INFORLEX
poleca

e-book

ZESPÓŁ 0 – „AKTYWA TRWAŁE”

PO ZMIANACH

stan prawny styczeń 2018 r.

IZABELA MOTOWILCZUK
JAN CHARYTONIUK

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

978-83-65947-67-3

Spis treści

Zespół 0 – „Aktywa trwałe” po zmianach 3

1. Konta zespołu 0 – „Aktywa trwałe” 5

2. Składniki majątkowe podlegające ewidencji na kontach zespołu 0 6

2.1. Środki trwałe 7

2.1.1. Warunki uznania składnika majątkowego za środek trwały 7

2.1.2. Wartość istotna środka trwałego 9

2.1.3. Jednostki ewidencyjne środków trwałych 12

2.1.4. Wycena środków trwałych 13

2.1.5. Zmiany wartości początkowej środków trwałych w trakcie ich użytkowania 15

2.2. Wartości niematerialne i prawne 17

2.3. Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych 18

2.4. Środki trwałe w budowie 23

2.5. Długoterminowe aktywa finansowe 24

3. Dokumentowanie operacji w zakresie aktywów trwałych 26

3.1. Dowód OT – „Przyjęcie środka trwałego” oraz IT – „Przyjęcie środka trwałego z inwestycji” 27

3.2. Dowód PT – „Przekazanie/Przyjęcie środka trwałego” oraz PI – „Przekazanie/Przyjęcie nakładów inwestycyjnych” 33

3.3. Dowód MT – „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego” 37

3.4. Dowód LT – „Likwidacja środka trwałego” 39

3.5. Dowód PK – „Polecenie księgowania” amortyzacji/umorzenia środków trwałych 43

4. Zasady tworzenia zakładowego planu kont w odniesieniu do kont zespołu 0 44

5. Konto 011 – „Środki trwałe” 46

6. Konto 013 – „Pozostałe środki trwałe” 60

7. Konto 014 – „Zbiory biblioteczne” 64

8. Konto 015 – „Mienie zlikwidowanych jednostek” 66

9. Konto 016 – „Dobra kultury” 68

10. Konto 017 – „Sprzęt wojskowy” 70

11. Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” 70

12. Konto 030 – „Długoterminowe aktywa finansowe” 72

13. Konto 071 – „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” 74

14. Konto 072 – „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” 77

15. Konto 073 – „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe” 79

16. Konto 077 – „Umorzenie sprzętu wojskowego” 80

17. Konto 080 – „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” 80

Izabela Motowilczuk

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

Jan Charytoniuk

autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu rachunkowości budżetowej, w tym ok. 20 opracowań do „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej", opartych na praktycznych doświadczeniach wyniesionych z pracy w instytucjach kontrolnych (aktualnie w RIO) i na stanowisku głównego księgowego

Zespół 0 – „Aktywa trwałe" po zmianach

Wstęp

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911). To ważny akt prawny dla księgowych. Dlatego w 2018 r. ukaże się **seria e-booków**, w których zostaną omówione **aktualne zasady prowadzenia ewidencji księgowej** w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. Eksperci podadzą **zastosowanie w praktyce zmienionych przepisów** tego rozporządzenia oraz zmian wynikających z innych aktów prawnych, regulujących prowadzenie gospodarki finansowej ww. jednostek organizacyjnych. E-booki będą napisane w formie **komentarza do poszczególnych zespołów kont** wymienionych w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia – **od zespołu 0 aż po zespół 8**. Cykl zakończy się dwoma dodatkowymi e-bookami, w których zostaną przedstawione zasady:

- prowadzenia ewidencji pozabilansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- sporządzania sprawozdań finansowych.

Pierwszy z serii e-booków dotyczy ewidencji na kontach zespołu 0 – „Aktywa trwałe". Majątek trwały w jednostkach budżetowych i w samorządowych zakładach budżetowych obejmuje znaczącą pod względem ilościowym i wartościowym grupę aktywów rzeczowych i finansowych. Grupa ta podlega szczególnym regulacjom w sprawie zasad gospodarowania i prowadzenia ewidencji księgowej. W publikacji przedstawiono zasady dokumentowania i ewidencjonowania

operacji gospodarczych dotyczących środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz długoterminowych aktywów finansowych. Uwzględniono specyfikę gospodarowania tymi składnikami majątkowymi w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. **Z opracowania można dowiedzieć się m.in.:**

- co to są aktywa trwałe,
- jakie obowiązują zasady wyceny aktywów trwałych na potrzeby ujęcia w księgach rachunkowych oraz sporządzenia sprawozdania finansowego,
- jak tworzyć zakładowy plan kont dla zespołu 0,
- jak prawidłowo ujmować zdarzenia na poszczególnych kontach syntetycznych zespołu 0 (podano wzory typowych księgowań na stronie Wn i Ma wraz z kontami przeciwstawnymi),
- jak prowadzić ewidencję pomocniczą (analityczną i szczegółową) dla poszczególnych kont (podano opis urządzeń księgowych i zasady dokonywania w nich zapisów).

