 611 i 613 ujmuje się wydatki na inwestycje, **bez zakupów inwestycyjnych, które należy klasyfikować odpowiednio w paragrafach: 606, 608, 612 i 614.**

Te zakupy odnoszą się do środków trwałych niezaliczonych do pierwszego wyposażenia, których wartość początkowa jest wyższa od kwoty określonej w art. 16f PDOPrU, a odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych nie są dokonywane jednorazowo lub gdy od nich nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w przypadkach określonych w PDOPrU.

Po ustaleniu stanu prawnego konieczna jest jego wykładnia.

Nie ulega wątpliwości, że każdy wydatek budżetu musi być zakwalifikowany do jednej z dwóch podstawowych kategorii – jako bieżący albo majątkowy.

Ustawa o finansach publicznych nie definiuje pojęcia wydatku majątkowego, natomiast w planowaniu nakazuje ująć go według klasyfikacji budżetowej.

⁹ Piotr Walczak – *Vademecum Głównego Księgowego*- Rozdział III. Zakres zgodności między budżetem jednostki samorządu terytorialnego a wieloletnią prognozą finansową

Zatem rolą klasyfikacji jest rzetelne odzwierciedlenie charakteru i rodzaju ponoszonych wydatków, a nie decydowanie o tym rodzaju i charakterze.

W KlasBudżR ustalono, w jaki sposób (dział, rozdział, paragraf) należy ująć w planie wydatki majątkowe, **a nie jaki wydatek ma charakter majątkowy.**

Do decydowania o tym, jakie są kryteria uznawania wydatku za majątkowy, minister finansów nie został umocowany – przypisywanie KlasBudżR takiej treści normatywnej jest nadużyciem.

Prawidłowa interpretacja

objaśnienia do paragrafów 606–614 zakłada, że w paragrafach 606, 608, 612 i 614 klasyfikuje się zakupy inwestycyjne, których przedmiotem są środki trwałe o wartości początkowej wyższej niż 10 000 zł, jakie nie są amortyzowane jednorazowo lub gdy od nich nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w przypadkach określonych w PDOPrU.

Z powyższego nie można wyprowadzić wniosku, że dokonany przez JST zakup dotyczący komputera o wartości początkowej 7500 zł, którego nie amortyzuje się jednorazowo, nie jest zakupem inwestycyjnym, tym samym nie jest wydatkiem majątkowym.

Taki wydatek majątkowy nie może być ujęty w ww. podziałkach klasyfikacji budżetowej, co powinno skłonić prawodawcę do pilnej analizy KlasBudżR w celu odpowiedzi na pytanie, czy w aktualnym kształcie pozwala rzetelnie odzwierciedlić ponoszone z budżetu JST wydatki, w tym wydatki majątkowe na zakupy inwestycyjne.

W konsekwencji stanowisko, które przyjmuje, że o charakterze wydatku – jako wydatku majątkowego – decyduje klasyfikacja budżetowa, jest nieuprawnione i niezgodne z obowiązującym stanem prawnym.

Jeszcze raz należy podkreślić, że klasyfikacja decyduje o tym, jak ująć w planie finansowym wydatek majątkowy, a nie czy dany wydatek ma wskazany charakter.

Podjmując próbę zdefiniowania pojęcia wydatku majątkowego, w pierwszej kolejności, stosując reguły wykładni logiczno-językowej, należy wskazać, że uzasadnione jest przyjęcie, że to wydatek, którego ekwiwalentem jest majątek, czyli przysporzenie w zakresie majątku jednostki. Z uwagi na treść art. 40 ust. 1 FinPubU, który stwierdza, że JSFP prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w FinPubU, uprawniona jest próba znalezienia desygnatów pojęcia „majątek” w przepisach RachunkU.

Ustawa o rachunkowości wprowadza i definiuje w szczególności pojęcie środków trwałych, przez które należy rozumieć rzeczowe aktywa trwale i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- 1) 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,
- 2) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- 3) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- 4) inwentarz żywy.

Zgodnie z art. 32 RachunkU odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.

Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do użytkowania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności: liczba zmian, na których pracuje środek trwały, tempo postępu techniczno-ekonomicznego, wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem, prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego oraz przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Zgodnie z przedstawionymi regułami po nabyciu środka trwałego należy ocenić okres jego ekonomicznej użyteczności, co przesądzi o okresie amortyzacji i rocznej stawce amortyzacyjnej.

Jeżeli ta ocena doprowadzi do wniosku, że okres ekonomicznej użyteczności nabytego sprzętu wynosi kilka lat, to wynikają z tego 2 podstawowe wnioski:

- 1) kierownik jednostki powinien podjąć decyzję o amortyzowaniu środka trwałego przez okres dłuższy niż rok;
- 2) ekwiwalentem poniesionego z budżetu wydatku jest majątek (zwiększyły się bowiem aktywa trwałe jednostki – rzeczowe aktywa trwałe).

Powyższe wnioski znajdują potwierdzenie w przepisach SzczegZasRachR. Zgodnie z § 7 ust. 1 SzczegZasRachR środki trwałe oraz WNiP umarza się lub amortyzuje. **Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami Rachunku.** Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w PDOPrU **albo te określone przez jednostkę nadrzędną** lub zarząd JST.

Jednocześnie w § 7 ust. 2 SzczegZasRachR prawodawca wskazał sytuacje, w których kierownik jednostki może podjąć decyzję o jednorazowym, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, umorzeniu określonych aktywów. To prawo dotyczy m.in. pozostałych środków trwałych oraz WNiP o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w PDOPrU, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania.

Zatem wydatek majątkowy to wydatek, którego efektem jest zwiększenie majątku jednostki, co na gruncie przepisów o rachunkowości może zidentyfikować w szczególności jako zwiększenie wartości rzeczowych aktywów trwałych, w tym środków trwałych.

Nabycie przez jednostkę samorządową środka trwałego, o okresie ekonomicznej użyteczności powyżej roku, co do zasady obliguje kierownika jednostki do jego systematycznej amortyzacji, a fakt przysporzenia majątkowego po stronie JSFP, znajdujący odzwierciedlenie w ewidencji księgowej, skutkuje koniecznością uznania, że poniesiony z budżetu wydatek ma przymiot wydatku majątkowego.

Odmienne stanowisko narusza zarówno przepisy Rachunku, jak i przepisy dotyczące rachunkowości budżetowej.

Ponadto prowadzi do irracjonalnego wniosku, że przedmioty majątkowe, o kilkuletnim okresie przydatności i tak samo kilkuletnim okresie ekonomicznej użyteczności, wbrew zasadom logiki i racjonalności nie stanowią majątku jednostki, mając charakter tożsamy z rzeczowymi aktywami obrotowymi, takimi jak np. papier ksero czy tusz do drukarki.

- *Wartości niematerialne i prawne* - system

OEM, BOX;

Definicja wartości niematerialnych i prawnych wg uor

Wartości niematerialne i prawne to nabyte przez jednostkę, zaliczane do **aktywów trwałych**, prawa majątkowe, nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym **okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok**, przeznaczone do

używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- autorskie prawa majątkowe i prawa pokrewne, licencje, koncesje;
- prawa wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych;
- know-how;
- wartość firmy;
- koszty zakończonych prac rozwojowych – po spełnieniu wymogów art.33 ust.2 uor.

Wartości niematerialne i prawne **oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy**, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3 ust. 4 u. o r.

Ogólne zasady uznawania aktywów za wartości niematerialne i prawne wg MSR 38:

- możliwe do zidentyfikowania niepieniężne składniki aktywów;
- nieposiadające postaci fizycznej;
- nad którymi jednostka sprawuje kontrolę;
- przyniosą w przyszłości korzyści ekonomiczne;
- tytuł prawny można wiarygodnie ocenić,
- nabyte przez jednostkę a nie wytworzone we własnym zakresie;

Podział wartości niematerialnych i prawnych:

- **wartości prawne:** nabyte prawa i przywileje na własne potrzeby jednostki lub oddane do użytkowania innym na podstawie umów najmu lub dzierżawy: prawo do projektów, wynalazków, patentów, licencji, znaków towarowych, prawa autorskie, koncesje.
- **wartości niematerialne:** wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.

Identyfikacja wartości niematerialnych i prawnych wg uor

- Wymieniony w ustawie katalog tyłów prawnych nie jest zbiorem zamkniętym,
- Wg ustawy wartości niematerialne i prawne **powinny być nabyte** przez jednostkę, co jest jednoznaczne, iż nie zalicza się do składników majątkowych tytułów prawnych wytworzonych we własnym zakresie,
- Wykorzystywane powyżej 12 miesięcy.

Ważne:

- **Wytworzenie programu komputerowego – „na zamówienie” – przeniesienie praw autorskich lub udzielenie licencji będzie stanowiło cenę nabycia** praw autorskich lub licencji.
- **Sprzedaż upgradów** poprzez udzielenie nowej licencji jest nowym obiektem inwentarzowym
- **Oplata subskrypcyjna** obciąża koszty bieżącego okresu.

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się:

Nabyte programy komputerowe są to autorskie prawa majątkowe lub licencje - tzn. umowy o korzystanie z utworu o wyraźnie określonym w umowie zakresie używania - programy użytkowe.

Ważne:

Oprogramowanie systemowe jest integralną częścią komputera, który nie mógłby pracować bez tego oprogramowania – zalicza się do wartości środka trwałego.

Wycena wartości niematerialnych i prawnych:

W ciągu roku obrotowego według ceny nabycia, która obejmuje:

- koszty dokumentacji,
- koszty uruchomienia programu komputerowego (opłaty notarialne i skarbowe),
- opłaty za nabycie licencji.

Na dzień bilansowy wartości niematerialne i prawne wycenia się według ceny nabycia, pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe).

Natomiast - koszty wdrożenia, tj. nadzoru, szkolenia, instruktazu (nawet, jeśli szkolenia poprzedziły oddanie programu do używania) obciążają koszty bieżące jednostki.

Wycena wartości niematerialnych i prawnych

Wartością początkową *koncesji* jest cena jej nabycia.

Wartością początkową **praw majątkowych** otrzymanych nieodpłatnie jest ich wartość rynkowa.

Ulepszenie - nie dotyczy wartości niematerialnych i prawnych

- powstaje nowa wartość niematerialna i prawna – nowy obiekt inwentarzowy – nowa licencja na program komputerowy,
- wydatki związane z aktualizacją tytułem zalicza się do koszt bieżącego okresu.

KSR- Nr 11 „Postać środka trwałego”

4.5. Środkiem trwałym jest co do zasady składnik aktywów posiadający postać rzeczową (materialną). Jednak w przypadku niektórych składników aktywów trwałych jednostka musi rozstrzygnąć: czy stanowią one środek trwały, czy wartość niematerialną i prawną.

- 4.6. Środek trwały stanowią także rzeczowe prawa majątkowe, w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, takie jak: prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. ***Nie zalicza się jednak do środków trwałych takich rzeczowych praw majątkowych***, jak: służebność przesyłu, służebność gruntowa, służebności osobiste, hipoteka, zastaw oraz użytkowanie.
- 4.7. ***Nie uznaje się za środek trwały rzeczowych składników aktywów, które pełnią jedynie funkcję nośnika dla wartości niematerialnych i prawnych.***

Przykład.

Jednostka nabyła licencję użytkowego oprogramowania komputerowego, do której dołączono papierową dokumentację tego oprogramowania oraz nośnik komputerowy z plikiem instalacyjnym. W takim przypadku jednostka ujmuje całą cenę nabycia licencji jako wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych, bez wyodrębniania składników rzeczowych zawartych w tej cenie.

OEM -011,013

BOX-020 WNiP

12000 –(071 um. 6000 = 6000-400A) = B= 6000 KI

1000-(072-1000= 1000 401Z)= 0 KI

402 – Usługa

- 4.8. W określonych przypadkach **w wartości początkowej środków trwałych** ujmowane są także nakłady na składniki niematerialne, co wynika z ich istoty lub charakteru ich powiązania ze środkiem trwałym. ***W szczególności, w przypadku oprogramowania, o jego ujęciu w wartości***

początkowej środka trwałego (środki transportu, urządzenia, maszyny, w którym jest ono zainstalowane) **lub o odrębnym ujęciu jako wartości niematerialnej i prawnej** decyduje rodzaj licencji (prawa do użytkowania), a nie rodzaj oprogramowania.

Licencja na system operacyjny, która jest przypisana do konkretnego urządzenia (np. komputera, maszyny) i może być używana tylko na tym urządzeniu (licencja OEM), **nie jest ujmowana jako odrębny składnik aktywów, lecz wchodzi w skład obiektu środka trwałego zwiększając jego wartość początkową.**

Z kolei licencja wielostanowiskowa na system operacyjny, która jest **niezależna od konkretnego urządzenia**, w efekcie czego może być użytkowana na wielu różnych urządzeniach, **jest ujmowana jako odrębny składnik aktywów trwałych – wartość niematerialna i prawna**, a niejako element wartości początkowej środka trwałego.

Podobnie, jeśli oprogramowanie sterujące zainstalowane jest na urządzeniu sterującym, które stanowi odrębny obiekt środków trwałych (np. rodzaje 487 i 488 KŚT), różny od urządzeń, których pracą steruje (urządzeń sterowanych) wtedy:

- a) **zalicza się je do tego samego obiektu inwentarzowego, co urządzenie sterujące** – jeśli licencja na oprogramowanie **jest przyporządkowana do tego konkretnego urządzenia sterującego** (np. licencja OEM udzielona na urządzenie sterujące),
- b) **zalicza się je do wartości niematerialnych i prawnych** – jeśli licencja **nie jest przyporządkowana do konkretnego urządzenia** (nie jest licencją typu OEM).

Przykład. Jednostka nabyła zespół komputerów wraz z oprogramowaniem na licencjach OEM. Licencje te są trwale przypisane do poszczególnych urządzeń (np. za pomocą

numeru seryjnego tego urządzenia, numeru jego części składowych, takich jak płyta główna, procesor lub karta sieciowa) i możliwe do wykorzystania tylko na tych urządzeniach. Licencje na to oprogramowanie są ujmowane łącznie z urządzeniem jako składnik środka trwałego.

Przykład. Coraz więcej urządzeń różnego typu (samochody, telefony) działa pod kontrolą dedykowanego oprogramowania. Wartość licencji na takie oprogramowanie nie jest ujawniana ani przez producentów, ani przez sprzedawców. Cena za licencję zawiera się w cenie nabycia urządzenia. Zazwyczaj jest to oprogramowanie typu OEM. W takim przypadku prawidłowe jest ujęcie całej ceny nabycia jako wartości początkowej środka trwałego. Nawet w razie osobnego nabycia licencji OEM z chwilą ich zainstalowania w urządzeniu powinny one zostać ujęte jako zwiększenie wartości początkowej tego urządzenia (środka trwałego), jeśli nie zostało ono jeszcze wprowadzone do ewidencji, albo być ujęte jako ulepszenie środka trwałego.

Przykład. Czasami powiązanie licencji na oprogramowanie z urządzeniem ma nie tyle charakter prawny co fizyczny. Oprogramowanie wgrane jest do kości pamięci (chip), której nie można ponownie zapisać w celu uaktualnienia wersji oprogramowania. Wymiana oprogramowania wiąże się więc z koniecznością zakupu części materialnej – nowej kości pamięci z już wgranym nowym oprogramowaniem. W takiej sytuacji uznaje się, że nastąpiło nabycie składnika aktywów rzeczowych, a nie składnika aktywów niematerialnych i prawnych, stąd poniesione nakłady stanowią odpowiednio remont lub ulepszenie środka trwałego.

Podział wartości niematerialnych i prawnych ze względu na wartość:

- podstawowe wartości niematerialne i prawne powyżej kwoty 3.500 zł (od 1.01.2018r.- powyżej 10.000zł);
- pozostałe wartości niematerialne i prawne od kwoty 3.500 zł. (od 1.01.2018r.-do 10.000zł);

Wymogi ewidencji analitycznej na potrzeby bilansu:

- Koszty prac rozwojowych;

- Wartość firmy;
- Inne wartości niematerialne i prawne.

Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych wartości niematerialnych i prawnych następuje według wartości początkowej.

Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych:

- **w ujęciu wartościowym na koncie 020 "Wartości niematerialne i prawne", z podziałem analitycznym na podstawowe wartości niematerialne i prawne oraz pozostałe wartości niematerialne i prawne;**
- **w ujęciu ilościowo-wartościowym w formie: księgi inwentarzowej, karty inwentarzowej wartości niematerialnych i prawnych oraz tabeli amortyzacyjnej, które powinny zawierać elementy określone dla ksiąg inwentarzowych środków trwałych.**

Typowe zapisy na koncie 020 wartości niematerialne i prawne

Strona Wn:

- Zakup wartości niematerialnych i prawnych;
- Otrzymanie nieodpłatne wartości niematerialnych i prawnych
- Przyjęcie wartości niematerialnych i prawnych

Strona Ma

- Rozchód wartości niematerialnych i prawnych.

W jednostce budżetowej:

Do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych służy konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”.

W jednostce budżetowej wartości niematerialne i prawne dzieli się na: podstawowe wartości niematerialne i prawne umarżane stopniowo, pozostałe wartości niematerialne i prawne podlegające jednorazowemu odpisowi w koszty (o wartości poniżej 3.500 zł), co ma związek z ewidencją księgową.

Konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych służy **konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”**. Na stronie Wn konta 020 ujmuje się wszelkie zwiększenia, a na stronie Ma wszelkie zmniejszenia stanu wartości niematerialnych i prawnych, z wyjątkiem umorzenia ujmowanego na kontach:

071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych oraz prawnych”,

072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.

Wartości niematerialne i prawne, zarówno te, które nie przekraczają wartości określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do używania, jak i te przekraczające tę wartość, tj. amortyzowane w czasie określonym przez kierownika jednostki, ujmowane są na koncie 020.

Należy także zwrócić uwagę, że ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 020 powinna umożliwić: podział według ich tytułów lub osób odpowiedzialnych. Konto 020 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan wartości niematerialnych i prawnych w wartości początkowej.

Zakłada się bowiem w myśl § 5 ust. 2 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, że dysponenci główni i zarządy jednostek samorządu terytorialnego będą mogli ustalać ekonomiczne stawki umorzeniowe dla podległych jednostek zgodnie z zasadami dopuszczonymi w uor. Jeżeli nie ustalą, to jednostki muszą stosować stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z § 8 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarżać i amortyzować środki trwałe i wartości niematerialne i prawne jednorazowo za okres całego roku, natomiast jednostki rozliczające podatek dochodowy od osób prawnych za inne okresy niż okresy miesięczne - jednorazowo za dany okres.

Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych

Ewidencja amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych przebiega następująco:

1. Naliczenie amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo:

- Wn konto 400 „Amortyzacja”,
- Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.

2. Naliczenie amortyzacji pozostałych wartości niematerialnych i prawnych:

- Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii”,
- Ma konto 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.

3. Przeniesienie na koniec roku na wynik finansowy salda konta 400 „Amortyzacja” lub 401 „Zużycie materiałów i energii”:

- Wn konto 860 „Wynik finansowy”,
- Ma konto 400 „Amortyzacja” lub
- Ma konto 401 „Zużycie materiałów i energii”.

Przykład

Przykładowe operacje księgowane na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne”:

1. Zakup wartości niematerialnych i prawnych – bezpośrednio z rachunku bieżącego jednostki budżetowej:

- Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
- Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

2. Zakup wartości niematerialnych i prawnych na podstawie faktury VAT:

- Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
- Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

3. Pozostałe wartości niematerialne i prawne (umarzane jednorazowo) otrzymane jako darowizny od innych jednostek, osób oprawnych lub fizycznych, nieodpłatnie od jednostek i samorządowych zakładów budżetowych (nowe):

- Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
- Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

4. Nieodpłatnie otrzymane pozostałe wartości niematerialne i prawne (umarzane jednorazowo) od jednostek i samorządowych zakładów budżetowych (używane):

- Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
- Ma konto 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych , wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.

5. Dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu przyjęcia pozostałych wartości niematerialnych i prawnych w działalności podstawowej:

- Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii”,
- Ma konto 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych , wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.

6. Rozchód umarzanych stopniowo wartości niematerialnych i prawnych:

- **odpisanie dotychczasowego umorzenia:**

Wn konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”,
Ma konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”;

- **odpisanie wartości początkowej:**

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,
Ma konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”.

7. Przyjęcie do używania nieodpłatnie otrzymanych, stopniowo umarzanych wartości niematerialnych i prawnych:

- **wartość początkowa wynikająca z ksiąg rachunkowych u poprzedniego użytkownika:**

Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
Ma konto 800 „Fundusz jednostki”;

- **dotychczasowe umorzenie:**

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,
Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.

Wartość godziwą wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości cen rynkowych takich samych lub podobnych praw majątkowych.

Wartość godziwa stosuje się do wyceny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w szczególności wtedy, gdy:

- są wnoszone w postaci aportów,
- ustala się utratę ich wartości księgowej w stosunku do wartości godziwej art. 32 u. o r.).

Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeśli wynagrodzenie (opłata) wynikające z umowy licencyjnej albo umowy o przeniesienie innych praw majątkowych zależy od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę, to przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych (w tym licencji) nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia. Ponoszone później opłaty stanowią bieżące koszty działalności, z reguły uznawane za koszt uzyskania przychodu.

Wartość początkową praw autorskich lub licencji (sublicencji) obejmuje również koszty montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych (ale bez kosztów szkolenia personelu użytkownika).

PRZYKŁAD:

Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych w jednostce budżetowej

Jednostka zakupiła licencję na oprogramowanie komputerowe na czas nieokreślony.

– Zakupione oprogramowanie nie wymaga wdrożenia (przypadek 1.) -2012rok

– Zakupione oprogramowanie wymaga wdrożenia (przypadek 2.)- 2011 rok

W drugim roku posiadania licencji, w związku ze zmianą obowiązujących przepisów, dostawca licencji dokonał aktualizacji oprogramowania, za co wystawił fakturę.

Przypadek 1.

Księgowanie w 2012

1) Faktura za zakupioną licencję na oprogramowanie komputerowe

Wn 020 „Wartości niematerialne i prawne” – kwota netto

Wn 225 „Rozrachunki z budżetem” (analitka – VAT naliczony) – kwota VAT

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – kwota brutto

2) Zapłata faktury za licencję na oprogramowanie komputerowe

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (*dotyczy jednostek budżetowych*)

3) Faktura za aktualizację oprogramowania

Wn 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”, Wn 402 „Usługi obce” (analityka – § 430) – kwota netto

Wn 225 „Rozrachunki z budżetem” (analityka – VAT naliczony) – kwota VAT

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – kwota brutto

4) Zapłata za fakturę z tytułu aktualizacji oprogramowania

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (*dotyczy jednostek budżetowych*)

Przypadek 2.

(Takie księgowanie występowało w 2011 roku)

1) Faktura za zakupioną licencję na oprogramowanie komputerowe

Wn 080 „Inwestycje” (środki trwałe w budowie) – kwota netto

Wn 225 „Rozrachunki z budżetem” (analityka – VAT naliczony) – kwota VAT

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – kwota brutto

2) Zapłata faktury za licencję na oprogramowanie komputerowe

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (*dotyczy jednostek budżetowych*)

3) Faktura za usługi wdrożenia oprogramowania

Wn 080 „Inwestycje” (środki trwałe w budowie) – kwota netto

Wn 225 „Rozrachunki z budżetem” (analityka – VAT naliczony) – kwota VAT

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – kwota brutto

4) Zapłata faktury za wdrożenie oprogramowania

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (*dotyczy jednostek budżetowych*)

5) Przyjęcie oprogramowania do użytkowania

Wn 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Ma 080 „Inwestycje” (środki trwałe w budowie)

6) Faktura za aktualizację oprogramowania

Wn 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” , Wn 402 „ Usługi obce” (analityka – § 430) – kwota netto

Wn 225 „Rozrachunki z budżetem” (analityka – VAT naliczony) – kwota VAT

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – kwota brutto

7) Zapłata za fakturę z tytułu aktualizacji oprogramowania

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (*dotyczy jednostek budżetowych*)

- Środki trwałe w budowie **(Inwestycje) - wg. nabycia i** **kosztów wytworzenia.**

Zgodnie z przepisami prawa bilansowego środki trwałe w budowie to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Natomiast **inwestycje** to aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej. W szczególności są to aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które

nie są użytkowane przez jednostkę, lecz zostały nabyte w celu osiągnięcia tych korzyści (art. 3 ust. 1 pkt. 17 ustawy o rachunkowości - dalej: uor).

Ustawa o finansach publicznych nie wyróżnia pojęcia „inwestycje” oraz „środki trwałe w budowie”. W sferze budżetowej pojęcia te są tożsame.

Dostosowanie treści operacji gospodarczych do wymogów ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 16 ustawy o rachunkowości, przez środki trwałe w budowie rozumie się zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Opisy:

Rozporządzenie – ZAŁĄCZNIK NR 3

Wersja obowiązująca od 2012-02-16(jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetów)

080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje),

zmiana nazwy konta ma na celu dostosowanie rozwiązań ewidencyjnych do przepisów ustawy o rachunkowości.

Środkami trwałymi są zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (art. 3 ust. 1 pkt 16 uor).

Zmiana nazwy konta niweluje wątpliwości interpretacyjne, gdyż zgodnie z uor inwestycje mają inne znaczenie.

Są nimi aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści.

wersja obowiązująca od 2012-02-16

Konto 080 – „Środki trwale w budowie (inwestycje)”

Konto 080 służy do ewidencji kosztów środków trwałych w budowie oraz do rozliczenia kosztów środków trwałych w budowie na uzyskane efekty inwestycyjne.

Na stronie Wn konta 080 ujmuje się w szczególności:

1) poniesione koszty dotyczące środków trwałych w budowie ramach prowadzonych inwestycji zarówno przez obcych wykonawców, jak i we własnym imieniu;

2) poniesione koszty dotyczące przekazanych do montażu, lecz jeszcze nieoddanych do używania maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów, zakupionych od kontrahentów oraz wytworzonych w ramach własnej działalności gospodarczej;

3) poniesione koszty ulepszenia środka trwałego (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja), które powodują zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego.

Na stronie Ma konta 080 ujmuje się wartość uzyskanych efektów, w szczególności:

1) środków trwałych;

2) wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych w budowie.

Na koncie 080 można księgować również

wersja obowiązująca od 2010-07-31 do 2012-02-15

Konto 080 – „Inwestycje (środki trwale w budowie)”

Konto 080 służy do ewidencji kosztów inwestycji rozpoczętych oraz do rozliczenia kosztów inwestycji na uzyskane efekty.

Na stronie Wn konta 080 ujmuje się w szczególności:

1) poniesione koszty dotyczące inwestycji prowadzonych zarówno przez obcych wykonawców, jak i we własnym zakresie;

2) poniesione koszty dotyczące przekazanych do montażu, lecz jeszcze nieoddanych do używania maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów, zakupionych od kontrahentów oraz wytworzonych w ramach własnej działalności gospodarczej;

3) poniesione koszty ulepszenia środka trwałego (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja), które powodują zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego.

Na stronie Ma konta 080 ujmuje się wartość uzyskanych efektów inwestycyjnych, a w szczególności:

1) środków trwałych;

2) wartości niematerialnych i prawnych;

3) wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych inwestycji.

Na koncie 080 można księgować również

<p>rozliczenie kosztów dotyczących zakupów gotowych środków trwałych.</p> <p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 080 powinna zapewnić co najmniej wyodrębnienie kosztów środków trwałych w budowie według poszczególnych rodzajów efektów inwestycyjnych oraz skalkulowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia poszczególnych obiektów środków trwałych.</p> <p>Konto 080 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość kosztów środków trwałych w budowie i ulepszeń.</p>	<p>rozliczenie kosztów dotyczących zakupów gotowych środków trwałych.</p> <p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 080 powinna zapewnić co najmniej wyodrębnienie kosztów inwestycji według poszczególnych rodzajów efektów inwestycyjnych oraz skalkulowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia poszczególnych obiektów środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.</p> <p>Konto 080 może wykazywać saldo Wn, które oznacza koszty inwestycji niezakończonych.</p>
---	---

ŚRODKI TRWAŁE W BUDOWIE- WSZYSTKIE INSTYTUCJE SFP

Moment rozpoczęcia budowy:

Z chwilą podjęcia następujących prac przygotowawczych na terenie budowy:

- wytyczenie geodezyjne obiektów,
- przyłączenie sieci infrastruktury na potrzeby budowy,
- wykonanie niwelacji terenu,
- zagospodarowanie terenu budowy wraz z budową tymczasowych obiektów.

Środki trwałe w budowie – wycena:

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 2 uor środki trwałe w budowie wycenia się **w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.**

Natomiast zgodnie z załącznikiem nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych **koszty**

inwestycji obejmują ogół kosztów dotyczących inwestycji bez obowiązku zmniejszenia wartości środków trwałych w budowie o odpisy z tytułu trwałej utraty ich wartości.

Środki trwałe - pochodzące z inwestycji (środków trwałych w budowie) wyceniane są przy ich:

- nabyciu w cenie nabycia,**
- wytworzeniu we własnym zakresie według kosztu wytworzenia.**

Do kosztów budowy środków trwałych zalicza się w szczególności:

- 1) koszty zakupu, opracowania lub dostosowania dokumentacji projektowo-kosztorysowej, audytu technicznego,
- 2) wartość nieodpłatnie otrzymanych: dokumentacji projektowej, materiałów, maszyn, urządzeń i innych rzeczy oraz świadczeń zużytych do wytworzenia środków trwałych,
- 3) koszty ekspertyz, prac geodezyjnych, badań geologicznych, prac archeologicznych,
- 4) opłaty z tytułu użytkowania gruntów w okresie inwestycji,
- 5) opłaty ponoszone w związku z realizacją budowy (koszty pozwoleń, decyzji o lokalizacji, zezwoleń, odbiorów technicznych),
- 6) koszty odszkodowań za dostarczenie obiektów zastępczych i przesiedlenie osób z terenów zajętych na potrzeby budowy,
- 7) podatek od czynności cywilnoprawnych oraz inne opłaty związane z zakupem, np. opłaty notarialne czy sądowe,
- 8) koszty przygotowania terenu pod budowę, (np. oczyszczanie terenu, wyrąb drzew wraz z kosztami niezbędnych zezwoleń, karczowanie, osuszanie, niwelacja, przełożenie infrastruktury technicznej, zaplecze budowy, drogi dojazdowe, tymczasowe doprowadzenie wody, energii), w tym również koszty likwidacji starych (zbędnych) nieruchomości niegruntowych istniejących na tym terenie (np. rozbiórki budynków i budowli, wywozu gruzu),
- 9) koszty robót budowlano-montażowych, w tym wykonanych przez jednostkę we własnym zakresie,
- 10) koszty składowania, np. koszty składowania maszyn i urządzeń w składzie celnym, poniesione przed przekazaniem ich do używania,
- 11) wartość zakupionych elementów stanowiących wyposażenie środków trwałych trwale

związanych z budowanym obiektem, np. instalacje sanitarnie, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe oraz normalne wyposażenie budynku, np. wbudowane meble,

12) wartość zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych bez względu na ich wartość oraz innych przedmiotów -jeżeli stanowią one pierwsze wyposażenie obiektów budowlanych,

13) koszty nadzoru inwestycyjnego, wynagrodzenia generalnego wykonawcy,

14) koszty nadzorów autorskich, np. architektów, inżynierów,

15) wartość zużytych materiałów bezpośrednich oraz wartość robocizny (wynagrodzeń) wraz ze związanymi z nią składkami na ubezpieczenia społeczne i innymi świadczeniami na rzecz pracowników,

16) koszty podróży służbowych związanych z przygotowaniem i realizacją budowy środków trwałych,

17) koszty prób montażowych i rozruchu technologicznego, jeśli są one niezbędne dla oddania środka trwałego do użytkowania (koszty sprawdzenia poprawności działania),

18) koszty założenia: stref ochronnych, zieleni i kultur wieloletnich wokół obiektu (poniesione w trakcie inwestycji),

19) koszty ubezpieczeń majątkowych budowanych środków trwałych,

20) koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania inwestycji i związane z nimi różnice kursowe, np. prowizje i naliczone za okres budowy odsetki od kredytów bankowych,

21) inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z daną inwestycją pozwalające się bezpośrednio przyporządkować, poniesione w celu dostosowania środka trwałego do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami jednostki.

Należy pamiętać, że do wyceny nie ujmuje się:

- do kosztów budowy obiektu **nie wlicza się wartości nabytych gruntów;**
- grunty są samodzielnym obiektem inwentarzowym;
- wprowadzenie do ewidencji środków trwałych gruntów następuje na podstawie umowy notarialnej.

Do kosztów budowy środków trwałych (inwestycji) nie kwalifikuje się :

- 1) kosztów ogólnego zarządu, np. wynagrodzenia wraz z narzutami kadry kierowniczej, służb księgowych, BHP, nie-związanych bezpośrednio z realizowaną budową,
- 2) kosztów sprzedaży,
- 3) pozostałych kosztów operacyjnych- kar, grzywien, opłat, sankcji i odszkodowań zapłaconych w związku z realizowaną inwestycją orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym i administracyjnym,
- 4) kosztów operacji finansowych, w tym odsetek od kredytów i pożyczek oraz prowizji naliczonych po przekazaniu środka trwałego do używania,
- 5) kosztów poniesionych po dniu, w którym dostosowano środek trwały do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami jednostki,

- Przykład

Jednostka dokonała zakupu samochodu osobowego przystosowanego do przewozu osób niepełnosprawnych. Cena zakupu ustalona na podstawie faktury VAT wynosi 80.000 zł (faktura VAT).

Jednostka poniosła także koszty:

- zamontowania autoalarmu w wysokości 5.000 zł,
- rejestracji, tj. opłata skarbową, tablice rejestracyjne w łącznej kwocie 2.500 zł,
- ubezpieczenia komunikacyjnego - 4.000 zł. Jaka jest wartość początkowa zakupionego samochodu?

Wartość początkową samochodu wprowadzanego do ewidencji środków trwałych jednostki stanowi jego cena zakupu, czyli wartość określona przez salon samochodowy na fakturze VAT (80.000 zł). Do tej ceny powinny zostać także dodane koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem samochodu do stanu zdatnego do używania, tj.:

- koszty ubezpieczenia w drodze,
- wydatki poniesione na dodatkowe wyposażenie (klimatyzacja, autoalarm, dodatkowe poduszki powietrzne itp.) i jego montaż przed przyjęciem samochodu do używania,
- koszty związane z dopuszczeniem do ruchu drogowego (np. koszt opłaty skarbowej od wniosku o rejestrację, koszt tablic rejestracyjnych, koszt rejestracji).

Z przepisów ustawy - Prawo o ruchu drogowym wynika, że dokumentem stwierdzającym

dopuszczenie do ruchu pojazdu samochodowego jest dowód rejestracyjny albo pozwolenie czasowe. **Pojazd jest dopuszczony do ruchu, jeżeli spełnia warunki techniczne oraz jest zarejestrowany i zaopatrzony w zalegalizowane tablice rejestracyjne, a w przypadku pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli, w nalepkę kontrolną (art. 71 ust. 1 i 2 ustawy - Prawo o ruchu drogowym).** W związku z powyższym wydatki poniesione na ubezpieczenie komunikacyjne - 4.000 zł (AC, OC, NW) nie są zaliczane do wartości początkowej nabytego samochodu, nawet jeżeli zostały poniesione przed przyjęciem samochodu do używania, gdyż nie warunkują uznania go za zdatny do używania.

Oznacza to, że wartość początkową samochodu w centrum pomocy rodzinie stanowi kwota 87.500 zł (80.000 + 5.000 + 2.500).

Przedsięwzięcia inwestycyjne obejmują:

- **inwestycje podstawowe np.:** budowa drogi,
- **inwestycje towarzyszące np.:** stacja paliw, parking,
- **zadanie inwestycyjne** –najmniejsza możliwa do wydzielenia część przedsięwzięcia inwestycyjnego, może być oddana do użytkowania przed zakończeniem całego przedsięwzięcia,
- **obiekt inwestycyjny** część zadania inwestycyjnego, który po zakończeniu będzie traktowany w księgach rachunkowych jako odrębny środek trwały(np.: hala fabryczna z pełnym wyposażeniem w maszyny i urządzenia).

Podstawowe wymogi w zakresie ewidencji środków trwałych w budowie:

Ustalenie kosztu wytworzenia inwestycji jest procesem bardziej skomplikowanym.

Koszt wytworzenia to koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem produktu (środka trwałego).

- **Ujęcie kosztów (wydatków);**
- **Wycena efektów i forma ich rozliczenia;**
- **Wyodrębnienie ponoszonych kosztów w przekroju poszczególnych efektów (budowa, ulepszenie, montaż);**

- W przypadku , gdy realizuje się równocześnie budowę (ulepszenie) co najmniej dwóch obiektów ewidencja analityczna powinna zawierać **podział kosztów budowy (ulepszenia) na koszty bezpośrednie i pośrednie**.

Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny.

