

PROJEKT STANOWISKA KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI W SPRAWIE UJĘCIA, WYCENY I PREZENTACJI GRUNTÓW PRZEKAZANYCH W UŻYTKOWANIE WIECZYSTE W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Projekt do dyskusji publicznej

1. Cel Stanowiska i definicje

1.1. Celem niniejszego Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości jest wyjaśnienie wątpliwości dotyczących stosowania przepisów:

- ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.) – dalej ustawa o rachunkowości - oraz

- przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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 2017, poz. 1911) – dalej rozporządzenie MRiF,

w odniesieniu do ujęcia, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym bilansie gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jednostki samorządu terytorialnego. Stanowisko określa również sposób ujmowania przychodów z opłat wnoszonych z tytułu prawa użytkowania wieczystego gruntów.

1.2. Przez grunty przekazane w użytkowanie wieczyste rozumie się grunty stanowiące własność Skarbu Państwa lub grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków przekazane w użytkowanie wieczyste użytkownikom wieczystym na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2017 poz. 459 ze zm.), przepisach ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 121 ze zm.), a także ustawy z dnia 19 października 1991 roku o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 91).

1.3. Przez jednostkę przekazującą grunt w użytkowanie wieczyste rozumie się jednostkę samorządu terytorialnego lub związek jednostek samorządu terytorialnego (dalej: jednostka samorządu terytorialnego), będące właścicielem gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste oraz starostę lub prezydenta miasta na prawach powiatu wykonujących zadanie z zakresu administracji rządowej polegające na gospodarowaniu gruntami Skarbu Państwa poprzez ich przekazanie w użytkowanie wieczyste.

1.4. Ilekroć w Stanowisku mowa jest o sprawozdaniu finansowym, rozumie się przez to sprawozdanie finansowe urzędu jednostki samorządu terytorialnego jako jednostki budżetowej, o którym mowa w § 23 ust. 1 rozporządzenia MRiF oraz

sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w § 28 ust. 1 rozporządzenia MRiF.

- 1.5. Ilekroć w Stanowisku przywoływane są numery i nazwy kont księgowych, chodzi o konta przewidziane w Załączniku nr 3 do rozporządzenia MRiF.

2. Klasyfikacja gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste

2.1. Grunty stanowiące własność Skarbu Państwa przekazane w użytkowanie wieczyste przez jednostkę samorządu terytorialnego wykonującą uprawnienia właścicielskie w odniesieniu do tych gruntów, nie stanowią składnika aktywów tej jednostki samorządu terytorialnego. Ujmuje się je w ewidencji pozabilansowej, prowadzonej ilościowo i wartościowo. Wykazaną w ewidencji pozabilansowej wartość gruntów ustala się zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości przyjętymi przez jednostkę samorządu terytorialnego, z ewentualnym uwzględnieniem kwoty wynikającej z decyzji, która stanowi podstawę naliczania opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego. Przychody z tytułu opłat, o których mowa w ustawie o gospodarce nieruchomościami ujmowane są jako przychody z tytułu dochodów budżetowych zgodnie z zasadami księgowania zadań zleconych, opracowanymi na podstawie rozporządzenia MRiF.¹

- 2.2. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego przekazane w użytkowanie wieczyste przez tę jednostkę użytkownikowi wieczystemu ujmuje się w księgach rachunkowych urzędu jednostki samorządu terytorialnego i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów. Zalicza się je do środków trwałych, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości. W księgach rachunkowych urzędu jednostki samorządu terytorialnego grunty te wyodrębnia się w ramach konta „011 – Środki trwałe”.

3. Przekazanie gruntów w użytkowanie wieczyste, ujęcie opłat oraz wycena bilansowa gruntów

- 3.1. Grunty będące własnością jednostki samorządu terytorialnego, bez względu na to czy są przekazane w użytkowanie wieczyste czy nie są obciążone takim prawem, ujmuje się w sprawozdaniu finansowym i wycenia na dzień bilansowy w cenie nabycia, pomniejszonej o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o rachunkowości.
- 3.2. Przeklasyfikowanie gruntów z kategorii: grunty nieobciążone użytkowaniem wieczystym będące w zasobach jednostki samorządu terytorialnego do kategorii: grunty przekazane w użytkowanie wieczyste, nie zmienia ich wyceny bilansowej na dzień przeklasyfikowania.
- 3.3. Przekazanie gruntu w użytkowanie wieczyste i - co się z tym wiąże - ograniczenie możliwości dysponowania nim, może stanowić przesłankę trwałej

¹ www.mf.gov.pl, zakładka Działalność/Rachunkowość/Najczęściej zadawane pytania/Rachunkowość budżetowa

utrąty wartości gruntu. W szczególności może dotyczyć to przypadku, gdy wycena bilansowa gruntu na dzień przeklasyfikowania jest bliska jego aktualnej wartości rynkowej. Dlatego, nie później niż na dzień bilansowy, konieczna jest ocena czy nie nastąpiła trwała utrata wartości gruntu drogą przeprowadzenia procedury ustalania odpisu z tytułu trwałej utraty wartości gruntu przekazanego w wieczyste użytkowanie, o której mowa w pkt. 3.5 KSR 4 „Utrata wartości aktywów”. W razie stwierdzenia trwałej utraty wartości gruntu przekazanego w wieczyste użytkowanie, ustaloną kwotę utraty wartości odnosi się w ciężar konta 800 „Fundusz jednostki” w korespondencji z kontem 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.

- 3.4. KSR 4 stanowi, że w celu ustalenia odpisów z tytułu trwałej utraty wartości ustala się wartość odzyskiwalną, która jest równa wyższej z dwóch wartości: (1) wartości handlowej lub (2) wartości użytkowej. Grunty przekazane w użytkowanie wieczyste stanowią specyficzny składnik aktywów, ze względu na szczególne uregulowania prawne. Jednostka samorządu terytorialnego będąca właścicielem gruntu, przekazanego w użytkowanie wieczyste nie może zbyć tego gruntu innym podmiotom, niebędącym użytkownikiem wieczystym tego gruntu. Przyjmuje się zatem, iż nie jest możliwe ustalenie wartości handlowej takiego składnika aktywów. Dlatego ustalenia wymaga wartość użytkowa danego składnika aktywów. Jeżeli jest ona niższa od dotychczasowej wartości bilansowej gruntu, dokonuje się odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.
- 3.5. W myśl KSR 4 wartość użytkową ustala się dla pojedynczego składnika aktywów lub dla grupy aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne. Biorąc pod uwagę specyfikę uwarunkowań formy użytkowania wieczystego gruntu (każde przekazanie w użytkowanie wieczyste gruntu następuje na podstawie odrębnej umowy, a rozliczenia z tytułu danego gruntu nie wpływają na rozliczenia z tytułu innych gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste), oceny utraty wartości dokonuje się, co do zasady, dla każdego gruntu przekazanego w użytkowanie wieczyste indywidualnie. W uzasadnionych przypadkach może jednak być zasadne traktowanie określonych gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste jako grupy aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne.
- 3.6. Wartością użytkową, zgodnie z KSR 4, jest wartość zdyskontowanych przyszłych korzyści ekonomicznych netto ustalona przy założeniu dalszego trwania umowy o użytkowanie wieczyste gruntu. W tym celu jednostka określa możliwe do uzyskania wpływy pieniężne związane z tym gruntem (są to opłaty roczne) oraz uwzględnia możliwe w przyszłości przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu (w tym wszelkie bonifikaty udzielone w związku z tym nabywcy prawa do gruntu). Ustalając wartość użytkową gruntu na dzień przekwalifikowania nie uwzględnia się wpływów z tytułu pierwszej opłaty. Wycena gruntu stanowiącego własność jednostki samorządu terytorialnego (na którym nie ciąży żadne ograniczenia prawne) nie jest tożsama z wyceną gruntu przekazanego w użytkowanie wieczyste, a zatem

przyjęcie założenia, że wartością użytkową jest wartość, która stanowi podstawę do obliczenia opłaty rocznej nie jest prawidłowe.

- 3.7. Użytkownik wieczysty może wystąpić z wnioskiem o przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu w dowolnym momencie jego obowiązywania. Użytkownik wieczysty może również po upływie pierwotnego okresu użytkowania wnosić o przedłużenie tego prawa na kolejny okres, a jednostka samorządu terytorialnego ma ograniczone możliwości odmowy. Dlatego, dla ustalenia wartości użytkowej gruntu, konieczne jest rozważenie dwóch skrajnych scenariuszy:

Scenariusz (1) - użytkownik wieczysty będzie wnosił opłaty roczne, a po zakończeniu okresu użytkowania wieczystego wystąpi o jego przedłużenie na następny okres;

Scenariusz (2) - użytkownik wieczysty wystąpi z wnioskiem o przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności korzystając z przewidzianych prawem możliwości w najbliższym okresie.

Niższa z dwóch kwot ustalonych w ramach tych scenariuszy może zostać uznana za wartość użytkową, a zarazem wartość odzyskiwalną gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste. Wartość odzyskiwalna wyznacza wysokość odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, o którym mowa w pkt 3.4 Stanowiska.

- 3.8. Wartość gruntu ustaloną według Scenariusza (1) oblicza się jako iloraz rocznej opłaty za użytkowanie wieczyste wynikającej z ostatniej decyzji oraz stopy dyskontowej. Stopę dyskontową ustala się jako stopę specyficzną dla jednostki samorządu terytorialnego, odpowiadającą oprocentowaniu, po którym jednostka samorządu terytorialnego ma możliwość uzyskania kredytu lub pożyczki o podobnych parametrach (nominał, termin zapadalności oraz zabezpieczenia). W ramach uproszczeń oraz uwzględniając posiadane zabezpieczenia można rozważyć zastosowanie stóp procentowych dla długoterminowych obligacji Skarbu Państwa, stóp procentowych wykorzystywanych dla celów opracowania wieloletniej prognozy finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego lub publikowanych przez NBP danych w zakresie statystyki stóp procentowych.

