

Izabela Motowilczuk

ŚRODKI TRWAŁE W JEDNOSTKACH SEKTORA PUBLICZNEGO

Ewidencja • Amortyzacja
Dokumentowanie

Uwzględnia
KSR nr 11


INFOR
Zał. R. Pińkowski w 1987 r.

PUBLIKACJĘ POLECA


INFORLEX

RACHUNKOWOŚĆ I SPRAWOZDAWCZOŚĆ
Profesjonalnie ludzkim językiem
inforlex.pl

ŚRODKI TRWAŁE W JEDNOSTKACH SEKTORA PUBLICZNEGO

Ewidencja • Amortyzacja
Dokumentowanie

Izabela Motowilczuk

ŚRODKI TRWAŁE W JEDNOSTKACH SEKTORA PUBLICZNEGO

**Ewidencja • Amortyzacja
Dokumentowanie**



Zal. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Zespół redakcyjny:
Małgorzata Majewska – redaktor prowadzący
Jolanta Bugaj – korekta
Monika Rodziewicz – redaktor graficzny

Publikację polecają eksperci



© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2019

INFOR PL S.A.
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 801 626 666

Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe.

Druk: MCP

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN 978-83-8137-553-5

Spis treści

Wykaz skrótów	13
Wstęp	15
Rozdział I. Ewidencja bilansowa środków trwałych	19
1. Definicja środków trwałych	19
1.1. Okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych	20
1.2. Kompletność środka trwałego	22
1.3. Zdarność do użytkowania środka trwałego	23
1.4. Przeznaczenie środka trwałego na własne potrzeby jednostki	26
1.5. Wartość istotna środka trwałego	27
2. Obiekty inwentarzowe środków trwałych	29
2.1. Ogólne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych środków trwałych	31
2.2. Szczegółne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych	33
2.2.1. Obiekty inwentarzowe w grupie 0 – „Grunty”	33
2.2.2. Obiekty inwentarzowe w grupie 1 – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”	35
2.2.3. Obiekty inwentarzowe w grupie 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej” ...	36
2.2.4. Zespoły komputerowe	38
3. Wartość początkowa środków trwałych	39
3.1. Ustalanie wartości początkowej środka trwałego w cenie nabycia	40
3.2. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego w koszcie wytworzenia	42
3.2.1. Ogólne zasady ustalania wartości początkowej w koszcie wytworzenia ...	42
3.2.1.1. Moment rozpoczęcia budowy i koszty budowy	44
3.2.1.2. Zasady rozliczania kosztów pośrednich budowy	45
3.2.2. Szczegółne zasady rozliczania i ewidencji kosztów środków trwałych budowanych siłami własnymi	47
3.3. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego jako sumy ceny nabycia i kosztów wytworzenia	51
3.4. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego jako sumy ceny nabycia i kosztów remontu (przystosowania)	52
3.5. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego w cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu albo w wartości godziwej	52
3.5.1. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie	53

3.5.2. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych ujawnionych (nadwyżki)	54
3.5.3. Koszty niezaliczane do ceny nabycia i kosztów wytworzenia (ulepszenia) środków trwałych	55
3.5.4. Koszty inwestycji zaniechanych	56
4. Numery inwentarzowe środków trwałych	57
4.1. Zasady konstruowania numerów inwentarzowych	58
4.2. Zasady znakowania obiektów inwentarzowych środków trwałych	62
5. Zwiększenie wartości początkowej używanych środków trwałych	63
5.1. Aktualizacja wartości środków trwałych	64
5.2. Zasady rozliczania nakładów ponoszonych w trakcie użytkowania środka trwałego	64
5.2.1. Nakłady na ulepszenie środków trwałych	65
5.2.2. Ulepszenia w obcych środkach trwałych	68
5.2.3. Nakłady na bieżącą eksploatację środków trwałych	69
6. Zaprzestanie ujmowania środków trwałych w ewidencji bilansowej	71
6.1. Sprzedaż środków trwałych	72
6.2. Nieodpłatne przekazanie innej jednostce sektora publicznego	72
6.3. Nieodpłatne przekazanie jednostce spoza sektora publicznego	73
6.4. Nieodpłatne przekazanie jako aport	73
6.5. Likwidacja środka trwałego oraz stwierdzenie niedoboru	74
7. Odłączanie i przyłączanie części dodatkowych i peryferyjnych	76
8. Dokumentowanie operacji gospodarczych dotyczących środków trwałych	80
8.1. Dowód OT – „Przyjęcie środka trwałego”	81
8.2. Dowód PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”	84
8.3. Dowód MT – „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego”	86
8.4. Dowód LT – „Likwidacja środka trwałego”	87
8.5. Dowód PK – „Polecenie księgowania”	89
9. Bilansowa ewidencja pomocnicza środków trwałych oraz ewidencja pozabilansowa	93
9.1. Ewidencja pomocnicza środków trwałych amortyzowanych z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych	93
9.1.1. Indywidualne karty środków trwałych	94
9.1.2. Księga inwentarzowa środków trwałych	96
9.2. Ewidencja pomocnicza ilościowo-wartościowa dla środków trwałych amortyzowanych (umarzanych) jednorazowo	98
9.2.1. Książka inwentarzowa pozostałych środków trwałych	98
9.3. Indywidualne kartoteki wyposażenia	99
9.4. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych	100
9.4.1. Ewidencja pozabilansowa obcych środków trwałych	101
9.4.2. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych w likwidacji	103
9.4.3. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych o wartości nieistotnej	104
10. Specyfika przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych	105
Rozdział II. Amortyzacja i umorzenie środków trwałych	109
1. Unormowania w zakresie amortyzacji bilansowej środków trwałych	109
2. Definicje amortyzacji i umorzenia dla celów bilansowych i podatkowych	110

2.1. Różnice między amortyzacją bilansową i podatkową	112
3. Ogólne zasady amortyzacji bilansowej środków trwałych	112
3.1. Przedmiot amortyzacji	113
3.1.1. Różnice w ustaleniu przedmiotów amortyzacji w prawie bilansowym i podatkowym	114
3.2. Składniki majątkowe niepodlegające amortyzacji	116
3.2.1. Różnice w wyłączeniach z amortyzacji w prawie bilansowym i podatkowym	116
4. Czynniki mające wpływ na wysokość odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) ...	117
4.1. Wartość podlegająca amortyzacji	117
4.1.1. Różnice między wartością podlegającą amortyzacji w prawie bilansowym i podatkowym	119
4.2. Okres ekonomicznej użyteczności	121
4.2.1. Różnice w ustalaniu okresu ekonomicznej użyteczności w prawie bilansowym i podatkowym	123
4.3. Metody amortyzacji	124
4.3.1. Różnice między metodami amortyzacji bilansowej i podatkowej	126
4.4. Stawki i stopy amortyzacyjne	126
4.4.1. Stawka (stopa) amortyzacji w metodzie liniowej	127
4.4.2. Stawka (stopa) amortyzacji w metodzie degresywnej	129
4.4.2.1. Ustalanie stopy procentowej amortyzacji degresywnej metodą malejącego salda	129
4.4.2.2. Ustalanie stopy procentowej amortyzacji degresywnej metodą sumy cyfr rocznych	132
4.4.2.3. Ustalanie stopy procentowej amortyzacji degresywno-liniowej ...	135
4.4.3. Stawka (stopa) amortyzacji w metodzie naturalnej	137
4.4.3.1. Zasady amortyzacji środków trwałych używanych sezonowo	139
4.4.4. Różnice w ustalaniu stawek amortyzacyjnych w prawie bilansowym i podatkowym	140
5. Rozpoczęcie i zakończenie amortyzacji	141
5.1. Różnice w terminie rozpoczęcia i zakończenia amortyzacji w prawie bilansowym i podatkowym	143
6. Wznowienie amortyzacji	144
6.1. Różnice we wznowianiu amortyzacji w prawie bilansowym i podatkowym	147
7. Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji	147
7.1. Różnice w stosowaniu stawek amortyzacji między prawem bilansowym i podatkowym	152
8. Amortyzacja obiektów inwentarzowych środków trwałych z częściami składowymi, dodatkowymi i peryferyjnymi	153
9. Wpływ odłączania i przyłączania części środków trwałych na amortyzację	157
9.1. Wpływ odłączania i przyłączania części środków trwałych na amortyzację podatkową	161
10. Amortyzacja ulepszeń w obcych środkach trwałych	162
10.1. Różnice w amortyzacji inwestycji w obcych środkach trwałych między prawem bilansowym i podatkowym	163
11. Aktualizacja wartości księgowej brutto oraz umorzenia środków trwałych	163

12. Dopuszczalne uproszczenia w zakresie amortyzacji środków trwałych	164
12.1. Zbiorcze odpisy amortyzacyjne	164
12.1.1. Amortyzacja zbiorcza środków trwałych zespolonych funkcjonalnie ...	165
12.1.2. Amortyzacja zbiorcza środków trwałych zespolonych rodzajowo	166
12.2. Zasady dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych	167
12.3. Różnice w możliwościach upraszczania amortyzacji dla celów podatkowych i bilansowych	169
13. Plan amortyzacji	169
Rozdział III. Środki trwałe w praktyce jednostek sektora publicznego	175
1. Dokumentowanie i ujmowanie operacji w zakresie środków trwałych stanowiących nieruchomości	175
1.1. Dokumentowanie i ewidencja nieruchomości oddanych w trwałe zarząd	175
1.1.1. Dokumentowanie i ujmowanie przekazania nieruchomości w trwałe zarząd na podstawie decyzji administracyjnej oraz zwrot po wygaśnięciu trwałego zarządu	176
1.1.2. Dokumentowanie i ujmowanie przekazania nieruchomości w trwałe zarząd w częściach ułamkowych	181
1.1.3. Dokumentowanie i ujmowanie nabycia nieruchomości w trwałe zarząd z mocy prawa	183
1.1.4. Nieprawidłowości w zakresie wyposażania w nieruchomości jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej	185
1.1.4.1. Nieprawidłowości dotyczące użytkowania nieruchomości bez tytułu prawnego lub na podstawie nieprawidłowego tytułu prawnego	185
1.1.4.2. Nieprawidłowości dotyczące użytkowania nieruchomości na podstawie nieaktualnych decyzji o oddaniu w trwałe zarząd ...	187
1.1.5. Uprawnienia do nieruchomości jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej objętych wspólną obsługą	189
1.1.5.1. Nieprawidłowości dotyczące wyposażania w nieruchomości jednostek obsługiwanych przez jednostkę organizacyjną powołaną do obsługi organu sprawującego uprawnienia właścicielskie w stosunku do nieruchomości	190
1.1.5.2. Nieprawidłowości dotyczące wyposażania w nieruchomości jednostek obsługiwanych przez specjalnie utworzoną jednostkę organizacyjną	191
1.2. Wyposażanie w nieruchomości jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną	192
1.2.1. Dokumentowanie i ujęcie nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste	193
1.2.1.1. Dokumentowanie i ujęcie nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste w jednostkach powołanych do obsługi organu sprawującego uprawnienia właścicielskie w stosunku do tych nieruchomości	193
1.2.1.2. Dokumentowanie i ujęcie nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste w jednostkach będących użytkownikami wieczystymi	196
1.2.2. Nieprawidłowości w zakresie wyposażania w nieruchomości jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną	198

