

METODY WYCENY AKTYWÓW I PASYWÓW ORAZ USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO

Stosowane przez *Jednostkę* zasady wyceny aktywów i pasywów wynikają z:

- 1) ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2002r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.),
- 2) ustawy z dnia 27 sierpnia 2009. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009r. Nr 157, poz. 1240. z późn. zm.),
- 3) rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2010r., Nr 128, poz. 861 ze zm.),

A. Zasady wyceny aktywów i pasywów.

Aktywa i pasywa *Jednostki* wycenia się według zasad określonych w rozdziale 4 ustawy o rachunkowości oraz w przepisach szczególnych wydanych na podstawie ustawy o finansach publicznych według niżej przedstawionych zasad.

Zgodnie z art. 28 ustawy o rachunkowości, aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w podany w tym artykule sposób.

Przy wycenie majątku likwidowanych jednostek lub postawionych w stan likwidacji stosuje się zasady wyceny ustalone w ustawie o rachunkowości dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy dotyczące likwidacji są odmienne.

I. Wartości niematerialne i prawne

1. Są to nabyte przez *Jednostkę*, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby *Jednostki*, a w szczególności: autorskie prawa majątkowe, licencje na programy komputerowe (łącznie z kosztami instalacji i uruchomienia programu oraz systemów komputerowych), koncesje.

Wartości niematerialne i prawne:

- a. nabyte z własnych środków wprowadza się do ewidencji w cenie nabycia,
- b. otrzymane na podstawie decyzji właściwego organu wprowadza się do ewidencji w wartości określonej w tej decyzji,
- c. otrzymane na podstawie darowizny wprowadza się do ewidencji w wartości rynkowej na dzień nabycia (wartość rynkowa określana jest na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia).

2. Umarzanie wartości niematerialnych i prawnych:

- 1) Wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej wyższej od wartości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym dla osób prawnych, tj. o wartości jednostkowej powyżej 3.500 zł. i okresie używania dłuższym niż rok (z wyjątkiem związanych z pomocami dydaktycznymi) podlegają finansowaniu ze środków majątkowych i umarzaniu wg następujących zasad:
 - a) licencje (sublicencje) na programy komputerowe oraz prawa autorskie – okres umarzania 24 miesiące – stawka roczna 50%,

b) pozostałe wartości niematerialne i prawne – okres umarzenia 60 miesięcy – stawka roczna 20 %.

Umorzenie ujmowane jest na koncie 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.

- 2) Wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych (zakupione ze środków na wydatki bieżące) oraz stanowiące pierwsze wyposażenie nowych obiektów, a także będące pomocami dydaktycznymi albo ich nieodłącznymi częściami, traktuje się jako pozostałe wartości niematerialne i prawne, które umarzone są w 100% w miesiącu przyjęcia do użytkowania, a umorzenie to ujmowane jest na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.
3. Jednocześnie ustala się, że niezależnie od wartości do ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej przyjmuje się prawa autorskie i licencje.
4. Wartości niematerialne i prawne zakupione ze środków otrzymanych na zadania zlecone ujmuje się w całości w koszty bieżącego roku. Jeżeli pozostają one w administracji *Jednostki* są ujmowane na kontach pozabilansowych do czasu ich ewentualnego zwrotu instytucji finansującej bądź przekazania ich według dyspozycji tej instytucji.
5. Na dzień bilansowy wartości niematerialne i prawne wycenia się w wartości początkowej pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

II. Rzeczowe aktywa trwałe

Są to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby *Jednostki*, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby *Jednostki*.

Rzeczowe aktywa trwałe obejmują:

1. **Środki trwałe:**

- grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu),
- lokale będące odrębną własnością,
- budynki,
- budowle,
- będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- maszyny i urządzenia,
- środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Do środków trwałych *Jednostki* zalicza się także obce środki trwałe znajdujące się w jej użytkowaniu na podstawie art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości, jeśli występuje ona jako korzystający (w zakresie leasingu finansowego).

1) Środki trwałe w dniu ich przyjęcia do użytkowania wycenia się :

- a) w przypadku nabycia w drodze kupna – według ceny nabycia, która obejmuje kwotę należną sprzedającemu (bez podlegającego odliczeniu podatku VAT oraz podatku akcyzowego), kwotę kosztów bezpośrednio związanych z zakupem i przystosowaniem do stanu zdatnego do użytkowania, łącznie z kosztami transportu, a obniżona o rabaty, opusty,
- b) w przypadku wytworzenia we własnym zakresie – według kosztu wytworzenia, zaś w przypadku trudności z ustaleniem kosztu wytworzenia – według wyceny dokonanej przez rzeczoznawcę,