Publikacja z założenia ma służyć bieżącą pomocą służbom księgowym jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w tworzeniu zakładowych planów kont, ustalaniu prawidłowego przebiegu ewidencji różnych operacji gospodarczych, typowych dla tych jednostek organizacyjnych, a także w zakładaniu i prowadzeniu ewidencji pomocniczej dla kont zespołu 0.

1. Konta zespołu 0 – „Aktywa trwałe”

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych konta zespołu 0 – „Aktywa trwałe” służą do ewidencji:
1) rzeczowych aktywów trwałych,
2) wartości niematerialnych i prawnych,
3) długoterminowych aktywów finansowych,
4) umorzenia składników aktywów trwałych.

Zespół ten obejmuje następujące konta:

- **011** – „Środki trwałe”,
- **013** – „Pozostałe środki trwałe”,
- **014** – „Zbiory biblioteczne”,
- **015** – „Mienie zlikwidowanych jednostek”,
- **016** – „Dobra kultury”,
- **017** – „Sprzęt wojskowy”,
- **020** – „Wartości niematerialne i prawne”,
- **030** – „Długoterminowe aktywa finansowe”,
- **071** – „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”,
- **072** – „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”,
- **073** – „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”,
- **077** – „Umorzenie sprzętu wojskowego”,
- **080** – „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”.

Wykaz tych kont i obowiązujące zasady ewidencjonowania na nich zdarzeń oraz zasady prowadzenia ewidencji pomocniczej do kont syntetycznych tego zespołu zostały w sposób ogólnie obowiązujący określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Zasady te dotyczą państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, a także ewidencji w jednostkach budżetowych operacji dotyczących państwowych funduszy celowych.

Konta zespołu 0 dzielą się na:

- **aktywne** o symbolach: 011, 013, 014, 015, 016, 017, 020, 030 i 080 (wykazujące saldo wyłącznie po stronie Wn),
- **korygujące** o symbolach: 071, 072, 073 i 077 (wykazujące salda wyłącznie po stronie Ma).

Rolą kont korygujących jest ujęcie w ewidencji księgowej wartości, o które dla celów bilansowych koryguje się wartość brutto aktywów trwałych, wykazaną na kontach aktywnych. Korekta dotyczy umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także odpisów z tytułu trwałej utraty wartości długoterminowych aktywów finansowych.

2. Składniki majątkowe podlegające ewidencji na kontach zespołu 0

Na kontach zespołu 0 ewidencjonuje się aktywa trwałe, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 12 i 13 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), czyli kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. **Do aktywów trwałych według uor zalicza się:**

- **środki trwałe,**
- **środki trwałe w budowie,**
- **wartości niematerialne i prawne,**
- **długoterminowe aktywa finansowe.**

Aktywa trwałe są kontrolowane przez jednostkę, jeśli jest ona uprawniona do uzyskiwania korzyści ekonomicznych z danego składnika aktywów, z wyłączeniem osób trzecich. Kontrolowanie przez jednostkę wynika zazwyczaj z tytułu prawnego (np. prawa własności). Korzyści ekonomiczne w przypadku jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych mogą być uzyskiwane np. poprzez:

- wykorzystanie w celu prowadzenia działalności operacyjnej (statutowej),
- zamianę na inny składnik aktywów,
- wykorzystanie do regulowania zobowiązań,
- odpłatne lub nieodpłatne użyczenie innej jednostce (np. wynajęcie, wydzierżawienie).

W przypadku aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, oddanych odpowiednio państwowym jednostkom budżetowym oraz samorządowym jednostkom budżetowym i samorządowym zakładom budżetowym, prawo własności aktywów trwałych przysługuje Skarbowi Państwa lub jednostkom samorządu terytorialnego. Podmioty te, będące osobami prawnymi, przy tworzeniu jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej powinny wyposażyć je w mienie państwowe lub samorządowe. Mają one możliwość oddania tego mienia:

- w zarząd jednostkom budżetowym (art. 12 ust. 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; dalej: uofp),
- w użytkowanie samorządowym zakładom budżetowym (art. 16 ust. 2 pkt 4 uofp).

