

ŚRODKI TRWAŁE – DOKUMENTOWANIE, EWIDENCJA, INWENTARYZACJA – CZĘŚĆ I

stan prawny listopad 2017 r.

IZABELA MOTOWILCZUK

Spis treści

Środki trwałe – dokumentowanie, ewidencja, inwentaryzacja

- część I	4
1. Definicja środków trwałych	6
1.1. Okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych	7
1.2. Kompletność środka trwałego	8
1.3. Zdarność do użytkowania środka trwałego	10
1.4. Przeznaczenie środka trwałego na własne potrzeby jednostki	13
1.5. Wartość istotna środka trwałego	13
2. Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych środków trwałych	16
2.1. Ogólne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych środków trwałych	17
2.2. Szczególne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych	20
2.2.1. Obiekty inwentarzowe w grupie 0 – „Grunty”	20
2.2.2. Obiekty inwentarzowe w grupie 1 – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”	21
2.2.3. Obiekty inwentarzowe w grupie 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”	23
2.2.4. Zespoły komputerowe	24
3. Ustalanie wartości początkowej środków trwałych	25
3.1. Ustalanie wartości początkowej środka trwałego w cenie nabycia	27
3.2. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego w koszcie wytworzenia	28
3.2.1. Ogólne zasady ustalania wartości początkowej w koszcie wytworzenia	28
3.2.2. Szczególne zasady rozliczania i ewidencji kosztów środków trwałych budowanych siłami własnymi	33
3.2.1.1. Moment rozpoczęcia budowy i koszty budowy	
3.2.1.2. Zasady rozliczania kosztów pośrednich budowy	
3.3. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego jako sumy ceny nabycia i kosztów wytworzenia	37
3.4. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego jako sumy ceny nabycia i kosztów remontu (przystosowania)	37
3.5. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego w cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu albo w wartości godziwej	38
3.5.1. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie	38
3.5.2. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych ujawnionych (nadwyżki)	30
3.5.3. Koszty niezaliczane do ceny nabycia i kosztów wytworzenia (ulepszenia) środków trwałych	40
3.5.4. Koszty inwestycji zaniechanych	41
4. Numery inwentarzowe środków trwałych	42
4.1. Zasady konstruowania numerów inwentarzowych	43
4.2. Zasady znakowania obiektów inwentarzowych środków trwałych	47
5. Zwiększenie wartości początkowej używanych środków trwałych	48
5.1. Aktualizacja wartości środków trwałych	49
5.2. Zasady rozliczania nakładów ponoszonych w trakcie użytkowania środka trwałego	49
5.2.1. Nakłady na ulepszenie środków trwałych	50
5.2.2. Ulepszenia w obcych środkach trwałych	53
5.2.3. Nakłady na bieżącą eksploatację środków trwałych	54

6. Zaprzestanie ujmowania środków trwałych w ewidencji bilansowej	56
6.1. Sprzedaż środków trwałych	56
6.2. Nieodpłatne przekazanie innej jednostce sektora publicznego	57
6.3. Nieodpłatne przekazanie jednostce spoza sektora publicznego	57
6.4. Nieodpłatne przekazanie jako aport	58
6.5. Likwidacja środka trwałego oraz stwierdzenie niedoboru	58
7. Odłączanie i przyłączanie części dodatkowych i peryferyjnych	60
8. Dokumentowanie operacji gospodarczych dotyczących środków trwałych	64
8.1. Dowód OT – „Przyjęcie środka trwałego”	66
8.2. Dowód PT – „Przekazanie/Przyjęcie środka trwałego”	68
8.3. Dowód MT – „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego”	70
8.4. Dowód LT – „Likwidacja środka trwałego”	72
9. Bilansowa ewidencja pomocnicza środków trwałych	73
9.1. Ewidencja pomocnicza środków trwałych amortyzowanych z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych	74
9.1.1. Indywidualne karty środków trwałych	74
9.1.2. Księga inwentarzowa środków trwałych	76
9.2. Ewidencja pomocnicza ilościowo-wartościowa dla środków trwałych amortyzowanych (umarzanych) jednorazowo	78
9.2.1. Książka inwentarzowa pozostałych środków trwałych	78
9.3. Indywidualne kartoteki wyposażenia	80
9.4. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych	80
9.4.1. Ewidencja pozabilansowa obcych środków trwałych	81
9.4.2. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych w likwidacji	81
9.4.3. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych o wartości nieistotnej	82
10. Specyfika przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych	83

Izabela Motowilczuk

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

Środki trwałe – dokumentowanie, ewidencja, inwentaryzacja – część I

Wstęp

Uchwałą nr 4/2017 z 3 kwietnia 2017 r. Komitet Standardów Rachunkowości przyjął **nowy Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”**. 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.

