



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

20.07.2019 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

11

ŚRODKI TRWAŁE W BUDOWIE – ustalenie kosztu wytworzenia i rozliczenie kosztów budowy

I. ŚRODKI TRWAŁE W BUDOWIE WEDŁUG PRAWA BILANSOWEGO	str. 3
1. Definicja kosztu wytworzenia środka trwałego.....	str. 3
2. Katalog kosztów zaliczanych do kosztu wytworzenia środka trwałego	str. 3
3. Zasady ewidencji środków trwałych w budowie	str. 6
4. Rozliczanie kosztów pośrednich budowy na poszczególne obiekty	str. 7
5. Koszty utrzymania aktywów trwałych wykorzystywanych na potrzeby budowy	str. 8
6. Wycena środków trwałych w budowie na dzień bilansowy i ich prezentacja w sprawozdaniu finansowym	str. 9
II. PROBLEMY Z ZAKWALIFIKOWANIEM WYDATKÓW DO KOSZTU WYTWORZENIA ŚRODKA TRWAŁEGO	str. 10
1. Wynagrodzenie pracownika zatrudnionego przy budowie środka trwałego ..	str. 10
2. Ubezpieczenie środka trwałego w trakcie budowy	str. 11
3. Podatek od nieruchomości, dotyczący gruntu, na którym rozpoczęto budowę hali magazynowej	str. 12
4. Opłata za pomiar prób wody w związku z zakończoną budową sieci wodociągowej	str. 12
5. Koszty utrzymania komórki organizacyjnej zajmującej się obsługą budowy siedziby firmy	str. 13
6. Wydatki związane z przygotowaniem przetargu na budowę obiektu	str. 14
7. Koszty wykonania autorskiego projektu budowanego budynku	str. 14

8. Nakłady poniesione na dostosowanie budynku do potrzeb prowadzonej działalności	str. 15
9. Opłata legalizacyjna w wydatkach poniesionych na ulepszenie budynku.....	str. 16
10. Nakłady poniesione na wykonanie drenażu odwadniającego grunt.....	str. 17
11. Odsetki od pożyczki zaciągniętej na sfinansowanie budowy środka trwałego.....	str. 18

III. EWIDENCJA KSIĘGOWA OPERACJI GOSPODARCZYCH DOTYCZĄCYCH ŚRODKÓW TRWAŁYCH W BUDOWIEstr. 18

1. Moment wprowadzenia budynku do ewidencji i ujęcie faktur otrzymanych z opóźnieniem.....	str. 18
2. Zakup części składowych wykorzystywanych przy montażu maszyny produkcyjnej.....	str. 20
3. Materiały i opakowania nabyte na potrzeby budowy środka trwałego	str. 21
4. Rozliczanie kosztów wspólnych budowy na poszczególne obiekty.....	str. 22
5. Rozruch technologiczny maszyny produkcyjnej przed przyjęciem jej do używania	str. 24
6. Zasady ewidencji wydatków dotyczących budowy środka trwałego, prowadzonej we własnym zakresie	str. 26
7. Refakturowanie na wykonawcę robót części kosztów związanych z budową środka trwałego	str. 28
8. Skutki zniszczenia podczas pożaru części budowanej hali produkcyjnej.....	str. 29

IV. WSTRZYMANIE, LIKWIDACJA I SPRZEDAŻ ŚRODKÓW TRWAŁYCH W BUDOWIE.....str. 32

1. Czasowe wstrzymanie budowy magazynu.....	str. 32
2. Odpisanie w pozostałe koszty operacyjne nakładów na ulepszenie w związku z zaniechaniem inwestycji	str. 33
3. Likwidacja budynku i sprzedaż materiałów pochodzących z jego rozbiórki ..	str. 33
4. Sprzedaż nieruchomości poddanej częściowej rekonstrukcji.....	str. 35

POMOCNIKI Księgowego PREMIUM

- Interpretacje urzędowe
- Orzecznictwo dla firm
- Baza pytań Czytelników
- WideoPOMOCNIKI

- Wzory druków i umów
- Ujednolicone przepisy prawne
- Wskaźniki i stawki

- Terminy
- Kalkulatory
- Klasyfikacje

Przywilej dla Prenumeratorów **KOMPLETU CZASOPISM nr 1 lub nr 2** oraz Abonentów **Serwisu Głównego Księgowego** – sprawdź www.sklep.gofin.pl

www.pomocnikiksiegowego.gofin.pl

Podstawowe akty prawne, na których oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, to:

- ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351), dalej zwana ustawą o rachunkowości,
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2017 r. poz. 105), dalej zwany KSR nr 11.

I. ŚRODKI TRWAŁE W BUDOWIE WEDŁUG PRAWA BILANSOWEGO

1. Definicja kosztu wytworzenia środka trwałego

Według ustawy o rachunkowości przez środki trwałe w budowie rozumie się zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (por. art. 3 ust. 1 pkt 16 ww. ustawy). Wycenia się je w wartości, o której mowa w art. 28 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, czyli w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Jednocześnie – jak wynika z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości – koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia środka do używania, w tym również:

- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

2. Katalog kosztów zaliczanych do kosztu wytworzenia środka trwałego

Prawo bilansowe nie podaje katalogu kosztów podlegających zaliczeniu do kosztów wytworzenia środka trwałego, przedstawia jedynie ogólne zasady jego ustalania. Więcej szczegółowych informacji na temat ustalania wartości początkowej środków trwałych, w tym o koszcie wytworzenia środków trwałych budowanych siłami własnymi jednostki, zawiera KSR nr 11. 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. KSR nr 11 opisuje szczegółowo przede wszystkim zakres kosztu wytworzenia środka trwałego, gdy jest budowany siłami własnymi. W odniesieniu do kosztu wytworzenia środka trwałego budowanego siłami obcymi, jak wskazuje ww. standard w pkt 6.37, stosuje się przepisy dotyczące ceny nabycia.

Uwzględniając art. 28 ust. 2 i 8 ustawy o rachunkowości, za koszt wytworzenia środka trwałego przyjmuje się ogół kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z jego budową, do czasu przyjęcia tego środka trwałego do użytkowania, w tym również niepodlegający odliczeniu VAT oraz podatek akcyzowy oraz koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu. 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 kosztów wytworzenia (por. pkt 6.36 KSR nr 11).

Jak wynika z pkt 6.36 KSR nr 11, 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. Na koszt wytworzenia środka trwałego budowanego siłami własnymi składają się:

- koszty bezpośrednie budowy danego obiektu,
- koszty pośrednie budowy danego obiektu.

Za koszty bezpośrednie budowy przyjmuje się składniki kosztów, które można odnieść bezpośrednio na dany obiekt w oparciu o dokumenty źródłowe potwierdzające poniesienie kosztu lub na podstawie przyjętych przez jednostkę współczynników jednoznacznie określających wysokość kosztów przypadających na dany obiekt, np. koszty materiałów, koszty usług obcych, koszty wynagrodzeń wraz z narzutami oraz inne dające się bezpośrednio powiązać z obiektem.

Kosztami pośrednimi budowy danego obiektu są koszty, których nie można wprost przyporządkować do poszczególnych obiektów na podstawie posiadanych dokumentów źródłowych lub jednoznacznych miar. W ramach kosztów pośrednich wyróżnia się:

- koszty wspólne dotyczące budowy więcej niż jednego obiektu,
- koszty utrzymania różnego rodzaju zasobów jednostki, które jednostka wykorzystuje w danym okresie w różnym stopniu lub jednocześnie na potrzeby budowy, jak i innych działań.

Dotyczy to wykorzystania zasobów rzeczowych, niematerialnych oraz ludzkich jednostki, np. narzędzia, sprzęt, wartości niematerialne i prawne, pracownicy, niektóre komórki organizacyjne.

Lista przykładowych kosztów zwiększających wartość początkową środka trwałego w trakcie jego budowy

- koszty zakupu, opracowania lub dostosowania projektów, dokumentacji techniczno-ekonomicznych, projektu technicznego, audytu technicznego,
- koszty ekspertyz, studiów, prac geodezyjnych i badań geologicznych,
- opłaty ponoszone w związku z realizacją budowy (koszty pozwoleń, decyzji o lokalizacji, zezwoleń, odbiorów technicznych),
- koszty przygotowania terenu pod budowę, np. oczyszczanie terenu, wyrąb drzew, karczowanie, osuszanie, niwelacja, przełożenie infrastruktury technicznej, zaplecze budowy, drogi dojazdowe, tymczasowe doprowadzenie wody, energii,
- wartość zakupionych elementów stanowiących wyposażenie środków trwałych trwale związanych z budowanym obiektem, np. instalacje sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe oraz normalne wyposażenie budynku,
- koszty nadzoru inwestycyjnego, wynagrodzenia generalnego wykonawcy,
- honoraria za profesjonalne usługi, np. architektów, inżynierów,
- wartość zużytych materiałów budowlanych,
- wartość robocizny (wynagrodzeń) wraz ze związanymi z nią składkami na ubezpieczenia społeczne i innymi świadczeniami na rzecz pracowników,
- wartość pracy sprzętu, maszyn i urządzeń oraz środków transportu użytych do wykonania środków trwałych w budowie,
- koszty prób montażowych i rozruchu technologicznego, jeśli są one niezbędne do oddania środka trwałego do używania (koszty sprawdzenia poprawności działania),

- koszty założenia stref ochronnych,
- koszty ubezpieczeń majątkowych budowanych środków trwałych,
- prowizje i naliczone za okres budowy odsetki od kredytów bankowych oraz pożyczek za czas trwania budowy oraz ujemne różnice kursowe od tych kredytów i pożyczek naliczone za czas trwania budowy,
- odsetki z tytułu nieterminowych płatności innych zobowiązań – naliczone zgodnie z umową i dotyczące okresu trwania budowy do dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania,
- opłaty związane z ustanowieniem hipoteki, stanowiącej zabezpieczenie kredytu bankowego na sfinansowanie budowy,
- koszty sprzątnia przed odbiorem i oddaniem do użytkowania,
- VAT naliczony niepodlegający odliczeniu,
- koszty odszkodowań za dostarczenie obiektów zastępczych i przesiedlenie osób z terenów zajętych na potrzeby budowy, w tym np. odszkodowania za niezebrane plony,
- inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z daną budową (obiektem), pozwalające się bezpośrednio przyporządkować.

Do kosztu wytworzenia środka trwałego nie zalicza się więc kosztów, które nie są związane przyczynowo-skutkowo z pozyskaniem środka trwałego.

Lista przykładowych kosztów, których nie zalicza się do wartości początkowej środka trwałego

- opłaty o charakterze sankcji,
- koszty ponoszone przez jednostkę niezależnie od pozyskania środka trwałego,
- koszty ogólnego zarządu,
- koszty 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,
- koszty poniesione w związku ze zmianą lokalizacji środka trwałego w ramach jednostki lub reorganizacją części lub całości działalności operacyjnej jednostki (koszty przemieszczenia środków trwałych do nowych miejsc użytkowania),
- koszty poniesione przed dniem podjęcia udokumentowanej decyzji o pozyskaniu środka trwałego, w tym przed dniem udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy,
- koszty działań marketingowych, które mają zapewnić uzyskiwanie korzyści ekonomicznych ze środka trwałego po jego wybudowaniu, niezależnie od okresu, w którym są ponoszone,
- podatek od nieruchomości, w tym poniesiony po dniu rozpoczęcia budowy środka trwałego,
- straty i szkody poniesione w trakcie budowy środka trwałego oraz koszty związane z usuwaniem tych szkód (np. zniszczenia powstałe na skutek powodzi, ogłoszenie upadłości głównego wykonawcy i związane z tym wydatki na uregulowanie zobowiązań wobec podwykonawców, zabezpieczenie placu budowy),
- koszty jakie jednostka będzie musiała w przyszłości ponieść w związku z likwidacją środka trwałego po zakończeniu jego użytkowania, bądź rekultywacją terenu, na którym znajdował się dany środek trwały.

