

Warszawa, dnia 29 maja 2017 r.

Poz. 105

KOMUNIKAT
MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW¹⁾

z dnia 25 maja 2017 r.

**w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia
Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”**

Ogłasza się uchwałę Nr 4/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 3 kwietnia 2017 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Rozwoju i Finansów: wz. W. Janczyk

¹⁾ Minister Rozwoju i Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 września 2016 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Finansów (Dz. U. poz. 1595).

Załącznik do komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów
z dnia 25 maja 2017 r. (poz. 105)

Uchwała Nr 4/2017
Komitetu Standardów Rachunkowości

z dnia 3 kwietnia 2017 r.

w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”

Na podstawie § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. poz. 1580, z późn. zm.) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

§ 1.

1. Komitet przyjmuje Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.

2. Standard, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Rozwoju i Finansów i ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2017 r.

3. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca
Komitetu Standardów Rachunkowości
Joanna Dadacz

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Beata Baluta

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Teresa Cebrowska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Zdzisław Fedak

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr hab. Radosław Ignatowski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Tomasz Konieczny

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Krzysztof Kruszewski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Barbara Mistowska-Dragan

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Ernest Podgórski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Teresa Schubert

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Anna Sirocka

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Agnieszka Stachniak

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
prof. dr hab. Gertruda Świdorska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Katarzyna Tomaszewska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr hab. Joanna Wielgórka-Leszczynska

Załącznik do uchwały Nr 4/2017

Komitetu Standardów Rachunkowości

z dnia 3 kwietnia 2017 r.

KRAJOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI NR 11

„ŚRODKI TRWAŁE”

Spis treści

I. Cel standardu	6
II. Zakres standardu	6
III. Definicje	8
IV. Warunki uznania składnika majątku za środek trwały	10
<i>Specyfikacja warunków , których spełnienie pozwala uznać składnik majątku za środek trwały</i>	10
<i>Postać środka trwałego</i>	11
<i>Okres ekonomicznej użyteczności</i>	12
<i>Kompletność i zdolność do użytkowania</i>	15
<i>Przeznaczenie na własne potrzeby jednostki</i>	17
<i>Wartość istotna (dolna granica wartości) środka trwałego</i>	19
V. Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych	20
<i>Ogólne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych</i>	20
<i>Szczególne kryteria tworzenia obiektów w przypadku sieciowych środków trwałych</i>	23
<i>Kryteria geograficzne</i>	24
<i>Kryteria techniczne</i>	25
<i>Kryteria historyczne</i>	25
VI. Wartość początkowa środka trwałego	26
<i>Ogólne zasady ustalania wartości początkowej</i>	26
<i>Ustalanie ceny nabycia lub jej odpowiednika na potrzeby wyceny początkowej środka trwałego</i>	29
<i>Zakup (w tym zakup przedmiotu umowy leasingu po jej zakończeniu)</i>	31
<i>Nieodpłatne otrzymanie</i>	31
<i>Przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych</i>	32
<i>Ujawnienie</i>	32
<i>Przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu</i>	33
<i>Ustalenie kosztu wytworzenia na potrzeby wyceny wartości początkowej środka trwałego</i>	34
<i>Ogólne zasady ustalania kosztu wytworzenia</i>	34
<i>Moment rozpoczęcia budowy</i>	36
<i>Rozliczenie kosztów pośrednich budowy</i>	37
<i>Koszty utrzymania aktywów trwałych jednostki wykorzystywanych na potrzeby budowy</i>	38
<i>Koszty utrzymania jednostek organizacyjnych uczestniczących w budowie środków trwałych</i>	39
<i>Koszty prób i testów przeprowadzanych przed oddaniem środka trwałego do użytkowania</i>	40
<i>Nakłady na użytkowanie oraz remonty poniesione przed oddaniem obiektu budowy do użytkowania</i>	40
<i>Likwidacja środka trwałego warunkująca budowę nowego obiektu</i>	40
<i>Zaniechanie budowy środka trwałego</i>	41

Koszty i przychody finansowania zewnętrznego	41
<i>Zagadnienia ogólne</i>	41
<i>Rozpoczęcie kapitalizacji</i>	46
<i>Zawieszenie kapitalizacji</i>	46
<i>Zakończenie kapitalizacji</i>	46
VII. Nakłady ponoszone w okresie użytkowania środka trwałego	47
Kryteria klasyfikacji nakładów na dotyczące ulepszenia lub bieżącego użytkowania środka trwałego	47
Ulepszenia środków trwałych	49
<i>Poziom istotności i ulepszenia przeprowadzane etapami</i>	49
<i>Miary wartości użytkowej</i>	49
<i>Rodzaje ulepszeń</i>	49
<i>Ulepszenie obcego środka trwałego</i>	51
Nakłady na bieżącą eksploatację	51
<i>Konserwacje a remonty</i>	51
<i>Remonty bieżące (typowe, awaryjne)</i>	52
<i>Remonty nadzwyczajne</i>	52
<i>Części</i>	52
VIII. Amortyzacja środka trwałego	53
<i>Pojęcie amortyzacji</i>	53
<i>Wartość podlegająca amortyzacji (w tym koszty likwidacji, rekultywacji)</i>	53
<i>Metody amortyzacji</i>	54
<i>Stawki (stopy) amortyzacji</i>	55
<i>Sezonowość</i>	58
<i>Amortyzacja uwzględniająca różny okres użytkowania części składowych, dodatkowych lub peryferyjnych obiektu środka trwałego</i>	59
<i>Odpisy amortyzacyjne od obiektów zbiorczych</i>	60
<i>Jednorazowy odpis wartości początkowej</i>	60
<i>Termin rozpoczęcia i zakończenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych</i>	61
<i>Wznowienie odpisów amortyzacyjnych</i>	62
<i>Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji</i>	62
IX. Zaprzestanie ujmowania środka trwałego	63
<i>Ogólne zasady zaprzestania ujmowania środków trwałych</i>	63
<i>Sprzedaż lub nieodpłatne przekazanie</i>	63
<i>Likwidacja, niedobór środka trwałego</i>	63
<i>Odlączenie, przełączenie części dodatkowej lub peryferyjnej</i>	66
<i>Przekwalifikowanie (w tym do nieruchomości zaliczanych do inwestycji)</i>	67
<i>Wymiana w okresie gwarancji</i>	68
X. Techniczno-organizacyjne problemy ewidencji środków trwałych	69
<i>Dokumentacja obrotu</i>	69
<i>Specyfika inwentaryzacji środków trwałych</i>	70
XI. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat środków trwałych w sprawozdaniu finansowym	72

I. Cel standardu

- 1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (zwanego dalej standardem) jest pomoc w stosowaniu przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, dotyczących środków trwałych, a zwłaszcza zapewnienie jednolitości rozwiązań stosowanych przez jednostki w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym tego składnika aktywów.

II. Zakres standardu

- 2.1. Standard wyjaśnia zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w księgach rachunkowych, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym jednostki.
- 2.2. Rozwiązania zawarte w standardzie są zgodne w podstawowym zakresie z postanowieniami odpowiednich MSR (MSSF), w tym w szczególności z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Główne różnice polegają na tym, że standard:
- dopuszcza możliwość wyceny środków trwałych w wartości przeszacowanej wyłącznie na podstawie odrębnych przepisów,
 - wprowadza kategorie: części składowe (pkt 4.17), części dodatkowe (pkt 4.19) i części peryferyjne (pkt 4.20), które nie stanowią komponentów, o których mowa w MSR 16,
 - nie przewiduje ujęcia w wartości początkowej środka trwałego kosztów przyszłej rekultywacji lub przyszłego odtworzenia miejsca, w którym znajduje się środek trwały, jak również innych kosztów koniecznych do poniesienia w związku z likwidacją środka trwałego,
 - nie zakłada możliwości zmiany metody amortyzacji środka trwałego w okresie jego użytkowania,
 - nie przewiduje możliwości stosowania odrębnych metod lub stawek amortyzacji dla części wchodzących w skład środka trwałego, także gdy stanowią one komponenty w rozumieniu MSR 16. Standard przewiduje natomiast możliwość ustalenia takiej jednej stawki i metody amortyzacji, która uwzględnia różny okres ekonomicznej użyteczności i różny sposób konsumowania korzyści ekonomicznych z części składowych, części dodatkowych i części peryferyjnych środka trwałego,
 - przewiduje ujęcie w wartości początkowej środka trwałego kosztów finansowania zobowiązaniami, także innymi niż kredyty i pożyczki, zaciągniętymi w celu pozyskania środka trwałego, jak również różnic kursowych (dodatnich lub ujemnych) wynikających

ze zobowiązań w walutach obcych zaciągniętych na ten cel, nie ograniczając ich jedynie do różnic kursowych uznawanych za korektę stóp procentowych,

- g) zakłada, że przekwalifikowanie składnika aktywów z nieruchomości zaliczanych do inwestycji, zwanych dalej „nieruchomościami inwestycyjnymi”, do środków trwałych następuje w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, z zastrzeżeniem okoliczności wskazanych w pkt. 6.26b i 6.26c,
- h) nie przewiduje możliwości rozliczenia z kapitałem własnym skutków przeszacowania środków trwałych na moment ich przekwalifikowania do nieruchomości inwestycyjnych, w przypadku, gdy nieruchomość inwestycyjna wyceniana jest w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej,
- i) nie przewiduje wyłączenia ze środków trwałych obiektów przeznaczonych do sprzedaży lub do zwrotu właścicielom,
- j) dopuszcza odmienny zakres ujawnień informacji dotyczących środków trwałych.

2.3. W niektórych kwestiach dotyczących zasad uznawania, wyceny, ujmowania i prezentacji środków trwałych jednostka dokonując wyboru stosowanych zasad (polityki) rachunkowości uwzględnia postanowienia innych KSR, w tym w szczególności:

- a) KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”,
- b) KSR nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”,
- c) KSR nr 6 „*Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe*”,
- d) KSR nr 7 „*Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*”,
- e) KSR nr 8 „*Działalność deweloperska*”,
- f) KSR nr 10 „*Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane i usługi*”.

2.4. Standard nie ma zastosowania do inwentarza żywego oraz sadów i plantacji (aktywów biologicznych). Standard nie omawia też zagadnień związanych z zamianą jednego środka trwałego na inny środek trwały oraz wniesienia środka trwałego (środków trwałych) w formie aportu. Problematyka ta jest przedmiotem odrębnego stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości.

2.5. W zakres standardu nie wchodzi zagadnienia związane ze stosowaniem przepisów podatkowych dotyczących środków trwałych i ich amortyzacji. Zwraca się jednak uwagę, że ewidencja księgowa środków trwałych ma zapewnić możliwość prawidłowego obliczenia podatku dochodowego, a w jednostkach objętych podatkiem dochodowym od osób prawnych – odroczonego podatku dochodowego.

- 2.6. Dla zwiększenia jednoznaczności i przejrzystości zapisów do standardu wprowadzono dodatkowe pojęcia, niezdefiniowane w ustawie oraz innych KSR.
- 2.7. Jeżeli w odrębnych przepisach przyjęto szczególne rozwiązania w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych środków trwałych standard stosuje się odpowiednio.
- 2.8. Zawarte w standardzie przykłady służą jedynie ilustracji jego postanowień; nie stanowią one jego integralnej części.
- 2.9. Standard uwzględnia przepisy:
- a) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – *Prawo budowlane* (Dz.U. z 2016 r. poz.290, z póź.zm.), zwane dalej „Prawem budowlanym”,
 - b) rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w *sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)* (Dz.U. 2016 poz. 1864), zwanego dalej „klasyfikacją środków trwałych (KŚT)”,
 - c) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w *sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych* (Dz. U. z 2017 r. poz. 277) zwanego dalej „rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych”,
 - d) innych aktów prawnych w zakresie, w jakim dotyczą tematyki środków trwałych.

III. Definicje

Stosowane w standardzie pojęcia oznaczają:

- 3.1. **środek trwały** – składnik aktywów, który na dzień ujęcia, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy, spełnia łącznie następujące warunki:
- a) posiada formę rzeczową lub jest rzeczowym prawem majątkowym, takim jak: prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego bądź spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
 - b) jego przewidywany okres ekonomicznej użyteczności w danej jednostce jest dłuższy niż rok (12 miesięcy),
 - c) jest przeznaczony do wykorzystania na potrzeby jednostki, w tym także do trwałego wykorzystywania przez inne jednostki na podstawie umów najmu, dzierżawy lub leasingu, o ile w myśl art. 3 ust. 4 ustawy, umowy te nie spełniają definicji leasingu finansowego,
 - d) jest kompletny i zdalny do użytkowania.
- 3.2. **uznanie za środek trwały** – ustalenie, że dany składnik majątku spełnia wszystkie warunki definicji środka trwałego.
- 3.3. **ujęcie środka trwałego** – wprowadzenie środka trwałego do ksiąg rachunkowych.

- 3.4. **pozyskanie środka trwałego** – wszelkie czynności faktyczne i prawne skutkujące ujęciem w księgach rachunkowych jednostki środka trwałego uzyskanego w szczególności w drodze zakupu, wytworzenia, przyjęcia w leasing finansowy, nieodpłatnego otrzymania, wniesienia w formie wkładu rzeczowego (aportu), zamiany, przekwalifikowania z nieruchomości inwestycyjnych.
- 3.5. **wartość początkowa** – cena nabycia, koszt wytworzenia lub inna wartość, według której środek trwały został po raz pierwszy ujęty w księgach rachunkowych jednostki. W momencie ujęcia wartość początkowa środka trwałego jest równa jego wartości księgowej brutto.
- 3.6. **wartość księgowa brutto** – wartość początkowa środka trwałego, skorygowana o:
- zwiększenia wynikające z aktualizacji wyceny, o której mowa w art. 31 ust. 3 ustawy,
 - zwiększenia o kwoty nakładów poniesionych na jego ulepszenie (w tym na skutek dołączenia części dodatkowych i peryferyjnych),
 - zmniejszenia o część jego wartości początkowej przypadającą na odłączane od środka trwałego części dodatkowe lub peryferyjne
- jednak bez odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.
- 3.7. **wartość księgowa netto** – wartość księgowa brutto środka trwałego, zmniejszona o:
- sumę dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
 - sumę odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.
- 3.8. **odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe** – dokonywane planowo, systematycznie i stopniowo zmniejszenia wartości środka trwałego mające odzwierciedlić skutki jego stopniowego zużywania się lub upływu czasu w okresie ekonomicznej użyteczności obciążające odpowiednio koszty (odpisy amortyzacyjne) lub kapitał (fundusz) własny (odpisy umorzeniowe).
- 3.9. **dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania** – dzień, w którym jednostka, po zakończeniu wszystkich czynności faktycznych i prawnych warunkujących użytkowanie środka trwałego, przyjęła go do użytkowania, co potwierdza właściwy dokument.
- 3.10. **obiekt inwentarzowy (obiekt środka trwałego)** – podstawowa jednostka księgowej ewidencji środków trwałych, dla której ustala się wartość początkową i odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe. Obiekt inwentarzowy samodzielnie spełnia określone funkcje w procesach wytwarzania wyrobów, świadczenia usług lub w czynnościach administracyjnych.
- 3.11. **rozchód środka trwałego** – wszelkie czynności faktyczne i prawne skutkujące zaprzestaniem ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych jednostki, w tym w szczególności na skutek: sprzedaży, nieodpłatnego przekazania, przekazania na podstawie umowy leasingu

finansowego, likwidacji, przekazania w formie aportu, zamiany, przekwalifikowania do nieruchomości inwestycyjnych, wymiany w okresie gwarancji.

- 3.12. **nakłady** – zużycie zasobów materialnych lub niematerialnych, w tym pieniężnych na pozyskanie środka trwałego, jego ulepszenie lub bieżące użytkowanie. Niniejszy standard wskazuje na warunki jakie wymagają spełnienia, aby nakłady stanowiły koszty okresu lub zwiększały wartość księgową brutto środka trwałego.

IV. Warunki uznania składnika majątku za środek trwały

Specyfikacja warunków , których spełnienie pozwala uznać składnik majątku za środek trwały

- 4.1. Warunkiem uznania składnika majątku za środek trwały jest wykazanie, iż spełnia on jednocześnie:
- ogólne warunki uznania za składnik aktywów, określone w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy,
 - szczegółowe warunki uznania wynikające z definicji środka trwałego, określone w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy.
- 4.2. Dla oceny czy składnik aktywów spełnia warunki uzasadniające uznanie go za środek trwały ustalenia wymaga:
- czy jest to składnik aktywów o charakterze nieruchomości (gruntu, budynku, budowli lub ich części) bądź maszyn, urządzeń, środków transportu lub innych rzeczy, ewentualnie czy jest to rzeczowe prawo majątkowe: prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
 - czy jednostka sprawuje nad nim kontrolę na podstawie odpowiedniego prawa rzeczowego np. własności, współwłasności, wieczystego użytkowania lub umowy o leasing finansowy, a tym samym jest uprawniona do czerpania wynikających z niego korzyści ekonomicznych oraz ponosi ryzyko związane z ich uzyskaniem,
 - czy jest on przeznaczony do użytkowania na własne potrzeby przez okres dłuższy niż rok od dnia przyjęcia do użytkowania; do środków trwałych nie kwalifikują się składniki aktywów, których okres ekonomicznej użyteczności dla jednostki jest krótszy niż rok lub które przeznaczone są do sprzedaży, stanowią inwestycje, itp.,
 - czy w dniu przyjęcia jest on zdalny do użytkowania oraz czy jest kompletny, a zarazem spełnia wymogi prawne lub specyficzne wymogi ustanowione przez jednostkę warunkujące dopuszczenie go do użytkowania, co potwierdzają stosowne dokumenty.
- 4.3. Składnik aktywów spełniający warunki określone w pkt. 4.1 i 4.2 stanowi w zasadzie obiekt inwentarzowy ujmowany w księgach, w tym w szczegółowej ewidencji środków trwałych

jednostki przez okres jego użytkowania, chyba że jednostka zdecyduje inaczej ze względu na jego nieistotną wartość początkową.

Przed ujęciem składnika aktywów w ewidencji księgowej środków trwałych określa się w szczególności do jakiej, przewidzianej w KŚT grupy, podgrupy i rodzaju kwalifikuje się przyjęty do użytkowania składnik aktywów – bądź jako samodzielny obiekt inwentarzowy środków trwałych opatrywany kolejnym numerem inwentarzowym, bądź jako element już istniejącego pojedynczego obiektu inwentarzowego (dotyczy części składowych, dodatkowych, a w uzasadnionych przypadkach części peryferyjnych – patrz pkt 4.17-4.21 standardu) lub zbiorczego obiektu inwentarzowego (patrz. pkt 5.8-5.21).

- 4.4. Jednostki małe i mikro, o których mowa w art 3 ust. 6 ustawy, mogą stosować uproszczenia w zakresie zasad uznawania środków trwałych użytkowanych na podstawie umowy leasingu, klasyfikując te umowy zgodnie z przepisami o podatku dochodowym.

Postać środka trwałego

- 4.5. Środkiem trwałym jest co do zasady składnik aktywów posiadający postać rzeczową (materialną). Jednak w przypadku niektórych składników aktywów trwałych jednostka musi rozstrzygnąć: czy stanowią one środek trwały, czy wartość niematerialną i prawną.
- 4.6. Środek trwały stanowią także rzeczowe prawa majątkowe, w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, takie jak: prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. Nie zalicza się jednak do środków trwałych takich rzeczowych praw majątkowych, jak: służebność przesyłu, służebność gruntowa, służebności osobiste, hipoteka, zastaw oraz użytkowanie.
- 4.7. Nie uznaje się za środek trwały rzeczowych składników aktywów, które pełnią jedynie funkcję nośnika dla wartości niematerialnych i prawnych.

Przykład. Jednostka nabyła licencję użytkowego oprogramowania komputerowego, do której dołączono papierową dokumentację tego oprogramowania oraz nośnik komputerowy z plikiem instalacyjnym. W takim przypadku jednostka ujmuje całą cenę nabycia licencji jako wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych, bez wyodrębniania składników rzeczowych zawartych w tej cenie.

- 4.8. W określonych przypadkach w wartości początkowej środków trwałych ujmowane są także nakłady na składniki niematerialne, co wynika z ich istoty lub charakteru ich powiązania ze środkiem trwałym. W szczególności, w przypadku oprogramowania, o jego ujęciu w wartości początkowej środka trwałego (środki transportu, urządzenia, maszyny, w którym jest ono zainstalowane) lub o odrębnym ujęciu jako wartości niematerialnej i prawnej decyduje rodzaj licencji (prawa do użytkowania), a nie rodzaj oprogramowania. Licencja na system operacyjny, która jest przypisana do konkretnego urządzenia (np. komputera, maszyny) i może

być używana tylko na tym urządzeniu (licencja OEM), nie jest ujmowana jako odrębny składnik aktywów, lecz wchodzi w skład obiektu środka trwałego zwiększając jego wartość początkową. Z kolei licencja wielostanowiskowa na system operacyjny, która jest niezależna od konkretnego urządzenia, w efekcie czego może być użytkowana na wielu różnych urządzeniach, jest ujmowana jako odrębny składnik aktywów trwałych – wartość niematerialna i prawna, a nie jako element wartości początkowej środka trwałego. Podobnie, jeśli oprogramowanie sterujące zainstalowane jest na urządzeniu sterującym, które stanowi odrębny obiekt środków trwałych (np. rodzaje 487 i 488 KŚT), różny od urządzeń, których pracą steruje (urządzeń sterowanych) wtedy:

- a) zalicza się je do tego samego obiektu inwentarzowego, co urządzenie sterujące – jeśli licencja na oprogramowanie jest przyporządkowana do tego konkretnego urządzenia sterującego (np. licencja OEM udzielona na urządzenie sterujące),
- b) zalicza się je do wartości niematerialnych i prawnych – jeśli licencja nie jest przyporządkowana do konkretnego urządzenia (nie jest licencją typu OEM).

Przykład. Jednostka nabyła zespół komputerów wraz z oprogramowaniem na licencjach OEM. Licencje te są trwale przypisane do poszczególnych urządzeń (np. za pomocą numeru seryjnego tego urządzenia, numeru jego części składowych, takich jak płyta główna, procesor lub karta sieciowa) i możliwe do wykorzystania tylko na tych urządzeniach. Licencje na to oprogramowanie są ujmowane łącznie z urządzeniem jako składnik środka trwałego.

Przykład. Coraz więcej urządzeń różnego typu (samochody, telefony) działa pod kontrolą dedykowanego oprogramowania. Wartość licencji na takie oprogramowanie nie jest ujawniana ani przez producentów, ani przez sprzedawców. Cena za licencję zawiera się w cenie nabycia urządzenia. Zazwyczaj jest to oprogramowanie typu OEM. W takim przypadku prawidłowe jest ujęcie całej ceny nabycia jako wartości początkowej środka trwałego. Nawet w razie osobnego nabycia licencji OEM z chwilą ich zainstalowania w urządzeniu powinny one zostać ujęte jako zwiększenie wartości początkowej tego urządzenia (środka trwałego), jeśli nie zostało ono jeszcze wprowadzone do ewidencji, albo być ujęte jako ulepszenie środka trwałego.

Przykład. Czasami powiązanie licencji na oprogramowanie z urządzeniem ma nie tyle charakter prawny co fizyczny. Oprogramowanie wgrane jest do kości pamięci (chip), której nie można ponownie zapisać w celu uaktualnienia wersji oprogramowania. Wymiana oprogramowania wiąże się więc z koniecznością zakupu części materialnej – nowej kości pamięci z już wgranym nowym oprogramowaniem. W takiej sytuacji uznaje się, że nastąpiło nabycie składnika aktywów rzeczowych, a nie składnika aktywów niematerialnych i prawnych, stąd poniesione nakłady stanowią odpowiednio remont lub ulepszenie środka trwałego.

Okres ekonomicznej użyteczności

4.9. Środkiem trwałym może być jedynie składnik aktywów, który jednostka zamierza użytkować/wykorzystywać na własne potrzeby przez okres (zwany w ustawie okresem ekonomicznej użyteczności) trwający dłużej niż rok.

4.10. Składnik aktywów, który jednostka nabyła z zamiarem wykorzystywania na własne potrzeby przez okres krótszy niż rok nie jest uznawany za środek trwały, mimo że fizycznie jest on zdolny do działania dłużej niż rok. Nakłady poniesione na taki składnik aktywów stanowić mogą:

- a) koszt wytworzenia innych składników aktywów lub usług,
- b) zapas (materiały lub towary), jeżeli jest on przewidziany do zbycia po zakończeniu okresu użytkowania,
- c) koszty okresu poniesienia nakładów.

Jeżeli zgodnie z przewidywaniami jednostki wartość pozostałości składnika aktywów o okresie użytkowania przez jednostkę krótszym niż rok jest na koniec okresu jego użytkowania istotna, wówczas jednostka ujmuje w koszty wytworzenia lub w koszty okresu jedynie różnicę między wartością początkową tego składnika aktywów a ceną sprzedaży netto możliwą do uzyskania ze zbycia jego istotnej pozostałości.

Przykład. W jednostce produkcyjnej w styczniu 20X0 roku doszło do uszkodzenia urządzenia stanowiącego element linii produkcyjnej, co doprowadziło do przerwania procesu wytwarzania. Uszkodzonego urządzenia nie udało się naprawić. Jednostka posiada umowę z kontrahentem na dostarczanie mu produktów, które są wytwarzane na tej linii produkcyjnej. Umowa z kontrahentem kończy się w grudniu 20X0 i nie będzie przedłużona. W celu wywiązania się z umowy z kontrahentem jednostka próbowała wynająć lub przyjąć w leasing urządzenie zastępcze w miejsce tego, które uległo uszkodzeniu. Okazało się to jednak niemożliwe w krótkim czasie. Dlatego jednostka była zmuszona nabyć takie urządzenie na rynku, z zamiarem jego sprzedaży w grudniu 20X0, po zakończeniu umowy z kontrahentem. Zakupiono urządzenie używane, które według oceny technicznej mogłoby być użytkowane co najmniej 4 lata - jednostka zamierza sprzedać urządzenie po 11 miesiącach użytkowania.

W opisywanym przypadku jednostka odnosi cenę nabycia zakupionego urządzenia w koszt wytworzenia produktów w momencie jego oddania do użytkowania lub rozlicza w czasie na przestrzeni 11-miesięcznego okresu jego użytkowania stosując czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Jeżeli cena sprzedaży netto urządzenia jest istotna, (po 11 miesiącach jego użytkowania), wówczas jednostka ujmuje urządzenie jako składnik zapasów, wyceniając go w kwocie odpowiadającej cenie sprzedaży netto, możliwej do uzyskania w momencie przeprowadzenia transakcji. Różnica między ceną nabycia urządzenia a jego wartością wyrażoną w cenie sprzedaży netto obciąża koszty wytworzenia produktu zgodnie z zasadnymi opisanymi powyżej.

Przykład. Jednostka prowadząca salon sprzedaży samochodów nabywa auta testowe, które służą zapewnieniu sprzedaży. Pojazdy te są wykorzystywane w salonie przez okres nie dłuższy niż rok (okres użytkowania), chociaż okres ich ekonomicznej użyteczności znacznie wykracza poza 12 miesięcy. Zazwyczaj jednostka tak kształtuje okres użytkowania tych pojazdów, aby możliwa do uzyskania cena ich sprzedaży nie była niższa niż cena nabycia od producenta lub głównego importera. Ze względu na zasady postępowania przyjęte w odniesieniu do tych pojazdów należy uznać, że głównym celem ich nabycia jest przyszła sprzedaż. Użytkowanie tych pojazdów dla potrzeb własnej działalności handlowej w tym przypadku nie jest celem podstawowym. Auta takie jednostka zalicza do towarów, ponieważ sprzedaż pojazdów jest typową działalnością handlową jednostki.

- 4.11. Okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego może być mierzony w sposób bezpośredni, za pomocą jednostek czasu (np. miesiące, lat), lub w sposób pośredni – za pomocą jednostek miary potencjału użytkowego, właściwego dla danego środka trwałego. Miarą potencjału użytkowego są najczęściej jednostki naturalne, takie jak np.: liczba kilometrów, jaką może przejechać pojazd zgodnie z zakładanym czasem jego użytkowania, liczba odlewów, jakie można wykonać przy pomocy formy odlewniczej, liczba godzin pracy koparki, tony wydobytej kopaliny itp.
- 4.12. Określając okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego jednostka uwzględnia w szczególności:
- kryteria obiektywne – niezależne od danej jednostki i wynikające z samej właściwości składnika aktywów lub innych uwarunkowań, głównie zewnętrznych, decydujących o możliwym okresie jego ekonomicznej użyteczności; np.: tempo postępu techniczno-ekonomicznego, prawne (np. okres trwania licencji lub koncesji warunkującej produkcję) lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego, jakość materiałów z jakich wykonany został składnik aktywów,
 - kryteria wynikające ze specyfiki działalności danej jednostki, które mogą wpływać na wydłużenie lub skrócenie okresu ekonomicznej użyteczności danego składnika aktywów, (np.: intensywność eksploatacji, w tym liczba zmian, na których pracuje, wydajność mierzona liczbą godzin pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem, warunki eksploatacji, częstotliwość i opłacalność remontów, zasobność złoża, do eksploatacji którego służy środek trwały itp.).