1.3. Ewidencja księgowa nieruchomości stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego nieoddanych podległym jednostkom organizacyjnym	201
1.3.1. Nieprawidłowości dotyczące niekompletnego ujmowania w ewidencji księgowej środków trwałych stanowiących nieruchomości	204
1.3.1.1. Nieprawidłowości dotyczące niekompletnego ujmowania w ewidencji księgowej gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste – zasady szczególne dla jednostek, które przyjęły Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego	208
1.3.2. Nieprawidłowości dotyczące nieujmowania lub nieterminowego ujmowania operacji nabywania i zbywania nieruchomości	209
1.3.3. Nieprawidłowości dotyczące nieodzwoiercedlenia w ewidencji faktycznej wielkości udziałów jednostki w nieruchomościach	211
2. Dokumentowanie i ewidencja ulepszeń w obcych środkach trwałych	216
2.1. Nieprawidłowości w ewidencji ulepszeń w obcych środkach trwałych	218
3. Określanie granic obiektów inwentarzowych środków trwałych	220
3.1. Granice obiektów inwentarzowych stanowiących grunty	220
3.1.1. Nieprawidłowości w ewidencji gruntów jako obiektów inwentarzowych ...	221
3.2. Granice obiektów inwentarzowych stanowiących prawa użytkowania wieczystego gruntu	226
3.2.1. Nieprawidłowości w ewidencjonowaniu prawa użytkowania wieczystego gruntów i gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste	227
3.2.1.1. Nieprawidłowości w ewidencjonowaniu gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste	227
3.2.1.2. Nieprawidłowości w ewidencjonowaniu prawa użytkowania wieczystego gruntów	234
3.3. Granice obiektów inwentarzowych stanowiących budynki	234
3.3.1. Nieprawidłowości w ujmowaniu budynków jako obiektów inwentarzowych środków trwałych	236
3.4. Granice obiektów inwentarzowych zespolonych funkcjonalnie – sieciowych i liniowych	242
3.4.1. Nieprawidłowości w ewidencji sieciowych (liniowych) obiektów inwentarzowych środków trwałych	243
4. Zmiana granic obiektów inwentarzowych w trakcie użytkowania środka trwałego	247
5. Aktualizacja wartości środków trwałych	251
5.1. Nieprawidłowości w zakresie aktualizacji wartości początkowej środków trwałych	252
6. Rozróżnianie nakładów na środki trwałe w budowie od nakładów na bieżącą eksploatację środków trwałych	252
6.1. Nieprawidłowości w klasyfikowaniu nakładów na środki trwałe	260
7. Szczególne zasady amortyzacji bilansowej dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych	261
7.1. Przedmiot amortyzacji	261
7.2. Uproszczenia zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych	264
7.3. Pozostałe zasady szczególne amortyzacji	271
8. Specyfika inwentaryzacji środków trwałych w jednostkach sektora publicznego	271

Rozdział IV. Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”	277
I. Cel standardu	279
II. Zakres standardu	279
III. Definicje	281
IV. Warunki uznania składnika majątku za środek trwały	283
Specyfikacja warunków, których spełnienie pozwala uznać składnik majątku za środek trwały	283
Postać środka trwałego	284
Okres ekonomicznej użyteczności	285
Kompletność i zdatność do użytkowania	287
Przeznaczenie na własne potrzeby jednostki	289
Wartość istotna (dolna granica wartości) środka trwałego	291
V. Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych	292
Ogólne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych	292
Szczególne kryteria tworzenia obiektów w przypadku sieciowych środków trwałych	295
Kryteria geograficzne	297
Kryteria techniczne	297
Kryteria historyczne	297
VI. Wartość początkowa środka trwałego	298
Ogólne zasady ustalania wartości początkowej	298
Ustalanie ceny nabycia lub jej odpowiednika na potrzeby wyceny początkowej środka trwałego	301
Ogólne zasady ustalania ceny nabycia	301
Zakup (w tym zakup przedmiotu umowy leasingu po jej zakończeniu)	302
Nieodpłatne otrzymanie	303
Przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych	303
Ujawnienie	304
Przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu	305
Ustalenie kosztu wytworzenia na potrzeby wyceny wartości początkowej środka trwałego	306
Ogólne zasady ustalania kosztu wytworzenia	306
Moment rozpoczęcia budowy	307
Rozliczenie kosztów pośrednich budowy	308
Koszty utrzymania aktywów trwałych jednostki wykorzystywanych na potrzeby budowy	309
Koszty utrzymania jednostek organizacyjnych uczestniczących w budowie środków trwałych	310
Koszty prób i testów przeprowadzanych przed oddaniem środka trwałego do użytkowania	311
Nakłady na użytkowanie oraz remonty poniesione przed oddaniem obiektu budowy do użytkowania	311
Likwidacja środka trwałego warunkująca budowę nowego obiektu	311
Zaniechanie budowy środka trwałego	312

Koszty i przychody finansowania zewnętrznego	312
Zagadnienia ogólne	312
Rozpoczęcie kapitalizacji	316
Zawieszenie kapitalizacji	317
Zakończenie kapitalizacji	317
VII. Nakłady ponoszone w okresie użytkowania środka trwałego	317
Kryteria klasyfikacji nakładów na dotyczące ulepszenia lub bieżącego użytkowania środka trwałego	317
Ulepszenia środków trwałych	319
Poziom istotności i ulepszenia przeprowadzane etapami	319
Miary wartości użytkowej	320
Rodzaje ulepszeń	320
Ulepszenie obcego środka trwałego	321
Nakłady na bieżącą eksploatację	321
Konserwacje a remonty	321
Remonty bieżące (typowe, awaryjne)	322
Remonty nadzwyczajne	322
Części	323
VIII. Amortyzacja środka trwałego	323
Pojęcie amortyzacji	323
Wartość podlegająca amortyzacji (w tym koszty likwidacji, rekultywacji)	324
Metody amortyzacji	324
Stawki (stopy) amortyzacji	325
Sezonowość	328
Amortyzacja uwzględniająca różny okres użytkowania części składowych, dodatkowych lub peryferyjnych obiektu środka trwałego	329
Odpisy amortyzacyjne od obiektów zbiorczych	330
Jednorazowy odpis wartości początkowej	330
Termin rozpoczęcia i zakończenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych	331
Wznowienie odpisów amortyzacyjnych	332
Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji	332
IX. Zaprzestanie ujmowania środka trwałego	333
Ogólne zasady zaprzestania ujmowania środków trwałych	333
Sprzedaż lub nieodpłatne przekazanie	333
Likwidacja, niedobór środka trwałego	333
Odłączenie, przełączenie części dodatkowej lub peryferyjnej	335
Przekwalifikowanie (w tym do nieruchomości zaliczanych do inwestycji)	337
Wymiana w okresie gwarancji	338
X. Techniczno-organizacyjne problemy ewidencji środków trwałych	338
Dokumentacja obrotu	338
Specyfika inwentaryzacji środków trwałych	339
XI. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat środków trwałych w sprawozdaniu finansowym	341

Rozdział V. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności	355
1. Cel Stanowiska i definicje	359
2. Klasyfikacja gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste	360
3. Przekazanie gruntów w użytkowanie wieczyste, ujęcie opłat oraz wycena	361
4. Rozwiązanie umowy o użytkowanie wieczyste gruntu	364
5. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu w prawo własności użytkownika	365
6. Prezentacja w bilansie oraz ujawnienia w informacji dodatkowej	366
7. Zastosowanie Stanowiska po raz pierwszy	367
Rozdział VI. Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” – wyciąg	371
Rozdział VII. Krajowy Standard Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów” – zastosowanie	411
Rozdział VIII. Zestaw testów kontrolnych	413
1. Formularz kontrolny – ustalenie w polityce rachunkowości jednostki metod wyceny środków trwałych i środków trwałych w budowie	414
2. Formularz kontrolny – zapisy polityki rachunkowości na temat zasad amortyzacji środków trwałych	416
3. Formularz kontrolny – uporządkowanie stanu władania nieruchomościami przeznaczonymi na potrzeby jednostki	418
4. Formularz kontrolny – ustalenie obiegu dokumentów księgowych związanych z gospodarowaniem środkami trwałymi	420
5. Formularz kontrolny – kontrola faktycznego obiegu dowodów księgowych	421
6. Formularz kontrolny – kompleksowość regulacji	422
7. Formularz kontrolny – terminowość dokumentowania operacji	424
8. Zestaw formularzy kontrolnych do sprawdzania prawidłowości naliczania amortyzacji środków trwałych	424
9. Formularz kontrolny – wprowadzenie do stosowania Stanowiska w sprawie użytkowania wieczystego	428

Wykaz skrótów

GUS – Główny Urząd Statystyczny

k.c. – Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1025; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 80)

KSR – Krajowy Standard Rachunkowości

KSR 4 – Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z 29 marca 2012 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów” (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 15)

KSR 7 – Komunikat Ministra Finansów z 27 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 2)

KSR 8 – Komunikat Ministra Finansów z 27 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 8 „Działalność deweloperska” (Dz.Urz. MF z 2018 r. poz. 71)

KSR 11 – Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105)

KŚT – Klasyfikacja Środków Trwałych

Prawo budowlane – Ustawa z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1202; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 730)

Prawo oświatowe – Ustawa z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 996; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 761)

rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów – Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 393)

rozporządzenie w sprawie instrukcji kancelaryjnej – Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. z 2011 r. Nr 14, poz. 67; ost.zm. Dz.U. z 2011 r. Nr 27, poz. 140)

rozporządzenie w sprawie klasyfikacji budżetowej – Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 1053; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 257)

rozporządzenie w sprawie KŚT – Rozporządzenie Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. z 2016 r. poz. 1864)

rozporządzenie w sprawie PKOB – Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz.U. z 1999 r. Nr 112, poz. 1316; ost.zm. Dz.U. z 2002 r. Nr 18, poz. 170)

rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont – 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; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 589)

- Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego** – Komunikat Ministra Finansów z 11 lutego 2019 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 19)
- uogn** – Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2204; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 801)
- uor** – Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 351)
- uofp** – Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 869)
- updog** – Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 534)
- ustawa – Prawo własności przemysłowej** – Ustawa z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 776; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 501)
- ustawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami** – Ustawa z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2067; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 730)
- ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym** – Ustawa z 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1945; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 730)
- ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów** – Ustawa z 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Dz.U. z 2018 r. poz. 1716; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 270)
- ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości** – Ustawa z 29 lipca 2005 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości (j.t. Dz.U. z 2012 r. poz. 83; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 1716)
- ustawa o restytucji narodowych dóbr kultury** – Ustawa z 25 maja 2017 r. o restytucji narodowych dóbr kultury (Dz.U. z 2017 r. poz. 1086; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 770)
- ustawa o samorządzie gminnym** – Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 506)
- ustawa o samorządzie powiatowym** – Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 511)
- ustawa o samorządzie województwa** – Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 512)
- ustawa o statystyce publicznej** – Ustawa z 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 649; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 730)
- ustawa o VAT** – Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 675)

Wstęp

Środki trwałe w jednostkach sektora finansów publicznych są pod względem ilościowym i wartościowym największą grupą spośród składników majątkowych tych jednostek. Obowiązują przy tym szczególne uregulowania dotyczące gospodarowania nimi i prowadzenia ich ewidencji księgowej.

Zagadnienia związane z wyceną i ujmowaniem w księgach rachunkowych operacji dotyczących środków trwałych zostały w ciągu kilku ostatnich lat objęte standaryzacją. W zakresie tym Komitet Standardów Rachunkowości wydał:

- **KSR 11 „Środki trwałe”** (uchwała nr 4/2017 z 3 kwietnia 2017 r.) – obowiązuje od 1 stycznia 2017 r. i jest skierowany do wszystkich jednostek organizacyjnych zobowiązanych do stosowania uor,
- **Stanowisko w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności** (uchwała nr 2/2019 z 22 stycznia 2019 r.) – **ma zastosowanie od 1 stycznia 2019 r.**

W KSR 11 w sposób kompleksowy zostały uregulowane kwestie związane z dokumentowaniem i ujmowaniem w księgach rachunkowych środków trwałych oraz operacji wpływających na zmniejszenie i zwiększenie wartości tych aktywów, które dotąd funkcjonowały w ramach praktyki rachunkowości. Natomiast celem wydania Stanowiska w sprawie użytkowania wieczystego jest wyjaśnienie wątpliwości w zakresie stosowania uor i rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont w odniesieniu do wyceny oraz ujęcia w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym gruntów przekazanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego w użytkowanie wieczyste innym podmiotom.

Stosowanie KSR w rachunkowości jednostek jest nieobowiązkowe (fakultatywne). Do 2018 r. nie miały one większego znaczenia w praktyce jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych. Wpływ miały na to **dwie podstawowe zasady**:

- **zasada 1** – szczególne rozwiązania w prowadzeniu rachunkowości tych jednostek, które powodowały, że większość KSR nie mogła być w nich stosowana w całości i wprost (bez dostosowania),
- **zasada 2** – niemożność przyjęcia przez te jednostki tylko niektórych, wybranych KSR.

Właśnie ta druga zasada została zmieniona od 1 stycznia 2019 r. Zrezygnowano z niej w znowelizowanym KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, wprowadzonym uchwałą nr 3/2018 z 13 listopada 2018 r. **Obecnie jednostki mogą przyjąć:**

- **wszystkie KSR,**
- **tylko niektóre, wybrane KSR.**

Do czasu tej nowelizacji jednostki sektora finansów publicznych, chcące skorzystać z niektórych z ustandaryzowanych rozwiązań z KSR, musiały wybrane postanowienia tych KSR wprowadzać do swojej polityki rachunkowości. Inaczej KSR w nich nie obowiązywały.

Od 1 stycznia 2019 r. jednostki te mogą wybrać KSR, które chcą stosować w całości. Wystarczy, że wybrane KSR wymienia w polityce rachunkowości. Jeśli natomiast nie zdecydują się na przyjęcie całego KSR (np. jeśli chcą stosować tylko wybrane postanowienia KSR 11), to nadal te wybrane postanowienia muszą włączyć do swojej polityki rachunkowości.

