

Sprawozdania i deklaracje w instytucjach kultury

Wydanie 3.

Rozdział I. Bilans

1. Zagadnienia ogólne

1.1. Bilans – definicja

Bilans jest jednym z podstawowych elementów sprawozdania finansowego. W bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy.

W bilansie wykazuje się składniki majątku posiadanego przez IK (aktywa) oraz źródła finansowania tego majątku (pasywa). Suma aktywów musi się równać sumie pasywów (aktywa = pasywa). W bilansie składniki majątku (aktywa) zostały podzielone na dwie zasadnicze grupy prezentowane odrębnie, czyli aktywa trwałe w pozycji A, natomiast aktywa obrotowe w pozycji B. Źródłem finansowania majątku mogą być środki własne (kapitał własny) oraz obce (głównie kredyty, pożyczki i zobowiązania). Wykazuje się je w pasywach bilansu odrębnie, tj. kapitał (fundusz) własny w pozycji A, zobowiązania i rezerwy na zobowiązania zaś w pozycji B.

1.2. Prezentacja wartości netto i kompensata

Wykazana w aktywach bilansu wartość poszczególnych grup składników aktywów wynika z ich wartości księgowej, skorygowanej o (art. 46 ust. 2 RachunkU):

- 1) dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe oraz odpisy aktualizujące, w tym również z tytułu trwałej utraty wartości składników aktywów trwałych;
- 2) odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych;
- 3) odpisy aktualizujące wartość należności.

Kontem służącym do ujmowania odpisów aktualizujących jest konto „Odpisy aktualizacyjne”, któremu dla celów poniższego przykładu nadamy numer 280. Na stronie Wn tego

konta księguje się przede wszystkim odpisane należności wobec jej nieściągalności, umorzenia lub przedawnienia (konto przeciwstawne – zespół 2).

Na stronie Ma konta księguje się odpisy aktualizujące wartość należności głównej oraz z tytułu odsetek, a także kosztów postępowania sądowego.

Ewidencja szczegółowa do konta 280 „Odpisy aktualizacyjne” powinna zapewnić ustalenie odpisów aktualizujących wartość poszczególnych należności według tytułów i kontrahentów.

Konto 280 wykazuje saldo Ma.

Przykład

Galeria prowadzi zajęcia edukacyjne, za które pobiera opłaty. Podstawą wpłat jest m.in. miesięczna lista wpłat określająca wysokość należnej kwoty przypisanej danemu dziecku. Lista zawiera elementy niezbędne do uznania jej za dowód księgowy. Wpłaty czasami są dokonywane z opóźnieniami, wówczas galeria nalicza odsetki. Obciążenie dłużnika odsetkami za zwłokę w zapłacie należności może nastąpić przez wystawienie noty księgowej obciążeniowej (noty odsetkowej). Dłużnikowi przekazywana jest nota księgowa w oryginale.

Księgowanie noty odsetkowej wygląda następująco (numeracja kont jest przykładowa):

1. Nota odsetkowa na wartość 50 zł:
Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”,
Ma konto 750 „Przychody finansowe”
(nie stanowią przychodu w rozumieniu PDOPrU).
Zapis równoległy to utworzenie odpisu aktualizacyjnego na odsetki.
2. Utworzenie odpisu aktualizacyjnego o wartości 50 zł:
Wn konto 751 „Koszty finansowe”,
Ma konto 280-2 „Odpis aktualizacyjny odsetek”
(koszty finansowe nie stanowią KUP dla celów PDOPrU).
3. Częściowa zapłata odsetek – wyciąg bankowy – 25 zł:
Wn konto 131 „Rachunek bankowy”,
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”.
4. Równoległe rozwiązanie w części zapłaty odpisu aktualizacyjnego o wartości 25 zł:
Wn konto 280-2 „Odpis aktualizacyjny odsetek”,
Ma konto 750 „Przychody finansowe”
(przychody podatkowo-bilansowe).
5. Decyzja kierownika o umorzeniu (uprawnienia nadane przez organ statutowy) połowy odsetek, czyli 25 zł:
Wn konto 280-2 „Odpis aktualizacyjny odsetek”,
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami”
(brak przychodów i kosztów podatkowo-bilansowych).