Co istotne, na podstawie pkt 6.12 KSR nr 11, nie zmniejszają wartości początkowej środka trwałego w budowie przychody w postaci otrzymanych odszkodowań z zakładu ubezpieczeń związane z wcześniej poniesionymi szkodami, jak również kary zasądzone na korzyść jednostki. Tego rodzaju przychody zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych (por. art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. g ustawy o rachunkowości).

Przykład

W wyniku wichury zniszczeniu uległa część dachu budynku (środek trwały w budowie). Jednostka poniosła koszty usunięcia skutków tego zdarzenia losowego oraz koszty odtworzenia części dachu, które ujęła w księgach rachunkowych w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Otrzymane odszkodowanie z firmy ubezpieczeniowej w związku z wystąpieniem zdarzenia losowego zaksięgowwała na dobro pozostałych przychodów operacyjnych. Szkody poniesione w trakcie budowy środka trwałego oraz koszty związane z usuwaniem tych szkód nie zwiększają wartości początkowej środka trwałego, a otrzymane odszkodowanie nie zmniejsza tej wartości.

Stosownie do pkt 6.39 KSR nr 11, prawidłowe ustalenie kosztu wytworzenia środków trwałych budowanych siłami własnymi wymaga wiarygodnego pomiaru i dokumentacji oraz ewidencji kosztów. Standard wyjaśnia, że w miarę potrzeb pomiar może być uzupełniony bądź zastąpiony oszacowaniem lub osądem personelu jednostki, tj. głównie komórki merytorycznie odpowiedzialnej za budowę środka trwałego. W szczególności dotyczyć to może ustalenia m.in. dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy, obiektów budowy, dla których wyodrębnia się koszty wytworzenia, zasad rozliczania kosztów pośrednich budowy prowadzonej siłami własnymi na poszczególne obiekty.

3. Zasady ewidencji środków trwałych w budowie

Koszty stanowiące elementy składowe kosztu wytworzenia (w rozumieniu art. 28 ust. 3 i 8 ustawy o rachunkowości), ceny nabycia (w rozumieniu art. 28 ust. 2 i 8 ww. ustawy) lub kosztu ulepszenia (zdefiniowanego w art. 31 ust. 1 ww. ustawy), dotyczące środka trwałego ujmują się na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”.

Jednostka może na tym koncie ujmować również zakupy środków trwałych niewymagających montażu, jeśli taką zasadę przyjmie do stosowania i opisz je w dokumentacji wymaganej art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Konto 08 jest kontem bilansowym, aktywnym. Po stronie Wn tego konta ewidencjonuje się w szczególności poniesione koszty (łącznie z niepodlegającym odliczeniu VAT) budowy, montażu i ulepszenia środków trwałych, w tym m.in.:

- koszty opracowania dokumentacji projektowej,
- opłaty z tytułu uzyskanych lokalizacji pod budowę,
- koszty robót budowlano-montażowych,
- koszty zakupu maszyn i urządzeń oraz ich montażu,
- koszty prowadzonego obcego nadzoru (autorskiego, inwestorskiego, generalnego wykonawcy),
- wydatki na ubezpieczenia majątkowe budowanych obiektów,
- koszty poniesione na rozruch technologiczny i produkcję próbną, poprzedzające przekazanie efektów budowy do używania,
- koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania budowy, montażu lub ulepszenia środka trwałego albo inwestycji w nieruchomości i związane z tymi zobowiązaniami różnice kursowe (ujemne), pomniejszony o przychody z tego tytułu (o różnice kursowe dodatnie) – do momentu przekazania obiektu do używania.

Natomiast po stronie Ma tego konta księguje się rozchody i zmniejszenia wartości środków trwałych będących w trakcie budowy, montażu lub ulepszenia.

Po ukończeniu budowy saldo Wn konta 08 przenosi się w całości na odpowiednie konto środków trwałych, zapisem: **Wn konto 01, Ma konto 08**.

Ewidencja szczegółowa do konta 08 powinna być prowadzona według tytułów realizowanych zadań i umożliwiać co najmniej ustalenie kosztów poniesionych na budowę, montaż lub ulepszenie środków trwałych (według poszczególnych rodzajów uzyskanych efektów) oraz uzyskanie danych koniecznych do ustalenia ich ceny nabycia albo kosztu wytworzenia.

Ponadto, jeśli jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 i sporządza rachunek zysków i strat w wersji porównawczej, to księgowanie operacji dotyczących np. przekazania wyrobów z własnej produkcji na budowę środka trwałego lub świadczenia usług przez własne komórki na rzecz budowy środka trwałego, powinno nastąpić za pośrednictwem kont 79-0 „Obroty wewnętrzne” oraz 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”.

Na dzień bilansowy konto 08 może wykazywać wyłącznie saldo debetowe. Jego wysokość odzwierciedla wielkość nakładów poniesionych na środki trwałe będące w budowie, montażu lub w trakcie ulepszania, pomniejszonych o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

4. Rozliczanie kosztów pośrednich budowy na poszczególne obiekty

Potrzeba rozliczenia kosztów wspólnych budowy pomiędzy poszczególne obiekty zachodzi wtedy, gdy jednostka buduje kilka obiektów jednocześnie. W ramach kosztów pośrednich (wspólnych) jednostka może wyodrębnić kilka ich grup. W takim przypadku ujmuje się je oddzielnie w ewidencji księgowej. Mogą to być np. koszty wspólne dotyczące obiektów budowlanych, koszty wspólne maszyn i narzędzi oraz koszty wspólne całej budowy. Dla każdej grupy kosztów pośrednich jednostka ustala odrębny klucz rozliczeniowy. Kluczem rozliczeniowym, w zależności od charakteru danej grupy kosztów pośrednich lub charakterystyki danego obiektu mogą być np. koszty bezpośrednie, liczba przepracowanych roboczogodzin, liczba maszynogodzin pracy sprzętu, metry lub kubatura powierzchni użytkowej, wartość kosztorysowa obiektów.

Co ważne, 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.

Rozliczenie kosztów pośrednich powinno nastąpić najpóźniej do momentu zakończenia budowy. Jednostka rozlicza bowiem koszty pośrednie budowy na obiekty i ujmuje je w ich wartości początkowej tylko przez okres budowy, który kończy się w momencie przyjęcia budynków do użytkowania (por. pkt 6.42–6.45 KSR nr 11).

Przykład

„ABC” spółka z o.o. buduje kompleks budynków składający się z budynku biurowego, 2 hal magazynowych, dróg wewnętrznych oraz ogrodzenia. Jednostka w celu rozliczenia kosztów pośrednich budowy podjęła decyzję o wydzieleniu 3 grup kosztów pośrednich (wspólnych) oraz ustaliła dla każdej z nich następujące klucze rozliczeniowe:

- 1) koszty wspólne obiektów budowlanych (koszty pozwolenia na budowę, projekt budowy, dziennik budowy) – jako klucz rozliczeniowy przyjęto liczbę godzin pracy zespołu (komórki) zarządzającej budową,*

- 2) koszty wspólne maszyn i narzędzi – jako klucz rozliczeniowy przyjęto liczbę maszynogodzin pracy sprzętu,
- 3) koszty wspólne całej budowy – jako klucz rozliczeniowy przyjęto udział wartości kosztorysowej poszczególnych obiektów w całości kosztorysu.

W pkt 6.44 KSR nr 11 podkreśla się, że jeśli zakończenie budowy poszczególnych obiektów, wchodzących w skład przedsięwzięcia inwestycyjnego następuje stopniowo, w różnym czasie, to koszty pośrednie, wraz z upływem czasu, rozliczane są między coraz mniejszą liczbę obiektów. W takiej sytuacji ważne jest prawidłowe ustalenie harmonogramu prac i wysokości standardowej (planowanej) stawki narzutu kosztów pośrednich (przypadającej na każdy obiekt) przez poszczególne miesiące trwania budowy.

5. Koszty utrzymania aktywów trwałych wykorzystywanych na potrzeby budowy

Koszt wytworzenia środka trwałego obejmuje odpowiednią część kosztów utrzymania (rzeczowych) aktywów trwałych jednostki, takich jak np. sprzęty, kontenery socjalne, narzędzia, zaangażowanych w budowę, o ile jednostka jest w stanie wiarygodnie oszacować te koszty. 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 (por. pkt 6.46 i pkt 6.47 KSR nr 11).

Przykład

„ABC” spółka z o.o. posiada własną koparkę, którą wykorzystywała przez część miesiąca (14 dni) do wykonania wykopu pod fundamenty własnego magazynu. Przez pozostałą część miesiąca spółka wykorzystywała koparkę do świadczenia usług na rzecz innych podmiotów. Jednostka ponosi koszty związane z utrzymaniem koparki, które w części są niezależne od tego czy wykonuje ona pracę. Do kosztów tych zalicza się m.in. koszty amortyzacji, ubezpieczenia i przeglądu Urzędu Dozoru Technicznego. W koszcie wytworzenia powstającego własnego magazynu spółka ujmie taką część kosztów stałych koparki, która odpowiada okresowi zaangażowania koparki w jego budowę, przy uwzględnieniu normalnego potencjału tego urządzenia.

Jeżeli koparka, o której mowa w przykładzie, nie byłaby wykorzystywana przez pozostałą część miesiąca, to amortyzacja za okres bezczynności koparki nie zwiększyłaby kosztu wytworzenia środka trwałego.

W celu prawidłowego ustalenia części kosztów utrzymania urządzenia, stanowiących 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 przedstawionym przykładzie koszt wytworzenia stanowią również koszty zmienne funkcjonowania koparki, takie jak np. paliwo, oleje. 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.

Do budowy środka trwałego używane są różne narzędzia. Według pkt 6.48 KSR nr 11, koszt wytworzenia środka trwałego w zakresie zużycia narzędzi obejmuje:

- 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,
- amortyzację narzędzi użytkowanych dłużej niż rok, przypadającą na okres budowy,
- koszty materiałów eksploatacyjnych związanych z użytkowaniem narzędzi w czasie trwania budowy (paliwo i energia do zasilania, brzeszczoty, tarcze tnące itp.),
- koszty bieżących remontów i przeglądów narzędzi wykonywanych w czasie trwania budowy,
- koszty najmu narzędzi wykorzystywanych przy budowie.

Przykład

Spółka buduje własną linię produkcyjną. Do jej zbudowania zakupiła urządzenia zaliczane do kategorii narzędzi. Zgodnie z polityką rachunkowości jednostki, są to przedmioty o niskiej jednostkowej wartości, zaliczane w koszty w momencie zakupu. W związku z tym, że wartość tych narzędzi służy wytworzeniu nowego środka trwałego, tj. linii produkcyjnej, to ich wartość zaksięgowano na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” i zostanie ona uwzględniona w wartości początkowej linii produkcyjnej.

6. Wycena środków trwałych w budowie na dzień bilansowy i ich prezentacja w sprawozdaniu finansowym

Na dzień bilansowy nieukończone środki trwałe w budowie (tzn. niegotowe jeszcze obiekty, które po wybudowaniu, montażu, próbach czy zakończeniu ulepszenia i przyjęciu do używania staną się środkami trwałymi) wycenia się według wartości, o której mowa w art. 28 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, czyli w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Przypominamy, iż w przypadku środków trwałych w budowie, trwała utrata ich wartości może nastąpić z różnych przyczyn, w tym m.in. na skutek decyzji o ograniczeniu zakresu już rozpoczętych robót, czy też rezygnacji z uruchomienia nowej linii produkcyjnej, na którą już poniesiono część nakładów. Zmniejszenia wartości środków trwałych w budowie spowodowane trwałą utratą wartości dokonuje się w ciężar konta pozostałych kosztów operacyjnych, w korespondencji z kontem środków trwałych w budowie (zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 08**).