Przykład. Stacja paliw posiada podziemne zbiorniki paliw płynnych, które zgodnie z przepisami i warunkami technicznymi mogą być użytkowane do 20 lat. Okres ekonomicznej użyteczności tych zbiorników wynosi zatem maksymalnie 20 lat. Jest to kryterium obiektywne. Określając okres ekonomicznej użyteczności zbiorników jednostka powinna jednak uwzględnić także kryteria specyficzne, jak np. fakt, że zbiorniki są przykryte glebą o niezwykle niekorzystnym odczynie chemicznym, co najprawdopodobniej spowoduje wyłączenie ich z eksploatacji po 15 latach. Dlatego jednostka przyjmie 15 letni okres ekonomicznej użyteczności zbiorników.

- 4.13. Prawidłowe określenie zakresu obiektu środka trwałego, jego wartości początkowej, okresu ekonomicznej użyteczności lub metody i stawki amortyzacji, a także charakteru nakładów ponoszonych w trakcie użytkowania (remont, ulepszenie) może wymagać specjalistycznej wiedzy, w szczególności technicznej i technologicznej. W takich przypadkach należy zapewnić wsparcie komórek merytorycznie odpowiedzialnych za gospodarkę środkami trwałymi w jednostce lub za ich eksploatację, jak również zapewnić stałą wymianę informacji między tymi komórkami, a komórką zajmującą się prowadzeniem ksiąg rachunkowych.

Kompletność i zdatność do użytkowania

- 4.14. Składnik majątku może być uznany za środek trwały tylko wtedy, gdy jest zdalny do użytkowania. Warunkiem wstępnym uznania składnika majątkowego za zdalny do użytkowania jest jego kompletność.
- 4.15. Środek trwały uznaje się za zdalny do użytkowania, jeżeli jest kompletny i jednocześnie spełnia:
- a) *wymogi prawne* przewidziane w przepisach regulujących szczególne warunki jakie muszą spełniać określone kategorie środków trwałych, aby zostały dopuszczone do użytkowania,
 - b) *wymogi wewnętrzne* polegające na jego dostosowaniu do miejsca i warunków funkcjonowania, zgodnie z wymaganiami jednostki (np. agregat produkcyjny został posadowiony na fundamencie i podłączony do systemu wentylacji funkcjonującego w przedsiębiorstwie).
- Zdatność do użytkowania powinna być potwierdzona odpowiednim dokumentem odbioru, ewentualnie po przeprowadzeniu stosownych prób.
- 4.16. Środek trwały jest kompletny, jeżeli może realizować przypisane mu funkcje, co oznacza, że spełnia wszystkie warunki techniczne (pod względem konstrukcyjnym) i prawne przewidziane dla danej kategorii środków trwałych, a w szczególności zawiera wszystkie części składowe.
- 4.17. Część składowa jest to nieodłączny element środka trwałego warunkujący jego użytkowanie (np. silnik w samochodzie, fundament pod budynek, płyta główna w zespole komputerowym), który nie może być od niego odłączany bez istotnego uszczerbku dla zdatności środka trwałego do użytkowania. W przypadku niektórych kategorii środków trwałych regulacje prawne określają wykaz części składowych, które muszą one posiadać, aby można było je uznać za kompletne, a w konsekwencji dopuścić do użytkowania¹⁾. Część składowa jest powiązana fizycznie (wchodzi fizycznie w skład danego środka trwałego) lub prawnie ze środkiem trwałym.
- 4.18. Środek trwały można uznać za kompletny mimo tego, że nie są do niego dołączone części dodatkowe lub części peryferyjne.
- 4.19. Częścią dodatkową (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). Jest ona

¹⁾ Np. rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U. poz. 690) zawiera wykaz części składowych, bez których budynek nie jest kompletny, a przez to nie jest zdalny do użytkowania. Z kolei ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. „Prawo o ruchu drogowym” (Dz.U. z 2017 r. poz. 128, z późn. zm.) wskazuje na wykaz elementów składowych, jaki musi posiadać pojazd, aby był dopuszczony do ruchu na drogach publicznych.

ujmowana w wartości księgowej brutto środka trwałego, z którym jest związana, gdyż sama nie może być uznana za kompletny składnik aktywów. Przykładem części dodatkowej jest klimatyzacja lub radio zamontowane w samochodzie, koło zapasowe w samochodzie, rolety antywłamaniowe w budynku, itp.

- 4.20. 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 zależnie od decyzji jednostki oraz postanowień zawartych w KŚT może stanowić odrębny środek trwały lub wchodzić w skład środka trwałego, z którym jest powiązana. Część peryferyjna może także być użytkowana w powiązaniu z więcej niż jednym środkiem trwałym. Przykładem takiej części peryferyjnej jest drukarka komputerowa. Częścią peryferyjną może być także ogrodzenie obiektu budowlanego, jeśli ogrodzenie to służy tylko i wyłącznie jednemu obiektowi. Ogrodzenie może także stanowić odrębny środek trwały ze względu na pełnienie funkcji samodzielnie, lub jeżeli służy na potrzeby dwóch lub więcej obiektów budowlanych.
- 4.21. Części dodatkowe i części peryferyjne, odmiennie niż części składowe, mogą być dołączane do środka trwałego już po jego przyjęciu do użytkowania, odłączane od środka trwałego po przyjęciu go do użytkowania lub przełączane między różnymi środkami trwałymi. Jednostka ustala w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości dolną granicę wartości części dodatkowych i części peryferyjnych ujmowanych jako zwiększenie wartości księgowej brutto środka trwałego.
- 4.22. Wielu kategorii środków trwałych dotyczą odrębne przepisy prawa, które wyznaczają możliwości lub warunki ich użytkowania²⁾. W przypadku przedmiotów, które dla uznania ich za zdadne do użytkowania wymagają spełnienia wymogów prawnych jednostka może uznać je za środki trwałe dopiero po spełnieniu tych wymogów. W przypadku, kiedy spełnienie wymogów wymaga potwierdzenia odpowiednimi dokumentami – dopiero po uzyskaniu tych dokumentów (w tym decyzji, certyfikatów, atestów, pozwoleń) lub dopiero po ich uprawomocnieniu, jeśli nie następuje ono jednocześnie z wydaniem dokumentu.

Przykład. Wiele kategorii obiektów budowlanych wymaga uzyskania pozwolenia urzędowego na ich użytkowanie. Co więcej, aby można było rozpocząć użytkowanie takiego obiektu pozwolenie to musi się uprawomocnić. Jeżeli w takim obiekcie budowlanym zakończono wszelkie roboty budowlane, ale brak jeszcze pozwolenia na użytkowanie, albo decyzja taka jeszcze nie uprawomocniła się, to obiekt ten nie może być uznany za zdalny do użytkowania.

²⁾ Np. ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. *Prawo budowlane* (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 z późn.zm.), określa warunki, jakie muszą spełniać budynki i budowle, aby były zdadne do użytku. Podobnie ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. *Prawo o ruchu drogowym* określa warunki, jakie należy spełnić, aby pojazd został dopuszczony do poruszania się po drogach publicznych, a tym samym stał się zdolny do użytkowania zgodnie ze swoim przeznaczeniem.

Przykład. Pojazd mechaniczny, który jest przeznaczony do poruszania się po drogach publicznych musi zostać urzędowo dopuszczony do ruchu. Pojazd musi posiadać wymagane dokumenty i oznaczenia potwierdzające spełnienie tego obowiązku (np. dowód rejestracyjny, tablice rejestracyjne, itd.). Podobnie w przypadku wielu innych środków trwałych, aby mogły być uznane za zdadne do użytkowania muszą uzyskać odpowiednie dopuszczenie do użytkowania przez organy nadzorujące (np. Urząd Dozoru Technicznego, Urząd Transportu Kolejowego, Urząd Miar). Do czasu uzyskania tych pozwoleń składnik aktywów nie spełnia warunku zdatności do użytkowania.

Warunkowe rozpoczęcie eksploatacji części środka trwałego (np. części budynku) nie daje możliwości uznania go za zdatny do użytkowania. Zdatność do użytkowania jest rozpatrywana w odniesieniu do całego, docelowego środka trwałego.

Przykład. Zgodnie z projektem i pozwoleniem na budowę, budynek (środek trwały) składa się z trzech pięter. Przed zakończeniem budowy uzyskano warunkowe pozwolenie na wykorzystywanie parteru budynku. Do momentu otrzymania decyzji o pozwoleniu na użytkowanie całego budynku, nie może być on uznany za zdatny do używania.

- 4.23. Jednostka może określić wymogi wewnętrzne związane z dostosowaniem środka trwałego do miejsca i warunków niezbędnych do rozpoczęcia jego użytkowania. W takim przypadku wymogi te powinny określić właściwe merytorycznie komórki organizacyjne, wskazane w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości. Zwykle są to służby techniczne.

Przeznaczenie na własne potrzeby jednostki

- 4.24. Kolejnym warunkiem uznania składnika aktywów za środek trwały jest przeznaczenie go do wykorzystania, w toku użytkowania, na własne potrzeby jednostki. Środek trwały jest przeznaczony na własne potrzeby wtedy, gdy jednostka będzie go użytkowała w ramach własnej, działalności operacyjnej (statutowej) o charakterze produkcyjnym, usługowym lub handlowym, albo dla celów administracyjnych. Definiując przedmiot własnej działalności operacyjnej (statutowej) jednostka kieruje się kryteriami ekonomicznymi, a nie kryteriami formalno-prawnymi.

Przykład. Niektóre jednostki w statucie lub umowie spółki, w tym także w KRS, mają wpisany szerszy zakres możliwych do realizacji działań niż te, które są faktycznie wykonywane w sposób ciągły i powtarzalny, zgodnie z podstawowym przedmiotem działalności jednostki. Np., jednostka prowadząca działalność produkcyjną może mieć zapisane w umowie/statucie świadczenie usług wynajmu nieruchomości. Jeżeli jednak, zgodnie z kryterium ekonomicznym, wynajem nieruchomości nie stanowi podstawowej działalności operacyjnej tego podmiotu, wynajmowane nieruchomości zaliczane będą do inwestycji. W sytuacjach wątpliwych (długi okres najmu znacznej części nieruchomości, wynajmowanie tylko części budynku), o zaliczeniu nieruchomości do środków trwałych lub inwestycji przesądzają rozstrzygnięcia przyjęte w polityce rachunkowości.

- 4.25. W szczególności nie uznaje się za środek trwały składnika aktywów, który jest wprawdzie przedmiotem działalności podstawowej, ale stanowi bezpośredni przedmiot sprzedaży. Jest to towar albo wyrób gotowy.

Przykład. Nie stanowi środka trwałego nieruchomość będąca przedmiotem obrotu w biurze obrotu nieruchomościami. Podobnie nie stanowi środka trwałego samodzielny lokal mieszkalny znajdujący się w zasobach dewelopera. Jednak lokal taki może być uznany za środek trwały, gdy jednostka sprawująca nad nim kontrolę prowadzi dwa segmenty podstawowej działalności – developerską i wynajmu nieruchomości – a lokal ten jest przeznaczony na wynajem.

- 4.26. Szczególny sposób wykorzystania środka trwałego na potrzeby własne jednostki stanowi jego użyczenie innej jednostce (np. witryna chłodnicza użyczona w celu eksponowania i przechowywania w nim przeznaczonych do sprzedaży wyrobów własnej produkcji), jednak bez utraty kontroli nad danym środkiem trwałym. Inna jednostka korzysta z użyczonych środków trwałych w zamian za szczególne korzyści ekonomiczne, jakie uzyskuje właściciel środka trwałego, inne niż opłaty i czynsze z tytułu leasingu finansowego (np. w postaci zapewnienia lub zabezpieczenia sprzedaży produktów lub usług wytwarzanych lub dystrybuowanych przez jednostkę użyczającą środek trwały).

Przykład. Przedsiębiorstwo produkcyjne użycza sprzedawcom swoich wyrobów regały wystawowe, zaprojektowane specjalnie do ich odpowiedniej ekspozycji handlowej, w celu zwiększenia własnego wolumenu sprzedaży. Jednostka użyczająca regały wystawowe czerpie korzyści ekonomiczne z tytułu zwiększenia przychodów ze sprzedaży wyrobów, tym samym przedmiotowe środki trwałe są wykorzystywane przez tę jednostkę na własne potrzeby, mimo, że znajdują się fizycznie na terenie innej jednostki. Innym przykładem podobnej sytuacji jest wyposażenie piwiarni przekazane przez browar do używania prowadzącej go jednostce, czy chłodziarki przekazane przez producenta (dystrybutora) lodów, do używania w sklepie.

Przykład. Przedsiębiorstwo produkcyjne nabyło specjalistyczne urządzenie wykorzystywane do produkcji komponentów (półfabrykatów), z których składają się jego wyroby gotowe. Komponenty te są wytwarzane przez kooperanta zewnętrznego. Przedsiębiorstwo produkcyjne użyczyło urządzenie swojemu kooperantowi, który wytwarza dla niego przy użyciu tego urządzenia komponenty do produkcji wyrobów. W zamian za użyczenie urządzenia przedsiębiorstwo produkcyjne płaci niższą cenę nabycia komponentów. Warunki umowy użyczenia uniemożliwiają kooperantowi wykorzystywanie urządzenia do produkcji komponentów dla innych jednostek. Jednostka użyczająca urządzenie czerpie korzyści ekonomiczne w postaci niższej ceny nabywanych komponentów. Uznać zatem należy, że urządzenie to jest wykorzystywane przez tę jednostkę na własne potrzeby, mimo, że znajduje się fizycznie na terenie innej jednostki.

- 4.27. Za użytkowane na własne potrzeby jednostki uznaje się także rzeczowe składniki aktywów (z wyjątkiem nieruchomości), oddane do użytkowania innym jednostkom na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu operacyjnego w rozumieniu KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” lub innej umowy o podobnym charakterze. Nieruchomości oddane do użytkowania innym jednostkom na podstawie tego rodzaju umów są uznawane za wykorzystywane na własne potrzeby jednostki użyczającej wtedy, gdy prowadzi ona działalność polegającą na dzierżawie lub wynajmie nieruchomości, albo wynajmowana część nieruchomości jest nieistotna (nieruchomość jest w większości zajmowana na potrzeby

jednostki). W przeciwnym przypadku nieruchomości te są zaliczane do inwestycji, podobnie jak środki trwałe związane z tą nieruchomością (np. grunt, na którym nieruchomość jest posadowiona, windy, kotłownia).

Wartość istotna (dolna granica wartości) środka trwałego

4.28. W przypadku nieistotnej wartości początkowej składnika majątku spełniającego warunki uznania za środek trwały możliwe jest stosowanie uproszczeń.

Polegają one na tym, że tego rodzaju składnik:

a) zostaje ujęty w środkach trwałych i:

- objęty zbiorczym obiektem inwentarzowym (rozdział V),
- stanowi pojedynczy obiekt inwentarzowy, ale pod datą przyjęcia do użytkowania jego wartość początkowa jest jednorazowo odpisywana w ciężar kosztów amortyzacji,

b) nie zostaje ujęty w środkach trwałych, a jego wartość początkowa zostaje jednorazowo odpisana:

- w ciężar kosztów materiałów pod datą oddania do użytkowania, jednocześnie jednak przedmiot objęty zostaje ilościową lub ilościowo-wartościową ewidencją pozabilansową,
- w ciężar kosztów materiałów pod datą oddania do użytkowania.

4.29. Stosowanie jednego lub jednocześnie kilku uproszczeń, zależnie od cech tego rodzaju składników wymaga ustalenia jednego lub kilku poziomów wartości początkowej.

Przy ustalaniu ich wysokości pod uwagę bierze się:

a) przypuszczalną łączną wartość początkową składników, do których stosowane będą uproszczenia w porównaniu do rocznej sumy kosztów lub/i przychodów lub/i aktywów, bądź aktywów trwałych,

b) warunek, że zastosowanie uproszczeń nie zniekształci istotnie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki,

c) potrzeby ochrony mienia jednostki,

d) przepisy podatkowe; jeżeli nie przeczy to zasadzie istotności, za dolną granicę wartości początkowej składników uznawanych za środki trwałe można przyjąć kwotę określoną w przepisach o podatku dochodowym.

4.30. Poziom(y) istotności wartości początkowej stanowi wartość szacunkową w rozumieniu KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

4.31. Według podobnych zasad ustala się:

a) dolną granicę nakładów na ulepszenie (rozdział VII),

b) poziom istotności dla istotnej pozostałości środka trwałego (rozdział VIII).

- 4.32. Ustalony poziom(y) istotności, a w szczególności dolna granica wartości początkowej środków trwałych wymagają wpisania do przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości.

Przykład. Składniki aktywów trwałych takie jak: tablety, smartfony, telefony wydane pracownikom mogą być objęte ewidencją bilansową (w przypadku uznania za środek trwały) lub pozabilansową (w przypadku ujęcia w kosztach okresu), zaś dziurkacze, zszywacze, segregatory mogą nie podlegać jakiegokolwiek ewidencji.

Przykład. Jednostka w zasadach (polityce) rachunkowości zapisała, że w przypadku zakupu jednakowych składników majątkowych spełniających definicję środków trwałych, których cena jednostkowa nie przekracza 3500 zł, ale łączna kwota zakupu przekracza 10 000 zł, podlegają one ujęciu w ewidencji bilansowej środków trwałych jako składniki zbiorczego obiektu inwentarzowego zespolonego rodzajowo (patrz pkt. 5.8) z jednoczesnym dokonywaniem od nich odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych.

V. Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych

Ogólne zasady tworzenia obiektów inwentarzowych

- 5.1. Obiekt inwentarzowy (obiekt środków trwałych) jest podstawową jednostką ewidencji środków trwałych. Po stwierdzeniu, że składnik aktywów spełnia warunki uznania za środek trwały (omówione w rozdziale IV) następuje jego przyporządkowanie do właściwej grupy, podgrupy i rodzaju klasyfikacji środków trwałych (KŚT) oraz określenie zakresu obiektu(ów) inwentarzowego(ych), dla którego(ch) ustalona zostanie wartość początkowa oraz okres i metoda amortyzacji.
- 5.2. Obiekt inwentarzowy, oprócz własnego środka trwałego, który tworzą jego części składowe, może obejmować także części dodatkowe i części peryferyjne w szczególności, jeśli są one z nim związane w sposób trwały fizycznie lub na podstawie przepisów prawa.

Przykład. W samochodach wykorzystuje się kilka rodzajów pomp – paliwa, płynu chłodzącego silnika, hamulcowe itd. Klasyfikacja środków trwałych przewiduje dla pomp stanowiących odrębne obiekty inwentarzowe klasyfikację do rodzajów 440-443. Nie należy jednak pomp wchodzących w skład pojazdu traktować jako odrębnych środków trwałych.

- 5.3. Każdemu obiektowi inwentarzowemu nadaje się unikalny (niepowtarzalny), kolejny numer inwentarzowy, zamieszczany – w miarę możliwości – w sposób trwały na obiekcie. Numer ten, wraz z opisem obiektu środka trwałego, ujmuje się we wchodzącej w skład ewidencji środków trwałych (przyjmującej formę np. kart inwentarzowych) – księdze obiektów (księdze inwentarzowej), prowadzonej na bieżąco oraz odpowiednio przechowywanej i zabezpieczonej, zgodnie z wymogami ustawy.

Przykład. Każdy pojedynczy obiekt budowlany jest odrębnym obiektem inwentarzowym. Jednak elementów składowych obiektu budowlanego nie traktuje się jako odrębnych obiektów inwentarzowych, nawet jeśli okres ich ekonomicznej użyteczności jest istotnie różny od okresu ekonomicznej użyteczności pozostałej części środka trwałego. Okna w budynku wymienia się kilka razy w trakcie okresu ekonomicznej użyteczności obiektu

budowlanego. Nie stanowi to jednak podstawy do uznania okien za odrębny obiekt inwentarzowy względem pozostałej części obiektu budowlanego.

- 5.4. Części dodatkowe i części peryferyjne mogą być objęte pomocniczą ewidencją w ramach ewidencji środków trwałych, lub może im być nadany numer identyfikacyjny (tzw. podnumer inwentarzowy). Ten sam podnumer inwentarzowy nie może być nadany dwóm różnym częściom dodatkowym lub częściom peryferyjnym nawet wtedy, gdy dołączone są one do różnych środków trwałych. W razie wyodrębnienia w ramach obiektu części dodatkowej lub peryferyjnej, ewidencji podlega wartość początkowa, suma odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, a w konsekwencji wartość księgową netto każdej z tych części. Części dodatkowe lub części peryferyjne, które mogą być przełączane między różnymi środkami trwałymi, obejmuje się ewidencją pomocniczą najpóźniej z chwilą pierwszego przełączenia. Przez przełączenie rozumie się trwałe odłączenie części od jednego obiektu w celu dołączenia do innego obiektu środka trwałego objętego ewidencją jednostki (patrz pkt 9.14-9.20).
- 5.5. Obiekt inwentarzowy może stanowić:
- pojedynczy obiekt inwentarzowy, jakim jest indywidualny środek trwały,
 - zbiorczy obiekt inwentarzowy, w skład którego wchodzi dwa lub więcej środki trwałe; każdy z nich mógłby stanowić pojedynczy obiekt, ale ich połączenie jest uzasadnione względami wyjaśnionymi w pkt 5.8.
- 5.6. Typowym, pojedynczym obiektem inwentarzowym jest np. działka wyodrębniona w księdze wieczystej (w przypadku gruntów) lub samochód (w przypadku środków transportu).
- 5.7. Nie łączy się w jeden (pojedynczy) obiekt inwentarzowy kilku indywidualnych składników aktywów, jeżeli każdy spełnia definicję środka trwałego, nawet wtedy gdy są ze sobą połączone. Np., budynek lub budowla nie stanowią jednego obiektu z gruntem, na którym zostały posadowione, mimo, iż są z nim trwale połączone. Decydują o tym różne grupy klasyfikacji rodzajowej środków trwałych oraz fakt, iż budynek lub budowla są amortyzowane, a grunt nie. Podobnie budynki w zabudowie szeregowej nie stanowią jednego obiektu inwentarzowego, mimo iż posiadają wspólne ściany. Kluczowa jest tu zdolność do samodzielnego wykonywania funkcji przez każdy z tych budynków.
- 5.8. Zbiorczy obiekt inwentarzowy mogą tworzyć:
- obiekty zespolone funkcjonalnie, w skład których mogą wchodzić środki trwałe różne co do rodzaju, ale pełniące swą funkcję łącznie,
 - obiekty zespolone rodzajowo, w skład których wchodzi środki trwałe identyczne lub podobne co do rodzaju (np. liczniki energii elektrycznej, meble, latarnie, wiaty komunikacyjne, pojemniki na śmieci).

- 5.9. Zbiorczy, zespolony funkcjonalnie obiekt inwentarzowy tworzy się w przypadku gdy kilka środków trwałych jest ze sobą powiązanych w celu spełniania przez nie określonych funkcji łącznie (np. gniazdo obróbcze, taśma produkcyjna).

Przykład. W przypadku maszyn, urządzeń i aparatów ogólnego przeznaczenia zaliczonych do grupy 4 KŚT przyjmuje się, że odrębnymi obiektami są poszczególne maszyny, urządzenia i aparaty (w tym maszyny automatyczne i półautomatyczne) oraz agregaty i zespoły urządzeń wraz ze stałym wyposażeniem (powiązane konstrukcyjno-technologicznie ze sobą w agregaty, zespoły lub linie obróbki albo ciąg technologiczny).

Zapis KŚT oznacza możliwość traktowania jako zbiorczego - zespolonego funkcjonalnie obiektu inwentarzowego zespołów maszyn, linii obróbki czy ciągów technologicznych, w skład których wchodzi kilka odrębnych maszyn lub urządzeń - odrębnych to jest takich, które stanowią maszynę ukończoną w rozumieniu dyrektywy 2006/42/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie maszyn, zmieniającej dyrektywę 95/16/WE (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, s. 24) oraz posiadają własne tabliczki znamionowe z numerem seryjnym oraz opisem najważniejszych parametrów.

Podobne reguły dotyczą środków trwałych zaliczonych do grupy 5 KŚT, w przypadku których za odrębny obiekt uważa się z reguły poszczególne maszyny, urządzenia i aparaty wraz z wyposażeniem normalnym lub dodatkowym i specjalnym stałym, stanowiące konstrukcyjną całość. Obiekty złożone konstrukcyjnie i powiązane ze sobą w ciąg technologiczny zespoły maszyn lub agregaty ekstrakcyjne itp. wraz z wyposażeniem, traktuje się jako jeden zbiorczy - zespolony funkcjonalnie obiekt inwentarzowy.

- 5.10. Zbiorczy obiekt inwentarzowy zespolony rodzajowo tworzy się wtedy, gdy wszystkie rzeczowe składniki aktywów trwałych wchodzące w skład tego obiektu i stanowiące części składowe tego obiektu:

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

Przykład. W hotelu dokonuje się okresowej wymiany wyposażenia pokoi hotelowych w tym mebli, których jednostkowa cena nabycia jest zwykle niższa od dolnej granicy wartości środków trwałych. Jednak łączne wydatki na zakup mebli w tym samym okresie, stanowią dla jednostki istotną kwotę. Dodatkowo, jednorazowe odniesienie łącznej wartości nabytego umeblowania w ciężar kosztów danego okresu, zniekształciłoby wynik finansowy jednostki. W tego typu przypadkach zaleca się wprowadzanie wyposażenia np. mebli do środków trwałych przy zastosowaniu uproszczenia, polegającego na tworzeniu obiektów zbiorczych.

Meble w pokojach hotelowych można podzielić na trzy grupy:

1. Meble wbudowane, fizycznie trwale połączone z budynkiem (może mieć również miejsce trwale - połączenie o charakterze prawnym).
2. Meble wolnostojące, uniwersalne – stanowiące wyposażenie różnych pokoi.
3. Meble wolnostojące składające się na komplet, stanowiące unikalne wyposażenie konkretnych apartamentów.

Meble wbudowane stanowią wraz z budynkiem pojedynczy obiekt inwentarzowy, co jest spójne z zapisami KŚT. Obiekt taki nie jest obiektem zbiorczym.

Meble wolnostojące, uniwersalne mogą tworzyć zbiorczy obiekt inwentarzowy w taki sposób, że:

- a) *wszystkie meble wchodzące w skład wyposażenia jednego pokoju hotelowego są traktowane jako pojedynczy obiekt inwentarzowy lub*
- b) *wszystkie meble na wyposażeniu typowych pokoi hotelowych stanowią pojedynczy obiekt inwentarzowy lub*
- c) *poszczególne rodzaje mebli (np. łóżka, krzesła, sofy, stoliki) stanowią pojedynczy obiekt inwentarzowy (przyjęcie takiego rozwiązania jest zasadne, gdy meble przenoszone są między pokojami).*

Meble wolnostojące składające się na unikalny komplet mogą tworzyć pojedynczy obiekt inwentarzowy. Wszystkie meble wchodzące w skład pojedynczego obiektu inwentarzowego posiadają w takim przypadku ten sam numer inwentarzowy; mogą jednak mieć nadane własne podnumery inwentarzowe w ramach ewidencji pomocniczej.

Jednostka nie może jednak przyjąć do ewidencji środków trwałych wyposażenia obiektu hotelowego tzw. pierwszego wyposażenia, jako zbiorczego obiektu ewidencji łącznie z budynkiem, ponieważ budynki i meble to składniki majątku wchodzące w skład różnych rodzajów KŚT, a ponadto budynek hotelowy ma istotną wartość.