Przykład opracowany przez *Teresę Krawczyk*.

W bilansie IK w przypadku utworzenia odpisów aktualizujących należności pomniejszają one ich wartość.

Utworzone odpisy aktualizujące wykazywane są również w rachunku zysków i strat w pozostałych kosztach operacyjnych lub kosztach finansowych.

Przykład

Muzeum na kontach „Rozrachunków z odbiorcami” zarejestrowało wartość 236 500 zł, natomiast na koncie „Odpisy aktualizacyjne” należności od odbiorców – 32 000 zł. W bilansie w pozycji B.II.2a) „Należności od pozostałych jednostek z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty do 12 miesięcy” zaprezentowana będzie kwota 204 500 zł.

Na koniec roku salda kont są następujące:

Wn) Środki trwałe – maszyny i urządzenia – 3 256 720 zł;

Ma) Umożnienie środków trwałych – maszyny i urządzenia – 639 580 zł;

Wn) Odpisy aktualizujące środki trwałe – maszyny i urządzenia – 75 000 zł.

W bilansie zaprezentowana będzie kwota w poz. A.II.1.c. „Urządzenia techniczne i maszyny” – 2 542 140 zł.

Co do zasady nie kompensuje się ze sobą aktywów i zobowiązań.

2. Aktywa trwałe – poz. A

2.1. Aktywa trwałe – poz. A – uwagi ogólne

Aktywa to zasoby majątkowe spełniające łącznie następujące warunki (art. 3 ust. 1 pkt 12 RachunkU):

- 1) są kontrolowane przez IK,
- 2) mają dającą się wiarygodnie określić wartość,
- 3) powstały w wyniku przeszłych zdarzeń,
- 4) w przyszłości spowodują wpływ do IK korzyści ekonomicznych.

Aktywa prezentuje się w bilansie w podziale na aktywa trwałe i obrotowe.

Grupa aktywów trwałych (poz. A) obejmuje:

A.I. Wartości niematerialne i prawne,

A.II. Rzeczowe aktywa trwałe,

A.III. Należności długoterminowe,

A.IV. Inwestycje długoterminowe,

A.V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe.

2.2. Wartości niematerialne i prawne – poz. A.I

Wartości niematerialne i prawne, które należą do aktywów trwałych, to nabyte przez IK prawa majątkowe, które (art. 3 ust. 1 pkt 14 RachunkU):

- 1) nadają się do gospodarczego wykorzystania,
- 2) będą użytkowane dłużej niż rok,
- 3) zostaną przeznaczone na potrzeby IK.

W bilansie WNiP prezentuje się w następujących grupach:

A.I.1. Koszty zakończonych prac rozwojowych,

A.I.2. Wartość firmy,

A.I.3. Inne WNiP,

A.I.4. Zaliczki na WNiP.

W IK zalicza się do WNiP w szczególności (art. 3 ust. 1 pkt 14 RachunkU):

- 1) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne,
- 2) licencje, koncesje,
- 3) zaliczki na WNiP.

2.2.1. Obce WNiP

Do WNiP zalicza się również aktywa, które są użytkowane na podstawie umowy leasingu finansowego. Są to prawa majątkowe, które nie są własnością IK, a zostały przyjęte do używania na mocy umowy z jednostką zwaną przez RachunkU „finansującym” i zgodnie z RachunkU wykazuje się je w księgach i bilansie jednostki sporządzającej sprawozdanie. Określa się je jako obce WNiP.

Aby wykazać składnik aktywów u korzystającego, umowa leasingu musi spełniać co najmniej jeden spośród siedmiu warunków wymienionych w art. 3 ust. 4 pkt 1–7 RachunkU. Warunki te są przedstawione szerzej w punkcie opisującym rzeczowe aktywa trwałe.

Od 2017 r. w przypadku gdy IK za poprzedni rok obrotowy nie przekroczy co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty,

może dokonywać kwalifikacji umów zgodnie z przepisami podatkowymi (art. 3 ust. 6 RachunkU).