Oznacza to, iż w bilansie środki trwałe w budowie prezentowane są według wartości księgowej wynikającej z salda Wn konta 08 „Środki trwałe w budowie”. Pozostające na dzień bilansowy saldo Wn konta 08, przedstawiające sumę wszystkich kosztów poniesionych na budowę środka trwałego, pomniejszonych o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, jednostka wykaże w aktywach bilansu odpowiednio w pozycji:

- A.II.2. „Środki trwałe w budowie” – w przypadku sporządzania bilansu według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji),
- A. „Aktywa trwałe, w tym środki trwałe” – w przypadku sporządzania bilansu zgodnie z treścią załącznika nr 4 do ustawy o rachunkowości (dla jednostek mikro),

- A.II. „Rzeczowe aktywa trwałe” w wierszu „środki trwałe w budowie” – jeśli jednostka sporządza bilans według załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości (dla jednostek małych).

II. PROBLEMY Z ZAKWALIFIKOWANIEM WYDATKÓW DO KOSZTU WYTWORZENIA ŚRODKA TRWAŁEGO

1. Wynagrodzenie pracownika zatrudnionego przy budowie środka trwałego

Nasza jednostka produkcyjna posiada wydziały produkcji pomocniczej, wydział narzędziowni oraz wydział remontowo-budowlany. Pracownicy wydziału narzędziowni, oprócz prac wykonywanych na rzecz wydziałów podstawowych, przystąpili do prac przy wytworzeniu środka trwałego. Mamy wątpliwość jak rozliczyć koszty wynagrodzenia tych pracowników. Czy do wartości początkowej środka trwałego zaliczyć tylko godziny faktycznie przepracowane łącznie z narzutami, czy doliczyć wynagrodzenie za urlop i chorobowe?

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 o rachunkowości, lub/i koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 28 ust. 3 i 8 tej ustawy, powiększone o koszty finansowania zewnętrznego.

Jak wynika z pytania, jednostka realizuje budowę środka trwałego siłami własnymi. W ustawie o rachunkowości brak jest szczegółowych regulacji w tej kwestii – więcej informacji na ten temat można znaleźć w rozdziale VI KSR nr 11. Jak wskazuje punkt 6.3.2 tego standardu, budowa środka trwałego siłami własnymi obejmuje prace polegające na dostosowaniu nowego lub używanego składnika do użytkowania, jak i na wznoszeniu budynków, budowli, całych instalacji lub innych obiektów, wykonywane przez własne komórki organizacyjne jednostki. W takim przypadku wartością początkową środka trwałego jest koszt wytworzenia.

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 (por. pkt 6.36 KSR nr 11). Koszty wytworzenia środka trwałego budowanego siłami własnymi obejmują:

- 1) 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,
- 2) 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 po-

trzeby budowy danego obiektu, jak i innych działań (np.: narzędzia, sprzęt, wartości niematerialne i prawne, pracownicy, niektóre komórki organizacyjne itp.).

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,
- kosztów działań marketingowych, które mają zapewnić uzyskiwanie korzyści ekonomicznych ze środka trwałego po jego wybudowaniu, niezależnie od okresu, w którym są ponoszone,
- podatku od nieruchomości, w tym poniesionego po dniu rozpoczęcia budowy środka trwałego.

Z treści powyższych wyjaśnień wynika, iż do kosztu wytworzenia zalicza się jedynie koszty, które mają związek przyczynowo-skutkowy z budową środka trwałego. Należy zatem stwierdzić, iż koszty wynagrodzeń wraz z narzutami pracowników zatrudnionych przy budowie środka trwałego zalicza się do kosztu wytworzenia tego środka trwałego, ale wyłącznie za faktycznie wykonane prace. Natomiast wynagrodzenie za czas choroby można ująć na koncie 55 „Koszty zarządu”. Nie stanowi ono bowiem wynagrodzenia związanego bezpośrednio z budową środka trwałego ani z pracami wydziału narzędziowni. W związku z tym nie powinno być ujmowane na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” ani 53 „Koszty działalności pomocniczej”. Jedynie wynagrodzenie za okres urlopu wskazane jest odnieść w ciężar kosztów działalności pomocniczej, tj. na konto 53.

2. Ubezpieczenie środka trwałego w trakcie budowy

Budujemy halę magazynową i w trakcie budowy ponieśliśmy wydatki na jej ubezpieczenie. Czy koszty te wpłyną na wartość początkową budowanej hali?

Koszty ubezpieczenia środka trwałego w budowie, które przypadają na okres trwania jego budowy, zwiększają koszt wytworzenia tego środka. Po oddaniu do użytkowania składnika majątku objętego ubezpieczeniem, koszty ubezpieczenia zostaną uwzględnione w jego wartości początkowej, od której jednostka będzie dokonywała odpisów amortyzacyjnych. Ta część kosztów ubezpieczenia, która będzie przypadać na okres po oddaniu środka trwałego do użytkowania, powinna obciążyć koszty działalności operacyjnej jednostki.

Środki trwałe w chwili przyjęcia ich do używania, ujmuje się w księgach rachunkowych w wartości początkowej, którą dla środków trwałych wytwarzanych we własnym zakresie, będzie ich koszt wytworzenia. Do kosztów wytworzenia środka trwałego w budowie można zaliczyć m.in. koszty ubezpieczenia, o których mowa w pytaniu.

Jeżeli koszty ubezpieczenia dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych, to wskazane jest rozliczać je w czasie, jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (por. art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Koszty ubezpieczenia należy rozliczać w czasie na ogólnych zasadach, przy czym część składki ubezpieczeniowej przypadającą na bieżący okres (miesiąc) w trakcie budowy wskazane jest ujmować na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Natomiast część kosztów ubezpieczenia, która będzie w jednostce przypadać na okres po oddaniu wybudowanej hali do użytkowania, powinna być księgowana w koszty w kolejnych miesiącach na koncie 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” lub 55 „Koszty zarządu”.

3. Podatek od nieruchomości, dotyczący gruntu, na którym rozpoczęto budowę hali magazynowej

Na gruncie będącym własnością naszej spółki rozpoczęliśmy budowę hali magazynowej. Czy podatek od nieruchomości, dotyczący tego gruntu, będzie podwyższać wartość początkową budowanej hali?

Podatek od nieruchomości płacony od gruntu, na którym rozpoczęto budowę, nie zwiększa wartości tej budowy. Wydatek ten wynika z samego faktu posiadania gruntu przez jednostkę. Jego wartość zalicza się do kosztów działalności operacyjnej niezależnie od tego, czy na gruncie wznoszony jest budynek, czy też nie.

Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje wszystkie koszty bezpośrednio i pośrednio związane z budową środka trwałego, poniesione przez jednostkę w okresie trwania budowy, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, powstałego w wyniku budowy środka trwałego.

Nie wszystkie jednak wydatki ponoszone w trakcie budowy wpływają na wartość początkową środka trwałego. W praktyce bardzo często się zdarza, że zanim środek trwały zostanie przyjęty do używania, ponoszone są koszty wynikające z odrębnych przepisów prawa. Jednym z nich jest podatek od nieruchomości. Wydatek ten nie stanowi wydatku na wytworzenie środka trwałego, a zatem nie jest kosztem zwiększającym wartość początkową środka trwałego.

Płacony przez jednostkę podatek od nieruchomości wynika z faktu posiadania bądź użytkowania nieruchomości i należy klasyfikować go jako element kosztów stałych, które właściciel (użytkownik) nieruchomości jest obowiązany uiszczać. Nie są one ponoszone w celu wytworzenia czy ulepszenia środka trwałego, lecz w związku z samym faktem posiadania nieruchomości czy korzystaniem z niej na podstawie stosownej umowy, niezależnie od tego, czy jest prowadzona budowa (ulepszenie), czy też nie.

4. Opłata za pomiar prób wody w związku z zakończoną budową sieci wodociągowej

Czy poniesiona opłata za kontrolny pomiar prób wody, przeprowadzony dla celów sanitarnych w związku z zakończoną budową sieci wodociągowej, należy uwzględnić w kosztach wytworzenia środka trwałego?

W świetle art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się wszystkie koszty pozostające w bezpośrednim związku z jego budową, poniesio-

ne do dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Także koszty prób i testów (rozwinięcia technologicznego) przeprowadzanych celem sprawdzenia działania środka trwałego, dla potrzeb stwierdzenia jego zdolności do użytkowania zgodnie z zamierzeniami jednostki lub wymogami zewnętrznymi, poniesione przez jednostkę do momentu jego przyjęcia do użytkowania zwiększają jego wartość początkową.

Pomiar prób wody przeprowadzony kontrolnie dla celów sanitarnych w związku z zakończoną budową sieci wodociągowej jest – naszym zdaniem – sprawdzeniem zdolności do użytkowania środka trwałego zgodnie z wymogami zewnętrznymi. Dlatego też opłatę za ten pomiar jednostka powinna uwzględnić w koszcie wytworzenia środka trwałego.

5. Koszty utrzymania komórki organizacyjnej zajmującej się obsługą budowy siedziby firmy

Spółka realizuje budowę obiektu, który będzie przeznaczony na jej siedzibę. Czy koszty utrzymania komórki organizacyjnej, zajmującej się obsługą tej budowy, zwiększą wartość początkową środka trwałego?

Jeżeli jednostka utworzyła komórkę organizacyjną o charakterze zadaniowym lub projektowym, zajmującą się obsługą budowy danego obiektu, to koszty utrzymania takiej komórki mogą być zakwalifikowane do ujęcia w kosztach wytworzenia środka trwałego.

Koszty mające wpływ na wartość początkową środka trwałego w przypadku jego wytworzenia we własnym zakresie definiuje art. 28 ust. 3 i 8 ustawy o rachunkowości. Szczegółowe zasady ustalania kosztu wytworzenia na potrzeby wyceny wartości początkowej środka trwałego zawiera KSR nr 11. Koszt wytworzenia będący całością lub częścią wartości początkowej środka trwałego obejmuje koszty wytworzenia ponoszone w toku budowy środka trwałego – 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.

Do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się kosztów, które nie są związane przyczynowo-skutkowo z pozyskaniem środka trwałego. Jak wskazuje punkt 6.9 KSR nr 11, do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się w szczególności:

- kosztów ogólnego zarządu,
- kosztów przeszkolenia pracowników w zakresie obsługi nowo pozyskanego środka trwałego,
- 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),
- kosztów poniesionych przed dniem podjęcia udokumentowanej decyzji o pozyskaniu środka trwałego, w tym przed dniem udokumentowanego rozpoczęcia jego budowy,
- kosztów działań marketingowych, które mają zapewnić uzyskiwanie korzyści ekonomicznych ze środka trwałego po jego wybudowaniu, niezależnie od okresu, w którym są ponoszone.

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 (ogóladministracyjnych), 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 (por. pkt 6.49 KSR nr 11).

6. Wydatki związane z przygotowaniem przetargu na budowę obiektu

Ponieśliśmy koszty opracowania warunków przetargu na budowę obiektu oraz koszty ogłoszenia przetargu. Czy wydatki te zwiększą wartość początkową obiektu będącego przedmiotem przetargu? Obiekt ten będzie stanowił środek trwały naszej firmy.

Koszty przetargu, takie jak np. koszty opracowania warunków przetargu i jego ogłoszenia, zwiększą wartość początkową obiektu, którego ten przetarg dotyczy, jeśli przeprowadzenie postępowania przetargowego wiąże się bezpośrednio z realizacją decyzji o budowie środka trwałego (wyłonienie wykonawcy).