Szczególne kryteria tworzenia obiektów w przypadku sieciowych środków trwałych

- 5.11. Szczególną odmianą zbiorczego obiektu inwentarzowego, zespolonego funkcjonalnie, są sieciowe środki trwałe, w tym obiekty budowlane liniowe w rozumieniu *Prawa budowlanego*. Na potrzeby standardu przez sieciowy środek trwały rozumie się zespół środków trwałych połączonych ze sobą w celu realizowania zadań przesyłowych, dystrybucyjnych lub transportowych. Sieć służy zwykle 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) lub celom komunikacyjnym (sieci drogowe, szynowe).
- 5.12. Nie zalicza się do sieciowych środków trwałych instalacji tworzących obiekt inwentarzowy wspólnie z obiektem nie sieciowym. Np. instalacje: wodna, kanalizacyjna, elektryczna, sanitarna, przeciwpożarowa trwale połączone z budynkiem (wraz z przyłączem lub za przyłączem) tworzą z budynkiem jeden środek trwały. Nie są one traktowane jak środki trwałe sieciowe, ponieważ budynek nie jest środkiem trwałym sieciowym.
- 5.13. W przypadku sieciowych środków trwałych uznaje się, że obiektem inwentarzowym może być każde urządzenie, które pełni indywidualną funkcję w sieci, nawet gdyby pełnienie tej funkcji nie było możliwe bez podłączenia danego środka trwałego do innych urządzeń sieciowych. Urządzenia sieciowe posiadają swój numer seryjny, tabliczkę znamionową, certyfikat CE, itp.

Przykład. *Terminal komputerowy (urządzenia wejścia i wyjścia) połączony jest za pomocą okablowania z serwerem sieciowym. Urządzenia te ściśle ze sobą współpracują - serwer nie posiada osobnej klawiatury*

(urządzenie wejścia), ani monitora (urządzenie wyjścia), zaś terminal nie posiada dysku twardego. Jednak ze względu na fakt, że terminal, jako urządzenie, pełni indywidualną funkcję w sieci stanowi on osobny środek trwały od serwera.

Przykład. Sieć komputerowa (okablowanie), która z zasady nie jest urządzeniem komputerowym, spełnia definicję sieciowego (liniowego) obiektu budowlanego, stanowi osobny obiekt inwentarzowy (osobny środek trwały).

Jeżeli jednak sieć komputerowa jest trwale połączona (wbudowana) z budynkiem lub budowlą to wchodzi w skład obiektu inwentarzowego, którym jest budynek lub budowla.

5.14. W przypadku obiektów budowlanych sieciowych (liniowych) przyjmuje się, że:

- a) każdy obiekt budowlany stanowi odrębny środek trwały, o ile jednostka nie łączy ich według zasad opisanych w dalszej części standardu. Wyodrębnienie obsługujących sieć obiektów budowlanych następuje zgodnie z przepisami *Prawa budowlanego*, a większość obiektów budowlanych posiada książkę obiektu budowlanego, mostowego lub drogi, co pozwala odróżnić te obiekty od siebie,
- b) nie traktuje się jako odrębnego obiektu środków trwałych instalacji nie spełniających definicji obiektu budowlanego, trwale związanych z obiektem budowlanym liniowym i zapewniających możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem; wchodzi one w skład obiektu budowlanego, który obsługują,
- c) urządzenia techniczne stanowią odrębne obiekty inwentarzowe pod warunkiem, że samodzielnie spełniają definicję środka trwałego (np. nie są jedynie częściami składowymi, dodatkowymi lub częściami peryferyjnymi środka trwałego lub nie posiadają niskiej wartości).

Przykład. Na potrzeby ewidencji środków trwałych uznaje się, że odrębnymi obiektami inwentarzowymi są: sieć kanalizacyjna (rury), pompy zamontowane w przepompowni oraz budynek przepompowni. Podobnie, oddzielne obiekty inwentarzowe stanowią: sieci energetyczne (słupy i druty), budynek transformatorowni i transformatory.

5.15. Jednostka może tworzyć zbiorcze obiekty inwentarzowe, składające się z więcej niż jednego sieciowego środka trwałego, nawet gdy pojedynczo mają one istotną wartość, jednak pod warunkiem zachowania zasad określonych w KŚT (np. dla rurociągów).

5.16. Obiekty inwentarzowe sieciowe mogą być tworzone (łączone) przy uwzględnieniu kryterium:

- a) geograficznego,
- b) technicznego,
- c) historycznego.

Kryteria geograficzne

5.17. Kryterium geograficzne tworzenia sieciowych obiektów inwentarzowych polega na ich tworzeniu z punktu widzenia jednakowej lokalizacji. Przykładowo, zgodnie z KŚT zbiorczym obiektem inwentarzowym może być zespół przewodów rurociągowych użytkowanych

w jednym celu na terenie zakładu, ulicy, osiedla. Oznacza to, że w przypadku rurociągów, kryterium podstawowe wydzielenia środków trwałych, jakim jest ich przyporządkowanie do określonego obiektu budowlanego (którego granice określone są w książce obiektu budowlanego) może być uzupełnione o kryterium geograficzne np. rurociągi wodociągowe osiedla „Przyjaźń”.

- 5.18. W ramach obiektu zbiorczego nie łączy się ze sobą sieci: wodociągowej, kanalizacyjnej, gazowej, czy ciepłowniczej, nawet gdy są położone na terenie tego samego zakładu, ulicy czy osiedla, gdyż służą różnym celom.

Kryteria techniczne

- 5.19. W myśl kryterium technicznego sieciowe obiekty inwentarzowe są tworzone z uwzględnieniem czynników technicznych. Np. tworzywa z którego są zrobione – w przypadku przewodów rurociągowych zaliczanych do jednego zbiorczego obiektu inwentarzowego – muszą one należeć do tego samego rodzaju KŚT, a dodatkowo być tego samego typu³⁾.

Kryteria historyczne

- 5.20. Ze względu na postęp techniczny i technologiczny nowe odcinki sieci budowane są najczęściej z nowszych typów materiałów i są konstruowane w nowszych technologiach. Przykładowo, jeżeli przedłużana jest sieć istniejąca od wielu lat, a nowy odcinek różni się istotnie od tych, które powstały wcześniej to odcinek ten traktuje się jako odrębny obiekt inwentarzowy, nie zaś jako rozbudowę (ulepszenie) wcześniej istniejącego środka trwałego.
- 5.21. W przypadku sieciowych (liniowych) obiektów budowlanych decydujące znaczenie ma charakter wykonanych robót budowlanych. Jeżeli kolejny odcinek sieci powstaje na podstawie pozwolenia na budowę – rozbudowę już istniejącego obiektu budowlanego, to nie traktuje się go jako osobnego obiektu inwentarzowego. Jest to ulepszenie. Jeśli natomiast nowy odcinek sieci powstaje na podstawie pozwolenia na budowę nowego obiektu budowlanego, wtedy jednostka może:
- wyodrębnić nowy obiekt inwentarzowy (nowy środek trwały),
 - zdecydować o połączeniu go z już istniejącym obiektem, o ile spełnione są wcześniej omówione warunki grupowania według kryteriów geograficznych i technicznych.

³⁾ W przypadku uzbrojenia terenu typy rurociągów wymienia załącznik nr 1 do *rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji* z dnia 24 marca 1999 r. (Dz. U. poz. 297) „Wykaz standardów technicznych, instrukcja Techniczna G7”. Oznacza to, że w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego - środki trwałe sieciowe wchodzi wyłącznie rurociągi zbliżone do siebie pod względem technicznym.

VI. Wartość początkowa środka trwałego

Ogólne zasady ustalania wartości początkowej

- 6.1. Poszczególne obiekty inwentarzowe ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki w wartości początkowej. Wartością początkową środka trwałego jest cena nabycia, o której mowa w art. 28 ust. 2 i 8 ustawy, lub/i koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 28 ust. 3 i 8 ustawy, powiększone o koszty finansowania zewnętrznego, o których mowa w art. 28 ust. 8 ustawy.
- 6.2. Wartość początkowa środka trwałego zależy od stanu, w jakim jednostka go pozyskała, zakresu i rodzaju działań, jakie jednostka przeprowadziła celem zapewnienia kompletności i zdatności do użytkowania zgodnie z jej zamierzeniem, jak również okresu dostosowania środka trwałego do użytkowania. Z tego względu rozróżnia się środki trwałe:
- kompletne i zdadne do natychmiastowego przyjęcia do użytkowania tj. w momencie pozyskania (np. pojazdy, meble, zakupiony gotowy budynek lub samodzielny lokal) – w takim przypadku wartość początkową ustala się w cenie nabycia,
 - wymagające przeprowadzenia budowy, przez którą rozumie się ogół działań poprzedzających ich przyjęcie do użytkowania; budowa może mieć zróżnicowany zakres i charakter, obejmując m.in.: uzyskanie zezwoleń, sporządzenie planów techniczno-ekonomicznych, budowę fundamentów, montaż, próby i rozruch lub inne formy przystosowania maszyn i urządzeń do użytkowania – w takim przypadku wartość początkową ustala się w: cenie nabycia, łącznej kwocie obejmującej cenę nabycia i koszt wytworzenia, albo w samym koszcie wytworzenia - w zależności od sposobu realizacji budowy.
- 6.3. Jednostka może realizować budowę środka trwałego (zespołu środków trwałych):
- siłami obcymi,
 - siłami własnymi,
 - systemem mieszanym – siłami obcymi i własnymi.
- 6.3.1. Budowa środka trwałego siłami obcymi obejmuje – wykonane na zlecenie jednostki, przez obcych wykonawców – prace polegające na dostosowaniu nowego lub używanego składnika do użytkowania, jak i na wznoszeniu budynków, budowli, całych instalacji lub innych obiektów – w takim przypadku wartość początkową środka trwałego stanowi cena nabycia.
- 6.3.2. Budowa środka trwałego siłami własnymi obejmuje zakres prac wymienionych w pkt 6.3.1. ale wykonywanych przez własne komórki organizacyjne jednostki – w takim przypadku wartością początkową środka trwałego jest koszt wytworzenia.

- 6.3.3. Budowa środka trwałego systemem mieszanym obejmuje zakres prac wymienionych w pkt 6.3.1 i pkt 6.3.2 – w takim przypadku wartością początkową środka trwałego jest suma cen nabycia i kosztu wytworzenia.
- 6.4. W przypadku pozyskania zbioru środków trwałych objętych łączną ceną nabycia zakwalifikowanych do dwu lub więcej obiektów inwentarzowych nieodzowne jest ustalenie wartości początkowej każdego pojedynczego obiektu środka trwałego. Często odpowiednie wsparcie w tym zakresie zapewnia dostawca środków trwałych.
- 6.5. Zasady ustalania kosztu wytworzenia środków trwałych powstających łącznie wskazują pkt 6.38-6.39 oraz 6.42-6.45.
- 6.6. Cena nabycia i (lub) koszt wytworzenia, w tym koszty finansowania zewnętrznego stanowiące wartość początkową środka trwałego obejmują ogół kosztów pozostających w związku przyczynowo – skutkowym z jego pozyskaniem, w tym budową, poniesionych od dnia podjęcia udokumentowanej decyzji o pozyskaniu środka trwałego, w tym od dnia udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy do dnia udokumentowanego przyjęcia go do użytkowania.
- 6.7. W przypadku pozyskania używanego środka trwałego, wymagającego przed przyjęciem do użytkowania przeprowadzenia remontu w celu nadania lub przywrócenia mu kompletności i zdatności do użytkowania, wartość początkowa obejmuje koszty takiego remontu. Remont ten jest traktowany jako koszt dostosowania środka trwałego do stanu zdatności do użytkowania; nie mają do niego zastosowania wyjaśnienia pkt 7.5-7.6 oraz 7.21-7.23. Przykładem takiej sytuacji jest zakup uszkodzonego urządzenia, które wymaga remontu wstępnego dla zapewnienia jego zdatności do użytkowania.
- 6.8. Wartość początkową środka trwałego już ujętego w księgach rachunkowych zwiększają koszty ulepszenia poniesione podczas jego użytkowania (patrz pkt 7.3-7.4 oraz 7.8-7.18).
- 6.9. Do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się kosztów, które nie są związane przyczynowo – skutkowo z pozyskaniem środka trwałego (np. opłat o charakterze sankcji; kosztów ponoszonych przez jednostkę niezależnie od pozyskania środka trwałego). W szczególności do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się:
- kosztów ogólnego zarządu, z wyjątkiem kosztów, o którym mowa w pkt 6.49,
 - kosztów przeszkolenia pracowników w zakresie obsługi nowo pozyskanego środka trwałego, z wyjątkiem przypadku, gdy koszty te zostały objęte ceną nabycia środka trwałego i niemożliwe jest ich ustalenie lub wiarygodne oszacowanie,
 - kosztów poniesionych w związku ze zmianą lokalizacji środka trwałego w ramach jednostki lub reorganizacją części lub całości działalności operacyjnej jednostki (kosztów przemieszczenia środków trwałych do nowych miejsc użytkowania) – koszty te pozostają

w bezpośrednim związku ze zmianą lokalizacji lub reorganizacją jednostki, a nie z budową środka trwałego,

- d) kosztów poniesionych przed dniem podjęcia udokumentowanej decyzji o pozyskaniu środka trwałego, w tym przed dniem udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy (patrz pkt 6.40);
- e) kosztów działań marketingowych, które mają zapewnić uzyskiwanie korzyści ekonomicznych ze środka trwałego po jego wybudowaniu, niezależnie od okresu, w którym są ponoszone.

6.10. Do wartości początkowej środka trwałego nie wlicza się także podatku od nieruchomości, w tym poniesionego po dniu rozpoczęcia budowy środka trwałego.

Przykład: Jednostka ponosi koszty podatku od nieruchomości od gruntu zakupionego pod budowę nowego obiektu budowlanego. Koszt podatku jest bezpośrednim następstwem posiadania (użytkowania) gruntu i jest niezależny od prowadzonej na nim budowy środka trwałego. Nie istnieje zatem związek przyczynowo - skutkowy między tym kosztem a budową obiektu budowlanego, dlatego nie zwiększa on wartości początkowej środka trwałego.

6.11. Do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się kosztów, jakie jednostka będzie musiała ponieść w przyszłości w związku z jego likwidacją po zakończeniu użytkowania, bądź rekultywacją terenu, na którym znajdował się dany środek trwały. Jeżeli w myśl obowiązujących przepisów jednostka jest zobowiązana do przeprowadzenia w przyszłości rekultywacji (np. w przypadku kopalni lub składowisk odpadów) jednostka tworzy rozliczenie międzyokresowe bierne z tego tytułu począwszy od dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania, zgodnie z zasadami określonymi w KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

6.12. Do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się także strat i szkód poniesionych w trakcie jego budowy oraz kosztów związanych z usuwaniem tych szkód. Przykładem są straty lub koszty usuwania skutków zdarzeń losowych poniesione podczas budowy środka trwałego przed jego przyjęciem do użytkowania (pożar, powódź, straty spowodowane upadłością wykonawcy robót, itd.). Obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

Przykład. W wyniku powodzi zostały zniszczone fundamenty budowli. W takiej sytuacji jednostka przeprowadza test na utratę wartość środka trwałego (w budowie), dokonując ewentualnie odpowiedniego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych,

Jeżeli jednostka w kolejnym okresie (okresach) poniesie koszty odtworzenia tych fundamentów oraz ewentualne dodatkowe koszty usunięcia skutków tego zdarzenia losowego (np. wywiezienie gruzu ze zniszczonych fundamentów), wówczas koszty tych działań ujmuje w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, dokonując odpowiedniego odwrócenia uprzednio dokonanych odpisów z tytułu utraty wartości.

Przykład. Przyczyną strat powstałych w trakcie budowy środka trwałego może być ogłoszenie upadłości głównego wykonawcy oraz konieczność uregulowania zobowiązań w stosunku do podwykonawców, mimo, iż zobowiązania wobec głównego wykonawcy zostały terminowo uregulowane. Czasami, w związku z przerwą w budowie spowodowaną koniecznością znalezienia kolejnego wykonawcy jednostka ponosi koszty, np. zabezpieczenia placu budowy, ubezpieczeń. Koszty takie nie stanowią kosztu wytworzenia środka trwałego.

Nie zmniejszają wartości początkowej środków trwałych w budowie przychody uzyskane przez jednostkę w związku z wcześniej poniesionymi szkodami (np. wypłata odszkodowań przez zakład ubezpieczeń, kary zasądzone na rzecz jednostki). Zalicza się je do pozostałych przychodów operacyjnych.

Ustalanie ceny nabycia lub jej odpowiednika na potrzeby wyceny początkowej środka trwałego

Ogólne zasady ustalania ceny nabycia

- 6.13. Sposób ustalenia ceny nabycia określającej wartość początkową środka trwałego zależy od sposobu jego pozyskania, który obejmuje w szczególności:
- a) zakup (w tym zakup przedmiotu umowy leasingu) – patrz pkt 6.19-6.21,
 - b) nieodpłatne otrzymanie – patrz pkt. 6.22-6.25,
 - c) przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych – patrz pkt 6.26-6.27,
 - d) ujawnienie – patrz pkt 6.28 -6.31,
 - e) przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu – patrz pkt 6.32-6.35.
- 6.14. Na cenę nabycia środka trwałego składa się cena zakupu, koszty zakupu oraz koszty dostosowania do użytkowania.
- 6.15. W sytuacji, gdy nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia środka trwałego (np. w przypadku jego ujawnienia lub nieodpłatnego otrzymania) jego wartość początkową ustala się w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego przedmiotu. Cenę sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu szacuje się na podstawie cen wynikających z bieżących ofert sprzedaży takich samych przedmiotów notowanych na rynku (z uwzględnieniem stopnia ich zużycia), dokumentując źródło pochodzenia informacji o cenie. Jeżeli dostępne są informacje o szacunkowych różnicach między oferowaną ceną sprzedaży a rzeczywiście zapłaconymi cenami sprzedaży, wówczas uwzględnia się je przy ustalaniu ceny sprzedaży na potrzeby wyceny początkowej środka trwałego.

Przykład. Jednostka otrzymała nieopłatnie grunt bez podania jego wartości. Dla ustalenia ceny sprzedaży gruntu – po której zostanie on ujęty w księgach rachunkowych - jednostka przeprowadziła analizę cen ofertowych kilkunastu nieruchomości gruntowych w danej okolicy, uwzględniając różnice w powierzchni działek, ich uzbrojeniu, lokalizacji itp. Średnie ofertowe ceny sprzedaży podobnych działek wynoszą około 300 000 zł, ale

rzeczywiste zapłacone ceny sprzedaży są o ok. 7% niższe od cen ofertowych. Jednostka wyceniła zatem grunt w kwocie 279 000 zł (93% od 300 000 zł).

W przypadku, gdy cenę sprzedaży ustalono na podstawie cen podobnych przedmiotów lub na podstawie cen notowanych we wcześniejszych okresach, w dokumencie opisującym źródło pochodzenia informacji o cenie jednostka wskazuje istotne różnice między:

- a) środkiem trwałym poddawany wycenie względem tego przedmiotu, którego cena sprzedaży stanowiła podstawę odniesienia,
- b) bieżącymi warunkami na rynku a warunkami, jakie miały miejsce w okresie, z którego pochodzi informacja o cenie.

W przypadku braku informacji o cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu należy wykorzystać inne techniki pomiaru wartości, mogą to być przykładowo: koszt odtworzenia lub metody właściwe dla podejścia dochodowego.

- 6.16. Cena nabycia stanowiąca podstawę ustalenia wartości początkowej środka trwałego może ulec korekcie w okresie następującym po dniu ujęcia środka trwałego, np. na skutek przyznanych jednostce rabatów, opustów lub z innych przyczyn powodujących zmniejszenie ceny – jeżeli są to kwoty istotne. Jeżeli są to kwoty nieistotne odnosi się je na pozostałe przychody operacyjne.

***Przykład.** Jednostka (nabywca) przy zakupie środka trwałego otrzymała rabat. Nastąpiło to już po wprowadzeniu środka trwałego do ewidencji i rozpoczęciu odpisów amortyzacyjnych. Mimo, iż rabat został przyznany już po ustaleniu wartości początkowej środka trwałego, to koryguje on jego wartość początkową. W takim przypadku należy dokonać także weryfikacji odpisów amortyzacyjnych – począwszy od momentu skorygowania wartości początkowej (podejście prospektywne).*

- 6.17. Cenę zakupu środka trwałego wyrażoną w walucie obcej przelicza się na walutę polską według średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski (NBP) z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień (datę) wystawienia faktury lub innego dokumentu potwierdzającego cenę zakupu. Jeżeli dostawa środka trwałego nastąpiła przed otrzymaniem dokumentu zakupu, wówczas do ustalenia jego wartości początkowej, stosuje się średni kurs NBP z dnia poprzedzającego dzień przyjęcia środka trwałego. Po otrzymaniu faktury lub innego dokumentu potwierdzającego cenę zakupu dokonuje się odpowiedniej korekty wartości początkowej środka trwałego.
- 6.18. Przedpłaty/zaliczki udzielone na poczet pozyskania środka trwałego (prezentowane w bilansie w pozycji A.II.3. „Zaliczki na środki trwałe w budowie”) – wyrażone w walucie obcej – przelicza się na walutę polską jedynie na moment ich przekazania. Ze względu na ich treść ekonomiczną nie dokonuje się ponownej wyceny przekazanych przedpłat/zaliczek, ani na dzień bilansowy, ani na dzień przeprowadzenia transakcji zakupu (przyjęcia dostawy).

Zakup (w tym zakup przedmiotu umowy leasingu po jej zakończeniu)

- 6.19. Wartość początkową środka trwałego pozyskanego drogą zakupu ustala się w wysokości ceny nabycia. Koszty budowy środka trwałego, realizowanej siłami obcymi, w tym jego dostosowania do użytkowania, ustala się również w wysokości ceny nabycia usługi budowlanej.
- 6.20. Koszty dostosowania do użytkowania środka trwałego pozyskanego drogą zakupu realizowanego siłami własnymi (np. wybudowano własnymi siłami fundament pod maszynę, przeprowadzono rozruch technologiczny), zwiększają wartość początkową środka trwałego w wysokości poniesionych kosztów wytworzenia (patrz pkt 6.36-6.54).
- 6.21. Wartość początkową środka trwałego przyjętego w leasing finansowy w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy oraz wartość początkową środka trwałego zakupionego po zakończeniu umowy leasingu operacyjnego ustala się zgodnie z zasadami określonymi w KSR nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”.

Nieodpłatne otrzymanie

- 6.22. Wartość początkową środka trwałego otrzymanego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, ustala się w wysokości ceny sprzedaży, albo inaczej ustalonej wartości godziwej takiego samego lub podobnego składnika aktywów.
- 6.23. Wartość początkową nieodpłatnie otrzymanego środka trwałego podlegającego amortyzacji ujmuje się drugostronnie jako „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”, jeśli stosownie do innych ustaw wartość ta nie zwiększa kapitału (funduszu) własnego. Przychód ten podlega systematycznemu rozliczeniu w czasie równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub odpisów umorzeniowych dokonywanych od takiego środka trwałego, zwiększając pozostałe przychody operacyjne lub kapitał (fundusz) własny, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią. W przypadku środków trwałych otrzymanych częściowo nieodpłatnie wartość tę pomniejsza się o wartość przekazanych w zamian środków pieniężnych.
- Wartość początkową nieodpłatnie otrzymanego środka trwałego niepodlegającego amortyzacji (np. gruntu) ujmuje się drugostronnie na dzień otrzymania jako pozostały przychód operacyjny.
- 6.24. Zasady określone w pkt 6.23 stosuje się odpowiednio do środków pieniężnych otrzymanych na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych lub środków trwałych w budowie.
- 6.25. W sposób analogiczny do opisanego w pkt 6.22-6.23 traktuje się częściowe lub całkowite umorzenie zobowiązań (w tym odsetek) zaciągniętych na sfinansowanie budowy lub zakupu środka trwałego.

Przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnych

- 6.26. W razie pozyskania środka trwałego przez przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnej, wartość początkową powstałego tą drogą środka trwałego, stanowi:
- a) jego wartość księgowa netto na dzień przekwalifikowania – jeżeli zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne według zasad określonych dla środków trwałych; jednostka ujmuje w księgach rachunkowych odrębnie wartość księgową brutto i umorzenie oraz ewentualne odpisy z tytułu utraty wartości,
 - b) jego wartość księgowa netto na dzień przekwalifikowania, ustalona w wartości godziwej; jeżeli nieruchomość była od początku ujmowana w jednostce jako nieruchomość inwestycyjna i wyceniana w wartości godziwej, jednostka na dzień przekwalifikowania nieruchomości wycenia ją w wartości godziwej a zmianę wartości rozlicza zgodnie z zasadami właściwymi dla inwestycji; tak ustalona wartość księgowa netto stanowi wartość początkową środka trwałego przyjętego w wyniku przekwalifikowania,
 - c) jego wartość księgowa brutto pomniejszona o dotychczasowe umorzenie i odpisy aktualizujące o ile kiedykolwiek w okresach wcześniejszych składnik majątku był ujęty jako środek trwały – jeżeli jednostka, zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości wycenia nieruchomości inwestycyjne w cenie rynkowej, bądź inaczej określonej wartości godziwej. Jeśli nie jest możliwe ustalenie historycznej wartości początkowej przekwalifikowywanego składnika majątku, wówczas jego wartość początkową na dzień przekwalifikowania stanowi cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Jednocześnie na dzień przekwalifikowania przeprowadza się zgodnie z KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*” test na utratę wartości środka trwałego dokonując ewentualnego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.
- 6.27. Różnica między wartością księgową netto przekwalifikowanej nieruchomości inwestycyjnej a wartością początkową środka trwałego ujętego w wyniku operacji, opisanej w pkt 6.26.c, jest ujmowana odpowiednio w pozostałych przychodach operacyjnych lub w pozostałych kosztach operacyjnych.

Ujawnienie

- 6.28. Szczególnym przypadkiem pozyskania środka trwałego jest jego ujawnienie (stwierdzenie nadwyżki). Ujawnienie nieobjętego ewidencją księgową środka trwałego wymaga ustalenia przyczyny powstania nadwyżki. Warunkuje ona możliwość uznania oraz sposób wyceny i ujęcia ujawnionego środka trwałego.

- 6.29. Jednostka nie uznaje ujawnionego przedmiotu za środek trwały, jeżeli nie jest w stanie wykazać, iż sprawuje nad nim kontrolę albo jeżeli nie jest on zdalny do użytkowania.
- 6.30. Jeżeli jednostka ustali, że środek trwały jest użytkowany bez udokumentowania, stanowiąc w ewidencji środek trwały w budowie, wówczas uznaje go, nadaje mu cechy obiektu inwentarzowego i ujmuje w wartości początkowej, jaką ten składnik aktywów miałby, gdyby był poprawnie wprowadzony do ewidencji księgowej środków trwałych. Wartość początkowa ujawnionego środka trwałego pomniejsza w tym przypadku koszty środków trwałych w budowie.
- Jeżeli jednostka ustali, że środek trwały został wytworzony w ramach prac remontowych, powstał przy okazji likwidacji maszyn, pojazdów itp., wówczas uznaje go, nadaje mu cechy obiektu inwentarzowego i ujmuje w wartości początkowej, jaką ten składnik aktywów miałby, gdyby był poprawnie wprowadzony do ewidencji. W przypadku braku możliwości odtworzenia wartości początkowej środka trwałego wyznacza się ją w wysokości ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Wartość ta drugostronnie odnoszona jest na pozostałe przychody operacyjne lub (o ile spełnione są warunki wymienione w art. 54 ust. 3 ustawy) traktuje się ją jako korektę błędów lat ubiegłych, zgodnie z postanowieniami KSR nr 7 „*Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja*”.
- 6.31. Jeśli jednostka nie jest w stanie określić przyczyny powstania nadwyżki środka trwałego, wówczas wartość początkową ujawnionego i ujmowanego w księgach środka trwałego ustala w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego przedmiotu. Drugostronnie wartość ta jest ujmowana jako rozliczenie międzyokresowe przychodów. Jest ona rozliczana w korespondencji z pozostałymi przychodami operacyjnymi równoległe do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tego środka trwałego.

Przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu

- 6.32. Pozyskanie gruntu może nastąpić także w drodze przekształcenia posiadanego przez jednostkę prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu. Cenę nabycia stanowi wtedy nieumorzona wartość początkowa prawa użytkowania wieczystego, powiększona o opłatę z tytułu przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności oraz wszelkie koszty (jak np. opłaty sądowe czy notarialne) związane z przekształceniem poniesione do dnia przyjęcia gruntu do użytkowania na podstawie prawa własności.
- 6.33. Jeżeli jednostka uzyskała prawo użytkowania wieczystego gruntu nieodpłatnie i drugostronnie ujęła je jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, to przy przekształceniu tego prawa w prawo własności gruntu nieumorzoną wartość początkową prawa użytkowania wieczystego

odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, a odpowiadającą jej nierozliczoną kwotę rozliczeń międzyokresowych przychodów ujmuje się jako pozostałe przychody operacyjne. Wartość początkową gruntu stanowi wówczas opłata z tytułu przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności powiększona o wszelkie koszty (jak np. opłaty sądowe czy notarialne) związane z przekształceniem poniesione do dnia przyjęcia gruntu do użytkowania na podstawie prawa własności.