Leasing WNiP jest jednak niezwykle rzadko spotykany w IK.

2.2.2. Wycena bilansowa

Wartości niematerialne i prawne wycenia się w bilansie zgodnie ze wzorem:

Wartość brutto WNiP (cena nabycia/koszt wytworzenia)

– Umorzenie

– Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości

= Wartość bilansowa WNiP

2.2.3. Cena nabycia/koszt wytworzenia

Cena nabycia oraz koszt wytworzenia WNiP (art. 28 ust. 8 RachunkU) obejmuje ogół kosztów poniesionych przez IK do czasu przyjęcia WNiP do użytkowania, w tym również:

- 1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy;
- 2) opłaty notarialne, podatek od czynności cywilnoprawnych związany z zakupem;
- 3) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania, odsetki i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

Wycena WNiP w ciągu roku obrotowego odbywa się według ceny nabycia, która obejmuje:

- 1) koszty dokumentacji,
- 2) koszty uruchomienia programu komputerowego (opłaty notarialne i skarbowe),
- 3) opłaty za nabycie licencji.

Natomiast koszty wdrożenia, tj. nadzoru, szkolenia, instruktażu (nawet jeśli szkolenia poprzedziły oddanie programu do używania), obciążają koszty bieżące jednostki. Na dzień bilansowy WNiP wycenia się według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe).

Przykład

Dom Kultury – podatnik podatku VAT – nabył program komputerowy do ewidencji magazynowej. Faktura VAT za zakupiony program komputerowy do ksiąg rachunkowych zostanie wprowadzona zapisem:

- 1) wartość brutto faktury:
Wn konto „Rozliczenie zakupu”,
Ma konto „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”;
- 2) wartość netto faktury:
Wn konto „Wartości niematerialne i prawne”,
Ma konto „Rozliczenie zakupu”;
- 3) VAT naliczony (jeżeli jest do odliczenia):
Wn konto „Naliczony podatek VAT”,
Ma konto „Rozliczenie zakupu”.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, wówczas jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (art. 28 ust. 2 RachunkU).

2.2.4. Umorzenie

Umorzenie to zakumulowana amortyzacja. Zgodnie z polskimi zasadami rachunkowości wszystkie WNiP podlegają odpisom amortyzacyjnym. Nie dotyczy to jedynie zaliczek na WNiP, które dopiero w przyszłości staną się rzeczywistymi prawami majątkowymi. Będą wówczas podlegać amortyzacji, zgodnie z zasadami przedstawionymi dla poszczególnych rodzajów WNiP.

Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych WNiP dokonuje się drogą systematycznego, planowanego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji

(art. 32 ust. 1 RachunkU). Odpisy amortyzacyjne są dokonywane od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym WNiP została wprowadzona do ewidencji.

Stawkę i metodę amortyzacji ustala się na dzień przyjęcia do WNiP. Okres i stawki amortyzacji podlegają okresowej weryfikacji. Na podstawie dokonanej weryfikacji sporządza się protokół, w którym ustala się korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

Na podstawie art. 16m PDOPrU instytucja kultury może ustalać stawki amortyzacyjne dla WNiP, pod warunkiem że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego (art. 4 ust. 4 RachunkU). Minimalny okres, przez jaki WNiP muszą być amortyzowane, zależy od ich rodzaju i nie może być krótszy niż:

- 1) 12 miesięcy – od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych;
- 2) 24 miesiące – w wypadku licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz praw autorskich, licencji na wyświetlanie filmów oraz emisję programów radiowych i telewizyjnych;
- 3) 60 miesięcy – od pozostałych WNiP.

Przy czym jeśli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych jest krótszy od okresu ustalonego w art. 16m ust. 1 PDOPrU, wówczas IK mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.

Przykład

Filharmonia zweryfikowała stawki amortyzacji programów komputerowych, zaliczanych do WNiP. Okazało się, że są amortyzowane przy zastosowaniu indywidualnej rocznej stawki 20%.