Ustawa o rachunkowości i Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) nie poruszają tematu kosztów przetargu w kontekście ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środka trwałego. Omawiają jedynie ogólnie koszty stanowiące cenę nabycia i koszt wytworzenia. Z ustawy o rachunkowości wynika, że cena nabycia i koszt wytworzenia obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę do dnia przyjęcia środka trwałego do używania (por. art. 28 ust. 8 tej ustawy). Natomiast według pkt 6.6 KSR nr 11, 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.

Wartość początkową stanowią zatem wszystkie koszty bezpośrednio związane z pozyskaniem środka trwałego (do dnia przyjęcia go do używania), czyli koszty, które nie zostałyby poniesione, gdyby nie zdecydowano o nabyciu bądź budowie środka trwałego.

7. Koszty wykonania autorskiego projektu budowanego budynku

Spółka rozpoczęła budowę budynku przemysłowego. Czy koszty wykonania projektu budowlanego i przeniesienie praw autorskich do projektu powinny być kosztem wytworzenia środka trwałego, czy też stanowić odrębną pozycję, jako wartość niematerialna i prawna?

Koszty wykonania autorskiego projektu budowanego budynku wraz z przeniesieniem praw do projektu powinny zwiększyć wartość początkową tego budynku.

Spośród ogółu wydatków, które zalicza się do kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie, można wyodrębnić koszty bezpośrednio i pośrednio związane z budową środka trwałego.

Do bezpośrednich kosztów wytworzenia środków trwałych zalicza się m.in.:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
- wartość wykonanych robót budowlanych – w tym siłami własnymi przez jednostkę,
- wartość robocizny bezpośredniej, to znaczy koszt wynagrodzeń wraz z narzutami,
- wartość pracy sprzętu, maszyn, urządzeń oraz środków transportu zużytych do wykonania robót budowlanych,
- inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z daną budową.

Koszty pośrednie wytworzenia środków trwałych, często są też określane jako koszty wspólne. Obejmują koszty, których nie można bezpośrednio przyporządkować do danej budowy. Do kosztów pośrednich (wspólnych) można zaliczyć m.in.:

- koszty dokumentacji projektowej,
- koszty poniesione na opracowanie założeń techniczno-ekonomicznych, ekspertyz, studiów oraz pomiarów geodezyjnych i badań geologicznych,
- koszty przygotowania terenu pod budowę, koszty nadzoru autorskiego, budowlanego i specjalistycznego nad realizacją budowy wszystkich obiektów,
- inne koszty o charakterze ogólnym, których nie można przyporządkować do poszczególnych obiektów realizowanych w ramach jednego przedsięwzięcia budowlanego, w tym także uzasadnioną część kosztów związanych z utrzymaniem przez czas budowy stanowiska pracy lub komórki organizacyjnej, wykonującej czynności nadzorczo-kontrolne i administracyjne na rzecz budowy tych środków trwałych.

Kosztów pośrednich nie wyszczególnia się wtedy, gdy przedmiotem budowy (wytworzenia środka trwałego) jest tylko jeden obiekt.

8. Nakłady poniesione na dostosowanie budynku do potrzeb prowadzonej działalności

Ulepszamy budynek, którego jesteśmy właścicielem. Prowadzone prace mają na celu zaadaptowanie do używania na cele własnej działalności piwnic, wcześniej nieremontowanych i nieużywanych. Jak zaksięgować fakturę za wywóz gruzu powstałego w wyniku prac adaptacyjnych? Czy wartość tych prac zwiększy wartość początkową budynku?

Wydatek poniesiony na wywóz gruzu, związany z adaptacją piwnic, można ująć na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Na koncie tym ujmuje się bowiem wszelkie koszty związane z ulepszeniem środka trwałego, aż do czasu jego zakończenia.

W okresie użytkowania środka trwałego jednostka może mieć do czynienia z nakładami ponoszonymi na środki trwałe skutkującymi zwiększeniem jego wartości początkowej lub warunkującymi jego używanie, które odnosi się w ciężar kosztów bieżącego okresu sprawozdawczego, jako koszty remontów, konserwacji i przeglądów.

Wszelkie koszty związane z ulepszeniem własnego środka trwałego podlegającego ewidencji bilansowej poniesione do czasu zakończenia tego ulepszenia ujmuje się na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Stosownie bowiem do art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości, przez środki trwałe w budowie rozumie się zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Z kolei z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości wynika, że cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania. Podobnie kwestię tę reguluje KSR nr 11. Według pkt 7.3 tego standardu, nakłady poniesione na środek trwały uznaje się za ulepszenie zwiększające jego wartość początkową, jeżeli spełnione są jednocześnie poniższe warunki:

- 1) przeprowadzane prace mają charakter przebudowy, rozbudowy, modernizacji, rekonstrukcji obiektu środka trwałego,
- 2) w wyniku tych prac oczekuje się wzrostu wartości użytkowej ulepszanego środka trwałego w stosunku do posiadanej uprzednio wartości użytkowej.

Z powyższych wyjaśnień wynika, iż nakłady na ulepszenie zwiększają wartość początkową środka trwałego w momencie zakończenia całości prac wchodzących w zakres tego ulepszenia.

9. Opłata legalizacyjna w wydatkach poniesionych na ulepszenie budynku

W budynku będącym naszym środkiem trwałym przeprowadziliśmy prace budowlane o charakterze ulepszenia. Okazało się jednak, że przeprowadzenie wyżej wymienionych prac wymagało pozwolenia na budowę. W związku z tym, w celu legalizacji budowy zobowiązani zostaliśmy do zapłacenia opłaty legalizacyjnej. Czy wartość tej opłaty powinna zwiększyć wartość ulepszenia budynku, czy raczej powinna zostać zaksięgowana w koszty?

Opłata legalizacyjna nakładana w trybie przepisów prawa budowlanego ma charakter sankcyjny i ujmuje się ją w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Tego rodzaju opłaty nie zwiększają kosztu wytworzenia środka trwałego, tym samym nie zalicza się ich do kosztów ulepszenia.

Wymienioną przez jednostkę w pytaniu opłatę legalizacyjną reguluje ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2019 r. poz. 1186). Dotyczy ona tzw. legalizacji samowoli budowlanej, czyli inwestycji budowlanej realizowanej albo powstałej bez wymaganego pozwolenia na budowę albo zgłoszenia budowy bądź pomimo wniesienia sprzeciwu do tego zgłoszenia. Procedura ta zawiera się w art. 48–49c Prawa budowlanego. Jednym z elementów tej procedury jest ustalenie przez organ nadzoru budowlanego, w drodze postanowienia, wysokości opłaty legalizacyjnej. Stosownie do art. 49 ust. 2 Prawa budowlanego, do opłaty legalizacyjnej stosuje się przepisy dotyczące kar, o których mowa w art. 59f ust. 1 tej ustawy. Powyższa kara nakładana jest w trybie określonym w kodeksie postępowania administracyjnego.

Z przepisu art. 31 ustawy o rachunkowości wynika, że ulepszenie może polegać na rozbudowie, przebudowie, modernizacji lub rekonstrukcji, która powoduje, że wartość użytkowa środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową. Wydatki poniesione na ulepszenie wstępnie odnosi się na stronę Wn konta 08 „Środki trwałe w budowie”. Po zakończeniu prac związanych z ulepszeniem, zgromadzone na tym koncie koszty zwiększają wartość początkową ulepszanego środka trwałego. W związku z tym przeksięgowuje się je na konto 01 „Środki trwałe”, zapisem: **Wn konto 01, Ma konto 08.**

W świetle pkt 7.4 KSR nr 11, do ujęcia nakładów na ulepszenie stosuje się te same zasady, co do ujęcia nakładów składających się na wartość początkową środka trwałego. Do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się wyłącznie koszty pozostające w związ-

ku przyczynowo-skutkowym z jego wytworzeniem, poniesione od dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy do dnia udokumentowanego przyjęcia środka trwałego do używania (por. pkt 6.36 KSR nr 11). Tym samym do kosztów ulepszenia zalicza się wszelkie koszty pozostające w związku przyczynowo – skutkowym z tym ulepszeniem od dnia jego rozpoczęcia do dnia zakończenia tego ulepszenia.

Do kosztu wytworzenia środka trwałego (tutaj: do kosztów ulepszenia) nie zalicza się jednak między innymi kosztów zarządu, kosztów sprzedaży, podatku od nieruchomości oraz opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu, na którym ma być wybudowany środek trwały, jak również kosztów zaliczanych do pozostałych kosztów operacyjnych w postaci kar, odszkodowań, grzywn i innych opłat o charakterze sankcyjnym orzeczonych w postępowaniu sądowym lub administracyjnym zapłaconych w trakcie budowy środka trwałego. Koszty związane z odszkodowaniami i karami zalicza się – w myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. g) ustawy o rachunkowości – do pozostałych kosztów operacyjnych. Opisaną w pytaniu opłatę legalizacyjną odnosi się więc w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Zwracamy uwagę, iż w świetle przepisów podatkowych opłata legalizacyjna nie może zostać uznana za koszt uzyskania przychodu prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej z uwagi na treść art. 23 ust. 1 pkt 15 updog oraz art. 16 ust. 1 pkt 18 updog. Na podstawie wymienionych przepisów, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów grzywn i kar pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywn i kar. Stanowisko takie prezentują organy podatkowe, w tym m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 maja 2010 r., nr IBPBI/1/415-209/10/ZK.



10. Nakłady poniesione na wykonanie дренаżu odwadniającego grunt

Spółka z o.o. posiada grunt zakwalifikowany do środków trwałych. Na tym gruncie wykonano drenaż odwadniający. Czy nakłady poniesione na wykonanie дренаżu zwiększą wartość początkową gruntu, czy obciążą pozostałe koszty operacyjne?

Nakłady poniesione przez jednostkę na wykonanie дренаżu odwadniającego nie zwiększą wartości początkowej gruntu. Naszym zdaniem – powinny one zwiększyć wartość początkową środka trwałego, który zostanie na tym gruncie wybudowany.

Grunt ze względu na swoją specyfikę nie wymaga nakładów na przystosowanie go do używania, jest bowiem kompletny i zdalny do użytku już w momencie jego nabycia. W świetle przepisów prawa, nabycie gruntu wymaga formy aktu notarialnego, a skoro nadaje się on do wykorzystania już w momencie zakupu, to za dzień jego przyjęcia do używania można przyjąć dzień podpisania aktu notarialnego. Co istotne, na wartość początkową gruntu wpływać będzie wyłącznie cena należna sprzedającemu oraz koszty związane z jego nabyciem, np. opłaty notarialne, sądowe i cywilnoprawne. Wszelkie inne wydatki poniesione po oddaniu gruntu do używania obciążają koszty.

Nakłady poniesione przez pytającą jednostkę na wykonanie дренаżu odwadniającego – naszym zdaniem – nie powinny również obciążyć kosztów w sposób bezpośredni. Zakładamy bowiem, iż nakłady te nie zostałyby poniesione, gdyby jednostka nie planowała wybudowania na tym gruncie środka trwałego. Zatem koszty te – jako pozostające w związku przyczynowo-skutkowym z wytworzeniem środka trwałego – powinny zwiększyć jego wartość początkową.

11. Odsetki od pożyczki zaciągniętej na sfinansowanie budowy środka trwałego

Na sfinansowanie budowy środka trwałego zaciągnęliśmy pożyczkę. Czy naliczone i niezapłacone odsetki od takiej pożyczki zwiększają wartość początkową budowanego środka trwałego?

W sytuacji gdy środki finansowe pozyskane w ramach pożyczki przeznaczone zostały na sfinansowanie budowy lub zakupu środka trwałego, odsetki od takiej pożyczki zwiększą wartość początkową tego składnika majątku. Należy jednak pamiętać, że odsetki powiększają cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego jedynie do dnia jego udokumentowanego przyjęcia do używania. Następnie ujmowane są w księgach rachunkowych jako koszty finansowe.