W publikacji przedstawiono **zasady gospodarowania i ewidencjonowania środków trwałych w jednostkach sektora finansów publicznych. Uwzględniono przy tym postanowienia KSR 11.** Postanowienia te ze względu na przedmiot regulacji mogą mieć zastosowanie w tych jednostkach (odpowiadają szczególnym zasadom gospodarowania rzeczowymi aktywami trwałymi i zrównanymi z nimi prawami: prawem użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczym prawem do lokalu użytkowego i spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego). Uwzględniono także ogólne zasady stosowania Stanowiska w sprawie użytkowania wieczystego w urzędach obsługujących organy jednostek samorządu terytorialnego.

Książka składa się z **trzech części.**

W części I i II są omówione zagadnienia będące przedmiotem standaryzacji, dotyczące ujmowania środków trwałych oraz ich amortyzowania dla celów bilansowych. Podano ich **praktyczne zastosowanie na przykładach** operacji występujących w jednostkach organizacyjnych sektora publicznego. **Z tej części można dowiedzieć się m.in.:**

- jakie są zasady uznawania składnika majątkowego za środek trwały, z zastosowaniem kryteriów: postaci środka trwałego, okresu ekonomicznej użyteczności, kompletności i zdolności do użytkowania, przeznaczenia na własne potrzeby jednostki, wartości istotnej,
- jak tworzy się obiekty inwentarzowe środków trwałych,
- jak prawidłowo ustala się wartość początkową środków trwałych w cenie nabycia, kosztach wytworzenia, wartości szacowanej,
- w jaki sposób można zmieniać wartość początkową i granice obiektów środków trwałych w trakcie ich użytkowania,
- jak rozliczać nakłady ponoszone na środki trwałe w trakcie ich użytkowania,
- kiedy należy zaprzestać ujmowania środków trwałych w ewidencji księgowej,
- jakie są zasady przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych metodami spisu z natury i weryfikacji zapisów księgowych z dokumentacją źródłową,

- czym różnią się pojęcia: amortyzacja i umorzenie, a także amortyzacja bilansowa i podatkowa,
- jaka wartość podlega amortyzacji,
- jakie są podstawowe metody amortyzacji,
- w jaki sposób ustala się indywidualne stawki amortyzacyjne dla środków trwałych,
- jakie zasady obowiązują przy dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych od zbiorczych obiektów inwentarzowych środków trwałych,
- jakie są dozwolone uproszczenia w zakresie amortyzacji,
- na jakich zasadach następuje wznowienie amortyzacji całkowicie umorzonych środków trwałych,
- jakie są zasady weryfikacji okresów i stawek amortyzacyjnych.

W części III zostały natomiast omówione – krok po kroku – zasady przeprowadzania, dokumentowania i ujmowania w ewidencji księgowej operacji gospodarczych dotyczących środków trwałych, charakterystycznych dla różnych typów jednostek organizacyjnych sektora publicznego. **Z tej części można dowiedzieć się m.in.:**

- w jaki sposób należy prawidłowo wyposażać w mienie nieruchome jednostki sektora finansów publicznych i jak dokumentować przeprowadzane w tym zakresie operacje dotyczące środków trwałych stanowiących nieruchomości (w szczególności omówione zostały sposoby ewidencjonowania oddania nieruchomości w trwały zarząd i użytkowanie wieczyste),
- jak prawidłowo ujmować środki trwałe jednostek obsługujących i obsługiwanych w razie zorganizowania CUW,
- jakich czynności należy dokonać, aby doprowadzić ewidencję księgową środków trwałych stanowiących nieruchomości (gruntów, budynków, budowli) do stanu zgodnego ze stanem faktycznym,
- jak właściwie ujmować nakłady na ulepszenie obcych środków trwałych,
- jak ustalić procedury kontroli zarządczej w zakresie ustalania planów finansowych jednostek, aby uniknąć błędów dotyczących nieprawidłowego klasyfikowania wydatków na nabycie, ulepszenie, bieżące utrzymanie i remonty środków trwałych,
- jak przeprowadzać i dokumentować spis z natury środków trwałych zgodnie z zaleceniami KSR 11,
- na co należy zwrócić szczególną uwagę w jednostkach, które zdecydują się na przyjęcie Stanowiska w sprawie użytkowania wieczystego i dokonywanie odpisów z tytułu trwałej utraty wartości od gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste.

Dla omawianych przypadków są przedstawione **wzory wypełnionych dokumentów księgowych** oraz sposoby korygowania najczęstszych nieprawidłowości spotykanych w ewidencji środków trwałych.

Dopełnieniem całości jest treść KSR 11 oraz Stanowiska w sprawie użytkowania wieczystego. Dołączono także wyciąg z KSR 7 wraz z ich omówieniem. Ponadto na końcu umieszczony został **zestaw testów kontrolnych**. Za ich pomocą można samodzielnie skontrolować pra-

widłowość najważniejszych aspektów związanych z dokumentowaniem obrotu, ewidencją środków trwałych i środków trwałych w budowie, a także ich amortyzowania. Testy te pomogą wyeliminować stwierdzone błędy. Dołączony jest także **dodatkowy formularz kontrolny** – dla urzędów obsługujących organy jednostek samorządu terytorialnego, które przyjmą do stosowania Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego. Może on służyć zarówno jako lista czynności do wykonania, związanych z pierwszym zastosowaniem Stanowiska, jak i jako formularz kontrolny, wykorzystywany w kolejnych latach po przyjęciu Stanowiska przy wykonywaniu czynności przygotowawczych do zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Przy korzystaniu z publikacji należy mieć na względzie, że jeśli jednostka nie uregulowała pewnych kwestii w swojej polityce rachunkowości, a nie przyjęła do stosowania KSR 11 i Stanowiska w sprawie użytkowania wieczystego w całości, to zanim udokumentuje i ujmie określone operacje zgodnie z zasadami przedstawionymi w książce, musi najpierw uzupełnić (zaktualizować) postanowienia swojej polityki rachunkowości.

Rozdział I

Ewidencja bilansowa środków trwałych

1. Definicja środków trwałych

Środki trwałe zostały zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor jako 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 środków trwałych zalicza się w szczególności:**

- nieruchomości, w tym grunty, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Do środków trwałych **zalicza się również rzeczowe prawa majątkowe**, takie jak:

- prawo użytkowania wieczystego gruntu,
- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego.

Cechy rzeczowych aktywów trwałych (art. 3 ust. 1 pkt 12, 13 i 18 uor)

1. Mają wiarygodnie ustaloną wartość (określaną według ceny nabycia, kosztu wytworzenia lub innej wartości, którą można wiarygodnie ustalić).
2. Powstały w wyniku przeszłych zdarzeń (czyli zostały już nabyte, wytworzone).
3. W przyszłości spowodują wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych (np. przez wytwarzanie za ich pomocą produktów czy usług).
4. Ich przewidywany okres ekonomicznej przydatności w danej jednostce jest dłuższy niż rok.
5. Są kontrolowane przez jednostkę, co przejawia się tym, że jednostka jest uprawniona do czerpania korzyści z tych składników oraz ponosi ryzyko związane z uzyskaniem tych korzyści (stanowią własność jednostki lub są jej oddane w leasing spełniający wymogi z art. 3 ust. 4 uor).
6. Są przeznaczone na potrzeby jednostki.

W państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych do środków trwałych **zalicza się ponadto środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane przez jednostkę organizacyjną w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby tej jednostki** (§ 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). **Poszerzenie definicji** środków trwałych w przypadku jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych niemających osobowości prawnej o środki trwałe znajdujące się w ich zarządzie lub użytkowaniu koresponduje z zasadami funkcjonowania tych jednostek. Zasady te są określone w:

- art. 12 ust. 2 uofp – zgodnie z którym odpowiedni organ państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przy tworzeniu jednostki budżetowej powinien określić mienie przekazywane jej w zarząd,
- art. 16 ust. 2 uofp – zgodnie z którym odpowiedni organ jednostki samorządu terytorialnego przy tworzeniu samorządowego zakładu budżetowego powinien określić składniki majątkowe przekazywane mu w użytkowanie.

Wymienione jednostki organizacyjne nie są właścicielami składników mienia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Właścicielem jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, która jest organem założycielskim dla tych jednostek organizacyjnych. Dotyczy to nie tylko składników mienia, w które zostały one wyposażone przez organy założycielskie przy ich utworzeniu, lecz także składników mienia nabywanych w toku ich działalności. Mienie to jest w posiadaniu jednostek organizacyjnych, które je nabyły, ale jest nabywane na własność Skarbu Państwa (jednostki państwowe) lub jednostki samorządu terytorialnego (jednostki samorządowe). Z tego względu, aby nie było wątpliwości, czy jednostki te kontrolują użytkowane przez nie środki trwałe, definicja środków trwałych będących w posiadaniu tych jednostek jest szersza niż wynikająca z uor.

Przedmiot majątkowy (lub prawo rzeczowe) może być uznany za środek trwały tylko wtedy, jeśli spełnia wszystkie ww. warunki.

Czy są spełnione, ocenia się na dzień przyjęcia tego przedmiotu (prawa) do użytkowania, tj. na dzień, w którym jednostka zakończyła wykonywanie wszystkich czynności faktycznych i prawnych warunkujących jego użytkowanie. **Przyjęcie środka trwałego do użytkowania należy odpowiednio udokumentować** (zgodnie z postanowieniami polityki rachunkowości danej jednostki).

1.1. Okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych

Za środek trwały może być uznany wyłącznie składnik majątkowy, który jednostka zamierza wykorzystywać na własne potrzeby przez okres trwający **dłużej niż rok**. Przy szacowaniu okresu ekonomicznej użyteczności można wykorzystywać jednostki czasu (dni, miesiące, lata) lub inne jednostki, właściwe dla określenia czasu trwania możliwości faktycznych lub prawnych użytkowania danej rzeczy, takie jak np.: liczba godzin pracy, liczba przejechanych kilometrów, liczba wytworzonych produktów.

Przykład 1

Jednostka zamierza użytkować zakupiony samochód osobowy dojazd służbowych do czasu przejechania przez niego 200 000 km. Następnie planuje wymienić go na nowy. Rozwiązanie to jest podyktowane wysokimi kosztami napraw wyeksploatowanych pojazdów. Na podstawie średniej liczby przejeżdżanych kilometrów w jazdach służbowych w ciągu roku jednostka ustaliła, że nowo zakupiony pojazd będzie eksploatowany przez 3 lata. Tak więc spełnia warunek ekonomicznej użyteczności konieczny do uznania tego pojazdu za środek trwały.

Przy ustalaniu czasu trwania okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego jednostka powinna brać pod uwagę kryteria podane w **ramce**.

Kryteria ustalania długości okresu ekonomicznej przydatności środka trwałego**1. Kryteria obiektywne** – niezależne od jednostki – wynikające z:

- właściwości rzeczy (np. trwałości wynikającej z gatunku i rodzaju materiałów, z jakich została wykonana),
- właściwości prawa rzeczowego (np. użytkowanie wieczyste ustanawiane jest zgodnie z art. 236 § 1 k.c., na okres nie krótszy niż 40 lat i nie dłuższy niż 99 lat) lub czasu trwania stosunku prawnego będącego podstawą posiadania rzeczy przez jednostkę (nieruchomość może być oddana jednostce budżetowej w trwały zarząd na czas oznaczony, np. 5 lat),
- różnych uwarunkowań zewnętrznych, na które jednostka nie ma wpływu (np. tempo postępu technologicznego, okres trwania pozwolenia na użytkowanie).

2. Kryteria subiektywne wynikające ze specyfiki działalności danej jednostki, powodujące wydłużenie się lub skrócenie okresu ekonomicznej przydatności, takie jak np.:

- szczególne warunki eksploatacji środka trwałego,
- ponadprzeciętna lub mniejsza od przeciętnej intensywność eksploatacji,
- niemożność wykonywania konserwacji i wymiany zużytych części z zalecaną przez producenta częstotliwością.

Przykład 2

Jednostka zamierza kupić samochód osobowy przeznaczony do odbywania podróży służbowych. Zgodnie z informacjami producenta, pojazd powinien działać bezawaryjnie (pod warunkiem wykonywania zalecanych przeglądów i konserwacji) przez mniej więcej 3 lata albo do przejechania 150 000 km. Ponieważ pojazd służbowy w jednostce będzie wykorzystywany z ponadprzeciętną intensywnością (około 75 000 km rocznie) i w trudnych warunkach (zła jakość dróg, teren górzysty, drogi gruntowe, maksymalne dopuszczalne obciążenie), jednostka przyjęła, że maksymalny okres użytkowania samochodu wyniesie 2 lata, po upływie których pojazd zostanie sprzedany.