W związku z tym specyficznym rozwiązaniem, funkcjonującym wyłącznie w przypadku tych jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych, **definicja środków trwałych zawarta w uor została poszerzona**. Zgodnie z unormowaniem zawartym w § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont przez **środki trwałe** jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego rozumie się środki trwałe, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor, w tym otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki lub zakładu.

2.1. Środki trwałe

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 (art. 3 ust. 1 pkt 15 uor). Zalicza się do nich w szczególności:

1) nieruchomości – w tym:
   - mające postać rzeczową: grunty, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale,
   - niemające postaci rzeczowej, ale traktowane jak rzeczy – rzeczowe prawa majątkowe: prawo użytkowania wieczystego gruntu, 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.

2.1.1. Warunki uznania składnika majątkowego za środek trwały

Aby składnik majątkowy można było zaliczyć do kategorii środków trwałych, musi spełniać jednocześnie wszystkie warunki podane w **tabeli 1**. W tabeli tej podano objaśnienia, na podstawie postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (dalej: KSR 11).

Tabela 1. Warunki, jakie musi spełniać składnik majątkowy, aby mógł być zaliczony do kategorii środków trwałych

Kryterium	Zastosowanie	Objaśnienia
Okres ekonomicznej użyteczności	Za środek trwały może być uznany wyłącznie składnik majątkowy, który jednostka zamierza wykorzystywać na własne potrzeby przez okres dłuższy niż rok. Składniki aktywów, które jednostka zamierza wykorzystywać na własne potrzeby krócej niż rok,	1. Okres ekonomicznej przydatności ocenia się w chwili przyjęcia środka trwałego do użytkowania. 2. Przy ocenie długości okresu ekonomicznej przydatności należy korzystać z kryteriów: a) obiektywnych, takich jak: • określone właściwości rzeczy (np. trwałość zależna od rodzaju i gatunku materiałów, z jakich rzecz została wykonana), • właściwości prawa rzeczowego (np. użytkowanie wieczyste ustanawiane jest zgodnie z art. 236 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny; dalej: k.c., na okres nie krótszy niż 40 lat i nie dłuższy niż 99 lat),

	nie mogą być uznane za środki trwałe, nawet jeśli obiektywnie rzecz biorąc takie przedmioty normalnie mogą być wykorzystywane powyżej roku.	● uwarunkowania zewnętrzne, na które jednostka nie ma wpływu (np. tempo postępu technologicznego, okres trwania pozwolenia na użytkowanie, okres, na jaki nieruchomość została oddana jednostce w trwały zarząd); b) subiektywnych – wynikających ze specyfiki prowadzenia działalności danej jednostki, takich jak np.: ● szczególnie trudne warunki eksploatacji środka trwałego, ● stopień intensywności eksploatacji (ponadprzeciętny lub znacznie mniejszy od przeciętnego), ● niemożność wykonywania konserwacji z zalecaną przez producenta częstotliwością. 3. Przy szacowaniu okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego wyrażanego w latach można wykorzystywać różne jednostki odniesienia, takie jak np.: ● jednostki czasu (dni, miesiące, lata), ● liczba godzin pracy, ● liczba przejechanych kilometrów, ● liczba wytworzonych produktów.
Kompletność	Środek trwały może być uznany za kompletny wtedy, gdy może realizować przypisane mu funkcje.	1. Środek trwały może realizować przypisane mu funkcje, jeżeli spełnia wszystkie warunki: ● techniczne (pod względem konstrukcyjnym) przewidziane dla danej kategorii środków trwałych, w szczególności obowiązkowo zawiera wszystkie części składowe, a opcjonalnie – także części dodatkowe i peryferyjne, ● prawne (np. takie jak dopuszczenie do użytkowania w formie określonej przepisami prawa). 2. Częścią składową środka trwałego jest nieodłączny element środka trwałego warunkujący jego użytkowanie. Nie może być on od niego odłączany bez istotnego uszczerbku dla zdatności środka trwałego do użytkowania (np. silnik w samochodzie). Część składowa jest powiązana fizycznie (wchodzi fizycznie w skład danego środka trwałego) lub prawnie ze środkiem trwałym. 3. Częścią dodatkową jest element środka trwałego, który zwiększa jego walory użytkowe, ale nie jest niezbędny do jego funkcjonowania lub nie powoduje ograniczenia w jego użytkowaniu. Część dodatkowa wchodzi fizycznie w skład środka trwałego lub jest z nim w inny sposób trwale związana (fizycznie lub prawnie). Sama nie może być uznana za kompletny składnik aktywów. Częścią dodatkową jest np. radioodtwarzacz samochodowy. 4. Częścią peryferyjną jest element fizycznie (konstrukcyjnie) niewchodzący w skład środka trwałego, który realizuje samodzielnie określone funkcje użytkowe (np. drukarka w zespole komputerowym). Część peryferyjna nie warunkuje możliwości użytkowania środka trwałego, z którym ma być powiązana. Jej brak nie ogranicza jego właściwości użytkowych. Część peryferyjna może stanowić odrębny środek trwały. 5. Części dodatkowe i części peryferyjne mogą być dołączane do środka trwałego i odłączane od niego w czasie jego użytkowania. Mogą być także przełączane między różnymi środkami trwałymi (trwale lub czasowo). Środek trwały można uznać za kompletny, mimo że nie są dołączone do niego części dodatkowe lub części peryferyjne.