W wyniku weryfikacji nie stwierdzono konieczności korekty stosowanych stawek amortyzacji, ponieważ przewidywany okres użytkowania tych programów wynosi 5 lat.

Instytucja kultury może dokonywać odpisów amortyzacyjnych WNiP według metody liniowej, w równych ratach co miesiąc, w równych ratach co kwartał lub jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej nie wyższej niż 10 000 zł można amortyzować poprzez dokonywanie jednorazowego odpisu w miesiącu wprowadzenia WNiP do ewidencji albo w następnym miesiącu po miesiącu wprowadzenia WNiP do ewidencji. Można oczywiście amortyzować ww. wartości niematerialne i prawne według zasad ogólnych, stosując metodę liniową.

Ewidencja odpisów amortyzacyjnych WNiP jest następująca:

Wn konto „Amortyzacja”,

Ma konto „Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych”.

Przykład

Gminna biblioteka publiczna otrzymała nieodpłatnie 3 sztuki licencji na oprogramowanie o wartości globalnej 20 000 zł i przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok. Należy pamiętać, iż zakupione lub nieodpłatnie otrzymane, także w drodze darowizny, programy

komputerowe, bez względu na ich wartość, ujmuje się na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne”. W zależności od wartości oprogramowania oraz zapisów w polityce rachunkowości biblioteki amortyzuje się je jednorazowo bądź w czasie. Jednostkowa wartość początkowa licencji nie przekracza 10 000 zł (w 2017 r. była to kwota 3500 zł), dlatego też w zależności od zasad przyjętych w polityce rachunkowości WNiP można amortyzować według dwóch wariantów:

Wariant I

Dokonywanie comiesięcznych odpisów amortyzacyjnych, jeśli w polityce rachunkowości przyjęto, że WNiP, niezależnie od ich wartości, są amortyzowane przez ustalony okres.

1. Otrzymane nieodpłatnie oprogramowanie (numeracja kont jest przykładowa):
Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
Ma konto 840 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.
2. Naliczenie amortyzacji:
Wn konto 400 „Amortyzacja”,
Ma konto 072 „Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych”.
3. Rozliczenie przychodu w części odpowiadającej odpisom amortyzacyjnym:
Wn konto 840 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Wariant II

Dokonywanie odpisu amortyzacyjnego w sposób uproszczony, odpisując wartość w miesiącu oddania ich do użytkowania lub następnym, jeżeli w polityce rachunkowości przyjęto, że WNiP o wartości początkowej nieprzekraczającej 10 000 zł są umarzane jednorazowo.

W takim przypadku nie ma konieczności dokonywania księgowania za pośrednictwem konta rozliczeń międzyokresowych przychodów.

1. Otrzymane nieodpłatnie oprogramowanie:
Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”,
Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.
2. Naliczenie amortyzacji:
Wn konto 400 „Amortyzacja”,
Ma konto 072 „Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych”.

Jeśli przyjęcie oprogramowania nastąpiło w miesiącu kończącym rok obrotowy, a jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych jednorazowo w miesiącu następnym po przyjęciu do użytkowania, to w celu zachowania współmierności przychodów i kosztów należy zastosować księgowania przedstawione w wariantcie I.

Przykład opracowany przez *Teresę Krawczyk*.

2.2.5. Trwała utrata wartości

Trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez IK składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej. Odpisów z tytułu trwałej utraty wartości dokonuje się przykładowo w przypadku przeznaczenia danej WNiP do likwidacji, wycofania z użytkowania lub z innych przyczyn.

Przywrócenie wartości pierwotnej WNiP może nastąpić w sytuacji, gdy ustanie przyczyna, dla której dokonano odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.

Ewidencja odpisów aktualizacyjnych wartość WNiP jest następująca:

1. Odpis aktualizacyjny wartość WNiP:
Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”,
Ma konto „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości”.
2. Przywrócenie wartości pierwotnej WNiP:
Wn konto „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości”,
Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne”.

2.2.6. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne

Zaliczki na WNiP, które zostały przekazane dostawcom i które nie zostały rozliczone do dnia bilansowego, wykazuje się w wysokości kwot przekazanych na poczet dokonanych zamówień na prawa majątkowe.