Składniki aktywów, które jednostka zamierza wykorzystywać na własne potrzeby w okresie krótszym niż rok, nie mogą być uznane za środki trwałe, nawet jeśli obiektywnie rzecz biorąc takie przedmioty normalnie mogą być wykorzystywane powyżej roku. Koszty nabycia (wytworzenia) takich składników zalicza się do kosztów bieżących okresu, w którym zostały poniesione.

1.2. Kompletność środka trwałego

Zgodnie z postanowieniami KSR 11, **środek trwały jest kompletny, jeżeli może realizować przypisane mu funkcje**. Oznacza to, że spełnia wszystkie warunki techniczne (pod względem konstrukcyjnym) i prawne przewidziane dla danej kategorii środków trwałych. W szczególności zawiera wszystkie części składowe.

Przez **część składową środka trwałego** należy rozumieć nieodłączny element środka trwałego warunkujący jego użytkowanie, który nie może być od niego odłączany bez istotnego uszczerbku dla zdolności środka trwałego do użytkowania. Część składowa jest powiązana fizycznie (wchodzi fizycznie w skład danego środka trwałego) lub prawnie ze środkiem trwałym. Częścią składową jest np.:

- skrzynia biegów, silnik, akumulator w samochodzie,
- silnik w kosiarce samobieżnej,
- kondygnacja budynku,
- jednostka centralna, monitor i klawiatura w zespole komputerowym,
- oprogramowanie systemowe w zespole komputerowym.

W przypadku niektórych kategorii środków trwałych regulacje prawne określają wykaz części składowych, które muszą one mieć, aby można było je uznać za kompletne, a w konsekwencji dopuścić do użytkowania. Spełnianie tych warunków zazwyczaj wymaga poświadczenia w określony sposób (np. przez wydanie zezwolenia na użytkowanie budynku, wydanie świadectwa dopuszczenia pojazdu do ruchu itp.).

Oprócz części składowych **środek trwały może być wyposażony w części:**

- **dodatkowe,**
- **peryferyjne.**

Częścią dodatkową (inaczej 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. Część dodatkowa wchodzi fizycznie w skład środka trwałego lub jest z nim w inny sposób trwale związana (fizycznie lub prawnie) i sama nie może być uznana za kompletny składnik aktywów. Częścią dodatkową może być np.: radioodtwarzacz samochodowy, klimatyzacja zamontowana w samochodzie osobowym, rolety antywłamaniowe zamontowane w budynku, sieć teleinformatyczna zamontowana w budynku.

Częścią peryferyjną 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. Jej brak nie ogranicza jego właściwości użytkowych. Część peryferyjna może:

- 1) wchodzić w skład środka trwałego, z którym jest powiązana;
- 2) stanowić odrębny środek trwały:
 - użytkowany w stałym powiązaniu z więcej niż jednym środkiem trwałym,
 - czasowo przyłączany do różnych środków trwałych.

Przykład 3

Częściami peryferyjnymi są różne urządzenia dodatkowe zespołów komputerowych, takie jak drukarki czy urządzenia wielofunkcyjne (połączenie drukarki, kserokopiarki i skanera), stabilizatory napięcia. Urządzenia te mogą być na stałe przypisane do określonego zespołu komputerowego i służyć wyłącznie do jego obsługi. Wtedy stanowią jeden obiekt inwentarzowy z jednostką centralną, monitorem i klawiaturą składającymi się na zestaw, jako jego części peryferyjne (mają ten sam numer inwentarzowy, a ich wartość składa się na wartość początkową całego środka trwałego). W przypadku ich odłączenia od tego zespołu w celu przyłączenia do innego zespołu trzeba to odzwierciedlić w ewidencji środków trwałych. Wówczas należy:

- zmniejszyć o wartość odłączonej części peryferyjnej (oraz proporcjonalnie dotychczasowego umorzenia przypadającego na tę część) wartość początkową i umorzenie zespołu komputerowego, od którego następuje odłączenie, a następnie powiększyć o te kwoty wartość początkową i umorzenie zespołu, do którego część peryferyjna jest dołączana,
- skasować podnumer inwentarzowy odłączonej części i nadać jej nowy podnumer części peryferyjnej, właściwy dla zespołu komputerowego, z którym zostanie połączona.

Jeśli natomiast urządzenia te nie są na stałe połączone w zespół komputerowy, lecz:

- służą jednocześnie do obsługi kilku zespołów komputerowych (np. drukarka podłączona do kilku komputerów),
- stanowią sprzęt zapasowy, przyłączany do czasowego użytku do różnych zespołów komputerowych (np. drukarka, która jest urządzeniem zastępczym, przyłączanym do różnych zespołów w razie awarii drukarek stanowiących normalnie ich części peryferyjne, na czas ich naprawy lub wymiany na nowe),

w ewidencji powinny stanowić odrębny obiekt inwentarzowy środków trwałych, z własnym numerem inwentarzowym.

Przykład 4

W przypadku budynków częściami peryferyjnymi mogą być obiekty takie jak parking lub ogrodzenie. Muszą służyć do obsługi wyłącznie tego budynku. Wówczas są częściami obiektu inwentarzowego – budynku. Jeśli jednak takie obiekty jak parking czy ogrodzenie służą do obsługi więcej niż jednego budynku lub nie są funkcjonalnie powiązane z żadnym budynkiem, w ewidencji środków trwałych powinny stanowić samodzielne obiekty inwentarzowe.

Części dodatkowe i części peryferyjne mogą być dołączane do i odłączane od środka trwałego 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 do niego dołączone części dodatkowe lub części peryferyjne.

1.3. Zdarność do użytkowania środka trwałego

Aby składnik majątkowy mógł być uznany za środek trwały, musi być zdatny do użytkowania. Ocena zdarności do użytkowania obejmuje trzy aspekty (patrz **ramka**).

Kryteria oceny zdolności do użytkowania środka trwałego

1. Kompletność środka trwałego.
2. Spełnienie wymogów prawnych, warunkujących dopuszczenie środka trwałego do użytkowania.
3. Spełnienie wymogów wewnętrznych jednostki, odpowiednich do miejsca i warunków użytkowania środka trwałego.

Środek trwały zdolny do używania musi spełniać wszystkie te wymienione w **ramce** aspekty jednocześnie.

Spełnienie wymogów prawnych użytkowania środków trwałych dotyczy różnych rodzajów środków trwałych, dla których rozpoczęcie ich użytkowania wiąże się z koniecznością uzyskania przez jednostkę różnego rodzaju zezwoleń, zaświadczeń, certyfikatów, atestów. Do takich środków trwałych zalicza się przede wszystkim budynki i budowle, środki transportu oraz niektóre rodzaje maszyn i urządzeń. **Dopóki jednostka nie uzyska wszystkich wymaganych prawem dla danego środka trwałego zezwoleń, środek trwały nie spełnia warunku zdolności do używania.** W przypadku zezwoleń wydawanych w formie decyzji administracyjnej zdolność do użytkowania następuje nie z chwilą wydania takiej decyzji, a dopiero z chwilą jej uprawnomocnienia.

Przykład 5

Zgodnie z wymogami art. 55 Prawa budowlanego, przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać decyzję o pozwoleniu na użytkowanie, jeśli na budowę takiego obiektu było wymagane pozwolenie na budowę i jest on zaliczany do jednej z kategorii obiektów wymienionych w tym przepisie w załączniku do tej ustawy. Bez uzyskania takiej decyzji budynek (budowla) nie może być uznany za środek trwały zdolny do użytkowania.

Przykład 6

Szkoła zakupiła wyposażenie do kuchni o wartości 5600 zł – kuchnię gastronomiczną, dwunastopalnikową, zasilaną gazem sieciowym. Kuchnia ta musi być użytkowana w następujących warunkach:

- musi być zainstalowana w odległości co najmniej 50 cm od okien i drzwi (w celu uniknięcia zgaśnięcia płomienia),
- w pomieszczeniu kuchni musi być wentylacja grawitacyjna,
- nad kuchnią musi znajdować się okap wentylacyjny o odpowiedniej powierzchni.

Montażu kuchni (w tym podłączenie kuchni do gazu sieciowego) musi wykonać osoba mająca stosowne uprawnienia. Powinno to być udokumentowane w formie zaświadczenia wydawanego przez tę osobę.

Kuchnia gastronomiczna może zostać uznana za zdolną do użytkowania dopiero po spełnieniu wszystkich tych warunków. Powinno to być potwierdzone w formie protokołu odbioru. Protokół sporządza wyznaczony pracownik jednostki. Do protokołu należy załączyć zaświadczenie wydane przez osobę mającą uprawnienia do montażu urządzeń gazowych.

Z kolei wymogi wewnętrzne jednostki, które należy spełnić, aby środek trwały był zdalny do używania, zależą od warunków docelowych, w jakich dany środek trwały ma być użytkowany. Wymogi te powinny określać komórki jednostki wskazane w jej polityce rachunkowości – adekwatnie do rodzaju środka trwałego. W praktyce obowiązek ten należy do wydzielonych komórek organizacyjnych zajmujących się gospodarką środkami trwałymi lub do komórek, które będą odpowiedzialne za użytkowanie środka trwałego.

Przykład 7

Samorządowy zakład budżetowy zakupił dwie wiertarkofrezarki. Wymagają one posadowienia na dostosowanych do nich fundamentach. Maszyny te mogą zostać uznane za zdalne do użytkowania dopiero po wykonaniu fundamentów i zamontowaniu na nich wiertarkofrezarek.

Zdatność do użytkowania środka trwałego oceniają w ramach tzw. **odbioru środka trwałego** wyznaczeni pracownicy jednostki (może to wynikać z regulaminu organizacyjnego jednostki, zakresu czynności bądź imiennego upoważnienia). W przypadku środków trwałych, których ocena kompletności i zdatności do użytkowania wymaga specjalistycznej wiedzy i/lub przeprowadzenia prób, wskazane jest, aby ich zdatność do użytkowania była oceniana komisyjnie.

Skład komisji odbiorowej powinien wyznaczyć kierownik jednostki w drodze zarządzenia wewnętrznego. Do komisji odbiorowej powołuje się pracowników jednostki. W czynnościach odbiorowych mogą brać udział także przedstawiciele dostawcy środka trwałego. Odpowiednie postanowienia w tej sprawie powinna zawierać umowa o wykonanie usług (wytworzenie środka trwałego) lub dostaw. Komisje odbiorowe można powoływać:

- **na stałe** (do oceny zdatności do używania określonego rodzaju środków trwałych) lub
- **jednorazowo** – do oceny zdatności do używania jednego lub więcej środków trwałych nabytych w ramach jednej dostawy.

Zdatność do użytkowania środka trwałego wymaga potwierdzenia w formie dokumentu. Standardowo stosowanym w tym celu dokumentem jest **protokół odbioru**. Sporządza go komisja odbiorowa. Do protokołu odbioru załącza się wyniki testów i badań, jeśli prawo wymaga ich przeprowadzenia przed dopuszczeniem środka trwałego do używania.

W razie stwierdzenia przez przedstawicieli zamawiającego niezgodności dostarczonego środka trwałego z przedmiotem zamówienia lub jego uszkodzenia czy niekompletności, w protokole odbioru należy zamieścić odpowiednie postanowienia. Trzeba opisać rodzaj stwierdzonych nieprawidłowości i wskazać ewentualne terminy ich usunięcia.

Jeśli środek trwały po przeprowadzeniu czynności odbiorowych nie zostanie uznany za zdalny do używania, protokół odbioru podpisany przez osobę (komisję odbiorową) jest podstawą do wszczęcia przez jednostkę postępowania reklamacyjnego, w trybie i na zasadach określonych w przepisach ogólnie obowiązujących i/lub umowach wiążących jednostkę z wytwórcą (dostawcą) środka trwałego. **Środek trwały nie może być przyjęty do używania, jeśli nie spełnia warunku zdatności do używania.** Tak więc w czasie koniecznym do zakończenia postępowania reklamacyjnego (usunięcia usterek, wymiany środka trwałego na inny) nakła-

dy na jego nabycie muszą pozostawać nierozliczone na koncie służącym do ewidencji nakładów na środki trwałe w budowie (inwestycje). Po zakończeniu postępowania reklamacyjnego i usunięciu usterek (wymianie środka trwałego na nowy) ponownie ocenia się zdolność środka trwałego do używania. Czynność tę trzeba udokumentować w protokole odbioru. Ocena negatywna (ustalenie, że środek trwały nie jest zdolny do używania w danej jednostce) jest podstawą do zerwania umowy dostaw (usług) i żądania kar umownych i/lub odszkodowania.

1.4. Przeznaczenie środka trwałego na własne potrzeby jednostki

Kolejnym warunkiem, jaki musi spełniać składnik majątkowy, aby mógł być uznany za środek trwały, jest przeznaczenie go na własne potrzeby jednostki.