- 6.34. Dniem przyjęcia do użytkowania gruntu, uzyskanego na własność w drodze przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu jest dzień, w którym decyzja o przekształceniu stała się ostateczna, zgodnie z przepisami określonymi w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o *przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości* (Dz. U. z 2012 r. poz. 83, z późn. zm.). Do tego dnia wszelkie składowe ceny nabycia, o których mowa wcześniej, są ujmowane jako środki trwałe w budowie. Po przekształceniu prawa wieczystego użytkowania gruntu w prawo własności gruntu należy przeprowadzić test sprawdzający czy wartość bilansowa nie przekracza ceny rynkowej gruntu – zgodnie z KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”. Grunt przyjęty do użytkowania na podstawie prawa własności nie podlega amortyzacji za wyjątkiem gruntów służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową.
- 6.35. Prawo własności gruntów, ujęte uprzednio jako środek trwały mający postać prawa wieczystego użytkowania gruntu, nadal uznaje się za środek trwały, ale stanowi ono inny obiekt inwentarzowy, co wymaga odpowiedniego przekwalifikowania w ewidencji analitycznej środków trwałych.

Ustalenie kosztu wytworzenia na potrzeby wyceny wartości początkowej środka trwałego

Ogólne zasady ustalania kosztu wytworzenia

- 6.36. Koszt wytworzenia będący całością lub częścią wartości początkowej środka trwałego obejmuje koszty wytworzenia ponoszone w toku jego budowy – w tym dostosowania do użytkowania – wykonywanej w całości lub części siłami własnymi, za które uważa się też koszty podwykonawstwa. Do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się wyłącznie koszty pozostające w związku przyczynowo – skutkowym z jego wytworzeniem, poniesione od dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy do dnia udokumentowanego przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Koszt wytworzenia pomniejsza się o (wyrażoną w cenie nabycia lub zakupu) wartość zwróconych i przyjętych do magazynu materiałów, o ile uprzednio zużycie tych materiałów zaliczono do kosztu wytworzenia.

- 6.37. Zakres ustalania kosztu wytworzenia środka trwałego omówiony w standardzie nie obejmuje kosztów budowy środka trwałego siłami obcymi. W tym przypadku wartością początkową środka trwałego w całości lub części jest jego cena nabycia, zgodnie z zapisami pkt 6.2-6.3.
- 6.38. Koszty wytworzenia środka trwałego budowanego siłami własnymi obejmują:
- a) koszty bezpośrednie budowy danego obiektu – są to składniki kosztów, które można odnieść na dany obiekt wprost, na podstawie dokumentów źródłowych potwierdzających poniesienie kosztu lub na podstawie jednostek miary (współczynników) jednoznacznie określających wysokość kosztów poniesionych na dany obiekt,
 - b) koszty pośrednie budowy danego obiektu, których nie można w sposób bezpośredni przyporządkować do poszczególnych obiektów na podstawie dokumentów lub jednoznacznych miar,
w tym:
 - koszty wspólne dotyczące budowy więcej niż jednego obiektu oraz
 - koszty utrzymania zasobów rzeczowych, niematerialnych oraz ludzkich, które jednostka wykorzystuje w danym okresie w różnym stopniu lub jednocześnie na potrzeby budowy danego obiektu, jak i innych działań (np.: narzędzia, sprzęt, wartości niematerialne i prawne, pracownicy, niektóre komórki organizacyjne itp.).
- 6.39. Prawidłowe ustalenie kosztu wytworzenia środków trwałych budowanych siłami własnymi wymaga wiarygodnego pomiaru i dokumentacji oraz ewidencji kosztów. W miarę potrzeb pomiar może być uzupełniony lub zastąpiony oszacowaniem lub osądem personelu jednostki – głównie komórki merytorycznie odpowiedzialnej za budowę środka trwałego. W szczególności dotyczy to ustalenia:
- a) dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy, warunkującego ujmowanie – jako kosztów wytworzenia – nakładów ponoszonych w związku z budową środka trwałego składających się na jego wartość początkową,
 - b) obiektów budowy, dla których wyodrębnia się koszty wytworzenia (w tym zakresie konieczna jest analiza projektu budowlanego i pomoc jego autora),
 - c) zasad rozliczania kosztów pośrednich budowy prowadzonej siłami własnymi na poszczególne obiekty,
 - d) zasad ujmowania i rozliczania na obiekty budowy kosztów utrzymania zasobów jednostki wykorzystywanych na potrzeby budowy,
 - e) zasad ujmowania kosztów utrzymania komórek organizacyjnych zaangażowanych w budowę,
 - f) zasad ujmowania kosztów prób przeprowadzanych przed oddaniem obiektu budowy do użytkowania,

- g) zasad ujmowania kosztów użytkowania oraz remontu środka trwałego, poniesionych przed zakończeniem budowy,
- h) zasad ujmowania kosztów lub strat spowodowanych uszkodzeniami powstałymi w trakcie budowy środka trwałego,
- i) zasad ujmowania kosztów i przychodów z likwidacji środków trwałych warunkujących budowę nowego obiektu,
- j) zasad rozliczania kosztów wytworzenia obiektu budowy, jeżeli w jego skład wchodzi dwa lub więcej obiektów inwentarzowych.

Moment rozpoczęcia budowy

- 6.40. Prawidłowe ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środka trwałego wymaga określenia dnia podjęcia udokumentowanej decyzji o jego pozyskaniu, w tym dnia udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy. Dla określenia dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy jednostka może przyjąć kryteria wskazane w pkt 4.3. KSR nr 8 „*Działalność developerska*”. Przykładowo może to być dzień: podjęcia udokumentowanych działań zmierzających do uzyskania pozwolenia na budowę, dokonywania tzw. uzgodnień, realizacji prac geodezyjnych lub architektonicznych itp. Nakłady, które jednostka ponosi przed dniem udokumentowanego rozpoczęcia budowy środka trwałego (np. na analizę i ocenę opłacalności nabycia lub budowy, w tym studium rynkowe, technologiczne, ekonomiczne) stanowią koszty okresu ich poniesienia. Nie ujmuje się ich w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (wartości początkowej) środka trwałego. Dzieje się tak bez względu na to, czy nakłady te prowadzą do podjęcia przez jednostkę decyzji o nabyciu, w tym rozpoczęciu budowy środka trwałego (np. w wyniku pozytywnej oceny opłacalności), czy rezygnacji z takiego zamiaru. Podobnie nie stanowią elementu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nakłady poniesione na rozpoznanie, ocenę i wybór określonego wariantu budowy środka trwałego także wtedy, gdy jeden z tych wariantów zostanie ostatecznie przyjęty do realizacji.
- 6.41. Jednostka ujmuje w wartości początkowej środka trwałego nakłady związane przyczynowo – skutkowo z jego budową poniesione od dnia udokumentowanego rozpoczęcia tej budowy. Dotyczy to również nakładów na opracowanie analiz, opinii, studiów technicznych czy oceny wariantu realizacji budowy, które zostały poniesione po dniu udokumentowanego rozpoczęcia budowy.

Przykład. W wyniku analizy opłacalności projektu, którego przedmiotem jest budowa środka trwałego, jednostka wybrała sposób i wariant jego realizacji oraz podjęła udokumentowaną decyzję o jego realizacji. W celu uzyskania pozwolenia na budowę jednostka, zgodnie z przepisami, sporządziła raport na temat oceny oddziaływania na środowisko przedsięwzięcia polegającego na budowie środka trwałego. Koszty sporządzenia

raportu zwiększając wartość początkową środka trwałego (w budowie). W przypadku, gdyby wynik raportu okazał się negatywny, na skutek czego organ właściwy do wydania decyzji o uwarunkowaniach środowiskowych odmówiłby zgody na realizację przedsięwzięcia, jednostka zobowiązana byłaby do przeprowadzenia testu na utratę wartości i dokonania ewentualnych odpisów aktualizujących zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”. Dalsze koszty mające na celu uzyskanie pozytywnej decyzji środowiskowej, a w konsekwencji pozwolenia na budowę zwiększają wartość początkową środka trwałego (w budowie), z uwzględnieniem rezultatów testów na trwałą utratę wartości.

Rozliczenie kosztów pośrednich budowy

6.42. W przypadku, gdy jednostka buduje kilka obiektów jednocześnie, zachodzi potrzeba rozliczenia kosztów wspólnych budowy między poszczególne obiekty. W tym celu ustala klucz(e) rozliczeniowy(e) kosztów wspólnych na poszczególne obiekty objęte budową. Rozliczenie takie powinno nastąpić najpóźniej do momentu zakończenia budowy. Jednostka może wyodrębnić kilka grup kosztów pośrednich (wspólnych), które ujmuje oddzielnie w ewidencji księgowej. W takim przypadku jednostka ustala klucze rozliczeniowe odrębne dla każdej grupy kosztów pośrednich.

***Przykład.** Na ogół koszty pośrednie budowy dzielone są na kilka grup – np. na koszty wspólne dotyczące obiektów budowlanych (koszty pozwolenia na budowę, zakupu dziennika budowy, projektu budowy), koszty wspólne maszyn i narzędzi oraz koszty wspólne całej budowy. Dla każdej z tych grup kosztów pośrednich ustala się odrębny klucz rozliczeniowy.*

6.43. Dokonując doboru klucza rozliczeniowego danej grupy kosztów pośrednich jednostka powinna zapewnić jak najlepsze odzwierciedlenie relacji przyczynowo – skutkowej zachodzącej między przyjętym kluczem a wysokością i rodzajem kosztów pośrednich przypadających na każdy z budowanych obiektów; z drugiej strony należy wziąć pod uwagę dostępność i wiarygodność danych przyjętych jako klucz. Klucz rozliczeniowy mogą np. stanowić: koszty bezpośrednie, liczba przepracowanych roboczogodzin, liczba maszynogodzin pracy sprzętu, metry lub kubatura powierzchni użytkowej, wartość kosztorysowa obiektów, itd. – w zależności od charakteru danej grupy kosztów pośrednich lub charakterystyki danego obiektu.

6.44. Niekiedy zakończenie budowy poszczególnych obiektów, wchodzących w skład zamierzenia następuje stopniowo, w różnym czasie. Na skutek tego koszty pośrednie, wraz z upływem czasu, rozliczane są między coraz mniejszą liczbę obiektów. Dlatego ważne jest prawidłowe ustalenie harmonogramu prac i wysokości standardowej (planowanej) stawki narzutu kosztów pośrednich (na każdy obiekt) przez poszczególne miesiące trwania budowy.

6.45. Jednostka rozlicza koszty pośrednie budowy na obiekty i ujmuje je w ich wartości początkowej tylko przez okres budowy, który kończy się w momencie przyjęcia ich do użytkowania.

Koszty utrzymania aktywów trwałych jednostki wykorzystywanych na potrzeby budowy

- 6.46. Koszt wytworzenia środka trwałego obejmuje odpowiednią część kosztów utrzymania (rzeczowych) aktywów trwałych jednostki (np. sprzętu, kontenerów socjalnych, narzędzi) zaangażowanych w budowę środka trwałego, o ile jednostka jest w stanie wiarygodnie oszacować te koszty. W szczególności ważne jest wiarygodne oszacowanie odpowiedniej części kosztów utrzymania (rzeczowych) aktywów trwałych jednostki mających charakter kosztów stałych, a dotyczących składników aktywów wykorzystywanych jedynie okresowo do budowy danego środka trwałego.
- 6.47. Przez koszty utrzymania (rzeczowych) aktywów trwałych jednostki rozumie się ogół kosztów ich utrzymania za dany okres, jak np. koszty: amortyzacji, wynagrodzeń obsługi wraz z pochodnymi, o ile nie są one rozliczane oddzielnie; ubezpieczeń rzeczowych, przeglądów, remontów, itd.

Przykład. Jednostka posiada koparkę, która była wykorzystywana przez pół miesiąca do wykonania wykopu pod nowopowstający obiekt (np. pod fundamenty, garaż podziemny). Przez pozostałą połowę miesiąca koparka była wykorzystywana do świadczenia usług na rzecz innych podmiotów. Jednostka ponosi koszty utrzymania koparki, które w części są niezależne od tego czy wykonuje ona pracę (np. amortyzacja, ubezpieczenia, przeglądy Urzędu Dozoru Technicznego itd.). Jednostka ujmuje zatem w koszcie wytworzenia nowopowstającego obiektu taką część kosztów stałych utrzymania koparki, która odpowiada okresowi zaangażowania koparki w jego budowę, z uwzględnieniem wielkości normalnego potencjału produkcyjnego tego urządzenia. Jeżeli koparka nie byłaby wykorzystana przez pozostałą połowę miesiąca to koszty stałe jej utrzymania nie są ujmowane w wartości początkowej środka trwałego (w budowie). W takim przypadku amortyzacja za okres bezczynności nie zwiększa kosztu wytworzenia środka trwałego. W celu prawidłowego ustalenia części kosztów utrzymania urządzenia, stanowiącej koszt wytworzenia środka trwałego, jednostka jest zobowiązana określić w sposób wiarygodny długość czasu pracy koparki przy zastosowaniu odpowiedniego systemu ewidencyjnego np. na podstawie karty pracy urządzenia, karty pracy operatora itd. W analizowanym przykładzie koszt wytworzenia obiektu stanowią ponadto koszty zmienne funkcjonowania koparki, jak np. paliwo, oleje itp. Jednostka powinna zapewnić wiarygodny system pomiaru i ewidencji odpowiedniej części tych kosztów przypadających na budowę przedmiotowego środka trwałego. W wielu jednostkach wykorzystywany jest do tego celu system zleceń oraz rachunek kosztów standardowych lub normatywnych.

- 6.48. Do budowy środka trwałego używane są często różnorodne narzędzia. Jeżeli okres ich ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok, są one uznawane za środki trwałe jednostki, a ich wartość podlega amortyzacji na ogólnych zasadach. Narzędzia o nieistotnej wartości początkowej podlegają zazwyczaj uproszczonej ewidencji, w tym jednorazowym odpisom ich wartości w koszty okresu, w którym zostały wydane do użytkowania. Narzędzia mogą też być przedmiotem najmu lub leasingu operacyjnego. W rezultacie koszt wytworzenia środka trwałego w zakresie zużycia narzędzi obejmuje:

- a) wartość początkową narzędzi zakupionych na potrzeby budowy środka trwałego, zaliczonych ze względu na nieistotną wartość początkową jednorazowo w koszty w momencie wydania ich do użytkowania, o ile narzędzia te zużyją się do końca trwania budowy,
- b) amortyzację narzędzi użytkowanych dłużej niż rok, przypadającą na okres budowy,
- c) koszty materiałów eksploatacyjnych związanych z użytkowaniem narzędzi w czasie trwania budowy (paliwo i energia do zasilania, brzeszczoty, tarcze tnące itp.),
- d) koszty bieżących remontów i przeglądów narzędzi wykonywanych w czasie trwania budowy,
- e) koszty najmu narzędzi wykorzystywanych przy budowie.

Koszty utrzymania jednostek organizacyjnych uczestniczących w budowie środków trwałych

- 6.49. Koszty utrzymania wewnętrznej komórki organizacyjnej, wydzielonej trwale w strukturze organizacyjnej jednostki, powołanej do ciągłego zarządzania lub obsługi procesu budowy środków trwałych, co do zasady mają charakter kosztów zarządu (ogólno-administracyjnych), a tym samym nie są ujmowane w wartości początkowej budowanych obiektów środków trwałych. Jeżeli jednak jednostka zapewni wiarygodny system gromadzenia, pomiaru i ewidencji kosztów funkcjonowania takiej komórki oraz uzasadni ich związek przyczynowo – skutkowy z budową obiektów, wówczas odpowiednia część tych kosztów zwiększa ich wartość początkową. Warunkiem jest by były to koszty ponoszone po dniu udokumentowanego rozpoczęcia budowy. Wymaga to najczęściej prowadzenia rejestrów realizacji poszczególnych zadań związanych z budową danego obiektu środka trwałego oraz terminów i czasu ich realizacji. Niektóre jednostki w celu uproszczenia systemu pomiaru kosztów budowy siłami własnymi, dla potrzeb ustalenia kosztu wytworzenia środków trwałych, tworzą komórki organizacyjne (zespoły) o charakterze zadaniowym lub projektowym, zajmujące się obsługą budowy danych obiektów środków trwałych. W omawianym przypadku większość kosztów utrzymania takiej komórki kwalifikuje się do ujęcia w kosztach wytworzenia środków trwałych. Jeżeli komórki te zajmują się zarządzaniem lub obsługą budowy więcej niż jednego obiektu, wówczas ich koszty zwiększają wartość początkową tych obiektów, a rozliczenie kosztów utrzymania tych komórek na obiekty następuje za pomocą odpowiednich kluczy rozliczeniowych.
- 6.50. Koszty obsługi magazynowej budowy środków trwałych zalicza się do kosztu ich wytworzenia tylko wtedy, gdy wykazują związek przyczynowo – skutkowy z budową. Pozostałe koszty magazynowania stanowią koszty okresu, w którym je poniesiono. W praktyce do kosztów wytworzenia środków trwałych zalicza się głównie koszty składowania materiałów

w magazynach zlokalizowanych na placu budowy, utworzonych na czas jej trwania. Koszty utrzymania magazynów wyodrębnionych na stałe w strukturze organizacyjnej jednostki bez względu na prowadzenie budowy środków trwałych w danym okresie, nie zwiększają kosztu ich wytworzenia.

Koszty prób i testów przeprowadzanych przed oddaniem środka trwałego do użytkowania

6.51. Koszty prób i testów (rozruchu technologicznego) przeprowadzanych celem sprawdzenia działania środka trwałego, i stwierdzenia jego zdatności do użytkowania zgodnie z zamierzeniami jednostki lub wymogami zewnętrznymi, poniesione przez jednostkę do dnia jego udokumentowanego przyjęcia do użytkowania zwiększają jego wartość początkową. Wartość początkową środka trwałego w budowie zmniejsza wartość w cenie sprzedaży netto przyjętych do magazynu lub sprzedanych półproduktów, produktów gotowych lub usług powstałych w wyniku prób i testów, o ile ich wartość jest istotna.

Nakłady na użytkowanie oraz remonty poniesione przed oddaniem obiektu budowy do użytkowania

6.52. Niektóre obiekty są użytkowane już w okresie ich budowy, na co zezwalają właściwe przepisy. Przykładowo, obiekt budowlany może być użytkowany przed zakończeniem wszystkich robót budowlanych na mocy stosownego pozwolenia. W takim przypadku koszty użytkowania, w tym koszty remontów spowodowanych eksploatacją, nie są ujmowane w koszcie wytworzenia. Są to koszty działalności operacyjnej.

Likwidacja środka trwałego warunkująca budowę nowego obiektu

6.53. Do wartości początkowej nowego obiektu środka trwałego zalicza się koszty przeprowadzenia likwidacji (np. rozbiórki) innego środka trwałego, o ile jego likwidacja warunkuje możliwość przeprowadzania budowy. Jeżeli jednostka utworzyła uprzednio rozliczenia międzyokresowe bierne (rezerwę) na przyszłą likwidację środka trwałego, wówczas rzeczywiście poniesione koszty likwidacji do wysokości utworzonych rozliczeń międzyokresowych biernych (rezerw) stanowią wykorzystanie rezerw. Nie zwiększają one wartości początkowej nowobudowanego środka trwałego.

6.54. Do wartości początkowej nowego obiektu środka trwałego nie zalicza się wartości netto zlikwidowanego środka trwałego – obciąża ona pozostałe koszty operacyjne. Jeżeli jednak w związku z budową nowego środka trwałego jednostka likwiduje inny środek trwały bez jego fizycznego usunięcia, gdyż wejdzie on w skład nowego środka trwałego, wówczas wartość netto zlikwidowanego środka trwałego zwiększa wartość początkową nowego środka trwałego. Z uwagi na to, iż nowy środek trwały będzie istotnie różnił się od starego, jego budowy nie można uznać za przebudowę lub rozbudowę (ulepszenie) istniejącego środka trwałego.

Przykład. Jednostka posiada halę produkcyjną (kat. obiektu budowlanego XVIII, rodzaj KŚT 101), która od dłuższego czasu nie jest używana. Hala jest jednokondygnacyjnym budynkiem przemysłowym o znacznej wysokości. Podjęto decyzje o zaadaptowaniu tej hali na budynek hotelu robotniczego (kat. obiektu budowlanego XI, rodzaj KŚT 110). W hali wykonano szereg robót budowlanych, dobudowano kondygnację, wejścia, przegrody budowlane, instalacje itd. Jednak większość elementów konstrukcyjnych i budowlanych hali produkcyjnej pozostała na swoim miejscu i stała się elementem składowym nowego środka trwałego – budynku hotelu. Dlatego wartość netto hali produkcyjnej stanowi koszt wliczany do wartości początkowej budynku hotelu.

Zaniechanie budowy środka trwałego

- 6.55. Przesłanki ekonomiczne, techniczne, organizacyjne lub prawne mogą zdecydować o tym, że kontynuowanie budowy środka trwałego przestaje być uzasadnione. W takim przypadku jednostka ocenia, czy przesłanki te mają charakter przejściowy czy trwały.
- 6.56. W przypadku, gdy przesłanki uzasadniające przerwanie prac mają przejściowy charakter przeprowadza się test na utratę wartości i w miarę potrzeby dokonuje w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, zgodnie z KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”. Wszelkie koszty związane z utrzymaniem środków trwałych w budowie przejściowo niekontynuowanej obciążają pozostałe koszty operacyjne.
- 6.57. W przypadku, gdy test wykazał, że przesłanki uzasadniające przerwanie prac mają trwały charakter a jednostka nie może oczekiwać żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z środków trwałych w budowie, kierownik jednostki podejmuje udokumentowaną decyzję o zaniechaniu budowy środka trwałego (likwidacji środka trwałego w budowie). Zaniechanie to wiąże się z koniecznością wyłączenia z ksiąg rachunkowych nakładów ujętych jako elementy wartości środka trwałego w budowie i odpisania ich w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Koszty i przychody finansowania zewnętrznego

Zagadnienia ogólne

- 6.58. Zobowiązania z tytułu pozyskania, w tym budowy środka trwałego to kredyty, pożyczki oraz pozostałe zobowiązania zaciągnięte i wykorzystane w celu finansowania nabycia, wytworzenia (w tym także montażu, przystosowania lub ulepszenia) jednego lub wielu środków trwałych.
- 6.59. Koszty finansowania zewnętrznego obejmują: odsetki⁴⁾ (w tym dyskonto), koszty finansowania z tytułu umów leasingu finansowego, ujemne różnice kursowe, prowizje, opłaty i inne koszty poniesione w związku z zaciągnięciem kredytów, pożyczek i innych zobowiązań finansujących pozyskanie środków trwałych.

⁴⁾ Do odsetek zalicza się również różnicę pomiędzy wartością nominalną a zdyskontowaną wartością bieżącą zobowiązań długoterminowych finansujących środki trwałe.

- 6.60. Przychody z tytułu finansowania zewnętrznego to przychody z tytułu m.in.:
- dodatnich różnic kursowych od zobowiązań, o których mowa w pkt 6.58,
 - zrealizowanych lub naliczonych odsetek, albo innych korzyści z tytułu niewykorzystanych środków pieniężnych uzyskanych na finansowanie środka trwałego.
- 6.61. Koszty finansowania zewnętrznego, w tym ujemne różnice kursowe, poniesione przez jednostkę od dnia podjęcia udokumentowanej decyzji o pozyskaniu środka trwałego, w tym od dnia udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy do dnia jego udokumentowanego przyjęcia do użytkowania zwiększają cenę nabycia lub koszt wytworzenia tego środka trwałego, stanowiąc składnik jego wartości początkowej.
- 6.62. Przychody finansowe, o których mowa w pkt 6.60 osiągnięte w okresie wskazanym w pkt. 6.61, zmniejszają cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego (art. 28 ust. 8 ustawy).
- 6.63. Warunkiem zaliczenia kosztów finansowania zewnętrznego do wartości początkowej środka trwałego jest ich wiarygodne, na podstawie relacji przyczynowo-skutkowej, przyporządkowanie do pojedynczego obiektu środka trwałego. Są to koszty finansowania zewnętrznego, których można byłoby uniknąć, gdyby nie zostały poniesione nakłady na pozyskanie środka trwałego.
- 6.64. Nie zalicza się do wartości początkowej środka trwałego kosztów pozyskania zewnętrznych źródeł finansowania, o ile nie stanowią one kosztów obsługi zobowiązań finansujących pozyskanie obiektu.

Przykład. Jednostka ubiega się o kredyt na finansowanie budowy środka trwałego; bank przedłożył jej propozycję treści umowy. Jednostka przed podpisaniem umowy kredytowej zleciła kancelarii prawniczej analizę jej treści. Kosztów analizy prawniczej nie zalicza się do wartości początkowej środka trwałego, gdyż:

- *nie pozostają w bezpośrednim związku z pozyskaniem środka trwałego (wiążą się z pozyskaniem potencjalnego źródła finansowania tej budowy),*
- *koszty obsługi prawnej nie stanowią kosztów obsługi zobowiązań zaciągniętych na pozyskanie środka trwałego; zobowiązanie (kredyt) nie zostało jeszcze zaciągnięte i brak pewności czy w ogóle zobowiązanie powstanie (np. w wyniku negatywnych wniosków płynących z analizy prawnej umowy jednostka może odstąpić od jej zawarcia).*

- 6.65. W przypadku umowy, na podstawie której pozyskano środek trwały, wyrażonej w walucie obcej lub zawierającej inne warunki, które mają wpływ na wysokość ostatecznie płaconej ceny ustalenia wymaga, czy jednostka zobowiązana jest do odrębnego ujęcia wbudowanego instrumentu pochodnego w myśl przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych⁵⁾. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie

⁵⁾ Dotyczy to jednostek, które w myśl ustawy zobowiązane są do stosowania rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych, lub nie skorzystały z przysługującego im prawa do jego niestosowania.

instrumentów finansowych obowiązku takiego nie ma, w szczególności wtedy, gdy walutą, w jakiej wyrażono cenę środka trwałego jest:

- a) waluta, w której jedna z ważnych dla wykonania postanowień umowy stron osiąga większość przychodów i ponosi większość kosztów (waluta funkcjonalna), lub
- b) waluta, w której zwyczajowo i powszechnie na rynkach międzynarodowych zawierane są umowy na dostawę określonych towarów lub usług, lub
- c) waluta, w której powszechnie na rynku krajowym zawierane są umowy na dostawę określonych dóbr lub usług.

Jeżeli natomiast istnieje obowiązek wyodrębnienia wbudowanego instrumentu pochodnego, wówczas instrument wbudowany podlega wycenie w wartości godziwej oraz odrębnemu ujęciu w bilansie. Skutki wyceny wbudowanego instrumentu pochodnego (kilku wbudowanych instrumentów pochodnych) w wartości godziwej są ujmowane w przychodach lub kosztach finansowych jako zysk/strata z aktualizacji wyceny inwestycji. Natomiast kwotę ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, w jakiej środek trwały zostanie ujęty w księgach rachunkowych ustala się uwzględniając warunki, jakie obowiązywały na dzień zawarcia umowy, zawierającej wbudowany instrument pochodny (lub kilka wbudowanych instrumentów pochodnych).

Jeżeli jednostka nie stosuje przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych, nie ma wymogu wyodrębnienia wbudowanego instrumentu pochodnego.

- 6.66. Jeżeli umowa, na podstawie której pozyskano środek trwały, podlegała zabezpieczeniu, które spełnia warunki transakcji zabezpieczającej (zabezpieczenie planowanej transakcji lub uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania jednostki do nabycia aktywów po ustalonej cenie) określonej w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych, wówczas na dzień ujęcia środka trwałego w księgach rachunkowych jego cenę nabycia lub koszt wytworzenia koryguje się o skutki wyceny instrumentu zabezpieczającego w części stanowiącej w pełni efektywne zabezpieczenie (w trakcie trwania transakcji zabezpieczającej skutki te były ujmowane w kapitale z aktualizacji wyceny).
- 6.67. Jeżeli zabezpieczeniu podlegała wartość godziwa zobowiązania lub płatności przepływów pieniężnych z tytułu pozyskania środka trwałego (w okresie trwania tej budowy), wówczas skutki zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego, stanowiącej w pełni skuteczne zabezpieczenie, korygują odpowiednio cenę nabycia (lub koszt wytworzenia) środka trwałego w budowie w momencie, w którym zabezpieczany czynnik ryzyka wywiera wpływ na tę cenę (odpowiednio jest to dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania, dzień bilansowy lub dzień spłaty zobowiązania zaciągniętego w związku z budową środka trwałego).