Są to np.:

- **Wartość zużytych materiałów bezpośrednich;**
- **Wartość wykonanych we własnym zakresie oraz usług obcych robót budowlanych;**
- **Wartość robocizny bezpośredniej (wraz ze składkami na ubezpieczenie społeczne i innymi świadczeniami na rzecz pracowników;**
- **Koszty prac sprzętu i urządzeń oraz środków transportu;**
- **Inne koszty powiązane tylko z danym obiektem.**

Trudność w tym przypadku sprawia rozliczanie kosztów pośrednich na ukończone środki trwałe, w sytuacji gdy w wyniku jednej inwestycji powstaje równoległe kilka obiektów inwentarzowych.

Wtedy konieczne staje się dopasowanie kosztów bezpośrednich do poszczególnych środków trwałych, a następnie proporcjonalne rozliczenie kosztów pośrednich.

Pamiętaj, że w przypadku gdy przedmiotem i efektem inwestycji jest:

- **pojedynczy środek trwały** - wszystkie poniesione koszty zarówno bezpośrednie, jak i uzasadnione pośrednie, składają się na koszt jego wytworzenia, a problem rozliczania kosztów pośrednich nie istnieje,
- **grupa (kilka) środków trwałych** - wtedy na koszt wytworzenia konkretnego obiektu kalkulacji (pojedynczego środka trwałego) składają się jego koszty bezpośrednie oraz tylko część uzasadnionych globalnych kosztów pośrednich poniesionych w ramach grupy inwestycji.

Do kosztów pośrednich (wspólnych dla kilku równocześnie budowanych środków trwałych w ramach jednej globalnej inwestycji) **zalicza się koszty:**

1) dokumentacji projektowo-kosztorysowej dotyczącej całości inwestycji,

- 2) badań gruntów, prac geodezyjnych, geologicznych i archeologicznych dotyczących globalnie całości inwestycji,
- 3) przygotowania gruntu pod budowę (rozbiórka dotychczasowych obiektów, karczowanie drzew, wyrównywanie terenu),
- 4) prac wykończeniowych, takich jak założenie zieleni,
- 5) odsetek od ewentualnych kredytów inwestycyjnych wziętych na całość inwestycji,
- 6) ubezpieczeń majątkowych inwestycji jako całości,
- 7) inne, które nie dają się wprost przypisać do poszczególnych efektów finalnych powstałych z jednej globalnej inwestycji.

Do kosztów wytworzenia nie zalicza się kosztów:

- 1) będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- 2) ogólnego zarządu,
- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie • produkcji,
- 4) sprzedaży.

Ważnym aspektem jest sposób rozliczania kosztów pośrednich całej grupy na obiekty kalkulacji.

Wprowadza się w takich sytuacjach wybrane przez inwestora i konsekwentnie stosowane klucze podziałowe kosztów.

Klucze takie implikują rozliczanie kosztów pośrednich w proporcji do wybranej podstawy rozliczeniowej. Podstawą taką najczęściej jest wartość kosztów bezpośrednich przypisana do pojedynczego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Klucze podziałowe powinny odzwierciedlać związki przyczynowo- skutkowe między wielkością rozliczaną a przyjętą podstawą rozliczenia.

Stanowią je klucze wartościowe lub klucze ilościowe, np. liczba zakupionych obiektów lub stosunek kosztów pośrednich do kosztów bezpośrednich.

Koszty wspólne obiektu w przypadku montażu maszyn i urządzeń, np.:

- Montaż linii produkcyjnych (różne maszyny i urządzenia);
- Łącznych kosztów transportu zakupionych maszyn i urządzeń.

Podstawą rozliczenia kosztów wspólnych może być wówczas **cena zakupu maszyn i urządzeń**, tj. cena nabycia/zakupu ujęta w fakturach.

- Przykład

Jednostka dokonała zakupu dwóch maszyn typu „A” i trzech maszyn typu „B” wymagających montażu i przeszkolenia pracowników. Dodatkowo opłacono transport maszyn.

1. Cena zakupu:

a) maszyny „A” - 2 szt. po 16.500 zł	33.000 zł
b) maszyny „B” - 3 szt. po 10.000 zł	30.000 zł
2. Koszty transportu maszyn	2.500 zł
3. Koszty szkolenia	6.000 zł
4. Koszty montażu maszyn	1.500 zł

Inwestor przyjął, że koszty pośrednie będą rozliczane za pomocą klucza podziałowego, jakim jest liczba zakupionych obiektów. Rozliczenia kosztów pośrednich na obiekty kalkulacji dokonano w następujący sposób:

Nr operacji	Koszty bezpośrednie	Koszty pośrednie	Koszty pośrednie
1a	33.000		
1b		30.000	
2			2.500
3			6.000
4			1.500
Razem	33.000	30.000	10.000

Rozliczenie kosztów pośrednich na maszynę „A”:

Narzut kosztów pośrednich na bezpośrednie: $(10.000 \text{ zł} : 5 \text{ obiektów}) \times 2 \text{ szt.} = 4.000 \text{ zł}$. Wartość początkowa maszyny „A” (koszty bezpośrednie + koszty pośrednie): $(33.000 \text{ zł} + 4.000 \text{ zł}) = 37.000 \text{ zł}$. Koszt 1 maszyny- 18 500 zł.

Rozliczenie kosztów pośrednich na maszynę „B”:

Narzut kosztów pośrednich na bezpośrednie: $(10.000 \text{ zł} : 5 \text{ obiektów}) \times 3 \text{ szt.} = 6.000 \text{ zł}$.

Wartość początkowa maszyny „B” (koszty bezpośrednie + koszty pośrednie): $(30.000 \text{ zł} + 6.000 \text{ zł}) = 36.000 \text{ zł}$. Koszt 1 maszyny- 12 000 zł.

Przykład

rozliczenia kosztów pośrednich- wytworzenie:

Koszty bezpośrednie poniesione na wytworzenie środków trwałych – **obiektów inwentarzowych:**

- a) biurowiec 315.000 zł.
- b) budynek gospodarczy 50.000 zł.
- c) ułożenie nawierzchni 30.000 zł.
- d) ogrodzenie terenu 20.000 zł.

razem koszty bezpośrednie: 420.000 zł

Koszty pośrednie poniesione wspólnie dla wszystkich obiektów inwentarzowych (a,b,c,d):

- a) opłata za zezwolenie na przyłącze energii elektrycznej, gazu oraz wody: 6.000 zł.
- b) wynagrodzenie inspektora nadzoru: 10.500 zł.
- c) badania geologiczne terenu: 4.500 zł.

razem koszty pośrednie: 21.000 zł

Rozliczenie kosztów pośrednich:

1) **wskaźnik narzutu - 5 %**

$$(21.000 \times 100\%) : 420.000 = 5\%$$

2) **obciążenie kosztów bezpośrednich kwotą narzutu kosztów pośrednich:**

- a) biurowiec $315.000 \times 5\% = 15.750$
- b) budynek gospodarczy $50.000 \times 5\% = 2.750$
- c) ułożenie nawierzchni $30.000 \times 5\% = 1.500$
- d) ogrodzenie terenu $20.000 \times 5\% = 1.000$

Razem koszty pośrednie: 21.000

Wycena obiektów inwentarzowych:

- a) biurowiec $315.000 + 15.750 = 330.750$ zł.
- b) budynek gospodarczy $50.000 + 2.750 = 52.750$ zł.
- c) ułożenie nawierzchni $30.000 + 1.500 = 31.500$ zł.
- d) ogrodzenie terenu $20.000 + 1.000 = 21.000$ zł.

Razem środki trwale w budowie: 441.000 zł.

Koszty bezpośrednie (420.000 zł.) + koszty pośrednie (21.000 zł.) = środki trwale w budowie (441.000 zł.)

Środki trwałe w budowie (Inwestycje)

KSR 11- od 01.01.2017r.

Moment rozpoczęcia budowy

6.40. Prawidłowe ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środka trwałego wymaga określenia dnia podjęcia udokumentowanej decyzji o jego pozyskaniu, w tym dnia udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy.

Dla określenia dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy jednostka może przyjąć kryteria wskazane w pkt 4.3. KSR nr 8 „Działalność developerska”.

Przykładowo może to być dzień: podjęcia udokumentowanych działań zmierzających do uzyskania pozwolenia na budowę, dokonywania tzw.

uzgodnień, realizacji prac geodezyjnych lub architektonicznych itp.

Nakłady, które jednostka ponosi przed dniem udokumentowanego rozpoczęcia budowy środka trwałego (np. na analizę i ocenę opłacalności nabycia lub budowy, w tym studium rynkowego, technologicznego, ekonomicznego) stanowią koszty okresu ich poniesienia.

Nie ujmuje się ich w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (wartości początkowej) środka trwałego.

Dzieje się tak bez względu na to, czy nakłady te prowadzą do podjęcia przez jednostkę decyzji o nabyciu, w tym rozpoczęciu budowy środka trwałego (np. w wyniku pozytywnej oceny opłacalności), czy rezygnacji z takiego zamiaru.

Podobnie nie stanowią elementu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nakłady poniesione na rozpoznanie, ocenę i wybór określonego wariantu budowy środka trwałego także wtedy, gdy jeden z tych wariantów zostanie ostatecznie przyjęty do realizacji.

6.41. Jednostka ujmuje w wartości początkowej środka trwałego nakłady związane przyczynowo - skutkowo z jego budową poniesione od dnia udokumentowanego rozpoczęcia tej budowy.

Dotyczy to również nakładów na opracowanie analiz, opinii, studiów technicznych czy oceny wariantu realizacji budowy, **które zostały poniesione po dniu udokumentowanego rozpoczęcia budowy.**

Przykład.

W wyniku analizy opłacalności projektu, którego przedmiotem jest budowa środka trwałego, jednostka wybrała sposób i wariant jego realizacji oraz podjęła udokumentowaną decyzję o jego realizacji. **W celu uzyskania pozwolenia na budowę jednostka, zgodnie z przepisami, sporządziła raport na temat oceny oddziaływania na środowisko przedsięwzięcia polegającego na budowie środka trwałego. Koszty sporządzenia raportu zwiększają wartość początkową środka trwałego (w budowie).** W przypadku, gdyby wynik raportu okazał się negatywny, na skutek czego organ właściwy do wydania decyzji o uwarunkowaniach środowiskowych odmówiłby zgody na realizację przedsięwzięcia, jednostka zobowiązana byłaby do przeprowadzenia testu na utratę wartości i dokonania ewentualnych odpisów aktualizujących zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”. Dalsze koszty mające na celu uzyskanie pozytywnej decyzji środowiskowej, a w konsekwencji pozwolenia na budowę zwiększają wartość początkową środka trwałego (w budowie), z uwzględnieniem rezultatów testów na trwałą utratę wartości.

Rozliczenie kosztów pośrednich budowy

6.42. W przypadku, gdy jednostka buduje kilka obiektów jednocześnie, zachodzi potrzeba rozliczenia kosztów wspólnych budowy między poszczególne obiekty. W tym celu ustala klucz(e) rozliczeniowy(e) kosztów wspólnych na poszczególne obiekty objęte budową. Rozliczenie takie powinno nastąpić najpóźniej do momentu zakończenia budowy. Jednostka może wyodrębnić kilka grup kosztów pośrednich (wspólnych), które ujmuje oddzielnie w ewidencji księgowej. W takim przypadku jednostka ustala klucze rozliczeniowe odrębne dla każdej grupy kosztów pośrednich.

Przykład.

Na ogół koszty pośrednie budowy dzielone są na kilka grup – np. na koszty wspólne dotyczące obiektów budowlanych (koszty pozwolenia na budowę, zakupu dziennika budowy, projektu budowy), koszty wspólne maszyn i narzędzi oraz koszty wspólne całej budowy. Dla każdej z tych grup kosztów pośrednich ustala się odrębny klucz rozliczeniowy.

- 6.43. Dokonując doboru klucza rozliczeniowego danej grupy kosztów pośrednich jednostka powinna zapewnić jak najlepsze odzwierciedlenie relacji przyczynowo-skutkowej zachodzącej między przyjętym kluczem a wysokością i rodzajem kosztów pośrednich przypadających na każdy z budowanych obiektów;** z drugiej strony należy wziąć pod uwagę dostępność i wiarygodność danych przyjętych jako klucz. Klucz rozliczeniowy mogą np. stanowić: koszty bezpośrednie, liczba przepracowanych roboczogodzin, liczba maszynogodzin pracy sprzętu, metry lub kubatura powierzchni użytkowej, wartość kosztorysowa obiektów, itd. – w zależności od charakteru danej grupy kosztów pośrednich lub charakterystyki danego obiektu.
- 6.44. Niekiedy zakończenie budowy poszczególnych obiektów, wchodzących w skład zamierzenia następuje stopniowo, w różnym czasie.** Na skutek tego koszty pośrednie, wraz z upływem czasu, rozliczane są między coraz mniejszą liczbą obiektów. Dlatego ważne jest prawidłowe ustalenie harmonogramu prac i wysokości standardowej (planowanej) stawki narzutu kosztów pośrednich (na każdy obiekt) przez poszczególne miesiące trwania budowy.
- 6.45. Jednostka rozlicza koszty pośrednie budowy na obiekty i ujmuje je w ich wartości początkowej tylko przez okres budowy, który kończy się w momencie przyjęcia ich do użytkowania.

Koszty utrzymania aktywów trwałych jednostki wykorzystywanych na potrzeby budowy

- 6.46. Koszt wytworzenia środka trwałego obejmuje odpowiednią część kosztów utrzymania (rzeczowych) aktywów trwałych jednostki (np. sprzętu, kontenerów socjalnych, narzędzi) zaangażowanych w budowę środka trwałego, o ile jednostka jest w stanie wiarygodnie oszacować te koszty.** W szczególności ważne jest wiarygodne

oszacowanie odpowiedniej części kosztów utrzymania (rzeczowych) aktywów trwałych jednostki mających charakter kosztów stałych, a dotyczących składników aktywów wykorzystywanych jedynie okresowo do budowy danego środka trwałego.

- 6.47. **Przez koszty utrzymania (rzeczowych) aktywów trwałych jednostki rozumie się ogół kosztów ich utrzymania za dany okres, jak np. koszty: amortyzacji, wynagrodzeń obsługi wraz z pochodnymi, o ile nie są one rozliczane oddzielnie; ubezpieczeń rzeczowych, przeglądów, remontów, itd.**

Przykład.

Jednostka posiada koparkę, która była wykorzystywana przez pół miesiąca do wykonania wykopu pod nowopowstający obiekt (np. pod fundamenty, garaż podziemny). Przez pozostałą połowę miesiąca koparka była wykorzystywana do świadczenia usług na rzecz innych podmiotów. Jednostka ponosi koszty utrzymania koparki, które w części są niezależne od tego czy wykonuje ona pracę (np. amortyzacja, ubezpieczenia, przeglądy Urzędu Dozoru Technicznego itd.). Jednostka ujmuje zatem w koszcie wytworzenia nowopowstającego obiektu taką część kosztów stałych utrzymania koparki, która odpowiada okresowi zaangażowania koparki w jego budowę, z uwzględnieniem wielkości normalnego potencjału produkcyjnego tego urządzenia. Jeżeli koparka nie byłaby wykorzystana przez pozostałą połowę miesiąca to koszty stałe jej utrzymania nie są ujmowane w wartości początkowej środka trwałego (w budowie). W takim przypadku amortyzacja za okres bezczynności nie zwiększa kosztu wytworzenia środka trwałego. W celu prawidłowego ustalenia części kosztów utrzymania urządzenia, stanowiącej koszt wytworzenia środka trwałego, jednostka jest zobowiązana określić w sposób wiarygodny długość czasu pracy koparki przy zastosowaniu odpowiedniego systemu ewidencyjnego np. na podstawie karty pracy urządzenia, karty pracy operatora itd. W analizowanym przykładzie koszt wytworzenia obiektu stanowią ponadto koszty zmienne funkcjonowania koparki, jak np. paliwo, oleje itp. Jednostka powinna zapewnić wiarygodny system pomiaru i ewidencji odpowiedniej części tych kosztów przypadających na budowę przedmiotowego środka trwałego. W wielu jednostkach wykorzystywany jest do tego celu system zleceń oraz rachunek kosztów standardowych lub normatywnych.

6.48. **Do budowy środka trwałego używane są często różnorodne narzędzia.** Jeżeli okres ich ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok, są one uznawane za środki trwałe jednostki, a ich wartość podlega amortyzacji na ogólnych zasadach. Narzędzia o nieistotnej wartości początkowej podlegają zazwyczaj uproszczonej ewidencji, w tym jednorazowym odpisom ich wartości w koszty okresu, w którym zostały wydane do użytkowania. Narzędzia mogą też być przedmiotem najmu lub leasingu operacyjnego.

W rezultacie koszt wytworzenia środka trwałego w zakresie zużycia narzędzi obejmuje:

- a) wartość początkową narzędzi zakupionych na potrzeby budowy środka trwałego, zaliczonych ze względu na nieistotną wartość początkową jednorazowo w koszty w momencie wydania ich do użytkowania, o ile narzędzia te zużyją się do końca trwania budowy,
- b) amortyzację narzędzi użytkowanych dłużej niż rok, przypadającą na okres budowy,
- c) koszty materiałów eksploatacyjnych związanych z użytkowaniem narzędzi w czasie trwania budowy (paliwo i energia do zasilania, brzeszczoty, tarcze tnące itp.),
- d) koszty bieżących remontów i przeglądów narzędzi wykonywanych w czasie trwania budowy,
- e) koszty najmu narzędzi wykorzystywanych przy budowie.

Koszty utrzymania jednostek organizacyjnych uczestniczących w budowie środków trwałych

6.49. **Koszty utrzymania wewnętrznej komórki organizacyjnej, wydzielonej trwale w strukturze organizacyjnej jednostki,** powołanej do ciągłego zarządzania lub obsługi procesu budowy środków trwałych, co do zasady mają charakter kosztów zarządu (ogólno-administracyjnych), a tym samym nie są ujmowane w wartości początkowej budowanych obiektów środków trwałych. Jeżeli jednak jednostka zapewni wiarygodny system gromadzenia, pomiaru i ewidencji kosztów funkcjonowania takiej komórki oraz

uzasadni ich związek przyczynowo-skutkowy z budową obiektów, wówczas odpowiednia część tych kosztów zwiększa ich wartość początkową. Warunkiem jest by były to koszty ponoszone po dniu udokumentowanego rozpoczęcia budowy. Wymaga to najczęściej prowadzenia rejestrów realizacji poszczególnych zadań związanych z budową danego obiektu środka trwałego oraz terminów i czasu ich realizacji. Niektóre jednostki w celu uproszczenia systemu pomiaru kosztów budowy siłami własnymi, dla potrzeb ustalenia kosztu wytworzenia środków trwałych, tworzą komórki organizacyjne (zespoły) o charakterze zadaniowym lub projektowym, zajmujące się obsługą budowy danych obiektów środków trwałych. W omawianym przypadku większość kosztów utrzymania takiej komórki kwalifikuje się do ujęcia w kosztach wytworzenia środków trwałych. Jeżeli komórki te zajmują się zarządzaniem lub obsługą budowy więcej niż jednego obiektu, wówczas ich koszty zwiększają wartość początkową tych obiektów, a rozliczenie kosztów utrzymania tych komórek na obiekty następuje za pomocą odpowiednich kluczy rozliczeniowych.

- 6.50. **Koszty obsługi magazynowej budowy środków trwałych zalicza się do kosztu ich wytworzenia tylko wtedy**, gdy wykazują związek przyczynowo-skutkowy z budową. Pozostałe koszty magazynowania stanowią koszty okresu, w którym je poniesiono. W praktyce do kosztów wytworzenia środków trwałych zalicza się głównie koszty składowania materiałów w magazynach zlokalizowanych na placu budowy, utworzonych na czas jej trwania. Koszty utrzymania magazynów wyodrębnionych na stałe w strukturze organizacyjnej jednostki bez względu na prowadzenie budowy środków trwałych w danym okresie, nie zwiększają kosztu ich wytworzenia.

Koszty prób i testów przeprowadzanych przed oddaniem środka trwałego do użytkowania

- 6.51. **Koszty prób i testów (rozruchu technologicznego) przeprowadzanych celem sprawdzenia działania środka trwałego**, i stwierdzenia jego zdolności do użytkowania zgodnie z zamierzeniami jednostki lub wymogami zewnętrznymi, poniesione przez jednostkę do dnia jego udokumentowanego przyjęcia do użytkowania zwiększają jego wartość początkową. Wartość początkową środka trwałego w budowie zmniejsza wartość w cenie sprzedaży netto przyjętych do magazynu lub sprzedanych

półproduktów, produktów gotowych lub usług powstałych w wyniku prób i testów, o ile ich wartość jest istotna.

Nakłady na użytkowanie oraz remonty poniesione przed oddaniem obiektu budowy do użytkowania

6.52. Niektóre obiekty są użytkowane już w okresie ich budowy, na co zezwalają właściwe przepisy. Przykładowo, obiekt budowlany może być użytkowany przed zakończeniem wszystkich robót budowlanych na mocy stosownego pozwolenia. W takim przypadku koszty użytkowania, w tym koszty remontów spowodowanych eksploatacją, nie są ujmowane w koszcie wytworzenia. Są to koszty działalności operacyjnej.

Likwidacja środka trwałego warunkująca budowę nowego obiektu

- 6.53. **Do wartości początkowej nowego obiektu środka trwałego zalicza się koszty przeprowadzenia likwidacji** (np. rozbiórki) innego środka trwałego, o ile jego likwidacja warunkuje możliwość przeprowadzania budowy. Jeżeli jednostka utworzyła uprzednio rozliczenia międzyokresowe bierne (rezerwę) na przyszłą likwidację środka trwałego, wówczas rzeczywiście poniesione koszty likwidacji do wysokości utworzonych rozliczeń między okresowych biernych (rezerw) stanowią wykorzystanie rezerw. Nie zwiększają one wartości początkowej nowobudowanego środka trwałego.
- 6.54. **Do wartości początkowej nowego obiektu środka trwałego nie zalicza się wartości netto zlikwidowanego środka trwałego – obciąża ona pozostałe koszty operacyjne.** Jeżeli jednak w związku z budową nowego środka trwałego jednostka likwiduje inny środek trwały bez jego fizycznego usunięcia, gdyż wejdzie on w skład nowego środka trwałego, wówczas wartość netto zlikwidowanego środka trwałego zwiększa wartość początkową nowego środka trwałego. Z uwagi na to, iż nowy środek trwały będzie istotnie różnił się od starego, jego budowy nie można uznać za przebudowę lub rozbudowę (ulepszenie) istniejącego środka trwałego.

Przykład.

Jednostka posiada halę produkcyjną (kat. obiektu budowlanego XVIII, rodzaj KŚT 101), która od dłuższego czasu nie jest używana. Hala jest jednokondygnacyjnym budynkiem przemysłowym o znacznej wysokości. Podjęto decyzje o zaadaptowaniu tej hali na budynek hotelu robotniczego (kat. obiektu budowlanego XI, rodzaj KST 110). W hali wykonano szereg robót budowlanych, dobudowano kondygnację, wejścia, przegrody budowlane, instalacje itd. Jednak większość elementów konstrukcyjnych i budowlanych hali produkcyjnej pozostała na swoim miejscu i stała się elementem składowym nowego środka trwałego – budynku hotelu. Dlatego wartość netto hali produkcyjnej stanowi koszt wliczany do wartości początkowej budynku hotelu.

Zaniechanie budowy środka trwałego

- 6.55. **Przesłanki ekonomiczne, techniczne, organizacyjne lub prawne mogą zdecydować o tym, że kontynuowanie budowy środka trwałego przestaje być uzasadnione. W takim przypadku jednostka ocenia, czy przesłanki te mają charakter przejściowy czy trwały.**
- 6.56. W przypadku, gdy przesłanki uzasadniające przerwanie prac mają przejściowy charakter przeprowadza się test na utratę wartości i w miarę potrzeby dokonuje w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”. Wszelkie koszty związane z utrzymywaniem środków trwałych w budowie przejściowo niekontynuowanej obciążają pozostałe koszty operacyjne.
- 6.57. **W przypadku, gdy test wykazał, że przesłanki uzasadniające przerwanie prac mają trwały charakter a jednostka nie może oczekiwać żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z środków trwałych w budowie, kierownik jednostki podejmuje udokumentowaną decyzję o zaniechaniu budowy środka trwałego (likwidacji środka trwałego w budowie). Zaniechanie to wiąże się z koniecznością wyłączenia z ksiąg rachunkowych nakładów ujętych jako elementy wartości środka trwałego w budowie i odpisania ich w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.**

Ewidencja inwestycji w zależności od źródeł ich finansowania.

Źródła finansowania inwestycji w jednostkach sektora finansów publicznych

- ze środków ujętych w planie finansowym – wydatki majątkowe;
- ze środków pomocowych- fundusze strukturalne;
- z sum depozytowych i na zlecenie;
- z dotacji celowych na inwestycje;

Koszty środków trwałych w budowie, zmniejsza się o:

- wartość materiałów odzyskanych z likwidowanego obiektu w związku z inwestycją rozpoczętą,
- wartość materiałów zwróconych z realizowanej budowy, odpisanych uprzednio w koszty inwestycji.

Etapy realizacji środków trwałych w budowie:

- **Etap I** przygotowanie przedsięwzięcia, opracowanie dokumentacji projektów oraz warunków technicznych itp.;
- **Etap II** obejmuje roboty budowlano montażowe;
- **Etap** dotyczy finansowego rozliczenia inwestycji.

Rozliczenie nakładów środków trwałych w budowie zawiera:

- porównanie rzeczywistych kosztów, podstawowych efektów rzeczowych, okresu realizacji i źródeł finansowania inwestycji z odpowiednimi wielkościami planowanymi przy jej rozpoczynaniu oraz dokonanymi zmianami w okresie realizacji,
- analizę i uzasadnienie różnic między wielkościami, o których mowa powyżej,
- omówienie ważniejszych działań, które inwestor podjął w celu usunięcia nieprawidłowości występujących w okresie realizacji inwestycji.

Rozliczenie inwestycji

Wybrane operacje gospodarcze związane z inwestycjami w jednostkach sfery budżetowej

Poniżej przedstawione zostały schematy księgowania wybranych operacji gospodarczych związanych z inwestycjami w jednostkach sektora finansów publicznych.

Przykładowe księgowania operacji gospodarczych związanych z inwestycjami w jednostkach sektora finansów publicznych

Wybrane operacje gospodarcze związane z inwestycjami w jednostkach sfery budżetowej powodujące zwiększenia:

1. Zużycie materiałów na cele inwestycyjne:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,
Ma konto 310 „Materiały”.

2. Zakup środków trwałych w budowie, zakup środków trwałych wymagających montażu, zakup towarów i usług obcych w związku z budową, montażem lub ulepszeniem środka trwałego (VAT niepodlegający odliczeniu):

a) cena nabycia wraz z naliczonym VAT niepodlegającym odliczeniu:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

b) wartość brutto:

Ma konto 300 „Rozliczenie zakupu” lub Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” albo Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

3. Zakup środka trwałego w budowie, zakup środka trwałego wymagającego montażu, zakup towarów i usług obcych w związku z budową, montażem lub ulepszeniem środka trwałego (VAT podlegający odliczeniu):

a) cena nabycia: Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

b) VAT naliczony podlegający odliczeniu: Ma konto 225 „Rozrachunki z budżetami”;

c) wartość brutto: Ma konto 300 „Rozliczenie zakupu” lub Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” albo Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

4. Nieodpłatne otrzymanie środków trwałych w budowie:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

Ma konto 800 „Fundusz jednostki”.

5. Ujawnienie środków trwałych w budowie – nadwyżka inwentaryzacyjna:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

6. Koszty założenia trwałej zieleni poniesione w okresie przed przekazaniem ostatecznych efektów wykonanych prac do używania:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

Ma konto 101 „Kasa” lub Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”,

lub Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

7. Koszty poprzedzające przekazanie efektów budowy do używania wydane na rozruch technologiczny (jednostka prowadzi ewidencję kosztów w Zespole 4):

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

Ma konto zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia” lub

Ma konto 490 „Rozliczenie kosztów”

8. Koszty poprzedzające przekazanie efektów budowy do używania poniesione na próbną produkcję (jednostka prowadzi ewidencję kosztów w Zespole 4):

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

Ma konto zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia” lub

Ma konto 490 „Rozliczenie kosztów”,

9. Koszty poniesionych własnych działań wykonanych na rzecz inwestycji (jednostka prowadzi ewidencję kosztów w Zespole 4):

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

Ma konto 490 „Rozliczenie kosztów”

10. Nieumorzona tzw. wartość księgowa środków trwałych – budynków lub budowli zlikwidowanych w związku z realizowaną inwestycją:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

Ma konto 011 „Środki trwałe”.

Zapis równoległy – wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia zlikwidowanych obiektów:

Wn konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”,
Ma konto 011 „Środki trwałe”.

11. Koszty ubezpieczeń rzeczowych budowy:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,
Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” lub
Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”, lub
lub
Ma konto 139 „Inne rachunki bankowe”.

12. Wznowienie inwestycji – równowartość odpisanej pierwotnie, a następnie ponownie wykorzystywanej dokumentacji projektowej inwestycji:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,
Ma konto 800 „Fundusz jednostki”.

13. Koszty związane z obsługą zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania budowy lub ulepszenia, np. odsetki od kredytów i pożyczek, prowizje, ujemne różnice kursowe od zobowiązań wyrażonych w walutach (do dnia przyjęcia do używania gotowych efektów):

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,
Ma konto 134 „Kredyty bankowe” lub
Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”, lub
Ma konto 751 „Koszty finansowe”, lub
Ma konto 800 „Fundusz jednostki”.

Wybrane operacje gospodarcze związane z inwestycjami w jednostkach sfery budżetowej powodujące zmniejszenia:

1. Przyjęcie z inwestycji kompletnego i zdatnego do użytkowania środka trwałego:

Wn konto 011 „Środki trwałe”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

2. Zakup gotowych do używania pozostałych środków trwałych:

Wn konto 013 „Pozostałe środki trwałe”,

Ma konto 080 „Inwestycje (środki trwałe w budowie)”.

3. Zwiększenie o koszty ulepszenia wartości początkowej środka trwałego:

Wn konto 011 „Środki trwałe”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

4. Materiały z inwestycji – jako odzyski inwestycyjne:

Wn konto 310 „Materiały”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

5. Wyksięgowanie kosztów inwestycji, które nie przyniosły efektu:

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

6. Nieodpłatne przekazanie inwestycji rozpoczętych:

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”,

7. Sprzedaż inwestycji rozpoczętych:

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,

Ma konto 080 „Inwestycje (środki trwałe w budowie)”.

**Udokumentowanie zakończenia inwestycji i przyjęcia
środków trwałych do użytku.**

Na stronie Ma konta 080 ujmuje się wartość uzyskanych efektów inwestycyjnych, a w szczególności:

- środków trwałych,
- wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych **środków trwałych w budowie**.

Na koncie 080 można księgować również rozliczenie kosztów dotyczących zakupów gotowych środków trwałych, ale wymaga to ujęcia w zakładowej polityce rachunkowości.

Przykład

W jednostce zamówiono wymianę okien i drzwi oraz termomodernizację (ocieplenie) zewnętrzne całego budynku. Do ewidencji księgowej wykorzystano:

- konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”,
- konto 130 „Rachunek bieżący jednostki (odpowiednio: dział, rozdział, § 605 z odpowiednią czwartą cyfrą),
- konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”,
- konto 011 „Środki trwałe”,
- Konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” (odpowiednio: dział, rozdział, § 605 z odpowiednią czwartą cyfrą).

Ewidencję tych zdarzeń gospodarczych przedstawia schemat

Schemat . Wymiana okien i drzwi i termomodernizacja

<p>011 Środki trwałe</p>	<p>998 Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego (§ 605)</p>
(3)	(2Kp) (1Kp)

<p>201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami</p>	<p>130 Rachunek bieżący jednostki (§ 605)</p>	<p>080 Inwestycje (środki trwałe w budowie) -2011 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”-2012</p>						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">(1)</td> </tr> </table>	(2)	(1)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2)</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(2)		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(1)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">(3)</td> </tr> </table>	(1)	(3)
(2)	(1)							
(2)								
(1)	(3)							
<p>810 Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje</p>								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2a)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4)</td> </tr> </table>	(2a)	(4)	<p>800 Fundusz jednostki</p>					
(2a)	(4)							
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2a)</td> </tr> </table>	(4)	(2a)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2a)</td> </tr> </table>		(4)	(2a)		
(4)	(2a)							
(4)	(2a)							

Objaśnienia do schematu:

1Kp. Umowa zawarta z obcym wykonawcą na wymianę okien i drzwi i termomodernizację wraz z materiałem w budynku gimnazjum – konto pozabilansowe.

1. Otrzymana faktura za wymianę okien i drzwi i termomodernizację.

2. Zapłata faktury za wymianę okien i drzwi i termomodernizację.

2a. Zapis równoległy – przeksięgowanie pod datą zapłaty równowartości wydatków na inwestycje.

3. Przeniesienie wartości wymienionych okien i drzwi i termomodernizacji z inwestycji na zwiększenie wartości środków trwałych.

4. Przeksięgowanie równowartości wydatków na inwestycje w końcu roku obrotowego.

2Kp. Przeksięgowanie na koniec roku na koncie pozabilansowym zapłaty faktury za wymianę okien i drzwi i termomodernizację – konto pozabilansowe

PRZYKŁADY:

Inwestycje finansowane ze środków na wydatki ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej ujmuje się w księgach rachunkowych w sposób następujący:

1) wpływ środków finansowych na inwestycje jednostki budżetowej ujęte w jej planie finansowym:

Wn konto 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto: wydatki),

Ma konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”;

2) otrzymanie od wykonawcy faktury VAT / rachunku, dokumentujących poniesione nakłady inwestycyjne(koszty inwestycji – robót montażowych i budowlanych):

Wn Konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” lub

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”;

3) zapłata za faktury/rachunki dotyczące inwestycji:

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” lub

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,

Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”;

– równoległy zapis – księgowanie w dniu zapłaty – ujęcie równowartości wydatków majątkowych:

Wn konto 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje,

Ma konto 800 – „Fundusz jednostki”;

4) przyjęcie środka trwałego do użytkowania – OT:

Wn konto 011 „Środki trwałe”,

Ma Konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”;

5) przeniesienie zrealizowanych wydatków budżetowych na podstawie sprawozdań Rb-28:

Wn konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”,

Ma konto 800 „Fundusz jednostki” (majątek obrotowy);

6) przeksięgowanie równowartości wydatków na inwestycje w końcu roku obrotowego:

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,

Ma konto 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”.

Finansowanie inwestycji ze środków sum na zlecenie

Państwowe jednostki budżetowe gromadzą sumy na zlecenie na wydzielonym rachunku pomocniczym. Środki pieniężne zebrane na tym rachunku służą do finansowania zadań zleconych jednostce budżetowej do wykonania przez inną jednostkę lub do gromadzenia środków na finansowanie inwestycji realizowanych z innych źródeł niż środki własne. Jednostka budżetowa po wykonaniu zlecenia w terminie określonym w umowie rozlicza się przed zleceniodawcą z otrzymanych środków, a pozostałe środki przekazuje na rachunek zleceniodawcy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

PRZYKŁAD:

Inwestycja do zwrotu

Finansowanie inwestycji z sum na zlecenie, w sytuacji kiedy inwestycja zwracana będzie inwestorowi jest ewidencjonowana następująco:

1. Wpłata środków na finansowanie inwestycji zleconej oraz naliczone odsetki bankowe od sum na zlecenie:

Wn konto 139 „Inne rachunki bankowe”,

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

2. Naliczone oprocentowanie od rachunku pomocniczego:

Wn konto 139 „Inne rachunki bankowe”,

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

3. Otrzymanie faktur inwestycyjnych za wykonane zadanie:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” lub

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

4. Zapłata za rachunki / faktury VAT dotyczące inwestycji:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” lub

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”,

Ma konto 139 „Inne rachunki bankowe”.

5. Równoległe ujęcie równowartości środka trwałego pod datą zapłaty, w przypadku gdy środek trwały pozostaje w jednostce budżetowej:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,

Ma konto 800 „Fundusz jednostki”.

6. Przeksięgowanie efektów zrealizowanej inwestycji zgodnie z umową:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,

Ma Konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

7. Przyjęcie środka trwałego do użytkowania (OT) – środek trwały pozostaje w jednostce budżetowej:

Wn konto 011 „Środki trwałe”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

lub:

8. Przekazanie środka trwałego dla wspólnwestora:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”.

9. Zwrot wspólnwestorowi niewykorzystanych środków:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,

Ma konto 139 „Inne rachunki bankowe”.

c) Tworzenie obiektów – obiekty pojedyncze i obiekty zbiorcze.

Obiekt inwentarzowy -podstawowa jednostka ewidencyjna:

Środek trwały lub inwestycja w nieruchomości, stanowiąca pod względem rzeczowym całość, tj.:

- Obiekt jest zdolny do samodzielnego wykonywania funkcji produkcyjnych lub usługowych;
- Obiekt można wyodrębnić w przestrzeni, nawet wówczas gdy styka się z innymi podobnymi obiektami np.: sąsiadujące ze sobą budynki.
- Obiekt został określony ze szczególnością, umożliwiającą jednoznaczne ustalenie dla niego jednej z procentowych stawek amortyzacyjnych, o których mowa w podatku dochodowym od osób prawnych (z wyjątkiem nie podlegających amortyzacji gruntów)

Obiekt inwentarzowy:

Obiekt inwentarzowy- Budynek :

Budynki są to zadane obiekty budowlane wraz:

- z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi (instalacja sanitarna, elektryczna, sygnalizacyjna, wbudowane na trwałe meble),
- które są wykorzystywane dla potrzeb stałych,
- przystosowane do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów.