- c) w przypadku ujawnienia w trakcie inwentaryzacji – według posiadanych dokumentów z uwzględnieniem zużycia, a przy ich braku według wartości godziwej,
 - d) w przypadku nabycia w drodze spadku lub darowizny – według wartości rynkowej w dniu nabycia lub w wartości określonej w umowie o przekazaniu,
 - e) w przypadku otrzymania w sposób nieodpłatny od Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego – w wysokości określonej w decyzji o przekazaniu,
 - f) w przypadku otrzymania środka na skutek wymiany środka niesprawnego – w wysokości wynikającej z dowodu dostawy, z podaniem cech szczególnych nowego środka.
- 2) W przypadku przyjęcia środków trwałych używanych, uwzględnia się stopień dotychczasowego zużycia.
 - 3) Wartość początkowa środków trwałych może być zwiększona lub zmniejszona w wyniku aktualizacji wyceny, której zasady przeprowadzenia regulują odrębne przepisy, a wyniki takiej aktualizacji odnosi się na fundusz jednostki.
 - 4) Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych może nastąpić też w wyniku ich ulepszenia (modernizacji).
 - 5) Nie zalicza się do środków trwałych :
 - obiektów stanowiących cudzą własność, przyjętych w najem, dzierżawę,
 - obiektów postawionych w stan likwidacji, nawet jeśli fizycznie istnieją nadal.
 Środki trwale postawione w stan likwidacji oraz obce rzeczowe składniki majątku należy objąć ewidencją pozabilansową.
 Środki trwale zniszczone lub zużyte stawia się w stan likwidacji sporządzając protokół, w którym oprócz daty podaje się szczegółową specyfikację środka trwałego oraz przyczyny likwidacji. Ponadto protokół powinien zawierać propozycje dotyczące sposobu przeprowadzenia likwidacji i zagospodarowania ewentualnych uzysków materiałowych, części lub odpadów pozostających po likwidacji.
 - 6) Rozchód środka trwałego z tytułu sprzedaży księguje się pod datą sprzedaży, a nieodpłatne przekazanie pod datą protokołu zdawczo-odbiorczego.
 - 7) Wszystkie dowody dotyczące zarówno przychodu jak i rozchodu powinny zawierać co najmniej: datę sporządzenia dowodu, datę przyjęcia lub przekazania, oznaczenie jednostki przejmującej i przekazującej, cenę nabycia lub wartość początkową, pokwitowanie odbioru, dane charakteryzujące dany środek trwały.
 - 8) Ujawnione nadwyżki lub niedobory środków trwałych wprowadza się do ewidencji pod datą inwentaryzacji.
 - 9) Na dzień bilansowy środki trwale (z wyjątkiem gruntów, których się nie umarza) wycenia się w wartości netto, tj. z uwzględnieniem odpisów umorzeniowych ustalonych na dzień bilansowy.
 - 10) Środki trwale zakupione ze środków otrzymanych na zadania zlecone ujmuje się w całości w koszty bieżącego roku. Jeżeli pozostają one w administracji *Jednostki* są ujmowane na kontach pozabilansowych do czasu ich ewentualnego zwrotu instytucji finansującej bądź przekazania ich według dyspozycji tej instytucji.
 - 11) Środki trwale ewidencjonuje się w podziale na: **podstawowe środki trwale** na koncie 011 „Środki trwale” i **pozostałe środki trwale** na koncie 013 „Pozostałe środki trwale w użytkowaniu”.
 - a. Podstawowe środki trwale finansuje się ze środków na inwestycje w rozumieniu ustawy o finansach publicznych i wydanego na jej podstawie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