Zgodnie z KSR 11, środek trwały jest przeznaczony na potrzeby jednostki, jeśli spełnia jeden z warunków podanych w **ramce**.

Warunki uznania środka trwałego za przeznaczony na potrzeby jednostki

1. Jest użytkowany w jednostce na potrzeby jej działalności operacyjnej (statutowej) o charakterze produkcyjnym, usługowym, handlowym lub administracyjnym.
2. Jest oddany do używania innym jednostkom na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze.
3. Jest oddany innym jednostkom w bezpłatne użyczenie, w zamian za określone korzyści, jakie uzyskuje jednostka oddająca.

W jednostkach sektora finansów publicznych obowiązuje generalna zasada, że **zasób majątkowy należy wykorzystywać w sposób celowy, gospodarny i efektywny, dla realizacji celów statutowych tych jednostek**. Szczegółowe zasady gospodarowania składnikami majątkowymi stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub własność jednostek samorządu terytorialnego są regulowane przepisami ustawowymi.

W jednostkach sektora finansów publicznych mogą wystąpić **przypadki, gdy środki trwałe ze względu na niespełnianie wymogu przeznaczenia na potrzeby jednostki nie są uznawane za środki trwałe w jednostce**, która je nabyła (wytworzyła). Do takich przypadków zalicza się środki trwałe:

- 1) nabywane w ramach centralizacji zamówień publicznych przez centralnego zamawiającego dla jednostek podległych,
- 2) wytwarzane w ramach inwestycji prowadzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego z przeznaczeniem dla podległych jednostek budżetowych,
- 3) wytwarzane w ramach inwestycji w planie finansowym jednostki obsługującej w samorządowych centrach usług wspólnych (CUW) – dla obsługiwanych jednostek organizacyjnych.

W przypadku wymienionym w pkt. 1 nabyte składniki majątkowe będą mogły być uznane za środki trwałe w jednostkach docelowych, dla których centralny zamawiający dokonał zamówień, natomiast w przypadkach z pkt. 2 i 3 – w jednostkach budżetowych, które mają być docelowymi użytkownikami środków trwałych.

1.5. Wartość istotna środka trwałego

Ustawa o rachunkowości w definicji pojęcia „środki trwałe” nie odnosi się do **kryterium wartościowego**. A zatem składniki majątkowe spełniające kryteria zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor są uznawane za środki trwałe, nawet jeśli ich wartość początkowa jest bardzo niska – choćby rzędu kilku, kilkunastu groszy czy złotych. 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**.

KSR 11 przewiduje, że dla składników majątkowych spełniających warunki uznania ich za środki trwałe, ale o wartości nieistotnej, **możliwe jest stosowanie kilku różnych uproszczeń w ewidencji księgowej. W jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych – oprócz rozwiązań podanych w KSR 11 – można stosować jeszcze inne**, ustalone w § 7 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont i pkt. 3, 4, 11 oraz 53 załącznika nr 3 do tego rozporządzenia. Rodzaje tych uproszczeń wskazano w **tabeli 1**.

Tabela 1. Rodzaje uproszczeń w ewidencji środków trwałych o wartości nieistotnej

Postanowienia KSR 11	Postanowienia rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont
1. Składnik majątkowy jest ujęty jako środek trwały i: ■ albo jest objęty tzw. zbiorczym obiektem inwentarzowym, ■ albo pod datą przyjęcia do użytkowania jego wartość początkowa jest spisywana w ciężar kosztów amortyzacji. 2. Składnik majątkowy nie jest ujęty jako środek trwały, a jego wartość początkowa zostaje opisana z dniem oddania do użytkowania w koszty materiałowe: ■ z jednoczesnym obowiązkiem ujęcia go w ewidencji pozabilansowej (ilościowej lub ilościowo-wartościowej), ■ bez obowiązku objęcia ewidencją.	Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, mogą być umarzone: ■ książki i inne zbiory biblioteczne, ■ środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych, ■ odzież i umundurowanie, ■ meble i dywany, ■ inwentarz żywy, ■ 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 (10 000 zł). W razie zamieszczenia odpowiednich postanowień w polityce rachunkowości jednostki wymienione w niej składniki majątkowe podlegają ewidencji ilościowo-wartościowej na kontach bilansowych 013 „Pozostałe środki trwałe” lub 014 „Zbiory biblioteczne”. Ich umorzenie, ewidencjonowane na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”, odnosi się w koszty zużycia materiałów (konto 401 „Zużycie materiałów i energii”).

Jednostki organizacyjne mogą albo wybrać jedno z rozwiązań podanych w **tabeli 1**, albo stosować jednocześnie kilka z nich. W polityce rachunkowości trzeba określić, które z rozwiązań ma zastosowanie w odniesieniu dla jakich grup środków trwałych i dla jakich poziomów istotności ich wartości początkowej. **Dolną granicę wartości środka trwałego**, uznawaną za wartość nieistotną, należy ustalić w polityce rachunkowości danej jednostki. W polityce rachunkowości **poziomy istotności** powinny być określone także dla:

- nakładów na ulepszenie własnych środków trwałych,
- nakładów na ulepszenie obcych środków trwałych,

- istotnej pozostałości środka trwałego (w części polityki rachunkowości dotyczącej zasad amortyzowania środków trwałych),
- części dodatkowych i peryferyjnych, których przyłączenie lub odłączenie od środka trwałego nie wymaga korekty wartości początkowej (brutto) środka trwałego i jego dotychczasowego umorzenia.

Przy ustalaniu granic istotności kierownik jednostki powinien wziąć pod uwagę:

- przypuszczalną łączną wartość początkową składników, dla których stosowane będą uproszczenia w porównaniu do rocznej sumy kosztów (przychodów) lub aktywów (pasywów),
- zachowanie wymogu z art. 4 ust. 1 i 4 uor – zastosowane uproszczenia nie mogą w sposób istotny wpływać na obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz ustalenie wyniku finansowego jednostki,
- potrzebę ochrony mienia jednostki,
- przepisy podatkowe (za dolną granicę wartości początkowej środków trwałych można uznać granicę określoną w art. 16d ust. 1 upodp, tj. 10 000 zł, jeśli nie narusza to zasady istotności wyrażonej w art. 4 ust. 1 uor).

Przykład 8

Samorządowa instytucja kultury nie określiła w polityce rachunkowości dolnej granicy wartości środków trwałych. W tym względzie dla celów bilansowych stosowała przepisy upodp. Kontrola uznała jednak takie postępowanie jako błędne. Powodem było to, że zasady uznawania składnika majątkowego za środek trwały ustalone w tej ustawie mają zastosowanie wyłącznie dla celów podatkowych (ustalania kosztów, jakie w związku z nabyciem środka trwałego mogą być uznane za koszty podatkowe obniżające podstawę opodatkowania tym podatkiem). Aby kwota 10 000 zł, ustalona jako granica istotności w przepisach prawa podatkowego, mogła być stosowana do celów bilansowych, odpowiednie postanowienia muszą być zawarte w polityce rachunkowości danej jednostki organizacyjnej. Samorządowa instytucja kultury może przyjąć np. poniższe zasady.

Wzór. Postanowienia polityki rachunkowości samorządowej instytucji kultury na temat przyjętych granic istotności wartości środków trwałych oraz uproszczeń stosowanych w ewidencji środków trwałych

§...

Wartość istotna (dolna granica wartości początkowej) środków trwałych dla celów bilansowych w jednostce wynosi 1000 zł.

§...

1. Środki trwałe o wartości powyżej 10 000 zł są amortyzowane w czasie, za pomocą stawek amortyzacyjnych. Ujmuje się je w ewidencji bilansowej ilościowo-wartościowej na koncie 011 „Środki trwałe”.
2. Dla środków trwałych o wartości jednostkowej od 1000 zł do 10 000 zł stosuje się uproszczenie polegające na spisywaniu ich wartości w koszty amortyzacji w momencie przyjęcia do użytkowania z jednoczesnym objęciem ewidencją bilansową ilościowo-wartościową, na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe”.
3. Dla środków trwałych o wartości do 1000 zł, takich jak: sprzęt nagłaśniający, wyposażenie kinoteatru, meble, wyposażenie biurowe, sprzęt audio-wideo, telefony stacjo-

narne i komórkowe, tablety, sprzęt informatyczny, urządzenia służące do utrzymania czystości, narzędzia i urządzenia do wykonywania konserwacji, remontów – stosuje się uproszczenie polegające na spisywaniu ich wartości w koszty materiałów w momencie przyjęcia do użytkowania, z jednoczesnym objęciem pozabilansową ewidencją ilościowo-wartościową.

4. Dla innych niż wymienione w pkt. 3 środków trwałych o wartości do 1000 zł – stosuje się uproszczenie polegające na spisywaniu ich wartości w koszty materiałów w momencie przyjęcia do użytkowania, bez obowiązku ich ewidencjonowania.

§...

Części składowe i peryferyjne mogą być przyłączane i odłączane od środków trwałych w trakcie ich użytkowania. O wartość tych części jest odpowiednio zmniejszana (powiększana) wartość początkowa (brutto) środka trwałego i wartość dotychczasowego umorzenia, jeśli wartość brutto części składowej (peryferyjnej) przekracza 1000 zł.

§...

Wartość początkową środków trwałych, ustaloną w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, powiększają koszty ulepszenia w kwocie równej lub przekraczającej w ciągu roku obrotowego kwotę 10 000 zł, polegające na:

- rozbudowie,
- przebudowie,
- modernizacji,
- rekonstrukcji,

i powodującego, że wartość użytkowa tego środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa podaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

§...

Ulepszeń w obcych środkach trwałych nie stanowią wydatki poniesione w związku z remontami obcych środków trwałych oraz wydatki na przystosowanie do użytkowania obcego środka trwałego na potrzeby użytkownika, w kwocie nieprzekraczającej w danym roku obrotowym kwoty 10 000 zł.

2. Obiekty inwentarzowe środków trwałych

Środki trwałe ujmuje się w ewidencji księgowej w jednostkach ewidencyjnych środków trwałych. Podstawową jednostką ewidencyjną środków trwałych jest **obiekt inwentarzowy**. Jego definicję zawiera rozporządzenie w sprawie KŚT. Obiektem inwentarzowym jest pojedynczy obiekt majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług.

Obiekty inwentarzowe środków trwałych na potrzeby prowadzenia ich ewidencji, obliczania amortyzacji (zarówno bilansowej, jak i podatkowej) oraz dla celów statystycznych zostały uporządkowane w usystematyzowane zbiory, nazwane **Klasyfikacją Środków Trwałych (KŚT)**. Jednostki sektora finansów publicznych, podobnie jak inne podmioty gospodarki narodowej, dla celów ewidencyjnych, podatkowych i sprawozdawczych są zobowiązane, na

podstawie art. 30 pkt 2 w związku z art. 2 pkt 11 ustawy o statystyce publicznej, do stosowania w tym zakresie przepisów rozporządzenia w sprawie KŚT.

Według funkcji, jakie poszczególne obiekty inwentarzowe środków trwałych pełnią w procesie wytwarzania lub w toku nieprodukcyjnego użytkowania, rozróżnia się cztery zasadnicze zbiory środków trwałych podane w **ramce**.

Cztery podstawowe zbiory środków trwałych

1. Nieruchomości obejmujące grunty, budynki oraz budowle inżynierii lądowej i wodnej, które zapewniają odpowiednie warunki do prowadzenia procesów produkcyjnych oraz działalności nieprodukcyjnej.
2. Maszyny, urządzenia techniczne, przyrządy i narzędzia oraz inne ruchomości i wyposażenie, którymi oddziałuje się bezpośrednio na przedmioty pracy (takie jak surowce, materiały) oraz służące do wyposażenia.
3. Środki transportu służące do przewozu osób i transportu towarów.
4. Inwentarz żywy.

Z uwzględnieniem tych podstawowych zbiorów rozporządzenie w sprawie KŚT ustala trzystopniową klasyfikację (grupy, podgrupy i rodzaje). Według pierwszego stopnia podziału środki trwałe zalicza się do **grup**:

- **0** – „Grunty”,
- **1** – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”,
- **2** – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”,
- **3** – „Kotły i maszyny energetyczne”,
- **4** – „Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania”,
- **5** – „Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne”,
- **6** – „Urządzenia techniczne”,
- **7** – „Środki transportu”,
- **8** – „Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane”,
- **9** – „Inwentarz żywy”.

Wymienione grupy środków trwałych dzielą się na drugim szczeblu podziału klasyfikacyjnego na **podgrupy** (symbol dwucyfrowy) oraz na trzecim szczeblu podziału na **rodzaje** (symbol trzycyfrowy).