Za oddzielne obiekty budynki- uważa się:

- Budynki wolnostojące;
- Budynki o budowie zwartej (bliźniacze, szeregowy i inne, posiadające wspólne ściany) - budynki stanowiące własność różnych jednostek, posiadające różne numery hipoteczne,
- Budynki pomocnicze powyżej kubatury 100 m sześciennych;
- Lokale mieszkalne i użytkowe w cudzych budynkach;
- Spółdzielcze prawo do lokali mieszkalnych i użytkowych.

Elementy składowe budynku:

W skład budynku zalicza się również obiekty pomocnicze, obsługujące dany budynek, np.: chodnik, dojazdy, place, ogrodzenia.

W przypadku placu i ogrodzeń służących większej liczbie budynków są one oddzielnymi obiektami inwentarzowymi i są kwalifikowane jako budowle (grupa 291- obiekty inżynierii lądowej i wodnej pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane),

Przykłady samodzielnych obiektów:

- działka gruntu, która posiada swój numer ewidencyjny i figuruje w ewidencji odpowiedniego organu administracji;
- place i ogrodzenia służące większej liczbie budynków są oddzielnymi obiektami inwentarzowymi – zaliczane są do budowli grupa 291- obiekty inżynierii lądowej i wodnej pozostałe, gdzie indziej niesklasyfikowane;
- instalacja centralnego ogrzewania wchodzi skład budynku, natomiast kocioł centralnego ogrzewania jest oddzielnym obiektem inwentarzowym;
- budynki o kubaturze powyżej 100 m sześciennych;
- lokale mieszkalne i użytkowe w cudzych obiektach;
- spółdzielcze prawo do lokali mieszkalnych i użytkowych.

Obiekt zbiorczy:

Zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych za podstawową jednostkę, tzw. „**obiekt**” przyjmuje się **pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług**. Może być nim, np. budynek, maszyna, urządzenie, kocioł, pojazdy mechaniczny, itp.

Dopuszcza się także przyjęcie w ewidencji tzw. „**objektu zbiorczego**”,

którym może być, np.:

- **zespół komputerowy, składający się:** z jednostki centralnej, ekranu, monitora, klawiatury, drukarki, skanera, czytnika, zasilacza UPS, nagrywarki zewnętrznej, dysku zewnętrznego, czy urządzenia wielofunkcyjnego, które łączy funkcje kserokopiarki i drukarki;
- **(Obiektem inwentarzowym, np. zespołów komputerowych zakwalifikowanych do rodzaju 491 KŚT, może być również samodzielna jednostka centralna, jeżeli pracuje bez urządzeń peryferyjnych.)**
- **maszyna wraz ze stałym wyposażeniem dodatkowym i specjalnym, jeżeli są one trwale związane z obiektem;**
- **środki transportu posiadające dodatkowe wyposażenie np. klimatyzację, itp.;**
- **zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, itp.;**
- **zespół przewodów rurociągowych.** Obiektami są poszczególne ich odcinki, odpowiadające istniejącemu podziałowi eksploatacyjnemu, administracyjnemu lub charakteryzujące się odmienną konstrukcją bądź innymi cechami technicznymi.

- Zasady tworzenia obiektów

inwentarzowych - części składowe i części

peryferyjne,

KSR 11- OD 01.01.2017 r.

V. Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych

Ogólne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych

5.1. Obiekt inwentarzowy (obiekt środków trwałych) jest podstawową jednostką ewidencji środków trwałych. Po stwierdzeniu, że składnik aktywów spełnia warunki uznania za środek trwały (omówione w rozdziale IV) następuje jego przyporządkowanie do właściwej grupy, podgrupy i rodzaju klasyfikacji środków trwałych (KŚT) oraz określenie zakresu obiektu(ów) inwentarzowego(ych), dla którego(ch) ustalona zostanie wartość początkowa oraz okres i metoda amortyzacji.

5.2. Obiekt inwentarzowy, oprócz własnego środka trwałego, który tworzą jego części składowe, może obejmować także części dodatkowe i części peryferyjne w szczególności, jeśli są one z nim związane w sposób trwały fizycznie lub na podstawie przepisów prawa.

Przykład

W samochodach wykorzystuje się kilka rodzajów pomp - paliwa, płynu chłodzącego silnika, hamulcowe itd. Klasyfikacja środków trwałych przewiduje dla pomp stanowiących odrębne obiekty inwentarzowe klasyfikację do rodzajów 440-443. *Nie należy jednak pomp wchodzących w skład pojazdu traktować jako odrębnych środków trwałych.*

5.3. Każdemu obiektowi inwentarzowemu nadaje się unikalny (niepowtarzalny), kolejny numer inwentarzowy, zamieszczany - w miarę możliwości - w sposób trwały na obiekcie. Numer ten, wraz z opisem obiektu środka trwałego, ujmuje się we wchodzącej w skład ewidencji środków trwałych (przyjmującej formę np. kart inwentarzowych) - **księdze obiektów (księdze inwentarzowej)**, prowadzonej na bieżąco oraz odpowiednio przechowywanej i zabezpieczonej, zgodnie z wymogami ustawy.

Przykład.

Każdy pojedynczy obiekt budowlany jest odrębnym obiektem inwentarzowym. *Jednak elementów składowych obiektu budowlanego nie traktuje się jako odrębnych obiektów inwentarzowych, nawet jeśli okres ich ekonomicznej użyteczności jest istotnie różny od okresu ekonomicznej użyteczności pozostałej części środka trwałego.* Okna w budynku wymienia się kilka razy w trakcie okresu ekonomicznej użyteczności obiektu budowlanego. Nie stanowi to jednak podstawy do uznania okien za odrębny obiekt inwentarzowy względem pozostałej części obiektu budowlanego.

5.4. Części dodatkowe i części peryferyjne mogą być objęte pomocniczą ewidencją w ramach ewidencji środków trwałych, lub może im być nadany numer identyfikacyjny (tzw. podnumer inwentarzowy).

Ten sam podnumer inwentarzowy nie może być nadany dwóm różnym częściom dodatkowym lub częściom peryferyjnym nawet wtedy, gdy dołączone są one do różnych środków trwałych.

W razie wyodrębnienia w ramach obiektu części dodatkowej lub peryferyjnej, ewidencji podlega wartość początkowa, suma odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, a w konsekwencji wartość księgowa netto każdej z tych części.

Części dodatkowe lub części peryferyjne, które mogą być przelączone między różnymi środkami trwałymi, obejmuje się ewidencją pomocniczą najpóźniej z chwilą pierwszego przelączenia.

Przez przelączenie rozumie się trwałe odłączenie części od jednego obiektu w celu dołączenia do innego obiektu środka trwałego objętego ewidencją jednostki (patrz pkt 9.14 -9.20).

5.5. Obiekt inwentarzowy może stanowić:

a) pojedynczy obiekt inwentarzowy, jakim jest indywidualny środek trwały,

b) zbiorczy obiekt inwentarzowy, w skład którego wchodzi dwa lub więcej środki trwałe;

każdy z nich mógłby stanowić pojedynczy obiekt, ale ich połączenie jest uzasadnione względami wyjaśnionymi w **pkt 5.8**.

5.6. Typowym, pojedynczym obiektem inwentarzowym jest np. działka wyodrębniona w księdze wieczystej (w przypadku gruntów) lub samochód (w przypadku środków transportu).

5.7. Nie łączy się w jeden (pojedynczy) obiekt inwentarzowy kilku indywidualnych składników aktywów, jeżeli każdy spełnia definicję środka trwałego, nawet wtedy gdy są ze sobą połączone.

Np. ,budynek lub budowla nie stanowią jednego obiektu z gruntem, na którym zostały posadowione , mimo, iż są z nim trwale połączone .

Decydują o tym różne grupy klasyfikacji rodzajowej środków trwałych oraz fakt, iż budynek lub budowla są amortyzowane , a grunt nie.

Podobnie budynki w zabudowie szeregowej nie stanowią jednego obiektu inwentarzowego , mimo iż posiadają wspólne ściany.

Kluczowa jest tu zdolność do samodzielnego wykonywania funkcji przez każdy z tych budynków.

5.8. Zbiorczy obiekt inwentarzowy mogą tworzyć:

a) obiekty zespolone funkcjonalnie, w skład których mogą wchodzić środki trwałe różne co do rodzaju, ale pełniące swą funkcję łącznie,

b) obiekty zespolone rodzajowo, w skład których wchodzi ̄rodki trwale identyczne lub podobne co do rodzaju (np. liczniki energii elektrycznej, meble, latarnie, wiaty komunikacyjne, pojemniki na śmieci).

5.9. Zbiorczy, zespolony funkcjonalnie obiekt inwentarzowy tworzy się w przypadku gdy kilka ̄rodków trwałych jest ze sobą powiązanych w celu spełniania przez nie określonych funkcji łącznie (np. gniazdo obróbcze, taśma produkcyjna).

Przykład.

W przypadku maszyn, urządzeń i aparatów ogólnego przeznaczenia zaliczonych do grupy 4 KŚT **przyjmuje się, że odrębnymi obiektami są poszczególne maszyny, urządzenia i aparaty (w tym maszyny automatyczne i półautomatyczne) oraz agregaty i zespoły urządzeń wraz ze stałym wyposażeniem (powiązane konstrukcyjno - technologicznie ze sobą w agregaty, zespoły lub linie obróбки albo ciąg technologiczny).**

Zapis KŚT oznacza możliwość traktowania jako zbiorczego - zespolonego funkcjonalnie obiektu inwentarzowego zespołów maszyn, linii obróбки czy ciągów technologicznych, w skład których wchodzi kilka odrębnych maszyn lub urządzeń - odrębnych to jest takich, które stanowią maszynę ukończoną w rozumieniu dyrektywy 2006/42/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie maszyn, zmieniającej dyrektywę 95/16/WE (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, s.24) oraz posiadają własne tabliczki znamionowe z numerem seryjnym oraz opisem najważniejszych parametrów.

Podobne reguły dotyczą ̄rodków trwałych zaliczonych do grupy 5 KŚT, w przypadku których za odrębny obiekt uważa się z reguły poszczególne maszyny, urządzenia i aparaty wraz z wyposażeniem normalnym lub dodatkowym i specjalnym stałym, stanowiące konstrukcyjną całość.

Obiekty złożone konstrukcyjnie i powiązane ze sobą w ciąg technologiczny zespoły maszyn lub agregaty ekstrakcyjne itp. wraz z wyposażeniem, traktuje się jako jeden zbiorczy - zespolony funkcjonalnie obiekt inwentarzowy.

5.10. Zbiorczy obiekt inwentarzowy zespólny rodzajowo tworzy się wtedy, gdy wszystkie rzeczowe składniki aktywów trwałych wchodzące w skład tego obiektu i stanowiące części składowe tego obiektu:

- a) należą do tego samego rodzaju KŚT,
- b) użytkowane są w podobnych warunkach, spełniają zbliżone funkcje i nie zachodzi potrzeba ustalania amortyzacji odrębnie dla każdego z nich,
- c) jednorazowe odpisanie w koszty poszczególnych składników zbiorczego obiektu inwentarzowego zniekształciłoby wynik finansowy.

Przykład.

W hotelu dokonuje się okresowej wymiany wyposażenia pokoi hotelowych w tym mebli, których jednostkowa cena nabycia jest zwykle niższa od dolnej granicy wartości środków trwałych. **Jednak łączne wydatki na zakup mebli w tym samym okresie, stanowią dla jednostki istotną kwotę.**

Dodatkowo, jednorazowe odniesienie łącznej wartości nabytego umeblowania w ciężar kosztów danego okresu, zniekształciłoby wynik finansowy jednostki. *W tego typu przypadkach zaleca się wprowadzanie wyposażenia np. mebli do środków trwałych przy zastosowaniu uproszczenia, polegającego na tworzeniu obiektów zbiorczych.*

Meble w pokojach hotelowych można podzielić na trzy grupy:

1. **Meble wbudowane**, fizycznie trwale połączone z budynkiem (może mieć również miejsce trwałe – połączenie o charakterze prawnym).
2. **Meble wolnostojące, uniwersalne** – stanowiące wyposażenie różnych pokoi.
3. **Meble wolnostojące składające się na komplet**, stanowiące unikalne wyposażenie konkretnych apartamentów.

Meble wbudowane stanowią wraz z budynkiem pojedynczy obiekt inwentarzowy, co jest spójne z zapisami KŚT. Obiekt taki nie jest obiektem zbiorczym.

Meble wolnostojące, uniwersalne mogą tworzyć zbiorczy obiekt inwentarzowy w taki sposób że:

- a) wszystkie meble wchodzące w skład wyposażenia jednego pokoju hotelowego są traktowane jako pojedynczy obiekt inwentarzowy lub
- b) wszystkie meble na wyposażeniu typowych pokoi hotelowych stanowią pojedynczy obiekt inwentarzowy lub
- c) poszczególne rodzaje mebli (np. łóżka, krzesła, sofy, stoliki) stanowią pojedynczy obiekt inwentarzowy (*przyjęcie takiego rozwiązania jest zasadne, gdy meble przenoszone są między pokojami*).

Meble wolnostojące składające się na unikalny komplet mogą tworzyć pojedynczy obiekt inwentarzowy.

Wszystkie meble wchodzące w skład pojedynczego obiektu inwentarzowego posiadają w takim przypadku ten sam numer inwentarzowy; mogą jednak mieć nadane własne podnumery inwentarzowe w ramach ewidencji pomocniczej.

20x700=14.000 GR.VIII 14000x..... par.6060

Nr .17.

17.1-17.20

40x300= 12000 gr.VIII 12000xpar.6060

Nr 18

18.1-18.40

Jednostka **nie może jednak przyjąć** do ewidencji środków trwałych wyposażenia obiektu hotelowego tzw. pierwszego wyposażenia, jako zbiorczego obiektu ewidencji łącznie z budynkiem, ponieważ budynki i meble to składniki majątku wchodzące w skład różnych rodzajów KŚT, a ponadto budynek hotelowy ma istotną wartość.

Szczególne kryteria tworzenia obiektów w przypadku sieciowych środków trwałych

5.11. Szczególną odmianą zbiorczego obiektu inwentarzowego, zespolonego funkcjonalnie, są sieciowe środki trwałe, w tym obiekty budowlane liniowe w rozumieniu Prawa budowlanego.

Na potrzeby standardu przez sieciowy środek trwały rozumie się zespół środków trwałych połączonych ze sobą w celu realizowania zadań przesyłowych, dystrybucyjnych lub transportowych. Sieć służy zwykle do przesyłu lub dystrybucji mediów (np. wody, energii elektrycznej, energii cieplnej, gazu, ścieków, powietrza, paliw płynnych), przesyłu sygnałów i informacji (np. sieci komputerowe, telekomunikacyjne, telewizyjne) lub celom komunikacyjnym (sieci drogowe, szynowe).

5.12. Nie zalicza się do sieciowych środków trwałych instalacji tworzących obiekt inwentarzowy **wspólnie z obiektem nie sieciowym.**

Np. instalacje: wodna, kanalizacyjna, elektryczna, sanitarna, przeciwpożarowa trwale połączone z budynkiem (wraz z przyłączem lub za przyłączem) tworzą z budynkiem jeden środek trwały. Nie są one traktowane jak środki trwałe sieciowe, ponieważ budynek nie jest środkiem trwałym sieciowym.

5.13. W przypadku sieciowych środków trwałych uznaje się, że obiektem inwentarzowym może być każde urządzenie, które pełni indywidualną funkcję w sieci, nawet gdyby pełnienie tej funkcji nie było możliwe bez podłączenia danego środka trwałego do innych urządzeń sieciowych.

Urządzenia sieciowe posiadają swój numer seryjny, tabliczkę znamionową, certyfikat CE, itp.

Przykład.

Terminal komputerowy (urządzenia wejścia i wyjścia) połączony jest za pomocą okablowania z serwerem sieciowym. Urządzenia te ściśle ze sobą

współpracują - serwer nie posiada osobnej klawiatury (urządzenie wejścia), ani monitora (urządzenie wyjścia), zaś terminal nie posiada dysku twardego.

Jednak ze względu na fakt, że terminal, jako urządzenie, pełni indywidualną funkcję w sieci stanowi on osobny środek trwały od serwera.

Przykład.

Sieć komputerowa (okablowanie), która z zasady nie jest urządzeniem komputerowym, spełnia definicję sieciowego (liniowego) obiektu budowlanego, stanowi osobny obiekt inwentarzowy (osobny środek trwały).

Jeżeli jednak sieć komputerowa jest trwale połączona (wbudowana) z budynkiem lub budowlą to wchodzi w skład obiektu inwentarzowego, którym jest budynek lub budowla.

5.14. W przypadku obiektów budowlanych sieciowych (liniowych) przyjmuje się, że:

a) każdy obiekt budowlany stanowi odrębny środek trwały, o ile jednostka nie łączy ich według zasad opisanych w dalszej części standardu. Wyodrębnienie obsługujących sieć obiektów budowlanych następuje zgodnie z przepisami Prawa budowlanego, a większość obiektów budowlanych posiada książkę obiektu budowlanego, mostowego lub drogi, co pozwala odróżnić te obiekty od siebie,

b) nie traktuje się jako odrębnego obiektu środków trwałych instalacji nie spełniających definicji obiektu budowlanego, trwale związanych z obiektem budowlanym liniowym i zapewniających możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem; wchodzą one w skład obiektu budowlanego, który obsługują,

c) urządzenia techniczne stanowią odrębne obiekty inwentarzowe pod warunkiem, że samodzielnie spełniają definicję środka trwałego (np. nie są jedynie częściami składowymi, dodatkowymi lub częściami peryferyjnymi środka trwałego lub nie posiadają niskiej wartości).

Przykład.

Na potrzeby ewidencji środków trwałych uznaje się, że odrębnymi obiektami inwentarzowymi są: sieć kanalizacyjna (rury), pompy zamontowane w przepompowni oraz budynek przepompowni. Podobnie, oddzielne obiekty inwentarzowe stanowią: sieci energetyczne (słupy i druty), budynek transformatorowni i transformatory.

5.15. Jednostka może tworzyć zbiorcze obiekty inwentarzowe, składające się z więcej niż jednego sieciowego środka trwałego, **nawet gdy pojedynczo mają one istotną wartość, jednak pod warunkiem zachowania zasad określonych w KŚT** (np. dla rurociągów).

5.16. Obiekty inwentarzowe sieciowe mogą być tworzone (łączone) przy uwzględnieniu

kryterium:

- a) geograficznego,
- b) technicznego,
- c) historycznego.

Kryteria geograficzne

5.17. Kryterium geograficzne tworzenia sieciowych obiektów inwentarzowych polega na ich tworzeniu z punktu widzenia jednakowej lokalizacji. Przykładowo, zgodnie z KŚT zbiorczym obiektem inwentarzowym może być zespół przewodów rurociągowych użytkowanych w jednym celu na terenie zakładu, ulicy, osiedla. Oznacza to, że w przypadku rurociągów, kryterium podstawowe wydzielenia środków trwałych, jakim jest ich przyporządkowanie do określonego obiektu budowlanego (którego granice określone są w książce obiektu budowlanego) może być uzupełnione o kryterium geograficzne np. rurociągi wodociągowe osiedla „Przyjaźń”.

5.18. W ramach obiektu zbiorczego nie łączy się ze sobą sieci: wodociągowej, kanalizacyjnej, gazowej, czy ciepłowniczej, nawet gdy są położone na terenie tego samego zakładu, ulicy czy osiedla, gdyż służą różnym celom.

Kryteria techniczne

5.19. W myśl kryterium technicznego sieciowe obiekty inwentarzowe są tworzone z uwzględnieniem czynników technicznych.

Np. tworzywa z którego są zrobione – w przypadku przewodów rurociągowych Zaliczanych do jednego zbiorczego obiektu inwentarzowego – muszą one należeć do tego samego rodzaju KŚT, a dodatkowo być tego samego typu 3)

Kryteria historyczne

5.20. Ze względu na postęp techniczny i technologicznym nowe odcinki sieci budowane są najczęściej z nowszych typów materiałów i są konstruowane w nowszych technologiach.

Przykładowo:

jeżeli przedłużana jest sieć istniejąca od wielu lat, a nowy odcinek różni się istotnie od tych, które powstały wcześniej to odcinek ten traktuje się jako odrębny obiekt inwentarzowy, nie zaś jako rozbudowę (ulepszenie) wcześniej istniejącego środka trwałego.

5.21. W przypadku sieciowych (liniowych) obiektów budowlanych decydujące znaczenie ma charakter wykonanych robót budowlanych. **Jeżeli kolejny odcinek sieci powstaje na podstawie pozwolenia na budowę – rozbudowę już istniejącego obiektu budowlanego, to nie traktuje się go jako osobnego obiektu inwentarzowego. Jest to ulepszenie.**

Jeśli natomiast nowy odcinek sieci powstaje na podstawie pozwolenia na budowę nowego obiektu budowlanego, wtedy jednostka może:

- a) wyodrębnić nowy obiekt inwentarzowy (nowy środek trwały),
- b) zdecydować o połączeniu go z już istniejącym obiektem, o ile spełnione są wcześniej omówione warunki grupowania według kryteriów geograficznych i technicznych.

3)W przypadku uzbrojenia terenu typy rurociągów wymienia załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 24 marca 1999r. (Dz. U. poz. 297) „Wykaz standardów technicznych, instrukcja Techniczna G7”. Oznacza to, że w skład Zbiorczego obiektu inwentarzowego - środki trwałe sieciowe wchodzi wyłącznie rurociągi zbliżone do siebie pod względem technicznym.

KSR- Nr 11 „Postać środka trwałego”

4.5. Środkiem trwałym jest co do zasady składnik aktywów posiadający postać rzeczową (materialną). Jednak w przypadku niektórych składników aktywów trwałych jednostka musi rozstrzygnąć: czy stanowią one środek trwały, czy wartość niematerialną i prawną.

4.6. Środek trwały stanowią także rzeczowe prawa majątkowe, w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, takie jak: prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. ***Nie zalicza się jednak do środków trwałych takich rzeczowych praw majątkowych,*** jak: służebność przesyłu, służebność gruntowa, służebności osobiste, hipoteka, zastaw oraz użytkowanie.

d) Klasyfikacja i ewidencja środków trwałych i pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów.

- a. syntetyczna;**
- b. analityczna;**
- c. pozabilansowa;**
- d. regulacje w polityce rachunkowości;**
- e. miejsce i technika prowadzenia ewidencji.**

Klasyfikacja Środków Trwałych 2016 - zmiany wprowadzone do KŚT 2016 w porównaniu z KŚT 2010 -- wprowadzone zmiany.

Klasyfikacja i ewidencja środków trwałych (KŚT)

Składniki majątkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości zaliczane do środków trwałych, ujmuje się w ewidencji księgowej z uwzględnieniem ich podziału ustalonego w Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), stanowiącej załącznik do Rozporządzenia Rady Ministrów z 30.12.1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. Nr 112,

poz. 1317 ze zm.), w której podana definicja środków trwałych jest zgodna z definicją środków trwałych wynikającą z ustawy o rachunkowości.

Od 1.01.2011 r. obowiązuje nowa Klasyfikacja Środków Trwałych opublikowana w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 10.12.2010 r. sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. z 2010 r. nr 242, poz. 1622).

Z końcem 2016 r. powstała nowa Klasyfikacja Środków Trwałych

Nowa Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT 2016) – od 1 stycznia 2017 r.

W Dzienniku Ustaw z dnia 18 listopada 2016 r., poz. 1864, opublikowano rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). W załączniku do tego rozporządzenia zawarto nową Klasyfikację Środków Trwałych (KŚT), zwaną „KŚT 2016”.

Wprowadzenie KŚT 2016 wynika ze zmian w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) z 2015 r. oraz z nowelizacji rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków.

Wprowadzone zmiany dotyczą nowego sposobu klasyfikacji oraz nazewnictwa grup, podgrup oraz rodzajów, w tym: grupy 0, grupy 4 oraz grupy 6.

Choć generalnie rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., w sprawach podatkowych (PIT i CIT), ewidencji i sprawozdań wynikających z ustawy o rachunkowości, przekazywania danych wykorzystywanych dla celów statystycznych, do 31 grudnia 2017 r. stosuje się dotychczasowe rozporządzenie.

W pozostałych sprawach stosuje się jednocześnie dotychczasowe rozporządzenie oraz KŚT 2016.

Wykorzystywana nie tylko dla celów statystycznych, ale przede wszystkim podatkowych klasyfikacja środków trwałych została z końcem 2016 r. zmieniona.

Podmioty, które będą ustalać **zasady amortyzacji środków trwałych** oraz wybierać właściwą dla nich **stawkę amortyzacji** powinny wnikliwie zapoznać się z **nowymi zasadami klasyfikacji**.

Zmiana KŚT wynikać musi ze zmian w klasyfikacjach z nią powiązanych, tj. z nowelizacji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676)

oraz nowelizacji rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2015 r. poz. 542, z późn. zm.).

Dotychczas podziały występujące w grupie 1 KŚT Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego i grupie 2 KŚT Obiekty inżynierii lądowej i wodnej **przypisane zostały odpowiednie symbole PKOB i PKWiU 2008.**

Natomiast środkom trwałym objętym grupami od 3 do 9 przypisano powiązania z odpowiednimi symbolami PKWiU 2008.

Klasyfikacja KŚT obejmie trzy poziomy:

- pierwszy poziom składający się z grupowań oznaczonych kodem jednocyfrowym (grupy);
- drugi poziom składający się z grupowań oznaczonych kodem dwucyfrowym (podgrupy);
- trzeci poziom składający się z grupowań oznaczonych kodem trzycyfrowym (rodzaje).

Zakres i rodzaj zmian wprowadzonych polega na:

- **zmianie tytułu grupowania;**
- **zmianie zakresu grupowania poprzez: przeniesienie części zakresu z jednego grupowania do drugiego, podziału grupowania (tj. utworzenia nowego i zmianie zakresu grupowania; z którego utworzono nowe), scalenia dwóch lub kilku grupowań w jedno;**

- **przekodowaniu grupowania (tj. zmianie kodu przy zachowaniu jego tytułu i zakresu);**
- **rozszerzeniu opisów lub wprowadzeniu opisów wyjaśnień do niektórych rodzajów KŚT.**

Wykaz Rocznych Stawek Amortyzacyjnych będący załącznikiem do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych **powiązany jest ze środkami trwałymi za pomocą symboli tej klasyfikacji (grupa, podgrupa lub rodzaj).**

Złe przyporządkowanie przez jednostkę środków trwałych do odpowiednich grup, podgrup i rodzajów spowoduje przyjęcie nieprawidłowych stawek amortyzacyjnych.

Zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych za podstawową jednostkę, tzw. „**obiekt**” przyjmuje się **pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług.** Może być nim, np. budynek, maszyna, urządzenie, kocioł, pojazdy mechaniczne, itp.

Dopuszcza się także przyjęcie w ewidencji tzw. „**obiekty zbiorczego**”, **którym może być, np.:**

- **zespół komputerowy, składający się:** z jednostki centralnej, ekranu, monitora, klawiatury, drukarki, skanera, czytnika, zasilacza UPS, nagrywarki zewnętrznej, dysku zewnętrznego, czy urządzenia wielofunkcyjnego, które łączy funkcje kserokopiarki i drukarki;
- **(Obiektem inwentarzowym, np. zespołów komputerowych zakwalifikowanych do rodzaju 491 KŚT, może być również samodzielna jednostka centralna, jeżeli pracuje bez urządzeń peryferyjnych.)**
- **maszyna wraz ze stałym wyposażeniem dodatkowym i specjalnym, jeżeli są one trwale związane z obiektem;**
- **środki transportu posiadające dodatkowe wyposażenie np. klimatyzację, itp.;**
- **zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, itp.;**

- **zespół przewodów rurociągowych.** Obiektami są poszczególne ich odcinki, odpowiadające istniejącemu podziałowi eksploatacyjnemu, administracyjnemu lub charakteryzujące się odmienną konstrukcją bądź innymi cechami technicznymi.

Zgodnie z klasyfikacją (KŚT - od.01.01.2017r.)– definicja środka trwałego;

{{ Środki trwałe

Środki trwałe w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047), stanowią rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki, z wyłączeniem aktywów posiadanych przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych **wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywów finansowych oraz tych nieruchomości i wartości niematerialnych i prawnych, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści oraz lokat w przypadku zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.**

Do środków trwałych zalicza się 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 spełniające definicję środka trwałego,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy zgodnie z warunkami umowy.

Ulepszenia (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, modernizacja) w obcych środkach trwałych klasyfikowane są w odpowiednich grupowaniach KŚT, w zależności od środka trwałego, którego dotyczą.}}}

Podwójne numery

Symbole KŚT stanowią często element prowadzonej dokumentacji środków trwałych. W związku z tym należałoby jednak sukcesywnie dokonywać aktualizacji informacji tam zawartych. Aktualizacja ta polegałaby na wpisaniu obok dotychczas funkcjonujących dla danego środka trwałego zapisów dotyczących symbolu KŚT 2010 (grupy/podgrupy/rodzaju) także nowego symbolu wynikającego z KŚT 2016. **Aby sprawdzić, które środki trwałe zostały przegrupowane skorzystaj z nowej KŚT 2016 r. - funkcjonalnej wyszukiwarki, która oprócz powiązań z poprzednią KŚT oraz stawek amortyzacji prezentuje również powiązania z PKWiU 2015 r. i PKOB.**

Warto także dodać, że zakres zmian wprowadzonych przez KŚT 2016 nie ma wpływu na ewidencję środków trwałych prowadzoną przez jednostki stosujące ustawę o rachunkowości.

Problemy związane ze zmianą numeru inwentarzowego środka trwałego

Zmiany w zakresie KŚT mogą wiązać się z koniecznością przekodowania dotychczasowych numerów środków trwałych, zgodnie z KŚTR, oraz ponownego oznakowania środków trwałych.

Jednostki, w związku ze zmianą przepisów w zakresie KŚT, mają obowiązek wprowadzenia do kart inwentarzowych obiektów, dla których został zmieniony kod grupy, podgrupy lub rodzaju nowego kodu, przy zachowaniu informacji o starym kodzie. Wprowadzenie do kart obiektów aktualnego numeru KŚT umożliwia sporządzenie sprawozdania statystycznego o stanie i ruchu środków trwałych, jak również przyjęcie odpowiedniej stawki amortyzacji.

Obowiązek nadania przez jednostki nowych numerów inwentarzowych posiadanym już środkom trwałym zależy od tego, jaka jest struktura numeru inwentarzowego w danej jednostce. Jeżeli numery inwentarzowe środka trwałego nie zawierają w sobie kodu grupy

rodzajowej, zgodnie z KŚT (nie ma obowiązku, aby zawierały taki numer), wówczas nie ma potrzeby dokonywania zmian w numeracji inwentarzowej środków trwałych.

Ważne

Celem nadawania numerów inwentarzowych środkom trwałym, wprowadzania ich do ewidencji księgowej, jak i nanoszenia numerów na środki trwałe jest powiązanie fizycznych obiektów (środków trwałych) z zapisem w ewidencji, co umożliwia dokonanie spisu z natury i zidentyfikowanie każdego konkretnego środka trwałego. Sposób nadawania numeracji inwentarzowej określa jednostka (nie musi być oparta o kod KŚT, choć przeważnie jednostki stosują numerację ściśle powiązaną z kodami KŚT) – ważne, aby numeracja umożliwiała spełnienie wskazanego powyżej celu.

Zarządzenie w sprawie wprowadzenia instrukcji ewidencji środków trwałych w zakresie stosowania KŚT

Osoby odpowiedzialne

Za sporządzenie dokumentacji dotyczącej ewidencji środków trwałych oraz za jej późniejszą aktualizację odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki.

Instrukcja ewidencji środków trwałych wdraża do jednostki KŚT, uszczegóławiając tę klasyfikację zgodnie ze specyfiką każdej jednostki.

Każda jednostka jest zobowiązana, na mocy art. 17 ust. 1 RachunkU, do prowadzenia ewidencji środków trwałych, w szczególności prowadzenia ksiąg pomocniczych dla środków trwałych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych i umorzeniowych.

Ważne

Co prawda RachunkU nie określa wprost formy, w jakiej powinny być prowadzone księgi pomocnicze dla środków trwałych (sposób prowadzenia ewidencji analitycznej dla środków trwałych ustala kierownik jednostki w polityce rachunkowości), jednak jest wskazane, aby tę ewidencję prowadzić z podziałem na grupy, podgrupy i rodzaje określone przez KŚTR.

Instrukcja ewidencji środków trwałych powinna uwzględniać specyfikę danej jednostki, poszerzając szczegółowość klasyfikacji zawartej w KŚT, w zależności od rodzaju środków trwałych wykorzystywanych w jednostce

KSR nr 11 „ŚRODKI TRWAŁE” - jak ewidencjonować majątek w jednostkach sektora finansów publicznych.

Komitet Standardów Rachunkowości podjął na posiedzeniu 3 kwietnia 2017 r. uchwałę o przyjęciu Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”.

Został on opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Rozwoju i Finansów z 29 maja 2017r. poz.105

- **Dokument wyjaśnia m.in. zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych w księgach rachunkowych.**
- **Standard ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych za rok obrotowy od 1 stycznia 2017 r.**

Standard uwzględnia przepisy:

a) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz.290, z póź.zm.), zwane dalej „Prawem budowlanym”,

b) rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. 2016 poz. 1864), zwanego dalej „klasyfikacją środków trwałych (KŚT)”,

c) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów

finansowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 277) zwanego dalej „rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych”,

d) innych aktów prawnych w zakresie, w jakim dotyczą tematyki środków trwałych.

Zakres zastosowania KSR nr 11

Standard wyjaśnia zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w księgach rachunkowych, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Rozwiązania zawarte w standardzie są zgodne w podstawowym zakresie z postanowieniami odpowiednich MSR (MSSF), w tym w szczególności z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

Główne różnice polegają na tym, że standard:

a) dopuszcza możliwość wyceny środków trwałych w wartości przeszacowanej wyłącznie na podstawie odrębnych przepisów,

b) wprowadza kategorie: części składowe (pkt 4.17 KSR nr 11), części dodatkowe (pkt 4.19) i części peryferyjne (pkt 4.20), które nie stanowią komponentów, o których mowa w MSR 16,

c) nie przewiduje ujęcia w wartości początkowej środka trwałego kosztów przyszłej rekultywacji lub przyszłego odtworzenia miejsca, w którym znajduje się środek trwały, jak również innych kosztów koniecznych do poniesienia w związku z likwidacją środka trwałego,

d) nie zakłada możliwości zmiany metody amortyzacji środka trwałego w okresie jego użytkowania,

e) nie przewiduje możliwości stosowania odrębnych metod lub stawek amortyzacji dla części wchodzących w skład środka trwałego, także gdy stanowią one komponenty w rozumieniu MSR 16. Standard przewiduje natomiast możliwość ustalenia takiej jednej stawki i metody amortyzacji, która uwzględnia różny okres ekonomicznej użyteczności i różny sposób konsumowania korzyści ekonomicznych z części składowych, części dodatkowych i części peryferyjnych środka trwałego,

- f) przewiduje ujęcie w wartości początkowej **środka trwałego** kosztów finansowania zobowiązaniami, także innymi niż kredyty i pożyczki, zaciągniętymi w celu pozyskania środka trwałego, jak również różnic kursowych (dodatnich lub ujemnych) wynikających ze zobowiązań w walutach obcych zaciągniętych na ten cel, nie ograniczając ich jedynie do różnic kursowych uznawanych za korektę stóp procentowych,
- g) zakłada, że przekwalifikowanie składnika aktywów z nieruchomości zaliczanych do inwestycji, zwanych dalej „nieruchomościami inwestycyjnymi”, do środków trwałych następuje w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, z zastrzeżeniem okoliczności wskazanych w pkt. 6.26b i 6.26c,
- h) nie przewiduje możliwości rozliczenia z kapitałem własnym skutków przeszacowania środków trwałych na moment ich przekwalifikowania do nieruchomości inwestycyjnych, w przypadku, gdy nieruchomość inwestycyjna wyceniana jest w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej,
- i) nie przewiduje wyłączenia ze środków trwałych obiektów przeznaczonych do sprzedaży lub do zwrotu właścicielom,
- j) dopuszcza odmienny zakres ujawnień informacji dotyczących środków trwałych.

Ma on pomóc pracownikom służb finansowo-księgowych, biegłym rewidentom, a także użytkownikom sprawozdań finansowych w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości dotyczących środków trwałych, a w szczególności przy:

- kwalifikowaniu składników aktywów do środków trwałych,
- ustalaniu wartości początkowej środków trwałych,
- ujmowaniu nakładów ponoszonych w trakcie użytkowania środków trwałych,
- amortyzowaniu środków trwałych,
- wycofywaniu z użytkowania środków trwałych.

Krajowy Standard Rachunkowości „Środki trwałe”.