- 6.68. Jeżeli jednostka nie stosuje przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych, wówczas skutki wyceny transakcji zabezpieczającej ujmuje się jako koszt lub przychód finansowy wpływający na bieżący wynik finansowy.
- 6.69. Ze względu na zróżnicowaną charakterystykę możliwych do zaciągnięcia zobowiązań finansujących pozyskanie środka trwałego oraz różnorodność finansowanych aktywów (wyrażającą się odmienną formą, technologią wykonania, wymaganiami proceduralnymi, itd.), zasady przypisywania kosztów finansowania zewnętrznego do określonego obiektu środka trwałego wymagają każdorazowo indywidualnej oceny jednostki.
- 6.70. Jeżeli zaciągnięto kredyt, pożyczkę, lub inne zobowiązanie w celu finansowania, jednego określonego środka trwałego (np. budowy budynku), wówczas bezspornie takie zobowiązania uznaje się za finansujące środki trwałe i przypisuje koszty i przychody tego finansowania zewnętrznego do właściwego środka trwałego.
- 6.71. Jeżeli zaciągnięto kredyt, pożyczkę lub inne zobowiązanie w celu finansowania zbioru środków trwałych (np. wyposażenia hali w maszyny), wówczas poniesione koszty finansowania zewnętrznego dotyczą finansowania kilku różnych obiektów środków trwałych. Koszty te rozlicza się między finansowane obiekty inwentarzowe na zasadach ogólnych, stosując odpowiednie klucze rozliczeniowe (np. proporcjonalnie do planowanych nakładów na poszczególne środki trwałe, proporcjonalnie do wartości rzeczywiście poniesionych nakładów na poszczególne środki trwałe).
- 6.72. W przypadku, gdy kredyt, pożyczka lub inne zobowiązanie finansuje pozyskanie środków trwałych jak i działalność bieżącą – wydzielenia wymaga część zobowiązania finansującego środki trwałe. Pomocą przy ustaleniu kwoty tego zobowiązania może być odpowiedź na pytanie: jaką kwotę środków pieniężnych jednostka musiałaby pożyczyć na finansowanie pozyskania środka trwałego, gdyby zabrakło tego źródła finansowania i jakie poniosłaby w związku z tym koszty finansowania? Pozostała część kosztów, która nie dotyczy finansowania środka trwałego, obciąża koszty finansowe okresu ich poniesienia.
- 6.73. Zazwyczaj zobowiązaniami finansowane są znaczące nakłady na pozyskanie zbioru środków trwałych powiązanych ze sobą np. ze względu na technologię wytwarzania, ich przeznaczenie, lub pełnione funkcje, co jest konsekwencją zorganizowanego działania, w efekcie którego powstaje wiele obiektów środków trwałych. Przy ustalaniu kosztów finansowania zewnętrznego poszczególnych środków trwałych wchodzących w skład tego zbioru uwzględnienia wymagają okresy ich finansowania oraz zasady wyceny instrumentów finansowych określone w ustawie lub rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych. Jeżeli pozyskanie jest finansowane jednocześnie przez kilka kredytów, pożyczek lub innych zobowiązań, wówczas kwotę kosztów finansowania

zewnętrznego, która zwiększa wartość początkową poszczególnych środków trwałych, ustala się za pomocą średniej ważonej wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego dotyczących danego przedsięwzięcia.

Przykład. 1 kwietnia 20X2 roku jednostka rozpoczęła budowę nowej hali fabrycznej. Planuje się, że budowa zostanie zrealizowana w ciągu pięciu lat, zaś jej koszty wyniosą ok. 6 mln zł. Całkowite koszty finansowania zewnętrznego (odsetek od kredytów i obligacji) wyniosły na 31 grudnia 20X2:

<i>Źródło finansowania</i>	<i>Oprocentowanie w skali roku</i>	<i>Kwota zadłużenia</i>	<i>Udział okresu finansowania w skali roku</i>	<i>Kwota odsetek</i>
- obligacje	5,5%	2 500 000	1	137 500
- kredyt bankowy A	6%	2 000 000	¾	90 000
- kredyt bankowy B	7%	1 000 000	1	70 000
<i>Razem</i>	-	5 500 000	-	297 500

Harmonogram nakładów ponoszonych na środek trwały w budowie w roku 20X2:

<i>Data poniesienia nakładu</i>	<i>Kwota nakładów</i>
1 kwietnia 20X2	600 000
1 lipca 20X2	400 000
1 października 20X2	200 000
<i>Razem</i>	1 200 000

Wszystkie zobowiązania finansują budowę hali, a zatem koszty ich obsługi kwalifikują się do aktywowania w wartości początkowej środka trwałego. Stopę kapitalizacji oblicza się wg wzoru:

$$\text{stopa kapitalizacji} = \frac{\text{całkowite koszty finansowania}}{\text{średni ważony poziom zadłużenia}} = \frac{297\,500}{2\,500\,000 + 1\,000\,000 + (2\,000\,000 \times 3/4)} = 5.95\%$$

Koszty finansowania podlegające aktywowaniu ustala się jako iloczyn stopy kapitalizacji oraz średniego ważonego poziomu nakładów na środek trwały. A zatem koszty finansowania podlegające aktywowaniu wynoszą:

$$600\,000 \text{ zł} \times 5,95\% \times 9/12 = 26\,775 \text{ zł} \quad (\text{koszty finansowania od 1.04})$$

$$400\,000 \text{ zł} \times 5,95\% \times 6/12 = 11\,900 \text{ zł} \quad (\text{koszty finansowania od 1.07})$$

$$200\,000 \text{ zł} \times 5,95\% \times 3/12 = 2\,975 \text{ zł} \quad (\text{koszty finansowania od 1.10})$$

Razem: 41 650 zł

- 6.74. Środki pieniężne pochodzące z kredytu lub pożyczki finansujących budowę wielu środków trwałych mogą być postawione do dyspozycji jednostki nie od razu, ale stopniowo np. po zakończeniu pewnego etapu prac, kiedy zakończono budowę części środków trwałych. W przypadku takim koszty finansowania zwiększą wartość początkową tylko tych środków trwałych, których budowa wymaga dokończenia, lub których budowa będzie realizowana w przyszłości.

Rozpoczęcie kapitalizacji

6.75. Kapitalizacja (aktywowanie) kosztów finansowania zewnętrznego następuje od momentu jednoczesnego spełnienia przez jednostkę następujących warunków:

- a) zaciągnięto zobowiązanie na pozyskanie środka trwałego,
- b) poniesiono koszty finansowania zewnętrznego tego zobowiązania,
- c) udokumentowano rozpoczęcie budowy (patrz pkt 6.40).

Przykład. Jednostka podjęła działania zmierzające do budowy nowego zakładu produkcyjnego. W tym celu zaciągnęła kredyt a pożyczone środki pieniężne wpłynęły na rachunek bankowy jednostki. Okazało się jednak, że przedłużają się formalności warunkujące rozpoczęcie budowy. Mimo, że budowa jeszcze fizycznie się nie rozpoczęła, to koszty poniesione w związku z zaciągnięciem kredytu (np. prowizja za udzielenie kredytu, odsetki i różnice kursowe) zostaną aktywowane i powiększą wartość początkową budowanego obiektu. Jest to uzasadnione tym, iż są to koszty pozostające w bezpośrednim związku z budową ściśle określonego środka trwałego, przy czym moment rozpoczęcia budowy nie oznacza wyłącznie fizycznego rozpoczęcia prac. Do okresu budowy zalicza się również czas, w którym trwają czynności administracyjne niezbędne do rozpoczęcia budowy (np. ubieganie się o pozwolenie na budowę, dokonywanie tzw. uzgodnień, prace geodezyjne i architektoniczne itp.).

Przykład. Jednostka podjęła działania zmierzające do budowy budynku na własnym gruncie. W tym celu zaciągnęła kredyt a pożyczone środki pieniężne zostały postawione do jej dyspozycji. Jednostka niezwłocznie podjęła działania związane z faktyczną realizacją budowy nieruchomości, zlecając architektowi dokonanie zmian w projekcie, co spowodowało przesunięcie w czasie rozpoczęcia prac budowlanych. W takim przypadku koszty kredytu (prowizja, odsetki) od samego początku powiększą wartość początkową budowanej nieruchomości.

Zawieszenie kapitalizacji

6.76. Jednostka zawiesza aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego w dłuższym okresie, w którym zawiesiła prace związane z wytwarzaniem środka trwałego. Jednostka nie zawiesza aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego, jeżeli tymczasowe zawieszenie prac stanowi niezbędną część procesu budowy środka trwałego (tzw. przerwy technologiczne).

Zakończenie kapitalizacji

6.77. Kapitalizacji (aktywowania) kosztów finansowania zewnętrznego zaprzestaje się w dniu udokumentowanego przyjęcia środka trwałego do użytkowania lub zaniechania jego budowy. Dlatego wycena zobowiązań finansujących środki trwale w kwocie wymagającej zapłaty lub w skorygowanej cenie nabycia (co dotyczy m.in. kredytów i pożyczek) następuje nie tylko na dzień bilansowy, ale również na dzień udokumentowanego przyjęcia do użytkowania środka trwałego finansowanego kredytem, pożyczką lub innym zobowiązaniem lub na dzień zaniechania jego budowy.

VII. Nakłady ponoszone w okresie użytkowania środka trwałego

Kryteria klasyfikacji nakładów na dotyczące ulepszenia lub bieżącego użytkowania środka trwałego

- 7.1. W okresie użytkowania środka trwałego ponoszone są nakłady skutkujące ulepszeniem lub warunkujące jego użytkowanie, które jednostka ujmuje:
- a) jako zwiększenie wartości początkowej środka trwałego – ulepszenie,
 - b) jako koszty okresu bieżącego użytkowania (eksploatacji) – remonty, konserwacje, przeglądy.
- 7.2. Nakłady zalicza się do dotyczących ulepszenia lub bieżącego użytkowania zależnie od:
- a) rodzaju przeprowadzanych prac lub czynności,
 - b) efektów wykonanych prac lub czynności mierzonych wzrostem wartości użytkowej środka trwałego.
- 7.3. Nakłady poniesione na środek trwały uznaje się za ulepszenie zwiększające jego wartość początkową, jeżeli spełnione są jednocześnie dwa warunki:
- a) przeprowadzane prace lub czynności mają charakter: przebudowy, rozbudowy, modernizacji lub rekonstrukcji obiektu środka trwałego (patrz pkt 7.12-7.15),
 - b) w wyniku tych prac oczekuje się wzrostu wartości użytkowej ulepszanego środka trwałego w stosunku do posiadanej uprzednio wartości użytkowej.

Wzrost wartości użytkowej środka trwałego wymaga odpowiedniego udokumentowania, wskazującego cechy wartości użytkowej, które ulegną zwiększeniu (patrz pkt 7.11).

- 7.4. Do ujęcia nakładów poniesionych na ulepszenie spełniających kryteria określone w pkt 7.3 stosuje się te same zasady, co do ujęcia nakładów składających się na wartość początkową środka trwałego (patrz pkt 6.36-6.77).

Wartość (w cenie sprzedaży netto) odzyskanych w trakcie ulepszenia i przyjętych do magazynu lub sprzedanych materiałów (np. blachy z modernizowanego dachu) pomniejsza koszt ulepszenia.

- 7.5. Nakłady poniesione w celu utrzymania założonego pierwotnie okresu użytkowania środka trwałego oraz jego wartości użytkowej, mierzonej np.: poziomem zdolności wytwórczych, jakością wytworzonych za jego pomocą produktów, kosztami eksploatacji, stanowią koszty bieżącego użytkowania (eksploatacji). Obciążają one koszty okresu, w którym je poniesiono. Do nakładów takich zalicza się przede wszystkim nakłady na konserwacje, przeglądy i remonty środków trwałych, w tym wymianę części.

- 7.6. Mimo, że niektóre rodzaje remontów mogą wymagać znacznych nakładów lub ich zakres jest znaczący, to nakłady te nie zwiększają wartości użytkowej środka trwałego, gdyż nie zmieniają się:
- a) jego parametry charakterystyczne,
 - b) jego parametry techniczne lub użytkowe, także wtedy, gdy do przeprowadzenia remontu wykorzystano nowocześniejsze materiały i części od pierwotnie użytych do budowy środka trwałego.
- 7.7. W celu prawidłowej klasyfikacji nakładów na dotyczące ulepszeń i bieżącego użytkowania jednostka powinna zapewnić sobie dostęp do wiedzy specjalistycznej związanej z określonym rodzajem środków trwałych, w tym w szczególności posiadanej przez własnych pracowników służb technicznych lub osób odpowiedzialnych za gospodarkę danym zbiorem środków trwałych.
- 7.8. Na kwalifikowanie nakładów ponoszonych w czasie użytkowania środka trwałego – do kosztów bieżących lub kosztów ulepszenia, wpływ wywierają także kryteria określające okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego. Jeżeli jednostka wyznaczając ten okres uwzględniła, że w jego trakcie poniesie nakłady na odtworzenie (wymianę) istotnych części składowych środka trwałego o krótszym okresie ekonomicznej użyteczności od pozostałych części składowych tego środka trwałego, wówczas nakłady poniesione na takie odtworzenie stanowić będą koszty okresu (patrz także pkt 8.26). Odtworzenie to nie przyczynia się bowiem do wydłużenia pierwotnie przyjętego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego. Jeżeli jednak jednostka określiła okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego na podstawie okresów użytkowania istotnych części składowych, o krótszym okresie ekonomicznej użyteczności względem pozostałych części składowych, wówczas nakłady na odtworzenie takiej części w toku użytkowania środka trwałego stanowić będą ulepszenie środka trwałego (patrz także pkt 8.26).

***Przykład.** Jednostka nabyła środek transportu (samochód), którego okres ekonomicznej użyteczności jest warunkowany okresem użytkowania silnika. Okres ekonomicznej użyteczności silnika jest mierzony w sposób pośredni, na podstawie możliwego przebiegu (wyrażonego w kilometrach) pojazdu odniesionego do średniego kilometrażu (przebiegu) rocznego pojazdu. Jednostka zamierza użytkować samochód do jego całkowitego zużycia. Określając okres ekonomicznej użyteczności tego środka trwałego ustaliła go na poziomie odpowiadającym przebiegowi 1 mln km. Zgodnie z danymi technicznymi i doświadczeniem silnik takiego pojazdu do czasu jego całkowitego zużycia jest w stanie dać napęd dla przebiegu 0,5 mln km. Po tym przebiegu jego eksploatacja staje się ekonomicznie nieopłacalna. Jednostka założyła zatem, że w okresie użytkowania samochodu nastąpi odtworzenie (wymiana) silnika, zwane potocznie remontem kapitalnym. Tym samym nakłady poniesione w toku użytkowania na remont kapitalny (odtworzenie) silnika będą ujmowane jako koszty okresu a nie jako ulepszenie wydłużające okres ekonomicznej użyteczności tego środka trwałego.*

W przypadku, gdyby jednostka określiła okres ekonomicznej użyteczności jako równoważnik przebiegu 0,5 mln km, wówczas koszty remontu kapitalnego (odtworzenia - wymiany) silnika ujmowane byłyby jako ulepszenie wydłużające okres ekonomicznej użyteczności tego środka trwałego (samochodu).

Ulepszenia środków trwałych

Poziom istotności i ulepszenia przeprowadzane etapami

7.9. Jednostka, decydując o zaliczeniu nakładów do ulepszenia, uwzględnia kryterium istotnej wartości początkowej środka trwałego, ustalone w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości. Jeżeli nakłady poniesione na ulepszenie danego obiektu są w skali roku niższe od istotnej wartości początkowej środka trwałego, wówczas uznaje się je za koszty bieżącej działalności (patrz pkt 4.28-4.32 oraz 8.29-8.32).

Przykład. Jednostka w zasadach (polityce) rachunkowości przyjęła, iż istotną wartość początkową środka trwałego wyznacza kwota 3 500 zł. W ciągu roku nakłady na ulepszenie środka transportu (samochodu), polegające na instalacji klimatyzacji wyniosły 2 800 zł. Ponieważ nie przekroczyły one progu 3 500 zł jednostka uznaje je za koszty bieżącej działalności.

7.10. Środek trwały może być ulepszany częściej niż raz w roku. Zdarza się także, że jedno ulepszenie środka trwałego trwa dłużej niż rok. Dlatego nakłady na każde ulepszenie zwiększają wartość początkową środka trwałego w momencie zakończenia całości prac wchodzących w zakres tego ulepszenia i ponownego włączenia obiektu do użytkowania. Jeżeli ten sam środek trwały stanowi w ciągu roku przedmiot dwóch lub więcej ulepszeń, to jego wartość początkową zwiększa się po włączeniu obiektu do użytkowania następującym po zakończeniu każdego ulepszenia.

Miary wartości użytkowej

7.11. Miarami wartości użytkowej środka trwałego mogą być w szczególności: okres użytkowania mierzony w latach lub w miesiącach, zdolność wytwórcza, jakość produktów uzyskiwanych przy pomocy środka trwałego, koszty eksploatacji przypadające na jednostkę czasu (patrz art. 31 ust. 1 ustawy), zmniejszenie zanieczyszczenia środowiska, zwiększenie bezpieczeństwa pracy, wyższy komfort przekładający się na wzrost ceny usług (np. czynsz, opłaty za nocleg), zwiększenie powierzchni użytkowej mierzonej w m².

Rodzaje ulepszeń

7.12. Rozbudowa to działanie, w wyniku którego następuje zmiana parametrów charakterystycznych środka trwałego połączona z rozszerzeniem zakresu obiektu inwentarzowego. W trakcie rozbudowy zmianie mogą ulec także parametry techniczne lub użytkowe istniejącego środka trwałego. W przypadku budynków parametrami charakterystycznymi są np.: kubatura,

powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość, bądź liczba kondygnacji. Specyficzną formą rozbudowy jest trwale dołączenie do środka trwałego części dodatkowych lub peryferyjnych, np. dołożenie automatycznego podajnika do urządzenia ksero, które wcześniej wymagało podawania ręcznego. Rozbudowa może przybierać formę adaptacji. Przez adaptację rozumie się działania mające na celu dostosowanie środka trwałego do nowych, zmienionych potrzeb. Np., w wyniku adaptacji budynek lub pomieszczenie będą wykorzystywane do innych celów niż dotąd, albo będą pełnić nową funkcję.

- 7.13. Przebudowa zmienia parametry techniczne lub użytkowe istniejącego środka trwałego, ale nie zmienia jego parametrów charakterystycznych. Przykładem może być przebudowa domu mieszkalnego na biurowiec lub odwrotnie. Innym przykładem przebudowy może być np. zamiana w pojeździe skrzyni biegów z ręcznej na automatyczną. Przebudowa może być połączona z modernizacją lub adaptacją (zwłaszcza w przypadku obiektów budowlanych). Jeżeli adaptacja zmienia sposób wykorzystania środka trwałego bez zmiany jego parametrów charakterystycznych, to spełnia definicję przebudowy.
- 7.14. Przez modernizację rozumie się unowocześnienie środka trwałego, polegające na dostosowaniu go do nowszych norm i standardów. W wyniku modernizacji poprawie mogą ulec zarówno parametry techniczne jak i użytkowe środka trwałego. Modernizacja, w wyniku której zmianie ulegają parametry charakterystyczne, techniczne lub użytkowe środka trwałego może stanowić jednocześnie jego rozbudowę lub przebudowę. Niektóre modernizacje obiektów budowlanych traktowane są przez prawo budowlane jako remonty⁶⁾, jednak dla celów ewidencji środków trwałych stanowią one ulepszenie.
- 7.15. Rekonstrukcja obiektu polega na odbudowie środka trwałego, który uprzednio przestał być zdalny do użytku (np. na skutek niekompletności), jednak nie zaprzestano jego ujmowania. Takie środki trwałe najczęściej mają wartość księgową netto równą zero, gdyż ich wartość początkowa została w pełni umorzona lub dokonano odpisów z tytułu trwałej utraty wartości. Rekonstrukcje czasami nazywane są remontami kapitalnymi, gdy dotyczą maszyn, urządzeń, pojazdów i aparatów, którym przywracane są cechy kompletności i zdalności do użytkowania. Gdy remonty kapitalne są odpowiednikiem rekonstrukcji (odbudowy) powodując przywrócenie środkom trwałym wartości użytkowej mierzonej okresem ekonomicznej użyteczności (na nowo ustalany), to tym samym spełniają definicję ulepszenia.
- Do rekonstrukcji nie muszą być użyte te same materiały, których użyto pierwotnie do budowy środka trwałego, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej (dotyczy to np. obiektów zabytkowych).

⁶⁾ Z ustawy *Prawo budowlane* wycofano pojęcie modernizacji.

- 7.16. Nakłady na zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego poniesione przed jego oddaniem do użytkowania (np. środka trwałego zakupionego jako używanego) zwiększają wartość początkową, w której obiekt inwentarzowy będzie ujęty w ewidencji środków trwałych.

Ulepszenie obcego środka trwałego

- 7.17. Nakłady poniesione przez jednostkę na ulepszenie obcego środka trwałego, użytkowanego np. na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego, stanowią odrębny obiekt środków trwałych jednostki – „ulepszenie obcego środka trwałego” – pod warunkiem, że sprawuje ona nad nim kontrolę. Za ulepszenie obcego środka trwałego uznaje się również nakłady poniesione przez posiadacza samoistnego (pod warunkiem, że spełniają definicję ulepszenia, a nie remontu czy bieżącej konserwacji – patrz pkt 7.19-7.23). Po uzyskaniu prawa własności dotychczasowy posiadacz samoistny ustala wartość początkową tego środka trwałego w wysokości sumy ceny jego nabycia i nieumorzonych części uprzednio poniesionych kosztów ulepszenia.
- 7.18. Ulepszenie środka trwałego przyjętego do użytkowania na podstawie umowy leasingu finansowego zwiększa wartość początkową tego środka trwałego.

Nakłady na bieżącą eksploatację

Konserwacje a remonty

- 7.19. Konserwacja środków trwałych ma na celu utrzymanie sprawności technicznej środka trwałego lub jego części; cechuje ją mniejszy zakres prac niż remont. Konserwacje mają charakter prewencyjny, zapobiegają remontom środków trwałych.

Przykład. Konserwację stanowi wymiana paska rozrządu w silniku samochodowym. Dzięki terminowej wymianie paska unika się poważnej awarii silnika, a tym samym o wiele większych nakładów. Inne prace konserwacyjne w pojazdach to wymiana oleju i filtrów, klocków i tarcz hamulcowych, zespołu sprzęgła, amortyzatorów, tłumików, a więc tych części zamiennych, których nawet prawidłowe funkcjonowanie i tak wiąże się ze zużyciem znacząco szybszym, niż okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego.

- 7.20. Remont to wykonywanie robót polegających na przywróceniu stanu pierwotnego istniejącego środka trwałego, w jakim został on wprowadzony do ewidencji środków trwałych, które nie stanowią bieżącej konserwacji. Remont nie staje się ulepszeniem w razie stosowania do remontu materiałów innych – także lepszych, niż zawartych w środku trwałym, w momencie jego przyjęcia do użytkowania, o ile nie powoduje to istotnej zmiany wartości użytkowej środka trwałego.

Remonty bieżące (typowe, awaryjne)

- 7.21. Nakłady na remonty bieżące (typowe, awaryjne) traktowane są jako koszty okresu, w którym zostały poniesione. Remonty bieżące (awaryjne) to najczęściej występujący w jednostkach rodzaj remontów.
- 7.22. Rodzajem remontów typowych są remonty okresowe, a więc takie, które są powtarzane regularnie. Okres międzyremontowy mierzony jest w jednostkach czasu lub pracy wykonanej przez środek trwały (kilometry, maszynogodziny itd.). Okresy międzyremontowe oraz zakres remontu okresowego zazwyczaj ustala producent środka trwałego. Koszty remontów okresowych mogą być rozliczane przez cały okres międzyremontowy (jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów), w zależności od przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

Remonty nadzwyczajne

- 7.23. Remonty nadzwyczajne to remonty, które mają za zadanie usunięcie niekorzystnych skutków jakie na środek trwały wywarły nagle i nieprzewidziane zdarzenia, w tym także losowe. Do zdarzeń takich zalicza się m.in. uszkodzenia środków trwałych przez powodzie, pożary, wybuchy, trzęsienia ziemi, wypadki samochodowe, gradobicie, wichury, nawałnice itd. Remonty nadzwyczajne mają na celu usuwanie skutków zniszczeń spowodowanych przez nieprzewidziane zdarzenia, nie zaś skutków zużycia środków trwałych spowodowanych ich użytkowaniem lub oddziaływaniem czynników zewnętrznych. Nakłady na remonty nadzwyczajne, które przeprowadza się w celu usunięcia skutków zdarzeń losowych ujmowane są jako pozostałe koszty operacyjne. Zdarzenie losowe, w wyniku którego następuje zniszczenie środka trwałego może spowodować konieczność jego rekonstrukcji, częściowej likwidacji lub likwidacji (patrz pkt 9.5-9.12 oraz 9.14-9.20). Kosztów poniesionych w związku z likwidacją lub odbudową środka trwałego nie kwalifikuje się już do remontów nadzwyczajnych.

Części

- 7.24. Części zakupione w celu wykorzystania do konserwacji, remontu lub ulepszenia środka trwałego co do zasady są uznawane za składnik aktywów obrotowych (zapasów).
- 7.25. Wartość części zużytych na potrzeby konserwacji i typowych remontów środków trwałych obciąża koszty okresu i nie zwiększa wartości początkowej środków trwałych.
- 7.26. Wartość części zużytych w ramach ulepszenia środka trwałego zwiększa koszty ulepszenia, a następnie wartość początkową środka trwałego.
- 7.27. Wartość (w cenie sprzedaży netto) odzyskanych w trakcie remontu i przyjętych do magazynu lub sprzedanych części (materiałów) odnosi się na pozostałe przychody operacyjne.

VIII. Amortyzacja środka trwałego

Pojęcie amortyzacji

- 8.1. Amortyzacja (odpis amortyzacyjny) środka trwałego to koszt odzwierciedlający planowe, stopniowe i systematyczne rozłożenie w czasie wartości podlegającej amortyzacji, następujące na skutek używania środka trwałego lub upływu czasu przez okres jego ekonomicznej użyteczności. Amortyzacja, w przeciwieństwie do utraty wartości, odzwierciedla stopniowe wykorzystanie potencjału korzyści ekonomicznych właściwych danemu obiektowi inwentarzowemu, a nie utratę całości lub części tego potencjału. Amortyzację z reguły nalicza się w ratach miesięcznych.
- 8.2. Odpisów z tytułu utraty wartości środków trwałych dokonuje się zgodnie z regulacjami KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”.
- 8.3. Wysokość odpisów amortyzacyjnych obiektu inwentarzowego przypadająca na jednostkę czasu użytkowania zależy od ustalonych na moment przyjęcia środka trwałego do użytkowania:
- wartości podlegającej amortyzacji – patrz pkt 8.5-8.8,
 - okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego pkt 4.9-4.13,
 - metody amortyzacji – patrz pkt 8.9-8.13.

Ustalenie kwoty odpisu amortyzacyjnego środka trwałego następuje na dzień jego przyjęcia do użytkowania i wymaga udokumentowania. Zgodnie z regulacjami art. 31 ust. 2 ustawy, amortyzacji nie podlegają grunty, z wyjątkiem służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową oraz dzieła sztuki i obiekty muzealne, gdyż mimo upływu czasu obiekty te nie tracą na wartości.

- 8.4. O ile w standardzie nie wskazano inaczej, zapisy tego rozdziału stosuje się odpowiednio do umorzenia lub odpisów umorzeniowych, o których mowa w pkt 3.8.

Wartość podlegająca amortyzacji (w tym koszty likwidacji, rekultywacji)

- 8.5. Wartość środka trwałego podlegająca amortyzacji to wartość księgowa brutto obiektu inwentarzowego, o której mowa w pkt 3.6, pomniejszona o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości oraz o wartość istotnej pozostałości środka trwałego.
- 8.6. Wartość pozostałości środka trwałego to szacowana przez jednostkę cena sprzedaży netto możliwa do uzyskania w momencie jego przewidywanego rozchodu (np. planowanej sprzedaży, likwidacji), ustalona na dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Wartość pozostałości środka trwałego jest pomijana, jeżeli zgodnie z przyjętymi przez jednostkę kryteriami można ją uznać za nieistotną.