Jak wynika z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie oraz środków trwałych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Koszty finansowania zewnętrznego obejmują odsetki, ujemne różnice kursowe, prowizje, opłaty i inne koszty poniesione w związku z zaciągnięciem kredytów, pożyczek i innych zobowiązań finansujących pozyskanie środków trwałych. Zatem do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środka trwałego (a tym samym do wartości początkowej) zalicza się odsetki od zobowiązań zaciągniętych na nabycie lub budowę środka trwałego naliczone (w tym również naliczone i niezapłacone) do dnia przyjęcia środka trwałego do używania. Odsetki naliczone po przyjęciu środka trwałego do używania powinny zostać zaliczone w ciężar kosztów finansowych.

III. EWIDENCJA KSIĘGOWA OPERACJI GOSPODARCZYCH DOTYCZĄCYCH ŚRODKÓW TRWAŁYCH W BUDOWIE

1. Moment wprowadzenia budynku do ewidencji i ujęcie faktur otrzymanych z opóźnieniem

W październiku 2018 r. uzyskaliśmy odbiór nowo wybudowanego budynku (hala) i otrzymaliśmy pozwolenie na jego użytkowanie. Kiedy możemy przyjąć ten obiekt do ewidencji środków trwałych? Nadal otrzymujemy faktury związane z budową hali (np. za gaz, prąd zużyty w okresie budowy). W jaki sposób zaksięgować koszty wynikające z tych faktur?

Ustawa o rachunkowości nie określa momentu przyjęcia środka trwałego do używania. W oparciu o definicję środka trwałego, wynikającą z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, powinno się tego dokonać wtedy, gdy środek trwały jest kompletny, zdalny do użytku i jednostka może rozpocząć jego użytkowanie na własne potrzeby. Datę wprowadzenia do ewidencji środków trwałych nowo wybudowanego budynku jednostka powinna zatem ustalić we własnym zakresie. Koszty dotyczące budowy hali poniesione przed przyjęciem jej do używania zwiększają jej wartość początkową.

W celu uznania składnika majątku za środek trwały należy wykazać, iż spełnia on jednocześnie ogólne warunki uznania za składnik aktywów, określone w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości oraz szczegółowe warunki wynikające z definicji środka trwałego, określone w art. 3 ust. 1 pkt 15 tej ustawy. Ustalenia wymaga m.in. czy dany składnik aktywów w dniu przyjęcia jest kompletny i zdatny do użytkowania, a zarazem spełnia wymogi prawne lub specyficzne wymogi ustanowione przez jednostkę warunkujące dopuszczenie go do użytkowania, co potwierdzają stosowne dokumenty. Szczegółowe wskazówki w tej kwestii można znaleźć w pkt 4.14–4.16 KSR nr 11. Z treści tego standardu wynika, że środek trwały jest kompletny, jeśli 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. Z kolei za zdatny do użytkowania uznaje się środek trwały, jeżeli jest kompletny i jednocześnie spełnia wymogi:

- prawne przewidziane w przepisach regulujących szczególne warunki, jakie muszą spełniać określone kategorie środków trwałych, aby zostały dopuszczone do użytkowania,
- wewnętrzne polegające na jego dostosowaniu do miejsca i warunków funkcjonowania, zgodnie z wymaganiami jednostki.

Zdatność do użytkowania powinna być potwierdzona odpowiednim dokumentem odbioru, ewentualnie po przeprowadzeniu stosownych prób. Z pytania wynika, że jednostka otrzymała odbiór budynku i uzyskała pozwolenie na jego użytkowanie, co świadczy o tym, że budynek jest zdatny do użytkowania i kompletny. Jednostka może zatem wprowadzić go do ewidencji środków trwałych. Środki trwałe wprowadza się do ewidencji bilansowej w ich wartości początkowej. Wartością początkową nowo wybudowanego środka trwałego będzie koszt jego wytworzenia (por. art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości). Nakłady ponoszone na środek trwały przed przyjęciem tego środka do używania, składające się na jego wartość początkową, księguje się na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Następnie, pod datą oddania środka trwałego do używania, wprowadza się go w wartości początkowej do ewidencji środków trwałych, poprzez przeksięgowanie wszystkich kosztów zgromadzonych na koncie 08, na konto 01 „Środki trwałe”. Dokumentem sporządzanym w celu wprowadzenia środka trwałego do używania jest dowód „OT – Przyjęcie środka trwałego”, który powinien spełniać wymagania dla dowodu księgowego określone w art. 21 ustawy o rachunkowości.



Dowód „OT – Przyjęcie środka trwałego” dostępny jest w serwisie www.druki.gofin.pl w zakładce *Rachunkowość*

Ewidencja księgowa przyjęcia środka trwałego do używania

1. OT – przyjęcie środka trwałego do używania:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

Od ustalonej wartości początkowej środka trwałego jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych. W myśl przepisów ustawy o rachunkowości, rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania (por. art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Oznacza to, że prawo bilansowe daje możliwość rozpoczęcia amortyzacji bezpośrednio po przyjęciu środka trwałego do użytkowania lub później. Należy jednak pamiętać, że na podstawie przepisów podatkowych, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środka trwałego, począwszy od pierwszego mie-

siąca następującego po miesiącu, w którym ten środek trwały wprowadzono do ewidencji (por. art. 16h ust. 1 pkt 1 updog oraz art. 22h ust. 1 pkt 1 updog). Przepisy bilansowe i podatkowe nie wykluczają się zatem. Termin rozpoczęcia amortyzacji zawarty w ustawach podatkowych, tj. w miesiącu następującym po miesiącu wprowadzenia środka trwałego do ewidencji mieści się w terminie określonym ustawą o rachunkowości – to znaczy, nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania. Wyboru momentu rozpoczęcia amortyzacji dokonuje kierownik jednostki.

Jeżeli faktury dokumentujące koszty związane z budową środka trwałego wpłynęły do jednostki po przyjęciu tego środka trwałego do używania, to jego wartość początkową jednostka powinna skorygować w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego, w którym te faktury otrzymała. Może tego dokonać zapisem:

- **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”.

Korekcie podlegać będą również dokonane do tego czasu odpisy amortyzacyjne.

2. Zakup części składowych wykorzystywanych przy montażu maszyny produkcyjnej

Od kilku miesięcy kupujemy części, które posłużą do zbudowania (zmontowania we własnym zakresie) maszyny produkcyjnej. Żadna z części nie działa samodzielnie. Jak księgować zakup poszczególnych części składowych?

Wartość nabywanych przez jednostkę części składowych, wykorzystywanych przy montażu środka trwałego (maszyny produkcyjnej), należy uwzględnić w koszcie wytworzenia tego składnika majątku. Dlatego wskazane jest ujmować je w ewidencji księgowej na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Dopiero po zakończeniu prac montażowych i przyjęciu maszyny produkcyjnej do używania zgromadzone na koncie 08 koszty jednostka przeksięguje na konto środków trwałych.

Ewidencja księgowa zakupu części wykorzystywanych przy montażu środka trwałego

1. FZ – faktura dokumentująca zakup części składowych, wykorzystywanych przy montażu środka trwałego:
 - a) wartość brutto faktury:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
 - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - c) cena zakupu części zwiększająca koszt wytworzenia środka trwałego:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. OT – przeksięgowanie kosztów zgromadzonych na koncie 08 na konto 01 po zakończeniu prac montażowych i przyjęciu środka trwałego do używania:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

3. Materiały i opakowania nabyte na potrzeby budowy środka trwałego

Otrzymaliśmy fakturę za zakup kostki brukowej oraz palet magazynowych. Kostka brukowa zostanie zużyta na budowę środka trwałego. Nie wiemy jeszcze jak wykorzystamy palety. Być może posłużą jako deski do budowy lub zostaną zwrócone dostawcy. Czy palety można od razu zaksięgować na wartość środka trwałego w budowie?

Środki trwałe ujmuje się w księgach rachunkowych w ich wartości początkowej. Wartość początkowa środka trwałego jest podstawą ustalenia i dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Dla środków trwałych wytworzonych we własnym zakresie wartość początkową wyznacza się według kosztu wytworzenia. Do kosztów wytworzenia środka trwałego zalicza się w szczególności koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem środka trwałego, czyli między innymi wartość zużytych materiałów w cenie nabycia (zakupu), usług obcych, wynagrodzeń pracowników zatrudnianych bezpośrednio przy budowie środka trwałego, koszty montażu oraz wszelkie inne koszty poniesione przed przekazaniem środka trwałego do używania. Koszt wytworzenia środka trwałego w czasie budowy pomniejszają stwierdzone niedobory, ubytki naturalne, a także straty powstałe w wyniku zdarzeń losowych.

Przypominamy, że do momentu przekazania środka trwałego do używania, wszystkie koszty jego budowy gromadzi się po stronie Wn na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Przyjęcie środka trwałego do używania po zakończeniu budowy ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem: **Wn konto 01, Ma konto 08**.

Z treści pytania wynika, że jednostka buduje nowy środek trwały i w ramach tej budowy zakupiła kostkę brukową, którą dostawca dostarczył na paletach. W księgach rachunkowych palety zalicza się do opakowań. Przy czym opakowania mogą być wypożyczane, czyli najczęściej przekazywane za kaucją lub też sprzedawane. Opakowania sprzedawane są przedmiotem umowy kupna-sprzedaży, a to oznacza obowiązek ich zafakturowania. Jednostka otrzymała fakturę dotyczącą kostki brukowej, tj. materiału wykorzystywanego podczas budowy środka trwałego oraz palet będących opakowaniami, o których przeznaczeniu jeszcze nie zdecydowała. Dlatego wskazane jest zakupiony materiał (kostkę brukową) zaliczyć do kosztu wytworzenia środka trwałego i ująć na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, a zakupione palety drewniane ująć na koncie 31-6 „Opakowania”.

Ewidencja księgowa kostki brukowej otrzymanej na palecie

1. FZ – faktura zakupu:
 - a) wartość brutto faktury:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
 - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - c) cena zakupu materiałów zwiększających koszt wytworzenia środka trwałego:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.

2. Wartość opakowań przyjętych do magazynu w cenie zakupu:

- **Wn konto 31-6** „Opakowania”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.

Wartość palet pozostanie na koncie 31-6 „Opakowania” do czasu, gdy jednostka podejmie decyzję o ich wykorzystaniu. Wydanie opakowań do zużycia na cele budowy środka trwałego jednostka ujmie zapisem: **Wn konto 08, Ma konto 31-6**.

Jeśli jednak jednostka zwróci palety do ich dostawcy, to powinna otrzymać fakturę korygującą, na podstawie której może dokonać w księgach odpowiednich zapisów.

Ewidencja księgowa faktury korygującej otrzymanej w związku ze zwrotem palet

1. FZ – faktura korygująca dokumentująca zwrot palet do ich dostawcy:

a) wartość brutto korekty:

- **Wn konto 21** „Rozrachunki z dostawcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,

b) korekta VAT naliczonego:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,

c) wartość zwróconych opakowań w cenie zakupu:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 31-6** „Opakowania”.

4. Rozliczanie kosztów wspólnych budowy na poszczególne obiekty

W ramach prowadzonej inwestycji realizujemy budowę kilku obiektów. Jak rozliczyć koszty wspólne budowy na poszczególne obiekty?

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

Jeśli w ramach jednego przedsięwzięcia jednostka realizuje budowę kilku obiektów (np. budowa kilku magazynów, magazynu i hali produkcyjnej), to w ewidencji szczegółowej do konta 08 „Środki trwałe w budowie” wskazane jest wyodrębnić osobne stanowiska kosztów budowy dla każdego z obiektów, które przeznaczone będą do ewidencji kosztów bezpośrednich związanych z każdym obiektem. Ponadto oddzielnie, na odrębnym koncie analitycznym (lub kontach analitycznych) np. o nazwie „Koszty wspólne budowy” prowadzi się ewidencję kosztów pośrednich (wspólnych), które po zakończeniu budowy zostaną rozliczone na poszczególne obiekty budowlane.