Standard wyjaśnia zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w księgach rachunkowych, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Standard nie ma zastosowania do aktywów biologicznych, w tym inwentarza żywego i roślin. Standard nie omawia też zagadnień związanych z zamianą jednego środka trwałego na inny środek trwały. Problematyka ta będzie przedmiotem regulacji odrębnych dokumentów Komitetu Standardów Rachunkowości.

Zagadnienia związane ze środkami trwałymi występują powszechnie wśród jednostek stosujących Ustawę o rachunkowości. **Standard nie obejmuje zagadnień związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych dotyczących środków trwałych i ich amortyzacji.** *Jednakże należy podkreślić, że ewidencja księgowa środków trwałych ma zapewnić możliwość prawidłowego obliczenia podatku dochodowego.* KSR ma nadzieję, że standard – po jego przyjęciu – będzie miał szerokie zastosowanie i będzie stanowił istotną pomoc dla księgowych i kierowników jednostek sporządzających sprawozdania finansowe.

Standard stanowi, iż do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środka trwałego nie zalicza się kosztów, jakie jednostka będzie musiała ponieść w przyszłości w związku z likwidacją tego środka trwałego po zakończeniu jego eksploatacji, bądź w związku z rekultywacją terenu, na którym znajdował się dany środek trwały (**patrz pkt 6.11**).

Standard przewiduje również, iż jeżeli z uwagi na obowiązujące przepisy jednostka jest zobowiązana do przeprowadzenia w przyszłości rekultywacji (np. w przypadku kopalni lub składowisk odpadów) jednostka tworzy rozliczenie międzyokresowe bierne z tego tytułu począwszy od dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania, zgodnie z zasadami określonymi w KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

Standard wskazuje zasady ustalania wartości początkowej środka trwałego pozyskanego drogą jego przekwalifikowania z nieruchomości inwestycyjnej (**patrz**

pkt 6.26), które uzależnione są od sposobu postępowania z tym składnikiem majątku w jednostce (tj. czy od początku był on ujmowany jako nieruchomość inwestycyjna czy uprzednio stanowił już element środków trwałych).

Kwalifikacja nakładów na środki trwale w budowie

Właściwa kwalifikacja nakładów na środki trwale w budowie budzi wiele wątpliwości. Ich przyczyną jest przede wszystkim brak w uor precyzyjnego wyliczenia nakładów, które można zaliczyć do kosztu wytworzenia środka trwałego.

Kwestia ta jest także **różnie interpretowana przez sądy i organy podatkowe.**

Działalność inwestycyjna polega na nabyciu lub wytworzeniu środków trwałych albo ich ulepszeniu. *Jednostki sektora finansów publicznych (dalej: jsfp) dokonują często nakładów, które są uznawane za remont lub ulepszenie środków trwałych.*

Inwestycja prowadzi do budowy środka trwałego lub jego ulepszenia – w drodze przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, przyczyniających się do wzrostu wartości użytkowej danego środka ponad wartość użytkową z dnia przyjęcia go do używania.

Z kolei remont dąży do odtworzenia, przywrócenia wartości użytkowej środka trwałego.

Należy podkreślić, że doprowadzenie do stanu używalności środka trwałego, który został kupiony w stanie niesprawnym i zużytym, nie jest remontem, tylko ulepszeniem.

Ustalenie wartości początkowej

Środki trwale w budowie obejmują środki trwale w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. **Wartość początkową środków trwałych w budowie stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia.** Budowa środków trwałych wiąże się z koniecznością ponoszenia kosztów, które ewidencjonuje się na koncie 080 „Środki trwale w budowie (inwestycje)”.

Regulacje uor

Zgodnie z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości (dalej: uor) cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania powstałego w wyniku budowy środka trwałego, w tym również:

- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- koszt obsługi zobowiązań (odsetki, prowizje) zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Do kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie zalicza się więc wszystkie koszty bezpośrednio związane z budową środka trwałego oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio z nią związanych – powstałe zarówno w okresie przygotowania do realizacji, jak i podczas budowy środka trwałego, aż do momentu przekazania budowanego obiektu do używania.

Z kolei cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu (bez podlegających odliczeniu: podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego), powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem środka trwałego w budowie do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, wraz z kosztami transportu, załadunku, wyładunku, składowania (w przypadku importu powiększona również o obciążenia o charakterze publicznoprawnym), a obniżona o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Komitet Standardów Rachunkowości prowadził prace nad nowym Krajowym

Standardem Rachunkowości (KSR) poświęconym środkom trwałym, który odnosi się m.in. do zagadnień dotyczących wyceny początkowej środków trwałych, w tym ustalania kosztu wytworzenia – budowy środków trwałych, ustalania wartości początkowej w zależności od sposobu pozyskania, kwalifikowania składników aktywów do środków trwałych, ujmowania nakładów ponoszonych w trakcie użytkowania środków trwałych, amortyzowania środków trwałych, wycofywania z użytkowania środków trwałych.

KSR nr 11”Srodki trwałe”:

Definicje

Stosowane w standardzie pojęcia oznaczają:

3.1. **środek trwały** - składnik aktywów, który na dzień ujęcia, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy, spełnia łącznie następujące warunki:

- a) posiada formę rzeczową lub jest rzeczowym prawem majątkowym, takim jak: prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego bądź spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- b) jego przewidywany okres ekonomicznej użyteczności w danej jednostce jest dłuższy niż rok (12 miesięcy),
- c) jest przeznaczony do wykorzystania na potrzeby jednostki, w tym także do trwałego wykorzystywania przez inne jednostki na podstawie umów najmu, dzierżawy lub leasingu, o ile w myśl art. 3 ust. 4 ustawy, umowy te nie spełniają definicji leasingu finansowego,
- d) jest kompletny i zdalny do użytkowania.

3.2. **uznanie za środek trwały** - ustalenie, że dany składnik majątku spełnia wszystkie warunki definicji środka trwałego.

3.3. **ujęcie środka trwałego** -wprowadzenie środka trwałego do ksiąg rachunkowych.

3.4. **pozyskanie środka trwałego** -wszelkie czynności faktyczne i prawne skutkujące ujęciem w księgach rachunkowych jednostki środka trwałego uzyskanego w szczególności w drodze zakupu, wytworzenia, przyjęcia w leasing finansowy, nieodpłatnego otrzymania, wniesienia w formie wkładu rzeczowego (aportu), zamiany, przekwalifikowania z nieruchomości inwestycyjnych.

3.5. **wartość początkowa** - cena nabycia, koszt wytworzenia lub inna wartość, według której środek trwały został po raz pierwszy ujęty w księgach rachunkowych jednostki.

W momencie ujęcia wartość początkowa środka trwałego jest równa jego wartości księgowej brutto.

3.6. wartość księgowa brutto - wartość początkowa środka trwałego, skorygowana o:

- a) zwiększenia wynikające z aktualizacji wyceny, o której mowa w art. 31 ust. 3 ustawy,
- b) zwiększenia o kwoty nakładów poniesionych na jego ulepszenie (w tym na skutek dołączenia części dodatkowych i peryferyjnych),
- c) zmniejszenia o część jego wartości początkowej przypadającą na odłączane od środka trwałego części dodatkowe lub peryferyjne jednak bez odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.

3.7. wartość księgowa netto - wartość księgowa brutto środka trwałego, zmniejszona o:

- a) sumę dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
- b) sumę odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.

3.8. odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe - dokonywane planowo, systematycznie i stopniowo zmniejszenia wartości środka trwałego mające odzwierciedlić skutki jego stopniowego zużywania się lub upływu czasu w okresie ekonomicznej użyteczności obciążające odpowiednio koszty (odpisy amortyzacyjne) lub kapitał (fundusz) własny (odpisy umorzeniowe).

3.9. dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania - dzień, w którym jednostka, po zakończeniu wszystkich czynności faktycznych i prawnych warunkujących użytkowanie środka trwałego, przyjęła go do użytkowania, co potwierdza właściwy dokument.

3.10. obiekt inwentarzowy (obiekt środka trwałego)- podstawowa jednostka księgowej ewidencji środków trwałych, dla której ustala się wartość początkową i odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe.

Obiekt inwentarzowy samodzielnie spełnia określone funkcje w procesach wytwarzania wyrobów, świadczenia usług lub w czynnościach administracyjnych.

3.11. rozchód środka trwałego - wszelkie czynności faktyczne i prawne skutkujące zaprzestaniem ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych jednostki,

W tym w szczególności na skutek: sprzedaży, nieodpłatnego przekazania, przekazania na podstawie umowy leasingu finansowego, likwidacji, przekazania w formie aportu, zamiany, przekwalifikowania do nieruchomości inwestycyjnych, wymiany w okresie gwarancji.

3.12. nakłady - zużycie zasobów materialnych lub niematerialnych, w tym pieniężnych na pozyskanie środka trwałego, jego ulepszenie lub bieżące użytkowanie. Niniejszy standard wskazuje na warunki jakie wymagają spełnienia, aby nakłady stanowiły koszty okresu lub zwiększały wartość księgową brutto środka trwałego.

KSR Nr 11- Warunki uznania składnika majątku za środek trwały

Specyfikacja warunków

Warunkiem uznania składnika majątku za środek trwały jest wykazanie, iż spełnia on **jednocześnie:**

- a) ogólne warunki uznania za składnik aktywów, określone w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy,,
- b) szczególne warunki uznania wynikające y

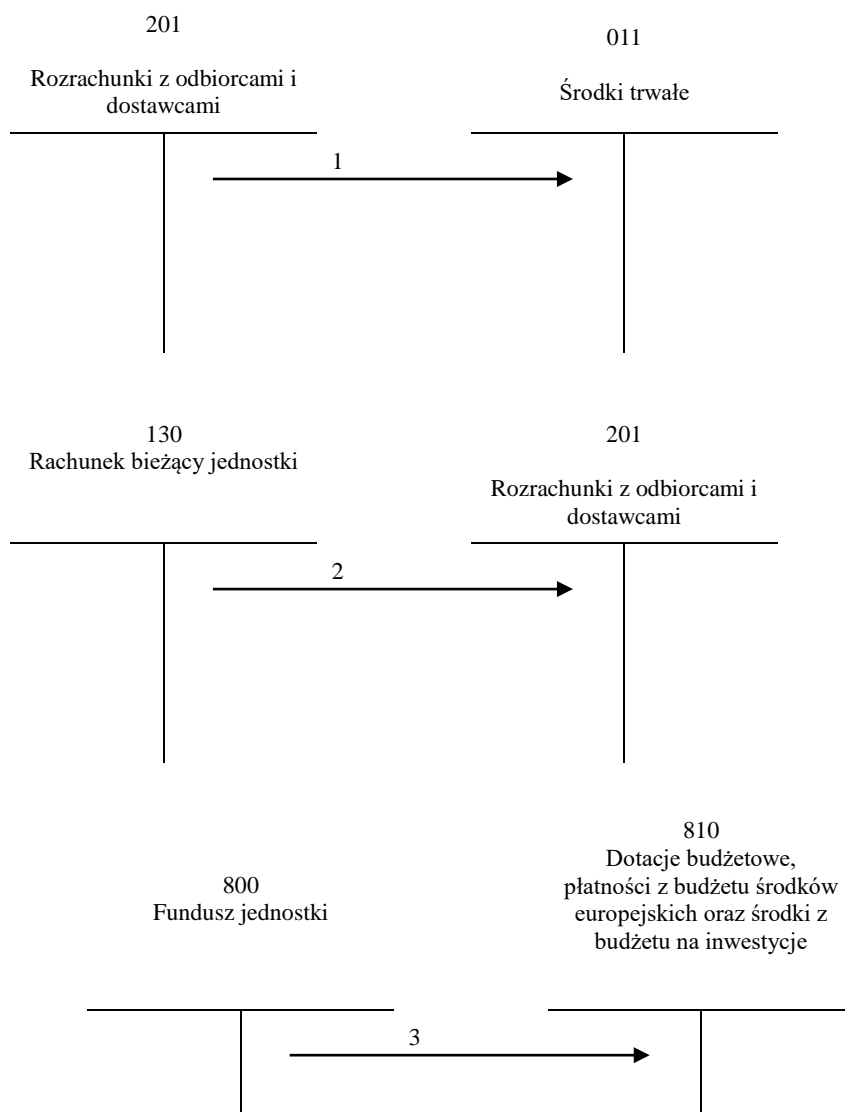
4.2. Dla oceny czy składnik aktywów spełnia warunki uzasadniające uznanie go za środek trwały ustalenia wymaga:

- a) czy jest to składnik aktywów o charakterze nieruchomości (gruntu, budynku, budowli lub ich części) bądź maszyn, urządzeń, środków transportu lub innych rzeczy, ewentualnie czy jest to rzeczowe prawo majątkowe: prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- b) czy jednostka sprawuje nad nim kontrolę na podstawie odpowiedniego prawa rzeczowego np. własności, współwłasności, wieczystego użytkowania lub umowy o leasing finansowy, a tym samym jest uprawniona do czerpania wynikających z niego korzyści ekonomicznych oraz ponosi ryzyko związane z ich uzyskaniem,
- c) czy jest on przeznaczony do użytkowania na własne potrzeby przez okres dłuższy niż rok od dnia przyjęcia do użytkowania; do środków trwałych nie kwalifikują się składniki aktywów, których okres ekonomicznej użyteczności dla jednostki jest krótszy niż rok lub które przeznaczone są do sprzedaży, stanowią inwestycje, itp.,
- d) czy w dniu przyjęcia jest on zdalny do użytkowania oraz czy jest kompletny, a zarazem spełnia wymogi prawne lub specyficzne wymogi ustanowione przez jednostkę warunkujące dopuszczenie go do użytkowania, co potwierdzają stosowne dokumenty.

4.3. Składnik aktywów spełniający warunki określone w pkt. 4.1 i 4.2 stanowi w zasadzie obiekt inwentarzowy ujmowany w księgach, w tym w szczególowej ewidencji środków trwałych jednostki przez okres jego użytkowania, chyba że jednostka zdecyduje inaczej ze względu na jego nieistotną wartość początkową.

Przed ujęciem składnik aktywów w ewidencji księgowej środków trwałych określa się w szczególności do jakiej, przewidzianej w KŚT grupy, podgrupy i rodzaju kwalifikuje się przyjęty do użytkowania składnik aktywów - bądź jako samodzielny obiekt inwentarzowy środków trwałych opatrywany kolejnym numerem inwentarzowym, bądź jako element już istniejącego pojedynczego obiektu inwentarzowego (dotyczy części składowych, dodatkowych, a w uzasadnionych przypadkach części peryferyjnych - [patrz pkt 4.17 - 4.21](#) standardu) lub [zbiorczego obiektu inwentarzowego \(patrz. pkt 5.8 -5.21\)](#).

Zakup środka trwałego (011) – jednostka nie odliczy podatku VAT



Objaśnienia do schematu:

1. Faktura za zakupiony środek trwały powyżej 10.000 zł.
2. Zapłata za otrzymaną fakturę.
3. Księgowanie równoległe.]]]

Ewidencje:

Ewidencja analityczna jest również elementem organizacji ewidencji środków trwałych. Zakres ewidencji analitycznej środków trwałych w jednostce zależy w dużej mierze od rozbudowy kont syntetycznych.

W przypadku, gdy jednostka w zakładowym planie kont rezygnuje się z funkcjonowania szczegółowych kont syntetycznych, odzwierciedlających strukturę rodzajową środków trwałych, to wówczas funkcje tych kont musi przejąć ewidencja analityczna. **Sposób prowadzenia ewidencji analitycznej zależy szczególnie od zastosowanej w jednostce techniki (komputerowej lub ręcznej), a konto analityczne będzie odzwierciedlało stan początkowy oraz zmiany w grupie lub zbiorze środków trwałych.**

W każdej jednostce gospodarczej niezależnie od zróżnicowanych podejść organizacyjnych jakie zastosowano istnieją szczególne wymogi stawiane ewidencji analitycznej środków trwałych.

Do takich wymogów należy:

- obowiązek szczegółowego ujęcia każdego obiektu inwentarzowego,
- prowadzenie księgi inwentarzowej,
- sporządzanie planu bądź tabeli amortyzacyjnej.

Obowiązek szczegółowego ujęcia każdego składnika środków trwałych wynika z faktu, iż składnik majątku zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości - każdy środek trwały uważa się za odrębny obiekt inwentarzowy - ze względu na swoje przeznaczenie oraz wartość, jest przedmiotem specjalnego ujęcia.

Każdy środek trwały musi więc spełniać określone kryteria ewidencyjne:

- posiadać swój numer inwentarzowy - powiązany z księgą inwentarzową,
- klasyfikację rodzajową określoną według grup określonych w **Klasyfikacji Środków Trwałych**,
- mieć szczegółową charakterystykę (tzn. musi być szczegółowo opisany w sposób umożliwiający jego identyfikację; termin przyjęcia do używania, cechy szczególne, miejsca używania, osoby czy komórki materialnie odpowiedzialne, itp.),
- posiadać odrębną kartę analityczną (konto analityczne),
- ustaloną wysokość odpisów amortyzacyjnych za okres sprawozdawczy.

Podkreśla się przy tym, że:

zbiór kont analitycznych, jako zbiór indywidualnych obiektów inwentarzowych, jest podstawowym zbiorem środków trwałych.

Urządzenie analityczne w ewidencji operatywnej środków trwałych służy do zapisu wszelkich danych dotyczących obiektu inwentarzowego, jak: wartości początkowej i jej zmian, opisu technicznego, stawki i kwot umorzenia, miejsca użytkowania, daty przyjęcia do używania itp., zawartych w dokumentach źródłowych.

Urządzenia te tworzą zbiór środków trwałych (kartotekę), ułożony zazwyczaj w przekroju komórek organizacyjnych oraz w przekroju ich grup rodzajowych (rodzajów). Chodzi bowiem w tym przypadku o powiązanie tzw. głównych użytkowników za powierzone imiennie z rodzajami środków trwałych.

Przy ewidencji operatywnej środków trwałych można wykorzystać:

- księgę inwentarzową mającą zresztą charakter obligatoryjny,
- szczegółowe indywidualne karty obiektów inwentarzowych,

- tabele amortyzacyjne.

Ewidencja analityczna środków trwałych

Jakich informacji powinna dostarczyć ewidencja analityczna środków trwałych?

Do prowadzenia ewidencji środków trwałych jednostki są zobowiązane **na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o rachunkowości**. Z przepisu tego wynika, że jednostki prowadzą konta ksiąg pomocniczych w szczególności dla środków trwałych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych i umorzeniowych.

Konta ksiąg pomocniczych są wyodrębnionym systemem ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych. Zawierają zapisy, które są uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej (zob. art. 16 ustawy o rachunkowości).

Ustawa o rachunkowości nie określa wprost formy, w jakiej powinny być prowadzone księgi pomocnicze dla środków trwałych.

Sposób prowadzenia ewidencji analitycznej i zakres uszczegółowienia określa kierownik jednostki w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości (zob. art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Ewidencja analityczna środków trwałych powinna umożliwić:

- 1) ustalenie wartości początkowej poszczególnych środków trwałych,**
- 2) ustalenie terminów przyjęcia środków trwałych do użytkowania,**
- 3) klasyfikację środków trwałych według poszczególnych grup rodzajowych, między innymi w układzie wymaganym w aktywach bilansu według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, tj. w podziale na:**
 - a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu),**
 - b) budynki, lokale, prawa do lokali i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,**
 - c) urządzenia techniczne i maszyny,**
 - d) środki transportu,**

e) inne środki trwałe,

4) identyfikację poszczególnych grup środków trwałych według miejsc ich używania oraz osób za nie odpowiedzialnych,

5) prawidłowe obliczenie odpisów amortyzacyjnych, a także ustalenie różnic z tytułu aktualizacji wyceny środków trwałych.

Ewidencję środków trwałych wskazane jest prowadzić z podziałem na grupy, podgrupy i rodzaje określone rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. nr 242, poz. 1622).

Pomimo że ustawa o rachunkowości nie wymaga prowadzenia ewidencji środków trwałych w układzie uwzględniającym przepisy rozporządzenia, to pamiętając jednak o konieczności dostarczania przez ewidencję bilansową danych umożliwiających jednostce rozliczanie się z podatku dochodowego, wskazane jest prowadzić ewidencję środków trwałych z podziałem na grupy, podgrupy i rodzaje określone w powołanym rozporządzeniu, ponieważ do nich są przyporządkowane stawki amortyzacji podatkowej.

KŚT zawiera szczegółowy podział środków trwałych na następujące grupy:

- Grupa 0 - Grunty,
- Grupa 1 - Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- Grupa 2 - Obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- Grupa 3 - Kotły i maszyny energetyczne,
- Grupa 4 - Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- Grupa 5 - Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne,
- Grupa 6 - Urządzenia techniczne,
- Grupa 7 - Środki transportu,
- Grupa 8 - Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane,
- Grupa 9 - Inwentarz żywy.

Co ważne, w Dzienniku Ustaw z 18 listopada 2016 r., pod poz. 1864, opublikowano rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). W załączniku do tego rozporządzenia zawarto nową Klasyfikację Środków Trwałych, dalej zwaną KŚT 2016.

Rozporządzenie to weszło w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., przy czym jednostki, które w 2017 r. będą ustalać zasady amortyzacji środków trwałych oraz wybierać właściwą dla nich stawkę amortyzacji powinny stosować dotychczasową klasyfikację KŚT 2010.

Ustawodawca zdecydował bowiem, że w sprawach:

- 1) podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych,
 - 2) ewidencji i sprawozdań, o których mowa w ustawie o rachunkowości,
 - 3) dotyczących przekazywania danych wykorzystywanych dla celów statystycznych
- do 31 grudnia 2017 r. stosuje się dotychczasowe rozporządzenie.**

W pozostałych sprawach - do końca 2017 r. - KŚT 2016 jest stosowana jednocześnie z KŚT z 2010.

W praktyce, dla potrzeb ewidencji analitycznej środków trwałych wykorzystuje się księgę inwentarzową, karty szczegółowe środków trwałych oraz tabele amortyzacyjne. Obecnie ewidencję analityczną prowadzi się najczęściej komputerowo w formie odrębnych modułów ewidencji środków trwałych. Moduły te zawierają informacje o każdym środku trwałym od momentu jego wprowadzenia do ewidencji, aż do jego likwidacji, mają również możliwość odtworzenia w każdej chwili historii odpisów amortyzacyjnych, stawek amortyzacyjnych oraz wszystkich innych operacji dokonywanych na danym środku trwałym w trakcie jego używania.

Karta środka trwałego

Kartę szczegółową środka trwałego prowadzi się dla poszczególnych obiektów środków trwałych.

Każdy obiekt inwentarzowy (środek trwały) powinien posiadać swoją kartę, którą tworzy się w oparciu o dowód przyjęcia środka trwałego do użytkowania OT.

Karta szczegółowa powinna zawierać między innymi numer inwentarzowy nadawany przez jednostkę, symbol KŚT, nazwę środka, datę przyjęcia do użytkowania, rok produkcji lub

budowy środka trwałego, miejsce użytkowania, osobę odpowiedzialną za dany środek trwały, wartość początkową środka trwałego. W przypadku środków trwałych składających się z wielu elementów w karcie szczegółowej powinny być wymienione te elementy.

Stanowi ona dokument, który opisuje historię użytkowania danego środka. *W przypadku późniejszego ulepszenia środka trwałego, czy zmiany jego miejsca użytkowania, zmiany stawki amortyzacyjnej będącej wynikiem weryfikacji stawek na dzień bilansowy, jednostka sporządza takie dokumenty jak na przykład dowód OT - w przypadku ulepszenia, dowód MT - w przypadku zmiany miejsca użytkowania, czy protokół weryfikacji stawek amortyzacyjnych.*

Wynikające z tych dokumentów zmiany ujmuje się również w karcie środka trwałego.

<i>Institucja... ul. Żelazna 14 00-122 Kielce (pieczęć jednostki)</i>	KARTA ŚRODKA TRWAŁEGO		Numer inwentarzewy <i>1/2021</i>
Nazwa środka trwałego <i>Zestaw komputerowy</i>			
Symbol według KŚT <i>487</i>	Rok produkcji/budowy <i>2021 r.</i>	Dostawca/wykonawca/producent <i>IT System Sp. z o.o.</i>	
Data nabycia/wykonania - nazwa i nr dowodu <i>Faktura VAT nr 2436/21 z dnia 22.11.2021 r.</i>		Data przyjęcia do użytkowania i nr dowodu <i>OT-13 z dnia 23.11.2021</i>	Stan techniczny <i>nowy</i>
Miejsce użytkowania <i>Administracja</i>		Zmiany miejsca użytkowania	
Charakterystyka techniczno-użytkowa (nowy, używany, nr fabryczny, atest, certyfikat) <i>seria nr 5BAC55J</i>			
Części składowe lub peryferyjne <i>procesor, monitor, klawiatura, mysz</i>			
Osoba materialnie odpowiedzialna	Zmiany wartości początkowej stanowiącej podstawę	Umorzenie środka trwałego i jego zmiany	

Jan Kowalski	amortyzacji					
	data zmiany	przyczyna	wartość początkowa po zmianie	data zmiany	umorzenie lub zmiana w roku	umorzenie narastająco od początku
Wartość początkowa						
Składniki wyceny wartości początkowej						
1)	7.000 zł					
2)	1. 800 zł					
3)	1. 300 zł					
4)	300 zł					
Razem:						
10.900 zł						
Amortyzacja (rodzaj): <i>liniowa</i> Stawka amortyzacji: 30%			Data zmiany stawki amortyzacji: Przyczyna zmiany: Nowa stawka amortyzacji:			
INFORMACJE DOT. OKRESU UŻYWANIA (remonty, naprawy, ulepszenia, przekazanie w najem lub dzierżawę, zastaw bankowy lub skarbowy, szkody)			INFORMACJE KOŃCOWE (sprzedaż, darowizna, kasacja, likwidacja, data całkowitego zamortyzowania, czas eksploatacji po zamortyzowaniu)			

Księga inwentarzowa z tabelą amortyzacyjną

Księgę inwentarzową prowadzi się wspólnie dla wszystkich środków trwałych z podziałem na poszczególne grupy rodzajowe tych środków. Do księgi inwentarzowej wpisuje się chronologicznie środki trwałe przyjmowane do użytkowania i nadaje się im kolejny numer inwentarzowy. Nadany numer inwentarzowy powinien być trwale umieszczony na środku trwałym. W razie jego likwidacji, następuje wykreślenie środka trwałego z księgi inwentarzowej, a nadanego wcześniej numeru nie wykorzystuje się ponownie.

Księga inwentarzowa zawiera między innymi takie elementy jak:

- numer inwentarzowy nadawany każdemu środkowi trwałemu,
- nazwę środka trwałego oraz (ewentualnie) specyfikację jego części składowych lub peryferyjnych,
- symbol KŚT (klasyfikacji środków trwałych),
- wartość początkową środka trwałego lub wartości poszczególnych jego części, wchodzących w skład tego środka trwałego,
- stawkę amortyzacyjną lub przewidywany w latach okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego.

Dokumentacja środków trwałych

Za prawidłową gospodarkę środkami trwałymi odpowiedzialny jest kierownik (dyrektor) jednostki, który obowiązany jest zapewnić właściwe użytkowanie, zgodnie z przeznaczeniem środków trwałych. Kierownik jednostki może pisemnie wskazać osobą odpowiedzialną za gospodarkę wyposażeniem i środkami trwałymi. Do obowiązków wskazanej osoby należy prawidłowe prowadzenie dokumentacji, tzw. ksiąg inwentarzowych, oznaczenie środków trwałych oraz umieszczenie w poszczególnych pomieszczeniach spisów inwentarzowych, właściwe przechowywanie środków trwałych, ich konserwacja i zabezpieczenie przed zniszczeniem.

Księgi inwentarzowe

Ewidencja środków trwałych i wyposażenia prowadzona jest w księgach inwentarzowych. Księgi zakłada się osobno dla środków trwałych i pozostałych środków. Księga inwentarzowa może być prowadzona łącznie dla wszystkich środków trwałych z podziałem na poszczególne grupy i w rozdzieleniu na środki trwałe niskocenne i wysokocenne, lub oddzielnie w każdej księdze z osobna dla poszczególnych grup rodzajowych. **W przypadku prowadzenia kilku oddzielnych ksiąg inwentarzowych te same numery inwentarzowe nie mogą się powtarzać w poszczególnych księgach. Zapisy**

w księgach winny być dokonane w porządku chronologicznym, a kolejne numery inwentarzowe nadane obiektom inwentarzowym na cały okres ich eksploatacji, powinny być trwale umieszczone na obiekcie.

W jednostkach, w których odpowiedzialnością materialną za środki trwale obciąża się kilka osób, wskazane jest dodatkowe prowadzenie kart środków trwałych według poszczególnych obiektów inwentarzowych.

Księga inwentarzowa

Stanowi wykaz obiektów inwentarzowych, w której każdy obiekt ujmowany jest w oddzielnej pozycji;

- numer pozycji przychodu jest numerem inwentarzowym obiektu, którym każdy obiekt powinien być na stałe oznakowany;
- zapisów w księdze inwentarzowej dokonuje się w porządku chronologicznym z podaniem następujących danych:

Numer inwentarzowy obiektu składa się:

Z oznaczenia grupy rodzajowej środków trwałych oraz numeru wpisu do księgi inwentarzowej, np.:

ŚT /6-610/ 85, gdzie: **ŚT- środek trwały**

6-grupa rodzajowa środka trwałego- urządzenia techniczne;

61-podgrupa – urządzenia i aparatura energii elektrycznej;

610-rodzaj-urządzenia rozdzielcze prądu ziemnego;

85- kolejny numer wpisu do księgi inwentarzowej.

PŚT/8-808/M –K/ 138 gdzie: **PŚT- pozostałe środki trwałe;**

8-grupa rodzajowa-narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenia;

80-podgrupa- narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenia;

808-rodzaj narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenia;

M- meble;

K- krzesła;

138- kolejny numer wpisu do księgi inwentarzowej.

Szczegółowa karta obiektu inwentarzowego

Szczegółowa karta obiektu inwentarzowego (np. karta środka trwałego) powinna zawierać co najmniej następujące dane:

- charakterystykę obiektu - szczegółowe dane:
 - numer inwentarzowy,
 - nazwę środka trwałego,
 - symbol KST,
 - rok produkcji/budowy, dostawcy,
 - datę nabycia (numer dowodu),
 - miejsce użytkowania,
 - charakterystykę techniczno-użytkową;

- datę przyjęcia do użytkowania, datę likwidacji lub nieodpłatnego przekazania;
- wartość początkową obiektu i jej zmiany spowodowane ulepszeniem;
- wartość umorzenia;
- koszty wykonanych remontów i daty ich zakończenia;
- podstawę ustalenia amortyzacji i stawkę amortyzacji;
- wskazanie osób odpowiedzialnych materialnie za stan obiektu oraz informacje o zmianach użytkowania.

WZÓR: Karta obiektu inwentarzowego

(pieczęć firmy)		KARTA ŚRODKA TRWAŁEGO (dwustronna)			Numer inwentarzowy 01555	
NAZWA ŚRODKA TRWAŁEGO: SAMOCHÓD PEUGEOT 306 SL						
Symbol wg KŚT 741		Rok produkcji 2023		Dostawca / Wykonawca / Producent MALINOWSKI diler		
Data nabycia / wytworzenia – nazwa i numer dowodu 07.09.2023r., FV13/13			Data przyjęcia do używania i nr dowodu 10.09.2023 r.			
Miejsce używania Samochód XXXXX			Zmiany miejsc użytkowania			
Charakterystyka techniczna – użytkowa (nowy, używany, nr fabryczny, atest certyfikat) Nowy, nr fabryczny 155020						
Części składowe, urządzenia dodatkowe RADIO, PODUSZKA POWIETRZNA						
Forma nabycia i źródło finansowania Środki na inwestycje §11	Zmiany wartości początkowej stanowiącej podstawę amortyzacji			Umorzenie środka trwałego i jego zmiany		
	Data	Przyczyna	Wartość początkowa po zmianie	Rok lub data zmiany	Umorzenie lub zmiana w roku	Umorzenie narastające od początku
Wartość początkowa 32000,00 zł	30.03.2024 r.	Instalacja klimatyzacji	37 000,00 zł	01.04.2024 r.	6400,00 / 7000,00	3200,00
Składniki wyceny wartości początkowej 1) wartość samochodu 2) radio 3) bagażnik						
Amortyzacja (rodzaj): <i>liniowa</i> Stawka amortyzacji: <i>30%</i>				Data zmiany stawki amortyzacji: Przyczyna zmiany: Nowa stawka amortyzacji:		
INFORMACJE DOT. OKRESU UŻYWANIA (remonty, naprawy, ulepszenia, przekazanie w najem lub dzierżawę, zastaw bankowy lub skarbowy, szkody)				INFORMACJE KOŃCOWE (sprzedaż, darowizna, kasacja, likwidacja, data całkowitego zamortyzowania, czas eksploatacji po zamortyzowaniu)		

.....
-------	-------

Tak prowadzone szczegółowe karty obiektu inwentarzowego są pomocne przy wskazaniu ich użytkowników oraz ustaleniu wysokości stawek amortyzacyjnych oraz kwoty rocznych odpisów amortyzacyjnych dla poszczególnych środków trwałych występujących w jednostce (**tzw. plan amortyzacji**).

Tabela amortyzacyjna powinna zawierać:

- określenie okresu, którego dotyczą,
- określenie grupy rodzajowej lub zespołu grup środków trwałych i miejsce ich użytkowania i wskazanie osoby odpowiedzialnej za środki trwałe,
- wartość początkową środków trwałych ujętych w tabeli amortyzacyjnej,
- roczną kwotę odpisów z tytułu amortyzacji,
- datę wpisania i skreślenia środka trwałego z ewidencji.

Dokumenty ewidencyjne stan i ruch środków trwałych

Dokumenty przychodowe:

- faktura zakupu;
- asygnata wydania z magazynu składników majątkowych;
- PT- Protokół otrzymania (zdawczoodbiorczy);
- Dowód OT przyjęcie środka trwałego;

Dowody rozchodu środków trwałych:

- Faktura sprzedaży;
- Protokół likwidacji (wybrakowania);
- Decyzja kierownika jednostki o nieodpłnym przekazaniu środka trwałego;
- Dowód PT-przekazanie środka trwałego;
- Dowód LT- likwidacja środka trwałego

Dokumenty ewidencyjne stan i ruch środków trwałych wewnątrz jednostki

- Dowód OR – przyjęcie do kapitalnego remontu;
- Dowód MT – zmiana miejsca użytkowania;

WZORY:

Dowód „OT” – Przyjęcie środka trwałego:

Przyjęcie środka trwałego do jednostki następuje na podstawie dowodu przyjęcia składnika majątkowego do używania zwanego „OT”, wystawionego w oparciu o fakturę VAT lub inny dokument, np. umowę kupna-sprzedaży, licencję, akt notarialny (przy darowiźnie, spadku, wieczystej dzierżawie, sprzedaży nieruchomości) oraz inne umowy cywilno-prawne.

Dokumentami księgowymi, będącymi podstawą ewidencji nabytych środków trwałych są m.in.:

- rachunki;
- faktury VAT;
- protokoły zdawczo-odbiorcze, np. w przypadku nieodpłatnego otrzymania środków trwałych;
- protokołu przekazania-odbioru, np. z zakończonej inwestycji;
- decyzje organów przekazujących mienie jednostce organizacyjnej;
- zestawienie różnic inwentaryzacyjnych w przypadku wystąpienia nadwyżek środków trwałych;
- akt darowizny lub przekazania spadku.

WZÓR:

	PRZYJĘCIE ŚRODKA TRWAŁEGO		OT
	Numer	Data	
(pieczęć jednostki)			
Nazwa			
Charakterystyka			
Dostawca lub wykonawca	I. Wartość z rozliczenia		
	1. Cena zakupu lub koszt	Kwota	

	wytworzenia	
	2. Koszty zakupu	
Nr i data dowodu dostawy	3. Inne	
Miejsce użytkowania lub przeznaczenia	RAZEM	
	II. Wartość szacunkowa	

podpisy zespołu przyjmującego)		(podpis osoby, której powierza się pieczęć nad przyjętym środkiem trwałym)	
Uwagi:		Ilość załączników	
Polecenie księgowania			
Numer	Data	Stawka amortyzacyjna	
Symbol KŚT	Konto Winien	Kwota	Konto Ma
Numer inwentarzowy			
Stanowisko kosztów	Zaksięgowano		
 (data) (podpis)		

Urząd w Kielcach ul. Chrobrego 8	PRZYJĘCIE ŚRODKA TRWAŁEGO	
	Numer	Data OT
(pieczęć jednostki)	2/02/2023	12.02.2023
Nazwa środka trwałego: Kserokopiarka kolorowa Canon SX2854		
Charakterystyka : Kserokopiarka Canon cztero-szufladowa ze skanerem, automatycznym podajnikiem. Rozmiar kopii A3 do A5; rozdzielczość kopiowania 600 x 600 dpi; pamięć 64 GB; moduł druku dwustronnego		
Dostawca - Wykonawca: Xeroks sp. z o. o. Kielce ul. Dąbrowskiego 85	I. Wartość z rozliczenia:	
Numer i data dowodu dostawy: Faktura VAT nr 85/02/2023 z dnia 10.02.2023 r.	1. Wartość nabycia lub wytworzenia: 13. 500 zł 2. Koszty:..... 3. Koszty:..... Razem: 13.500 zł	
Miejsce użytkowania lub przeznaczenia: Sala konferencyjna	II. Wartość szacunkowa nie dotyczy	
Podpis osób przyjmujących: Dyrektor - Marek Wiśniewski Kierownik zespołu administracyjnego - Maga Czubak	Podpis osoby, której powierza się środek trwały:	
	Specjalista ds. majątku trwałego Krzysztof Młynarski	
Uwagi osób przyjmujących środek trwały: Bez uwag	Załączniki:	
	Faktura VAT Nr 85/02/2023	

Polecenie księgowania			
Numer	Data	Stopa % umorzenia	
125/02/2023	12. 02. 2023 r.		14%
Symbol KST:		Konto WN	Kwota Konto Ma
Numer inwentarzowy: <i>Numer inwentarzowy:</i> 6/808/1 2/KS/2023		011	13.500 zł 201
Zaksięgowano			
Stanowisko kosztów:	Podpis		Data
x	Inspektor ds. księgowych: Karolina Kwiatkowska		12.02.2023 r.