2.3. Rzeczowe aktywa trwałe – poz. A.II

W grupie A.II wykazuje się rzeczowe aktywa trwałe w następującej kolejności:

A.II.1. Środki trwałe, w tym:

A.II.1.a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu),

A.II.1.b) budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,

A.II.1.c) urządzenia techniczne i maszyny,

A.II.1.d) środki transportu,

A.II.1.e) inne środki trwałe.

A.II.2. Środki trwałe w budowie.

A.II.3. Zaliczki na środki trwałe w budowie.

Poszczególne grupy środków trwałych zawierają następujące rodzaje aktywów:

- 1) nieruchomości – grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntów, budynki i budowle, a także lokale będące odrębną własnością, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego;
- 2) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne;
- 3) ulepszenia w obcych środkach trwałych, za które uznaje się koszty poniesione w celu przystosowania wynajętego lub wdzierżawionego budynku (np. założenie klimatyzacji w pomieszczeniach biurowych) – w okresie opisanym w umowie i na warunkach uzgodnionych z właścicielem tego obiektu (magazynu, biura, budynku);
- 4) inwentarz żywy – zwierzęta pociągowe i hodowlane oraz wszystkie zwierzęta, bez względu na ich wartość, znajdujące się w cyrkach i ogrodach zoologicznych.

2.3.1. Środki trwałe – poz. A.II.1

2.3.1.1. Warunki uznania aktywów za środki trwałe

Aby aktywa były uznane za środki trwałe, muszą spełniać łącznie następujące warunki (art. 3 ust. 1 pkt 15 RachunkU):

- 1) przewidywany okres ich ekonomicznej użyteczności musi być dłuższy niż rok, czyli określony został przedział czasu, w którym jednostka będzie czerpała korzyści ekonomiczne i będzie amortyzowała dany środek trwałe;
- 2) muszą być kompletne i zdadne do użytku, co znaczy, że w momencie przekazania do używania środki trwałe powinny być sprawny technicznie;
- 3) muszą być przeznaczone na własne potrzeby, czyli być niezbędne do prowadzenia działalności statutowej.

Warto zauważyć, że pkt 4.5 KSR 11 definiuje postać środka trwałego jako składnik aktywów posiadający postać rzeczową (materialną). Przy czym nie uznaje się za środek trwałe rzeczowych składników aktywów, które pełnią jedynie funkcję nośnika dla WNiP (pkt 4.7 KSR 11).

Jak wskazuje KSR 11 w pkt 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.

2.3.1.2. Leasingowane środki trwałe

Środki trwałe przyjęte do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych sporządzającego sprawozdanie, jeżeli chociażby jeden z poniższych warunków jest spełniony (art. 3 ust. 4 pkt 1–7 RachunkU):

- 1) umowa przenosi własność aktywów na IK po zakończeniu okresu, na który została zawarta – warunek ten jest spełniony, jeżeli umowa leasingu przewiduje, że po jej zakończeniu następuje nieodpłatne przeniesienie własności przedmiotu leasingu na korzystającego; staje się tak zazwyczaj, jeżeli opłata końcowa została wliczona w opłaty podstawowe uiszczane w okresie leasingu;
- 2) umowa zawiera prawo do nabycia aktywów przez IK po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia – warunek ten jest spełniony, jeżeli korzystający ma prawo do nabycia stanowiącego przedmiot leasingu składnika aktywów za cenę, która – według przewidywań – będzie na tyle niższa od jego wartości rynkowej (godziwej) ustalonej na dzień zrealizowania tego prawa, że w momencie rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, iż korzystający z tego prawa skorzysta; określając wartość rynkową, aktualną na dzień nabycia przedmiotu leasingu po zakończeniu okresu umowy, strony umowy mogą za wzorzec przyjąć wartość rynkową (godziwą) porównywalnego

