

„Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne w praktyce funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych po zmianach prawnych”

Prowadząca: Agnieszka Drożdżal

Podstawowe przepisy:

- **Ustawa o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2016 poz.1870 ze zm.)**
- **Ustawa o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2016r. poz.1047 ze zm.)**
- **Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dz.U. z 2017r. poz. 105)**

- **ROZPORZĄDZENIE MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW z dnia 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 poz.1911)

- obowiązujące od 1 stycznia 2018 r.

- **Rozporządzenie Rady Ministrów z dn. 4 kwietnia 2017r. w sprawie szczegółowego sposobu gospodarowania niektórymi składnikami majątku Skarbu Państwa (Dz.U. z 2017r. poz. 729).**

Środki trwałe według uor (art. 3 ust. 1 pkt 15)

to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi,
o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności
dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku
i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Zalicza się do nich w szczególności:

- a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego.
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- d) inwentarz żywy.

Środki trwałe według rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości i planów kont (...)

– obowiązującego od 01.01.2018 r.

- są to środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Środki trwałe według KŚT

Z dniem 1 stycznia 2017 r. została wprowadzona Klasyfikacja Środków Trwałych 2016 (KŚT 2016).

Zastąpiła ona Klasyfikację Środków Trwałych 2010 (KŚT 2010).

Klasyfikację KŚT 2010 należy stosować do końca 2017 r.:

- w sprawach podatkowych,
- dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych (amortyzacja),
- w sprawach ewidencji i sprawozdań, o których stanowi ustawa o rachunkowości, a także
- w sprawach dotyczących przekazywania danych wykorzystywanych dla celów statystycznych.

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

Środki trwałe według KŚT

Klasyfikacja wyodrębnia 10 następujących grup środków trwałych, dzielących się na podgrupy i rodzaje :

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

Środki trwałe według KŚT

Za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się w Klasyfikacji Środków Trwałych pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. Może nim być np. budynek, maszyna, pojazd mechaniczny itp.

Jedynie w nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczy obiekt tzw. obiekt zbiorczy, którym może być np. zespół przewodów rurociągowych lub zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespołu komputerowego itp.

Wartość początkowa środków trwałych – według uor

- Składniki nabytych nieruchomości, zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wprowadza się do ksiąg rachunkowych w **wartości początkowej**, którą stanowi najczęściej cena nabycia lub koszt wytworzenia.

Wartość początkowa środków trwałych – według uor

Cena nabycia:

To cena zakupu składnika aktywów, obejmująca:

- kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku VAT, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym (np. cło);
- obniżona o rabaty, upusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski,
- powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu.

Cenę nabycia środków trwałych oraz środków trwałych w budowie zwiększają koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

Wartość początkowa środków trwałych – według uor

Koszt wytworzenia:

Koszt wytworzenia (koszty budowy) obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym środkiem trwałym w budowie:

- wartość zużytych materiałów
- koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z budową
- inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem obiektu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny

Wartość początkowa środków trwałych – według uor

- w razie odpłatnego nabycia - **cena nabycia**,
- w razie wytworzenia we własnym zakresie - **koszt wytworzenia**,
- na podstawie decyzji – **w wartości wynikającej z decyzji.**
- w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – **wartość z umowy, postanowienia sądu itp., jeśli brak wartości rynkowej z dnia nabycia**,

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

- Zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości, wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową.

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

- **Przebudowa** – przebudowanie czegoś, zmiana istniejącego stanu czegoś na inny; ulepszenie, poprawienie czegoś.
- **Rozbudowa** – powiększenie, rozszerzenie budowli, obszaru już zabudowanego; dobudowywanie nowych elementów, budowanie nowych obiektów, zwiększenie liczby składników czegoś; dodanie nowych jednostek; rozszerzenie, rozwinięcie.
- **Rekonstrukcja** – odtworzenie czegoś na podstawie zachowanych fragmentów, szczątków, przekazów, form pochodnych, itp., zwłaszcza: odbudowanie, odtworzenie na takich podstawach zniszczonych, częściowo lub całkowicie, budynków lub dzieł sztuki.
- **Adaptacja** – przystosowanie do innego użytku, przerobienie dla nadania innego charakteru.
- **Modernizacja** – unowocześnienie, uwspółcześnienie czegoś.

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

- ❑ W praktyce jednostkom najczęściej problemów sprawia określenie właściwego charakteru poniesionych wydatków: czy są to wydatki na remont środków trwałych czy na jego ulepszenie. Niestety ani ustawa o rachunkowości, ani przepisy podatkowe nie dają jednoznacznej odpowiedzi jak zakwalifikować poniesione wydatki.
- ❑ Tymczasem odpowiedź na to pytanie jest niezwykle istotna dla sposobu rozliczania kosztów jednostki: na bieżąco i w całości – gdy wydatek jest związany z remontem, czy sukcesywnie w postaci odpisów amortyzacyjnych – gdy wydatek związany jest z ulepszeniem środka trwałego.

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

- Przez **remont**, obciążający koszty bieżące jednostki, a więc niestanowiący inwestycji, rozumie się **roboty, które bez względu na ich koszt mają na celu tylko przywrócenie w całości lub w części pierwotnej zdolności użytkowej środka trwałego, utraconej lub zmniejszonej na skutek jego eksploatacji.**
- **O zaliczeniu robót do inwestycji lub remontów decydują wyłącznie kryteria rzeczowe, a więc techniczne, a nie finansowe.** W uor, a także w ustawach podatkowych (updop i updof) brak jest określenia pojęcia remontu. Posiłkować się natomiast możemy definicją zawartą w art. 3 pkt 8 Prawa budowlanego, stanowiącą, że **przez remont należy rozumieć wykonanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji.** W ramach remontu dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych, niż użyto w stanie pierwotnym.