Dowód „PT” – Przekazanie środka trwałego:

Dowód ten sporządza się w celu udokumentowania przekazania do innej jednostki lub przyjęcia środka trwałego z innej jednostki organizacyjnej. Protokół „PT” sporządza się w praktyce w trzech egzemplarzach, z których oryginał i kopię przesyła się jednostce otrzymującej środki trwałe, która po potwierdzeniu odbioru jeden z tych dokumentów zwraca jednostce przekazującej. Na podstawie otrzymanego dokumentu **komórka księgowości wprowadza na stan jednostki lub wyksięgowuje z jej stanu, dany środek trwały zgodnie z prowadzoną ewidencją księgową.**

Rozchód środków trwałych najczęściej jest udokumentowany:

- protokołem postawienia w stan likwidacji jednostki;
- protokołem zdawczo-odbiorczym, np. w przypadku nieodpłatnego przekazania środków trwałych;
- protokołem z wyzacowania szkody;
- zestawieniem różnic inwentaryzacyjnych w zakresie występujących niedoborów;
- pokwitowaniem odbioru przez kupującego.

WZÓR:

(nazwa jednostki przekazującej)	PROTOKÓŁ przekazania – przejęcia środka trwałego	PT	Nr przekazującego Nr przejmującego
Na podstawie			
..... znak z dnia			
przekazano			
(nazwa jednostki przejmującej)			
Nazwa			
Charakterystyka		Wartość początkowa (zł)	
		Umorzenie (zł)	
Uwagi:			
Przedmiot podlega ewidencji w:			
Przekazujący	Liczba załączników	Przejmujący	
(pieczęć i podpis)	Data	(pieczęć i podpis)	

Zmiana miejsca użytkowania MT

Dokument ten jest podstawą do przeprowadzenia modernizacji (ulepszenia) środków trwałych, powoduje zwiększenie wartości inwentarzowej po dokonaniu amortyzacji za miesiąc, w którym modernizacja miała miejsce.

Do informacji zawartych w dokumencie MT powinny należeć:

- nazwa środka trwałego jego charakterystyka,
- uzasadnienie zmiany miejsca użytkowania środka trwałego,
- skąd i dokąd środek trwały został przeniesiony,
- stanowisko kosztów - poprzednie oraz nowe po zmianie.

WZÓR:

(pieczęć jednostki)		ZMIANA MIEJSCA UŻYTKOWANIA						
		Środka trwałego <input type="checkbox"/> MT _____ NR						
		Przedmiotu nietrwałego <input type="checkbox"/> MN						
Dnia r. przeniesiono					Nr inwentarzowy			
(nazwa i charakterystyka)								
Uzasadnienie								
Jedn. miary		Ilość		Cena		Wartość		
						Księgowość Stanowisko kosztów		
Przeniesiono								
Skąd								
Dokąd								
Zlecił		Przekazał		Przyjął		Rodzaj ewid.	Data	Podpis
Data	Podpis	Data	Podpis	Data	Podpis			

PRZYKŁAD:

W związku z reorganizacją w jednostce X i przesunięciami pracowników z zespołu ds. rozliczeń inwestycji do zespołu ds. księgowości, na podstawie decyzji kierownika jednostki, nastąpiła zmiana miejsca użytkowania sprzętu komputerowego używanego przez przeniesionych pracowników. Zmianę miejsca użytkowania w obrębie jednostki udokumentowano dowodem MT- Zmiana miejsca użytkowania, wystawionym na podstawie decyzji dyrektora jednostki.

Jednostka „X” w Toruniu <i>Zespół ds. rozliczeń</i> (nazwa komórki organizacyjnej)		ZMIANA MIEJSCA UŻYTKOWANIA ŚRODKA TRWAŁEGO				MT		
		Numer: <i>5/72/2017</i>		Data: <i>14.03.2017r.</i>				
Nazwa środka trwałego: <i>Zestaw komputerowy, w skład którego wchodzi:</i> <i>-jednostka centralna nr fabr. 38546BA - 1.550 zł,</i> <i>- monitor Acer nr fabr. 31458CD - 350 zł,</i> <i>- klawiatura Sico - 30 zł,</i> <i>- mysz- 10zł,</i> <i>- drukarka laserowa nr fabr. 5697512MK -1.200 zł,</i> <i>- zasilacz awaryjny nr fabr. 369124BC - 350 zł,</i> <i>- oprogramowanie systemowe Windows - 380 zł.</i>								
Symbol klasyfikacji budżetowej:				Numer inwentarzowy:				
Jedn. miary	Ilość	Cena	Wartość	Księgowość				
<i>zestaw</i>	<i>2</i>	<i>3. 870 zł</i>	<i>7. 740 zł</i>	Stanowisko kosztów:				
Przeniesiono								
Skąd: <i>Zespół ds. rozliczeń</i>				50-05				
Dokąd: <i>Zespół ds. księgowości budżetowej</i>				50-01				
Zlecił		Przekazał		Przyjął		Rodzaj ewidencji	data	podpis
data	podpi s	data	podpi s	data	podpis			

	<i>Adam Zięba kierownik jednostki X</i>		<i>Adam Kruk kierownik zespołu ds. rozliczeń inwestycji</i>		<i>Magda Jeżo kierownik zespołu ds. księgowości budżetowej</i>	<i>ewidencja analityczna</i>		<i>Barbara Sum</i>
<p>Uwagi: <i>Zmiana użytkowania nastąpiła zgodnie z decyzją kierownika jednostki X z 10.03.2017 r. o przekazaniu zestawów komputerowych z zespołu ds. rozliczeń inwestycji do zespołu ds. księgowości budżetowej, w związku z przeniesieniem pracowników z zespołu ds. rozliczeń do zespołu ds. księgowości budżetowej na skutek wprowadzonej reorganizacji.</i></p>								

Dowód „LT” – Likwidacja środka trwałego:

Protokół „LT” jednostka sporządza (w dwóch egzemplarzach) w celu **udokumentowania rozchodu środka trwałego z powodu zużycia lub zniszczenia na skutek zdarzeń losowych występujących w jednostce, itp.**

Dowód ten dokumentuje postawienie w stan likwidacji określonego w jednostce środka trwałego.

WZÓR :

I strona

LIKwidacja		Komórka organizacyjna
Środka trwałego <input type="checkbox"/> LT _____ NR		Symbol kosztów
Przedmiotu nietrwałego <input type="checkbox"/> LN		
Nazwa środka trwałego – przedmiotu nietrwałego		Nr(y) inwentarzowe(y)
Ilość sztuk		
Orzeczenie Komisji Likwidacyjnej		
Komisja likwidacyjna (podpisy)	Data:	Data rozpoczęcia likwidacji
.....		Decyzję komisji zatwierdzam (data) (kierownik jednostki)

II strona

Komórka organizacyjna			
Wpłynęło dnia Dotyczy			
..... (podpis)			
Polecenie księgowania nr			
Treść	Konto Winien	Kwota	Konto Ma
Uwagi:		Zaksięgowano (data) (podpis)	

090-099

011,013- LT- 091,093

PRZYKŁAD:

W czerwcu 20XX r. skradziono jednostce samochód osobowy, zakwalifikowany w jednostce do środków trwałych umarzanych stopniowo. Kradzież samochodu została zgłoszona policji oraz do ubezpieczyciela, na co został sporządzony stosowny protokół. Wartość początkowa skradzionego samochodu wynosiła 35.000 zł, zaś umorzenie, według stanu na 31 maja 201X r., wyniosło 17.000 zł. Wyksięgowania z ewidencji skradzionego samochodu dokonano na podstawie dowodu LT- Likwidacja środka trwałego, który jednostka sporządziła na podstawie protokołu zgłoszenia kradzieży potwierdzonego przez uprawnione organy.

<i>Instytucja...nr 5 w Warszawie ul. Kobielska 25</i>	LIKWIDACJA ŚRODKA TRWAŁEGO		LT
	Numer: <i>1/06/20XX R.</i>	Data: <i>02.06.20XX r.</i>	
Nazwa środka trwałego: <i>Samochód osobowy marki OPEL WF 57 52 A</i>			
Symbol klasyfikacji rodzajowej: <i>7-74-741</i>	Numer inwentarzowy: <i>741/12/OS/20XX</i>		
Wartość początkowa: <i>35. 000 zł</i>	Umorzenie: <i>17. 000 zł</i>	Typ amortyzacji: <i>liniowa</i>	
Wartość po zmianach brutto:	Wartość <i>20%</i>	Stopa% końcowa netto:	Współczynnik <i>1,0</i>

Miejsce użytkowania: Na terenie m.st. Warszawy		
Przyczyna likwidacji: Kradzież samochodu		
Podpisy komisji likwidującej: Przewodniczący: Marek Borkowski Członek: Aneta Kowalska Członek: Krzysztof Malinowski Członek: Adam Jarzyna	Podpis osoby zatwierdzającej : Dyrektor Małgorzata Wiśniewska	Ilość załączników: 1
Uwagi:		
Adnotacje księgowe: 1. Zdjęto z ewidencji bilansowej zapisem - od 2016 roku zmiana: 071/011 i 761/011.		

Dowód PK- „Polecenie księgowania”

Jako dowód znormalizowany można również **uznać dowód PK- „Polecenie księgowania”**, jako dokument wtórny w stosunku do dowodów źródłowych, będący podstawą zaksięgowania:

- zbioru dowodów źródłowych np. protokołu uszkodzeń środka trwałego, braków środków trwałych czy decyzji kierownika jednostki w przypadku rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- wprowadzenia do ksiąg rachunkowych zmian w wartości środków trwałych zgodnie z wyliczeniami np. w przypadku fizycznego zużycia środków trwałych , ustalonego jako amortyzacja,
- wyksięgowania wartości księgowej netto sprzedanych środków trwałych.

Natomiast dowodami źródłowymi o nieznormalizowanym charakterze są różnego rodzaju decyzje, protokoły, dokumenty wycenienia.

WZÓR:

Polecenie księgowania Nr

Data wystawienia	Zaksięgować pod datą
------------------	----------------------

na podstawie

Treść	Konto		Sumy			
	Wn	Ma	√	Cząstkowe	√	Ogólne – kontrolne
Razem						
Załączni ki	Sporządził	Sprawdził	Główny księgowy	Zaksięgowano		
				Data	Cz str.	Podpis

Korekta wartości początkowej środka trwałego

Jeśli błędnie zostanie wyceniony środek trwały, bo jednostka nie ujęła części kosztów związanych np. z transportem, opłatami skarbowymi, notarialnymi itp., to do czasu zatwierdzenia sprawozdania za dany rok nie ma przeszkód do sprostowania wartości początkowej.

W ślad za tym należy skorygować inne koszty (zmniejszyć) i poprawić wielkość amortyzacji uwzględniając już wyższą wartość początkową.

Nie dokonuje się korekty wartości początkowej po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

Dopiero w roku następnym po zatwierdzeniu sprawozdania można dokonać korekty wyceny środka trwałego.

Księgowania są następujące:

1) gdy wartość początkowa środka trwałego została zawyżona:

Korekta zmniejszająca wartości początkowej: Wn 761 / Ma 011.

2) gdy wartość początkowa środka trwałego została zaniżona:

Korekta zwiększająca wartość początkową Wn 011 / Ma 760.

Dla poszczególnych momentów zmian przyjmuje się następujące

daty:

- **Przyjęcie środka trwałego w budowie**-datę zakończenia środka trwałego w budowie (inwestycji) tzn. protokolarnego przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Jeśli faktyczne przyjęcie do użytkowania nastąpiło wcześniej od przyjęcia protokolarnego, za datę przyjęcia środka trwałego do ewidencji uważa się datę przyjęcia protokolarnego;
- **Sprzedaż** – datę dokonania sprzedaży;
- **Zmiana miejsca użytkowania**- datę protokołu odbioru przez nowego użytkownika;
- **Przyjęcie środka trwałego z bezpośredniego zakupu** – datę przyjęcia do eksploatacji;
- **Likwidację** – datę zatwierdzenia protokołu likwidacji przez kierownika jednostki;
- **Nieodpłatne przekazanie lub przyjęcie** – datę sporządzenia protokołu zdawczo-odbiorczego;
- **Przeszacowanie wartości środków trwałych**- datę urzędowej aktualizacji wyceny środków trwałych określoną w przepisach;
- **Ujawnienie niedoboru lub nadwyżki**- datę ujawnienia różnic inwentaryzacyjnych wynikających z protokołu komisji;

Uzgodnienie ewidencji składników majątkowych:

- **Dane z ewidencji syntetycznej** (wartościowej) z danymi wynikającymi z ewidencji szczegółowej ilościowo-wartościowej), a także dane ewidencji ilościowej z ewidencją szczegółową (ilościowo-wartościową) **należy uzgadniać w terminach określonych w polityce rachunkowości w jednostce;**

- **Fakt uzgodnienia ewidencji syntetycznej z ewidencją szczegółową powinien zostać odpowiednio udokumentowany, w formie protokołu oraz odpowiedniej adnotacji w urządzeniach ewidencji szczegółowej.**

Ewidencja pozabilansowa - przykładowo:

- Środki trwałe postawione w stan likwidacji ewidencjonuje się w ujęciu wartościowym na koncie 090 "Środki trwałe w likwidacji,,
- „Środki trwałe dzierżawione” na koncie 091- służy do ewidencji obcych środków trwałych używanych na podstawie umowy najmu lub dzierżawy, a zgodnie z odrębnymi przepisami obiekty zaliczane są do aktywów ich właścicieli i przez nich umarzanych i amortyzowanych;
- „Inne obce środki trwałe” na koncie 093 użytkowanych przez jednostkę w wyniku pożyczania, przechowywania lub otrzymanych od Skarbu Państwa lub gminy w nieodpłatne użytkowanie.

Ewidencja pozabilansowa powinna:

- Umożliwić ustalenie wartości środka trwałego;
- Wskazanie jego właściciela;
- Ustalenie terminu zwrotu;
- Ustalenie warunków opłat za używanie;
- Komórek organizacyjnych, w których środki trwałe się znajdują;
- Osób odpowiedzialnych na składniki majątkowe.

Ewidencja na kontach pozabilansowych prowadzona jest w oparciu o zapis jednostronny(pojedynczy), zarówno na kontach syntetycznych, jak i analitycznych.

Podstawowymi kontami pozabilansowymi- przykładowo- są:

- 090 -środki trwałe w likwidacji;
- 092- środki trwałe dzierżawione;

- 093- środki trwałe – przekazane w nieodpłatny zarząd;
- 095- nskocenne składniki rzeczowe długotrwałego użytkowania;
- 098- obce obiekty w likwidacji.

Ewidencja pozabilansowa

Ewidencja pozabilansowa służy do ujmowania tych operacji gospodarczych, które nie mają wpływu na stan aktywów i pasywów jednostki, ale z pewnych ważnych dla niej względów wymagają jednak zarejestrowania w księgach rachunkowych. W jednostkach sektora finansów publicznych **nie ma ogólnie obowiązujących uregulowań w sprawie zakresu prowadzenia ewidencji pozabilansowej aktywów trwałych**. Jednak w celu zapewnienia kontroli nad ich stanem i kontroli prawidłowości gospodarowania nimi zwyczajowo prowadzi się ją dla składników majątkowych:

- będących własnością innych podmiotów,
- w likwidacji.

Szczegółowy sposób prowadzenia ewidencji pozabilansowej – w tym:

- właściwe konta główne i obowiązujące na nich zasady klasyfikacji zdarzeń,
- urzędnicy księgowi służące prowadzeniu ewidencji analitycznej oraz wymagania odnośnie do minimalnej treści zapisów w tej ewidencji,
- osoby odpowiedzialne za jej prowadzenie,

powinien zostać określony przez kierownika jednostki w dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości jednostki, ustalonej na podstawie art. 10 uor.

Ewidencja obcych składników majątkowych

Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe często w swojej działalności wykorzystują składniki majątku trwałego **udostępniane im przez inne podmioty, na przykład na podstawie umów najmu, dzierżawy czy bezpłatnego użyczenia**. Ponieważ tego typu umowy, zgodnie z art. 3 ust. 4 uor, nie dają prawa użytkownikowi składników majątkowych do wprowadzenia ich do ewidencji bilansowej i amortyzowania/umarzania (prawo to przysługuje nadal ich właścicielowi), wskazane jest ich ujęcie w ewidencji pozabilansowej.

Zalety prowadzenia ewidencji pozabilansowej składników majątku trwałego:

1. Sprawowanie należytego nadzoru nad ich stanem.
2. Prawidłowe wywiązywanie się z obowiązku przeprowadzania inwentaryzacji obcych składników majątkowych, określonego w art. 26 ust. 2 uor.
3. Dokonanie rozliczeń z właścicielem składników majątkowych w przypadku ich uszkodzenia czy utraty.

Ewidencja pozabilansowa prowadzona jest zarówno w ujęciu syntetycznym, jak i analitycznym.

Na koncie syntetycznym ujmuje się **sumami zbiorczymi** operacje:

- otrzymania składników majątkowych w użytkowanie na podstawie umów zawartych przez jednostkę,
- zwrotu składników majątkowych właścicielowi (np. po wygaśnięciu umów bądź składników, które dla jednostki stały się zbędne).

Saldo konta syntetycznego ukazuje globalną wartość obcych środków trwałych pozostających na dany dzień na stanie jednostki.

Ewidencja analityczna obcych składników majątkowych powinna być prowadzona w **podziale według poszczególnych właścicieli składników majątkowych** (ewentualnie według zawartych umów), w szczególności pozwalającej na identyfikację poszczególnych obiektów inwentarzowych aktywów trwałych. Do jej prowadzenia jednostki zazwyczaj wykorzystują **księgi inwentarzowe**, w których wpisuje się dane na temat:

- dat przychodu/rozchodu oraz symbolu i numeru dowodu przychodu/rozchodu,
- nazwy i charakterystyki składnika majątkowego (w tym opisu jego części składowych i peryferyjnych),
- symbolu KŚT i numeru inwentarzowego (według oznaczeń nadanych przez właściciela),
- wartości,
- miejsca użytkowania (osoby lub komórki organizacyjnej, w której pieczy się znajduje).

W przypadku specyficznych potrzeb danej jednostki, ewidencja pozabilansowa obcych składników majątkowych **może być bardziej rozbudowana**, na przykład mogą zostać osobno wydzielone składniki majątkowe oddane jednostce:

- w użytkowanie i na przechowanie,
- w użytkowanie nieodpłatne i odpłatne.

Poza tym na odrębnych kontach można **wydzielać różne kategorie aktywów trwałych otrzymanych od poszczególnych kontrahentów** (np. środki trwałe, pozostałe środki trwałe, wartości niematerialne i prawne).

Postanowienia polityki rachunkowości jednostki w zakresie prowadzenia gospodarki obcymi składnikami majątkowymi oraz zasad dokumentowania i ewidencjonowania operacji gospodarczych ich dotyczących przedstawiono w **przykładzie**.

PRZYKŁAD

Postanowienia polityki rachunkowości w zakresie prowadzenia gospodarki i ewidencjonowania obcych składników majątkowych

§ 1

1. Do prowadzenia ewidencji obcych środków trwałych służy konto pozabilansowe 091 „Obce środki trwałe” (z dalszym podziałem na konta: 091/1 „Środki trwałe”, 091/2 „Pozostałe środki trwałe”), gdzie na stronie Wn ujmuje się operacje dotyczące otrzymania środków trwałych i pozostałych środków trwałych w użytkowanie na podstawie zawartych przez jednostkę umów użyczenia, najmu, dzierżawy itp., a na stronie Ma – ich zwrot właścicielowi (np. po wygaśnięciu umów bądź w związku z likwidacją).
2. Konto może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość obcych środków trwałych pozostających na stanie jednostki.

§ 2

1. Do kont 091/1 i 091/2 należy prowadzić ewidencję analityczną w postaci ksiąg inwentarzowych obcych środków trwałych, w szczególności pozwalającej na identyfikację poszczególnych obiektów środków trwałych, tj. zawierającą dane na temat:
 - nazwy składnika majątkowego,
 - symbolu KŚT i numeru inwentarzowego,
 - charakterystyki środka trwałego, w tym opisu jego części składowych i peryferyjnych,
 - wartości,
 - miejsca użytkowania obcego środka trwałego,
 - komórki organizacyjnej/osoby, której pieczy powierzono składnik majątkowy,
 - dat przychodu/rozchodu oraz symbolu i numeru dowodu przychodu/rozchodu.
2. Ewidencja powinna umożliwiać ustalenie na dany dzień ilości i wartości obcych środków trwałych użytkowanych przez jednostkę na podstawie umów zawartych z poszczególnymi kontrahentami.

§ 3

Obce środki trwałe są identyfikowane i ewidencjonowane na podstawie numerów inwentarzowych nadanych im przez ich właścicieli.

§ 4

1. Ewidencja obcych składników majątkowych jest prowadzona przez wskazanych pracowników jednostki (zgodnie z zakresami czynności):

- syntetyczna – w referacie finansowo-księgowym,
- analityczna – w referacie organizacyjno-administracyjnym.

2. Zapisy i salda obu ewidencji podlegają uzgodnieniu na koniec każdego roku obrotowego.

§ 5

Obce składniki majątkowe podlegają inwentaryzacji zgodnie z wymogami art. 26 ust. 2 uor na zasadach określonych w instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki, z tym, że:

- składniki majątkowe należące do poszczególnych kontrahentów jednostki należy spisywać na odrębnych arkuszach spisu z natury,
- do informacji o wynikach spisu, przesyłanej do poszczególnych kontrahentów należy dołączyć kopie arkuszy spisowych oraz zestawień różnic inwentaryzacyjnych,
- razie stwierdzenia różnic (niedoborów i szkód), postępowanie poinwentaryzacyjne obejmuje ustalenie ich przyczyn oraz osób odpowiedzialnych za ich powstanie, a także ewentualne ustalenia z kontrahentem na temat zasad, na jakich, zgodnie z obowiązującymi jednostkę umowami, dokonywane będą ewentualne rozliczenia z tytułu niedoborów i szkód zawinionych.

Wycena środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych: określenie ceny nabycia, kosztu wytworzenia ,wartości godziwej oraz trwałej utraty wartości- z uwzględnieniem KSR nr 11 i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (zmiana wartości środka trwałego).

Wycena środków trwałych

Zasady wyceny środków trwałych, w tym gruntów, określono w uor i w rozporządzeniu.

Zgodnie z § 6 rozporządzenia środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jst otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

Od 01.01.2018r.- § 6 rozporządzenia –

Środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane na podstawie decyzji właściwego organu nieodpłatnie mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

Taki sposób wyceny jest odstępstwem od ogólnych zasad wyceny środków trwałych wynikających z uor.

Dopiero gdy w decyzji nie zostanie określona wartość, do wyceny środków trwałych stosuje się ogólne zasady wynikające z uor. Wartość gruntów wprowadza się w takiej sytuacji do ksiąg rachunkowych w cenach nabycia lub - jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia - wycenia się i e według cen sprzedaży takiego samego lub podobnego

przedmiotu).

Wycena według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu jest więc przeprowadzana wówczas, gdy nie da się ustalić ceny nabycia składnika aktywów, w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny art. 28 ust. 2 uor).

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwa na dzień bilansowy i art. 28 ust. 2 i 5 uor).

Wartością godziwa jest kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami.

W uor zdefiniowano tylko wartość godziwa, nie określając sposobu ustalenia tej wartości. Podstawą wartości godziwej nieruchomości mogą być aktualne ceny, uzyskane na aktualnym rynku dla nieruchomości podobnych pod względem lokalizacji. Wycena nieruchomości może być przeprowadzona przez rzeczoznawcę majątkowego, choć zasady rachunkowości nie zawierają takiego wymogu.

Wyceniając grunt w cenach nabycia, należy przestrzegać art. 28 ust. 8 uor, z którego wynika, że cena nabycia obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania środka trwałego, w tym również:

- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy;
- koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszone o przychody z tego tytułu; koszt obsługi zobowiązań to głównie odsetki i prowizje od kredytów bankowych i pożyczek zaciągniętych na finansowanie budowy lub zakupu aktywów trwałych oraz ujemne różnice kursowe od tych kredytów i pożyczek, natomiast dodatnie różnice kursowe pomniejszają koszty obsługi tych zobowiązań.

Zatem wydatki poniesione po dniu przyjęcia środka trwałego do użytkowania odnosi

się bezpośrednio w koszty.

W przypadku nabycia gruntów cena zakupu najczęściej będzie zwiększana o koszty notarialne, koszty operatów szacunkowych, opłaty sądowe oraz podatek od czynności cywilnoprawnych.

Aktualizacja wartości gruntów w ewidencji i sprawozdaniach

Trzeba podkreślić, że mimo istnienia podstawy prawnej do ujęcia w ewidencji księgowej gruntu w wartości wynikającej z decyzji taką możliwość daje § 6 rozporządzenia) przyjęcie takiej wartości może spowodować różnicę wyceny w stosunku do wartości figurującej w dotychczas w księgach jednostki, w której grunt został ujęty. **W takim przypadku konieczne będzie wprowadzenie korekty wartości gruntu przy sporządzaniu sprawozdania łącznego oraz skonsolidowanego sprawozdania jst.**

Cena sprzedaży netto składnika aktywów

Jest to możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena sprzedaży składnika aktywów, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększona o należną dotację przedmiotową.

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku aktualizowania wartości gruntów w zasobach nieruchomości i otrzymania *przez jednostkę organizacyjną decyzji*, w której określona jest nowa wartość gruntu (w celu naliczania opłat za trwałe zarząd), wartość ta nie stanowi podstawy aktualizacji wartości gruntu ujętego w ewidencji finansowo-księgowej.

Dla gruntów ujętych w ewidencji księgowej aktualizacja wyceny wartości środków trwałych, a więc i nieruchomości, może być przeprowadzona tylko wtedy, gdy obowiązek aktualizacji wynika z odrębnych przepisów (art. 31 ust. 3 uor).

To samo przewiduje **§ 7 ust. 5 rozporządzenia**, w którym ustalono, że 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.

Odrębnym przepisem regulującym tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych jest art. 15 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%.

Ostatnia aktualizacja wyceny środków trwałych była przeprowadzona na podstawie rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych.

Od 1995 r. w świetle obowiązujących przepisów nie ma podstaw prawnych do jej przeprowadzenia.

Podsumowując zasady wyceny i ewidencji gruntów w księgach rachunkowych, należy stwierdzić, że obowiązują w tym zakresie zasady takie same jak w przypadku innych nieruchomości, z wyjątkiem braku obowiązku amortyzacji - obowiązek ten dotyczy tylko prawa wieczystego użytkowania gruntów

WSZYSTKIE INSTYTUCJE SFP:

Początkowa wycena środków trwałych w momencie ich wprowadzenia do ksiąg rachunkowych oznacza ustalenie tzw. wartości początkowej (brutto) składnika majątkowego:

- cena nabycia;
- koszt wytworzenia;
- wartość godziwa (rynkowa), określana jako cena sprzedaży;

Cena nabycia:

- cenę zakupu należną sprzedającemu pomniejszoną o ewentualne rabaty, opusty, skonta i inne zmniejszenia,
- cło, podatek akcyzowy oraz inne opłaty związane z nabyciem,
- koszty transportu, załadunku, i wyładunku,
- koszty przystosowania, montażu, prób i innych czynności poprzedzających oddanie obiektu do używania, w tym montażu instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych,
- obciążający zakup podatek VAT (ujęty w fakturze), w części nie podlegającej odliczeniu lub zwrotowi,
- odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, prowizje oraz różnice kursowe od zobowiązań i przedpłat dotyczących środków trwałych w budowie,
- koszty szkolenia, niezbędnego do obsługi lub właściwego użytkowania środków trwałych oddanych do używania,
- koszty nabycia oprogramowania systemowego (stanowiącego element zestawu komputerowego), którego nie można zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych,

Cena zakupu:

- koszty nadzoru technicznego nad zainstalowaniem i uruchomieniem środka trwałego,
- koszty obsługi prawnej transakcji zakupu środka trwałego,
- koszty zaprogramowania maszyn sterowanych numerycznie,
- koszty prób i testów maszyn i urządzeń przed oddaniem do użytkowania,

Cena nabycia pomniejszana jest o:

- różne zmniejszenia (np.: rabaty, upusty itp.),
- odzyski-pozyskane materiały odpadowe w przypadku demontażu przy robotach związanych z przystosowaniem środka trwałego do użytkowania.

Cena nabycia:

- **Prezentowane przykłady stanowią katalog otwarty kosztów związanych z nabyciem środka trwałego.**

- Cena nabycia obejmuje – koszty związane z zakupem środka trwałego **naliczone do dnia jego faktycznego przekazania do użytkowania.**
- **Pomiędzy nakładami na nabycie składnika majątkowego musi zachodzić ścisły związek przyczynowo-skutkowy.**

Koszt wytworzenia:

- wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych, rzeczowych składników majątku,
- wartość, w cenie nabycia wykorzystanych usług obcych,
- koszty wynagrodzenia za pracę wraz z pochodnymi,
- inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytwarzanych środków trwałych,
- koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania obiektu w okresie przygotowania go do użytkowania (odsetki i prowizje od zaciągniętych kredytów i pożyczek, różnice kursowe do momentu oddania środka trwałego do użytkowania).

Do kosztów wytworzenia nie należy wliczać:

- zysku,
- kosztów związanych z nietypowymi ilościami zmarnowanych materiałów,
- nadmiernych kosztów robocizny,
- kosztów ogólnego zarządu jednostki,
- kosztów przetargów, ogłoszeń i innych występujących przed udzieleniem zamówień związanych z inwestycjami.

Wartość początkową środków trwałych stanowi:

- 1) **cena nabycia** - w przypadku zakupu;
- 2) **koszt wytworzenia** - w sytuacji wytworzenia we własnym zakresie;
- 3) **wartość rynkowa** - występuje wówczas, gdy nabycie nastąpiło w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.
- 4) **ustalona przez podatnika**- w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej, a także udziału w spółdzielni.

Zgodnie z przepisami ustaw, np.:

- **Wartość początkowa budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie ustala się tak jak wartość pozostałych obiektów tego rodzaju – po cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.**
- **Wartość początkową środków trwałych otrzymanych w formie aportu, darowizny, spadku lub w inny nieodpłatny sposób powiększa się o koszty montażu i inne koszty, poniesione przed włączeniem tych obiektów do używania, istotne, aby środek trwały był zdalny do użytkowania.**

Przykład

10 marca 2021 r. do jednostki budżetowej zakupiono urządzenie za kwotę 30 000 zł. Z uwagi na zapłatę przed ustalonym terminem płatności (zapłata 15 marca 2021 r., termin na fakturze 17 marca 2021 r.) kontrahent udzielił jednostce 5% rabatu - 1500 zł. Poniesione koszty transportu urządzenia to 1000 zł, a montażu - 2000 zł. Urządzenie zostały przyjęte do użytkowania przez jednostkę 20 marca 2021 r.

Ustalona wartość początkowa urządzenia to: $30\ 000 - 1500 + 1000 + 2000 = 31\ 500$ zł.

W **pkt.6.36. KSR nr 11** zapisano, iż „Koszt wytworzenia będący całością lub częścią wartości początkowej środka trwałego obejmuje koszty wytworzenia ponoszone w toku jego budowy - w tym dostosowania do użytkowania - wykonywanej w całości lub części siłami własnymi, za które uważa się też koszty podwykonawstwa.

Do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się wyłącznie koszty pozostające w związku przyczynowo - skutkowym z jego wytworzeniem, poniesione od dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy do dnia udokumentowanego przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Koszt wytworzenia pomniejsza się o (wyrażoną w cenie

nabycia lub zakupu) wartość zwróconych i przyjętych do magazynu materiałów, o ile uprzednio zużycie tych materiałów zaliczono do kosztu wytworzenia”.

Jak wskazuje kolejny punkt standardu , zakres ustalania kosztu wytworzenia środka trwałego omówiony w standardzie nie obejmuje kosztów budowy środka trwałego siłami obcymi, gdyż w tym przypadku wartością początkową środka trwałego w całości lub części jest jego cena nabycia, zgodnie z zapisami **pkt 6.2- 6.3.KSR nr 11.**

Zgodnie z pkt.6.38. przedstawianego standardu jako koszty wytworzenia środka trwałego budowanego siłami własnymi wskazano:

a) koszty bezpośrednie budowy danego obiektu - uznając, iż są to składniki kosztów, które można odnieść na dany obiekt wprost, na podstawie dokumentów źródłowych potwierdzających poniesienie kosztu lub na podstawie jednostek miary (współczynników) jednoznacznie określających wysokość kosztów poniesionych na dany obiekt,

b) koszty pośrednie budowy danego obiektu, których nie można w sposób bezpośredni przyporządkować do poszczególnych obiektów na podstawie dokumentów lub jednoznacznych miar,

w tym:

- koszty wspólne dotyczące budowy więcej niż jednego obiektu oraz
- koszty utrzymania zasobów rzeczowych, niematerialnych oraz ludzkich, które jednostka wykorzystuje w danym okresie w różnym stopniu lub jednocześnie na potrzeby budowy danego obiektu, jak i innych działań (np.: narzędzia, sprzęt, wartości niematerialne i prawne, pracownicy, niektóre komórki organizacyjne itp.).

Jak już wskazano poprzednio, prawidłowe ustalenie kosztu wytworzenia środków trwałych budowanych siłami własnymi wymaga wiarygodnego pomiaru i dokumentacji oraz ewidencji kosztów, gdzie w miarę potrzeb pomiar może być uzupełniony lub zastąpiony oszacowaniem lub osądem personelu jednostki - głównie komórki merytorycznie odpowiedzialnej za budowę środka trwałego.

Te problemy mogą się pojawić na różnych obszarach, a w szczególności dotyczy to ustalenia:

a) dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy, warunkującego ujmowanie - jako kosztów wytworzenia - nakładów ponoszonych w związku z budową środka trwałego składających

się na jego wartość początkową,

b) obiektów budowy, dla których wyodrębnia się koszty wytworzenia (w tym zakresie konieczna jest analiza projektu budowlanego i pomoc jego autora),

c) zasad rozliczania kosztów pośrednich budowy prowadzonej siłami własnymi na poszczególne obiekty,

d) zasad ujmowania i rozliczania na obiekty budowy kosztów utrzymania zasobów jednostki wykorzystywanych na potrzeby budowy,

e) zasad ujmowania kosztów utrzymania komórek organizacyjnych zaangażowanych w budowę,

f) zasad ujmowania kosztów prób przeprowadzanych przed oddaniem obiektu budowy do użytkowania,

g) zasad ujmowania kosztów użytkowania oraz remontu środka trwałego, poniesionych przed zakończeniem budowy,

h) zasad ujmowania kosztów lub strat spowodowanych szkodami powstałymi w trakcie budowy środka trwałego,

i) zasad ujmowania kosztów i przychodów z likwidacji środków trwałych warunkujących budowę nowego obiektu,

j) zasad rozliczania kosztów wytworzenia obiektu budowy, jeżeli w jego skład wchodzi dwa lub więcej obiekty inwentarzowe¹⁰.

Wartość godziwa:

- cena sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika majątkowego,
- wartość godziwa ustalona metodami np.: szacunki oparte o techniki wyceny.

Wartość godziwa - jest to przypuszczalna cena sprzedaży. Za wartość godziwa przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami.

¹⁰ KSR nr 11- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia Uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11

Wartością godziwa jest najczęściej cena (wartość) rynkowa składnika aktywów ustalona na aktywnym rynku towarowo-pieniężnym. Jest nią m /innymi cena sprzedaży.

Jeżeli nie można ustalić ceny rynkowej środków trwałych, to ich wartością godziwa jest wartość ustalona drogą wyceny przez niezależnego rzeczoznawcę.

Jeśli i to nie jest możliwe to za wartość godziwa środka trwałego przyjmuje się aktualna na dzień wyceny cenę jego nabycia albo koszt wytworzenia, z uwzględnieniem rzeczywistego stopnia zużycia obiektu na ten dzień.

Nieodpłatne nabycie środka trwałego:

- wartość rynkowa z dnia nabycia,
- wartość wynikająca z umowy darowizny albo umowy o nieodpłatnym przekazaniu jeżeli umowa określa tą wartość w niższej wysokości, niż wartość rynkowa.