- składnika aktywów, znajdującego się w podobnym stanie technicznym i charakteryzującego się podobnym zużyciem na dzień zawarcia umowy leasingu;
- 3) okres, na jaki została zawarta umowa, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności aktywów, przy czym nie może być on krótszy niż $3/4$ tego okresu; prawo do przedmiotu umowy może być, po okresie, na jaki umowa została zawarta, przeniesione na jednostkę – przy szacowaniu przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności składników aktywów strony umowy mogą przyjąć okresy ekonomicznej użyteczności porównywalnych składników aktywów albo okresy ekonomicznej użyteczności leżące u podstaw powszechnie stosowanych (a więc podatkowych) stawek amortyzacyjnych;
 - 4) suma opłat pomniejszych na dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień; w sumie opłat uwzględnia się wartość końcową aktywów, którą jednostka zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na siebie własności – do zdyskontowania sumy opłat leasingowych stosuje się stopę procentową leasingu, aktualną na dzień zawarcia umowy, a w przypadku jej braku stopę procentową korzystającego, aktualną na dzień zawarcia umowy; jeżeli płatności za świadczenia dodatkowe (np. opłaty za serwis przedmiotu leasingu, jego ubezpieczenie) są uiszczane na rzecz finansującego wraz z opłatami podstawowymi (tzn. korzystający nie ma możliwości zawarcia umowy leasingu bez jednoczesnego zawarcia umowy o serwis lub ubezpieczenia), a usługi te nie przynoszą korzystającemu dodatkowych korzyści, to zalicza się je do sumy opłat leasingowych;
 - 5) umowa zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z jednostką kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tych samych aktywów lub przyrzeczenie przedłużenia umowy dotychczasowej na warunkach korzystniejszych niż w dotychczasowej umowie – warunek ten jest spełniony, gdy umowa przewiduje możliwość zatrzymania przedmiotu umowy lub wymiany przedmiotu umowy na inny równoważny i objęcia go umową leasingu na warunkach znacznie korzystniejszych od przewidzianych w dotychczas obowiązującej umowie, tak, że jest wystarczająco pewne, iż na dzień zawarcia umowy korzystający skorzysta z możliwości przedłużenia umowy;
 - 6) umowa przewiduje możliwość jej wypowiedzenia z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa jednostka – warunek ten jest spełniony, jeżeli umowa przewiduje, że w razie jej wypowiedzenia przed końcem okresu obowiązywania korzystający jest zobowiązany uiścić karę umowną, która kwotowo nie jest nieistotna; przyjmuje się, że kara umowna wraz z dotychczasowymi opłatami leasingowymi z zasady pokrywa inwestycję leasingową netto oraz ewentualne dodatkowe koszty i straty finansującego związane bezpośrednio z wcześniejszym zakończeniem umowy;
 - 7) składnik aktywów został dostosowany do indywidualnych potrzeb jednostki; może on być używany wyłącznie przez jednostkę korzystającą bez wprowadzania w nim istotnych zmian – aktywa będące przedmiotem umowy leasingu mogą mieć na tyle specjalistyczny charakter, że tylko aktualny korzystający może ich używać bez dokonywania ich istotnych zmian; jeżeli jednak, nawet mimo specjalistycznego charakteru przedmiotu umowy, aktywów takich może używać inny korzystający bez

dokonywania przeróbek, ulepszeń itp., należy uznać, iż omawiany warunek nie jest spełniony.

Spełnienie chociażby jednego z powyższych warunków oznacza, że powołując się na RachunkU, IK ma prawo amortyzowania tych aktywów na zasadach ogólnych opisanych poniżej.

Warto jednak zaznaczyć, że od 2017 r. po spełnieniu warunków (art. 3 ust. 6 RachunkU) IK może dokonywać kwalifikacji umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych.

Przykład

Biblioteka posiada w leasingu operacyjnym samochód dostawczy:

Sytuacja I

Ewidencja samochodu dostawczego przyjętego do użytkowania na podstawie umowy leasingu operacyjnego.