Wspólne koszty budowy można rozliczać na poszczególne budowane obiekty za pomocą wskaźnika narzutu (W_n), który oblicza się według wzoru:

$$W_n = (K_p \times 100) : (K_{b1} + K_{b2} + \dots K_n)$$

gdzie:

W_n – procentowy wskaźnik narzutu kosztów pośrednich,

K_p – suma kosztów pośrednich do rozliczenia,

K_b – koszty bezpośrednie – łącznie wszystkich budów (K_{b1} , K_{b2} , K_n) realizowanych w ramach jednego przedsięwzięcia budowlanego.

Stosując tak wyliczony wskaźnik narzutu, oblicza się koszty wspólne przypadające na poszczególne obiekty oraz za pomocą poniższego wzoru – całościowy koszt wytworzenia danego obiektu:

$$K_w = K_{b1} + [(K_{b1} \times W_n) : 100]$$

gdzie:

K_w – koszt wytworzenia danego obiektu,

K_b – koszty bezpośrednie danego obiektu realizowanego w ramach jednego przedsięwzięcia budowlanego.

Przykład

I. Założenia:

1. W ramach jednego przedsięwzięcia jednostka realizuje budowę dwóch obiektów: A i B.
2. Z ewidencji szczegółowej do konta 08 „Środki trwałe w budowie” wynika, iż:
 - a) koszty bezpośrednie obiektu „A” wynoszą: 367.000 zł,
 - b) koszty bezpośrednie obiektu „B” wynoszą: 198.000 zł,
 - c) koszty pośrednie (wspólne) dotyczące obiektów „A” i „B” wynoszą: 45.200 zł.

II. Rozliczenie kosztów wspólnych budowy:

1. Wskaźnik narzutu kosztów pośrednich:

$$W_n = (45.200 \text{ zł} \times 100) : (367.000 \text{ zł} + 198.000 \text{ zł}) = 8.$$

2. Całościowy koszt wytworzenia (budowy):

a) obiektu „A”: $367.000 \text{ zł} + (367.000 \text{ zł} \times 8) : 100 = 396.360 \text{ zł}$,

b) obiektu „B”: $198.000 \text{ zł} + (198.000 \text{ zł} \times 8) : 100 = 213.840 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przeksięgowanie kosztów wspólnych budowy:			
a) dotyczących obiektu „A”: $(367.000 \text{ zł} \times 8) : 100 =$	29.360 zł	08-1	08-3
b) dotyczących obiektu „B”: $(198.000 \text{ zł} \times 8) : 100 =$	15.840 zł	08-2	08-3
2. OT – przyjęcie do używania obiektu „A”	396.360 zł	01-1/1	08-1
3. OT – przyjęcie do używania obiektu „B”	213.840 zł	01-1/2	08-2

III. Księgowania:

Konto 08-1 „Środki trwałe w budowie – obiekt A”

(S.p.)	367.000	396.360	(2)
(1a)	29.360		

Konto 08-2 „Środki trwałe w budowie – obiekt B”

(S.p.)	198.000	213.840	(3)
(1b)	15.840		

Konto 08-3 „Koszty wspólne budowy”

(S.p.)	45.200	29.360	(1a)
		15.840	(1b)

Konto 01-1/1 „Środki trwałe – obiekt A”

(2)	396.360	
-----	---------	--

Konto 01-1/2 „Środki trwałe – obiekt B”

(3)	213.840	
-----	---------	--

Przedstawiony sposób rozliczania kosztów wspólnych budowy wskazane jest traktować jako przykładowy. Każda jednostka powinna wypracować własny system rozliczania kosztów pośrednich budowy odpowiedni do specyfiki jej działalności poprzez dostosowanie ewidencji analitycznej oraz metod identyfikacji kosztów w podziale na bezpośrednie i pośrednie. Innym kluczem podziałowym poza kosztami bezpośrednimi może być np. liczba przepracowanych roboczogodzin, liczba maszynogodzin pracy sprzętu, metry lub kubatura powierzchni użytkowej, wartość kosztorysowa obiektów i inne – w zależności od charakteru danej grupy kosztów pośrednich lub charakterystyki danego obiektu.

5. Rozruch technologiczny maszyny produkcyjnej przed przyjęciem jej do używania

Przedsiębiorstwo zakupiło maszynę produkcyjną. Na wartość początkową tej maszyny składały się koszty zakupu, koszty delegacji pracowników, koszty transportu itp. Przed przyjęciem maszyny do używania wykonano produkcję próbną wyrobów. Wyprodukowane wyroby w 80% nadają się do sprzedaży. Czy koszty produkcji próbnej powinny zwiększyć wartość początkową maszyny?

Koszty prób i testów (rozruchu technologicznego) przeprowadzanych celem sprawdzenia działania środka trwałego, dla potrzeb stwierdzenia jego zdolności do użytkowania zgodnie z zamierzeniami jednostki lub wymogami zewnętrznymi, poniesione przez jednostkę do momentu jego przyjęcia do użytkowania, zwiększają wartość początkową tego środka trwałego.

Wartość początkową środka trwałego, w której ujmuje się go w księgach rachunkowych jednostki, stanowi cena nabycia (por. art. 28 ust. 2 i 8 ustawy o rachunkowości) lub koszt wytworzenia (por. art. 28 ust. 3 i 8 ww. ustawy). Rodzaj i zakres wydatków mających wpływ na określenie wartości początkowej środka trwałego zależy od stanu, w jakim jednostka pozyskała dany składnik majątku, zakresu i rodzaju działań, jakie jednostka musi przeprowadzić celem doprowadzenia go do stanu kompletności i zdolności do użytkowania, jak również okresu dostosowania go do użytkowania. Z tego względu rozróżnia się środki trwałe:

- 1) kompletne i zdolne do natychmiastowego przyjęcia do użytkowania od razu, tj. w momencie pozyskania – w takim przypadku wartość początkową ustala się w cenie nabycia;
- 2) wymagające np. budowy, montażu, testowania lub innych form przystosowania do użytkowania – w takim przypadku wartość początkowa jest ustalana w cenie na-

bycia, łącznej wartości ceny nabycia i kosztu wytworzenia, albo w samym koszcie wytworzenia.

Środki trwałe, które wymagają po ich nabyciu, a jeszcze przed przyjęciem do użytkowania, montażu lub przystosowania do używania zalicza się – na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości – do środków trwałych w budowie. Do ich ewidencji służy konto 08 „Środki trwałe w budowie”. Na koncie tym gromadzi się obok ceny zakupu również pozostałe koszty związane z nabyciem środka trwałego mające wpływ na jego wartość początkową, w tym koszty produkcji testowej.

Ewidencja księgowa kosztów związanych z wykonaniem produkcji w ramach rozruchu próbnego

1. Wartość zużytych surowców, materiałów, opakowań itp.:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Maszyna produkcyjna),
 - **Ma konto 31** „Materiały” lub 30 „Rozliczenie zakupu”.
2. Wynagrodzenie pracowników – kwota brutto:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Maszyna produkcyjna),
 - **Ma konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”.
3. Składki ZUS obciążające pracodawcę:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Maszyna produkcyjna),
 - **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS).

Na cenę nabycia maszyny produkcyjnej wpływa również wartość powstałych w ramach rozruchu próbnego wyrobów gotowych. Jeżeli bowiem wyroby gotowe powstałe w wyniku prób i testów spełniają definicję aktywów, określoną w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości, tj. nadają się do sprzedaży, to wartość początkową środka trwałego (w budowie) zmniejsza wartość tych wyrobów, którą ustala się w cenie sprzedaży netto lub po koszcie wytworzenia. W rezultacie ich wartość zmniejszy koszty środka trwałego w budowie.

Ewidencja księgowa wyrobów gotowych powstałych w ramach rozruchu próbnego

1. Przyjęcie do magazynu wyrobów gotowych powstałych w ramach rozruchu próbnego:
 - **Wn konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Maszyna produkcyjna).
2. Sprzedaż produktów gotowych powstałych podczas rozruchu próbnego, nieobjętych ewidencją księgową w toku składowania:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Maszyna produkcyjna).



Uwaga: Ujęcie na koncie 60 lub 70-1 wartości wyrobów gotowych powstałych podczas rozruchu próbnego powoduje wejście do tzw. kręgu kosztów. Tym samym jednostki, które sporządzają rachunek zysków i strat w wersji porównawczej, operację tę zaksięgują dodatkowo na kontach obrotów wewnętrznych, tj. 79-0 „Obroty wewnętrzne” i 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”.

Jeżeli wyroby gotowe powstałe podczas rozruchu próbnego maszyny produkcyjnej podlegają zniszczeniu, to nie nastąpi zmniejszenie kosztów środka trwałego w budowie.

6. Zasady ewidencji wydatków dotyczących budowy środka trwałego, prowadzonej we własnym zakresie

Prowadzimy ewidencję kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym i sporządzamy rachunek zysków i strat w wersji porównawczej. Czy koszty budowy środka trwałego powinny przechodzić najpierw przez układ rodzajowy, a następnie zostać ujęte na koncie środków trwałych w budowie, wychodząc z kręgu kosztów?

Sposób ewidencji kosztów, o których mowa w pytaniu, zależy od zasad (polityki) rachunkowości określonych w jednostce.

Generalnie koszty ponoszone w trakcie budowy środka trwałego gromadzi się, bezpośrednio z dowodów źródłowych, na przeznaczonym do tego celu koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, zapisem: **Wn konto 08, Ma konto zespołu 1, 2, 3, 5, 6 itd.**

Jeśli jednak budowa prowadzona jest we własnym zakresie (przy udziale własnych pracowników, środków trwałych, materiałów, środków transportu itp.) koszty związane z budową mogą być zaksięgowane w momencie poniesienia na konto kosztów rodzajowych oraz odpowiednie konto w zespole 5, a następnie przeksięgowane na konto 08.

W sytuacji gdy jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 oraz sporządza rachunek zysków i strat w wersji porównawczej, przeksięgowanie kosztów poniesionych na budowę środka trwałego na konto 08 powinno nastąpić za pośrednictwem kont 79-0 „Obroty wewnętrzne” oraz 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”.

Ewidencja księgowa przeksięgowania kosztów dotyczących budowy środka trwałego z udziałem kont 79-0 i 79-1

1. Przeksięgowanie kosztów poniesionych na budowę środka trwałego, gdy jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 oraz sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
 - **Ma konto 79-0** „Obroty wewnętrzne”
 oraz równolegle:
 - **Wn konto 79-1** „Koszty obrotów wewnętrznych”,
 - **Ma konto zespołu 5.**

Zebrane na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” wydatki będą stanowiły wartość początkową środka trwałego, po której zostanie on wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Ostateczne przekazanie wybudowanego środka trwałego do używania ujmuje się w księgach rachunkowych na podstawie dowodu OT, zapisem: **Wn konto 01, Ma konto 08.**

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka handlowa rozpoczęła we własnym zakresie budowę nowego magazynu. W związku z budową poniosła następujące wydatki:
 - a) koszt projektu budowlanego: 861 zł brutto (w tym VAT: 161 zł),
 - b) wartość towarów (materiałów budowlanych) wydanych z magazynu w cenach zakupu: 38.500 zł,
 - c) wynagrodzenia własnych pracowników zatrudnionych przy budowie: 19.200 zł.
2. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 i sporządza rachunek zysków i strat w wersji porównawczej.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca zakup projektu budowlanego:			
a) kwota brutto	861 zł	30	24
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	161 zł	22-1	30
c) kwota netto	700 zł	08	30
2. Rw – wartość towarów wydanych z magazynu na budowę środka trwałego według cen zakupu	38.500 zł	08	33
3. PK – wynagrodzenia własnych pracowników zatrudnionych przy budowie, według rozdzielnika kosztów	19.200 zł	08	79-0
oraz równolegle	19.200 zł	79-1	konto zespołu 5
4. OT – przyjęcie do używania środka trwałego wytworzonego we własnym zakresie (wartość początkowa odpowiada kosztowi wytworzenia): 700 zł + 38.500 zł + 19.200 zł =	58.400 zł	01	08

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”	Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”	Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”
(1a) 861 161 (1b) 700 (1c)	861 (1a)	(1b) 161
Konto 08 „Środki trwałe w budowie”	Konto 33 „Towary”	Konto 79-0 „Obroty wewnętrzne”
(1c) 700 58.400 (4) (2) 38.500 (3) 19.200	(S.p.) 38.500 38.500 (2)	19.200 (3)
Konto 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”	Konto zespołu 5	Konto 01 „Środki trwałe”
(3) 19.200	19.200 (3)	(4) 58.400

Przekazanie wyrobów na rzecz budowy środka trwałego przedstawia poniższy przykład liczbowy.