Wg decyzji organu/jednostki

W jednostkach sektora finansów publicznych zgodnie z szczególnymi zasadami rachunkowości środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie, wyceniane są na podstawie decyzji właściwego organu zgodnie z w wartością określoną w tej decyzji.

Wymóg rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji finansowej i majątkowej realizuje bezpośrednio zasada wyceny składników aktywów i pasywów.

Określa ona sposób postępowania - z wykorzystaniem odpowiednich procedur - przy wycenie składników aktywów i pasywów jednostki, i to zarówno w ciągu roku obrotowego, jak i na jego koniec roku, tzn. na dzień bilansowy.

Jak już wcześniej wskazano, środki trwałe wykazuje się w księgach rachunkowych (na kontach syntetycznych i analitycznych) zawsze w wartości początkowej, a więc w „wycenie historycznej”. Dopuszczalne są jednak dwa przypadki podwyższenia wartości początkowej „historycznej”:

- 1) zwiększenie wartości początkowej użytkowanego środka trwałego w wyniku kosztów poniesionych na jego ulepszenie;
- 2) podwyższenie wartości początkowej środka trwałego w wyniku aktualizacji wyceny.

W razie przekształcenia formy prawnej jednostki bądź połączenia lub podziału

podmiotów - dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych podmiotu przekształconego, połączonego lub podzielonego.

Sposób ustalania wartości początkowej środków trwałych określają ustawy.

Przykładowo, wartość początkową budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie ustala się tak jak wartość pozostałych obiektów tego rodzaju - po cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

Wartość początkową środków trwałych otrzymanych w formie aportu, darowizny, spadku lub w inny nieodpłatny sposób powiększa się o koszty montażu i inne koszty poniesione przed włączeniem tych obiektów do użytkowania, które należy ponieść, by środek trwały był zdalny do użytkowania.

Wycena środków trwałych na dzień bilansowy:

Środki trwałe na dzień bilansowy wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe).

Środki trwałe są to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki (art. 3 ust. 1 pkt. 15 ustawy o rachunkowości).

Wykazuje się je w bilansie w aktywach w poz. A.II. 1 ze szczegółowością określoną w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości, tj. wyodrębniając:

- grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntów),
- budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- urządzenia techniczne i maszyny,
- środki transportu,
- inne środki trwałe.

Środki trwałe wycenia się na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny) pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Wynika to z art. 28 ust. 1 pkt. 1 ustawy o rachunkowości.

Przypomnieć należy, że ostatnia aktualizacja wyceny środków trwałych przeprowadzona była na dzień 1 stycznia 1995 r. Zatem wskazana w tym przepisie możliwość wyceny środków trwałych na dzień bilansowy według wartości przeszacowanej (tj. po aktualizacji wyceny środków trwałych) aktualnie nie ma zastosowania.

Na dzień bilansowy środki trwałe wycenia się w wartości początkowej pomniejszone o dokonane odpisy umorzeniowe, odpisy z tytułu aktualizacji wyceny oraz powiększone o koszty ulepszenia środków trwałych (*saldo końcowe konta 011 minus część salda końcowego konta 071, saldo końcowe konta 016, saldo końcowe konta 017 minus saldo końcowe konta 077*) (z wyjątkiem gruntów, które ujmowane są w wartości brutto, gdyż grunty nie podlegają amortyzacji).

Zmiany stanów i wartości środków trwałych w 2024 r.

WARTOŚĆ INWENTARZOWA

GRUPA	B.O.	ZWIĘKSZENIA	ZMNIEJSZENIA	B.Z.
GR.O	9.572,19	7.624.158,00		7.633.730,19
GR.I	8.411.549,46	1.481.788,16	30.000,00	9.863.337,62
GR.II	93.263,54	0,00	0,00	93.263,54
GR.III	284.706,70	0,00	16.377,60	268.329,10
GR.IV	505.576,16	48.712,23	0,00	554.288,39
GR.V	26.122,30	28.990,00	0,00	55.112,30
GR.VI	3.385.323,56	528.238,64	79.653,44	3.833.908,76
GR.VII	65.646,49	0,00	0,00	65.646,49
GR.VIII	322.247,05	40.082,59	25.620,00	336.709,64
ST poniżej	416.683,28	31.987,73	37.176,80	411.494,21
	13.520.690,73	9.783.957,35	188.827,84	23.115.820,24

UMORZENIA

GRUPA	B.O.	UMORZENIE	ZMNIEJSZENIE	B.Z.
GR.O	0,00	0,00	0,00	0,00
GR.I	4.767.372,62	211.200,90	0,00	4.978.573,52
GR.II	34.196,80	3.730,56	0,00	37.927,36
GR.III	74.475,45	19.103,16	12.690,46	80.888,16
GR.IV	368.403,68	71.631,95	0,00	440.035,63
GR.V	15.644,30	1.467,00	0,00	17.111,30
GR.VI	2.890.928,40	163.729,63	75.604,16	2.979.053,87
GR.VII	65.646,49	0,00	0,00	65.646,49
GR.VIII	177.381,96	30.672,31	25.620,00	182.434,27
ST pon. 3500	416.683,28	31.987,73	37.176,80	411.494,21
	8.810.732,99	533.523,24	151.091,42	9.193.164,81

WARTOŚCI NETTO DO BILANSU

GRUPA	BO 01 .01. 2024	BZ 31. 12.2024	Stopień zużycia
GR.O	7.633.730,19	7.633.730,19	-
GR.I	3.644.176,84	4.884.764,10	50,48
GR.II	59.066,74	55.336,18	40,67
GR.III	210.231,24	187.440,94	30,15
GR.IV	137.172,48	114.252,76	79,39
GR.V	10.478,00	38.001,00	31,05
GR.VI	494.395,16	854.854,89	77,70
GR.VII	0,00	0,00	100,00
GR.VIII	144.865,09	154.275,37	54,18
Ogółem:	12.334.115,74	13.922.655,43	39,77

ŚT w budowie	1.377.844,32	1.576.267,65	
Razem:	13.711.960,06	15.498.923,08	

WSZYSTKIE INSTYTUCJE SFP:

Dokumentowanie majątku trwałego

Jak prawidłowo należy dokumentować majątek trwały w jsfp zwłaszcza przychody i rozchody składników majątkowych o wartości do 3500 zł? (PRZYKŁAD – 2017R.)

Ponieważ w przypadku tzw. pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości nieprzekraczającej 3500 zł- podstawowymi dokumentami, które służą temu celowi zarówno dla składników majątkowych objętych ewidencją ilościowo-wartościową, jak i pozabilansową ewidencją ilościową, są:

- faktury,
- rachunki,
- akty/umowy darowizny,
- protokoły nieodpłatnego przekazania pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych,
- protokoły likwidacji,
- protokoły inwentaryzacyjne w zakresie stwierdzonych nadwyżek i niedoborów.

Wprowadzenie do ewidencji pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych na podstawie wymienionych dowodów jest bardzo proste, ponieważ polega na wpisaniu nazwy i wartości danego składnika majątkowego do ewidencji.

Na odwrocie poszczególnych dowodów nabycia należy zamieścić adnotacje o nazwie analitycznych urządzeń księgowych, w jakich zostały ujęte nabyte składniki majątkowe (np. książka inwentarzowa pozostałych środków trwałych, książka ewidencji

pozabilansowej, książka inwentarzowa wartości niematerialnych i prawnych), a także o numerach pozycji, pod jakimi zostały w nich zaewidencjonowane.

W praktyce jednostek organizacyjnych występują jednak czasami trudności w ustaleniu na podstawie dowodów nabycia wartości obiektów inwentarzowych pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych należących do takich grup, jak np.:

- 1) sprzęt i oprzyrządowanie komputerowe,
- 2) sprzęt służący utrzymaniu czystości.

Zawsze należy pamiętać, że **niezależnie od tego, w jaki sposób na dowodzie nabycia zostały wyszczególnione nabywane składniki majątkowe, w ewidencji księgowej jednostki powinny zostać ujęte obiekty inwentarzowe pozostałych środków trwałych, a nie ich części składowe** – co wymaga, aby przed zaewidencjonowaniem przychodu pozostałych środków trwałych przeanalizować zapisy w dowodzie źródłowym i **w razie potrzeby dokonać ich odpowiedniego pogrupowania i przyporządkowania do poszczególnych obiektów środków trwałych (bądź wyłączenia do odrębnej ewidencji – jak w przypadku nabywanych razem z pozostałymi środkami trwałymi materiałów eksploatacyjnych).**

Efekty tego przyporządkowania powinny być, w formie adnotacji, zamieszczone na odwrocie dowodu źródłowego, ewentualnie – przy braku miejsca – na załączniku do dokumentu źródłowego.

Podajemy **dwa przykłady właściwego postępowania** dla wymienionych dwóch przypadków sprawiających najwięcej problemów.

PRZYKŁAD 1

Instytucja xxxx zakupiła **w 2017 r. cztery** zespoły komputerowe: trzy z przeznaczeniem do działu świadczeń, jeden dla księgowości oraz materiały eksploatacyjne. Dostawca na fakturze wyszczególnił następujące pozycje:

Nazwa towaru	Ilość	Cena (zł)	Wartość (zł)
Monitor	4 szt.	500	2000
Jednostka centralna	4 szt.	1000	4000
Klawiatura	4 szt.	60	240
Skaner	1 szt.	200	200
Drukarka	2 szt.	300	600
Oprogramowanie systemowe	4 szt.	250	1000
Płyta CD	10 op. po 10 szt.	10	100
Papier ksero	20 ryz	15	300
Toner czarny – zapas	3 op.	80	240

Informatyk jednostki wraz z pracownikiem księgowości na odwrocie faktury wycenili wartość poszczególnych obiektów inwentarzowych podlegających ujęciu w ewidencji analitycznej pozostałych środków trwałych:

Nazwa obiektu inwentarzewego	Części składowe/ peryferyjne	Wartość (zł)	Przeznaczenie	Ujęto w ewidencji
Zespół komputerowy	Jednostka centralna Monitor Oprogramowanie systemowe Klawiatura Drukarka Skaner	2360	Dział księgowości	książka inwentarzowa/poz. 23
Zespół komputerowy	Jednostka centralna Monitor Oprogramowanie systemowe Klawiatura	1810	Dział świadczeń	książka inwentarzowa/poz. 24
Zespół komputerowy	Jednostka centralna Monitor Oprogramowanie systemowe Klawiatura	1810	Dział świadczeń	książka inwentarzowa/poz. 25
Zespół komputerowy	Jednostka centralna Monitor Oprogramowanie systemowe Klawiatura	1810	Dział świadczeń	książka inwentarzowa/poz. 26
Drukarka	x	300	Dział świadczeń – drukarka do obsługi wszystkich komputerów pracujących w tym dziale	książka inwentarzowa/poz. 27

Materiały eksploatacyjne (toner, płyty CD, papier ksero) wydano do użytku pracownikom bezpośrednio po zakupie i spisano w koszty (640 zł).

W przykładzie tym należy zwrócić uwagę na to, że **ustalenie, co wchodzi w skład poszczególnych obiektów inwentarzowych pozostałych środków trwałych, w przypadku sprzętu komputerowego, wymaga współpracy pomiędzy pracownikami zajmującymi się obsługą informatyczną jednostki i księgowością.**

Informatycy są w stanie określić, w jaki sposób poszczególne części składowe i urządzenia peryferyjne powinny zostać połączone w zespoły mogące stanowić samodzielne urządzenia (zwłaszcza jeśli jest konieczne ustalenie znaczenia specjalistycznych nazw poszczególnych części).

Rolą pracownika księgowości jest:

- zapewnienie znajomości przepisów z zakresu rachunkowości odnośnie do ustalenia granic obiektów inwentarzowych środków trwałych,
- wskazanie sposobu ewidencji środków trwałych,
- wyłączenie z ewidencji pozostałych środków trwałych składników majątkowych należących do rzeczowych aktywów obrotowych.

PRZYKŁAD 2

Instytucja xxxx zakupiła w **2017r.** odkurzacz piorący wraz z zestawem materiałów eksploatacyjnych za kwotę ogółem 2270 zł, którą księgowa potraktowała jako wartość środka trwałego podlegającego ewidencji na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe”.

Dokładna analiza zapisów na fakturze wykazała jednak, że był to błąd, ponieważ odkurzacz piorący kosztował tylko 1984 zł, natomiast na pozostałą kwotę składała się wartość zakupionych wraz z odkurzaczem materiałów eksploatacyjnych:

- filtr kartonowy – 64 zł,
- komplet dziesięciu worków papierowych – 75 zł,
- środek piorący – 30 zł,
- odplamiacz – 68 zł,
- środek likwidujący pienienie 49 zł,

które zgodnie z obowiązującymi przepisami nie zwiększają wartości środka trwałego (art. 3 ust. 1 pkt 13 i 15 oraz art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 8 uor), ale stanowią koszty materiałów (art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. a oraz pkt 19 uor).

Prawidłowo więc na odwrocie faktury powinno zostać odnotowane:

1) przychód środka trwałego – konto 013/książka inwentarzowa pozostałych środków trwałych, poz. X/11 – odkurzacz piorący o wartości 1984 zł, przeznaczony dla działu gospodarczego,

2) zakup materiałów eksploatacyjnych do odkurzacza – za kwotę ogółem 286 zł wydano do użytku bezpośrednio po zakupie pracownikowi gospodarczemu i spisano w koszty.

W jednostkach organizacyjnych pomocy społecznej praktykuje się czasami wprowadzenie obowiązku sporządzania dokumentów „OT – Przyjęcie środka trwałego” dla środków trwałych o wartości nieprzekraczającej 3500 zł, należących do grup wymienionych w przykładach, aby wykluczyć powstawanie nieprawidłowości w ustalaniu wartości poszczególnych obiektów inwentarzowych.

Na **koncie 013 nie ujmuje się** więc tych wydanych do użytkowania pozostałych środków trwałych, *które na podstawie decyzji kierownika podlegają wyłącznie ewidencji ilościowej. Mogą to być np.* środki, które są objęte szczegółową, ilościową ewidencją imienną (np. wydane do użytkowania narzędzia, odzież itp.), lub takie, których kontrola ilościowa wystarcza dla zabezpieczenia majątku jednostki, a także drobne przedmioty traktowane jako materiały.

Przy podejmowaniu decyzji wyłączającej niektóre pozostałe środki trwałe z ewidencji księgowej ilościowo – wartościowej na **koncie 013** można kierować się kryterium rzeczowym określając rodzaje lub grupy rodzajowe środków objętych tylko pozaksięgową ewidencją ilościową lub można też ustalić graniczną wartość jednostkową w cenie nabycia.

Łatwiejsze w praktycznym zastosowaniu jest kryterium rodzajowe, ponieważ ułatwia identyfikację, inwentaryzację i jej rozliczenie.

Zakres wyłączeń pozostałych środków trwałych z ewidencji na koncie 013 należy określić w zakładowym planie kont.

Ulepszenia, modernizacja i remont własnych i obcych środków trwałych.

WSZYSTKIE INSTYTUCJE SFP:

Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych:

Ulepszeniem nazywamy działania, które mają na celu zwiększenie sprawności technicznej, bądź poprawę parametrów środków trwałych w jednostce a nie przywrócenie ich użytkowych cech pierwotnych .

Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku:

- **przebudowy** - zmiana istniejącego stanu na inny np. poprzez zmianę funkcji, konstrukcji,
 - **rozbudowy** – tzw. powiększeniu, rozszerzeniu składników majątku, głównie budynków, budowli, zespołów np. zespołu komputerowego o dodatkowe urządzenia peryferyjne,
 - **rekonstrukcji** - polegającej na tzw. odtworzeniu zużytych części, odbudowie zużytych częściowo lub całkowicie środków trwałych,
 - **adaptacji** – związanej z przystosowaniem środka trwałego do wykonywania innych działań i warunków niż był wykorzystywany , bądź nadaniu mu nowych cech użytkowych,
 - **modernizacji** - prowadzącej do unowocześnienia środka trwałego,
- wówczas **wartość początkową tych środków**, ustaloną zgodnie z ust. 1 i 3-11, **powiększa się** o sumę wydatków na ich ulepszenie, **w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3 500 zł (od 1.01.2018r-10.000 zł.)**

Wydatki poniesione na ich ulepszenie w tym także wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza kwotę 3.500zł,
(od 1.01.2018r-10.000 zł.)

Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza kwotę 3.500 zł. (**od 1.01.2018r-10.000 zł.**)

Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych w wyniku ulepszenia:

wydatki te powodują **wzrost wartości użytkowej** w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności:

- okresem używania,
- zdolnością wytwórczą,
- jakością produktów, uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych,
- kosztami ich eksploatacji.

Ulepszenie środków trwałych:

Przebudowa- stanowi zmianę istniejącego stanu (konstrukcji, funkcji) środka trwałego na inny, ulepszenie, poprawienie:

- zainstalowanie przegrody pomiędzy kabiną kierowcy a przestrzenią bagażową samochodu,
- wymiana dysku komputera na nowy o większej pojemności,
- zamiana drukarki czarno-białej na kolorową,
- postawienie ścianki działowej w celu uzyskania dwóch pomieszczeń,

Rozbudowa - stanowi powiększenie środka trwałego, rozszerzenie budowli, obszaru już zabudowanego, dobudowanie nowych elementów lub obiektów, dodanie nowych jednostek, rozszerzenie, rozwinięcie np.:

- budynku – dobudowa dodatkowej kondygnacji,
- zespołu komputerowego- podłączenie drukarki,
- dołożenie drugiego twardego dysku,
- wybudowanie nowego pomieszczenia,

Rekonstrukcja- to odtworzenie (odbudowa)zużytego całkowicie lub częściowo środka

trwałego na podstawie zachowanych fragmentów:

- zainstalowanie w samochodzie oryginalnego lusterka,
- zamontowanie w miejsce zużytego przewodu,
- przywrócenie cech użytkowych składników majątkowych na skutek zdarzeń losowych.

Adaptacja - polega na przystosowaniu (przerobieniu) środka trwałego do wykorzystywaniu go **w innym celu niż wskazywało jego pierwotne przeznaczenie** albo na nadaniu nowych cech użytkowych:

- zainstalowanie w samochodzie ciężarowym dodatkowego miejsca dla pasażera,
- zainstalowanie kamery do zestawu komputerowego w celu uzyskania telewizji przemysłowej,
- adaptacja pomieszczeń – przykładowo pomieszczeń mleczarni na cele Instytucji.

Modernizacja- to unowocześnienie środka trwałego:

- silnik o mocy 1,3 zastąpiono silnikiem 2,0
- zakup do zestawu komputerowego większego i szybszego dysku twardego.
- w Sali lekcyjnej wykonano postument dla prowadzącego wykład nauczyciela.

Jak wynika z powyższych wskazań ulepszenie środków trwałych w myśl ustawy o rachunkowości oraz ustawy o podatku dochodowym następuje wówczas, gdy spełnione są równoległe warunki:

- środek trwały został poddany modernizacji, adaptacji, przebudowie, rozbudowie lub rekonstrukcji;
- wartość użytkowa obiektu w rezultacie wykonanych robót jest wyższa od posiadanej w momencie oddania go do użytkowania.

Przykład :

Instytucja - dokonała rozbudowy budynku administracyjnego poprzez dobudowę jednego piętra i wymianę dachu. Roboty budowlane, wykonywane systemem zleconym, trwały trzy miesiące. W ciągu tego okresu dokonano niezbędnych ekspertyz, sporządzono

dokumentację, zatwierdzoną przez odpowiedni urząd oraz wykonano zaprojektowane prace. Fakturę za wykonane kompleksowe roboty(zaakceptowana przez Instytucję) wystawiono na kwotę 120 000 zł (wartość brutto faktury). Instytucja nie jest płatnikiem podatku VAT, dlatego też podatek VAT zwiększa wartość netto poniesionego przez jednostkę kosztu. Wartość początkowa budynku Instytucji przed rozpoczęciem prac budowlanych wynosiła 500 000 zł, a jego dotychczasowe umorzenie stanowiło kwotę 150 000 zł. Należy zaksięgować poniesioną kwotę na rozbudowę Instytucji na podstawie faktury i dowodu OT.

1. Zaksięgowanie faktury:

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie” 120 000 zł,
Ma konto 201 - „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami” 120 000 zł,

2. Zaksięgowanie dowodu OT:

W n konto 011 „ środki trwałe” 120 000 zł
(konto szczegółowe „Budynki i budowle”)
Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie” 120 000 zł

Ponadto należy dokonać stosownego zapisu na koncie analitycznym „Budynek administracyjny”.

Jednostka powinna ustalić na nowo wartość budynku doliczając do poprzedniej wartości budynku kwotę wydatków poniesionych na rozbudowę.

Stawka procentowa odpisu amortyzacyjnego poprzednio ustalona powinna być dalej kontynuowana. Jednostka powinna na nowo ustalić kwotę odpisu amortyzującego biorąc pod uwagę wyższą wartość budynku.

Nowo ustalona kwota odpisu amortyzacyjnego - od podwyższonej wartości początkowej budynku - jest księgowana od następnego miesiąca.

Do ulepszeń zgodnie z ustawami podatkowymi zalicza się także wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych mających charakter, tzw. „doposażenia”, których jednostkowa cena nabycia jest wyższa niż 3.500 zł. (od 1.01.2018r-10.000 zł.)

Prawo podatkowe przewiduje (zapis nie jest sprzeczny z ustawą o rachunkowości), iż środek trwały uważa się za ulepszony, gdy suma wydatków poniesionych na jego modernizację, adaptację, przebudowę, rozbudowę lub rekonstrukcję w danym roku

podatkowym przekracza kwotę 3.500 zł. (od 1.01.2018r-10.000 zł.)

Jeżeli wydatki nie przewyższają tej kwoty, to jednostki mogą kwalifikować te wydatki do remontów i obciążać koszty uzyskania przychodu w momencie ich wykonania.

W przypadku ulepszenia środków trwałych, należy pamiętać, iż:

Koszty związane z ulepszeniem powinny być udokumentowane kosztorysami, np. kosztorysem zamówień, kosztorysem wykonawczym. A w razie ich wykonania przez kontrahentów - fakturami VAT określającymi charakter wykonywanych prac, np. rozbudowę, modernizację czy adaptację.

Istnieje ścisły związek pomiędzy pojęciem „ulepszenie”, a rodzajem wykonanych prac. Jeśli wykonane prace nie mają charakteru przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, to koszty tych działań stanowią koszty remontu, pomimo iż w ich rezultacie przedłużono, np. okres używania takiego środka trwałego lub zwiększono jego zdolność wytwórczą.

Specyficznym rodzajem ulepszenia są prace dokonane w obcych środkach trwałych.

Ulepszeniu za zgodą właściciela, np. zgodnie z zawartą: umową najmu, leasingu lub dzierżawy, podlega obiekt będący własnością innego podmiotu, używany na podstawie takiej umowy. **W praktyce są to głównie adaptacje lub modernizacje w obcych budynkach, lokalach i budowlach.**

Ulepszenia w obcych obiektach mogą polegać także na uzbrojeniu gruntów lub adaptacji bądź modernizacji używanych maszyn i urządzeń należących do innego właściciela. Są to ulepszenia (inwestycje) w obcych środkach trwałych.

W przeciwieństwie do środków trwałych, wartości niematerialne i prawne nie podlegają ulepszeniu ani aktualizacji wyceny (przeszacowaniu).

Wartość początkowa środków trwałych nie podlega zwiększeniu:

- wyniku poniesionych nakładów w celu przywrócenia pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego,
- wymiany zużytych składników technicznych,
- składnik majątku wykorzystywany jest w tym samym celu,

W wyżej wymienionych przypadkach wydatki uznaje się za poniesione na remont okresowy, bieżący, kapitalny lub konserwację.

Definicja „remontu”

- **wg wg Prawa Budowlanego** - wykonywanie w obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych, niż użyto w stanie pierwotnym,
- remont **w rozumieniu potocznym**-całokształt czynności, których celem jest usunięcie stopniowego zużywania się środków trwałych, doprowadzenie do stanu gotowości technicznej, a więc przywrócenie poprzedniego poziomu użyteczności.
- **przywrócenie wartości użytkowej** danego obiektu, naprawa lub wymiana zużytych części na nowe powodujące przywrócenie do stanu pierwotnego wartości użytkowej

Pracami remontowymi są wszelkie prace wykonywane w obiektach jednostki, które mają na celu odtworzenie pierwotnych cech i

wartości użytkowych i nie powodują wzrostu wartości pierwotnej jaka była określona w dniu przyjęcia do użytkowania danego środka.

W przypadku, gdy ulepszenie następuje równocześnie z remontem, a nie jest możliwe ich rozdzielenie w dokumentacji źródłowej, należy całość kosztów zaliczyć do ulepszeń.

Zastosowanie nowych technologii a zwiększenie wartości początkowej

- wykorzystanie nowoczesnych , aktualnych rozwiązań nie koniecznie powoduje zwiększenie wartości,
- przywrócenie stanie pierwotnego przy wykorzystaniu nowych technologii jest remontem – wydatki bieżące,
- zastosowanie nowoczesnych rozwiązań w trakcie inwestycji- wydatki majątkowe wraz z zamiarem ulepszenie środka trwałego powodują wzrost wartości początkowej,
- modernizacja i remont należą do katalogu pojęć które nie muszą się wykluczać.

Wykonany remont:

<p>201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami</p> <hr style="width: 100%;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">(1)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; height: 20px;"> </td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">402 Usługi obce (§ 427)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(1)</td> <td></td> </tr> </table>	(2)	(1)			402 Usługi obce (§ 427)		-----		(1)		<p>130 Rachunek bieżący jednostki (§ 427)</p> <hr style="width: 100%;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; height: 20px;"> </td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">998 Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(2Kp)</td> <td style="text-align: center;">(1Kp)</td> </tr> </table>		(2)			998 Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego		-----		(2Kp)	(1Kp)
(2)	(1)																				
402 Usługi obce (§ 427)																					

(1)																					
	(2)																				
998 Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego																					

(2Kp)	(1Kp)																				

Objaśnienia do schematu:

1Kp. Zawarta umowa na wymalowanie pomieszczenia jadalni w przedszkolu (konto pozabilansowe).

1. Faktura od wykonawcy za wykonane prace remontowe.

2. Zapłata faktury kontrahentowi.

2 Kp. Przeksięgowanie na koniec roku na koncie pozabilansowym wykonanych wydatków (konto pozabilansowe).

Ulepszenia o niskiej wartości

Pytanie

Jednostka zmodernizowała monitoring stanowiący środek trwały. Koszt rozbudowy systemu o dodatkowy rejestrator wyniósł 2.400 zł. Całość poniesionych nakładów została zaksięgowana na koncie 401. Czy w takim przypadku jednostka powinna zastosować dokument OT „Przyjęcie/ulepszenie środka trwałego”, czy może wystarczy dołączenie kserokopii faktury?

Odpowiedź

Jeżeli w polityce rachunkowości jednostki próg istotności został określony powyżej kwoty 2.400 zł, opisane wydatki powinny zostać zaliczone do kosztów bieżących. Nie powiększą wówczas wartości monitoringu. W takich okolicznościach nie ma potrzeby wystawiania dokumentu OT.

W opisaney sytuacji, przy założeniu, że jednostka ma w swojej polityce rachunkowości określony próg istotności na poziomie przekraczającym 2.400 zł, poniesione wydatki na zakup dodatkowego rejestratora powinny być zaksięgowane następująco:

1. Faktura od dostawcy za rejestrator (bez montażu)

Wn 401 „Zużycie materiałów i energii”

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

2. Zapłata dostawcy za fakturę

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”

W przypadku jednostki budżetowej czy samorządowego zakładu budżetowego - w analityce stosowanej do kont kosztowych jednostka budżetowa , samorządowy zakład budżetowy powinna używać § 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”.

Mniejsze kwoty bez OT

Przy tak ustalonym progu istotności jednostka nie będzie musiała wystawiać dokumentu OT, wydatki bowiem zostaną zaliczone do bieżących kosztów i nie powiększą wartości danego środka trwałego.

Jednak w sytuacji, gdy poziom istotności w jednostce byłby ustalony na poziomie niższym niż poniesione nakłady (w omawianym przypadku poniżej 2.400 zł) jednostka powinna księgować nakłady przy użyciu konta 080 „Środki trwale w budowie (inwestycje)”. Należałoby je wówczas rozliczyć zwiększając wartość danego środka trwałego na koncie 011, wystawiając przy tym dokument OT.

W planie finansowym tzw. **jednostka budżetowa , samorządowy zakład budżetowy** ustalone wydatki należałoby wówczas ująć w § 606 „Wydatki na zakupy inwestycyjne”.

Ulepszenie kontra remont

Rozpatrując, czy poniesione wydatki należy ująć bezpośrednio w koszty czy też powiększyć o nie środek trwały, trzeba określić, czy będą one stanowiły ulepszenie, czy raczej będziemy mieli do czynienia z remontem. **Artykuł 31 ustawy o rachunkowości** stanowi bowiem, że wartość początkową środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia.

Przez ulepszenie należy rozumieć m.in.:

- przebudowę polegającą na zmianie lub poprawieniu stanu istniejącego środka trwałego,
- rekonstrukcję, która polega na odtworzeniu (odbudowaniu) zużytych całkowicie lub częściowo składników majątkowych,
- adaptację, czyli przystosowanie środka trwałego do wykorzystania w innym celu,

- modernizację, a więc unowocześnienie środków trwałych zmierzające wyraźnie do zwiększenia wartości użytkowej, wyposażenie go w nowy element związany np. z postępem technologicznym.

Modernizacja monitoringu poprzez wyposażenie go w dodatkowy rejestrator stanowi więc ulepszenie środka trwałego, a poniesione na te cel wydatki powinny zasadniczo zwiększyć jego wartość. Charakter poniesionych wydatków **to jednak nie jedyny warunek dla powiększenia (bądź nie) wartości początkowej.** Ważny jest również przyjęty przez jednostkę próg istotności.

Próg istotności

Zasada istotności wynikająca z art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości polega na tym, że jednostka może w ramach przyjętych zasad rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

Instytucje sfp do określenia poziomu progu istotności dość często stosują granicę wynikającą z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z nimi nakłady o wartości do 3.500 zł (10.000 zł) można odnosić bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów.

Jeżeli zatem poniesione nakłady, mimo że mają charakter ulepszeniowy, nie przekroczą wartości przyjętego progu 10.000zł (np. 3.500 zł), jednostka może ująć ich wartość bezpośrednio w koszty, nie zwiększając wartości początkowej środka trwałego.

Części składowe i peryferyjne – zmiana wartości

początkowej środka trwałego:

- część składowa – element składający się na całość czegoś, będący częścią całości,
- część peryferyjna- element mniej ważny, uboczny, drugoplanowy

Trwale przyłączenie części składowej lub peryferyjnej albo ich odłączenie wg prawa podatkowego powoduje odpowiednio zwiększenie lub

zmniejszenie wartości początkowej środka trwałego (art.16 g ust. 16 i 17 updop)-

Ustalono zasady korekty wartości początkowej środka trwałego w przypadku odłączenia lub przyłączenia do niego części składowej lub peryferyjnej (art. 16g ust. 16 i 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Trwałe odłączenie części

- W przypadku **trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej**, wartość początkową tego środka zmniejsza się od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadająca na nią w okresie połączenia sumę odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.
- **Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, to w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego drugiego środka trwałego o powyższą różnicę.**

A więc przy odłączeniu należy ustalić:

- wartość początkową odłączonej części (najczęściej nastąpi to drogą wyszacowania, gdyż jednostka nie posiada danych o cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składowych obiektu), a następnie:
- umorzenie odłączonej części (umorzenie oblicza się w takim procencie oszacowanej jak wyżej wartości początkowej części, w jakim pozostaje umorzenie całego środka trwałego naliczone do dnia odłączenia, do jego wartości początkowej przed odłączeniem).

W przypadku, gdy odłączona część nie ulega likwidacji, lecz jest przyłączona do innego obiektu, **to wartość początkową tego innego obiektu zwiększa się o wartość netto tej części przyłączonej (wartość początkowa pomniejszona o umorzenie).**

Wyjaśniając :

KSR nr 11 w pkt. 4.17. rozstrzyga, że: „

Część składowa jest to nieodłączny element środka trwałego warunkujący jego użytkowanie (np. silnik w samochodzie, fundament pod budynek, płyta główna w zespole komputerowym), który nie może być od niego odłączany bez istotnego uszczerbku dla zdatności środka trwałego do użytkowania. **W przypadku niektórych kategorii środków trwałych regulacje prawne określają wykaz części składowych, które muszą one posiadać, aby można było je uznać za kompletne, a w konsekwencji dopuścić do użytkowania¹¹.**

Część składowa jest powiązana fizycznie (wchodzi fizycznie w skład danego środka trwałego) lub prawnie ze środkiem trwałym.

Środek trwały można uznać za kompletny mimo tego, że nie są do niego dołączone części dodatkowe lub części peryferyjne¹².

Natomiast częścią dodatkową (dodatkowym wyposażeniem) jest element środka trwałego, który zwiększa jego walory użytkowe, ale nie jest niezbędny do jego funkcjonowania lub nie powoduje ograniczenia w jego użytkowaniu.

Jak wskazuje **pkt. 4.19.w KSR nr 11:** „**Część dodatkową wchodzi fizycznie w skład środka trwałego lub jest z nim w inny sposób trwale związana (fizycznie lub prawnie).** Jest ona ujmowana w wartości księgowej brutto środka trwałego, z którym jest związana, gdyż sama nie może być uznana za kompletny składnik aktywów. **Przykładem części dodatkowej jest klimatyzacja lub radio zamontowane w samochodzie, koło zapasowe w samochodzie, rolety antywłamaniowe w budynku, itp.**”

¹¹ Np. rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U. poz. 690) zawiera wykaz części składowych, bez których budynek nie jest kompletny, a przez to nie jest zdatny do użytkowania. Z kolei ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. „Prawo o ruchu drogowym” (Dz.U. z 2017 r. poz. 128, z późn. zm.) wskazuje na wykaz elementów składowych, jaki musi posiadać pojazd, aby był dopuszczony do ruchu na drogach publicznych.

¹² Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów z 29 maja 2017r. poz.105), **pkt.4.18.**

Zgodnie z tym standardem (pkt.4.20) - Częścią peryferyjna jest element fizycznie (konstrukcyjnie) niewchodzący w skład środka trwałego, który realizuje samodzielnie określone funkcje użytkowe. Część peryferyjna nie warunkuje możliwości użytkowania środka trwałego, z którym ma być powiązana, a jej brak nie ogranicza jego właściwości użytkowych.

Jak zapisano w tym punkcie w dalszej jego części, ta „*część peryferyjna zależy od decyzji jednostki oraz postanowień zawartych w KŚT może stanowić odrębny środek trwały lub wchodzić w skład środka trwałego, z którym jest powiązana.*

Część peryferyjna może także być użytkowana w powiązaniu z więcej niż jednym środkiem trwałym. Przykładem takiej części peryferyjnej jest drukarka komputerowa.

Częścią peryferyjną może być także ogrodzenie obiektu budowlanego, jeśli ogrodzenie to służy tylko i wyłącznie jednemu obiektowi.

Ogrodzenie może także stanowić odrębny środek trwały ze względu na pełnienie funkcji samodzielnie, lub jeżeli służy na potrzeby dwóch lub więcej obiektów budowlanych¹³.

Odłączenie, przełączenie części dodatkowej lub peryferyjnej

Części dodatkowe i części peryferyjne, jak wskazuje pkt.4.21 KSR nr 11- *odmiennie niż części składowe, mogą być dołączane do środka trwałego już po jego przyjęciu do użytkowania, odłączane od środka trwałego po przyjęciu go do użytkowania lub przełączane między różnymi środkami trwałymi.*

¹³ Tamże,... pkt. 4.20.

Jednostka ustala w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości dolną granicę wartości części dodatkowych i części peryferyjnych ujmowanych jako zwiększenie wartości księgowej brutto środka trwałego¹⁴.

W okresie poprzedzającym wprowadzenie standardu- zagadnienia te rozstrzygały tylko przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którymi - w przypadku środka trwałego, przyłączenie części składowej lub peryferyjnej albo ich odłączenie powodowało odpowiednio zwiększenie lub zmniejszenie wartości początkowej środka trwałego (art.16 g ust. 16 i 17 updop).

Ustalone zasady korekty wartości początkowej środka trwałego w przypadku odłączenia lub przyłączenia do niego części składowej lub peryferyjnej - art. 16g ust. 16 i 17, stanowi, iż: w przypadku trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej, wartość początkową tego środka zmniejsza się od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadająca na nią w okresie połączenia sumę odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, to w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego drugiego środka trwałego o powyższą różnicę.

A więc przy odłączeniu zgodnie z prawem podatkowym należy ustalić:

- wartość początkową odłączonej części (najczęściej nastąpi to drogą wyszacowania, gdyż jednostki nie posiadają najczęściej danych o cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składowych obiektu), a następnie:
- umorzenie odłączonej części (umorzenie oblicza się w takim procencie oszacowanej jak wyżej wartości początkowej części, w jakim pozostaje umorzenie całego środka trwałego naliczone do dnia odłączenia, do jego wartości początkowej przed odłączeniem).

¹⁴ Tamże, ... 4.21.