Ustalenie obiektu inwentarzowego środków trwałych następuje po stwierdzeniu, że dany składnik majątkowy spełnia wszystkie wymagania stawiane przez uor oraz przepisy ustaw szczególnych, aby mógł być uznany za środek trwały. Przy ustalaniu obiektu inwentarzowego środka trwałego należy:

- wskazać granice obiektu (w tym jego części składowe) oraz określić ewentualne części dodatkowe i peryferyjne,

- przyporządkować środek trwały do określonej grupy, podgrupy i rodzaju KŚT (symbole cyfrowe tego przyporządkowania stanowią część numeru inwentarzowego obiektu środka trwałego).

2.1. Ogólne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych środków trwałych

Pojedynczy obiekt inwentarzowy mogą stanowić:

- pojedynczy składnik majątkowy (np. kserokopiarka),
- pojedynczy składnik majątkowy wraz z częściami dodatkowymi i peryferyjnymi (budynek i służące wyłącznie do jego obsługi części peryferyjne, takie jak parking i ogrodzenie),
- prawo zaliczane do środków trwałych.

Wyjątkowo przepisy rozporządzenia w sprawie KŚT dopuszczają ujmowanie w ewidencji **zbiorczych obiektów inwentarzowych środków trwałych** składających się z dwóch lub więcej środków trwałych, z których każdy mógłby stanowić odrębny obiekt inwentarzowy, jednak ze względu na ich szczególne powiązanie wskazane jest ich łączne ujmowanie.

Zgodnie z KSR 11, **środki trwałe**, tworzące zbiorczy obiekt inwentarzowy, **mogą być powiązane**:

- **funkcjonalnie**,
- **rodzajowo**.

Zbiorczy obiekt inwentarzowy **zespolony funkcjonalnie** obejmuje środki trwałe zaliczane do jednej grupy i podgrupy KŚT, ale różne co do rodzaju, pełniące swą funkcję łącznie. Zasady tworzenia takich obiektów zbiorczych są wskazane w rozporządzeniu w sprawie KŚT. Zasady te są określone odrębnie dla każdej grupy rodzajowej środków trwałych. Wskazane jest, w jaki sposób określa się granice indywidualnych i zbiorczych obiektów środków trwałych.

Przykład 9

W grupie 3 – „Kotły i maszyny energetyczne” odrębny obiekt inwentarzowy stanowią: każdy oddzielny kocioł, turbina, prądnica prądu stałego, maszyna parowa tłokowa, koło wodne, silnik, prądnica synchroniczna, kompensator wirujący, układ napędowy elektryczny skojarzony, turbozespół, zespół prądotwórczy, zespół wiatrowo-elektryczny i przetwornica. W skład poszczególnego obiektu wchodzi także: fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia oraz przynależne elementy wyposażenia.

Maszyny współpracujące ze sobą, powiązane konstrukcyjnie w zestaw technologiczny, np. w formie agregatu, stanowią jeden obiekt.

Samodzielnym obiektem nie jest maszyna wbudowana konstrukcyjnie w inne maszyny, urządzenia lub aparaty, jak przykładowo silniki elektryczne powiązane konstrukcyjnie z obrabiarkami, pompami, sprężarkami, agregatami, pojazdami silnikowymi.

Zbiorczy obiekt inwentarzowy **zespolony rodzajowo** obejmuje środki trwałe identyczne lub podobne co do rodzaju (np. meble, latarnie, wiaty przystankowe), niezespolone funkcjonal-

nie. Tworzy się go wtedy, gdy wszystkie rzeczowe składniki aktywów trwałych wchodzące w skład tego obiektu i stanowiące części składowe tego obiektu:

- należą do tego samego rodzaju KŚT,
- są użytkowane w podobnych warunkach, spełniają zbliżone funkcje i nie zachodzi potrzeba ustalania amortyzacji odrębnie dla każdego z nich,
- jednorazowe odpisanie w koszty poszczególnych składników zbiorczego obiektu inwentarzowego zniekształciłoby wynik finansowy jednostki.

W opisanych warunkach art. 32 ust. 6 uor zezwala na uproszczone ustalanie odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków trwałych zbliżonych rodzajem lub przeznaczeniem. W celu uproszczenia ewidencji księgowej takie obiekty ujmuje się jako jeden zbiorczy obiekt – na jednej karcie indywidualnej środka trwałego. W takim przypadku wszystkim elementom należy nadać ten sam numer inwentarzowy z dodatkiem podnumeru inwentarzowego dla każdego środka trwałego tworzącego zbiorczy obiekt inwentarzowy.

Przykład 10

Samorządowa instytucja kultury po generalnym remoncie siedziby zakupiła w 2018 r. nowe meble na wyposażenie wszystkich pomieszczeń, w tym:

- 10 kompletów mebli biurowych, składanych indywidualnie na wymiar do poszczególnych pomieszczeń biurowych,
- 368 krzeseł do sali widowiskowo-teatralnej,
- 4 szafy wbudowane na stałe w konstrukcję budynku – w garderobach na zapleczu sali widowiskowo-teatralnej.

Wartość pojedynczych sztuk mebli wahała się w przedziale od 600 do 3200 zł. Łączna wartość zakupów wyniosła 1 055 080 zł. Stanowiła istotną pozycję mającą wpływ na wynik finansowy, w razie jednorazowego spisania wartości tych mebli w koszty bieżące. Zgodnie z polityką rachunkowości instytucji, środki trwałe o wartości początkowej nieistotnej (poniżej 10 000 zł) powinny być w takiej sytuacji amortyzowane przy użyciu stawek amortyzacyjnych, z zastosowaniem uproszczenia polegającego na amortyzowaniu zbiorczych obiektów inwentarzowych.

W efekcie zakupione meble zostały zaewidencjonowane jako następujące obiekty inwentarzowe:

- o wartość łączną szaf wbudowanych na stałe w konstrukcję budynku w kwocie 12 800 zł (4 szt. po 3200 zł każda) zwiększona została wartość początkowa budynku siedziby instytucji kultury, ponieważ zgodnie z postanowieniami polityki rachunkowości jednostki łączna wartość ulepszenia budynku z tego tytułu w 2018 r. przekraczała granicę istotności ustaloną dla ulepszeń środków trwałych jako 10 000 zł w roku obrotowym,
- 368 krzeseł o wartości łącznej 242 880 zł (cena jednostkowa to 660 zł) ujęto jako jeden zbiorczy obiekt inwentarzowy, amortyzowany stawką wynoszącą 10% rocznie,
- jako 10 osobnych zbiorczych obiektów inwentarzowych zostały ponadto zaewidencjonowane komplety mebli biurowych, o wartości początkowej 79 940 zł każdy, amortyzowanych stawką wynoszącą 20% rocznie (komplet na wyposażeniu jednego pomieszczenia – jako osobny zbiorczy obiekt inwentarzowy, z założenia komplety te były robione na wymiar, na potrzeby konkretnych pomieszczeń i nie mogły być przenoszone do innych pomieszczeń).

W praktyce zbiorcze obiekty inwentarzowe zespolone rodzajowo można tworzyć, tak jak w przykładowej instytucji kultury, z zastosowaniem kryterium tego samego miejsca użytkowania lub połączenia w komplety (zestawy). Można też połączyć je w jeden zbiorczy obiekt inwentarzowy określonych rodzajowo środków trwałych (np. wiaty przystankowe użytkowane na terenie wszystkich miejscowości należących do gminy). Sposób tworzenia zbiorczych obiektów inwentarzowych zespolonych rodzajowo należy ustalić w polityce rachunkowości jednostki. Jednocześnie w polityce trzeba zamieścić postanowienia opisujące sposób prowadzenia kart indywidualnych środków trwałych dla tak utworzonych obiektów oraz sposób nadawania im numerów inwentarzowych i podinwentarzowych.

Przy tworzeniu zbiorczych obiektów inwentarzowych środków trwałych należy pamiętać, że nie można łączyć w obiekty zbiorcze środków trwałych:

- faktycznie i/lub prawnie połączonych w jedną całość, ale należących do różnych grup rodzajowych środków trwałych, czyli np. zbiorczym obiektem inwentarzowym nie może być nieruchomości składająca się z gruntu i budynku lub gruntu i budowli albo prawa użytkowania wieczystego gruntu połączonego z własnością posadowionych na nim budynków i budowli,
- o istotnej wartości początkowej, które powinny być w ewidencji ujmowane pojedynczo (np. kilku – kilkunastu budynków położonych na terenie jednej miejscowości, kilkudziesięciu – kilkuset działek gruntów użytkowanych na terenie miejscowości wchodzących w skład jednej gminy czy powiatu).

2.2. Szczegółne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych

Oprócz podanych wcześniej ogólnych zasad tworzenia obiektów inwentarzowych środków trwałych, przy ustalaniu granic środków trwałych należy brać pod uwagę także **zasady szczególne**. Zasady te wynikają z właściwości składników majątkowych klasyfikowanych przez KŚT do różnych grup rodzajowych środków trwałych, a także z różnych przepisów prawa definiujących np. pojęcia: budynki, budowle czy pojazdy dopuszczone do ruchu publicznego.

2.2.1. Obiekty inwentarzowe w grupie 0 – „Grundy”

Rozporządzenie w sprawie KŚT w kwestii zakresu rzeczowego środków trwałych należących do grupy 0 odwołuje się do rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów. **Pojedynczym obiektem inwentarzowym** w tej grupie jest:

- grunt wyodrębniony w ewidencji gruntów, mający ustalone granice i nadany numer ewidencji gruntów,
- prawo użytkowania wieczystego gruntu (zgodnie z zakresem określonym w umowie o oddaniu gruntu w użytkowanie wieczyste).

W ewidencji pomocniczej dla każdej działki gruntu i dla każdego prawa użytkowania wieczystego gruntu **powinna być założona odrębna karta indywidualna środka trwałego**.

W kartach indywidualnych środków trwałych **grundy** identyfikuje się za pomocą numeru inwentarzowego, natomiast w opisie środka trwałego należy podać:

- oznaczenie według ewidencji gruntów,
- powierzchnię,

- numer księgi wieczystej (jeśli jest założona),
- adres nieruchomości (miejscowość, ulica, numer nieruchomości),
- rodzaj gruntu według danych z ewidencji gruntów.

Ponieważ grunty nie podlegają amortyzacji (umorzeniu), w kartach pomijane są informacje na temat metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej oraz wartości odpisów amortyzacyjnych rocznych i wartości skumulowanej (umorzenia). Grunty ujmuje się w ewidencji według podgrup i rodzajów KŚT. Tutaj należy kierować się informacjami zawartymi w ewidencji gruntów.

Prawa użytkowania wieczystego klasyfikuje się do podgrup i rodzajów KŚT – zgodnie z klasyfikacją, jaka nadana jest gruntom oddanym w użytkowanie wieczyste.

Przykład 11

Jeśli w użytkowanie wieczyste oddano grunt oznaczony w ewidencji gruntów jako „tereny mieszkaniowe”, prawo użytkowania wieczystego tych gruntów zalicza się do grupy 0, podgrupy 03 „Grunty zabudowane i zurbanizowane” rodzaju 030 „Tereny mieszkaniowe”.

W kartach indywidualnych środków trwałych **prawo użytkowania wieczystego gruntów** identyfikuje się za pomocą numeru inwentarzowego. Natomiast w opisie środka trwałego należy podać:

- oznaczenie gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste według ewidencji gruntów,
- powierzchnię gruntu,
- numer księgi wieczystej (jeśli jest założona),
- adres nieruchomości (miejscowość, ulica, numer nieruchomości),
- rodzaj gruntu według danych z ewidencji gruntów,
- datę i numer aktu notarialnego, na podstawie którego jednostka nabyła prawo użytkowania wieczystego,
- okres (w latach), na jaki zostało ustanowione.

Należy mieć na względzie, że posiadany przez jednostkę składnik aktywów to prawo, które ma odrębną od gruntu wartość, określoną w akcie notarialnym. W ewidencji bilansowej należy ujmować wartość tego prawa. Natomiast wartość samych gruntów może być w jednostce ewidencjonowana dla celów pozabilansowych. Ponieważ prawo użytkowania wieczystego podlega amortyzacji, w karcie indywidualnej należy podać informacje na temat metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej oraz wartości odpisów amortyzacyjnych rocznych i wartości skumulowanej (umorzenia).

Grunty oraz prawo użytkowania wieczystego gruntów, jako odrębne obiekty inwentarzowe środków trwałych, nie obejmują swymi granicami posadowionych na nich budowli i budynków, które klasyfikowane są w odrębnych grupach środków trwałych.

W przypadku gruntów i prawa użytkowania wieczystego KSR 11 nie przewiduje możliwości łączenia ich w zbiorcze obiekty inwentarzowe.