Przykład

I. Założenia:

1. Na rzecz budowy środka trwałego jednostka przekazała 100 szt. wyrobów gotowych. Koszt wytworzenia tych wyrobów wyniósł: 8.000 zł.
2. Wyroby gotowe objęte są w jednostce ewidencją bilansową według kosztu wytworzenia. Jednostka sporządza porównawczy rachunek zysków i strat, a ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. RW – przekazanie wyrobów gotowych na rzecz budowy środka trwałego	8.000 zł	79-1	60-0
oraz równolegle	8.000 zł	08	79-0

III. Księgowania:

Konto 08 „Środki trwałe w budowie”

(1) 8.000

Konto 60-0 „Produkty gotowe”

(S.p.) 10.000 | 8.000 (1)

Konto 79-0 „Obroty wewnętrzne”

8.000 (1)

Konto 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”

(1) 8.000

7. Refakturowanie na wykonawcę robót części kosztów związanych z budową środka trwałego

Zlecieliśmy budowę środka trwałego firmie budowlanej. Ponieśliśmy koszty specjalistycznej opinii związanej z tą budową. Zgodnie z umową zawartą z wykonawcą robót, koszty opinii w 50% poniesie wykonawca i zostaną one udokumentowane wystawioną przez nas refakturą. W jaki sposób ująć to zdarzenie w księgach rachunkowych? Jak zwiększyć wartość środka trwałego o część kosztów wspomnianej opinii?

Wartość początkową środka trwałego pozyskanego drogą zakupu ustala się w wysokości ceny nabycia, o której mowa w art. 28 ust. 2 i 8 ustawy o rachunkowości. W świetle KSR nr 11, koszty budowy środka trwałego, realizowanej siłami obcymi, ustala się w wysokości ceny nabycia usługi budowlanej.

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.

Z treści pytania wynika, że na środek trwały będący w budowie jednostka poniosła wydatki w postaci specjalistycznej opinii, który zgodnie z zawartą z wykonawcą umową, w połowie

będzie podlegać refakturowaniu na wykonawcę robót. W pozostałej natomiast części zwiększy wartość początkową środka trwałego, jako element jego ceny nabycia. W pytaniu nie wskazano jednak czego dotyczyła konkretnie ww. opinia specjalistyczna. Zakładamy więc, iż miała ona związek przyczynowo-skutkowy z budową środka trwałego, a nakłady na jej pozyskanie zostały poniesione po dniu udokumentowanego rozpoczęcia budowy środka trwałego. Przypominamy, że refakturowanie polega na zafakturowaniu odsprzedaży usług, bez doliczania jakiegokolwiek marży. Dokonując odsprzedaży usługi na finalnego odbiorcę, wystawia się, według zasad ogólnych, fakturę (refakturę), z zastosowaniem odpowiedniej stawki VAT.

Dla celów bilansowych przychody i koszty związane z refakturowaniem traktuje się jako pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki i ujmuje na kontach pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych.

Ewidencja księgowa faktury za opinię związaną z budową środka trwałego, której część podlega refakturowaniu

1. FZ – faktura za opinię związaną z budową środka trwałego:
 - a) wartość brutto zobowiązania wobec dostawcy:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
 - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - c) część wartości netto faktury zwiększająca cenę nabycia środka trwałego:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - d) część wartości netto faktury podlegająca refakturowaniu na wykonawcę robót zgodnie z umową:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. Wystawiona przez jednostkę dla wykonawcy refaktura kosztów opracowania ww. opinii:
 - a) wartość brutto: **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
 - b) wartość netto: **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
 - c) VAT należny: **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”.

8. Skutki zniszczenia podczas pożaru części budowanej hali produkcyjnej

W naszej spółce podczas pożaru uległa zniszczeniu część budowanej hali produkcyjnej. Jak księgować straty poniesione na skutek tego zdarzenia?

Strat i szkód poniesionych w trakcie budowy środka trwałego oraz kosztów związanych z usuwaniem tych szkód nie zalicza się do wartości początkowej środka trwałego, lecz odnosi w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Koszty i przychody związane ze zdarzeniami losowymi (np. pożar, huragan, nawałnica), jako koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, zalicza się do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych (por. art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. i ustawy o rachunkowości).

Ewidencja księgowa kosztów i przychodów związanych ze zdarzeniem losowym

1. Wydatki przywracające stan środka trwałego w budowie sprzed pożaru:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub konto zespołu 5 (jeżeli prace wykonano własnymi siłami).
2. Otrzymane odszkodowanie z firmy ubezpieczeniowej:
 - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Jeżeli jednak zniszczenia są duże i kierownik jednostki podjął decyzję o zaniechaniu budowy środka trwałego, to wiąże się to z koniecznością wyłączenia z ksiąg rachunkowych nakładów ujętych jako elementy wartości środka trwałego w budowie i odpisania ich w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Ewidencja księgowa odpisania w ciężar kosztów nakładów poniesionych na budowę środka trwałego z tytułu całkowitej utraty wartości

1. Wycofanie środka trwałego w budowie z ewidencji bilansowej:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Budowa obiektu „X”).
-  **Uwaga:** Jednostka wycofując środek trwały w budowie z ewidencji księgowej do czasu fizycznej likwidacji może go ująć w ewidencji pozabilansowej, jednostronnym zapisem: **Wn konto 09-1** „Środki trwałe w budowie w likwidacji”.

Należy ponadto zauważyć, iż szczegółowe zasady ewidencji i rozliczania kosztów związanych ze zdarzeniami losowymi zawiera także KSR nr 11. Według punktu 6.12 tego standardu, do wartości początkowej środka trwałego nie zalicza się także strat i szkód poniesionych



Krajowe Standardy Rachunkowości,
w tym KSR nr 11, dostępne są
w serwisie www.przepisy.gofin.pl

w trakcie jego budowy oraz kosztów związanych z usuwaniem tych szkód. Obciążają one pozostałe koszty operacyjne. KSR nr 11 wskazuje, że jeżeli w wyniku zdarzenia losowego uległ zniszczeniu środek trwały w budowie, to jednostka przeprowadza test na utratę wartości tego środka trwałego w budowie, dokonując ewentualnie odpowiedniego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. W przypadku gdy jednostka w kolejnym okresie (okresach) poniesie koszty odtworzenia zniszczonych części oraz ewentualne dodatkowe koszty usunięcia skutków tego zdarzenia losowego, wówczas koszty tych działań ujmuje w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, dokonując odpowiedniego odwrócenia uprzednio dokonanych odpisów z tytułu utraty wartości.

Ewidencja księgowa szkody w środku trwałym w budowie

1. Odpis aktualizujący wartość środka trwałego w budowie:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych w budowie).
2. Koszty odtworzenia zniszczonej budowy oraz ewentualne dodatkowe koszty usunięcia skutków tego zdarzenia losowego:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub konto zespołu 5 (jeżeli prace wykonano własnymi siłami).

3. Odwrócenie uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych w budowie),
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka prowadzi budowę hali produkcyjnej. Na koniec czerwca 2019 r. wartość nakładów poniesionych na tę budowę wynosiła: 294.000 zł. W tym też miesiącu w wyniku nawałnicy zostały zniszczone ściany tego obiektu. Spółka przeprowadziła test na utratę wartości środka trwałego w budowie i dokonała odpisu aktualizującego w kwocie: 55.000 zł.
2. W lipcu 2019 r. spółka poniosła koszty odtworzenia zniszczonych ścian w kwocie: 48.000 zł oraz dodatkowe koszty wywieżenia gruzu ze zniszczonych ścian w kwocie: 2.500 zł. Na prace te wykonawca wystawił fakturę w kwocie brutto: 62.115 zł.
3. Obiekt w czasie budowy objęty był ubezpieczeniem. Zakład ubezpieczeniowy wypłacił spółce odszkodowanie w kwocie: 50.500 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – odpis aktualizujący wartość środka trwałego w budowie	55.000 zł	76-1	08
2. FZ – prace odtworzeniowe zniszczonych ścian oraz koszty wywozu gruzu:			
a) wartość brutto wykonanych prac	62.115 zł	30	24
b) VAT podlegający odliczeniu	11.615 zł	22-1	30
c) wartość netto wykonanych prac: 48.000 zł + 2.500 zł =	50.500 zł	76-1	30
3. PK – odwrócenie uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego wartość środków trwałych w budowie	55.000 zł	08	76-0
4. WB – wpływ na rachunek bankowy kwoty przyznanego odszkodowania	50.500 zł	13-0	76-0

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 08 „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Budowa hali produkcyjnej)		Konto 08 „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych w budowie)			
(4)	50.500	(S.p.)	294.000	(3)	55.000	55.000	(1)
Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”			
(2b)	11.615		62.115 (2a)	(2a)	62.115	11.615 (2b) 50.500 (2c)	
Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”		Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”					
	55.000 (3) 50.500 (4)	(1) (2c)	55.000 50.500				

IV. WSTRZYMANIE, LIKWIDACJA I SPRZEDAŻ ŚRODKÓW TRWAŁYCH W BUDOWIE

1. Czasowe wstrzymanie budowy magazynu

Firma postanowiła czasowo wstrzymać budowę magazynu ze względu na trudności finansowe. Czy nakłady poniesione do tej pory na tę budowę, ujęte na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, trzeba gdzieś przeksięgować?

W przypadku gdy jednostka podjęła decyzję o czasowym wstrzymaniu budowy środka trwałego, przy czym zakłada, że w przyszłości dokończy tę budowę, koszty zgromadzone na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” może pozostawić na tym koncie.

Należy jednak zaznaczyć, że wydatków związanych z zabezpieczeniem budowy na czas jej zawieszenia nie należy księgować w ciężar konta 08. Są to koszty niemające bezpośredniego związku z budową środka trwałego, które nie będą stanowić elementu kosztu wytworzenia środka trwałego. W związku z tym zalicza się je do pozostałych kosztów operacyjnych i ujmuje na koncie 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”.

Jeśli czasowe zaniechanie (wstrzymanie) budowy środka trwałego doprowadzi do trwałej utraty wartości środka trwałego w budowie, wskazane jest utworzyć odpis aktualizujący doprowadzający środek trwały w budowie do realnej jego wartości. Zgodnie z treścią art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości, trwała utrata wartości zachodzi wówczas, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych w budowie ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 08**.