W przypadku, gdy odłączona część nie ulega likwidacji, lecz jest przyłączona do innego obiektu, to wartość początkową tego innego obiektu zwiększa się o wartość netto tej części przyłączonej (wartość początkowa pomniejszona o umorzenie).

Bardzo istotny zapis został sformułowany w pkt. 5.4. KSR nr 11 wyjaśniający prawidłowe opisywanie obiektów inwentarzowych w przypadku dołączenia do tego środka trwałego części dodatkowych i peryferyjnych.

Zgodnie ze wskazanym punktem standardu - „Części dodatkowe i części peryferyjne **mogą być objęte pomocniczą ewidencją** w ramach ewidencji środków trwałych, lub może im być nadany numer identyfikacyjny (*tzw. podnumer inwentarzowy*).

*Ten sam podnumer inwentarzowy **nie może być nadany** dwóm różnym częściom dodatkowym lub częściom peryferyjnym nawet wtedy, gdy dołączone są one do różnych środków trwałych.*

W razie wyodrębnienia w ramach obiektu części dodatkowej lub peryferyjnej, ewidencji podlega wartość początkowa, suma odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, a w konsekwencji wartość księgowa netto każdej z tych części.

Części dodatkowe lub części peryferyjne, które mogą być przelączone między różnymi środkami trwałymi, obejmuje się ewidencją pomocniczą najpóźniej z chwilą pierwszego przelączenia.

Przez przelączenie rozumie się trwałe odłączenie części od jednego obiektu w celu dołączenia do innego obiektu środka trwałego objętego ewidencją jednostki (patrz pkt 9.14 -9.20).

W pkt.9.14. KSR nr 11 zapisano, iż : „Trwale odłączenie części dodatkowej lub peryferyjnej od środka trwałego w celu jej likwidacji, ujęcia jako zapasu materiałów, bądź przyłączenia do innego środka trwałego *stanowi częściową likwidację powodującą trwale zmniejszenie zakresu obiektu środka trwałego. Uzasadnia to odpowiednie zmniejszenie jego wartości księgowej brutto i umorzenia*”.

W kolejnym punkcie standardu, uzupełnionego przykładem wyjaśniono jak wpływają na wynik finansowy przychody ze sprzedaży i koszty związane z rozchodem takich odłączonych części.

Jak wskazał standard: „*zmniejszenie wartości księgowej brutto i umorzenie środka trwałego na skutek trwałego odłączenia części dodatkowej lub peryferyjnej wpływa na wynik finansowy jako koszt (strata) z tytułu rozchodu środka trwałego.*

Jeśli trwale odłączona część dodatkowa lub peryferyjna zostaje przeznaczona do sprzedaży, wówczas możliwa do uzyskania cena sprzedaży netto odłączonej części dodatkowej lub peryferyjnej zmniejszy koszt (stratę) z tytułu rozchodu środka trwałego”¹⁵.

Przykład

Wartość księgowa brutto odłączanej od środka trwałego części dodatkowej wynosi 70 000 zł a umorzenie 20 000 zł. Odłączana część dodatkowa jest przeznaczona do sprzedaży, zaś jej wartość handlową oszacowano na 15 000 zł.. Strata z tytułu rozchodu środka trwałego stanowić będzie różnica pomiędzy wartością księgową netto, a wartością rynkową odłączonej części dodatkowej, i wyniesie 35 000 zł.¹⁶

¹⁵ Tamże, ...9.15.

¹⁶ Tamże, ...9.15 - przykład

Sposób postępowania opisany w pkt. **9.16.** standardu wyjaśnia, że jednostka powinna obniżyć wartość księgową brutto środka trwałego o kwotę odpowiadającą wartości brutto odłączanej części dodatkowej lub peryferyjnej i jednocześnie pomniejszyć umorzenie środka trwałego o wartość umorzenia przypadającego na część dodatkową lub peryferyjną.

Natomiast w sytuacji gdy ta odłączana (lub przelączana) część dodatkowa lub peryferyjna nie była przedmiotem ewidencji (*nie ma swojego numeru identyfikacyjnego tzw. podnumeru*) jednostka ustala wartość księgową brutto tej części na podstawie dokumentów księgowych, a w razie ich braku - szacunku a następnie oblicza część kwoty umorzenia środka trwałego przypadającą na część dodatkową lub peryferyjną przy pomocy metody i stóp amortyzacji, które stosowane były do amortyzowania środka trwałego, w tym z uwzględnieniem części dodatkowych i peryferyjnych (patrz pkt 8.26).

Nie zmniejsza się wartości księgowej brutto oraz umorzenia środka trwałego, od którego odłączono część dodatkową lub peryferyjną, jeżeli:

- a) nie można wiarygodnie ustalić wartości tej części lub
- b) oszacowana wartość jest niższa od przyjętego w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki poziomu istotności dla części dodatkowych i peryferyjnych (patrz pkt 4.21).

Jeżeli część peryferyjna samodzielnie spełnia definicję środka trwałego - jak wskazuje pkt.9.19. KSR nr 11, ale jej wartość powiększyła uprzednio wartość księgową brutto innego środka trwałego np. jako element składowy obiektu zbiorczego, o którym mowa w rozdziale 5 standardu, wtedy w uzasadnionych przypadkach, taka część peryferyjna może zostać odłączona od środka trwałego, a jej wartość ustalona według zasad określonych w pkt 9.17. standardu stanowi wartość początkową odrębnego środka trwałego (nowego obiektu inwentarzowego).

Po wprowadzeniu do ewidencji nowego obiektu środka trwałego jednostka nadaje mu numer inwentarzowy, który zastępuje wcześniej nadany podnumer inwentarzowy części dodatkowej lub peryferyjnej, o ile taki zastosowano.

Odpisy umorzeniowe przypadające na część dodatkową lub peryferyjną stanowią umorzenie nowego obiektu środka trwałego.

Natomiast nie stosuje się takiego rozwiązania, gdy wartość brutto części dodatkowej lub peryferyjnej nie przekracza dolnej granicy wartości środka trwałego.

Przykład:

W miesiącu styczniu 2021r. zakupiono dla **Instytucji**, która nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług (VAT) zespół komputerowy za kwotę 30 000 zł. W skład zespołu wchodzi część peryferyjna - drukarka o wartości 5 000 zł. Jednostka przyjęła do używania zespół komputerowy w miesiącu zakupu. Amortyzację zespołu rozpoczęto w lutym 2021 r. metodą liniową, stosując stawkę określoną w wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, wynoszącą 30%.

W lipcu 2021 r. część peryferyjna została na stałe odłączona od zespołu komputerowego.

Rozwiązanie:

Ustalenie wartości początkowej zespołu komputerowego po odłączeniu części peryferyjnej (drukarki):

- suma odpisów amortyzacyjnych dokonanych w okresie od lutego 2021 r. do lipca 2021 r. która przypada na część peryferyjną (drukarkę):

$$(5\ 000\ \text{zł} \times 30\%) : 12\ \text{m-cy} \times 6\ \text{m-cy} = 750\ \text{zł}$$

- różnica pomiędzy wartością początkową części peryferyjnej a przypadającą na nią sumę odpisów amortyzacyjnych:

$$5\ 000\ \text{zł} - 750\ \text{zł} = 4\ 250\ \text{zł}$$

- wartość początkowa maszyny ustalona po odłączeniu części peryferyjnej, od której w dalszym ciągu jednostka budżetowa będzie dokonywać odpisów amortyzacyjnych:

$$30\ 000\ \text{zł} - 4\ 250\ \text{zł} = 25\ 750\ \text{zł}.$$

PRZYKŁADY DLA ŚCISŁEGO BUDŻETU- MOGĄ WYKORZYSTAĆ POZOSTAŁE INSTYTUCJE SFP

PRZYKŁAD 1

Zwiększenie wartości środka trwałego

Jednostka budżetowa w październiku 2011 r. w ramach planu wydatków inwestycyjnych kupiła laptop za 4500 zł wyposażony w system operacyjny Windows o wartości 250 zł i pakiet Office 2010 o wartości 1500 zł. Jednostka przyjęła go odpowiednio na konto środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Po 6 miesiącach dokupiła do laptopa mysz za 20 zł, dodatkową klawiaturę za 30 zł i skaner przenośny za 456 zł.

Polityka rachunkowości obowiązująca w jednostce przewiduje, że zakupy składników majątkowych o wartości od 500 zł do 3500 zł zalicza się do pozostałych środków trwałych lub pozostałych wartości niematerialnych i prawnych podlegających jednorazowemu umorzeniu.

Uwaga: W przypadku ulepszenia środka trwałego jego wartość początkowa zwiększa się o sumę wydatków na jego ulepszenie, obejmujących również zakup części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł. Ponadto środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych przez jednostkę na ich ulepszenie w danym roku podatkowym przekracza 3500 zł, a wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej środka trwałego. W przeciwnym razie wydatki te będą stanowiły wydatki bieżące, niepowodujące zwiększenia wartości środka trwałego. Ewidencję ww. zdarzeń gospodarczych przedstawia schemat 1.

011- 4750

Karta Inwentarzowa – nr 17

17. 1 - LAP 4750

17.2 - W

17.3 m

17.4 s

17.5 k

SCHEMAT 1

Ewidencja zwiększenia wartości środka trwałego (przykład 1)

Rok 2011

130 Rachunek bieżący jednostki Analityka – § 6050	201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	011 Środki trwałe
6250 (2)	(2) 6250 6250 (1)	(1) 4750
072 Umorzenie pozostałych wartości niematerialnych i prawnych	401 Zużycie materiałów i energii	020 Wartości niematerialne i prawne
1500 (3)	(3) 1500	(1) 1500

Objaśnienia do schematu:

1. Faktura za zakup laptopa z systemem operacyjnym Windows i pakietem Office 2010 – 6250 zł.
2. Uregulowanie zobowiązania wynikającego z faktury – 6250 zł.
3. Naliczenie umorzenia od pakietu Office stanowiącego wartości niematerialne i prawne podlegające jednorazowemu umorzeniu – 1500 zł.

Rok 2012

201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	401 Zużycie materiałów i energii	130 Rachunek bieżący jednostki Analityka – § 4210
(2) 506 506 (1)	(1) 506	506 (2)

Objaśnienia do schematu:

1. Faktura za zakup myszy, dodatkowej klawiatury oraz przenośnego skanera – 506 zł.
2. Uregulowanie zobowiązania wynikającego z faktury.

PRZYKŁAD 2

Remont środka trwałego

W zestawie komputerowym o wartości 4200 zł, zaewidencjonowanym w księgach rachunkowych jednostki na koncie 011 „Środki trwałe” uszkodził się dysk. Kierownik jednostki podjął decyzję o zleceniu naprawy zestawu (poprzez wymianę dysku na nowy o tych samych parametrach) oraz o dokupieniu dodatkowo pamięci RAM. Wartość usługi polegającej na wymianie dysku, łącznie z materiałem, wyniosła 450 zł (nie wyodrębniono materiałów na fakturze zakupu), a dokupione segmenty pamięci RAM kosztowały 250 zł. Naprawa zestawu polegająca na zakupie dysku nie spowodowała zwiększenia wartości użytkowej zestawu komputerowego. Także zakup pamięci RAM, pomimo zwiększenia jej pojemności, nie jest ulepszeniem zestawu komputerowego, choć zwiększyła się

jego wartość użytkowa. Decydującym czynnikiem jest tu cena dodatkowej pamięci RAM - nie przekracza ona 3500 zł, w związku z czym koszt zakupu pamięci RAM może zostać odniesiony bezpośrednio w koszty. Ewidencję tych zdarzeń gospodarczych przedstawia schemat 2.

SCHEMAT 2

Ewidencja remontu środka trwałego (przykład 2)

401 Zużycie materiałów i energii	402 Usługi obce	201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	130 Rachunek bieżący jednostki – \$ 4270	130 Rachunek bieżący jednostki – \$ 4210
(1) 250	(1) 450	(2) 700 700 (1)	450 (2)	250 (2)

Objaśnienia do schematu:

1. Faktura za naprawę zestawu komputerowego polegającą na wymianie dysku na nowy o tych samych parametrach oraz za zakup dodatkowej pamięci RAM – 700 zł.
2. Zapłata faktury.

PRZYKŁAD 3

Odlączenie części peryferyjnej - drukarki

Jednostka w grudniu 2009 r. kupiła zestaw komputerowy o łącznej wartości 5500 zł. Wprowadziła go do ksiąg rachunkowych na konto 011 „Środki trwałe”. Zestaw komputerowy składał się z:

- 1) jednostki centralnej o wartości 4300 zł,
- 2) monitora o wartości 350 zł,
- 3) klawiatury o wartości 50 zł, 4) myszy o wartości 20 zł, 5) drukarki kolorowej o wartości 780 zł.

Amortyzację zestawu komputerowego jednostka rozpoczęła w styczniu 2010 r. metodą liniową. Na koniec 2011 r. amortyzacja wyniosła 3300 zł, co wynika z następującego wyliczenia: $5500 \text{ zł} \times 30\% \times 2 \text{ lata} = 3300 \text{ zł}$. 31 grudnia 2011 r. podjęto decyzję o

trwałym odłączeniu drukarki od zestawu komputerowego i podłączeniu jej do innego zestawu komputerowego o wartości 3800 zł oraz umorzeniu w kwocie 2280 zł. Dotychczasowa amortyzacja drukarki jako części peryferyjnej wyniosła 468 zł, co wynika z następującego wyliczenia: $780 \text{ zł} \times 30\% \times 2 \text{ lata} = 468 \text{ zł}$. W związku z zaistniałymi zdarzeniami wartość początkowa pierwszego zestawu zmniejsza się, począwszy od stycznia 2012 r., o kwotę 312 zł, co wynika z następującego wyliczenia: $780 \text{ zł} - 468 \text{ zł} = 312 \text{ zł}$. Aktualna wartość początkowa pierwszego zestawu komputerowego po zmniejszeniu o odłączoną drukarkę wyniesie więc 5188 zł, co oznacza, że roczne odpisy amortyzacyjne po odłączeniu drukarki wynoszą 1556,40 zł.

Wartość początkowa drugiego zestawu komputerowego po dołączeniu drukarki wynosi 4112 zł ($3800 \text{ zł} + 312 \text{ zł}$), a roczne odpisy amortyzacyjne wynoszą 1233,60 zł ($4112 \text{ zł} \times 30\%$). Ewidencję ww. zdarzeń gospodarczych przedstawia schemat 3.

SCHEMAT 3
Ewidencja odłączenia części peryferyjnej – drukarki (przykład 3)

800 Fundusz jednostki		011 Środki trwałe	
(1) 312	312 (3)	Sp) 5500	312 (1)
		Sp) 3800	
		(3) 312	
400 Amortyzacja		071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	
(2) 1556,40		3300 (Sp.	
(4) 1233,60		2280 (Sp.	
		1556,40 (2)	
		1233,60 (4)	

Objaśnienia do schematu:

Rok 2012

1. Zmniejszenie wartości środka trwałego o nieumorzoną wartość odłączonej drukarki – 312 zł.
2. Amortyzacja roczna pierwszego zestawu komputerowego po odłączeniu drukarki – 1556,40 zł.
3. Zwiększenie wartości drugiego zestawu komputerowego o dołączoną do niego drukarkę komputerową – wartość stanowiąca część nieumorzoną – 312 zł.
4. Roczna amortyzacja drugiego zestawu komputerowego po dołączeniu drukarki – 1233,60 zł.

PRZYKŁAD 4

Zużycie środka trwałego - 2017r.

W księgach rachunkowych jednostki zaewidencjonowano na koncie 011 „Środki trwałe” zestaw komputerowy obejmujący: jednostkę centralną, klawiaturę, mysz, monitor i drukarkę - w jednej kwocie 4300 zł. Zestaw ten został całkowicie zamortyzowany. W trakcie oceny stanu technicznego sprzętu posiadanego przez jednostkę komisja powołana zarządzeniem kierownika jednostki stwierdziła, że zestaw ten jest nieużywany wskutek całkowitego zużycia. Jedynym sprawnym jego elementem była drukarka, która nadawała się do użytkowania po podłączeniu do innego zestawu komputerowego. Wartość drukarki oszacowano, uwzględniając stopień zużycia, na 500 zł.

W związku z zaistniałą sytuacją wystąpiono do kierownika jednostki z wnioskiem o likwidację zespołu komputerowego z wyłączeniem drukarki. Kierownik zaakceptował wniosek komisji, w wyniku czego zestaw komputerowy przekazano do likwidacji, na co sporządzono stosowny protokół LT. Protokół ten łącznie z decyzją kierownika jednostki o likwidacji środka trwałego jest podstawą do wyksięgowania zestawu komputerowego z ewidencji bilansowej i zaksięgowania w ewidencji pozabilansowej do czasu jego fizycznej likwidacji. W ewidencji pozostała drukarka o wartości początkowej 500 zł. Może ona stanowić odrębny środek trwały w przypadku wykorzystania jej np. jako drukarki sieciowej obsługującej więcej niż jeden zestaw komputerowy lub też może być przyłączona do innego zestawu komputerowego, zwiększając jego wartość początkową, z uwzględnieniem naliczonego umorzenia. Sposób wykorzystania drukarki uzależniony jest od decyzji kierownika jednostki. Ewidencję ww. zdarzeń gospodarczych przedstawia schemat 4.

SCHEMAT 4

Ewidencja zużycia środka trwałego (przykład 4)

011 Środki trwałe	071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	221 Należności z tytułu dochodów budżetowych
Sp) 4300 3800 (1)	(1) 3800 4300 (Sp)	500 (3)	(4) 200
760 Pozostałe przychody operacyjne	402 Usługi obce	095 Środki trwałe w likwidacji	
200 (4)	(3) 500	(2) 3800 3800 (5)	

Objaśnienia do schematu:

1. Wyksięgowanie z ksiąg rachunkowych wartości zużytych części składowych zestawu komputerowego (jednostka centralna, monitor, klawiatura, mysz) przekazanych do likwidacji oraz wartości jego umorzenia – 3800 zł.
2. Wprowadzenie do ewidencji pozabilansowej wartości zużytych części składowych zestawu komputerowego (jednostka centralna, monitor, klawiatura, mysz) – 3800 zł.
3. Faktura dotycząca poniesionych kosztów likwidacji zużytych części zestawu komputerowego – 500 zł.
4. Sprzedaż złomu uzyskanego w wyniku likwidacji zużytych części – 200 zł.
5. Wyksięgowanie z ewidencji pozabilansowej zlikwidowanych części zestawu komputerowego.

PRZYKŁAD 5

Niewłaściwe ujęcie środka trwałego w księgach jednostki, korekta ksiąg

Jednostka budżetowa zaewidencjonowała zakupiony laptop o wartości 3300 zł na koncie 011 „Środki trwałe”. Na koniec roku zaksięgowała amortyzację naliczaną stopniowo. Na 31 grudnia 2011 r. naliczona amortyzacja wyniosła 412,50 zł. W następnym roku kontrola przeprowadzona w jednostce wykazała w protokole, że ww. laptop został błędnie ujęty w księgach rachunkowych jednostki, gdyż zgodnie z zapisami polityki

rachunkowości obowiązującej w jednostce składniki majątkowe o wartości 1500-3500 zł podlegają ewidencji na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe” i są jednorazowo umarzane. W związku z tym kontrola wydała zalecenie zaewidencjonowania laptopa zgodnie z zasadami opisanymi w polityce rachunkowości. Kontrolę przeprowadzono już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za

dany rok, co oznacza konieczność wprowadzenia odpowiedniej korekty w księgach rachunkowych roku bieżącego. Ewidencję opisanych zdarzeń gospodarczych przedstawia schemat 5.

SCHEMAT 5

Ewidencja zakupu środka trwałego w księgach rachunkowych jednostki, korekta w księgach po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego (przykład 5)

Rok 2011

011 Środki trwałe	201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami	130 Rachunek bieżący jednostki	071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
(1) 3300	(2) 3300 3300 (1)	3300 (2)	412,50 (3)
400 Amortyzacja	860 Wynik finansowy	Objaśnienia do schematu: 1. Faktura za zakup laptopa – 3300 zł. 2. Zapłata za fakturę – 3300 zł. 3. Naliczenie amortyzacji na koniec roku – 412,50 zł. 4. Przeksięgowanie na koniec roku kosztów amortyzacji na wynik finansowy – 412,50 zł.	
(3) 412,50 412,50 (4)	(4) 412,50		

Rok 2012

011 Środki trwałe	013 Pozostałe środki trwałe	071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	072 Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych
Sp) 3300 3300 (1)	(1) 3300	(2) 412,50 412,50 (Sp)	412,50 (2) 2887,50 (3)

Objaśnienia do schematu:

- Wyksięgowanie z konta 011 i zaksięgowanie na koncie 013 laptopa według wartości początkowej – 3300 zł

Uwaga: Operację tę można przeprowadzić też z wykorzystaniem technicznego konta bilansowego: Wn 900 „Konto techniczne bilansowe”, Ma 011 „Środki trwałe”, Wn 013 „Pozostałe środki trwałe”, Ma 900 „Konto techniczne bilansowe”.

- Przeksięgowanie umorzenia i amortyzacji naliczonych w ubiegłym roku – 412,50 zł.

Uwaga: Operację tę można przeprowadzić też z wykorzystaniem technicznego konta bilansowego: Wn 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”, Ma 900 „Konto techniczne bilansowe”, Wn 900 „Konto techniczne bilansowe”, Ma 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych”.

- Odpisanie pozostałego umorzenia w związku z przekwalifikowaniem laptopa do pozostałych środków trwałych – 2887,50 zł.

401 Zużycie materiałów i energii
(3) 2887,50

PRZYKŁAD 6

Niepoprawne ujęcie remontu środka trwałego jako jego ulepszenia -korekta w księgach rachunkowych

Jednostka - zakład budżetowy - wymieniła w budynku stanowiącym siedzibę (ujętym na koncie 011 „Środki trwałe”) podłogę zniszczoną w sali konferencyjnej (parkiet) na nową. Jednostka poniesione nakłady potraktowała jako ulepszenie środka trwałego i w związku z tym

zwiększyła wartość środka trwałego, jednak po 4 miesiącach stwierdziła, że popełniła błąd. Nakłady poniesione na wymianę podłogi powinny być potraktowane przez tę jednostkę jako remont, ponieważ wymiana miała związek z normalnym zużyciem w toku eksploatacji. W związku z tym jednostka winna skorygować uprzednio zaewidencjonowane nakłady.

Schemat . Ewidencja zwiększenia wartości środka trwałego i korekty tego środka

080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje)”		201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”		131 „Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”	
(1)	(3)	(2)	(1)		(2)
011 „Środek trwały”		400 „Amortyzacja”			
(3)	(5)	(4)	(6)		
402 „Usługi obce”		071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”			
(5)		(6)	(4)		

Objaśnienia do schematu:

1. Faktura za wymianę podłogi w sali konferencyjnej.
2. Uregulowanie zobowiązania z faktury.
3. Rozliczenie poniesionych nakładów i zwiększenie wartości środka trwałego.
4. Naliczenie miesięcznej amortyzacji od nowej wartości środka trwałego.
5. Zmiana kwalifikacji poniesionych nakładów z inwestycji (ulepszenia środka trwałego) na nakłady remontowe - korekta wartości środka trwałego.

6. Wyksięgowanie uprzednio dokonanych odpisów amortyzacyjnych - naprawienie błędnego dokonania odpisu. PPP

KSR- Nr11 „Środki trwałe”

Ulepszenia środków trwałych

Poziom istotności i ulepszenia przeprowadzane etapami

7.9. Jednostka, decydując o zaliczeniu nakładów do ulepszenia, uwzględnia kryterium istotnej wartości początkowej środka trwałego, ustalone w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości. Jeżeli nakłady poniesione na ulepszenie danego obiektu są w skali roku niższe od istotnej wartości początkowej środka trwałego, wówczas uznaje się je za koszty bieżącej działalności (**patrz pkt 4.28-4.32 oraz 8.29-8.32**).

Przykład.

Jednostka w zasadach (polityce) rachunkowości przyjęła, iż istotną wartość początkową środka trwałego wyznacza kwota 3 500 zł. W ciągu roku nakłady na ulepszenie środka transportu (samochodu), polegające na instalacji klimatyzacji wyniosły 2 800 zł.

Ponieważ nie przekroczyły one progu 3 500 zł jednostka uznaje je za koszty bieżącej działalności.

7.10. **Środek trwały może być ulepszany częściej niż raz w roku.** Zdarza się także, że jedno ulepszenie środka trwałego trwa dłużej niż rok. Dlatego nakłady na każde ulepszenie zwiększają wartość początkową środka trwałego w momencie zakończenia całości prac wchodzących w zakres tego ulepszenia i ponownego włączenia obiektu do użytkowania. **Jeżeli ten sam środek trwały stanowi w ciągu roku przedmiot dwóch lub więcej ulepszeń, to jego wartość początkową zwiększa się po włączeniu obiektu do użytkowania następującym po zakończeniu każdego ulepszenia.**

Miary wartości użytkowej

7.11. Miarami wartości użytkowej środka trwałego mogą być w szczególności: okres użytkowania mierzony w latach lub w miesiącach, zdolność wytwórcza, jakość produktów uzyskiwanych przy pomocy środka trwałego, koszty eksploatacji przypadające na jednostkę czasu (patrz art. 31 ust. 1 ustawy), zmniejszenie zanieczyszczenia środowiska, zwiększenie bezpieczeństwa pracy, wyższy komfort przekładający się na wzrost ceny usług (np. czynsz, opłaty za nocleg), zwiększenie powierzchni użytkowej mierzonej w m².

Rodzaje ulepszeń

7.12. **Rozbudowa to działanie, w wyniku którego następuje zmiana parametrów charakterystycznych środka trwałego połączona z rozszerzeniem zakresu obiektu inwentarzowego.** W trakcie rozbudowy zmianie mogą ulec także parametry techniczne lub użytkowe istniejącego środka trwałego. W przypadku budynków parametrami charakterystycznymi są np.: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość, bądź liczba kondygnacji. Specyficzną formą rozbudowy jest trwałe dołączenie do środka trwałego części dodatkowych lub peryferyjnych, np. dołożenie automatycznego podajnika do urządzenia ksero, które wcześniej wymagało podawania ręcznego. Rozbudowa może przybierać formę adaptacji. Przez adaptację rozumie się działania mające na celu dostosowanie środka trwałego do nowych, zmienionych potrzeb. Np., w wyniku adaptacji budynek lub pomieszczenie będą wykorzystywane do innych celów niż dotąd, albo będą pełnić nową funkcję.

7.13. **Przebudowa zmienia parametry techniczne lub użytkowe istniejącego środka trwałego, ale nie zmienia jego parametrów charakterystycznych.** Przykładem może być przebudowa domu mieszkalnego na biurowiec lub odwrotnie. Innym przykładem przebudowy może być np. zamiana w pojeździe skrzyni biegów z ręcznej na automatyczną. Przebudowa może być połączona z modernizacją lub adaptacją (zwłaszcza w przypadku obiektów budowlanych). Jeżeli adaptacja zmienia sposób

wykorzystania środka trwałego bez zmiany jego parametrów charakterystycznych, to spełnia definicję przebudowy.

7.14. Przez modernizację rozumie się unowocześnienie środka trwałego, polegające na dostosowaniu go do nowszych norm i standardów. W wyniku modernizacji poprawie mogą ulec zarówno parametry techniczne jak i użytkowe środka trwałego.

Modernizacja, w wyniku której zmianie ulegają parametry charakterystyczne, techniczne lub użytkowe środka trwałego może stanowić jednocześnie jego rozbudowę lub przebudowę. Niektóre modernizacje obiektów budowlanych traktowane są przez prawo budowlane jako remonty⁶⁾ jednak dla celów ewidencji środków trwałych stanowią one ulepszenie.

7.15. Rekonstrukcja obiektu polega na odbudowie środka trwałego, który uprzednio przestał być zdalny do użytku (np. na skutek niekompletności), jednak nie zaprzestano jego ujmowania. Takie środki trwałe najczęściej mają wartość księgową netto równą zero, gdyż ich wartość początkowa została w pełni umorzona lub dokonano odpisów z tytułu trwałej utraty wartości. Rekonstrukcje czasami nazywane są remontami kapitalnymi, gdy dotyczą maszyn, urządzeń, pojazdów i aparatów, którym przywracane są cechy kompletności i zdalności do użytkowania. Gdy remonty kapitalne są odpowiednikiem rekonstrukcji (odbudowy) powodując przywrócenie środkom trwałym wartości użytkowej mierzonej okresem ekonomicznej użyteczności (na nowo ustalonym), to tym samym spełniają definicję ulepszenia.

Do rekonstrukcji nie muszą być użyte te same materiały, których użyto pierwotnie do budowy środka trwałego, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej (dotyczy to np. obiektów zabytkowych).

7.16. Nakłady na zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego poniesione przed jego oddaniem do użytkowania (np. środka trwałego zakupionego jako używanego) zwiększają wartość początkową, w której obiekt inwentarzowy będzie ujęty w ewidencji środków trwałych.

Ulepszenie obcego środka trwałego

- 7.17. Nakłady poniesione przez jednostkę na ulepszenie obcego środka trwałego, użytkowanego np. na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego, stanowią odrębny obiekt środków trwałych jednostki – „ulepszenie obcego środka trwałego” – pod warunkiem, że sprawuje ona nad nim kontrolę. Za ulepszenie obcego środka trwałego uznaje się również nakłady poniesione przez posiadacza samoistnego (pod warunkiem, że spełniają definicję ulepszenia, a nie remontu czy bieżącej konserwacji – patrz pkt 7.19-7.23). Po uzyskaniu prawa własności dotychczasowy posiadacz samoistny ustala wartość początkową tego środka trwałego w wysokości sumy ceny jego nabycia i nieumorzonej części uprzednio poniesionych kosztów ulepszenia.
- 7.18. Ulepszenie środka trwałego przyjętego do użytkowania na podstawie umowy leasingu finansowego zwiększa wartość początkową tego środka trwałego.

Konserwacje a remonty

- 7.19. **Konserwacja środków trwałych ma na celu utrzymanie sprawności technicznej środka trwałego lub jego części; cechuje ją mniejszy zakres prac niż remont.** Konserwacje mają charakter prewencyjny, zapobiegają remontom środków trwałych.
- Przykład.* Konserwację stanowi wymiana paska rozrządu w silniku samochodowym. Dzięki terminowej wymianie paska unika się poważnej awarii silnika, a tym samym o wiele większych nakładów. Inne prace konserwacyjne w pojazdach to wymiana oleju i filtrów, klocków i tarcz hamulcowych, zespołu sprzęgła, amortyzatorów, tłumików, a więc tych części zamiennych, których nawet prawidłowe funkcjonowanie i tak wiąże się ze zużyciem znacząco szybszym, niż okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego.
- 7.20. **Remont to wykonywanie robót polegających na przywróceniu stanu pierwotnego istniejącego środka trwałego, w jakim został on wprowadzony do ewidencji środków trwałych, które nie stanowią bieżącej konserwacji.** Remont nie staje się ulepszeniem w razie stosowania do remontu materiałów innych – także lepszych, niż zawartych w środku trwałym, w momencie jego przyjęcia do użytkowania, o ile nie powoduje to istotnej zmiany wartości użytkowej środka trwałego.

Remonty bieżące (typowe, awaryjne)

- 7.21. **Nakłady na remonty bieżące (typowe, awaryjne) traktowane są jako koszty okresu, w którym zostały poniesione.** Remonty bieżące (awaryjne) to najczęściej występujący w jednostkach rodzaj remontów.
- 7.22. **Rodzajem remontów typowych są remonty okresowe, a więc takie, które są powtarzane regularnie.** Okres międzyremontowy mierzony jest w jednostkach czasu lub pracy wykonanej przez środek trwały (kilometry, maszynogodziny itd.). Okresy międzyremontowe oraz zakres remontu okresowego zazwyczaj ustala producent środka trwałego. Koszty remontów okresowych mogą być rozliczane przez cały okres międzyremontowy (jako czynne rozliczenia między okresowe kosztów), w zależności od przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

Remonty nadzwyczajne

- 7.23. Remonty nadzwyczajne to remonty, które mają za zadanie usunięcie niekorzystnych skutków jakie na środek trwały wywarły nagłe i nieprzewidziane zdarzenia, w tym także losowe. Do zdarzeń takich zalicza się m.in. uszkodzenia środków trwałych przez powódzie, pożary, wybuchy, trzęsienia ziemi, wypadki samochodowe, gradobicie, wichury, nawałnice itd. Remonty nadzwyczajne mają na celu usuwanie skutków zniszczeń spowodowanych przez nieprzewidziane zdarzenia, nie zaś skutków zużycia środków trwałych spowodowanych ich użytkowaniem lub oddziaływaniem czynników zewnętrznych. Nakłady na remonty nadzwyczajne, które przeprowadza się w celu usunięcia skutków zdarzeń losowych ujmowane są jako pozostałe koszty operacyjne. Zdarzenie losowe, w wyniku którego następuje zniszczenie środka trwałego może spowodować konieczność jego rekonstrukcji, częściowej likwidacji lub likwidacji (patrz pkt 9.5-9.12 oraz 9.14-9.20). Kosztów poniesionych w związku z likwidacją lub odbudową środka trwałego nie kwalifikuje się już do remontów nadzwyczajnych.

Części

- 7.24. Części zakupione w celu wykorzystania do konserwacji, remontu lub ulepszenia środka trwałego co do zasady są uznawane za składnik aktywów obrotowych (zapasów).

- 7.25. Wartość części zużytych na potrzeby konserwacji i typowych remontów środków trwałych obciąża koszty okresu i nie zwiększa wartości początkowej środków trwałych.
- 7.26. Wartość części zużytych w ramach ulepszenia środka trwałego zwiększa koszty ulepszenia, a następnie wartość początkową środka trwałego.
- 7.27. Wartość (w cenie sprzedaży netto) odzyskanych w trakcie remontu i przyjętych do magazynu lub sprzedanych części (materiałów) odnosi się na pozostałe przychody operacyjne.

Inwestycja w obcym środku trwałym:

jest to każdy wkład poczyniony w środku trwałym niestanowiącym własności lub współwłasności jednostki (np.: montaż instalacji w wynajętym lokalu);

- nakłady w obcym środku trwałym powinny mieć postać ulepszenia, a nie remontu;
- aby nakłady w obcym środku trwałym mogły zostać uznane za samodzielny obiekt inwentarzowy,
- jednostka musi dysponować tym obiektem na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub użyczenia.
- obejmują koszty adaptacji, przebudowy itp., stanowią przedsięwzięcia wynajętych obcych środkach trwałych w celu dostosowania ich własnych potrzeb użytkownika;
- obce środki trwałe figuruje w księgach rachunkowych właściciela;
- koszty dostosowania obcych środków trwałych do potrzeb użytkownika są ujmowane w jego księgach rachunkowych.

Rozliczenie nakładów w obcych środkach trwałych:

- zgodnie z zapisami umowy najmu, dzierżawy lub użyczenia;
- zgodnie z art. 676 k.c. jeżeli najemca ulepszył rzecz wynajętą, wynajmujący (przykładowo jednostka budżetowa) w braku odmiennej umowy może według swojego wyboru:
 - a) zatrzymać ulepszenie za zapłatą sumy odpowiadające ich wartości w chwili zwrotu lub
 - b) żądać przywrócenia stanu poprzedniego

Budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie:

- zgodnie z art.46§1 k.c. podstawową zasadą jest, że budynek nie może stanowić odrębnego od gruntu przedmiotu własności;
- **wyjątkiem od wymienionej zasady są m.in. grunty stanowiące własność Skarbu Państwa lub jst oraz ich związków;**
- budynki wybudowane na cudzym gruncie stanowią odrębne obiekty inwentarzowe.

Inwentaryzacja środków trwałych w budowie:

- Środki trwałe w budowie (z wyjątkiem maszyn i urządzeń w budowie) inwentaryzuje się **w drodze weryfikacji** stanów księgowych z dokumentami księgowymi, uzgodnienie poniesionych nakładów z wykonawcami budów, instytucjami projektującymi budowy, dostawcami maszyn i urządzeń.
- Maszyny i urządzenia w budowie inwentaryzuje się **w formie spisu z natury**

Weryfikacja środków trwałych w budowie ma na celu ustalenie:

- kompletności ujętych kosztów;
- czy obiekty zakończone zostały odebranie stosownym protokołem i wprowadzone na stan środków trwałych;
- czy nakłady zostały prawidłowo wycenione (cena nabycia lub koszt wytworzenia);
- czy naliczono i ujęto w ewidencji należne za okres budowy odsetki od kredytów, pożyczek, różnice kursowe.

Termin inwentaryzacji środków trwałych w budowie

- Środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, znajdujące się na terenie strzeżonym można inwentaryzować w formie z spisu z natury **raz w ciągu 4 latach**, w pozostałych okresach w formie weryfikacji;
- Wymienione składniki mogą być spisywane w dowolnym terminie w ciągu roku.

PRZYKŁAD:

Ulepszenie w obcym środku trwałym w księgach jednostki budżetowej

Jednostka budżetowa, ze względu na braki lokalowe, korzysta z pomieszczeń innej jednostki na podstawie umowy użyczenia. W związku ze złym stanem technicznym tych pomieszczeń jednostka przeprowadziła ich modernizację. Jak zaksięgować taką inwestycję? Na powyższy cel jednostka otrzymała środki pieniężne z budżetu (inwestycję ujęto w planie finansowym).

W przedstawionej sytuacji mamy do czynienia z ulepszeniem obcego środka trwałego, które wprowadza się do ewidencji środków trwałych jako odrębny obiekt inwentarzowy.

W świetle art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. c) ustawy o rachunkowości, ulepszenia w obcych środkach trwałych zaliczane są do środków trwałych jednostki.

Stanowią one oddzielne obiekty inwentarzowe środków trwałych, gdyż poniesionych przez jednostkę nakładów na ulepszenie nie da się doliczyć do dotychczasowej wartości obiektu (maszyny, urządzenia, budynku, budowli).

Figuruje ona bowiem w księgach właściciela, a nie użytkownika obiektu, który dokonał ulepszenia.

Nakłady poniesione na ulepszenie obcego środka trwałego wskazane jest ująć początkowo na koncie 080 "Środki trwałe w budowie (inwestycje)". Dopiero po zakończeniu prac, ulepszenie w obcym środku trwałym wprowadza się do ewidencji środków trwałych (na podstawie dowodu wewnętrznego OT), zapisem:

– Wn konto 011 "Środki trwałe"

(w analityce: Ulepszenie w obcym środku trwałym),

– **Ma konto 080** "Środki trwałe w budowie (inwestycje)".

Należy przy tym pamiętać, że ulepszenie w obcym środku trwałym wprowadza się do ewidencji środków trwałych, kwalifikując do właściwej grupy Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). Klasyfikacja ta jest uzależniona od tego, na jaki środek trwały poniesiono nakłady. W przypadku gdy ulepszenie dotyczy obcego budynku lub budowli, przypisuje się je do grupy 1 KŚT "Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego".

Wartość początkowa ulepszenia w obcym środku trwałym jest podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych według zasad ogólnych.

Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Przykład

I. Założenia:

Jednostka budżetowa- ze względu na braki lokalowe korzysta z pomieszczeń innej jednostki na podstawie umowy użyczenia. W związku ze złym stanem technicznym wynajmowanych pomieszczeń przeprowadziła ich modernizację (przystosowała je do używania na potrzeby działalności statutowej), ponosząc nakłady w wysokości: 19.500 zł. Na powyższy cel jednostka otrzymała środki pieniężne (inwestycję ujęła w planie finansowym).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – wpływ środków na inwestycję	19.500 zł	130	223
2. FZ – nakłady poniesione na ulepszenie	19.500 zł	080	240
3. OT – przyjęcie ulepszenia w obcym środku trwałym do używania i wprowadzenie do ewidencji środków trwałych	19.500 zł	011	080
4. WB – zapłata za fakturę dotyczącą kosztów ulepszenia	19.500 zł	240	130

5. PK – przebieganie równowagi wydatków poniesionych na ulepszenie w obcym środku trwałym (pod datą zapłaty za fakturę)	19.500 zł	810	800
---	-----------	------------	------------

Likwidacja środków trwałych

Zasady gospodarowania mieniem ruchomym.

Aktualnie obowiązuje:

ROZPORZĄDZENIE RADY MINISTRÓW z dnia 21 października 2019 r.
w sprawie szczegółowego sposobu gospodarowania składnikami
rzecзовymi majątku ruchomego Skarbu Państwa (tj. Dz. U z 2023r.,
poz.2303)

Sposób gospodarowania składnikami rzeczowymi majątku ruchomego

Jednostka wykorzystuje składniki rzeczowe majątku ruchomego do realizacji swoich zadań oraz gospodaruje tymi składnikami w sposób oszczędny i racjonalny.

Jednostka utrzymuje składniki rzeczowe majątku ruchomego w stanie nie pogorszonym, z uwzględnieniem normalnego zużycia.

Składniki rzeczowe majątku ruchomego jednostki mogą być wykorzystywane do jednoczesnej realizacji zadań innych jednostek, jeżeli nie ogranicza to wykonywania własnych zadań jednostki i nie powoduje powstania dodatkowych kosztów po jej stronie.

Jednostka analizuje na bieżąco stan majątku ruchomego, z uwzględnieniem jego stanu technicznego oraz przydatności do dalszego użytkowania.

Kierownik jednostki w przypadku stwierdzenia, w toku bieżącej działalności jednostki albo w trakcie inwentaryzacji prowadzonej na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, składników rzeczowych majątku ruchomego, **które (§ 2) :**

a) nie są i nie będą mogły być wykorzystane w realizacji zadań związanych z działalnością organu lub jednostki, o których mowa w § 1, lub
b) nie nadają się do użytkowania ze sprzętem używanym przez organ lub jednostkę, o których mowa w § 1, a ich przystosowanie byłoby technicznie lub ekonomicznie nieuzasadnione,

2) zużytych składnikach rzeczowych majątku ruchomego – należy przez to rozumieć składniki rzeczowe majątku ruchomego:

a) posiadające wady lub uszkodzenia, których naprawa byłaby ekonomicznie nieuzasadniona, lub
b) zagrażające bezpieczeństwu użytkowników lub najbliższego otoczenia, lub
c) które całkowicie utraciły wartość użytkową, lub
d) które są technicznie przestarzałe, a ich remont byłby ekonomicznie nieuzasadniony;

- powołuje komisję do oceny przydatności tych składników do dalszego użytkowania, która przedstawia propozycje dotyczące dalszego użytkowania albo zakwalifikowania tych składników do kategorii majątku zużytego lub zbędnego, z przeznaczeniem do zagospodarowania w sposób określony w § 7.

W skład komisji powołuje się co najmniej trzy osoby spośród pracowników jednostki.

Komisja sporządza protokół z przeprowadzonej oceny składników rzeczowych majątku ruchomego.

Do protokołu, o którym mowa w ust. 4, komisja załącza wykaz zużytych i zbędnych składników rzeczowych majątku ruchomego, z propozycją sposobu zagospodarowania tych składników.

Przed wybraniem sposobu zagospodarowania składników rzeczowych majątku ruchomego kierownik jednostki ustala wartość jednostkową poszczególnych składników.

O zakwalifikowaniu składnika rzeczowego majątku ruchomego do kategorii majątku zbędnego lub zużytego oraz o sposobie jego zagospodarowania decyduje kierownik jednostki.

Przed wybraniem sposobu zagospodarowania oraz zakwalifikowania składników rzeczowych majątku ruchomego oraz praw na dobrach niematerialnych do majątku zbędnego lub zużytego jednostka ustala wartość jednostkową poszczególnych składników oraz praw.

Jak wskazuje § 2a. w.w rozporządzenia, składniki zbędne lub zużyte mogą być przedmiotem sprzedaży, oddania w najem lub dzierżawę, nieodpłatnego przekazania oraz darowizny, z zastrzeżeniem, że te składniki majątkowe i prawa o znacznej wartości mogą być przedmiotem darowizny, jeżeli ich sprzedaż nie dojdzie do skutku.

Ale co ważne przy gospodarowaniu zbędnymi składnikami rzeczowymi majątku ruchomego uwzględnia się, w pierwszej kolejności, potrzeby innych jednostek.

W sytuacji gdy w jednostce nie uda się zagospodarować tych składników i praw w sposób określony powyżej, wówczas mogą być one zlikwidowane, z wyjątkiem gdzie ich wartość przekracza 200 000 zł,¹⁷ wówczas decyzja ta podejmowana jest w porozumieniu z Prezesem Prokuratury Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej.

Ogólne zasady zaprzestania ujmowania środków trwałych zostały również przedstawione w KSR nr 11, gdzie w pkt 9. 1. zapisano, iż jednostka

¹⁷ Kwota określona na dzień podjęcia decyzji o zagospodarowaniu w sposób, o którym mowa w § 8, ust. 1 i 4 - Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 kwietnia 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu gospodarowania niektórymi składnikami majątku Skarbu Państwa (DzU z 2017 r., poz. 729) i dalej utrzymana

zaprzestaje ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych na skutek jego rozchodu w rozumieniu pkt 3.11.

Z chwilą rozchodu danego obiektu następuje zakończenie jego amortyzacji (KSR nr 11- pkt 8.34) wyłączenie z ewidencji środków trwałych i kasacja numeru inwentarzowego.

SPRZEDAŻ:

§ 9. 1. Organ lub jednostka, o których mowa w § 1, dokonuje sprzedaży składników rzeczowych majątku ruchomego o wartości przekraczającej kwotę 2000 zł., w trybie:

- 1) przetargu publicznego;
- 2) publicznego zaproszenia do negocjacji;
- 3) aukcji.

2. Zbędnych lub zużytych składników rzeczowych majątku ruchomego organu lub jednostki, o których mowa w § 1, oraz jednostki podległej organowi, o którym mowa w § 1, lub przez niego nadzorowanej nie mogą nabywać na podstawie § 8 ust. 1 pkt 1 oraz w trybach określonych w ust. 1:

- 1) kierownik jednostki;
- 2) główny księgowy jednostki;
- 3) osoby odpowiedzialne za gospodarkę majątkową w jednostce;
- 4) osoby biorące udział w podejmowaniu decyzji o zakwalifikowaniu tych składników do kategorii majątku zbędnego lub zużytego;
- 5) osoby pozostające z osobami, o których mowa w pkt 1–4, w stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa albo w innym stosunku faktycznym mogącym budzić wątpliwości co do bezstronności lub bezinteresowności osób, o których mowa w pkt 1–4.

§ 10. 1. Przetarg publiczny organizuje, ogłasza i przeprowadza organ, o którym mowa w § 1, albo kierownik jednostki.

2. Czynności związane z przeprowadzeniem przetargu publicznego wykonuje komisja przetargowa w składzie co najmniej trzyosobowym, powołana przez organ, o którym mowa w § 1, albo kierownika jednostki spośród pracowników jednostki, przy czym, jeżeli liczba pracowników uniemożliwia powołanie do jej składu trzech osób, komisji nie powołuje się, a jej zadania wykonuje organ, o którym mowa w § 1, albo kierownik jednostki.

§ 11. 1. Cenę wywoławczą składnika rzeczowego majątku ruchomego w przetargu publicznym ustala się w wysokości odpowiadającej wartości, o której mowa w § 3. 2. Sprzedaż składnika rzeczowego majątku ruchomego w trybie przetargu publicznego nie może nastąpić za cenę niższą od ceny wywoławczej, z zastrzeżeniem § 23 ust. 2.

§ 12. Przedmiotem przetargu publicznego może być jeden lub więcej składników rzeczowych majątku ruchomego.

Bardzo istotne informacje zwłaszcza dla pracowników, którzy korzystali z rzeczowego majątku ruchomego oraz prawa na dobrach niematerialnych, zostały wprowadzone od 01.01.2017 r. do nowego rozporządzenia o gospodarowaniu majątkiem.¹⁸

W § 8

Nowy zapis w rozporządzeniu wskazuje, iż składniki rzeczowe majątku ruchomego oraz prawa na dobrach niematerialnych o łącznej wartości do 3500 zł (10.000) oddane pracownikowi jednostki pozostającemu w stosunku pracy do użytku służbowego na okres co najmniej jednego roku, mogą zostać sprzedane temu pracownikowi z pominięciem trybów określonych w § 9, które zarezerwowano tylko dla obcych podmiotów.

Sposób ten stosuje się do osób pozostających w stosunku służby w rozumieniu art. 8 ust. 15 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁹ oraz do osób delegowanych na podstawie odrębnych przepisów.

¹⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 kwietnia 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu gospodarowania niektórymi składnikami majątku Skarbu Państwa (DzU z 2017 r., poz. 729), § 36

¹⁹ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁹ (DzU. z 2016 r. poz. 963, ze

KSR Nr 11- PO ZMIANIE PRZEPISÓW- 2017

Sprzedaż, dzierżawa oraz najem zbędnych lub zużytych składników rzeczowych majątku ruchomego oraz zbędnych praw na dobrach niematerialnych

Zgodnie z KSR NR 11²⁰- sprzedaż lub nieodpłatne przekazanie środków trwałych zostały uregulowane w sposób następujący :

- **Zaprzestanie ujmowania środka trwałego następuje pod datą jego sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania.**
- **Wartość księgową netto sprzedanego lub przekazanego nieodpłatnie środka trwałego odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Przychód ze sprzedaży ujmuje się w pozostałych przychodach operacyjnych, a**
- **wynik z takiej transakcji prezentuje się jako zysk lub stratę z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.**

PRZYKŁAD:

Ewidencja sprzedaży lub likwidacji środka trwałego w księgach jednostek budżetowych

W wyniku inwentaryzacji rocznej w jednostce budżetowej stwierdzono, iż na stanie jednostki znajdują się środki trwałe, nie wszystkie przydatne dla jednostki, a niektóre właściwie uległy całkowitemu zużyciu. W związku z tym kierownik jednostki podjął decyzję o sprzedaży nieprzydatnego środka trwałego oraz

zm. zm.))

²⁰ KSR nr 11- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia Uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki Trwałe” (Dziennik Urzędowy z 29 maja 2017r., poz.105), pkt.9.3. i pkt.9.4.

o likwidacji środka trwałego, który uległ całkowitemu zużyciu.

Wartość początkowa środka trwałego, zgodnie z zapisami pochodzącymi z ksiąg rachunkowych:

- *podlegającego sprzedaży – wynosi 25.000 zł, a jego dotychczasowe umorzenie – 20.000 zł; w wyniku przetargu uzyskano cenę sprzedaży na poziomie 6.600 zł; jednostka nie jest podatnikiem VAT*
- *podlegającego likwidacji – wynosi 10.000 zł, a jego dotychczasowe umorzenie 9.800 zł.*

I. Sprzedaż środka trwałego

1) Wyksięgowanie z ksiąg rachunkowych środka trwałego – w związku z jego sprzedażą

Wn 071 „Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych”

– wartość umorzona – 20.000 zł

Wn 800 „Fundusz jednostki” – wartość nieumorzona – 5.000 zł

Ma 011 „Środki trwałe” – 25.000 zł

2) Faktura sprzedaży środka trwałego – 6.600 zł

Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

3) Wpłata na rachunek bankowy jednostki kwoty wynikającej z faktury z pkt. 2 (WB) – 6.600 zł

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce – subkonto dochodów – § 0970)

Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

II. Likwidacja środka trwałego.

1) Wyksięgowanie środka trwałego z ewidencji bilansowej do ewidencji pozabilansowej, w związku z postawieniem środka trwałego w stan likwidacji –10.000 zł

Wn 091 „Środki trwałe w likwidacji” (ewidencja pozabilansowa)

2) Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia - 9.800 zł

Wn 071 „Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych

Ma 011 „Środki trwałe”

3) Wyksięgowanie wartości netto środka trwałego – 200 zł

Wn 800 „Fundusz jednostki”

Ma 011 „Środki trwałe”

**4) Wyksięgowanie wartości środka trwałego z ewidencji pozabilansowej,
po zakończeniu fizycznej likwidacji tego środka – 10.000 zł**

Ma 091 „Środki trwałe w likwidacji” (ewidencja pozabilansowa).

PRZYKŁAD:

Ewidencja zdarzeń związanych z kradzieżą środka trwałego

W jednostce budżetowej w 2017r. został skradziony laptop. Wartość początkowa tego środka trwałego wynosi 4.580 zł, a dotychczasowe jego umorzenie 2.460 zł.

Jednostka zgłosiła ten fakt na policję, która po przeprowadzeniu postępowania umorzyła sprawę. Składnik majątku był ubezpieczony, dlatego też jednostka wystąpiła do ubezpieczyciela o odszkodowanie, które otrzymała w kwocie 3.600 zł.

1) Wyksięgowanie składnika majątkowego z ewidencji bilansowej do pozabilansowej

Wn 071 „Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych”

– dotychczasowe umorzenia – 2.460 zł

Wn 800 „Fundusz jednostki” – wartość nieumorzona – 2.120 zł

Ma 011 „Środki trwałe” – wartość początkowa 4.580 zł

Wn 091 „Środki trwałe w likwidacji” – wartość początkowa 4.580 zł

**2) W wyniku umorzenia sprawy przez policję jednostka otrzymała od ubezpieczyciela
odszkodowanie**

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (analitka – § 097)

Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

3) Wyksięgowanie środka z ewidencji pozabilansowej – po umorzeniu sprawy

Ma 091 „Środki trwałe w likwidacji” – wartość początkowa – 4.580 zł

4) Przekazanie uzyskanego odszkodowania na rachunek budżetu

Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”

**5) Przeksięgowanie zrealizowanych dochodów na podstawie sprawozdania
o dochodach**

Wn 800 „Fundusz jednostki”

Ma 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Darowizna i nieodpłatne przekazanie **składników majątku,**

§ 38. 1. Organ lub jednostka, o których mowa w § 1, może nieodpłatnie przekazać składniki rzeczowe majątku ruchomego jednostce sektora finansów publicznych lub państwowej osobie prawnej, która nie jest jednostką sektora finansów publicznych.

2. ()

3. Nieodpłatne przekazanie następuje na pisemny wniosek jednego z podmiotów, o których mowa w ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 7. Nieodpłatne przekazanie następuje na czas oznaczony lub nieoznaczony.

§ 39. 1. Organ lub jednostka, o których mowa w § 1, może dokonać darowizny składników rzeczowych majątku ruchomego na rzecz:

- 1) jednostek sektora finansów publicznych lub państwowych osób prawnych, które nie są jednostkami sektora finansów publicznych;
- 2) jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, niebędących jednostkami sektora finansów publicznych, oraz fundacji lub organizacji pożytku publicznego, które prowadzą działalność charytatywną, opiekuńczą, kulturalną, leczniczą, oświatową, naukową, badawczo-rozwojową, wychowawczą, sportową lub turystyczną, z przeznaczeniem na realizację ich celów statutowych.

3. Darowizny dokonuje się na pisemny wniosek zainteresowanego **podmiotu. (...)**

Informacje o tych darowiznach, zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej jednostki.

Wycofanie z ewidencji i likwidacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Rozdział 5

Likwidacja zbędnych lub zużytych składników rzeczowych majątku ruchomego

§ 42. 1. Likwidacji zbędnych lub zużytych składników rzeczowych majątku ruchomego stanowiących odpady dokonuje się zgodnie z przepisami ustawy z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach (Dz. U. z 2023 r. poz. 1587, 1597, 1688, 1852 i 2029), w szczególności z uwzględnieniem hierarchii sposobów postępowania z odpadami, o której mowa w art. 17–19 tej ustawy.

2. Składniki rzeczowe majątku ruchomego, które:

- 1) były wykorzystywane do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych lub czynności w zakresie cyberbezpieczeństwa przez podmioty upoważnione do wykonywania tych czynności,
- 2) zostały dostarczone organowi lub jednostce, o których mowa w § 1, pod warunkiem ich niezbywania lub nieprzekazywania podmiotom trzecim,
- 3) służą do przetwarzania danych, w tym danych osobowych, takie jak telefony komórkowe, tablety, laptopy, dyski twarde,
- 4) stanowią newralgiczny sprzęt w rozumieniu art. 7 pkt 12 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1605 i 1720) – **mogą być zlikwidowane bez próby zagospodarowania w inny sposób.**

2a. Likwidacji składników rzeczowych majątku ruchomego dokonuje się przez ich zniszczenie.

3. Czynności mających na celu zniszczenie dokonuje komisja likwidacyjna w składzie co najmniej trzyosobowym, powołana przez organ, o którym mowa w § 1, albo kierownika jednostki spośród pracowników jednostki, przy czym, jeżeli liczba pracowników

uniemożliwia powołanie do jej składu trzech osób, komisji nie powołuje się, a jej zadania wykonuje organ, o którym mowa w § 1, albo kierownik jednostki.

4. Komisja, o której mowa w ust. 3, może mieć charakter okresowy lub stały.

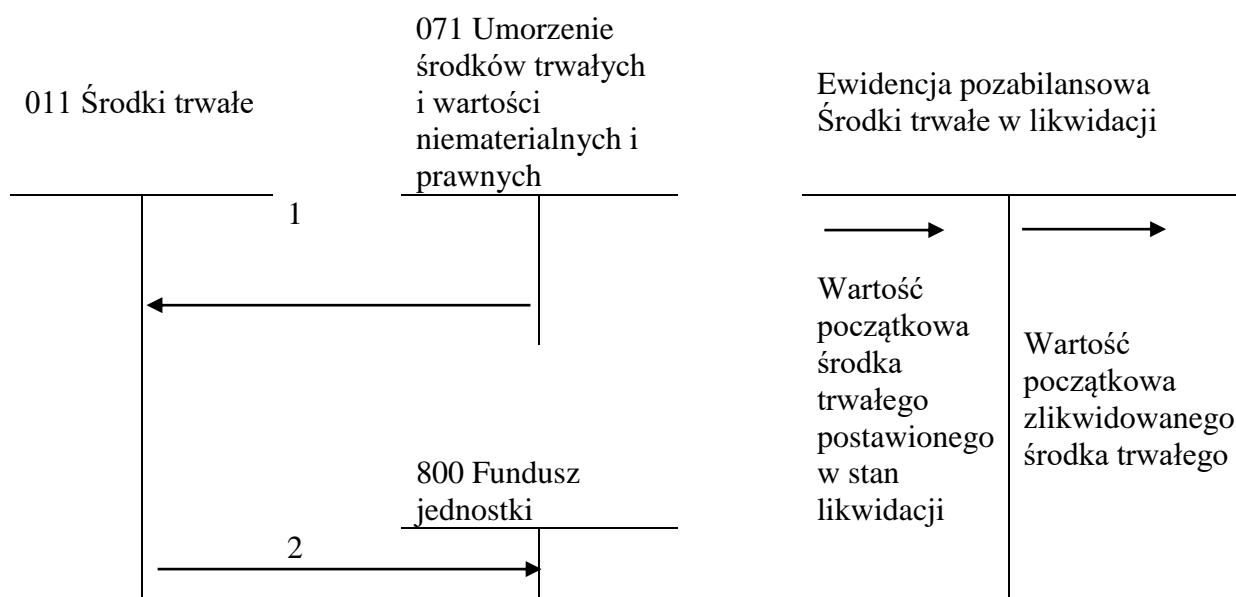
5. Z czynności zniszczenia komisja likwidacyjna sporządza protokół zawierający:

- 1) datę zniszczenia;
- 2) nazwę, rodzaj, cechy identyfikujące oraz wartość składnika rzeczowego majątku ruchomego;
- 3) przyczynę zniszczenia;
- 4) imiona i nazwiska oraz podpisy członków komisji likwidacyjnej.

Unieszkodliwienia składników rzeczowych majątku ruchomego dokonują przedsiębiorcy prowadzący działalność w zakresie odzysku lub unieszkodliwiania odpadów, którzy zostali wskazani w ustawie z dnia 29 listopada 2000 r. - Prawo atomowe () lub którzy uzyskali zezwolenie na prowadzenie tej działalności na podstawie art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach.

Likwidacja sprzętu elektronicznego - ustawa o zużytych sprzęcie elektronicznym.

Schemat . Likwidacja środka trwałego



Objaśnienia do schematu:

- 1 – Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia środka trwałego
- 2 – Wyksięgowanie wartości księgowej netto likwidowanego środka trwałego

KSR NR 11

Zaprzestanie ujmowania środka trwałego

Ogólne zasady zaprzestania ujmowania środków trwałych

9.1. Jednostka zaprzestaje ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych na skutek jego rozchodu w rozumieniu pkt 3.11. **Z chwilą rozchodu danego obiektu następuje zakończenie jego amortyzacji (por. pkt 8.34) wyłączenie z ewidencji środków trwałych i kasacja numeru inwentarzowego.**

9.2. Wartość księgowa netto rozchodowanego środka trwałego, z wyłączeniem przekwalifikowania, wniesienia w formie aportu oraz wymiany w okresie gwarancji, obciąża bieżący wynik finansowy i stanowi element wyniku z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.

Sprzedaż lub nieodpłatne przekazanie

9.3. Zaprzestanie ujmowania środka trwałego następuje pod datą jego sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania.

9.4. Wartość księgową netto sprzedanego lub przekazanego nieodpłatnie środka trwałego odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Przychód ze sprzedaży ujmuje się w pozostałych przychodach operacyjnych, a wynik z takiej transakcji prezentuje się jako zysk lub stratę z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.

Likwidacja, niedobór środka trwałego

9.5. Objęty ewidencją środek trwały może utracić zdatność do użytkowania, lub jego użytkowanie jest nieopłacalne ze względu np. na fizyczne zużycie lub uszkodzenie, zużycie moralne wynikające z postępu technicznego, zmianę przepisów, zdarzenie losowe lub zmianę rodzaju prowadzonej przez jednostkę działalności. Wystąpienie tych okoliczności może

uzasadniać dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości takiego środka trwałego (zgodnie z postanowieniami KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”) lub postawienie go w stan likwidacji.

9.6. Postawienie środka trwałego w stan likwidacji oznacza podjęcie udokumentowanej decyzji o wycofaniu środka trwałego z użytkowania oraz zaprzestania jego ujmowania w księgach rachunkowych i prowadzi do jego likwidacji polegającej na:

- a) fizycznym unicestwieniu (rozbiórka, demontaż, złomowanie), albo
- b) wyłączeniu środka trwałego z ksiąg rachunkowych, bez przeprowadzania fizycznej likwidacji, albo
- c) wykorzystaniu likwidowanego środka trwałego jako bazy (elementu konstrukcyjnego) nowego środka trwałego.

9.7. Postawiony w stan likwidacji środek trwały ujmuje się w ewidencji pozabilansowej do momentu jego fizycznej likwidacji, z zastrzeżeniem pkt 9.8.

9.8. Zaprzestanie ujmowania środka trwałego w ewidencji pozabilansowej mimo nie przeprowadzenia jego fizycznej likwidacji następuje wtedy, gdy jest to uzasadnione względami ekonomicznymi lub brakiem technicznych możliwości fizycznej likwidacji.

Przykład. Środek trwały sieciowy, którego trasa przebiega pod ziemią został trwale odłączony od sieci.

Jednostka zaprzestaje jego użytkowania, ale przewód (rura) nadal pozostaje w gruncie. W takiej sytuacji, za moment zaprzestania ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych uznaje się trwałe odłączenie od sieci, zaś zaprzestanie ujmowania w ewidencji pozabilansowej następuje **w dacie zgłoszenia wyłączenia przewodu z eksploatacji do Geodezyjnej Ewidencji Sieci Uzbrojenia Terenu, prowadzonej przez właściwego starostę.**

9.9. Koszty poniesione w związku z likwidacją środka trwałego obciążają pozostałe koszty operacyjne i stanowią element wyniku na rozchodzie niefinansowych aktywów trwałych. Ewentualne odzyski z likwidacji środka trwałego (np. ze sprzedaży złomu) korygują wynik na rozchodzie niefinansowych aktywów trwałych.

9.10. Przyczyną likwidacji środka trwałego, może być uczynienie z niego elementu konstrukcyjnego nowego środka trwałego (patrz pkt 6.53-6.54). W takim przypadku jednostka przenosi wartość netto likwidowanego środka trwałego do środków trwałych w budowie pod datą udokumentowanego rozpoczęcia budowy nowego środka trwałego, którego bazę stanowi wcześniej użytkowany przez jednostkę środek trwały. **Przeniesienie następuje tylko wtedy, gdy zostały spełnione łącznie dwa warunki:**

- a) zaprzestano użytkowania dotychczasowego środka trwałego,
- b) w wyniku poniesienia nakładów powstaje środek trwały o innej charakterystyce i przeznaczeniu, co powoduje przyjęcie do użytkowania po zakończeniu budowy nowego obiektu środka trwałego.

9.11. Likwidacja części składowej środka trwałego (określonej w pkt 4.17), w tym częściowa likwidacja budynku lub budowli, **zgodnie z osądem jednostki może wymagać:**

- a) likwidacji i zaprzestania ujmowania w księgach rachunkowych środka trwałego, jeżeli trwale przestaje on być kompletny i zdalny do użytkowania,
- b) ujęcia skutków likwidacji części składowej analogicznie jak odłączenie części dodatkowej lub peryferyjnej opisane w pkt 9.14-9.17 lub
- c) przeprowadzenia testów na utratę wartości środka trwałego zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów” i dokonania ewentualnego odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.

Przykład. Elementem konstrukcyjnym należącego do jednostki budynku jest przylegający do niego garaż. Garaż posiada jedną ścianę wspólną z pozostałą częścią budynku. Wyburzenie garażu (zgodnie ze stosownymi pozwoleniami) nie powoduje iż budynek przestaje być kompletny i zdalny do używania. W takiej sytuacji jednostka może skorygować wartość brutto i dotychczasowe umorzenie obiektu inwentarzowego jakim jest budynek o wartości brutto i umorzenie przypadające na likwidowaną część budynku, o ile wartość księgowa netto likwidowanej części jest istotna i jednostka jest w stanie wiarygodnie oszacować każdą z wymienionych wartości.

W przeciwnym przypadku jednostka jest zobowiązana przeprowadzić test na utratę wartości budynku i ująć odpowiedni odpis z tytułu utraty wartości (o ile utrata wartości będzie miała miejsce).

Wymiana części składowych środka trwałego jest uznawana za remont lub ulepszenie środka trwałego zgodnie z zapisami rozdziału 7.

9.12. Likwidacja elementu obiektu zbiorczego (**patrz pkt 5.8-5.10**) może zostać ujęta:

a) analogicznie jak odłączenie części dodatkowej lub peryferyjnej opisane w **pkt 9.14-9.17**
lub

b) poprzez przeprowadzenie testów na utratę wartości obiektu zbiorczego i dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.

Wymiana elementu obiektu zbiorczego jest uznawana za remont lub ulepszenie środka trwałego zgodnie z zapisami rozdziału 7.

9.13. Środek trwały uznany za niedobór przestaje być ujmowany w księgach rachunkowych pod datą decyzji kierownika jednostki co do sposobu rozliczenia tego niedoboru. Do tego czasu środek trwały pozostaje w księgach rachunkowych. Na dzień ujawnienia niedoboru jednostka dokonuje odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości i zaprzestaje dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

***Przykład.** Środek trwały został skradziony. Za moment zaprzestania jego ujmowania w księgach rachunkowych uznaje się moment otrzymania od organów ścigania informacji o umorzeniu postępowania, albo inną przesłankę wskazującą jednoznacznie na brak realnej możliwości odzyskania środka trwałego.*

Dokumentowanie darowizny, nieodpłatnego przekazania i likwidacji majątku (wzory zarządzeń i protokołów).

Dowód przychodowy OT "**Przyjęcie środka trwałego**" dokumentuje zarówno przychód nowych środków trwałych z zakupu, jak i środków trwałych używanych, wytworzonych we własnym zakresie, a także ulepszonych.

Podstawę sporządzenia dowodu OT stanowią:

- przy zakupie: faktura VAT dostawcy lub rachunek wraz z protokołem odbioru technicznego,
- w przypadku ujawnienia środka trwałego podczas inwentaryzacji: zestawienie zbiorcze spisu z natury z wyciągiem z protokołu rozpatrzenia różnic inwentaryzacyjnych przez zakładową komisję inwentaryzacyjną zawierającą wartość inwentarzową ujawnionego środka,

- w sytuacji wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie: dokumentacja inwestycyjna,
- w przypadku nieodpłatnego nabycia: umowa darowizny, umowa spadku.

Wzór : PROTOKÓŁ LIKWIDACYJNO-KASACYJNY składników rzeczowych

pieczęć
jednostki organizacyjnej

PROTOKÓŁ LIKWIDACYJNO-KASACYJNY
składników rzeczowych na skutek zużycia, uszkodzenia,
zniszczenia sporządzony w dniu 20...r.
przez komisję w składzie

1. 3.
.....
2. 4.
.....

w obecności:

Komisja stwierdziła że niżej wyszczególnione przedmioty stały się niezdatne do użytku, wskutek czego postanowiono je wykreślić ze stanu inwentarza:

Lp.	Numer inwentarzowy	Marka nr fabryczny	Nazwa i opis przedmiotu	Data pobrania do użytku	Cena jednostkowa	Ilość	Wartość wg zapisu w księgach

Razem ilość szt. m kg na ogólną wartość zł (słownie:)

Uwagi komisji dotyczące:

a) przyczyn powstania zużycia – uszkodzenia – zniszczenia przedmiotów

.....

b) dalszego przeznaczenia odnośnie spisanych przedmiotów lub ich części składowych

.....

.....
c) inne uwagi i wnioski komisji:

.....
.....
.....

Załącznik do protokołu

Podpisy komisji:

1.
2.
3.
4.

.....
podpis osoby
materialnie odpowiedzialnej

Wzór nr 1 str. 2

DECYZJE KIEROWNIKA

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Podpis

....., dnia 20.....r.

Dokonano likwidacji fizycznej przedmiotów zgodnie z decyzją Kierownika

.....
Podpis osoby
materialnie odpowiedzialnej

WZÓR:

.....
(pieczęć wnioskodawcy)

.....
(miejsowość, data)

WNIOSEK

o nieodpłatne przekazanie mienia ruchomego

.....
Nazwa podmiotu występującego o nieodpłatne przekazanie mienia ruchomego, jego siedziba, adres

- 1) Pełna nazwa wnioskodawcy

.....
.....

- 2) Dokładny adres: kod pocztowy miejscowość..... ul.

....., gmina, powiat województwo
..... tel. faks mail
..... http

- 3) Nazwiska i imiona, funkcje/stanowiska osób upoważnionych do podpisywania dokumentów finansowych zgodnie z zapisem w Krajowym Rejestrze Sądowym lub statutem organizacyjnym.....

.....
.....

- 4) Osoba upoważniona do składania wyjaśnień i uzupełnień dotyczących procedury rozpatrywania wniosku (imię i nazwisko, tel. kontaktowy)

.....
.....
.....

Informacja o zadaniach realizowanych

a) działalność statutowa nieodpłatna:

b) działalność statutowa odpłatna:

c) jeżeli wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą należy podać:

- numer wpisu do rejestru przedsiębiorstw:
- przedmiot działalności gospodarczej:

--

Wykaz mienia ruchomego, o które występuje podmiot

Nazwa (podać w przybliżeniu dane identyfikujące sprzęt – typ, marka, wielkość, itp.):	Ilość

IV. Uzasadnienie potrzeb i sposobu wykorzystania mienia ruchomego

Rodzaj i terminy planowanych do realizacji przedsięwzięć z wykorzystaniem pozyskanego mienia ruchomego, przewidywane efekty.
--

1) Sposób wykorzystania pozyskanego sprzętu

Szczegółowy opis wykorzystania na cele
--

2) Własne zasoby sprzętowe

Rodzaj posiadanego sprzętu oraz uzasadnienie jego uzupełnienia do realizacji zamierzonych przedsięwzięć:
--

V. Oświadczam, że:

- 1) przydzielone mienie ruchome zostanie odebrane w terminie i miejscu ustalonym w protokole zdawczo-odbiorczym,

.....
(pieczęć i podpis wnioskodawcy)

Załączniki:

- muzeum, państwowa i samorządowa instytucja kultury, państwowa oraz samorządowa szkoła publiczna, państwowa szkoła wyższa, państwowa wyższa szkoła zawodowa, państwowa jednostka organizacyjna** – odpis aktu powołania przez organ założycielski, uwierzytelniony przez organ założycielski lub wnioskodawcę statut organizacyjny zawierający w celach działalność związaną z obronnością lub bezpieczeństwem państwa;
- jednostka samorządu terytorialnego** – szczegółowy wykaz zadań realizowanych na rzeczokreślone przepisami prawa;
- stowarzyszenie lub fundacja** – uwierzytelniony przez właściwy sąd rejestrowy lub wnioskodawcę statut zawierający w celach działalność związaną;
 - odpis aktualny Krajowego Rejestru Sądowego (sporządzony nie później niż trzy miesiące przed datą złożenia wniosku);
- statut oraz odpis aktualny KRS nie jest wymagany w przypadku złożenia w tym samym czasie wniosku lub oferty w innych sprawach, rozpatrywanych przez
- w przypadku stowarzyszeń lub fundacji mających wieloszczeblową strukturę terenową wnioskodawcą jest naczelnny organ statutowy tych organizacji.**

Wniosek sporządzony pismem maszynowym zgodnie z ustalonym wzorem wraz
załącznikami wnioskodawca przesyła na adres:

.....

WZÓR:

Pieczęć wnioskodawcy.....

PROTOKÓŁ LIKWIDACJI MAJĄTKU TRWAŁEGO (WYPOSAŻENIA)*

Sporządzony w w dniur.
przez: miejscowość

1) Imię i nazwisko.....

2) Imię i nazwisko.....

3) Imię i nazwisko.....

Lp.	Szczegółowe określenie	Poz. Ewidencji / wykazu	Sposób likwidacji**	Sposób zagospodarowania odpadów***
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

Protokół zakończono na pozycji
ostatnia pozycja z tabeli.....

Osoby uczestniczące w likwidacji:
..... podpis.....
..... podpis.....

Wnioskodawca:
..... Podpis.....

Uwagi:

* Niepotrzebne skreślić

** Na przykład: spalenie, pozbawienie cech użytkowych, demontaż

*** Na przykład: wywóz na wysypisko śmieci, zbycie surowca wtórnego, usunięcie wraz z odpadami komunalnymi

Niniejszym protokołem można również dokumentować zniszczenie wyposażenia objętego ewidencją wyposażenia.