2.2.2. Obiekty inwentarzowe w grupie 1 – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”

Rozporządzenie w sprawie KŚT definiuje budynki jako zadaszone obiekty budowlane, na trwale połączone z gruntem, wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów. Pojęcie „budynek” obejmuje również samodzielne podziemne obiekty budowlane, takie jak: centra handlowe, warsztaty, garaże podziemne.

Budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. **Budynki niemieszkalne** są to obiekty budowlane wykorzystywane głównie na potrzeby niemieszkalne. Podział budynków na mieszkalne i niemieszkalne w KŚT oparty jest na przepisach PKOB.

Do grupy 1 KŚT – oprócz budynków – zalicza się także samodzielne lokale mieszkalne i użytkowe.

Samodzielny lokal mieszkalny jest to wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Natomiast **lokal użytkowy** to część budynku zawierająca jedno pomieszczenie lub ich zespół, wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, albo cały budynek, niebędący mieszkaniem, pomieszczeniem technicznym, a także gospodarczym. Podobnie jak w przypadku grupy 0, również w grupie 1 – oprócz składników majątkowych o charakterze rzeczowym – klasyfikuje się prawa: spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. Są one klasyfikowane w tych samych podgrupach i rodzajach co samodzielne lokale użytkowe danego przeznaczenia.

O zaliczeniu budynku (lokalu) do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje jego przeznaczenie oraz związana z tym konstrukcja i wyposażenie. Nie ma tu znaczenia faktyczny sposób użytkowania, który w praktyce może być niezgodny z przeznaczeniem. O zmianie pierwotnego przeznaczenia na stałe decyduje każdorazowo wykonanie odpowiednich robót budowlano-adaptacyjnych. W przypadku budynków (lokalu) o różnym przeznaczeniu o zaliczeniu obiektu do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje ich główne przeznaczenie.

Obiekt inwentarzowy stanowiący budynek obejmuje **obiekt podstawowy**, do którego zalicza się:

- budynek, którego granice stanowią zewnętrzne powierzchnie ścian oraz górna powierzchnia najwyższego stropu, posadzka piwnic w budynkach podpiwniczonych lub poziom terenu przy budynkach niepodpiwniczonych (w przypadku budynków występujących w zabudowie zwartej, granice między poszczególnymi obiektami stanowią płaszczyzny styku ścian szczytowych, a jeżeli występuje wspólna dla dwóch obiektów ściana, granica między budynkami przebiega przez jej środek),
- wbudowane na stałe instalacje (sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe), których granice stanowią – w zależności od rodzaju

instalacji: mufy, studzienki rewizyjne, zawory zamykające dopływ wody, gazu czy czynników grzewczych,

- wbudowane na stałe inne wyposażenie, np. wbudowane szafy ściennie (przy czym przez elementy wbudowane na stałe rozumie się wyposażenie połączone w taki sposób z budynkiem, że nie jest możliwe jego wymontowanie i przeniesienie gdzie indziej bez uszczerbku dla budynku i wymontowywanego wyposażenia).

W skład budynku, jako pojedynczego obiektu inwentarzowego, wlicza się także **obiekty pomocnicze** obsługujące dany budynek (np. takie jak chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrody, studnie). Obiekty pomocnicze obsługujące więcej niż jeden budynek stanowią odrębne obiekty inwentarzowe zaliczane do właściwych rodzajów zgodnie z ich przeznaczeniem. Do obiektów inwentarzowych stanowiących budynki nie zalicza się gruntów, na których są posadowione.

W ewidencji pomocniczej odrębne karty indywidualne środków trwałych zakłada się dla każdego budynku, dla każdego samodzielnego lokalu i dla każdego prawa do lokalu. Obiekty pomocnicze budynków ewidencjonuje się razem na jednej karcie indywidualnej z obiektem obsługiwanym.

W kartach indywidualnych środków trwałych budynki i lokale identyfikuje się za pomocą numeru inwentarzowego. Natomiast w opisie środka trwałego należy podać:

- oznaczenie budynku według ewidencji gruntów (w tym informacje na temat numeru i położenia działki gruntu, na jakiej jest posadowiony),
- numer księgi wieczystej (jeśli jest założona),
- adres nieruchomości (miejscowość, ulica, numer nieruchomości, numer lokalu w budynkach wielolokalowych).

W przypadku obiektów inwentarzowych, na które składa się zarówno budynek jako obiekt główny, jak i obiekty pomocnicze, w opisie obiektu należy podać dane na temat budynku oraz każdego obiektu pomocniczego. Tutaj w miarę możliwości trzeba podać także wartość początkową każdego z tych obiektów oddzielnie. Ułatwia to ewentualną wycenę tych części w razie ich likwidacji lub trwałego oddzielenia, w celu utworzenia odrębnego obiektu inwentarzowego.

2.2.3. Obiekty inwentarzowe w grupie 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”

Grupa 2 obejmuje obiekty budowlane naziemne i podziemne o charakterze stałym (z wyłączeniem budynków), takie jak m.in.: kompleksowe budowle na terenach przemysłowych, rurociągi, linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, infrastruktura transportu, inne obiekty inżynierii lądowej i wodnej. W skład obiektów inwentarzowych tej grupy nie zalicza się gruntów, na których te obiekty są posadowione.

W praktyce przy wydzielaniu obiektów inwentarzowych należących do tej grupy, takich jak obiekty liniowe (np. drogi) i sieciowe (sieci przesyłowe), powstało najwięcej problemów. Dlatego przedmiot ten został szczegółowo opisany w KSR 11.

Zgodnie z KSR 11, liniowe i sieciowe środki trwałe są szczególną odmianą zbiorczego obiektu inwentarzowego, zespolonego funkcjonalnie.

Sieciowy (liniowy) środek trwały jest definiowany jako zespół środków trwałych połączonych ze sobą w celu realizowania zadań przesyłowych, dystrybucyjnych lub transportowych. Sieć służy 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),
- komunikacji (sieci drogowe, szynowe).

Przy wyodrębnianiu obiektów inwentarzowych w przypadku obiektów budowlanych sieciowych (liniowych) obowiązują zasady przedstawione w **tabeli 2**.

Tabela 2. Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych w przypadku budowli sieciowych (liniowych) wraz z przykładami

Zasada	Przykłady zastosowania zasad w praktyce
1	2
Każdy obiekt budowlany, wyodrębniony zgodnie z Prawem budowlanym, stanowi odrębny obiekt inwentarzowy środków trwałych	Odrębnym obiektem budowlanym jest każdy obiekt budowlany posiadający książkę obiektu budowlanego (np. droga, most).
Obiekty sieciowe trwale połączone z innym obiektem (budynkiem, budowlą) nie stanowią samodzielnych obiektów sieciowych środków trwałych, lecz są ujmowane jako część składowa budynku (budowli)	Instalacje przesyłowe redystrybucyjne mediów (np. wody, energii elektrycznej, energii cieplnej, gazu, ścieków, powietrza) oraz przesyłu sygnałów i informacji (np. sieci komputerowe, telekomunikacyjne, telewizyjne) trwale połączone z budynkiem tworzą z tym budynkiem jeden środek trwały, zaliczony do grupy 1.
Urządzenia techniczne podłączone do sieci pełniące w tej sieci samodzielne funkcje stanowią odrębne obiekty inwentarzowe środków trwałych (pod warunkiem że nie są częściami składowymi, dodatkowymi lub peryferyjnymi innego obiektu inwentarzowego środków trwałych oraz że ich wartość nie jest nieistotna)	Odrębnym obiektem inwentarzowym środków trwałych jest sieć kanalizacji deszczowej, a odrębnym – urządzenie montowane na tej sieci w celu oddzielenia od wód deszczowych spływających z parkingu substancji ropopochodnych (tzw. separator). Odrębnym obiektem inwentarzowym jest sieć energii elektrycznej, a osobnymi środkami trwałymi są stacje transformatorowe, transformatory energii elektrycznej, rozdzielnie elektryczne.
Można tworzyć zbiorcze obiekty inwentarzowe obiektów sieciowych (liniowych) wyłącznie z zastosowaniem kryteriów podanych w KSR 11:	x
■ kryterium geograficzne – pozwalające łączyć w jeden obiekt inwentarzowy zbiorczy (zespół) sieci tego samego rodzaju o jednokowej lokalizacji	W jeden zbiorczy obiekt inwentarzowy można połączyć np. użytkowane na terenie jednego zakładu, ulicy, osiedla rurociągi przesyłowe wody lub gazu. Nie można tworzyć obiektów zbiorczych według kryterium geograficznego, łącząc w jeden obiekt różnego rodzaju sieci (np. wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłownicze czy gazowe i elektryczne).

1	2
■ kryterium techniczne – pozwalające łączyć w jeden obiekt inwentarzowy sieci tego samego typu	W jeden zbiorczy obiekt inwentarzowy można łączyć sieci należące do jednego rodzaju KŚT, wykonane z tych samych materiałów i w tej samej technologii, o tych samych parametrach technicznych.
■ kryterium historyczne – określające zasady łączenia w jeden obiekt inwentarzowy obiektów powstałych w różnym czasie	Przy zastosowaniu tego kryterium, jeśli do istniejącej sieci dobudowuje się nowy odcinek, na podstawie pozwolenia na rozbudowę istniejącej sieci, to poniesione nakłady traktuje się jako ulepszenie istniejącego wcześniej obiektu sieciowego. Jeśli nowy odcinek sieci budowany jest na podstawie pozwolenia na budowę nowego obiektu sieciowego, to jednostka może: ■ wyodrębnić nowy obiekt inwentarzowy (jeśli jest budowany według nowszej technologii i z innych materiałów niż sieć już istniejąca), ■ potraktować go jako ulepszenie istniejącej wcześniej sieci (pod warunkiem zachowania jednocześnie kryterium geograficznego i technicznego).

2.2.4. Zespoły komputerowe

W przypadku zespołów komputerowych (a także różnych maszyn i urządzeń sterowanych za pomocą oprogramowania informatycznego) częścią składową obiektu inwentarzowego środka trwałego mogą być wartości niematerialne i prawne (licencje na użytkowanie oprogramowania). Zgodnie z KSR 11, **o ujęciu w wartości początkowej obiektu inwentarzowego środka trwałego wartości niematerialnej i prawnej decyduje rodzaj licencji udzielonej jednostce będącej właścicielem środka trwałego. Nie ma tu znaczenia rodzaj oprogramowania, na które została udzielona licencja.**

Wartość licencji:

- typu OEM, czyli licencji na system operacyjny, która jest przypisana do konkretnego urządzenia (np. komputera, maszyny, środka transportu) i może być używana tylko na tym urządzeniu, nie ujmuje się jako odrębnego składnika aktywów, lecz wchodzi w skład obiektu środka trwałego, zwiększając jego wartość początkową,
- wielostanowiskowej na system operacyjny oraz na korzystanie z programów użytkowych stanowi odrębny od środka trwałego składnik majątkowy (zaliczany do kategorii wartości niematerialnych i prawnych).

Ponadto nie uznaje się za odrębny środek trwały rzeczowych składników aktywów, które pełnią jedynie funkcję nośnika dla wartości niematerialnych i prawnych (płyta CD, pendrive, na których jest nagrane oprogramowanie, stanowiące przedmiot licencji). Ich wartość jest częścią ceny nabycia licencji.

Przykład 12

Jednostka nabyła nowy zespół komputerowy wraz z licencją na oprogramowanie systemowe typu OEM (licencja dotyczy tylko używania oprogramowania systemowego na tym konkretnym komputerze). Wartość licencji wymieniona osobno na dowodzie zakupu zespołu komputerowego będzie stanowić wartość początkową zespołu komputerowego. W karcie

indywidualnej środka trwałego licencja na to oprogramowanie będzie wymieniona jako część składowa tego zespołu komputerowego.

Przykład 13

Jednostka nabyła używany zespół komputerowy. Ponieważ licencje na używanie oprogramowania komputerowego są niezbywalne, aby móc zgodnie z prawem korzystać z tego środka trwałego, jednostka musiała osobno nabyć licencję na oprogramowanie OEM. Z chwilą wgrania tego oprogramowania na komputer, środek trwały – zespół komputerowy mógł być uznany za kompletny i zdolny do używania. Wartość nabytej licencji została zaliczona do wartości początkowej zespołu komputerowego.

3. Wartość początkowa środków trwałych

Po ustaleniu granic pojedynczego lub zbiorczego obiektu inwentarzowego środka trwałego następuje ustalenie jego wartości początkowej w celu ujęcia tej wielkości w księgach rachunkowych jednostki. Wartość początkową środka trwałego (nazywaną także wartością brutto środka trwałego) **ustala się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1, ust. 2, 3 i 8 uor według:**

- **ceny nabycia,**
- **kosztów wytworzenia (ewentualnie powiększonych o koszty finansowania zewnętrznego),**
- **ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.**

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych obowiązują szczególne zasady rachunkowości dotyczące wyceny.