1. Wprowadzenie środka trwałego do ewidencji:
 - Wn konto „Środki trwałe”,
 - Ma konto „Zobowiązania z tytułu niespłaconej części kapitałowej”.
2. Faktura VAT na czynsz w wartości brutto:
 - Wn konto „Rozliczenie zakupu”,
 - Ma konto „Pozostałe rozrachunki”,
 - 1) część kapitałowa czynszu wartość netto:
 - Wn konto „Zobowiązania z tytułu niespłaconej części kapitałowej”,
 - Ma konto „Rozliczenie zakupu”,
 - 2) część odsetkowa czynszu wartość netto:
 - Wn konto „Koszty finansowe”,
 - Ma konto „Rozliczenie zakupu”,
 - 3) VAT naliczony:
 - Wn konto „Naliczony podatek VAT”,
 - Ma konto „Rozliczenie zakupu”.
3. Naliczenie amortyzacji
 - Wn konto „Amortyzacja”,
 - Ma konto „Umorzenie stopniowe środków trwałych”.

Sytuacja II

Ewidencja samochodu dostawczego przyjętego do użytkowania na podstawie umowy leasingu operacyjnego, gdy IK stosuje zasady określone w przepisach podatkowych:

Faktura VAT na czynsz:

1. Wartości brutto:
 - Wn konto „Rozliczenie zakupu”,
 - Ma konto „Pozostałe rozrachunki”.
2. Wartość netto:
 - Wn konto „Koszty finansowe”,
 - Ma konto „Rozliczenie zakupu”.
3. VAT naliczony:
 - Wn konto „Naliczony podatek VAT”,
 - Ma konto „Rozliczenie zakupu”.

2.3.1.3. Aktywa niskocenne

Aktywa o niskiej jednostkowej wartości (tzw. niskocenne), ale spełniające kryteria wymagane w Rachunku dla środków trwałych, można (choć nie trzeba) zaliczyć do środków trwałych. O zaliczeniu tych przedmiotów do środków trwałych decyduje kierownik IK, który ma prawo (przewidziane w art. 4 ust. 4 Rachunku) w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości do stosowania uproszczeń, jeżeli nie wywiera to istotnego ujemnego wpływu na przedstawianą sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy IK.

W stosunku do środków trwałych o nieistotnej wartości początkowej IK może stosować uproszczenia, ale nie musi (art. 4 ust. 4 Rachunku). W polityce rachunkowości może zatem przyjąć, że aktywa spełniające definicję środka trwałego (art. 32 Rachunku):

- 1) zalicza do środków trwałych i dokonuje odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych,
- 2) łączy w zespolone rodzajowo zbiorcze obiekty inwentarzowe (pkt 5.10 KSR 11) i dokonuje od tego obiektu łącznego odpisu amortyzacyjnego według ogólnych zasad,
- 3) zalicza do środków trwałych oraz dokonuje jednorazowych odpisów amortyzacyjnych,
- 4) zalicza do środków trwałych zbiorczo jako zespolone rodzajowo obiekty inwentarzowe, dokonując jednorazowego odpisu amortyzacyjnego,
- 5) traktuje je tak jak materiały, odpisując ich wartość w dniu przekazania do używania w koszty zużycia materiałów (pkt 4.28 KSR 11).

Wybranie sposobu ujmowania aktywów niskocennych zależy przede wszystkim od zakresu kontroli, jaką IK chce sprawować nad użytkowaniem tych składników majątku. Ewidencją środków trwałych można objąć np. telefony komórkowe. Nie ma zwykle takiej potrzeby przy segregatorach, czajnikach czy kuchenkach mikrofalowych. Za graniczną kwotę, decydującą o ujęciu składników majątku spełniających definicję środków trwałych w ewidencji, do końca 2017 r. IK przyjmowały nie więcej niż 3500 zł, aby zapobiec różnicom między dochodem bilansowym a podatkowym. Od 1.1.2018 r. w przepisach podatkowych ta wartość wynosi 10 000 zł (art. 16d ust. 1 PDOPrU). Nowy limit w kwocie 10 000 zł ma zastosowanie do składników majątku przyjętych do używania po 31.12.2017 r. A zatem jeśli środki trwałe zostały przyjęte do użytkowania w 2017 r., to mimo że amortyzacja rozpocznie się w 2018 r., nie będą one podlegały limitowi, czyli IK musi je amortyzować zgodnie z zasadami obowiązującymi do końca 2017 r.