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

- ❑ Przepisy prawa podatkowego, dodatkowo podkreślają, że jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3.500 zł.
- ❑ Środki trwałe uznaje się za ulepszone, gdy suma wydatków na ich ulepszenie w danym roku podatkowym przekracza 3 500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania.

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 stycznia 1998 roku (sygn. akt SA/Sz 119/97) wskazał: „**Wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego wraz z wymianą zużytych składników technicznych można uznać za remont. Natomiast przez ulepszenie należy rozumieć unowocześnienie środka trwałego, które podnosi jego wartość techniczną, użytkową, jak i przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie albo nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych**”.

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

SCHEMAT. Podstawowa różnica między remontem a inwestycją

INWESTYCJA

REMONT

zmierza do

rozszerzenia w drodze przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji istotnych zmian cech użytkowych środka trwałego i mierzalnych efektów w postaci wzrostu wartości danego środka trwałego ponad wartość użytkową z dnia oddania do używania

podtrzymania, odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

- Zgodnie z art. 16g ust. 16 u.p.d.o.p., w razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych.
- Różnicę tę oblicza się przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego. Jeżeli odłączona część zostanie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową środka trwałego o różnicę, o której mowa w zdaniu poprzednim.

Zmiany wartości początkowej środków trwałych

Z wcześniej omawianymi zagadnieniami ściśle związana jest sprawa **zakupu części zamiennych**, nierzadko stosunkowo wartościowych - znacznie przekraczających wartość 3500 zł.

Zakupy części zamiennych, które nie powodują ulepszenia, a jedynie przywrócenie „normalnego” funkcjonowania środka trwałego, nie stanowią inwestycji. Tu także odwołajmy się do przepisów podatkowych stanowiących, że wydatki, w tym również na nabycie części składowych i peryferyjnych, które nie spowodowały ulepszenia środka trwałego - bez względu na ich wysokość - stanowią wydatki na remont, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia lub zakończenia remontu.

Wykaz kont syntetycznych służących ewidencji składników majątku

Zespół 0 - Majątek trwały

- **011 - Środki trwałe**
- **013 - Pozostałe środki trwałe**
- **014 - Zbiory biblioteczne**
- **015 - Mienie zlikwidowanych jednostek**
- **016 - Dobra kultury**
- **017 - Uzbrojenie i sprzęt wojskowy**
- **020 - Wartości niematerialne i prawne**
- **071 - Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych**
- **072 - Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych**
- **077 - Umorzenie uzbrojenia i sprzętu wojskowego**
- **080 - Środki trwałe w budowie (inwestycje)**

Konto 011 – „Środki trwałe”

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

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

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 powinna umożliwić:

- 1) ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych;
- 2) ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe;
- 3) należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji.

Konto 011 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków trwałych w wartości początkowej.

Przykładowy podział konta 011 „Środki trwałe” może wyglądać następująco:

011-1 Grunty

011-2 Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej

011-3 Urządzenia techniczne i maszyny

011-4 Środki transportu

011-5 Inne środki trwałe.

Jeśli istnieje taka potrzeba, można zastosować jeszcze jeden stopień analityki, gdzie np. pierwszy symbol będzie oznaczał grupy środków trwałych odpowiadający klasyfikacji KŚT, a kolejny numer jednostki/działu/wydziału:

1 stopień: 011/6 Urządzenia techniczne, maszyny,

2 stopień: 011/6-FK1 Urządzenia techniczne i maszyny – Dział finansowo-księgowy.

Ewidencja analityczna może być prowadzona w programie księgowym z podziałem na grupy rzeczowe według pozycji bilansu, natomiast szczegółowa – według poszczególnych obiektów – w odrębnym programie komputerowym „Środki trwałe”, według grup KŚT i działów klasyfikacji budżetowej.

Konto 013 – „Pozostałe środki trwałe”

Konto 013 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych, niepodlegających ujęciu na kontach: 011, 014, 016 i 017, wydanych do używania na potrzeby działalności jednostki, które podlegają umorzeniu lub amortyzacji w pełnej wartości w miesiącu wydania do używania.

Na stronie Wn konta 013 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu i wartości początkowej pozostałych środków trwałych znajdujących się w używaniu, z wyjątkiem umorzenia ujmowanego na koncie 072.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 013 powinna umożliwić ustalenie wartości początkowej środków trwałych oddanych do używania oraz osób, u których znajdują się środki trwałe, lub komórek organizacyjnych, w których znajdują się środki trwałe.

Konto 013 może wykazywać saldo Wn, które wyraża wartość środków trwałych znajdujących się w używaniu w wartości początkowej.

KONIECZNOŚĆ ZDEFINIOWANIA CZYM SĄ POZOSTAŁE ŚRODKI TRWAŁE W JEDNOSTCE – WARTOŚCIOWO LUB NAZWAMI POSZCZEGÓLNYCH GRUP MAJĄTKU.

Podobnie może być prowadzona ewidencja do konta 013. Wymagana jest tu szczegółowość umożliwiająca ustalenie wartości początkowej i liczby pozostałych środków trwałych oraz podział na grupy statystyczne środków trwałych. Analityczna ewidencja ilościowo-wartościowa według poszczególnych miejsc używania może być prowadzona w księgach inwentarzowych lub indywidualnych kartotekach.

Numery grup rodzajowych wyposażenia objętego ewidencją ilościowo-wartościową mogą jednocześnie stanowić analitykę dla pozostałych środków trwałych, np.:

013-01 biurka

013-02 stoły, stoliki, ławy

013-03 szafy, segmenty meblowe

013-10 aparaty telefoniczne.

Konto 014 - "Zbiory biblioteczne"

Konto 014 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości zbiorów bibliotecznych bibliotek naukowych, fachowych, szkolnych i pedagogicznych oraz bibliotek publicznych.

Na stronie Wn konta 014 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma - zmniejszenia stanu i wartości początkowej zbiorów bibliotecznych, z wyjątkiem umorzenia, które ujmuje się na koncie 072.

Na stronie Wn konta 014 ujmuje się w szczególności:

- 1) przychód zbiorów bibliotecznych pochodzących z zakupu lub nieodpłatnie otrzymanych;
- 2) nadwyżki zbiorów bibliotecznych.

Na stronie Ma konta 014 ujmuje się w szczególności:

- 1) rozchód zbiorów bibliotecznych na skutek likwidacji, sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania;
- 2) niedobory zbiorów bibliotecznych.

Przychody i rozchody zbiorów bibliotecznych wycenia się według cen nabycia.

Przychody z tytułu nieodpłatnego otrzymania lub nadwyżki wycenia się zgodnie z komisyjnym oszacowaniem ich wartości.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 014 powinna umożliwić ustalenie stanu poszczególnych zbiorów bibliotecznych, z dalszym podziałem określonym w odrębnych przepisach.

Konto 014 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan zbiorów bibliotecznych znajdujących się w jednostce.

Konto 016 - "Dobra kultury"

Konto 016 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości dóbr kultury.

Na stronie Wn konta 016 ujmuje się w szczególności:

- 1) przychód dóbr kultury pochodzących z zakupu lub nieodpłatnie otrzymanych;
- 2) nadwyżki.

Na stronie Ma konta 016 ujmuje się w szczególności:

- 1) rozchód dóbr kultury na skutek likwidacji, sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania;
- 2) niedobory.

Przychody i rozchody dóbr kultury wycenia się według cen nabycia.

Przychody z tytułu nieodpłatnego otrzymania lub nadwyżki wycenia się zgodnie z komisyjnym oszacowaniem ich wartości.

Konto 016 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość dóbr kultury znajdujących się w jednostce.

Konto 017 - "Uzbrojenie i sprzęt wojskowy"

Konto 017 służy do ewidencji środków trwałych zaliczanych, na podstawie odrębnych przepisów, do uzbrojenia i sprzętu wojskowego.

Konto działa według zasad analogicznych do konta 011.

Wartości niematerialne i prawne według uor(art. 3 ust. 1 pkt 14)

Są to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- c) know-how.

Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne”

Konto 020 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych.

Na stronie Wn konta 020 ujmuje się wszelkie zwiększenia, a na stronie Ma – wszelkie zmniejszenia stanu wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, z wyjątkiem umorzenia ujmowanego na kontach 071 i 072.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 020 powinna umożliwić należyte obliczanie umorzenia wartości niematerialnych i prawnych, podział według ich tytułów i osób odpowiedzialnych.

Konto 020 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan wartości niematerialnych i prawnych w wartości początkowej.

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

Konto 071 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które podlegają umorzeniu według stawek amortyzacyjnych stosowanych przez jednostkę. **NALEŻY OKREŚLIĆ JAKIE TO STAWKI – CZY ZGODNE Z ZAŁĄCZNIKIEM DO USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH CZY DECYZJAMI DYSPONENTA.**

Odpisy umorzeniowe są dokonywane w korespondencji z kontem 400.

Na stronie Ma konta 071 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Wn – zmniejszenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Ewidencję szczegółową do konta 071 prowadzi się według zasad podanych w wyjaśnieniach do kont 011 i 020. Do kont: 011, 020 i 071 można prowadzić wspólną ewidencję szczegółową.

Konto 071 może wykazywać saldo Ma, które wyraża stan umorzenia wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

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

Konto 072 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych, podlegających umorzeniu jednorazowo w pełnej wartości, w miesiącu wydania ich do używania. Umorzenie jest księgowane w korespondencji z kontem 401.

Na stronie Ma konta 072 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Wn – zmniejszenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych.

Konto 072 może wykazywać saldo Ma, które wyraża stan umorzenia wartości początkowej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych umorzonych w pełnej wartości w miesiącu wydania ich do używania.

Inwestycje

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

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

Na stronie Wn konta 080 ujmuje się w szczególności:

- 1) poniesione koszty dotyczące środków trwałych w budowie ramach prowadzonych inwestycji zarówno przez obcych wykonawców, jak i we własnym imieniu;
- 2) poniesione koszty dotyczące przekazanych do montażu, lecz jeszcze nieoddanych do używania maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów, zakupionych od kontrahentów oraz wytworzonych w ramach własnej działalności gospodarczej;
- 3) poniesione koszty ulepszenia środka trwałego (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja), które powodują zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego.

Inwestycje

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

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

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

Na koncie 080 można księgować również rozliczenie kosztów dotyczących zakupów gotowych środków trwałych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 080 powinna zapewnić co najmniej wyodrębnienie kosztów środków trwałych w budowie według poszczególnych rodzajów efektów inwestycyjnych oraz skalkulowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia poszczególnych obiektów środków trwałych.

Konto 080 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość kosztów środków trwałych w budowie i ulepszeń.

Faktury w procesie inwestycyjnym i remontowym

Faktura musi zostać opisana następująco:

- Potwierdzenie zgodności realizowanego zadania lub jego etapu w zakresie rzeczowym i finansowym z zapisami umowy i planu finansowego jednostki; w przypadku realizacji zadania z projektu wskazanie sposobu finansowania etapu czy końcowego ze środków z poszczególnych źródeł (własne, krajowe, zagraniczne, inne), protokoły przejściowe, końcowe, protokół OT, PT itp. ewentualne wskazanie naliczenia kary umownej;
- Odniesienie do przeprowadzonego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego,
- Wskazanie czy wydatek jest wydatkiem strukturalnym (kod, kwota) czy nie,
- Podpis osoby odpowiedzialnej merytorycznie,
- Podpis osoby odpowiedzialnej pod względem formalno-rachunkowym,
- Dekretacja księgową,
- Zatwierdzenie do zapłaty – podpisy: kierownika jednostki i głównego księgowego lub osób upoważnionych;
- Data zapłaty, podpis osoby potwierdzającej zapłatę,
- Możliwe inne zapisy wynikające z instrukcji obiegu i kontroli dokumentów jednostki.

Przy finansowaniu inwestycji w jednostkach budżetowych ze środków budżetowych należy pamiętać, aby uwzględnić w zakładowym planie kont jednostki konto:

Konto 810 – „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”

Konto 810 służy do ewidencji dotacji budżetowych, płatności z budżetu środków europejskich oraz środków z budżetu na inwestycje.

Na stronie Wn konta 810 ujmuje się:

- 1) wartość dotacji przekazanych z budżetu w części uznanej za wykorzystane lub rozliczone, w korespondencji z kontem 224;
- 2) wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontem 224;
- 3) równowartość wydatków dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetu na finansowanie: środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Na stronie Ma konta 810 ujmuje się przeksięgowanie, w końcu roku, salda konta 810 na konto 800.

Na koniec roku konto 810 nie wykazuje salda.

Ewidencja inwestycji jednostki budżetowej

1. Wpływ środków na wydatki budżetowe:

Wn konto 130 - Rachunki bieżące jednostek budżetowych (subkonto wydatki)

Ma konto 223 - Rozliczenie wydatków budżetowych;

2. Faktura dotycząca kosztów inwestycji (robót budowlanych i montażowych lub zakupów):

Wn konto 080 - Środki trwałe w budowie (inwestycje)

Ma konto 201 - Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami;

3. Zapłata za faktury dotyczące inwestycji:

Wn konto 201 - Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami

Ma konto 130 - Rachunki bieżące jednostek budżetowych

4. Przyjęcie środka trwałego do użytkowania:

Wn konto 011 - Środki trwałe

Ma konto 080 - Środki trwałe w budowie (inwestycje);

Ewidencja inwestycji jednostki budżetowej

5. Przeniesienie zrealizowanych wydatków budżetowych na podstawie sprawozdań:

Wn konto 223 - Rozliczenie wydatków budżetowych

Ma konto 800 - Fundusz jednostki (majątek obrotowy);

6. Przeksięgowanie pod datą zapłaty równowartości wydatków na inwestycje:

Wn konto 810 - Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich
oraz środki z budżetu na inwestycje

Ma konto 800 - Fundusz jednostki;

7. Przeksięgowanie równowartości wydatków na inwestycje w końcu roku obrotowego:

Wn konto 800 - Fundusz jednostki

Ma konto 810 - Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich
oraz środki z budżetu na inwestycje

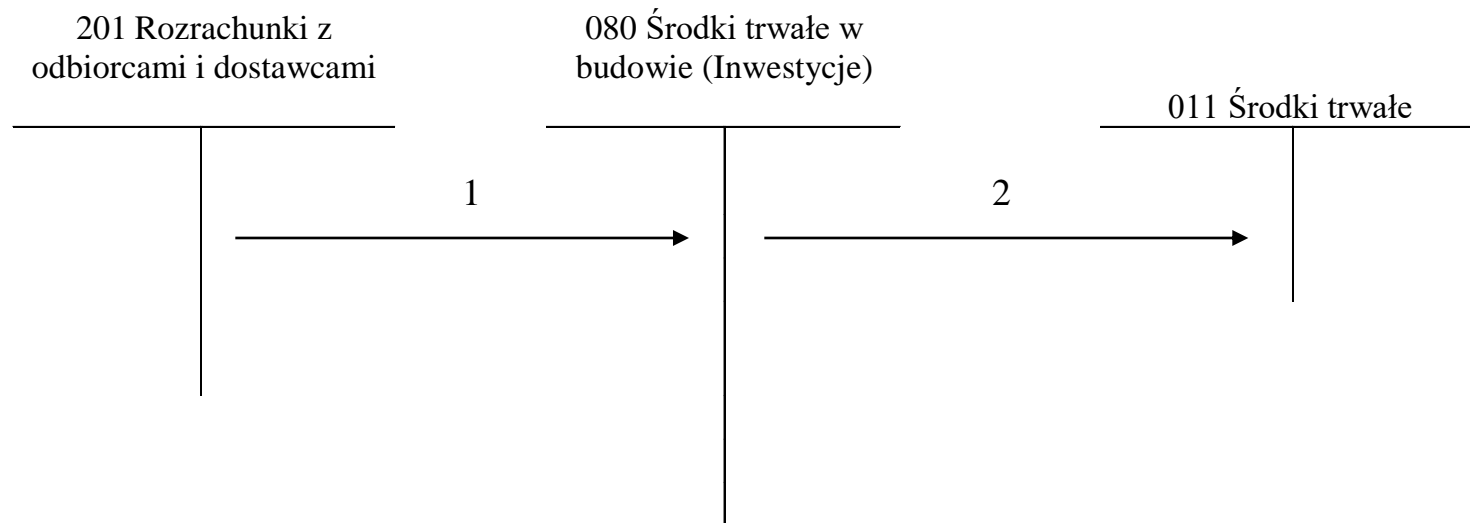
Ewidencja inwestycji jednostki budżetowej

Jeśli natomiast zakup środka trwałego sfinansowano ze środków pieniężnych gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym państwowych i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową - pod datą zapłaty zobowiązania - należy dokonać zapisu dodatkowego na koncie 740 "Dotacje i środki na inwestycje" w postaci:

- Wn konto 740 "Dotacje i środki na inwestycje",
- Ma konto 800 "Fundusz jednostki".

Zapisu tego należy dokonać w kwocie odpowiadającej równowartości środków pieniężnych, jakie wykorzystano na sfinansowanie zakupu środka trwałego.

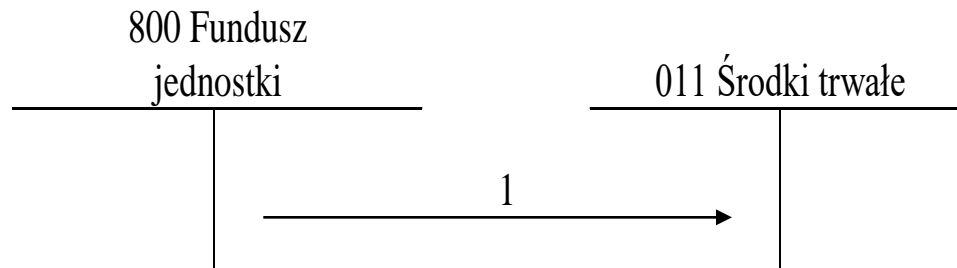
Ewidencja zakupu i przyjęcia podstawowego środka trwałego:



1 – Faktura zakupu

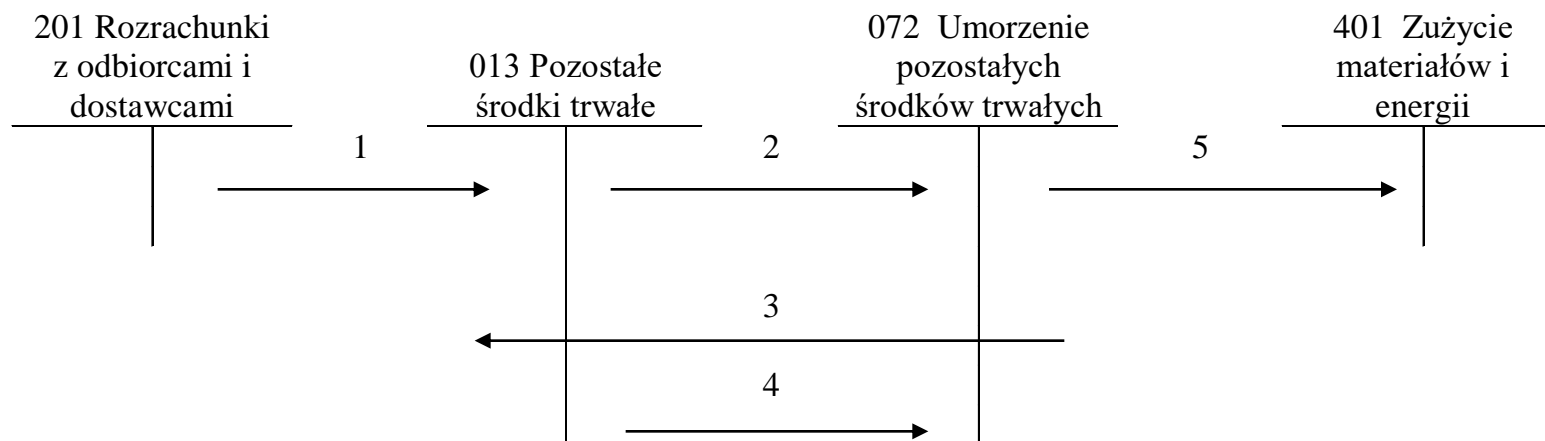
2 – Przyjęcie środka trwałego do ewidencji po cenie nabycia na podstawie OT

Nieodpłatne otrzymanie (darowizna) podstawowego środka trwałego:



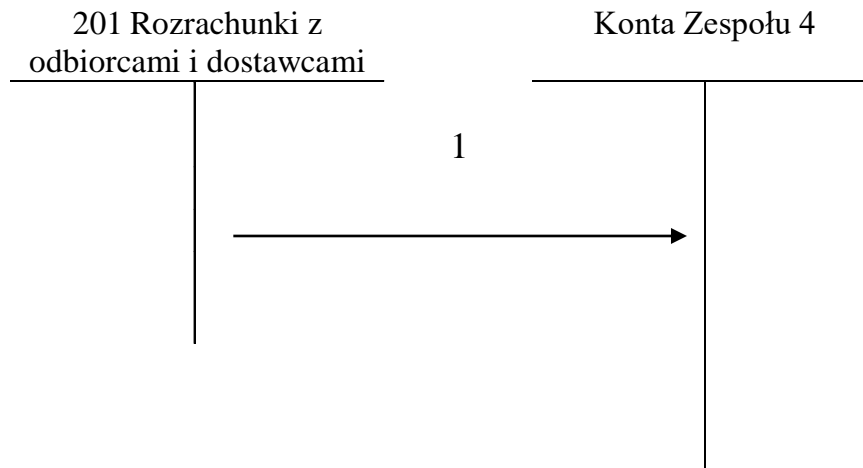
1 – Przyjęcie środka trwałego do ewidencji

Ewidencja pozostałych środków trwałych:



- 1- Przyjęcie pozostałych środków trwałych z zakupu według faktury
- 2- Wycofanie pozostałych środków trwałych z używania na skutek ich likwidacji, sprzedaży, niedoboru, zniszczenia i zużycia
- 3- Nieodpłatne przyjęcie pozostałych środków trwałych
- 4- Nieodpłatne przekazanie pozostałych środków
- 5- Odpisy umorzeniowe nowych, wydanych do używania pozostałych środków trwałych

Ewidencja zadania remontowego:



1 – Faktury za materiały czy wykonane usługi w procesie remontowym

Zasady prowadzenia ksiąg inwentarzowych

W jednostkach sektora finansów publicznych księgi inwentarzowe zakłada się osobno dla środków trwałych i pozostałych środków trwałych. Księgi te często nazywa się ewidencją analityczną środków trwałych, ponieważ rejestruje się w nich wszystkie zdarzenia i operacje gospodarcze związane ze środkami trwałymi oraz pozostałymi środkami trwałymi.

Zasady prowadzenia ksiąg inwentarzowych

Księga inwentarzowa powinna zawierać następujące zapisy:

- liczbę porządkową;
- określenie środka trwałego (np. budynek, samochód osobowy, urządzenie produkcyjne, itp.);
- datę przychodu środka trwałego;
- określenie dokumentu stwierdzającego przychód środka trwałego (np. „OT”);
- datę przyjęcia do używania;
- miejsce lokalizacji i osoba, której powierzono opiekę nad tym środkiem trwałym
- symbol Klasyfikacji Środków Trwałych;
- wartość początkową (z bilansu otwarcia, zwiększenia, zmniejszenia);
- umorzenie (z bilansu otwarcia, zwiększenia, zmniejszenia);
- datę likwidacji oraz jej przyczynę albo datę zbycia.

Zasady prowadzenia ksiąg inwentarzowych:

Do księgi wpisuje się chronologicznie wszystkie środki trwałe przyjęte do użytkowania.

W księdze inwentarzowej należy prawidłowo ustalić datę przychodu środka trwałego, przy czym data ta powinna być taka sama jak data rejestru przychodu środka trwałego w dzienniku i jego ewidencji na kontach syntetycznych (011, 013, 016, 017).

W praktyce zazwyczaj jest to data inna niż data wystawienia dokumentu (np. rachunku, czy faktury), na podstawie którego nabyto środek trwały, i data wpływu tego dokumentu do jednostki.

W przypadku środków trwałych i pozostałych środków trwałych trudno mówić o koszcie, tak więc w zależności w jakiej dacie ujęty jest przychód w dzienniku lub na koncie 011 – to z tą samą datą ujmujemy na koncie analitycznym i księdze inwentarzowej. Będzie to więc np. data wystawienia OT i ujęcie środka trwałego w tej dacie na 011 lub 013).

Zasady prowadzenia ksiąg inwentarzowych:

- Księga inwentarzowa może być prowadzona jako jedna książka łącznie dla wszystkich środków trwałych oraz jedna książka łącznie dla wszystkich pozostałych środków trwałych lub jako kilka oddzielnych ksiąg dla poszczególnych grup rodzajowych obiektów inwentarzowych. W przypadku prowadzenia kilku oddzielnych ksiąg inwentarzowych te same numery inwentarzowe nie mogą się powtarzać w poszczególnych księgach. Kolejne numery inwentarzowe nadaje się obiektom na cały okres ich eksploatacji i oznacza trwale na obiekcie.
- Każdy numer inwentarzowy zawiera najczęściej trzyznakowy symbol rodzajowy środka trwałego i kolejny numer wpisu do księgi inwentarzowej. Numeracja ta może być jednak poszerzona o dane i informacje wynikające z potrzeb kontrolno-nadzorczych jednostki. Numeru inwentarzowego obiektu wycofanego z ewidencji jednostki nie nadaje się innemu składnikowi. W przypadku sprzedaży czy likwidacji środka trwałego następuje jego wykreślenie z księgi inwentarzowej.

Zasady prowadzenia ksiąg inwentarzowych:

- Pracownicy odpowiedzialni za prowadzenie gospodarki mieniem w zakresie swoich obowiązków mają w szczególności: dokonywanie zakupów środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych i oznakowania, właściwe ich zabezpieczenie przed kradzieżą, uszkodzeniem lub innym zniszczeniem oraz likwidację zużytych środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych, a także przedstawianie kierownikowi jednostki propozycji w zakresie sposobu zagospodarowania składników, które stały się zbędne. Komórkami tymi są najczęściej wydziały, referaty albo pojedyncze stanowiska organizacyjne (np. tzw. kierownik/inspektor ds. gospodarczych) lub organizacyjno-administracyjne.

Zasady prowadzenia ksiąg inwentarzowych:

- Papierowy lub elektroniczny wykaz środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych powinien być przechowywany w formie papierowej lub na komputerowym nośniku danych, który zapewni trwałość zapisu informacji przez czas nie krótszy od wymaganego dla ksiąg rachunkowych **(5 lat)**.

AMORTYZACJA

Amortyzacja - proces utraty wartości majątku trwałego, wywołany jego zużyciem fizycznym - powstałym w skutek eksploatacji oraz ekonomicznym (technologicznym) - będącym wynikiem postępu technicznego.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 września 2017r. w sprawie zasad rachunkowości (...)

§ 7. 1 Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka **może przyjąć stawki określone w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) albo stawki określone przez jednostkę nadrzędną albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego.**

Kiedy amortyzować?

- **Rozpoczęcie amortyzacji** następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, a jej **zakończenie** nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru. (art. 32 UoR)

Nie amortyzuje się:

1. w pełni umorzonych środków trwałych,
2. gruntów, z wyjątkiem gruntów służących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową,
3. obcych, dzierżawionych, najmowanych, przejętych w leasing i użytkowanie, jeśli z treści umowy wynika, że obiekt jest zaliczany do aktywów finansującego,
4. przeznaczonych do likwidacji, sprzedaży,
5. dzieł sztuki, eksponatów muzealnych.

Okres i stawki amortyzacji:

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności:

- liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Okres i stawki amortyzacji:

Na dzień przyjęcia środka trwałego do używania należy ustalić okres lub stawkę i metodę jego amortyzacji. Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

W praktyce w jednostkach budżetowych stosuje się metodę liniową amortyzacji i ustala się stawki wynikające z ustawy o podatku dochodowym osób prawnych.

Amortyzacja liniowa

Metoda liniowa (inaczej równomierna lub proporcjonalna) polega na równomiernym rozłożeniu w czasie zużycia środka trwałego.

Jest ona oparta na założeniu, że użyteczność środka trwałego zmniejsza się w takim samym stopniu w każdym kolejnym okresie użytkowania środka.

Metoda liniowa stanowi najpopularniejszą, a zarazem najprostszą metodę amortyzacji. Zalecana jest w sytuacji, gdy spadek użyteczności środka lub wydatki związane z jego utrzymaniem są równomierne w całym okresie eksploatacji środka np. dla budynków. Odpisy ustala się więc zgodnie ze stawką, która nie powinna się zmienić przez cały czas amortyzacji.

W metodzie liniowej koszty amortyzacji każdy podatnik wylicza indywidualnie. Jeżeli chce wiedzieć, ile wyniesie roczna kwota amortyzacji, musi zastosować się do poniższego wzoru:

**WARTOŚĆ ŚRODKA TRWAŁEGO x USTALONA PROCENTOWO
ROZNA STAWKA AMORTYZACJI**

Amortyzacja uproszczona:

Dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie:

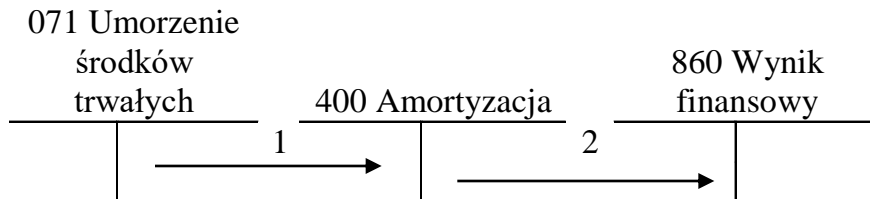
- zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub
- jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 września 2017r. w sprawie rachunkowości (...)

§ 7.2. Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, mogą być umarżane:

- 1) książki i inne zbiory biblioteczne;
- 2) środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych;
- 3) odzież i umundurowanie;
- 4) meble i dywany;
- 5) inwentarz żywy;
- 6) pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania.

Ewidencja amortyzacji i umorzenia podstawowych środków trwałych



1. Umorzenie i amortyzacja (na podstawie tabeli amortyzacyjnej) środków trwałych za dany okres sprawozdawczy
2. Przeksięgowanie na koniec roku kosztu amortyzacji na wynik finansowy

Protokół „OT”:

- Przyjęcie środka trwałego na stan majątku nabytego w drodze zakupu ze środków własnych następuje na podstawie dowodu przyjęcia składnika majątkowego do używania (OT), wystawionego w oparciu o fakturę VAT lub inny dokument prawny tj. umowa kupna-sprzedaży, licencja, akt notarialny (przy darowiźnie, spadku, wieczystej dzierżawie, sprzedaży nieruchomości) oraz innych umów cywilno-prawnych. Dowód OT wystawia najczęściej komórka merytoryczna ds. zaopatrzenia lub inwestycji w oparciu o ww. dokumenty.

		PRZYJĘCIE ŚRODKA TRWAŁEGO		OT
		Numer	Data	
..... pieczęć				
Nazwa				
Charakterystyka				
Dostawca - Wykonawca		I wartość z rozliczenia		
Nr i data dowodu dostawy		1. Wartość nabycia lub wytworzenia zł/gr		
		2. Koszty zł/gr		
		3. Koszty zł/gr		
		Razem zł/gr		
Miejsce użytkownika lub przeznaczenie		II Wartość szacunkowa		
Podpisy zespołu przyjmującego			Podpis osoby, której powierza się pieczęć nad przyjętym środkiem trwałym	
U w a g i :				ilość załączn.
Polecenie księgowania				
Numer	Data	Stopa % umorzenia		
Symbol układu klasyfikacyjnego	Konto Winien	Kwota	Konto Ma	
Numer inwentarzowy				
Z a k s i ę g o w a n o				
Stanowisko kosztów		podpis	data	

Protokół „PT”:

