

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 wymieniają 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 nieruchomości 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 trwałe 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 **dotatkowy 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.