W związku z podniesieniem podatkowej granicznej kwoty ujmowania środków trwałych do 10 000 zł IK musi rozważyć, czy ma możliwości stosowania podatkowych zasad ujmowania środków trwałych. Chcąc przestrzegać zasady jasnego i rzetelnego obrazu, IK powinna określić w swojej polityce rachunkowości, jakie zasady przyjmie w stosunku do poszczególnych środków trwałych i do jakiej kwoty może uznać ich wartości za nieistotne i dokonywać jednorazowych odpisów amortyzacyjnych oraz przeanalizować, czy przyjęte rozwiązania nie spowodują zniekształcenia danych sprawozdawczych.

Określenie dolnej kwotowej granicy wartości środków trwałych czy też sposobu ujęcia składników pozostawiono kierownikowi jednostki, dlatego powinien on wprowadzić od-

powiednie zapisy w tym zakresie do zakładowego planu kont IK. Zatem kierownik IK, zgodnie z zasadą istotności, może określić zasady kwalifikowania poszczególnych obiektów jako tzw. niskocennych składników majątku jednostki oraz zasady ich ewidencjonowania. Ponadto IK może przyjąć uproszczenie polegające na dokonaniu jednorazowego odpisu wartości początkowej obiektu inwentarzowego o niskiej jednostkowej wartości początkowej, tzw. niskocennego środka trwałego, w terminie określonym dla rozpoczęcia amortyzacji (pkt 8.33 KSR 11), który będzie stanowić koszt amortyzacji. To rozwiązanie jest zwyczajowo stosowane do takich środków trwałych, jak np.: urządzenia komputerowe, urządzenia biurowe, niektóre aparaty telefoniczne lub smartfony, sprzęt RTV itp.

Instytucja kultury 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.

Ponadto IK może określić dodatkowy poziom istotności, poniżej którego pozyskane rzeczowe składniki aktywów o cechach środków trwałych, ale niskiej jednostkowej wartości początkowej nie będą uznawane za środki trwałe, a ich wartość w dniu oddania do użytkowania będzie odpisywana w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej jako koszty zużycia materiałów, ale dla celów kontroli nad tymi składnikami majątku będą podlegały ujęciu w ewidencji pozabilansowej tej instytucji. To rozwiązanie IK zastosuje np. do takich składników, jak: elektronarzędzia, proste aparaty fotograficzne, aparaty telefonii stacjonarnej, proste modele aparatów telefonii komórkowej.

Natomiast wartość początkową rzeczowych składników aktywów o cechach środków trwałych, ale tak niskiej jednostkowej wartości początkowej, iż objęcie takich przedmiotów kontrolą byłoby niezasadne, np. dziurkaczy, zszywaczy, kalkulatorów, segregatorów, doniczek, naczyń itp., IK odpisze w ciężar kosztów działalności operacyjnej jako koszty zużycia materiałów i nie obejmie ich ani ewidencją bilansową, ani ewidencją pozabilansową.

Przykład

Kierownik IK może przyjąć w polityce rachunkowości również poniższe rozwiązania:

- 1) środki trwałe o wartości do 500 zł są odpisywane w ciężar kosztów zużycia materiałów w momencie ich zakupu i nie są ujmowane w ewidencji analitycznej;
- 2) środki trwałe o wartości od 501 zł do 3500 zł są odpisywane w ciężar kosztów zużycia materiałów w momencie ich zakupu i ujmowane w ewidencji ilościowej, na koncie pozabilansowym;
- 3) środki trwałe o wartości od 3501 zł do 10 000 zł są ujmowane w ewidencji bilansowej środków trwałych, z równoczesnym jednorazowym odpisem amortyzacyjnym w ciężar kosztów amortyzacji;
- 4) składniki majątkowe o wartości wyższej niż 10 000 zł uznaje się za środki trwałe – są one obejmowane ewidencją bilansową środków trwałych i podlegają amortyzacji na zasadach ogólnych.

Przykład opracowany przez *Teresę Krawczyk*.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl