

KSR 11 - środki trwałe 2018

Środek trwały - definicja

Środek trwały to składnik aktywów, który na dzień ujęcia spełnia **łącznie** następujące warunki:

- 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 – **krok 1**
- jego przewidywany okres ekonomicznej użyteczności w danej jednostce jest dłuższy niż rok (12 miesięcy) – **krok 2**
- 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 – **krok 3**
- jest kompletny i zdatny do użytkowania – **krok 4**

Cześć składowa

- 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 zdolności 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.

Część dodatkowa

- 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 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.

Część peryferyjna

- 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.

Obiekt inwentarzowy – środek trwały

- Składnik aktywów spełniający wymienione warunki 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.

Cena nabycia

Na cenę nabycia środka trwałego składa się cena zakupu, koszty zakupu oraz koszty dostosowania do użytkowania.

- 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.
- 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.

Koszt wytworzenia

- 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.

Moment rozpoczęcia aktywowania kosztów

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.

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 rynkowego, technologicznego, ekonomicznego) stanowią koszty okresu ich poniesienia. **Nie ujmuje się** ich w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (wartości początkowej) środka trwałego.

Koszty prób i testów przeprowadzanych przed oddaniem do użytkowania

- Koszty prób i testów (rozruchu technologicznego) przeprowadzanych celem sprawdzenia działania środka trwałego, i stwierdzenia jego zdolności 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.

Likwidacja środka trwałego warunkująca budowę nowego obiektu

- 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 między okresowych biernych (rezerw) stanowią wykorzystanie rezerw. Nie zwiększają one wartości początkowej nowobudowanego środka trwałego.
- 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.

Koszty/przychody finansowania zewnętrznego

- 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.
- Koszty finansowania zewnętrznego obejmują: odsetki (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.
- Przychody z tytułu finansowania zewnętrznego to przychody z tytułu m.in.:
 - dodatnich różnic kursowych od zobowiązań,
 - zrealizowanych lub naliczonych odsetek, albo innych korzyści z tytułu niewykorzystanych środków pieniężnych uzyskanych na finansowanie środka trwałego.

Koszty niezaliczone do wartości początkowej

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

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

Koszty późniejszej likwidacji

- 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 między okresowe 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"*.
- 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.

Ulepszenie środka trwałego

W okresie użytkowania środka trwałego ponoszone są nakłady skutkujące ulepszeniem lub warunkujące jego użytkowanie, które jednostka ujmuje:

- jako zwiększenie wartości początkowej środka trwałego - **ulepszenie**,
- jako koszty okresu bieżącego użytkowania (eksploatacji) - **remonty**, konserwacje, przeglądy.

Remont

- 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.

Remonty o znacznej wartości

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:

- jego parametry charakterystyczne,
- jego parametry techniczne lub użytkowe, także wtedy, gdy do przeprowadzenia remontu wykorzystano nowocześniejsze materiały i części od pierwotnie użytych do budowy środka trwałego.

Odpisy amortyzacyjne

Wysokość odpisów amortyzacyjnych obiektu inwentarzowego przypadająca na jednostkę czasu użytkowania zależy od ustalonych na moment przyjęcia środka trwałego do użytkowania:

- wartości podlegającej amortyzacji
- okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego
- metody amortyzacji

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

Wartość podlegające amortyzacji

- Wartość środka trwałego podlegająca amortyzacji to wartość księgowa brutto obiektu inwentarzowego pomniejszona o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości oraz o wartość istotnej pozostałości środka trwałego.
- 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 używania. Wartość pozostałości środka trwałego jest pomijana, jeżeli zgodnie z przyjętymi przez jednostkę kryteriami można ją uznać za nieistotną.

Rozpoczęcia odpisów amortyzacyjnych

- 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.

Utrata wartości

- 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.
- Czasowe wyłączenie środka trwałego z użytkowania, wynikające np. z przeprowadzenia remontu lub ulepszenia nie powoduje zawieszenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Ulepszenie po całkowitym odpisie

- 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 wznowia się jego amortyzację.

Weryfikacja okresów ekonomicznej użyteczności

- 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. 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.
- 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.

Przepisy ogólne inwentaryzacji

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.

Inwentaryzacją obejmuje się również obce środki trwałe użytkowane przez jednostkę, zaś informację o weryfikacji ich stanów przekazuje jednostkom, które są ich właścicielami.

Specyfika inwentaryzacji środków trwałych

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
- 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
- w przypadkach nie wymienionych w pkt a i b inwentaryzację przeprowadza się drogą spisu z natury na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

Metody inwentaryzacji

- 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.
- 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.

Dziękuję za uwagę!