- Sporządza się go w celu udokumentowania, przekazania lub przyjęcia środka trwałego do innej lub z innej jednostki. Protokół „PT” sporządza się w praktyce w 3 egzemplarzach, z których oryginał i kopię przesyła się jednostce otrzymującej środki rzeczowe. Jednostka otrzymująca środki rzeczowe potwierdza odbiór na dwóch egzemplarzach, z których jeden zostawia u siebie a drugi wysyła jednostce przekazującej i na tej podstawie komórka księgowości wyksięgowuje lub przychodowuje dany przedmiot zgodnie z prowadzoną ewidencją księgową.

nazwa pełna miejscowość, ulica, nr domu/nr lokalu, kod pocztowy, poczta (pieczęć)		PROTOKÓŁ PRZEKAZANIA - PRZEJĘCIA ŚRODKA TRWAŁEGO		PT ORYGINAŁ
Na podstawie znak z dnia przekazuje się (nazwa jednostki przyjmującej)				
środek trwały o niżej określonych cechach.				
Nazwa	Symbol klasyfikacji rodzajowej	Wartość początkowa		
	Nr inwentarzowy	Umorzenie		
Przekazujący	Ilość załączników	Przyjmujący		
..... (pieczęć, podpisy)	Data (pieczęć, podpisy)		

Protokół „MT”:

Protokół „zmiana miejsca użytkowania środka trwałego MT” służy do udokumentowania zmiany miejsca użytkowania środka trwałego.

Sporządzany jest przez pracownika odpowiedzialnego za gospodarkę środkami trwałymi w czterech egzemplarzach. Dowód wystawiany jest na podstawie decyzji kierownika jednostki i przekazywany jest:

- oryginał - do działu księgowości,
- pierwsza kopia – dla pracownika odpowiedzialnego komórki organizacyjnej jednostki, w której używany będzie środek trwały (nowe miejsce użytkowania),
- druga kopia – dla pracownika odpowiedzialnego komórki organizacyjnej, w której używany był środek trwały (stare miejsce użytkowania),
- trzecia kopia - pracownikowi odpowiedzialnemu za gospodarkę środkami trwałymi.

Wystawienie tego dokumentu powoduje konieczność naniesienia zmiany lokalizacji środka trwałego w księdze inwentarzowej.

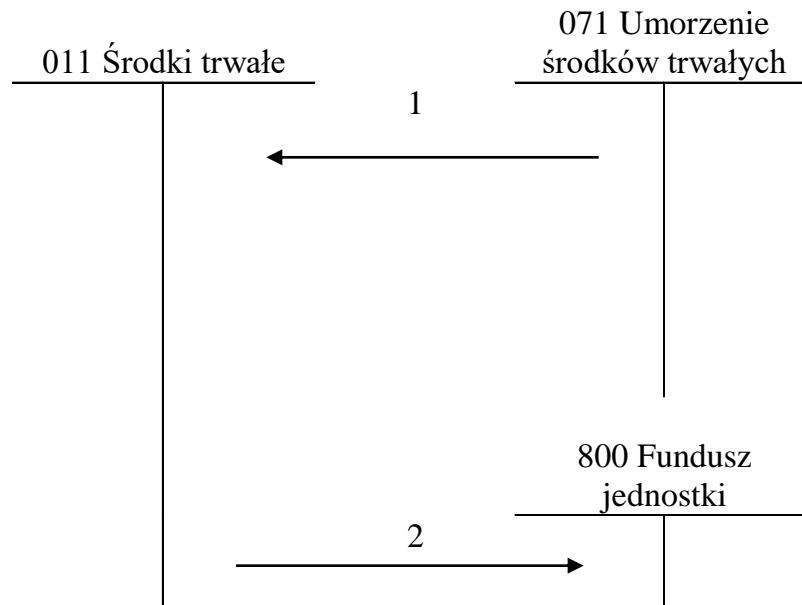
Protokół „LT”:

- Protokół „LT” sporządza się w celu udokumentowania likwidacji środka rzeczowego z powodu zużycia lub zniszczenia skutkami losowymi itp.
- Protokół „LT” sporządza się w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarz otrzymuje pracownik odpowiedzialny za gospodarkę wyposażenia/środków trwałych, drugi komórka księgowości celem wyksięgowania z ewidencji księgowej.

LIKwidACJA

(pieczęć)	środku trwałego	LT	
Symbol kosztów	przedmiotu nietrwałego	LN	Nr
Nazwa środka trwałego - przedmiotu nietrwałego		Nr(y) inwentarzowy(e)	
Ilość sztuk			
Orzeczenie Komisji Likwidacyjnej			
Data rozpoczęcia likwidacji			
Komisja likwidacyjna		Decyzję komisji zatwierdzam	
_____		_____	
_____		_____	
data	podpis	data	dyrektor
Komórka organizacyjna			
Wpłynęło		podpis	
Dotyczy			
Polecenie księgowania nr			
Treść	Konto Wnien	Konto Ma	
Uwagi:	Księgowano	Podpis gł. Księg.	

Likwidacja podstawowego środka trwałego:



ewidencja pozabilansowa

Środki trwałe w likwidacji	
wartość początkowa środka trwałego postawionego w stan likwidacji	wartość początkowa zlikwidowanego środka trwałego

1 – Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia

2 – Wyksięgowanie wartości księgowej netto likwidowanego środka trwałego

Składniki majątku ruchomego - likwidacja

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia z dnia 4 kwietnia 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu gospodarowania niektórymi składnikami majątku Skarbu Państwa Dz. U. z 2017, poz. 729

Dziękuję za uwagę

Agnieszka Drożdżał

ajdrozdzał@wp.pl