Przykład. Jednostka kupiła samochód osobowy za cenę nabycia 400 000 zł. Przewidywany okres ekonomicznej użyteczności samochodu w jednostce określono na 5 lat. Po tym czasie samochód będzie sprzedany, zaś przewidywana cena sprzedaży netto jaką będzie można uzyskać za niego wynosi 150 000 zł. Zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości, pozostałość ma istotną wartość, jeżeli przekracza 15% wartości początkowej środka trwałego. Przewidywana cena sprzedaży netto została uznana za kwotę istotną (stanowi bowiem 37,5% ceny nabycia), a zatem wartość samochodu podlegającą amortyzacji uwzględnia wartość istotnej pozostałości środka trwałego i wynosi 250 000 zł (400 000 zł - 150 000 zł).

Przykład. Jednostka kupiła samochód osobowy za cenę nabycia 70 000 zł. Przewidywany okres ekonomicznej użyteczności samochodu w jednostce został określony na 10 lat. Po tym czasie samochód będzie sprzedany, zaś przewidywana cena sprzedaży netto jaką będzie można uzyskać za samochód wynosi 8 400 zł. Zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości, wartość istotnej pozostałości rozpoznaje się jeśli przekracza 15% wartości początkowej środka trwałego. Oczekiwana cena sprzedaży netto została uznana za wartość nieistotną (stanowi 12% ceny nabycia). Wartość samochodu podlegającą amortyzacji, określono na poziomie ceny nabycia.

- 8.7. Cenę sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego szacuje się w wysokości bieżącej ceny sprzedaży netto takich samych lub podobnych przedmiotów, będących w stanie i w wieku, jakimi – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – będzie się charakteryzował dany środek trwały w momencie jego przewidywanego rozchodu. Ustalając cenę sprzedaży netto w rozumieniu art. 28 ust. 5 ustawy, jednostka kieruje się zapisami pkt 6.14-6.15 standardu, a zarazem uwzględnia przewidywane koszty, których poniesienie będzie konieczne dla doprowadzenia rozchodu do skutku. Wszelkie szacunki przeprowadza się na podstawie bieżącego stanu wiedzy i dostępnych technologii.
- 8.8. Jeżeli przewidywane koszty związane z rozchodem środka trwałego przewyższają oczekiwane korzyści z jego sprzedaży (lub jego pozostałości) na moment przewidywanego rozchodu, wówczas wartość istotnej pozostałości środka trwałego wynosi zero.

Metody amortyzacji

- 8.9. Wybrana metoda amortyzacji, poprzez sposób rozłożenia w czasie wartości środka trwałego podlegającego amortyzacji, odzwierciedla sposób i tryb czerpania z niego korzyści. Można stosować różne metody amortyzacji do poszczególnych grup, podgrup, rodzajów i obiektów inwentarzowych.
- 8.10. Ustawa nie przesądza metod amortyzacji jakie powinna stosować jednostka. Należy to do decyzji jednostki. W praktyce najczęściej stosowane są:
- a) metoda liniowa,
 - b) metoda degresywna (określana również jako metoda amortyzacji przyspieszonej lub metoda amortyzacji malejącej),
 - c) metoda naturalna (określana również jako metoda jednostek produkcji lub metoda zróżnicowanego odpisu).

- 8.11. Metoda liniowa polega na równomiernym rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji przez okres jego użytkowania. Metodę tę stosuje się najczęściej do nieruchomości.
- 8.12. Metoda degresywna amortyzacji polega na takim rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji, że odpisy amortyzacyjne w początkowych okresach użytkowania środka trwałego są wyższe od przeciętnych (ustalanych metodą liniową) i stopniowo maleją. Metodę tę stosuje się najczęściej do takich maszyn, urządzeń i środków transportu, które w początkowych okresach użytkowania podlegają szybszemu zużyciu (zwłaszcza tzw. zużyciu moralnemu) niż w okresach późniejszych. Metoda degresywna amortyzacji pozwala m.in. skompensować zmniejszającymi się w czasie kosztami amortyzacji potencjalnie wyższe koszty eksploatacji środka trwałego w późniejszych okresach jego użytkowania, wynikające z wyższych kosztów remontów.
- 8.13. Metoda naturalna amortyzacji polega na odpisywaniu podlegającej amortyzacji wartości środka trwałego proporcjonalnie do wykorzystania jego potencjału użytkowego. Warunki stosowania metody naturalnej są następujące:
- a) ustalenie łącznego potencjału użytkowego środka trwałego i jednostki jego miary,
 - b) wiarygodny pomiar wykorzystania potencjału w danym okresie (np. miesiącu) za pomocą przyjętej jednostki miary.

Metoda naturalna umożliwia najdokładniejsze odzwierciedlenie zużywania się potencjału ekonomicznego danego środka trwałego – głównie maszyn, urządzeń i środków transportu. Pozwala również na bezpośrednie odzwierciedlenie skutków czasowego wyłączenia środka trwałego z użytkowania m.in. na skutek jego wykorzystania tylko w okresie sezonu (patrz pkt 8.25).

Stawki (stopy) amortyzacji

- 8.14. Po ustaleniu wartości podlegającej amortyzacji, okresu ekonomicznej użyteczności i metody amortyzacji ustala się stawkę (kwotową) lub stopę (procentową) amortyzacji środka trwałego. Stopa (stawka) amortyzacji jest wielkością szacunkową. Stawkę i stopę amortyzacji można zaokrąglić do liczb całkowitych.
- 8.15. W przypadku stosowania metody liniowej odpisy amortyzacyjne są dokonywane w takiej samej kwocie w każdym kolejnym okresie, za pomocą ustalonej stawki bądź stopy amortyzacji. Stawkę lub stopę amortyzacji można określić w odniesieniu do roku lub miesiąca, przy czym miesięczna stawka amortyzacji stanowi iloraz stawki rocznej i dwunastu miesięcy, z zastrzeżeniem pkt 8.24-8.25.

8.16. Stopę (%) amortyzacji liniowej ustala się za pomocą wzoru:

$$A_{\%} = \frac{100\%}{N}$$

gdzie:

$A_{\%}$ – stopa amortyzacji liniowej

N = ilość (liczba) lat amortyzacji (okres ekonomicznej użyteczności)

8.17. Roczna stawkę (kwotę) amortyzacji liniowej ustala się za pomocą wzoru:

$$A_t = \frac{WA}{N}$$

gdzie:

A_t – roczna kwota amortyzacji liniowej

WA – wartość podlegająca amortyzacji

N = ilość (liczba) lat amortyzacji (okres ekonomicznej użyteczności)

8.18. Przy stosowaniu metody degresywnej odpisy amortyzacyjne mogą być dokonywane:

- a) metodą malejącego salda,
- b) metodą sumy cyfr rocznych (określaną również jako metoda degresywna uproszczona lub metoda SOYD – ang. *Sum Of Years' Digits*),
- c) metodą degresywno-liniową (przewidzianą w przepisach podatkowych),
- d) innymi metodami.

8.19. Stopę (%) amortyzacji degresywnej metodą malejącego salda ustala się jako iloczyn stopy amortyzacji liniowej i wskaźnika przyspieszającego według wzoru:

$$A_{d\%} = A_{\%} \times d$$

gdzie:

$A_{d\%}$ – stopa amortyzacji degresywnej malejącego salda

$A_{\%}$ – stopa amortyzacji liniowej

d – wskaźnik przyspieszający

Wskaźnik przyspieszający jest ustalany w wysokości pozwalającej na jak najdokładniejsze odzwierciedlenie szybszego konsumowania korzyści ekonomicznych z danego środka trwałego w początkowych okresach jego użytkowania. Wskaźnik przyspieszający może być również ustalony w wysokości 1 – wówczas stopa amortyzacji degresywnej malejącego salda będzie równa stopie amortyzacji liniowej.

- 8.20. Na początek każdego roku ustala się nową stawkę (kwotę) amortyzacji z uwagi na malejącą wartość księgową netto środka trwałego; następuje to za pomocą wzoru:

$$A_i = A_{d\%} \times WN_i$$

gdzie:

A_i – kwota amortyzacji w roku i

$A_{d\%}$ – stopa amortyzacji degresywnej malejącego salda

WN_i – wartość księgową netto środka trwałego na początek roku i -tym pomniejszona o wartość istotnej pozostałości środka trwałego

Odpisy amortyzacyjne dokonywane metodą degresywną malejącego salda nie umożliwiają odpisanie pełnej wartości środka trwałego podlegającego amortyzacji. Dlatego po zakończeniu okresu użytkowania środka trwałego, jego pozostałą wartość księgową netto odpisuje się jednorazowo w ciężar kosztów amortyzacji.

- 8.21. Stopę amortyzacji degresywnej metodą degresywną uproszczoną (sumy cyfr rocznych) ustala się według wzoru:

$$A_{s\%} = \frac{N + (1 - t)}{\frac{N(N + 1)}{2}}$$

gdzie:

$A_{s\%}$ – stopa amortyzacji degresywnej metodą sumy cyfr rocznych

N – ilość (liczba) lat amortyzacji (okres ekonomicznej użyteczności)

t – kolejny rok, za który ustalana jest stopa amortyzacji (to jest 1 dla roku 1, 2 – dla roku 2, itd.)

Stopa amortyzacji degresywnej ustalona metodą sumy cyfr rocznych zmienia się (zmniejsza) w każdym kolejnym roku użytkowania środka trwałego. Wynikającą z niej stawkę amortyzacji ustala się jako iloczyn stopy amortyzacji rocznej dla danego roku i wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji.

Metoda degresywna uproszczona (sumy cyfr rocznych) pozwala na całkowite rozliczenie podlegającej amortyzacji wartości środka trwałego przez okres jego użytkowania.

- 8.22. W przypadku stosowania metody degresywno-liniowej amortyzacji stopę i stawkę amortyzacji ustala się analogicznie jak przy metodzie amortyzacji degresywnej malejącego salda, ale stosuje się ją tylko do czasu, w którym stawka amortyzacji wynikająca z tej metody zrówna się bądź będzie niższa od kwoty odpisu, jaka byłaby ustalona gdyby stosowano metodę liniową. Począwszy od tego okresu jednostka ustala stawkę amortyzacji metodą liniową.
- 8.23. Przy stosowaniu metody naturalnej odpisy amortyzacyjne ustala się jako iloczyn stawki amortyzacyjnej i ilości wykonanych jednostek produkcji lub innej miary wykorzystanego potencjału użytkowego (np. wykorzystanego czasu pracy w okresie).

8.24. Stawkę amortyzacji naturalnej ustala się w trzech etapach:

- a) po przyjęciu środka trwałego do użytkowania i przyjęcia dla niego metody amortyzacji naturalnej, określa się potencjał użytkowy środka trwałego mierzony liczbą (ilością) jednostek produkcji lub czasem pracy,
- b) ustala się stawkę jednostkową amortyzacji przypadającą na jednostkę produkcji/czasu pracy według wzoru:

$$A_s = \frac{WA}{X}$$

gdzie:

A_s – stawka amortyzacji naturalnej

X – ilość (liczba) jednostek produkcji lub czas pracy środka trwałego dostępne w okresie jego ekonomicznej użyteczności

WA – wartość środka trwałego podlegająca amortyzacji

- c) kwotę amortyzacji w danym okresie (miesiącu, kwartale, roku) ustala się jako iloczyn stawki amortyzacji i ilości (liczby) jednostek produkcji wytworzonych w danym okresie przy wykorzystaniu danego środka trwałego lub czasu pracy przepracowanego w danym okresie przez środek trwały, według wzoru:

$$A_i = A_s \times X_i$$

gdzie:

A_i – kwota amortyzacji w okresie i

A_s – stawka amortyzacji naturalnej

X_i – ilość (liczba) produkcji wytworzonej w okresie i lub czas pracy przepracowany w okresie i przez dany środek trwały

Sezonowość

8.25. W przypadku sezonowego wykorzystywania środka trwałego zaleca się stosowanie metody amortyzacji naturalnej. Sezonowość dotyczy tych obiektów środków trwałych, które podlegają sezonowemu wykorzystaniu np. maszyny budowlane lub pojazdy służące odśnieżaniu, a nie ogółu środków trwałych jednostki.

Przykład. Cukrownia, której działalność ma charakter sezonowy, amortyzuje maszyny i urządzenia produkcyjne metodą amortyzacji naturalnej. Tym samym ujmuje koszty amortyzacji maszyn i urządzeń jedynie w miesiącach, w których prowadzi produkcję. Środki trwałe wykorzystywane na potrzeby działalności nieprodukcyjnej Cukrowni (np. budynek biurowy), która jest realizowana niezależnie od kampanii cukrowniczych podlegają amortyzacji na zasadach ogólnych.

Przykład. Aquapark posiada urządzenia zewnętrzne, stanowiące środki trwałe użytkowane jedynie od 15 maja do 30 września. Mimo, że Aquapark funkcjonuje przez cały rok to urządzenia zewnętrzne są wykorzystywane sezonowo. Aquapark może zastosować do tych urządzeń metodę amortyzacji naturalnej, dokonując odpisów amortyzacyjnych tylko w okresach ich faktycznego wykorzystywania, podczas gdy pozostałe środki trwałe tej jednostki będą podlegały odpisom amortyzacyjnym przez cały rok.

Amortyzacja uwzględniająca różny okres użytkowania części składowych, dodatkowych lub peryferyjnych obiektu środka trwałego

8.26. Przy ustalaniu okresu użytkowania i stawki amortyzacji środka trwałego, w skład którego wchodzi części składowe, dodatkowe lub peryferyjne, jednostka może uwzględnić zróżnicowanie okresu ekonomicznej użyteczności poszczególnych części lub sposobu konsumowania wynikających z nich korzyści ekonomicznych. W takim przypadku jednostka:

- a) określa co w ramach obiektu stanowi części składowe, dodatkowe i peryferyjne,
 - b) wyodrębnia w ramach ewidencji środków trwałych każdą wydzieloną część składową, dodatkową i peryferyjną, nadając jej podnumer inwentarzowy (patrz pkt 5.4).
 - c) ustala dla środka trwałego stawkę lub stopę amortyzacji, stanowiącą wypadkową stawek (stóp) amortyzacji wyodrębnionych części składowych, dodatkowych i peryferyjnych.
- W przypadku metody linowej amortyzacji tak ustalona stawka lub stopa amortyzacji stanowi średnią ważoną stawek lub stóp amortyzacji wydzielonych części.

Przykład. Wartość początkowa środka trwałego wynosi 100 000 zł. W skład środka trwałego wchodzi: część składowa o wartości początkowej 75 000 zł oraz dwie części dodatkowe o wartości początkowej odpowiednio 10 000 zł i 15 000 zł. Zakłada się, że wartość pozostałości nie jest istotna. Jednostka określiła okres ekonomicznej użyteczności dla części składowej na 15 lat, zaś dla części dodatkowych odpowiednio 5 lat i 3 lata. Roczne kwoty odpisów amortyzacyjnych wyliczone dla części składowej środka trwałego i części dodatkowych wynoszą:

- Część składowa – 75 000 zł / 15 lat = 5 000 zł rocznie
- Część dodatkowa 1 – 10 000 zł / 5 lat = 2 000 zł rocznie
- Część dodatkowa 2 – 15 000 zł / 3 lata = 5 000 zł rocznie

RAZEM roczny odpis amortyzacyjny – 12 000 zł

Stawka amortyzacji rocznej – 12 000 zł / 100 000 zł x 100% = 12%.

W przykładzie, wymiana części dodatkowej 1 co 5 lat oraz wymiana części dodatkowej 2 co 3 lata traktowane są jako ulepszenie. Po dokonaniu ulepszenia jednostka powinna zweryfikować przyjętą stawkę amortyzacji, tak by odzwierciedlić zmianę warunków użytkowania środka trwałego.

Po wymianie części dodatkowej 2 od czwartego roku użytkowania środka trwałego jego wartość podlegająca amortyzacji wyniesie 115 000 zł, co przy zachowaniu dotychczasowego rocznego odpisu amortyzacyjnego 12 000 zł (założono, że ceny części dodatkowych nie ulegają zmianie w analizowanym okresie) daje stawkę amortyzacji $12\,000\text{ zł}/115\,000\text{ zł} = 10,4\%$.

W ten sposób łączne koszty amortyzacji w okresie 15 lat użytkowania środka trwałego wyniosą: $12\,000\text{ zł} * 15\text{ lat} = 180\,000\text{ zł}$.

Gdyby jednostka nie uwzględniła różnego okresu użytkowania poszczególnych części, stopa amortyzacji wyniosłaby 6,67%, ($100\%:15$) a stawka rocznej amortyzacji byłaby równa 6 667 zł. Koszty wymiany części dodatkowej 1 i 2 stanowiłyby koszty okresu (remont), w którym nastąpiła ich wymiana. W całym okresie użytkowania środka trwałego jednostka poniosłaby zatem koszty z tytułu:

- amortyzacji – 15 lat x 6 667 zł/rok = 100 000 zł
- wymiany części dodatkowej 1 = 2 * 10 000 zł = 20 000 zł
- wymiany części dodatkowej 2 = 4 * 15 000 zł = 60 000 zł

Łączne koszty użytkowania środka trwałego w okresie 15 lat wyniosłyby 180 000 zł, czyli tyle samo co w przypadku opisanym wcześniej. Jednak z uwagi na traktowanie wymiany części dodatkowych 1 i 2 jako remonty, koszty w poszczególnych okresach byłyby różne (chyba że jednostka rozliczałaby koszt remontów w czasie).

Odpisy amortyzacyjne od obiektów zbiorczych

- 8.27. Do środków trwałych stanowiących zbiorcze obiekty inwentarzowe (patrz rozdz. 5) stosuje się jedną stawkę lub stopę amortyzacji. W szczególności w przypadku zbiorczych obiektów inwentarzowych zespolonych rodzajowo, o istotnej wartości łącznej, zastosowanie zbiorczych odpisów amortyzacyjnych pozwala na równomierne rozłożenie w czasie istotnej łącznej wartości nakładów ponoszonych na środki trwałe o niskiej jednostkowej wartości (np.: zestawy meblowe lub zestawy narzędzi w jednostkach, które ponoszą istotne łączne nakłady na tego typu składniki aktywów).
- 8.28. Stawkę i stopę amortyzacji zbiorczych obiektów inwentarzowych ustala się jedną z metod, o których mowa w pkt 8.9-8.24. W przypadku zbiorczych obiektów zespolonych funkcjonalnie celowe jest stosowanie rozwiązania, o którym mowa w pkt 8.26.

Jednorazowy odpis wartości początkowej

- 8.29. Jednostka może przyjąć uproszczenie polegające na dokonaniu jednorazowego odpisu wartości początkowej obiektu inwentarzowego o niskiej jednostkowej wartości początkowej (niskocennego środka trwałego – patrz pkt 4.28-4.32), w terminie określonym dla rozpoczęcia amortyzacji (patrz pkt 8.33). Odpis ten stanowi koszt amortyzacji. Rozwiązanie takie jest zwyczajowo stosowane do takich środków trwałych, jak np.: urządzenia komputerowe, urządzenia biurowe, niektóre aparaty telefoniczne lub smartfony, sprzęt RTV, itp.
- 8.30. Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości poziom istotności, wyznaczający maksymalną wartość początkową obiektu inwentarzowego podlegającą jednorazowemu odpisaniu. Wartość początkowa oraz umorzenie środków trwałych podlegających jednorazowemu odpisaniu są ujmowane w ewidencji bilansowej środków trwałych.
- 8.31. Jednostka może określić dodatkowy poziom istotności, poniżej którego pozyskane rzeczowe składniki aktywów o cechach środków trwałych, ale niskiej jednostkowej wartości początkowej nie są uznawane za środki trwałe, a ich wartość w dniu oddania do użytkowania jest odpisywana w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej jako koszty zużycia materiałów. W razie potrzeby objęcia kontrolą takich składników majątku, podlegają one ujęciu w ewidencji pozabilansowej. Rozwiązanie to jest zwyczajowo stosowane do takich składników majątku jak: elektronarzędzia, proste aparaty fotograficzne, aparaty telefonii stacjonarnej, proste modele aparatów telefonii komórkowej (patrz pkt 4.28-4.29).
- 8.32. Jednostka może także wyznaczyć poziom wartości początkowej rzeczowych składników aktywów o cechach środków trwałych, ale tak niskiej jednostkowej wartości początkowej, iż objęcie takich przedmiotów kontrolą jest niezasadne. Wartość początkowa takich składników aktywów jest odpisywana w ciężar kosztów działalności operacyjnej jednostki

(koszty zużycia materiałów), a składniki te nie są objęte ani ewidencją bilansową ani ewidencją pozabilansową. Rozwiązanie to jest zwyczajowo stosowane do elementów wyposażenia o najniższej wartości typu: dziurkacze, zszywacze, kalkulatory, segregatory, doniczki, naczynia, itp.

Przykład. Jednostka w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości uznała, że podstawowym poziomem istotności wartości środków trwałych jest kwota wynikająca z ustawy o podatku dochodowym, wynosząca 3500 zł. Jednostka wprowadziła ponadto dodatkowe poziomy istotności wynoszące 1500 zł oraz 100 zł. Składniki majątkowe o wartości wyższej niż 3500 zł są uznawane za środki trwałe – obejmowane są ewidencją bilansową środków trwałych i podlegają amortyzacji na zasadach ogólnych. Składniki majątkowe o wartości powyżej 1500 zł, ale nie wyższej niż 3500 zł są uznawane za środki trwałe, obejmowane ewidencją bilansową środków trwałych z jednoczesnym dokonywaniem od nich jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów amortyzacji. Składniki majątkowe o wartości powyżej 100 zł, ale nie wyższej niż 1500 zł nie są uznawane za środki trwałe, ich wartość początkowa podlega odpisaniu w ciężar kosztów zużycia materiałów w momencie przekazania ich do użytkowania, ale z uwagi na potrzebę objęcia ich kontrolą podlegają jednocześnie ujęciu w ewidencji pozabilansowej. Rzeczowe składniki majątku o okresie użytkowania dłuższym niż rok, ale o wartości nieprzekraczającej 100 zł są odpisywane w ciężar kosztów zużycia materiałów i nie podlegają ewidencji bilansowej ani pozabilansowej.

Termin rozpoczęcia i zakończenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych

- 8.33. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych może rozpocząć się w miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania lub w miesiącu następującym po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania. Nie może to być jednak okres wcześniejszy ani późniejszy. Moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości.
- 8.34. Jednostka zaprzestaje dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło:
- a) zrównanie kwoty odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością środka trwałego podlegającą amortyzacji lub
 - b) przeznaczenie środka trwałego do sprzedaży, likwidacji lub rozchodu w inny sposób, potwierdzonego stanem faktycznym polegającym na zaprzestaniu użytkowania,
 - c) stwierdzenie niedoboru środka trwałego,
 - d) przekwalifikowanie środka trwałego do nieruchomości zaliczanych do inwestycji wycenianych w cenach rynkowych bądź inaczej określonej wartości godziwej,
 - e) postawienie jednostki w stan upadłości, z zastrzeżeniem pkt 8.37.
- 8.35. Przeznaczenie środka trwałego do sprzedaży, likwidacji lub innej formy rozchodu wymaga odpowiedniego udokumentowania. W tym przypadku jednostka przeprowadza test na utratę wartości takiego środka trwałego, a w razie potrzeby doprowadza jego wartość księgową netto

do niższej od niej ceny sprzedaży netto, jaka byłaby możliwa do uzyskania na dzień przeprowadzenia testu.

- 8.36. Czasowe wyłączenie środka trwałego z użytkowania, wynikające np. z przeprowadzenia remontu lub ulepszenia nie powoduje zawieszenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych.
- 8.37. Rozpoczęcie postępowania restrukturyzacyjnego bądź postawienie jednostki w stan likwidacji, nie stanowi przesłanki do zaprzestania amortyzacji środków trwałych, o ile działalność jednostki będzie kontynuowana.

Wznowienie odpisów amortyzacyjnych

- 8.38. Jeżeli zaprzestano dokonywania odpisów amortyzacyjnych wobec całkowitego umorzenia środka trwałego, tj. zrównania jego wartości podlegającej amortyzacji z łączną kwotą umorzenia i odpisów z tytułu utraty wartości, a następnie dokonano ulepszenia tego środka trwałego, powodującego wzrost jego wartości podlegającej amortyzacji powyżej zera, wówczas wznawia się jego amortyzację.
- 8.39. W przypadku wznowienia odpisów amortyzacyjnych wobec przeprowadzonego ulepszenia, jednostka weryfikuje okresy dalszego użytkowania środka trwałego oraz wartość istotną pozostałości środka trwałego, a tym samym weryfikuje stopę i stawkę amortyzacji.
- 8.40. Wznowienie odpisów amortyzacyjnych następuje w miesiącu udokumentowanego zakończenia ulepszenia środka trwałego lub w miesiącu następnym.
- 8.41. Wznowienie odpisów amortyzacyjnych może wynikać także z ustania przyczyn, dla których w okresach wcześniejszych dokonano odpisu z tytułu utraty wartości środka trwałego, a tym samym z odwrócenia tego odpisu w całości lub części, jak również z weryfikacji wartości istotnej pozostałości środka trwałego (patrz pkt 8.6-8.7).

Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji

- 8.42. Jednostka jest zobowiązana do systematycznej weryfikacji przyjętych okresów ekonomicznej użyteczności i stawek amortyzacji środków trwałych, nie później niż na koniec każdego okresu sprawozdawczego. Zweryfikowane stawki (stopy) amortyzacji stosuje się począwszy od nowego roku obrotowego (art. 32 ust. 3 ustawy). W zakres weryfikacji wchodzi także weryfikacja ceny sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego przyjętej na dzień ustalenia dotychczas stosowanego odpisu amortyzacyjnego. Wyniki przeprowadzonej weryfikacji mogą uzasadniać podwyższenie lub obniżenie stawki lub stopy amortyzacji.
- 8.43. Przesłankę do weryfikacji okresu i stawki amortyzacji stanowi w szczególności ulepszenie środka trwałego, dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości środka trwałego oraz dołączenie bądź odłączenie części dodatkowych lub peryferyjnych.

- 8.44. Zmiana okresu lub stawki amortyzacji (w tym wynikająca ze zmiany ceny sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego) stanowi zmianę szacunków w rozumieniu KSR nr 7 „*Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*” i nie powoduje korekty odpisów amortyzacyjnych ujętych w poprzednich okresach. Zgodnie z KSR nr 7 w tym przypadku ma zastosowanie podejście prospektywne.

IX. Zaprzestanie ujmowania środka trwałego

Ogólne zasady zaprzestania ujmowania środków trwałych

- 9.1. Jednostka zaprzestaje ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych na skutek jego rozchodu w rozumieniu pkt 3.11. Z chwilą rozchodu danego obiektu następuje zakończenie jego amortyzacji (por. pkt 8.34) wyłączenie z ewidencji środków trwałych i kasacja numeru inwentarzowego.
- 9.2. Wartość księgowa netto rozchodowanego środka trwałego, z wyłączeniem przekwalifikowania, wniesienia w formie aportu oraz wymiany w okresie gwarancji, obciąża bieżący wynik finansowy i stanowi element wyniku z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.

Sprzedaż lub nieodpłatne przekazanie

- 9.3. Zaprzestanie ujmowania środka trwałego następuje pod datą jego sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania.
- 9.4. Wartość księgową netto sprzedanego lub przekazanego nieodpłatnie środka trwałego odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Przychód ze sprzedaży ujmuje się w pozostałych przychodach operacyjnych, a wynik z takiej transakcji prezentuje się jako zysk lub stratę z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.

Likwidacja, niedobór środka trwałego

- 9.5. Objęty ewidencją środek trwały może utracić zdolność do użytkowania, lub jego użytkowanie jest nieopłacalne ze względu np. na fizyczne zużycie lub uszkodzenie, zużycie moralne wynikające z postępu technicznego, zmianę przepisów, zdarzenie losowe lub zmianę rodzaju prowadzonej przez jednostkę działalności. Wystąpienie tych okoliczności może uzasadniać dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości takiego środka trwałego (zgodnie z postanowieniami KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”) lub postawienie go w stan likwidacji.

- 9.6. Postawienie środka trwałego w stan likwidacji oznacza podjęcie udokumentowanej decyzji o wycofaniu środka trwałego z użytkowania oraz zaprzestania jego ujmowania w księgach rachunkowych i prowadzi do jego likwidacji polegającej na:
- fizycznym unicestwieniu (rozbiórka, demontaż, złomowanie), albo
 - wyłączeniu środka trwałego z ksiąg rachunkowych, bez przeprowadzania fizycznej likwidacji, albo
 - wykorzystaniu likwidowanego środka trwałego jako bazy (elementu konstrukcyjnego) nowego środka trwałego.
- 9.7. Postawiony w stan likwidacji środek trwały ujmuje się w ewidencji pozabilansowej do momentu jego fizycznej likwidacji, z zastrzeżeniem pkt 9.8.
- 9.8. Zaprzestanie ujmowania środka trwałego w ewidencji pozabilansowej mimo nie przeprowadzenia jego fizycznej likwidacji następuje wtedy, gdy jest to uzasadnione względami ekonomicznymi lub brakiem technicznych możliwości fizycznej likwidacji.
- Przykład.** Środek trwały sieciowy, którego trasa przebiega pod ziemią został trwale odłączony od sieci. Jednostka zaprzestaje jego użytkowania, ale przewód (rura) nadal pozostaje w gruncie. W takiej sytuacji, za moment zaprzestania ujmowania środka trwałego w księgach rachunkowych uznaje się trwałe odłączenie od sieci, zaś zaprzestanie ujmowania w ewidencji pozabilansowej następuje w dacie zgłoszenia wyłączenia przewodu z eksploatacji do Geodezyjnej Ewidencji Sieci Uzbrojenia Terenu, prowadzonej przez właściwego starostę.
- 9.9. Koszty poniesione w związku z likwidacją środka trwałego obciążają pozostałe koszty operacyjne i stanowią element wyniku na rozchodzie niefinansowych aktywów trwałych. Ewentualne odzyski z likwidacji środka trwałego (np. ze sprzedaży złomu) korygują wynik na rozchodzie niefinansowych aktywów trwałych.
- 9.10. Przyczyną likwidacji środka trwałego, może być uczynienie z niego elementu konstrukcyjnego nowego środka trwałego (patrz pkt 6.53-6.54). W takim przypadku jednostka przenosi wartość netto likwidowanego środka trwałego do środków trwałych w budowie pod datą udokumentowanego rozpoczęcia budowy nowego środka trwałego, którego bazę stanowi wcześniej użytkowany przez jednostkę środek trwały. Przeniesienie następuje tylko wtedy, gdy zostały spełnione łącznie dwa warunki:
- zaprzestano użytkowania dotychczasowego środka trwałego,
 - w wyniku poniesienia nakładów powstaje środek trwały o innej charakterystyce i przeznaczeniu, co powoduje przyjęcie do użytkowania po zakończeniu budowy nowego obiektu środka trwałego.

- 9.11. Likwidacja części składowej środka trwałego (określonej w pkt 4.17), w tym częściowa likwidacja budynku lub budowli, zgodnie z osądem jednostki może wymagać:
- likwidacji i zaprzestania ujmowania w księgach rachunkowych środka trwałego, jeżeli trwale przestaje on być kompletny i zdalny do użytkowania,
 - ujęcia skutków likwidacji części składowej analogicznie jak odłączenie części dodatkowej lub peryferyjnej opisane w pkt 9.14-9.17 lub
 - przeprowadzenia testów na utratę wartości środka trwałego zgodnie z KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*” i dokonania ewentualnego odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.

Przykład. Elementem konstrukcyjnym należącego do jednostki budynku jest przylegający do niego garaż. Garaż posiada jedną ścianę wspólną z pozostałą częścią budynku. Wyburzenie garażu (zgodnie ze stosownymi pozwoleniami) nie powoduje iż budynek przestaje być kompletny i zdalny do używania. W takiej sytuacji jednostka może skorygować wartość brutto i dotychczasowe umorzenie obiektu inwentarzowego jakim jest budynek o wartości brutto i umorzenie przypadające na likwidowaną część budynku, o ile wartość księgowa netto likwidowanej części jest istotna i jednostka jest w stanie wiarygodnie oszacować każdą z wymienionych wartości. W przeciwnym przypadku jednostka jest zobowiązana przeprowadzić test na utratę wartości budynku i ująć odpowiedni odpis z tytułu utraty wartości (o ile utrata wartości będzie miała miejsce).

Wymiana części składowych środka trwałego jest uznawana za remont lub ulepszenie środka trwałego zgodnie z zapisami rozdziału 7.

- 9.12. Likwidacja elementu obiektu zbiorczego (patrz pkt 5.8-5.10) może zostać ujęta:
- analogicznie jak odłączenie części dodatkowej lub peryferyjnej opisane w pkt 9.14-9.17 lub
 - poprzez przeprowadzenie testów na utratę wartości obiektu zbiorczego i dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.

Wymiana elementu obiektu zbiorczego jest uznawana za remont lub ulepszenie środka trwałego zgodnie z zapisami rozdziału 7.

- 9.13. Środek trwały uznany za niedobór przestaje być ujmowany w księgach rachunkowych pod datą decyzji kierownika jednostki co do sposobu rozliczenia tego niedoboru. Do tego czasu środek trwały pozostaje w księgach rachunkowych. Na dzień ujawnienia niedoboru jednostka dokonuje odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości i zaprzestaje dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Przykład. Środek trwały został skradziony. Za moment zaprzestania jego ujmowania w księgach rachunkowych uznaje się moment otrzymania od organów ścigania informacji o umorzeniu postępowania, albo inną przesłankę wskazującą jednoznacznie na brak realnej możliwości odzyskania środka trwałego.

Odlączenie, przełączenie części dodatkowej lub peryferyjnej

- 9.14. Trwałe odlączenie części dodatkowej lub peryferyjnej od środka trwałego w celu jej likwidacji, ujęcia jako zapasu materiałów, bądź przyłączenia do innego środka trwałego stanowi częściową likwidację powodującą trwałe zmniejszenie zakresu obiektu środka trwałego. Uzasadnia to odpowiednie zmniejszenie jego wartości księgowej brutto i umorzenia.
- 9.15. Zmniejszenie wartości księgowej brutto i umorzenie środka trwałego na skutek trwałego odlączenia części dodatkowej lub peryferyjnej wpływa na wynik finansowy jako koszt (strata) z tytułu rozchodu środka trwałego. Jeśli trwałe odlączona część dodatkowa lub peryferyjna zostaje przeznaczona do sprzedaży, wówczas możliwa do uzyskania cena sprzedaży netto odlądzonej części dodatkowej lub peryferyjnej zmniejszy koszt (stratę) z tytułu rozchodu środka trwałego.

Przykład. Wartość księgowa brutto odlądzonej od środka trwałego części dodatkowej wynosi 70 000 zł a umorzenie 20 000 zł. Odlądzone część dodatkowa jest przeznaczona do sprzedaży, zaś jej wartość handlową oszacowano na 15 000 zł.. Strata z tytułu rozchodu środka trwałego stanowić będzie różnica pomiędzy wartością księgową netto, a wartością rynkową odlądzonej części dodatkowej, i wyniesie 35 000 zł.

- 9.16. Jednostka obniża wartość księgową brutto środka trwałego o kwotę odpowiadającą wartości brutto odlądzonej części dodatkowej lub peryferyjnej. Jednocześnie pomniejsza umorzenie środka trwałego o wartość umorzenia przypadającego na część dodatkową lub peryferyjną.
- 9.17. Jeżeli odlądzone (lub przełączane) część dodatkowa lub peryferyjna nie była przedmiotem ewidencji, o której mowa w pkt 5.4 jednostka ustala wartość księgową brutto tej części na podstawie dokumentów księgowych, a w razie ich braku – szacunku a następnie oblicza część kwoty umorzenia środka trwałego przypadającą na część dodatkową lub peryferyjną przy pomocy metody i stóp amortyzacji, które stosowane były do amortyzowania środka trwałego, w tym z uwzględnieniem części dodatkowych i peryferyjnych (patrz pkt 8.26). Nie zmniejsza się wartości księgowej brutto oraz umorzenia środka trwałego, od którego odlądzone część dodatkową lub peryferyjną, jeżeli:
- a) nie można wiarygodnie ustalić wartości tej części lub
 - b) oszacowana wartość jest niższa od przyjętego w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki poziomu istotności dla części dodatkowych i peryferyjnych (patrz pkt 4.21).
- 9.18. W przypadku przełączania części dodatkowych lub peryferyjnych między środkami trwałymi, kwota zmniejszająca wartość księgową brutto środka trwałego, od którego odlądzone część dodatkową lub peryferyjną, stanowi jednocześnie kwotę zwiększającą wartość księgową brutto środka trwałego, do którego część dołączono (przełączono). Podobnie umorzenie części dodatkowej lub peryferyjnej zmniejszające umorzenie środka trwałego, od którego część

odłączono (przełączono) zwiększa umorzenie środka trwałego, do którego część składową lub peryferyjną dołączono (przełączono).

9.19. Jeżeli część peryferyjna samodzielnie spełnia definicję środka trwałego, ale jej wartość powiększyła uprzednio wartość księgową brutto innego środka trwałego np. jako element składowy obiektu zbiorczego, o którym mowa w rozdziale 5 standardu, wtedy w uzasadnionych przypadkach, taka część peryferyjna może zostać odłączona od środka trwałego, a jej wartość ustalona według zasad określonych w pkt 9.17 stanowi wartość początkową odrębnego środka trwałego (nowego obiektu inwentarzowego). Po wprowadzeniu do ewidencji nowego obiektu środka trwałego jednostka nadaje mu numer inwentarzowy, który zastępuje wcześniej nadany podnumer inwentarzowy części dodatkowej lub peryferyjnej, o ile taki zastosowano. Odpisy umorzeniowe przypadające na część dodatkową lub peryferyjną stanowią umorzenie nowego obiektu środka trwałego. Nie stosuje się takiego rozwiązania gdy wartość brutto części dodatkowej lub peryferyjnej nie przekracza dolnej granicy wartości środka trwałego.

9.20. Jeżeli środek trwały, ujęty uprzednio w księgach rachunkowych jako pojedynczy obiekt inwentarzowy zostaje dołączony do innego środka trwałego jako jego część dodatkowa lub peryferyjna ponieważ:

- a) przestał spełniać definicję środka trwałego, np. ze względu na zmianę przepisów,
- b) został włączony w skład obiektu zbiorczego,
- c) stanowi element zestawu (kompletu), który to zestaw np. zgodnie ze zmienionymi zasadami (polityką) rachunkowości jednostki powinien stanowić osobny obiekt inwentarzowy, ale w momencie pierwszego ujęcia w księgach rachunkowych był potraktowany jako odrębny środek trwały,

wtedy jego wartość księgową brutto dołącza się do wartości początkowej innego obiektu inwentarzowego, w skład którego faktycznie wchodzi - jako część dodatkowa lub peryferyjna. Analogicznie jego umorzenie zwiększa umorzenie środka trwałego, do którego część została przełączona (dołączona). Nie stosuje się tego rozwiązania, jeżeli wartość księgową netto dołączanego środka trwałego jest niższa od poziomu istotności przyjętego dla części dodatkowych i peryferyjnych w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki (patrz pkt 4.21).

Przekwalifikowanie (w tym do nieruchomości zaliczanych do inwestycji)

9.21. Jednostka przenosi środek trwały do innej grupy aktywów tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu jego użytkowania. Przekwalifikowanie środka trwałego do innej grupy aktywów może nastąpić w szczególności, w następujących przypadkach:

- a) oddania środka trwałego w leasing finansowy,

b) zmiany sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze środka trwałego mającego postać nieruchomości.

- 9.22. Jeśli środek trwały zostaje oddany do użytkowania stronie trzeciej na podstawie umowy o leasing finansowy, jego wartość księgowa netto zostaje przekwalifikowana na należność finansową - stosuje się wówczas postanowienia KSR nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”. Jednocześnie w księdze inwentarzowej skasowany zostaje numer inwentarzowy tego obiektu.
- 9.23. Przekwalifikowanie nieruchomości ze środków trwałych do nieruchomości inwestycyjnych następuje wtedy, gdy jednostka zakończyła użytkowanie nieruchomości na potrzeby działalności operacyjnej i oczekuje realizacji korzyści ekonomicznych wynikających ze wzrostu wartości nieruchomości lub korzyści ekonomiczne będą uzyskiwane z transakcji nie stanowiących podstawowej działalności operacyjnej jednostki.

Przykład. Jednostka świadcząca usługi informatyczne posiada budynek. Z uwagi na wybudowanie nowego obiektu budynek przestał być wykorzystywany do świadczeniu usług informatycznych. Jednostka nie zamierza jednak w najbliższym czasie sprzedać budynku oczekując na wzrost wartości nieruchomości. W tej sytuacji środek trwały zostaje przekwalifikowany do nieruchomości inwestycyjnych. Gdyby jednostka przeznaczyla budynek na wynajem, również należałoby go przekwalifikować do nieruchomości inwestycyjnych z uwagi na to, iż wynajem nie jest podstawową działalnością jednostki.

- 9.24. Jeżeli jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne według zasad stosowanych do środków trwałych, przeniesienie nieruchomości ze środków trwałych do inwestycji nie powoduje zmiany wartości księgowej brutto i umorzenia przekwalifikowanego składnika majątku.
- 9.25. Jeżeli nieruchomość pierwotnie zakwalifikowana do środków trwałych zostaje przekwalifikowana do inwestycji, wycenianej w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej, jednostka na dzień przekwalifikowania wycenia nieruchomość w wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej. Różnicę między wartością księgową netto przekwalifikowanej nieruchomości a jej wartością rynkową lub inaczej określoną wartością godziwą, ujmuje się w pozostałych przychodach lub kosztach operacyjnych.
- 9.26. Jeśli nieruchomość przekwalifikowana ze środków trwałych do inwestycji wycenianych w cenie rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej była uprzednio przeszacowana na podstawie odrębnych przepisów, wówczas kwotę przeszacowania ujętą w kapitale z aktualizacji wyceny przenosi się na kapitał zapasowy lub inny o podobnym charakterze.

Wymiana w okresie gwarancji

- 9.27. Transakcja wymiany środka trwałego na inny w okresie gwarancji ma znikomą treść ekonomiczną, w związku z czym wycena środka trwałego otrzymanego następuje w wartości księgowej netto środka trwałego przekazanego.

X. Techniczno-organizacyjne problemy ewidencji środków trwałych

Dokumentacja obrotu

- 10.1. Stanowiące przedmiot standardu zdarzenia polegające na: pozyskaniu, ulepszeniu, dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych bądź powodowanych utratą wartości, rozchodzie środków trwałych wymagają udokumentowania dowodami spełniającymi warunki określone w art. 21 ustawy.
- 10.2. Ze względu na różnorodność zdarzeń związanych z obrotem środkami trwałymi zaleca się, by do każdego rodzaju zdarzenia stosować odmienny typ (oznaczenie) dokumentu księgowego. Przykładowo, są to znormalizowane dokumenty OT – przyjęcie środka trwałego do użytkowania, LT – likwidacja, MT – zmiana miejsca użytkowania środka trwałego, PK-AM – księgowanie amortyzacji. Zróżnicowanie dokumentów księgowych ułatwi przeprowadzanie analiz związanych z obrotem środkami trwałymi.
- 10.3. Podjęcie kluczowych decyzji powodujących pozyskanie lub rozchód środków trwałych, takich jak np. podjęcie decyzji o budowie, wyłączeniu z użytkowania, bądź przeznaczeniu do likwidacji wymaga odpowiedniego udokumentowania. Przykładem dokumentu, potwierdzającego przyjęcie do użytkowania środka trwałego, może być protokół odbioru technicznego środka trwałego.
- 10.4. Podstawowym dokumentem księgowym, na podstawie którego następuje wprowadzenie środka trwałego do ksiąg rachunkowych jest dokument OT, w którym są zawarte informacje o środku trwałym, takie jak np: wartość początkowa, oznaczenie dokumentu stanowiącego podstawę jego pozyskania, data pozyskania, data przyjęcia do używania, numer inwentarzowy obiektu, numer KŚT, stawka lub stopa amortyzacji. Zaleca się prowadzenie kart środków trwałych odrębnie dla każdego obiektu inwentarzowego.
- 10.5. Dla uzyskania danych do sporządzania sprawozdań, zapewnienia ochrony majątku jednostki, ułatwienia rozliczeń kosztów, itp. jednostka uwzględni w księgach pomocniczych (ewidencji środków trwałych), w których ujęto poszczególne obiekty inwentarzowe, odpowiednie przekroje klasyfikacyjne. Przykładowo, jest to podział obiektów inwentarzowych środków trwałych wg grup KŚT, podział na własne i przyjęte w leasing finansowy, podział wg miejsc użytkowania, itp.
- 10.6. Ewidencję środków trwałych jednostka prowadzi zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy w sposób zapewniający zaspokojenie zarówno jej potrzeb zarządczych, sprawozdawczych (w tym dotyczących ustalania odroczonego podatku dochodowego), jak i wymogów podatkowych.

Specyfika inwentaryzacji środków trwałych

- 10.7. Zgodnie z art. 26 ustawy, środki trwałe podlegają okresowej inwentaryzacji, której głównymi celami są:
- weryfikacja poprawności danych ewidencji księgowej drogą ich porównania ze stanem faktycznym oraz przeprowadzenie wynikających z weryfikacji korekt kosztów i przychodów jednostki,
 - wzmocnienie kontroli wewnętrznej majątku jednostki oraz
 - ocena stanu oraz przydatności objętych inwentaryzacją środków trwałych, co może stanowić przesłankę do dokonania testów na trwałą utratę wartości.
- 10.8. Inwentaryzacją obejmuje się również obce środki trwałe użytkowane przez jednostkę, zaś informację o weryfikacji ich stanów przekazuje jednostkom, które są ich właścicielami.
- 10.9. Podstawową jednostką ewidencyjną podlegającą inwentaryzacji jest obiekt inwentarzowy. Pomocniczymi jednostkami podlegającymi inwentaryzacji są części dodatkowe i peryferyjne.
- 10.10. Jednostka powinna ustalić szczegółowe procedury inwentaryzacyjne zgodne z wymogami ustawy, uwzględniające liczbę obiektów i specyfikę jej środków trwałych. Zaleca się, by związane z inwentaryzacją zagadnienia, regulowane były w formie instrukcji inwentaryzacyjnej.
- 10.11. Specyfika inwentaryzacji środków trwałych polega na tym, że:
- inwentaryzację gruntów, praw i obiektów trudno dostępnych oraz jeżeli przeprowadzenie spisu z natury z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe – przeprowadza się drogą weryfikacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego (por. pkt 10.18),
 - inwentaryzację nieruchomości oraz znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie przeprowadza się drogą spisu z natury raz na cztery lata w dowolnym dniu roku (por. pkt 10.14),
 - w przypadkach nie wymienionych w pkt a i b inwentaryzację przeprowadza się drogą spisu z natury na ostatni dzień każdego roku obrotowego.
- 10.12. Metoda spisu z natury to podstawowa metoda inwentaryzacji środków trwałych polegająca na liczeniu i pomiarach środków trwałych. Spisane z natury obiekty inwentarzowe wykazuje się w arkuszach spisowych.
- 10.13. Niekiedy podczas spisu z natury stosowane są specjalistyczne metody pomiaru – jak np. metoda geodezyjna przydatna do oceny stanu technicznego inwentaryzowanego majątku (np. konstrukcji przeciwpowodziowych, mostów, itp.) Uzyskane wyniki mogą stanowić

przesłankę do ustalenia odpisów z tytułu utraty wartości lub do podjęcia w przyszłości działań remontowych lub modernizacyjnych środków trwałych.

- 10.14. Inwentaryzację drogą spisu z natury zazwyczaj przeprowadzają zespoły – mogą one dysponować danymi z ewidencji księgowej (np. kartami obiektów środków trwałych), gdyż ogranicza to niebezpieczeństwo pominięcia podczas spisu informacji zapewniających ustalenie charakterystyki i kompletności obiektów.
- 10.15. Podczas spisu odnotowania wymaga każda niekompletność obiektu inwentarzowego lub – przeciwnie – wyposażenie go w części dodatkowe lub peryferyjne niewykazane w ewidencji, fakt wyłączenia z użytkowania, uszkodzenia, lub stan odbiegający od stanu jaki jest właściwy dla środka trwałego w określonym wieku.
- 10.16. Podczas spisu nie wycenia się środków trwałych ani nie ustala stopnia ich zużycia.
- 10.17. Metoda weryfikacji polega na porównaniu stanów wynikających z ksiąg rachunkowych dotyczących poszczególnych obiektów inwentarzowych z danymi wynikającymi ze stosownych dokumentów źródłowych stanowiących podstawę ich zapisu w księgach, a następnie - na ocenie rzeczywistej wartości tych obiektów.
- 10.18. Metodą weryfikacji inwentaryzuje się:
 - a) grunty, a także prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz spółdzielcze prawa do lokali mieszkaniowych i użytkowych; weryfikacja polega tu na sprawdzeniu, czy jednostka dysponuje dokumentami, potwierdzającymi jej tytuł prawny do gruntu o określonej lokalizacji i powierzchni lub tytuł do praw, czy w ciągu okresu nastąpiły zmiany w tym zakresie, a w konsekwencji – czy w księgach rachunkowych prawidłowo wykazano wartość gruntu i praw,
 - b) środki trwałe trudno dostępne (np. podziemne urządzenia sieciowe, podziemne zbiorniki, kanały, kable, konstrukcje podwodne), dla których ze względu na ich rodzaj i umiejscowienie nie zachodzi niebezpieczeństwo zaginięcia lub kradzieży; weryfikacja polega na potwierdzeniu ich istnienia, przydatności lub dokonanych ulepszeń na podstawie odpowiednich dowodów oraz informacji służb technicznych itp.,
 - c) środki trwałe w budowie, w przypadku których należy sprawdzić czy nie zostały już przekazane do użytkowania bez udokumentowania i ujęcia w ewidencji księgowej, albo czy nie zaniechano ich budowy, co może stanowić przesłankę do dokonania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości,
 - d) środki trwałe znajdujące się poza jednostką, w przypadku kiedy jednostka, w której się aktualnie znajdują, nie potwierdza ich stanu ustalonego drogą spisu z natury (np. środki trwałe oddane w najem, leasing operacyjny, do remontu, środki trwałe w drodze – pojazdy, wagony, statki).

10.19. Wszystkie przeprowadzone w trakcie inwentaryzacji czynności wymagają odpowiedniego udokumentowania.

XI. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat środków trwałych w sprawozdaniu finansowym

- 11.1 Minimalny zakres informacji na temat środków trwałych prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym określają załącznik nr 1 i nr 4-6 do ustawy. W rachunku zysków i strat w pozycji „Zysk /strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych” (załącznik nr 1 do ustawy) wykazuje się różnicę między przychodami z rozchodu środków trwałych, w tym w budowie, a ich wartością księgową netto powiększoną o koszty związane z rozchodem.
- 11.2 We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego ujawnia się przyjęte zasady (politykę) rachunkowości stosowane przez jednostkę w odniesieniu do środków trwałych, w tym zasady ich amortyzacji.
- 11.3 Zaleca się ujawniać dodatkowe informacje o środkach trwałych, które mogą być przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych. Przykładowo są to:
- a) wartość rynkowa lub inaczej określona wartość godziwa środków trwałych (zwłaszcza nieruchomości), o ile różni się ona w sposób istotny od wykazanej w bilansie wartości księgowej netto,
 - b) wartość początkowa, w pełni zamortyzowanych środków trwałych będących nadal w użytkowaniu; w tym budynków i budowli oraz środków trwałych niskocennych, od których dokonano jednorazowego odpisu amortyzacyjnego,
 - c) wartość księgową netto czasowo nieużywanych środków trwałych,
 - d) wskazanie przyczyn wpływających na zmiany stóp i stawek amortyzacji,
 - e) wskazanie czynników wpływających na trwałą utratę wartości środków trwałych, czy też czynników powodujących przerwanie lub zaprzestanie budowy nowych środków trwałych.

Załącznik do załącznika do uchwały Nr 4/2017
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 3 kwietnia 2017 r.

Przykłady ilustrujące wybrane postanowienia standardu

Przykład 1 (6.32) – przekształcenie prawa wieczystego użytkowania gruntów

Spółka ABC posiadająca prawo wieczystego użytkowania gruntu (nabyte wcześniej odpłatnie) przekształca to prawo w prawo własności.

Wartość księgową netto prawa wieczystego użytkowania gruntu (przed przekształceniem) wynosiła 20 000, w tym: wartość początkowa 35 000, dotychczasowe umorzenie 15 000.

Gmina (będąca właścicielem gruntu) naliczyła z tytułu przekształcenia prawa opłatę w wysokości 37 500 zł (co stanowi 20% aktualnej wartości rynkowej gruntu). Opłata ma być spłacana przez Spółkę ABC w okresie 15 lat.

Wartość początkową gruntu ustala się jako sumę wartości księgowej netto prawa wieczystego użytkowania gruntu (jego nieumorzonych wartości) powiększonej o opłatę z tytułu przekształcenia w prawo własności (gdyby Spółka ABC poniosła dodatkowe opłaty administracyjne związane z przekształceniem – ich kwota również zwiększyłaby wartość początkową nabytego gruntu).

Ewidencja księgową:

Środki trwałe – prawo wieczystego użytkowania		Umorzenie środków trwałych – prawo wieczystego użytkowania		Środki trwałe w budowie	
Sp 35 000	35 000 (1)	1) 15 000	15 000 Sp	1) 20 000	
				2) 37 500	57 500 (3)
Środki trwałe - grunt		Pozostałe rozrachunki			
3) 57 500			37 500 (2)		

Opis:

- 1) Wyksięgowanie z ewidencji prawa wieczystego użytkowania gruntu
- 2) Zaksięgowanie opłaty (na podstawie decyzji otrzymanej od właściwego organu) za przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności
- 3) Przyjęcie gruntu do ewidencji środków trwałych. Łączy się z tym wpisanie prawa do księgi inwentarzowej i nadanie mu odpowiedniego numeru, a zarazem wyłączenie z księgi inwentarzowej prawa wieczystego użytkowania gruntu.

Jeżeli Spółka ABC wykazywała wcześniej w ewidencji pozabilansowej wartość gruntu jako „Obce środki trwałe”, wówczas po przyjęciu gruntu do ewidencji środków trwałych wartość gruntu jako „obcych środków trwałych” należy usunąć z ewidencji pozabilansowej.

Kwota „pozostałych rozrachunków” w wysokości należnej opłaty z tytułu przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności będzie wykazana w bilansie w podziale na:

- zobowiązania krótkoterminowe (pozycja B.III.2i) w części odpowiadającej kwocie należnej do zapłaty w okresie najbliższych 12 miesięcy – 2 500 zł,
- zobowiązania długoterminowe (pozycja B.II.2d) w części odpowiadającej kwocie należnej do zapłaty w okresie powyżej 12 miesięcy – 35 000 zł (jeżeli w roku, w którym doszło do przekształcenia nie została uiszczona opłata roczna).

Przykład 2 (6.33) – przekształcenie prawa wieczystego użytkowania gruntów

Spółka ABC posiadająca prawo wieczystego użytkowania gruntu (pozyskane wcześniej nieodpłatnie) przekształca to prawo w prawo własności.

Wartość księgowa netto prawa wieczystego użytkowania gruntu (przed przekształceniem) wynosiła 20 000 zł, w tym: wartość początkowa 35 000 zł, dotychczasowe umorzenie 15 000 zł.

Gmina (będąca właścicielem gruntu) naliczyła z tytułu przekształcenia opłatę w wysokości 37 500 zł (co stanowi 20% aktualnej wartości rynkowej gruntu). Ma być ona spłacana przez Spółkę ABC w okresie 15 lat.

Wartość początkowa gruntu ustala się w wysokości opłaty z tytułu przekształcenia w prawo własności (gdyby Spółka ABC poniosła dodatkowe opłaty administracyjne związane z przekształceniem – ich kwota również zwiększyłaby wartość początkową nabytego gruntu).

Nieumorzoną wartość początkową prawa wieczystego użytkowania gruntu odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, natomiast odpowiadająca jej kwota rozliczeń międzyokresowych przychodów (z tytułu uzyskania wcześniej nieodpłatnie prawa wieczystego użytkowania gruntów) – stanowi pozostałe przychody operacyjne. W rachunku zysków i strat ujęty zostanie jedynie wynik na transakcji przekształcenia, czyli osiągnięty zysk lub poniesiona strata. Jeżeli nieumorzona wartość prawa wieczystego użytkowania gruntów będzie równa kwocie rozliczeń międzyokresowych przychodów, wówczas transakcja taka nie wpłynie na rachunek zysków i strat.

Ewidencja księgową:

Środki trwałe – prawo wieczystego użytkowania		Umorzenie środków trwałych – prawo wieczystego użytkowania		Środki trwałe w budowie	
Sp 35 000	35 000 (1)	1) 15 000	15 000 Sp	3) 37 500	37 500 (4)
Środki trwałe - grunt		Pozostałe rozrachunki		Rozliczenia międzyokresowe przychodów	
4) 37 500			37 500 (3)	2) 20 000	20 000 Sp
Pozostałe przychody operacyjne		Pozostałe koszty operacyjne			
	20 000 (2)	1) 20 000			

Opis:

- 1) Wyksięgowanie z ewidencji prawa wieczystego użytkowania gruntu
- 2) Wyksięgowanie ujętych wcześniej rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu bezpłatnie otrzymanego prawa wieczystego użytkowania gruntów
- 3) Zaksięgowanie opłaty (na podstawie decyzji właściwego organu) za przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności
- 4) Przyjęcie gruntu do ewidencji środków trwałych (zapisy w księdze inwentarzowej jak w przykładzie 1).

Analogicznie jak w przykładzie 1 (6.32), jeżeli Spółka ABC wykazywała wcześniej w ewidencji pozabilansowej wartość gruntu jako „Obce środki trwałe”, wówczas po przyjęciu gruntu do ewidencji środków trwałych wartość gruntu jako „obcych środków trwałych” należy usunąć z ewidencji pozabilansowej.

Przykład 3 (6.66) – zakup środka trwałego zabezpieczony za pomocą instrumentu pochodnego

Spółka ABC zawarła 30.09.20X5 r. transakcję kupna środka trwałego, którego cena jest wyrażona w walucie obcej i wynosi 1.000.000 Euro. Środek trwały będzie wytwarzany na zamówienie Spółki ABC a jego dostawa ma nastąpić 30.03.20X6 r. W celu zabezpieczenia się przed osłabieniem waluty polskiej (w dniu zawarcia umowy kurs wynosił 4,12 zł/Euro), Zarząd Spółki ABC podjął decyzję o zabezpieczeniu za pomocą instrumentu pochodnego – transakcji forward o terminie realizacji 30.03.20X6 r. Kurs terminowy na dzień 30.03.20X6 r. wynosił w dniu zawarcia transakcji zabezpieczającej 4,20 zł/Euro.

Transakcję zabezpieczającą zawarto jako zabezpieczenie planowanej transakcji i będzie ona rozliczana jako zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

Poniższa tabela przedstawia kursy terminowe i kursy natychmiastowe EUR/PLN w okresie zabezpieczenia.

Data	kurs natychmiastowy	kurs terminowy
30.09.20X5	4,12	4,17
31.12.20X5	4,18	4,22
30.03.20X6	4,40	4,40*

*w dniu wykonania kontraktu kurs terminowy jest równy kursowi natychmiastowemu.

Na dzień bilansowy 31.12.20X5 r. wycenia się jedynie instrument zabezpieczający, którego wartość godziwa na ten dzień wynosi 50 000 zł (w przykładzie w celu uproszczenia pominięto dyskontowanie przy ustalaniu wartości godziwej instrumentu pochodnego). Transakcja spełnia warunek wysokiej efektywności, a skutki wyceny instrumentu zabezpieczającego zostają ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny.

Na dzień realizacji umowy 30.03.20X6 r. następuje ponowna wycena instrumentu zabezpieczającego, którego wartość godziwa na ten dzień (będący jednocześnie dniem rozliczenia kontraktu forward) wynosi 230 000 zł. Transakcja nadal spełnia warunek wysokiej efektywności, a skutki zmian wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego (wynoszące 180 000 zł od dnia poprzedniej wyceny) zostaną w całości ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny. Zgodnie z § 33 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych bezwzględna wartość kwoty odniesionej na kapitał nie może być wyższa od wartości godziwej skumulowanych od dnia rozpoczęcia zabezpieczenia, zmian przyszłych przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczaną pozycją.

W dniu 30.03.20X6 r. Spółka ABC otrzymała zamówiony środek trwały i przyjęła go do użytkowania. Wartość początkowa środka trwałego wynosząca 1 000 000 Euro przeliczona po kursie 4,40 zł/Euro wynosi 4 400 000 zł. Zgodnie z § 33 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych, skutki wyceny (zyski lub straty z przeszacowania) instrumentu zabezpieczającego ujęte do tego dnia w kapitale z aktualizacji wyceny „odpisuje się i odpowiednio dolicza do ceny nabycia lub inaczej określonej wartości początkowej wprowadzonych do ksiąg rachunkowych aktywów lub zobowiązań”. Oznacza to, że zyski z wyceny instrumentu zabezpieczającego ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny w wysokości 230 000 zł skorygują wartość początkową środka trwałego, która wyniesie

$$4\,400\,000\text{ zł} - 230\,000\text{ zł} = 4\,170\,000\text{ zł}.$$

Instrument pochodny zostanie rozliczony, w wyniku rozliczenia Spółka ABC otrzyma 230 000 zł.

Ewidencja księgowa:

Środki trwałe		Pozostałe rozrachunki		Aktywa finansowe – instrument zabezpieczający	
3) 4 400 000	230 000 (4)		4 400 000 (3)	1) 50 000	
				2) 180 000	230 000 (5)
Kapitał z aktualizacji wyceny – instrument zabezpieczający		Rachunek bieżący			
4) 230 000	50 000 (1) 180 000 (2)	5) 230 000			

Opis:

1. Wycena instrumentu zabezpieczającego na 31.12.20X5 r.
2. Wycena instrumentu zabezpieczającego na 30.03.20X6 r.
3. Powstanie zobowiązania z tytułu zakupu środka trwałego i przyjęcie środka trwałego do użytkowania
4. Korekta wartości początkowej środka trwałego o skutki wyceny instrumentu zabezpieczającego zatrzymane w kapitale
5. Rozliczenie pieniężne instrumentu zabezpieczającego.

W przykładzie pominięto zapłatę zobowiązania z tytułu zakupu środka trwałego, która może być odroczone w czasie. W praktyce Spółka ABC mogła też zawrzeć transakcję terminową z datą wykonania, odpowiadającą terminowi płatności za środek trwały. Skutki wyceny instrumentu zabezpieczającego skorygowałyby wówczas koszty/przychody finansowe z tytułu różnic kursowych, jakie mogłyby powstać w dniu spłaty zobowiązania. Ewentualnie możliwe byłoby wyznaczenie takiej transakcji również jako zabezpieczenie planowanej transakcji, a która praktycznie zabezpieczałaby faktyczną płatność, jaka zostanie zrealizowana w celu uregulowania zobowiązania za kupiony środek trwały. Jednak w takim przypadku prawdopodobne jest, że transakcja mogłaby nie spełniać warunku wysokiej efektywności z uwagi na rozbieżność terminów (daty nabycia środka trwałego i daty spłaty zobowiązania).

Przykład 4 (6.66) – zakup środka trwałego zabezpieczony za pomocą instrumentu pochodnego

Spółka ABC zawarła 30.09.20X5 r. transakcję kupna środka trwałego, którego cena jest wyrażona w walucie obcej i wynosi 1 000 000 Euro. Środek trwały będzie wytwarzany na zamówienie Spółki ABC, a jego dostawa ma być zrealizowana 30.03.20X6 r. W celu zabezpieczenia się przed osłabieniem waluty polskiej (w dniu zawarcia umowy kurs wynosił 4,12 zł/Euro), Zarząd Spółki ABC podjął decyzję o zabezpieczeniu za pomocą instrumentu pochodnego – transakcji forward o terminie realizacji 30.03.20X6 r. Kurs terminowy na dzień 30.03.20X6 r. wynosił w dniu zawarcia transakcji zabezpieczającej 4,20 zł/Euro.

W celu zapewnienia 100% efektywności zabezpieczenia, Zarząd Spółki ABC podjął decyzję, iż na instrument zabezpieczający zostanie wyznaczona jedynie zmiana ceny natychmiastowej kontraktu forward (jest to dozwolone w myśl § 31 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych).

Poniższa tabela przedstawia kursy terminowe i kursy natychmiastowe EUR/PLN w okresie zabezpieczenia oraz wartość godziwą kontraktu forward (z uwzględnieniem zmiany ceny natychmiastowej – stanowiącej instrument zabezpieczający oraz zmiany oprocentowania kontraktu forward – wyłączonej z zabezpieczenia i traktowanej jako zmiany wartości godziwej niezabezpieczającego instrumentu pochodnego). Dla uproszczenia obliczeń pominięto dyskontowanie.

Data	kurs natychmiastowy	kurs terminowy	wartość godziwa kontraktu forward	zmiana ceny natychmiastowej (od momentu zawarcia transakcji)	zmiana oprocentowania forward (od momentu zawarcia transakcji)
30.09.20X5	4,12	4,17	-	-	-
31.12.20X5	4,18	4,22	50 000	+60 000	-10 000
30.03.20X6	4,40	4,40*	230 000	+280 000	-50 000

*w dniu wykonania kontraktu kurs wykonania jest równy kursowi natychmiastowemu.

Na dzień bilansowy 31.12.20X5 r. następuje jedynie wycena instrumentu zabezpieczającego, którego wartość godziwa na ten dzień wynosi 50 000 zł. Zmianę ceny natychmiastowej (stanowiącą instrument zabezpieczający), ujmuje się w kapitale z aktualizacji wyceny w wysokości 60 000 zł, natomiast skutki zmiany oprocentowania forward, jako niestanowiące instrumentu zabezpieczającego, obciążają koszty finansowe roku 2015 w wysokości 10 000 zł.

Na dzień realizacji umowy 30.03.20X6 r. następuje ponowna wycena kontraktu forward, którego wartość godziwa na ten dzień (będący jednocześnie dniem rozliczenia kontraktu forward) wynosi 230 000 zł, co oznacza wzrost wartości godziwej o 180 000 zł. Transakcja nadal spełnia warunek wysokiej efektywności, a skutki zmian wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego (zmiany ceny natychmiastowej) w wysokości 220 000 zł zostaną ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny.

Zmiana oprocentowania forward, w wysokości 40 000 zł obciąża koszty finansowe (jako skutki wyceny niezabezpieczającego instrumentu pochodnego).

W dniu 30.03.20X6 r. Spółka ABC otrzymuje zamówiony środek trwały i przyjmuje go do użytkowania. Wartość początkowa środka trwałego wynosząca 1 000 000 Euro przeliczona po kursie 4,40 zł/Euro wynosi 4 400 000 zł. Zgodnie z § 33 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych skutki wyceny (zyski lub straty z przeszacowania) instrumentu zabezpieczającego, ujęte do tego dnia w kapitale z aktualizacji wyceny „odpisuje się i odpowiednio dolicza do ceny nabycia lub inaczej określonej wartości początkowej wprowadzonych do ksiąg rachunkowych aktywów lub zobowiązań”. Oznacza to, że zyski z wyceny instrumentu zabezpieczającego ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny w wysokości 280 000 zł skorygują wartość początkową środka trwałego, która wyniesie

$$4\,400\,000\text{ zł} - 280\,000\text{ zł} = 4\,120\,000\text{ zł}.$$

Instrument pochodny zostanie rozliczony, w wyniku rozliczenia Spółka ABC otrzyma 230 000 zł.

Ewidencja księgowa:

Środki trwałe		Pozostałe rozrachunki		Aktywa finansowe – kontrakt forward	
3) 4 400 000	280 000 (4)		4 400 000 (3)	1ab) 50 000	
				2ab) 180 000	230 000 (5)
Kapitał z aktualizacji wyceny – instrument zabezpieczający		Rachunek bieżący		Koszty finansowe – aktualizacja wartości inwestycji	
4) 280 000	60 000 (1a) 220 000 (2a)	5) 230 000		1b) 10 000	
				2b) 40 000	

Opis:

1. Wycena kontraktu forward na 31.12.20X5 r., w tym:
 - a) zmiana wartości stanowiąca instrument zabezpieczający,
 - b) zmiana wartości wyłączona z zabezpieczenia.
2. Wycena kontraktu forward na 30.03.20X6 r., w tym:
 - a) zmiana wartości stanowiąca instrument zabezpieczający,
 - b) zmiana wartości wyłączona z zabezpieczenia.
3. Powstanie zobowiązania z tytułu zakupu środka trwałego i przyjęcie środka trwałego do użytkowania
4. Korekta wartości początkowej środka trwałego o skutki wyceny instrumentu zabezpieczającego zatrzymane w kapitale
5. Rozliczenie pieniężne instrumentu zabezpieczającego

W przykładzie pominięto płatność zobowiązania z tytułu zakupu środka trwałego, która może być odroczone w czasie.

Przykład 5 (6.67) – budowa środka trwałego finansowana z kredytu inwestycyjnego zabezpieczonego instrumentem pochodnym

Spółka ABC zaciągnęła walutowy kredyt inwestycyjny w związku z budową środka trwałego. Kredyt będzie spłacany (wraz z odsetkami) w 30 ratach. Pierwsze 5 rat będzie płaconych w okresie trwania budowy środka trwałego, w związku z czym skutki wyceny kredytu w tym okresie będą zwiększać koszt wytworzenia środka trwałego w budowie. Odsetki od kredytu naliczone/płacone w okresie budowy środka trwałego wynosiły odpowiednio: 10 000 zł, 10 300 zł, 10 800 zł, 10 400 zł, 10 600 zł.

W celu zabezpieczenia ryzyka związanego ze wzrostem kursu waluty obcej, w której zaciągnięto kredyt, Spółka ABC zawarła transakcję pochodną zabezpieczającą przepływy pieniężne z tytułu płatności odsetek. Skutki wyceny instrumentu pochodnego zabezpieczającego w części stanowiącej efektywną część zabezpieczenia wpływają na wynik finansowy okresu, w którym zabezpieczane ryzyko oddziałuje na wynik finansowy. W okresie trwania budowy środka trwałego koszty odsetek zwiększają koszt wytworzenia środka trwałego, a zatem skutki wyceny instrumentu zabezpieczającego korygując te koszty również będą ujmowane w koszcie wytworzenia środka trwałego w budowie (odpowiednio zmniejszając go lub zwiększając).

Skutki wyceny instrumentu zabezpieczającego w okresie budowy środka trwałego ustalone na dni kolejnych wycen/płatności odsetek, w części stanowiącej efektywne zabezpieczenie wynosiły odpowiednio: 80 zł, 380 zł, 880 zł, 480 zł, 680 zł.

W rezultacie koszt budowy środka trwałego został w okresie trwania tej budowy obciążony kosztami finansowania w wysokości: $(10\ 000\ \text{zł} - 80\ \text{zł}) + (10\ 300\ \text{zł} - 380\ \text{zł}) + (10\ 800\ \text{zł} - 880\ \text{zł}) + (10\ 400\ \text{zł} - 480\ \text{zł}) + (10\ 600\ \text{zł} - 680\ \text{zł}) = 9\ 920\ \text{zł} + 9\ 920\ \text{zł} + 9\ 920\ \text{zł} + 9\ 920\ \text{zł} + 9\ 920\ \text{zł} = 49\ 600\ \text{zł}$.

Gdyby Spółka ABC nie zabezpieczyła płatności odsetek (lub zawarła transakcję pochodną, ale nie wyznaczyłaby jej na transakcję zabezpieczającą, bądź z innych przyczyn transakcja taka nie spełniałaby warunków transakcji zabezpieczającej w rozumieniu regulacji rachunkowości) koszt budowy środka trwałego w okresie trwania tej budowy zostałby obciążony kosztami finansowania w wysokości $10\ 000\ \text{zł} + 10\ 300\ \text{zł} + 10\ 800\ \text{zł} + 10\ 400\ \text{zł} + 10\ 600\ \text{zł} = 52\ 100\ \text{zł}$.

Przykład 6 (rozdział 8) Metody amortyzacji (pozostałość środka trwałego nie posiada istotnej wartości)

Spółka ABC nabyła środek trwały o wartości początkowej 80 000 zł, który przyjęła do użytkowania dnia 1.01.20X5 r. Nie stwierdzono, by pozostałość środka trwałego miała istotną wartość. Okres jego ekonomicznej użyteczności ustalono na 4 lata.

Kwoty odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w kolejnych latach będą zależne od przyjętej metody amortyzacji. Może to być:

- a) amortyzacja liniowa,
- b) amortyzacja degresywna (metodą malejącego salda ze wskaźnikiem 2),
- c) amortyzacja degresywna (metodą sumy cyfr).

Wariant A (amortyzacja liniowa)

Okres amortyzacji = 4 lata

Stopa amortyzacji = 25% (100%/4)

Stawka amortyzacji rocznej = 25% x 80 000 zł = 20 000 zł

Odpisy amortyzacyjne w kolejnych latach wyniosą:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X5	80 000 zł	20 000 zł	20 000 zł	60 000 zł
20X6	60 000 zł	20 000 zł	40 000 zł	40 000 zł
20X7	40 000 zł	20 000 zł	60 000 zł	20 000 zł
20X8	20 000 zł	20 000 zł	80 000 zł	0 zł

Wariant B (amortyzacja degresywna malejącego salda)

Okres amortyzacji = 4 lata

Stopa amortyzacji liniowej = 25% (100%/4)

Wskaźnik amortyzacji degresywnej = 2

Stopa amortyzacji degresywnej = 2 x 25% = 50%

Odpisy amortyzacyjne w kolejnych latach:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X5	80 000 zł	$50\% \times 80\,000\text{ zł} = 40\,000\text{ zł}$	40 000 zł	40 000 zł
20X6	40 000 zł	$50\% \times 40\,000\text{ zł} = 20\,000\text{ zł}$	60 000 zł	20 000 zł
20X7	20 000 zł	$50\% \times 20\,000\text{ zł} = 10\,000\text{ zł}^*$	70 000 zł	10 000 zł
20X8	10 000 zł	$50\% \times 10\,000\text{ zł} = 5\,000\text{ zł}$	75 000 zł	5 000 zł ^{**}

*Jest to amortyzacja degresywna, a nie amortyzacja degresywno-liniowa (określana również mianem amortyzacji przyspieszonej w rozumieniu regulacji podatkowych). Dlatego w okresie, w którym kwota odpisu amortyzacyjnego będzie niższa niż kwota odpisu amortyzacyjnego ustalonego według metody liniowej, nie następuje zmiana metody dokonywania odpisów.

**Przy zastosowaniu amortyzacji degresywnej metodą malejącego salda początkowa wartość środka trwałego (lub jego wartość amortyzowana) nie zostanie w pełni zamortyzowana (z uwagi na sposób ustalania kwoty odpisu jako iloczynu stopy amortyzacji degresywnej i wartości bilansowej środka trwałego na początek okresu). Pozostała (niezamortyzowana) wartość środka trwałego zostanie odpisana w ciężar kosztów amortyzacji po zakończeniu okresu użytkowania środka trwałego.

Wariant C (amortyzacja degresywna metodą sumy cyfr rocznych)

Okres amortyzacji = 4 lata

Wskaźniki amortyzacji degresywnej dokonywanej metodą sumy cyfr wyniosą w kolejnych latach:

rok	wskaźnik
20X5 = rok 1	$\frac{4 + (1 - 1)}{\frac{4x(4 + 1)}{2}} = \frac{4}{10}$
20X6 = rok 2	$\frac{4 + (1 - 2)}{\frac{4x(4 + 1)}{2}} = \frac{3}{10}$
20X7 = rok 3	$\frac{4 + (1 - 3)}{\frac{4x(4 + 1)}{2}} = \frac{2}{10}$
20X8 = rok 4	$\frac{4 + (1 - 4)}{\frac{4x(4 + 1)}{2}} = \frac{1}{10}$

Odpisy amortyzacyjne w kolejnych latach:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X5	80 000 zł	$80\,000\text{ zł} \times 0,40 = 32\,000\text{ zł}$	32 000 zł	48 000 zł
20X6	40 000 zł	$80\,000\text{ zł} \times 0,30 = 24\,000\text{ zł}$	56 000 zł	24 000 zł
20X7	20 000 zł	$80\,000\text{ zł} \times 0,20 = 16\,000\text{ zł}$	72 000 zł	8 000 zł
20X8	10 000 zł	$80\,000\text{ zł} \times 0,10 = 8\,000\text{ zł}$	80 000 zł	0 zł

Przykład 7 (rozdział 8) Metody amortyzacji (pozostałość środka trwałego ma istotną wartość)

Spółka ABC nabyła środek trwały o wartości początkowej 100 000 zł, który przyjęła do użytkowania dnia 1.01.20X5 r. Wartość pozostałości środka trwałego wynosi 10 000 zł, a tym samym wartość podlegająca amortyzacji jest równa 90 000 zł. Okres ekonomicznej użyteczności ustalono na 5 lat.

Kwoty odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w kolejnych latach będą zależeć od przyjętej metody amortyzacji:

- amortyzacja liniowa,
- amortyzacja degresywna (metodą malejącego salda ze wskaźnikiem 2),
- amortyzacja degresywna (metodą sumy cyfr).

Wariant A (amortyzacja liniowa)

Okres amortyzacji = 5 lat

Stopa amortyzacji = 20% (100%/5)

Stawka amortyzacji rocznej = 20% x 90 000 zł = 18 000 zł

Odpisy amortyzacyjne w kolejnych latach wyniosą:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X5	100 000 zł	18 000 zł	18 000 zł	82 000 zł
20X6	82 000 zł	18 000 zł	36 000 zł	64 000 zł
20X7	64 000 zł	18 000 zł	54 000 zł	46 000 zł
20X8	46 000 zł	18 000 zł	72 000 zł	28 000 zł
20X9	28 000 zł	18 000 zł	90 000 zł	10 000 zł

Wariant B (amortyzacja degresywna malejącego salda)

Okres amortyzacji = 5 lat

Stopa amortyzacji liniowej = 20% (100%/5)

Wskaźnik amortyzacji degresywnej = 2

Stopa amortyzacji degresywnej = 2 x 20% = 40%

Odpisy amortyzacyjne w kolejnych latach wyniosą:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X5	100 000 zł	40% x 100 000 zł = 40 000 zł	40 000 zł	60 000 zł
20X6	60 000 zł	40% x 60 000 zł = 24 000 zł	64 000 zł	36 000 zł
20X7	36 000 zł	40% x 36 000 zł = 14 400 zł*	78 400 zł	21 600 zł
20X8	21 600 zł	40% x 21 600 zł = 8 640 zł	87 040 zł	12 960 zł
20X9	12 960 zł	2 960 zł**	90 000 zł	10 000 zł

*Jest to amortyzacja degresywna, a nie amortyzacja degresywno-liniowa (określana również mianem amortyzacji przyspieszonej w rozumieniu regulacji podatkowych). Dlatego w okresie, w którym kwota odpisu amortyzacyjnego będzie niższa niż kwota odpisu amortyzacyjnego ustalonego według metody liniowej, nie następuje zmiana metody dokonywania odpisów.

**Przy zastosowaniu amortyzacji degresywnej metodą malejącego salda odpis amortyzacyjny za 20X9 r. powinien wynosić 40% x 12 960 zł = 5 184 zł. Jednak wartość pozostałości tego środka trwałego wynosi 10.000 zł, w związku z czym w ostatnim roku dokonany zostanie jedynie odpis amortyzacyjny w kwocie pozwalającej na doprowadzenie

wartości bilansowej do wartości pozostałości. Oznacza to, że przyjmując w każdym roku równe miesięczne odpisy amortyzacyjne, kwota miesięcznego odpisu w 20X9 r. wyniesie $2\,960\text{ zł}/12 = 246,67\text{ zł}$.

Wariant C (amortyzacja degresywna metodą sumy cyfr rocznych)

Okres amortyzacji = 5 lat

Wskaźniki amortyzacji degresywnej dokonywanej metodą sumy cyfr wyniosą w kolejnych latach:

rok	wskaźnik
20X5 = rok 1	$\frac{5 + (1 - 1)}{\frac{5x(5 + 1)}{2}} = \frac{5}{15}$
20X6 = rok 2	$\frac{5 + (1 - 2)}{\frac{5x(5 + 1)}{2}} = \frac{4}{15}$
20X7 = rok 3	$\frac{5 + (1 - 3)}{\frac{5x(5 + 1)}{2}} = \frac{3}{15}$
20X8 = rok 4	$\frac{5 + (1 - 4)}{\frac{5x(5 + 1)}{2}} = \frac{2}{15}$
20X9 = rok 5	$\frac{5 + (1 - 5)}{\frac{5x(5 + 1)}{2}} = \frac{1}{15}$

Odpisy amortyzacyjne w kolejnych latach wyniosą:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X5	100 000 zł	$90\,000\text{ zł} \times 5/15 = 30\,000\text{ zł}$	30 000 zł	70 000 zł
20X6	70 000 zł	$90\,000\text{ zł} \times 4/15 = 24\,000\text{ zł}$	54 000 zł	46 000 zł
20X7	46 000 zł	$90\,000\text{ zł} \times 3/15 = 18\,000\text{ zł}$	72 000 zł	28 000 zł
20X8	28 000 zł	$90\,000\text{ zł} \times 2/15 = 12\,000\text{ zł}$	84 000 zł	16 000 zł
20X9	16 000 zł	$90\,000\text{ zł} \times 1/15 = 6\,000\text{ zł}$	90 000 zł	10 000 zł

Przykład 8 (8.42-8.44) Weryfikacja okresu amortyzacji

Spółka ABC posiada środek trwały, który przyjęła do użytkowania dnia 01.06.20X3 r. Wartość początkowa tego środka trwałego wynosi 120 000 zł nie posiada on istotnej wartości pozostałości. Okres ekonomicznej użyteczności ustalono na 5 lat (koniec okresu użytkowania jest planowany na 31.05.20X9 r.). Środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową.

Stopa amortyzacji rocznej = $100\%/5 = 20\%$

Stawka amortyzacji rocznej = $20\% \times 120\,000\text{ zł} = 24\,000\text{ zł}$

Stawka amortyzacji miesięcznej = $24\,000\text{ zł} / 12 = 2\,000\text{ zł}$

Plan amortyzacji środka trwałego sporządzony na początek jego użytkowania:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X3 (7 m-cy)	120 000 zł	7 x 2 000 zł = 14 000 zł	14 000 zł	106 000 zł
20X4	106 000 zł	24 000 zł	38 000 zł	82 000 zł
20X5	82 000 zł	24 000 zł	62 000 zł	58 000 zł
20X6	58 000 zł	24 000 zł	86 000 zł	34 000 zł
20X7	34 000 zł	24 000 zł	110 000 zł	10 000 zł
20X8 (5 m-cy)	10 000 zł	5 x 2 000 zł = 10 000 zł	120 000 zł*	0 zł

*Jest to skumulowane umorzenie na 31.05.20X8 r., czyli dzień zakończenia użytkowania (okresu ekonomicznej użyteczności) środka trwałego

W 20X7 r. po sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 20X6 r. Spółka ABC zweryfikowała oczekiwany dalszy okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, uznając że będzie on użytkowany jeszcze przez 25 miesięcy (ustalono, że koniec okresu użytkowania nastąpi 31.01.20X9 r.) licząc od 01.01.20X7 r.

Weryfikacja okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego oznacza, że nowa stawka amortyzacji miesięcznej (począwszy od 1.01.20X7 r.) wynosić będzie $34\ 000\ \text{zł} / 25 = 1\ 360\ \text{zł}$.

Stopa amortyzacji wynosić będzie $(1\ 360\ \text{zł} \times 12) / 120\ 000\ \text{zł} = 13,60\ \%$.

Dla dalszego okresu użytkowania środka trwałego został sporządzony zweryfikowany plan amortyzacji:

rok	wartość bilansowa na początek roku	amortyzacja roczna	skumulowane umorzenie na koniec roku	wartość bilansowa na koniec roku
20X7	34 000 zł	16 320 zł	102 320 zł*	17 680 zł
20X8	17 680 zł	16 320 zł	118 640 zł	1 360 zł
20X9 (1 m-c)	1 360 zł	1 x 1 360 zł = 1 360 zł	120 000 zł**	0 zł

*Skumulowane umorzenie na koniec 20X7 r. (po weryfikacji okresu ekonomicznej użyteczności) jest równe umorzeniu na koniec 20X6 r. (86 000 zł) powiększonemu o amortyzację (umorzenie) za 20X7 r. wynoszącą 16 320 zł (czyli ustaloną już po zweryfikowaniu okresu ekonomicznej użyteczności).

**Jest to skumulowane umorzenie na 31.01.20X9 r., czyli dzień zakończenia użytkowania (okresu ekonomicznej użyteczności) środka trwałego