KSR 11 ma po raz pierwszy zastosowanie w jednostkach organizacyjnych sektora publicznego, które postanowiły o stosowaniu wszystkich Krajowych Standardów Rachunkowości w swoich politykach rachunkowości, od roku obrotowego rozpoczynającego się 1 stycznia 2017 r. W jednostkach, które nie przyjęły wszystkich KSR w sposób ogólny, w każdym przypadku wystąpienia w działalności jednostki transakcji, zdarzenia lub warunku, będących sprawami, których przepisy o rachunkowości nie regulują, ich kierownicy są zobowiązani do szczegółowego opracowania i uzasadnienia przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w tych sprawach. **Stosowanie KSR przy formułowaniu zasad (polityki) rachunkowości przez jednostki sektora finansów publicznych nie jest obowiązkowe.** Ponieważ jednak ich przyjęcie w sprawach nieuregulowanych przez ustawę o rachunkowości zapewnia rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jednostki powinny uwzględnić i uregulować w sposób w nich wskazany kwestie nieustalone w przepisach ogólnie obowiązujących.

Celem dwuczęściowego Poradnika jest przedstawienie zasad gospodarowania i ewidencjonowania środków trwałych w jednostkach sektora finansów publicznych, z uwzględnieniem postanowień KSR 11, które ze względu na przedmiot regulacji mogą mieć zastosowanie w tych jednostkach (odpowiadają szczególnie zasadom gospodarowania rzeczowymi aktywami trwałymi i zrów-

nany z nimi prawami: prawem użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczym prawem do lokalu użytkowego i spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego).

W części I są omówione zagadnienia będące przedmiotem standaryzacji. Podano ich **praktyczne zastosowanie na przykładach** operacji występujących w jednostkach organizacyjnych sektora publicznego. **Z Poradnika można m.in. dowiedzieć się, 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,
- tworzenia obiektów inwentarzowych środków trwałych,
- ustalania wartości początkowej środków trwałych w cenie nabycia, kosztach wytworzenia, wartości szacowanej,
- dokonywania zmian wartości początkowej i granic obiektów środków trwałych w trakcie ich użytkowania,
- rozliczania nakładów ponoszonych na środki trwałe w trakcie ich użytkowania,
- zaprzestania ujmowania środków trwałych w ewidencji księgowej,
- przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych metodami spisu z natury i weryfikacji zapisów księgowych z dokumentacją źródłową.

W części II zostaną 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. Ponadto będą przedstawione wzory wypełnionych dokumentów księgowych. Przedstawione zostaną także sposoby korygowania najczęstszych nieprawidłowości spotykanych w ewidencji środków trwałych w jednostkach tego sektora. Przedmiotem osobnego opracowania będą zasady amortyzacji bilansowej środków trwałych ujęte w KSR 11 i ich praktyczne zastosowanie w różnych typach jednostek sektora finansów publicznych.

1. Definicja środków trwałych

Środki trwałe zostały zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: 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 następujące rzeczy:**

- 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 Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej – dalej: stare rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont, oraz § 2 pkt 5 obowiązującego od 1 stycznia 2018 r. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej – dalej: nowe rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont). **Poszerzenie definicji** środków trwałych w przypadku jedno-

stek 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 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: 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 uznane za środek trwały tylko jeśli spełnia wszystkie ww. warunki.

Ocena ich spełniania powinna być dokonywana 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

Jednostka zamierza użytkować zakupiony samochód osobowy dojazd służbowych do czasu przejechania przez niego 200 000 km, a następnie 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 zaku-

piony 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 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny; dalej: 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

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 około 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 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”, przyjętego uchwałą Komitetu Standardów Rachunkowości Nr 4/2017 z 3 kwietnia 2017 r. (dalej: 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, a 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, a 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.

PRZYKŁADY

Przykładem części peryferyjnych 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.