- b. Podstawowe środki trwałe (z wyjątkiem gruntów) umarza się jednorazowo za okres całego roku, na podstawie aktualnego planu amortyzacji według stawek ustalonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.
- c. Umorzenie nalicza się od wartości początkowej od następnego miesiąca po miesiącu, w którym środki te przyjęto do używania, aż do miesiąca, w którym następuje zrównanie odpisów z jego wartością początkową lub postawiono środek trwały w stan likwidacji lub rozchodowano. Odpisów dokonuje się jednorazowo za okres całego roku na dzień 31 grudnia. Umorzenie ujmowane jest na koncie 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.
2. **Pozostałe środki trwałe** finansuje się ze środków na bieżące wydatki (z wyjątkiem pierwszego wyposażenia nowego obiektu, które tak jak ten obiekt finansowane jest ze środków na inwestycje).
- 1) Pozostałe środki trwałe w *Jednostce* obejmują:
- środki dydaktyczne, służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w publicznych przedszkolach,
 - odzież i umundurowanie,
 - meble i dywany,
 - inwentarz żywy,
 - środki trwałe o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do używania.
- 2) Pozostałe środki trwałe o wartości powyżej 300 zł. ujmuje się w ewidencji ilościowo-wartościowej na koncie 013 - „Pozostałe środki trwałe w użytkowaniu” i umarza się je w 100% w miesiącu przyjęcia do używania, a umorzenie to ujmowane jest na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”.
- 3) Przedmioty o okresie używania dłuższym niż rok, lecz o wartości jednostkowej nie przekraczającej 300 zł., nie będą zaliczane do pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem pkt. 4. Przedmioty te odpisuje się w koszty pod datą przekazania do użytkowania w pełnej wartości początkowej jako zużycie materiałów. Podlegają one ewidencji ilościowej. Kontrolę i ewidencję tych przedmiotów prowadzi pozaksiegowo Wydział Organizacyjny Urzędu oraz wyznaczeni pracownicy innych komórek organizacyjnych (np. Straż Miejska, stanowisko ds. Obrony Cywilnej, Targowisko), a także wyznaczeni pracownicy publicznych przedszkoli, w sposób umożliwiający identyfikację każdego przedmiotu oraz miejsca jego używania i osób za nie odpowiedzialnych.
Przy ewidencji ilościowej obowiązuje prowadzenie ewidencji z podziałem na poszczególne pokoje i imienne karty wyposażenia (np. sprzęt i odzież). W każdym pomieszczeniu powinien znajdować się spis – wykaz wyposażenia znajdującego się w pokoju.
- 4) Jednocześnie ustala się, że niezależnie od wartości do ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej przyjmuje się:
- prawa autorskie, licencje
 - sprzęt komputerowy
 - meble (szafy, biurka, fotele, itp.).
- 5) Wyposażenie w drobny sprzęt biurowy i wyposażenie pomieszczeń (kosze na śmieci, wieszaki, wycieraczki, czajniki, franki, zasłony, książki, itp.) oraz materiały na potrzeby biurowo-socjalne (dyskiety do komputerów, płyty, artykuły BHP, formularze druków, wydawnictwa, kawa, herbata, cukier, itp.) w chwili wydania do użytku księgowane są w koszty (bez ewidencji analitycznej).

- 6) Ewidencja środków trwałych i wyposażenia prowadzona jest w księgach inwentarzowych. Księgę zakłada się oddzielnie dla środków trwałych i wyposażenia. Księgi inwentarzowe prowadzi komórka administracyjna oraz wyznaczone osoby z innych komórek merytorycznych. Zapisy w księdze inwentarzowej należy uzgodnić z komórką księgowości na koniec roku.
3. **Inwestycje (środki trwale w budowie)** to koszty poniesione w okresie budowy, montażu, przystosowania, ulepszenia i nabycia podstawowych środków trwałych oraz koszty nabycia pozostałych środków trwałych stanowiących pierwsze wyposażenie nowych obiektów zliczone do dnia bilansowego lub do dnia zakończenia inwestycji.
- 1) Koszty inwestycji obejmują wartość w cenie nabycia wszystkich zużytych do wytworzenia rzeczowych składników majątku i wykonanych usług obcych, wartość wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi, wartość świadczeń nieodpłatnych oraz inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych przedmiotów majątkowych, w tym również:
- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
 - koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu,
 - opłaty notarialne, sądowe, itp.,
 - odszkodowania dla osób fizycznych i prawnych wynikłe do zakończenia budowy.
- 2) W *Jednostce* do kosztów inwestycji zalicza się w szczególności następujące koszty:
- dokumentacji projektowej,
 - nabycia gruntów i innych składników majątku, związanych z budową,
 - badań geodezyjnych i innych dotyczących określenia właściwości geologicznych terenu,
 - przygotowania terenu pod budowę, pomniejszone o uzyski ze sprzedaży zlikwidowanych na nim obiektów,
 - opłat z tytułu użytkowania gruntów i terenów w okresie budowy,
 - założenia stref ochronnych i zieleni,
 - nadzoru autorskiego i inwestorskiego,
 - ubezpieczeń majątkowych obiektów w trakcie budowy,
 - sprzątania obiektów poprzedzającego oddanie do użytkowania,
 - inne koszty bezpośrednio związane z inwestycją.