Zdatność do użytkowania	Środek trwały uznaje się za zdatny do użytkowania, gdy spełnia jednocześnie trzy warunki: 1) jest kompletny, 2) spełnia warunki prawne, od których zależy dopuszczenie go do użytkowania, 3) spełnia wymogi wewnętrzne jednostki, odnoszące się do miejsca i warunków jego użytkowania.	1. Spełnienie warunków prawnych dopuszczenia do użytkowania wymaga uzyskania potwierdzenia w formie określonej prawem (np. pozwolenia, atestu, certyfikatu). Jeśli pozwolenie takie jest wydawane w formie decyzji administracyjnej, środek trwały jest zdatny do używania z chwilą uprawomocnienia się tej decyzji. 2. Wymogi wewnętrzne jednostki powinny być określone przez komórki jednostki wskazane w jej polityce rachunkowości – adekwatnie do rodzaju środka trwałego. 3. Zdatność do użytkowania środka trwałego ocenia się w ramach czynności jego odbioru. Oceny tej dokonują wyznaczeni przez kierownika jednostki pojedynczy pracownicy bądź kilkuosobowe komisje odbiorowe. Zdatność do użytkowania środka trwałego wymaga potwierdzenia na piśmie – w formie protokołu odbioru.
Przeznaczenie na własne potrzeby jednostki	Środek trwały jest przeznaczony na potrzeby jednostki, jeśli jest wykorzystywany na potrzeby jednostki lub jest oddany innym jednostkom do używania na podstawie umów prawa cywilnego.	Środek trwały jest przeznaczony na potrzeby jednostki, jeśli jest: ● wykorzystywany na potrzeby działalności operacyjnej jednostki (inaczej statutowej), ● oddany innym jednostkom do używania na podstawie umów najmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, ● oddany innym jednostkom w bezpłatne użyczenie, w zamian za określone korzyści, które uzyskuje jednostka.

2.1.2. Wartość istotna środka trwałego

Obowiązujące przepisy definiujące pojęcie środków trwałych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych nie odwołują się do kryterium wartościowego. Tak więc składniki majątkowe spełniające kryteria zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor oraz § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont są uznawane za środki trwałe, nawet jeśli ich wartość początkowa jest bardzo niska (wyrażająca się w groszach). Ponieważ jednak prowadzenie pełnej ewidencji księgowej w przypadku przedmiotów o tak niskiej wartości jest nieekonomiczne, w praktyce rachunkowości przyjęło się, że jednostki mogą w tym zakresie stosować **uproszczenia dotyczące środków trwałych o wartości początkowej stanowiącej wartość nieistotną**. Uproszczenia te, zgodnie z uor, polegają na:

- traktowaniu takich środków trwałych jak materiałów przy jednoczesnym prowadzeniu ewidencji tych przedmiotów w sposób uproszczony (wyłącznie ilościowy w urządzeniach pozabilansowych) lub całkowitym zaniechaniu ich ewidencjonowania,
- możliwości jednorazowego umarzania takich środków trwałych przez spisanie w koszty zużycia materiałów,
- możliwości uproszczenia amortyzacji takich środków trwałych poprzez jednorazową amortyzację w momencie oddania ich do używania,
- możliwości uproszczenia amortyzacji takich środków trwałych poprzez jej dokonywanie łączne dla więcej niż jednego środka trwałego (chodzi tu o łączne amortyzowanie przy użyciu tej samej stawki amortyzacyjnej środków trwałych wchodzących w skład zbiorczych obiektów inwentarzowych połączonych rodzajowo).