Ewentualne odwrócenie odpisu aktualizującego w związku z ustaniem przyczyny, dla której został utworzony, wskazane jest zaksięgować zapisem: **Wn konto 08, Ma konta 76-0**.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. rozpoczęła w 2017 r. budowę nowego obiektu handlowo-usługowego. Jednak w marcu 2019 r. z powodu okresowych kłopotów z płatnościami podjęła decyzję o wstrzymaniu tej budowy. Ogół kosztów poniesionych na budowę środka trwałego do dnia wstrzymania budowy wyniósł: 178.000 zł.
2. Jednostka poniosła koszty na zabezpieczenie terenu budowy i otrzymała fakturę za usługę monitoringu na kwotę brutto: 3.075 zł, w tym VAT: 575 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca zakup usług monitoringu:			
a) wartość netto usługi	2.500 zł	30	
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	575 zł	22-1	

c) wartość brutto zobowiązania	3.075 zł		21
d) zaliczenie usługi monitoringu w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych	2.500 zł	76-1	30

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”	
(1a)	2.500	2.500	(1d)	(1b)	575		3.075 (1c)
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”				Konto 08 „Środki trwałe w budowie”			
(1d)	2.500			(S.p.)	178.000		

2. Odpisanie w pozostałe koszty operacyjne nakładów na ulepszenie w związku z zaniechaniem inwestycji

W 2016 r. instytucja kultury poniosła nakłady na wykonanie projektu nowej instalacji grzewczej obiektu (zabytku). Fakturę za wykonanie projektu zaksięgowano na koncie środków trwałych w budowie. W 2019 r. okazało się, że nie będzie jednak możliwości założenia nowego ogrzewania. Jak w tej sytuacji zaksięgować zaniechanie inwestycji? W jaki sposób udokumentować zaniechanie takiej inwestycji?

W księgach rachunkowych pytającej jednostki podjęcie decyzji o ostatecznym zaniechaniu inwestycji (ulepszenia środka trwałego) wiąże się z odpisaniem kosztów dotyczących wykonania projektu instalacji grzewczej, zgromadzonych na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Jednostka, o której mowa w pytaniu, poniosła nakłady na ulepszenie środka trwałego, ograniczające się jedynie do nabycia projektu instalacji grzewczej. Następnie inwestycja została zaniechana. W takiej sytuacji dla udokumentowania zaniechania tej inwestycji wystarczające jest podjęcie przez kierownika jednostki decyzji o definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia zadania, co powinno zostać potwierdzone odpowiednim protokołem. Nie nastąpi tu fizyczna likwidacja zaniechanej inwestycji – jest nią bowiem tylko projekt (dokumentacja). W dacie podjęcia przez kierownika jednostki decyzji o zaniechaniu inwestycji (budowy bądź ulepszenia środka trwałego) – w omawianym przypadku polegającej na zmianie ogrzewania obiektu – ogół kosztów poniesionych na tę inwestycję (budowę, ulepszenie), zgromadzonych na koncie 08, księguje się w ciężar konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”, zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 08**.

Odpisanie w pozostałe koszty operacyjne nakładów poniesionych na ulepszenie (budowę) środka trwałego, które nie spowodują w przyszłości wpływu do jednostki korzyści ekonomicznych, powinno nastąpić nie później niż z końcem roku obrotowego, w którym podjęto taką decyzję.

3. Likwidacja budynku i sprzedaż materiałów pochodzących z jego rozbiórki

Spółka zamierza wybudować nowy budynek na miejscu starego, który zostanie rozebrany. Czy wydatki związane z likwidacją starego budynku (koszty likwidacji) i ewentualne przychody uzyskane ze sprzedaży materiałów pochodzących z jego rozbiórki należy ująć w wartości początkowej nowego środka trwałego?

W przypadku rozbiórki starego budynku celem wybudowania w jego miejsce nowego, koszty likwidacji tego obiektu stanowią będą elementem kosztu wytworzenia nowego środka trwałego. Z kolei ewentualne przychody uzyskane ze sprzedaży materiałów pochodzących z jego rozbiórki nie wpłyną na wartość początkową budowanego obiektu.

Ustawa o rachunkowości nie podaje szczegółowej listy wydatków, które składają się na koszt wytworzenia środka trwałego. Z przepisów art. 28 ust. 8 tej ustawy wynika jedynie, iż koszt wytworzenia środka trwałego obejmuje ogół kosztów (bezpośrednio i pośrednio związanych z budową) poniesionych przez jednostkę za okres jego budowy do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy oraz koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nim różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

W przypadku wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie do kosztu wytworzenia zalicza się w szczególności opłaty ponoszone w związku z realizacją budowy, koszty ekspertyz, badań, wartość zużytych materiałów budowlanych, usług obcych, wartość robocizny (wynagrodzeń pracowników zatrudnianych bezpośrednio przy budowie środka trwałego) wraz ze składkami ZUS, koszty delegacji służbowych związanych z tą budową i wiele innych.

Z pytania nie wynika czy budynek, który ma zostać wyburzony, stanowi środek trwały jednostki. Jeżeli wraz z gruntem jednostka nabyła budynek przeznaczony do rozbiórki, gdyż na jego miejscu ma być wzniesiony nowy obiekt, to budynek takiego nie zalicza do środków trwałych – nie spełnia on bowiem definicji środka trwałego (nie jest kompletny i zdalny do użytkowania). W takiej sytuacji wartość tego budynku, wraz z kosztami rozbiórki (likwidacji), zwiększy koszt wytworzenia nowo wzniesionego budynku. Będą one więc księgowane na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, a po przyjęciu nowego obiektu do używania wraz z innymi kosztami zgromadzonymi na tym koncie stanowią będą o jego wartości początkowej, ujmowanej w ewidencji środków trwałych.

Jeśli jednak likwidowany budynek widnieje w ewidencji środków trwałych jednostki – ze względu na jego wcześniejsze wykorzystywanie w prowadzonej działalności gospodarczej – to nieumorzona wartość tego budynku nie zwiększa kosztu wytworzenia budowanego w jego miejscu środka trwałego. Powinna ona zostać odniesiona w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych w momencie postawienia środka trwałego w stan likwidacji (podjęcia decyzji o rozbiórce budynku). Wartość początkową budowanego środka trwałego zwiększą natomiast koszty likwidacji „starego” budynku, np. rozbiórki, demontażu, wywozu gruzu.

Ewentualne przychody uzyskane ze sprzedaży materiałów pochodzących z rozbiórki starego obiektu w związku z budową na tym terenie nowego budynku nie zmniejszą nakładów na wytworzenie tego budynku. Wartości materiałów (np. w postaci złomu i cegieł) uzyskanych ze zlikwidowanego środka trwałego nie uwzględnia się bowiem przy ustalaniu wartości początkowej budowanego w jego miejsce nowego środka trwałego. Nie należy więc ujmować ich na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Przychody te jednostka może zaksięgować na koncie pozostałych przychodów operacyjnych (**konto 76-0**).

Również w świetle pkt 6.53 KSR nr 11, 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. Jeśli jednostka wcześniej utworzyła rezerwę w postaci rozliczeń międzyokresowych biernych na przyszłą likwidację środka trwałego, wtedy rzeczywiście poniesione koszty likwidacji do wysokości utworzonych rozliczeń międzyokresowych biernych (tj. do wysokości rezerwy) stanowią wykorzystanie tej

rezerwy i nie zwiększają wartości początkowej nowo budowanego środka trwałego. Jak wynika natomiast z pkt 6.54 KSR nr 11, do wartości początkowej nowego obiektu środka trwałego nie zalicza się wartości netto zlikwidowanego środka trwałego. Oznacza to, że należy obciążyć tą wartością 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 likwidowanego 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 budynek przemysłowy (montownię), który od dłuższego czasu nie jest przez nią używany. Jednostka podjęła decyzję o dobudowaniu części noclegowej i zaadaptowaniu montowni na budynek restauracji. W związku z tym wykonano szereg robót budowlanych, przy czym większość elementów konstrukcyjnych i budowlanych montowni pozostała na swoim miejscu i stanowi element składowy nowego środka trwałego jakim jest budynek hotelu z restauracją. Wobec tego wartość netto montowni stanowi koszt wliczony do wartości początkowej budynku hotelu z restauracją.

4. Sprzedaż nieruchomości poddanej częściowej rekonstrukcji

Spółka z o.o. nabyła w 2017 r. nieruchomość zabytkową wymagającą rekonstrukcji, tj. odtworzenia stanu pierwotnego, z zamiarem jej wykorzystania w prowadzonej działalności opodatkowanej. Poniosła w związku z tym wydatki na zakup nieruchomości, opłaty PCC i sądowe oraz koszty usługi pośrednictwa i usługi notarialnej, od których odliczyła VAT i ujęła w księgach jako środki trwałe w budowie. W 2019 r. podjęto decyzję o sprzedaży nieruchomości spółnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą. Do momentu sprzedaży spółka poniesie jeszcze koszty rozpoczętych prac odtworzeniowych i od tych zakupów odliczy podatek VAT. Jak rozliczyć przychody i koszty nabycia nieruchomości przy jej sprzedaży?

W księgach rachunkowych koszty i przychody związane ze sprzedażą środków trwałych w budowie, jako koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, zalicza się do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych (por. art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b ustawy o rachunkowości).

Wartość początkowa środka trwałego zależy od stanu, w jakim jednostka go pozyskała, zakresu i rodzaju działań, jakie przeprowadziła w celu zapewnienia kompletności i zdolności do użytkowania zgodnie z jej zamierzeniami, jak również okresu dostosowania środka trwałego do użytkowania. W przypadku środka trwałego, który przed przyjęciem do użytkowania wymaga przeprowadzenia różnego rodzaju prac ulepszeniowych (w tym m.in. polegających na rekonstrukcji), jego wartość początkową ustala się w łącznej kwocie obejmującej cenę nabycia i (lub) koszt wytworzenia. Z art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości wynika, że przez środki trwałe w budowie rozumie się zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. W księgach rachunkowych na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” ujmuje się koszty stanowiące elementy kosztu wytworzenia w rozumieniu art. 28 ust. 3 i 8, ceny na-

bycia według art. 28 ust. 2 i 8 lub kosztu ulepszenia według definicji określonej w art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Zatem wydatki składające się na cenę nabycia nieruchomości opisanej w pytaniu, jak również późniejsze nakłady poniesione na jego rekonstrukcję, należało odnosić w księgach rachunkowych na konto 08. Z treści pytania wynika, że jednostka przyjęła takie postępowanie.

Co istotne, w świetle przepisów podatkowych, a dokładnie art. 15 ust. 4f updog, koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji. Oznacza to, że wydatki poniesione na niedokończoną inwestycję mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w dwóch sytuacjach, tj. sprzedaży niedokończonej inwestycji oraz zlikwidowania zaniechanej inwestycji.

Ogół kosztów zgromadzonych przez jednostkę na koncie 08, w tym poniesionych na rekonstrukcję nieruchomości, do czasu jej sprzedaży, wskazane jest wyksięgować w dacie sprzedaży tej nieruchomości w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Ewidencja księgowa zaniechania budowy środka trwałego

1. Decyzja o sprzedaży środka trwałego w budowie:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

Z kolei przychód uzyskany ze sprzedaży środka trwałego w budowie wskazane jest zaksięgować na koncie przeznaczonym do ewidencji pozostałych przychodów operacyjnych.

Ewidencja księgowa sprzedaży środka trwałego w budowie

1. Faktura sprzedaży środka trwałego w budowie:
 - a) cena sprzedaży netto: **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
 - b) VAT należny: **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) wartość brutto należności: **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Co istotne, jeżeli sprzedaż nieruchomości jest zwolniona z VAT, to może wystąpić konieczność skorygowania VAT odliczonego od jej zakupu lub od wydatków modernizacyjnych (por. art. 91 ustawy o VAT).

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
 Dodatek przygotowała: Joanna Kacprzyk
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 e-mail: zeszyty@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 12 600



Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.