III. Należności

1. Są to kontrolowane przez *Jednostkę* zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do *Jednostki* korzyści ekonomicznych.
2. W *Jednostce* należności obejmują:
 - a) należności od odbiorców,
 - b) należności z tytułu dochodów budżetowych,
 - c) należności od budżetów,
 - d) długoterminowe należności budżetowe,
 - e) pozostałe należności publiczno-prawne,
 - f) należności od pracowników,
 - g) pozostałe należności.
3. W celu zapewnienia rzetelnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej *Jednostki* prezentowanego w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym należy dokonać wyceny aktywów i pasywów, w tym należności.
 - 1) Należności wycenia się na dzień bilansowy w kwocie wymaganej zapłaty z zachowaniem zasady, czyli łącznie z wymaganymi odsetkami z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny, czyli po pomniejszeniu o wartość

ewentualnych odpisów aktualizujących dotyczących należności wątpliwych, czego konsekwencją jest konieczność dokonania odpisu aktualizującego. Odpisy tworzone są od wartości brutto, tj. łącznie z VAT.

- 2) Po ustaleniu dla poszczególnych należności kwoty wymaganej zapłaty należy wyeliminować należności przedawnione, umorzone lub nieściągalne. Są to należności utracone z powodu:
- upływu przewidzianego prawem czasu dochodzenia wierzytelności na drodze powództwa cywilnego, przez co nastąpiło przedawnienie powodujące zwolnienie dłużnika z obowiązku zapłaty zobowiązania,
 - rezygnacji ze ściągania należności, a tym samym ich umorzenia, powodujące zwolnienie dłużnika z zapłaty zobowiązania,
 - udokumentowanego braku możliwości wyegzekwowania należności w sposób opłacalny, co oznacza nieściągalność należności.

Po ustaleniu należności przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych należy ustalić należności wątpliwe, tj. te należności, których termin zapłaty już minął lub które są zagrożone dużym prawdopodobieństwem nieściągalności. Odpisy aktualizujące należy tworzyć w zależności od stopnia prawdopodobieństwa ich ściągania.

IV. Zapasy

Zapasy obejmują następujące składniki majątku:

- a) materiały,
- b) towary

Zakupione materiały i towary ujmowane są w ewidencji w rzeczywistych cenach zakupu.

V. Zobowiązania

1. Przez pojęcie *zobowiązania* rozumie się wynikający z przeszłych zdarzeń losowych obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów *Jednostki*.

2. Zobowiązania dzielą się na długoterminowe i krótkoterminowe.

3. W *Jednostce* zobowiązania obejmują:

- a) zobowiązania wobec dostawców,
- b) zobowiązania wobec budżetów,
- c) pozostałe zobowiązania publiczno-prawne,
- d) zobowiązania wobec pracowników,
- e) pozostałe zobowiązania.

VI. Środki pieniężne.

1. Środki pieniężne na rachunkach bankowych wycenia się wg wartości nominalnej.

2. Walutę obcą na dzień bilansowy wycenia się według kursu średniego danej waluty ustalonego przez Prezesa NBP na ten dzień. W ciągu roku operacje sprzedaży i kupna walut oraz operacje zapłaty należności lub zobowiązań wycenia się po kursie kupna lub sprzedaży banku, z którego usług korzysta *Jednostka*, lub według kursu waluty wynikającego z obowiązującego *Jednostkę* dokumentu.

B. Zasady ustalania wyniku finansowego.

▪ W jednostce budżetowej

Wynik finansowy *Jednostki* ustalany jest zgodnie z wariantem porównawczym rachunku zysków i strat na koncie 860 „Wynik finansowy”.

Ewidencja kosztów działalności podstawowej prowadzona jest w zespole 4 kont, tj. według rodzajów kosztów i jednocześnie w podziałkach klasyfikacji budżetowej wydatków.

Wynik finansowy netto składa się z:

- wyniku ze sprzedaży,
- wyniku z pozostałej działalności operacyjnej,
- wyniku z operacji finansowych,
- wyniku z operacji nadzwyczajnych,
- obowiązkowej wpłaty do budżetu nadwyżki środków obrotowych dochodów własnych.

▪ **W organie finansowym jednostki samorządu terytorialnego.**

Wynik z wykonania budżetu Gminy- (j.s.t.) (niedobór lub nadwyżka budżetu) wykazywany w bilansie z wykonywania budżetu ustalany jest na koncie 961 „Wynik wykonania budżetu” według zasady kasowej poprzez porównanie zrealizowanych w danym roku dochodów i wydatków budżetowych oraz wydatków niewykonanych niewygasających z końcem roku, ujmowanych na odrębnych kontach: 901 „Dochody budżetowe”, 902 „Wydatki budżetu” oraz 903 „Niewykonane wydatki”.

Operacje wynikowe, które nie powodują zwiększenia wydatków i dochodów danego roku budżetowego (tzw. operacje niekasowe), dotyczące przychodów i kosztów finansowych oraz pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, ujmowane są na koncie 962 „Wynik na pozostałych operacjach”. W roku następnym, po zatwierdzeniu sprawozdania, saldo tego konta przeksięgowywane jest na konto 960 „Skumulowane wyniki budżetu”.