

1.4. Przeznaczenie środka trwałego na własne potrzeby jednostki

Kolejnym warunkiem, jaki musi spełniać składnik majątkowy, aby mógł być uznany za środek trwały, jest przeznaczenie go na własne potrzeby jednostki.

Zgodnie z KSR 11 środek trwały jest przeznaczony na potrzeby jednostki, jeśli spełnia jeden z warunków podanych w **ramce**.

Warunki uznania środka trwałego za przeznaczony na potrzeby jednostki

1. Jest użytkowany w jednostce na potrzeby jej działalności operacyjnej (statutowej) o charakterze produkcyjnym, usługowym, handlowym lub administracyjnym.
2. Jest oddany do używania innym jednostkom na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze.
3. Jest oddany innym jednostkom w bezpłatne użyczenie, w zamian za określone korzyści, jakie uzyskuje jednostka oddająca.

W jednostkach sektora finansów publicznych obowiązuje generalna zasada, że **zasób majątkowy należy wykorzystywać w sposób celowy, gospodarny i efektywny, dla realizacji celów statutowych tych jednostek**. Szczegółowe zasady gospodarowania składnikami majątkowymi stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub własność jednostek samorządu terytorialnego są regulowane przepisami ustawowymi.

W jednostkach sektora finansów publicznych mogą wystąpić **przypadki, gdy środki trwałe ze względu na niespełnianie wymogu przeznaczenia na potrzeby jednostki nie są uznawane za środki trwałe w jednostce**, która je nabyła (wytworzyła). Do takich przypadków zalicza się środki trwałe:

- 1) nabywane w ramach centralizacji zamówień publicznych przez centralnego zamawiającego dla jednostek podległych,
- 2) wytwarzane w ramach inwestycji prowadzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego z przeznaczeniem dla podległych jednostek budżetowych,
- 3) wytwarzane w ramach inwestycji w planie finansowym jednostki obsługującej w samorządowych centrach usług wspólnych (CUW) – dla obsługiwanych jednostek organizacyjnych.

W przypadku wymienionym w pkt 1 nabyte składniki majątkowe będą mogły być uznane za środki trwałe w jednostkach docelowych, dla których centralny zamawiający dokonał zamówień, natomiast w przypadkach z pkt 2 i 3 – w jednostkach budżetowych, które mają być docelowymi użytkownikami środków trwałych.

1.5. Wartość istotna środka trwałego

Ustawa o rachunkowości w definicji pojęcia „środki trwałe” nie odnosi się do kryterium wartościowego. A zatem składniki majątkowe spełniające kryteria zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor są uznawane za środki trwałe, nawet jeśli ich wartość początkowa jest bardzo niska – choćby rzędu kilku-kilkunastu groszy czy złotych. Ponieważ jednak prowadzenie pełnej ewidencji księgowej w przypadku przedmiotów o tak niskiej wartości jest nieekonomiczne, w praktyce rachunkowo-

ści przyjęło się, że jednostki mogą w tym zakresie **stosować uproszczenia dotyczące środków trwałych o wartości początkowej stanowiącej wartość nieistotną**.

KSR 11 przewiduje, że dla składników majątkowych spełniających warunki uznania ich za środki trwałe, ale o wartości nieistotnej, **możliwe jest stosowanie kilku różnych uproszczeń w ewidencji księgowej. W jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych – oprócz rozwiązań podanych w KSR – można stosować jeszcze inne**, ustalone w § 6 ust. 3 starego rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont i pkt 3, 4, 11 oraz 51 załącznika nr 3 do tego rozporządzenia. W nowym rozporządzeniu w sprawie rachunkowości oraz planów kont rozwiązania te zostały utrzymane (w § 7 ust. 2 nowego rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont i pkt 3, 4, 11 oraz 53 załącznika nr 3 do tego rozporządzenia).

Tabela 1. Rodzaje uproszczeń w ewidencji środków trwałych o wartości nieistotnej

Postanowienia KSR 11	Postanowienia starego i nowego rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont
<p>1. Składnik majątkowy jest ujęty jako środek trwały i:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● albo jest objęty tzw. zbiorczym obiektem inwentarzowym, ● albo pod datą przyjęcia do użytkowania jego wartość początkowa jest spisywana w ciężar kosztów amortyzacji. <p>2. Składnik majątkowy nie jest ujęty jako środek trwały, a jego wartość początkowa zostaje odpisana z dniem oddania do użytkowania w koszty materiałowe:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● z jednoczesnym obowiązkiem ujęcia go w ewidencji pozabilansowej (ilościowej lub ilościowo-wartościowej), ● bez obowiązku objęcia ewidencją. 	<p>Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, mogą być umarzone:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● książki i inne zbiory biblioteczne, ● środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych, ● odzież i umundurowanie, ● meble i dywany, ● inwentarz żywy, ● pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do używania (3500 zł). <p>W razie zamieszczenia odpowiednich postanowień w polityce rachunkowości jednostki wymienione tam składniki majątkowe podlegają ewidencji ilościowo-wartościowej na kontach bilansowych 013 „Pozostałe środki trwałe” lub 014 „Zbiory biblioteczne”, a ich umorzenie, ewidencjonowane na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” odnosi się w koszty zużycia materiałów (konto 401 „Zużycie materiałów i energii”).</p>

Jednostki organizacyjne mogą albo wybrać jedno z rozwiązań podanych w **tabeli 1**, albo stosować jednocześnie kilka z nich – z tym że w polityce rachunkowości muszą określić, które z rozwiązań ma zastosowanie w odniesieniu dla jakich grup środków trwałych i dla jakich poziomów istotności ich wartości początkowej. **Dolną granicę wartości środka trwałego**, uznawaną za wartość nieistotną, należy ustalić w polityce rachunkowości danej jednostki. W polityce rachunkowości **poziomy istotności** powinny być określone także dla:

- nakładów na ulepszenie własnych środków trwałych,
- nakładów na ulepszenie obcych środków trwałych,

- istotnej pozostałości środka trwałego (w części polityki rachunkowości dotyczącej zasad amortyzowania środków trwałych),
- części dodatkowych i peryferyjnych, których przyłączenie lub odłączenie od środka trwałego nie wymaga korekty wartości początkowej (brutto) środka trwałego i jego dotychczasowego umorzenia.

Przy ustalaniu granic istotności kierownik jednostki powinien wziąć pod uwagę:

- przypuszczalną łączną wartość początkową składników, dla których stosowane będą uproszczenia w porównaniu do rocznej sumy kosztów (przychodów) lub aktywów (pasywów),
- zachowanie wymogu z art. 4 ust. 1 i 4 uor – zastosowane uproszczenia nie mogą w sposób istotny wpływać na obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz ustalenie wyniku finansowego jednostki,
- potrzebę ochrony mienia jednostki,
- przepisy podatkowe (za dolną granicę wartości początkowej środków trwałych można uznać granicę określoną w art. 16d ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; dalej: updop, tj. 3500 zł, jeśli nie narusza to zasady istotności wyrażonej w art. 4 ust. 1 uor).

PRZYKŁAD

Samorządowa instytucja kultury nie określiła w polityce rachunkowości dolnej granicy wartości środków trwałych. W tym względzie dla celów bilansowych stosowała przepisy updop. Kontrola zausterkowała jednak takie postępowanie jako błędne z tego powodu, że zasady uznawania składnika majątkowego za środek trwały ustalone w tej ustawie mają zastosowanie wyłącznie dla celów podatkowych (ustalania kosztów, jakie w związku z nabyciem środka trwałego mogą być uznane za koszty podatkowe obniżające podstawę opodatkowania tym podatkiem). Aby kwota 3500 zł, ustalona jako granica istotności w przepisach prawa podatkowego, mogła być stosowana do celów bilansowych, odpowiednie postanowienia muszą być zawarte w polityce rachunkowości danej jednostki organizacyjnej. Samorządowa instytucja kultury może przyjąć np. poniższe zasady.

Wzór. Postanowienia polityki rachunkowości samorządowej instytucji kultury na temat przyjętych granic istotności wartości środków trwałych oraz uproszczeń stosowanych w ewidencji środków trwałych

§...

Wartość istotna (dolna granica wartości początkowej) środków trwałych dla celów bilansowych w jednostce wynosi 3500 zł.

§...

1. Dla środków trwałych o wartości jednostkowej od 1000 zł do 3500 zł – stosuje się uproszczenie polegające na spisywaniu ich wartości w koszty amortyzacji w momencie przyjęcia do użytkowania, z jednoczesnym objęciem ewidencją bilansową ilościowo-wartościową.
2. Dla środków trwałych o wartości do 1000 zł, takich jak: sprzęt nagłaśniający, wyposażenie kinoteatru, meble, wyposażenie biurowe, sprzęt audio-video, telefony stacjonarne i komórkowe, tablety, sprzęt informatyczny, urządzenia służące do utrzymania czystości, narzędzia i urządzenia do wykonywania konser-

wacji, remontów – stosuje się uproszczenie polegające na spisywaniu ich wartości w koszty materiałów w momencie przyjęcia do użytkowania, z jednoczesnym objęciem pozabilansową ewidencją ilościowo-wartościową.

3. Dla innych niż wymienione w pkt 2 środków trwałych o wartości do 1000 zł – stosuje się uproszczenie polegające na spisywaniu ich wartości w koszty materiałów w momencie przyjęcia do użytkowania, bez obowiązku ich ewidencjonowania.

§...

Części składowe i peryferyjne mogą być przyłączane i odłączane od środków trwałych w trakcie ich użytkowania. O wartość tych części jest odpowiednio zmniejszana (powiększana) wartość początkowa (brutto) środka trwałego i wartość dotychczasowego umorzenia, jeśli wartość brutto części składowej (peryferyjnej) przekracza 1000 zł.

§...

Wartość początkową środków trwałych, ustaloną w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, powiększając koszty ulepszenia w kwocie równej lub przekraczającej w ciągu roku obrotowego kwotę 3500 zł, polegającego na:

- rozbudowie,
- przebudowie,
- modernizacji,
- rekonstrukcji,

i powodującego, że wartość użytkowa tego środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa podaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

§...

Ulepszeń w obcych środkach trwałych nie stanowią wydatki poniesione w związku z remontami obcych środków trwałych oraz wydatki na przystosowanie do użytkowania obcego środka trwałego na potrzeby użytkownika, w kwocie nieprzekraczającej w danym roku obrotowym kwoty 3500 zł.

2. Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych środków trwałych

Środki trwałe ujmuje się w ewidencji księgowej w jednostkach ewidencyjnych środków trwałych. Podstawową jednostką ewidencyjną środków trwałych jest **obiekt inwentarzowy**. Jego definicję zawiera rozporządzenie Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT); dalej: rozporządzenie w sprawie KŚT (które należy stosować w ewidencji księgowej jednostek od 1 stycznia 2018 r.). Obiektem inwentarzowym jest pojedynczy obiekt majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług.

Obiekty inwentarzowe środków trwałych na potrzeby prowadzenia ich ewidencji, obliczania amortyzacji (zarówno bilansowej, jak i podatkowej) oraz dla celów statystycznych zostały uporządkowane w usystematyzowane zbiory, nazwane **Klasyfikacją Środków Trwałych** (dalej: KŚT). Jednostki sektora finansów publicznych, podobnie jak inne podmioty gospodarki narodowej, dla celów ewidencyjnych, podatkowych i sprawozdawczych są zobowiązane, na podstawie art. 30 pkt 2 w związku z art. 2 pkt 11 ustawy z 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, do stosowania w tym zakresie przepisów rozporządzenia w sprawie KŚT.

Według funkcji, jakie poszczególne obiekty inwentarzowe środków trwałych pełnią w procesie wytwarzania lub w toku nieprodukcyjnego użytkowania, rozróżnia się cztery zasadnicze zbiory środków trwałych podane w **ramce**.