Szczegółne zasady wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

1. Środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie wycenia się na podstawie decyzji właściwego organu, w wartości określonej w tej decyzji (§ 6 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).
2. Przychody zbiorów bibliotecznych nabytych odpłatnie wycenia się według ceny nabycia, a nabytych nieodpłatnie lub z ujawnionych nadwyżek – w drodze komisyjnego oszacowania ich wartości (pkt 4 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).
3. Przychody dóbr kultury nabytych odpłatnie wycenia się według ceny nabycia, a nabytych nieodpłatnie lub z ujawnionych nadwyżek – w drodze komisyjnego oszacowania ich wartości (pkt 6 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Szczegółowe zasady wyceny środków trwałych na dzień przyjęcia do użytkowania, określone w KSR 11 zgodnie z przepisami uor, zależą od tego, czy jednostka nabyła gotowe środki trwałe czy też środki trwałe zostały wytworzone siłami własnymi jednostki lub obcymi. Ponadto zależą także od tego, czy nabycie było odpłatne czy nieodpłatne. Zasady te przedstawia **tabela 3**.

Tabela 3. Zasady wyceny środków trwałych według KSR 11

Sposób pozyskania środków trwałych przyjmowanych do używania	Zasady wyceny
Nabyte odpłatnie gotowe środki trwałe (nowe i używane) kompletne i zdadne do natychmiastowego przyjęcia do użytkowania w momencie nabycia	Cena nabycia
Nabyte nieodpłatnie gotowe środki trwałe kompletne i zdadne do natychmiastowego przyjęcia do użytkowania w momencie nabycia	Cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu albo inaczej ustalona wartość godziwa
Środki trwałe wybudowane w całości siłami własnymi jednostki	Koszt wytworzenia
Środki trwałe wybudowane w całości siłami obcymi	Cena nabycia
Środki trwałe wybudowane częściowo siłami własnymi, a częściowo siłami obcymi	Jako suma kosztów wytworzenia i ceny nabycia
Nabyte odpłatnie nowe (używane) środki trwałe wymagające przeprowadzenia remontu lub wykonania prac przystosowawczych, zanim staną się zdadne do używania przez jednostkę	Jako suma ceny nabycia i kosztów remontu lub przystosowania
Nabyte nieodpłatnie nowe (używane) środki trwałe wymagające przeprowadzenia remontu lub wykonania prac przystosowawczych, zanim staną się zdadne do używania przez jednostkę	Jako suma ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu i kosztów remontu lub przystosowania
Ujawnione nadwyżki środków trwałych	Cena nabycia lub koszt wytworzenia bądź suma ceny nabycia i kosztów wytworzenia albo cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu

3.1. Ustalanie wartości początkowej środka trwałego w cenie nabycia

W cenie nabycia ustala się wartość początkową środków trwałych, zarówno nowych, jak i używanych, które są kompletne i zdadne do używania w momencie nabycia. Takimi środkami trwałymi mogą być np.: kserokopiarka, lada chłodnicza, odkurzacz przemysłowy, wózek widłowy, kosiarka samojezdna, samochód ciężarowy lub osobowy, gotowy do użytku budynek lub budowla.

W cenie nabycia, zgodnie z KSR 11, wycenia się także środki trwałe nabyte przez jednostkę, budowane siłami obcymi. **Budowa siłami obcymi** obejmuje wykonanie na rzecz jednostki przez obcych wykonawców prac polegających na: uzyskaniu zezwoleń, opracowaniu dokumentacji projektowo-technicznej, wznoszeniu budynków, budowli, całych instalacji lub innych obiektów, montażu maszyn, urządzeń, wykonaniu prób technologicznych, wykonaniu próbnego rozruchu i innych. Budowa siłami obcymi jest dominującą formą pozyskiwania środków trwałych w jednostkach sektora publicznego. Występuje w jednostkach, które zdecydowały o zleceniu budowy środków trwałych metodą „pod klucz”, czyli taką, w której całość prac zlecana jest jednemu (kilku) wykonawcy (podwykonawcy), do którego należy opraco-

wanie dokumentacji projektowo-technicznej, uzyskanie pozwoleń na budowę, wzniesienie obiektów, wykonanie prób, uzyskanie stosownych certyfikatów i atestów, aż po uzyskanie pozwolenia na użytkowanie.

Cena nabycia środka trwałego jest definiowana w art. 28 ust. 2 i 8 uor jako **cena zakupu składnika aktywów obejmująca kwotę należną sprzedającemu,**

1) obniżona o:

- podlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia i odzyski;

2) powiększona o:

- obciążenia o charakterze publicznoprawnym (w tym niepodlegający odliczeniu VAT oraz podatek akcyzowy),
- koszty bezpośrednio związane z zakupem (tzw. koszty zakupu),
- koszty przystosowania składnika aktywów do stanu zdatnego do używania,
- koszty transportu, załadunku, wyładunku, składowania oraz inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z nabyciem środka trwałego,
- koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania nabycia środków trwałych i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

Cena nabycia stanowiąca wartość początkową środka trwałego obejmuje ogół kosztów pozostających w związku przyczynowo-skutkowym z jego pozyskaniem. Chodzi o koszty poniesione od dnia podjęcia udokumentowanej decyzji o pozyskaniu środka trwałego do dnia udokumentowanego przyjęcia go do użytkowania. W jednostkach sektora finansów publicznych podjęcie decyzji o pozyskaniu środka trwałego jest zazwyczaj dokumentowane na etapie zabezpieczania środków koniecznych na nabycie (wytworzenie) środka trwałego w planie finansowym jednostki. Natomiast dokumentowanie faktu przyjęcia do użytkowania odbywa się na takich samych zasadach jak we wszystkich podmiotach gospodarczych.

Cenę zakupu środka trwałego wyrażoną w walucie obcej przelicza się na walutę polską według zasad podanych w art. 32 ust. 2 i 3 uor.

Zgodnie z KSR 11, **cena nabycia stanowiąca podstawę ustalenia wartości początkowej środka trwałego może ulec zmniejszeniu** po przyjęciu do użytkowania środka trwałego na skutek przyznanych jednostce przez sprzedawcę rabatów, opustów lub z innych przyczyn powodujących zmniejszenie ceny (np. gdy na skutek ujawnienia wad w środku trwałym jednostka uzyskała obniżenie jego ceny). Korekty dokonuje się, jeżeli zmniejszenie jest wielkością istotną (postanowienia w tym zakresie powinny wynikać z polityki rachunkowości jednostki, mogą być przyjęte adekwatnie do granicy istotności przy korygowaniu wartości początkowej środków trwałych na skutek odłączania/przyłączania części dodatkowych i peryferyjnych).

Korekta polega na:

- zmniejszeniu o wartość przyznanej obniżki wartości początkowej środka trwałego,
- proporcjonalnym zmniejszeniu odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) dokonanych w okresie od przyjęcia do używania środka trwałego do dnia zmniejszenia jego wartości początkowej.

Jeżeli przyznana jednostce obniżka ceny nabycia środka trwałego stanowi wartość nieistotną, wartość początkowa środka trwałego pozostaje bez zmian. Kwotę obniżki odnosi się na pozostałe przychody operacyjne.

Jeśli jednostka nabywa środki trwałe wykonane siłami obcymi, a w ramach danego zadania powstał **więcej niż jeden obiekt inwentarzowy środków trwałych**, powinna uzyskać od wykonawcy informacje na temat kosztów wytworzenia poszczególnych obiektów. W razie nieuzyskania takich informacji musi wykonać odpowiednie przeliczenia we własnym zakresie (kierując się zapisami zawartymi np. w kosztorysach wstępnych lub powykonawczych). Przy rozliczaniu kosztów bezpośrednich i pośrednich inwestycji na obiekty inwentarzowe stosuje się zasady takie jak przy rozliczaniu kosztów bezpośrednich i pośrednich środków trwałych budowanych siłami własnymi jednostki.

3.2. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego w koszcie wytworzenia

Według kosztów wytworzenia wycenia się środki trwałe wybudowane w całości siłami własnymi jednostki. **Budowa siłami własnymi** obejmuje wykonanie przez własne komórki organizacyjne i pracowników jednostki prac polegających na wznoszeniu budynków, budowli, całych instalacji lub innych obiektów, montażu maszyn, urządzeń, wykonaniu prób technologicznych, wykonaniu próbnego rozruchu i innych. Budowa w całości siłami własnymi jest najrzadziej spotykaną formą pozyskiwania środków trwałych w jednostkach sektora publicznego, ze względu na specyfikę prowadzenia przez nie działalności statutowej. Jednostki te w większości nie mają pracowników posiadających wykształcenie, umiejętności i uprawnienia do prowadzenia procesów inwestycyjnych ani maszyn i urządzeń koniecznych do wykonywania prac polegających na budowie środków trwałych.

3.2.1. Ogólne zasady ustalania wartości początkowej w koszcie wytworzenia

KSR 11 stanowi, że na wartość początkową środka trwałego budowanego siłami własnymi jednostki składają się koszty wytworzenia ponoszone w toku jego budowy. Koszty te muszą pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z jego wytworzeniem i być poniesione od dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy do dnia udokumentowanego przyjęcia środka trwałego do użytkowania.

Koszty wytworzenia środka trwałego budowanego siłami własnymi jednostki dzielą się na koszty budowy danego obiektu inwentarzowego środka trwałego:

- 1) **bezpośrednie** – obejmujące składniki kosztów, które można odnieść na ten obiekt wprost na podstawie:
 - dokumentów źródłowych potwierdzających poniesienie kosztu,
 - przeliczeń dokonanych w oparciu o dane zawarte w dokumentach źródłowych przy użyciu jednostek miary (współczynników) jednoznacznie określających wysokość kosztów poniesionych na dany obiekt;

2) **pośrednie** – których nie można w sposób bezpośredni przyporządkować do poszczególnych obiektów na podstawie dokumentów lub miar, np. koszty:

- wspólne dotyczące budowy więcej niż jednego obiektu,
- utrzymania zasobów rzeczowych (narzędzi, maszyn i urządzeń), niematerialnych (wartości niematerialnych i prawnych) oraz ludzkich (pracowników, komórek organizacyjnych), które jednostka wykorzystuje w danym okresie w różnym stopniu lub jednocześnie na potrzeby budowy danego obiektu oraz innych działań.

W jednostkach wytwarzających środki trwałe siłami własnymi **prawidłowe określenie kosztu wytworzenia środków trwałych wymaga:**

- wskazania szczegółowych zasad ich ustalania i rozliczania w polityce rachunkowości,
- właściwego dokumentowania ponoszonych kosztów, a także dokonywania ich pomiarów, rozliczeń i szacunków (w przypadku kosztów, których nie da się szczegółowo rozliczyć),
- prowadzenia rozbudowanej ewidencji analitycznej i szczegółowej kosztów bezpośrednich i pośrednich odnoszonych na poszczególne obiekty inwentarzowe środków trwałych.

KSR 11 wskazuje, że jednostki wytwarzające środki trwałe własnymi siłami powinny w szczególności ustalić dla budowanego środka trwałego dane i zasady podane w **ramce**.

Dane i zasady ustalane dla środków trwałych budowanych siłami własnymi jednostki

1. Dzień rozpoczęcia budowy (wskazany w dokumentacji jednostki).
2. Jeśli w wyniku procesów inwestycyjnych ma powstać więcej niż jeden obiekt inwentarzowy środków trwałych:
 - granice poszczególnych obiektów, dla których osobno ewidencjonuje się koszty bezpośrednie budowy (dane te wskazuje się na podstawie dokumentacji projektowo-technicznej),
 - zasady rozliczania kosztów bezpośrednich budowy na poszczególne obiekty metodą pomiarów i szacunków.
3. Zasady ujmowania i rozliczania na obiekty budowy kosztów utrzymania zasobów rzeczowych, niematerialnych i ludzkich jednostki wykorzystywanych na potrzeby budowy, w tym:
 - kosztów utrzymania komórek organizacyjnych i pracowników zaangażowanych w budowę,
 - kosztów prób przeprowadzanych przed oddaniem obiektu budowy do użytkowania,
 - kosztów użytkowania oraz remontu środka trwałego poniesionych przed zakończeniem budowy,
 - kosztów lub strat spowodowanych szkodami powstałymi w trakcie budowy środka trwałego,
 - kosztów i przychodów z likwidacji środków trwałych warunkujących budowę nowego obiektu.
4. Zasady rozliczania kosztów wytworzenia obiektu budowy, jeżeli w jego skład wchodzi dwa lub więcej obiektów inwentarzowych.