- 3.9. Wartość gruntu ustaloną według Scenariusza (2) oblicza się tak, jakby przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu nastąpiło na dzień bilansowy, dokonując wyliczenia przewidzianego w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości (Dz.U. z 2012 poz. 1459), z uwzględnieniem przysługujących bonifikat. Do wyliczenia opłaty z tytułu przekształcenia prawa do gruntu niezbędne jest ustalenie wartości rynkowej gruntu. Jednostka samorządu terytorialnego rozważa, czy wartość stanowiąca podstawę naliczenia opłaty rocznej odpowiada wartości rynkowej na dzień bilansowy. Jeżeli ocena wypadnie pozytywnie, wartość tą stosuje się do ustalenia opłaty za przekształcenie. W przeciwnym razie, jednostka samorządu terytorialnego szacuje wartość rynkową na podstawie informacji o cenach rynkowych podobnych gruntów. Sposób postępowania ilustruje załącznik do Stanowiska.

- 3.10. Jeżeli od dnia ustalenia poprzedniej wartości użytkowej gruntu nastąpiły znaczące zmiany, np. istotnie zmieniła się wysokość rocznej opłaty z tytułu użytkowania wieczystego gruntu lub opłaty za przekształcenie, co może świadczyć o tym, że nastąpiła kolejna trwała utrata wartości lub jej odwrócenie, ustala się ponownie wartość użytkową gruntu na dany dzień bilansowy w sposób opisany w pkt 3.5-3.9 Stanowiska. Jeżeli ustalona wartość odzyskiwalna jest wyższa od wartości ustalonej poprzednio, wówczas następuje korekta odpisu z tytułu trwałej utraty wartości w korespondencji z kontem 800 „Fundusz jednostki”. Korekta ta nie może jednak spowodować, że wartość gruntu będzie wyższa od jego wartości początkowej.
- 3.11. Pierwsza opłata z tytułu ustanowienia prawa użytkowania wieczystego oraz opłaty roczne, stanowiące dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, ujmuje się na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.

4. Rozwiązanie umowy o użytkowanie wieczyste gruntów

W przypadku zrzeczenia się prawa użytkowania wieczystego lub rozwiązania umowy z użytkownikiem wieczystym składnik aktywów zostaje przeklasyfikowany do kategorii: grunty nieobciążone użytkowaniem wieczystym będące w zasobach jednostki samorządu terytorialnego. Na dzień przeklasyfikowania jednostka ujmuje grunt w wartości księgowej, jaką posiadał grunt nieobciążony użytkowaniem wieczystym w dniu poprzedzającym jego przeklasyfikowanie do kategorii: grunty przekazane w użytkowanie wieczyste. Skutki ewentualnej korekty wartości gruntu odnosi się odpowiednio w ciężar lub na dobro konta 800 „Fundusz jednostki”.

5. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu stanowiącego własność jednostki samorządu terytorialnego w prawo własności użytkownika

- 5.1. Na dzień przekształcenia, na mocy odrębnych przepisów, prawa do gruntu przekazanego w użytkowanie wieczyste w prawo własności gruntu na rzecz użytkownika wieczystego, jednostka samorządu terytorialnego zaprzestaje ujmowania gruntu odnosząc jego wartość bilansową na konto 800 „Fundusz jednostki”. Opłaty za przekształcenie, których wysokość ustalana jest w decyzji o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego we własność, stanowią dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego ujmowane na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.
- 5.2. W przypadku przekształcenia w prawo własności prawa wieczystego użytkowania gruntu będącego własnością Skarbu Państwa, w odniesieniu do którego jednostka samorządu terytorialnego wykonuje uprawnienia właścicielskie, otrzymana opłata z tytułu przekształcenia odprowadzana jest przez jednostkę samorządu terytorialnego do Skarbu Państwa. Część opłaty,

należną jednostce samorządu terytorialnego z tytułu zadania zleconego, ujmuje się na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych.

6. Prezentacja w bilansie oraz ujawnienia w informacji dodatkowej

6.1. W myśl załącznika nr 5 do rozporządzenia MRiF, określającego zakres informacji wykazywanych w bilansie jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego, grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego przekazane w użytkowanie wieczyste wykazuje się w aktywach trwałych bilansu w poz. „1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom”. W skonsolidowanym bilansie jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w załączniku nr 9 do rozporządzenia MRiF celowe jest analogiczne wyodrębnienie pozycji „1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom”.

6.2. W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego zasadne jest zamieszczenie następujących zbiorczych informacji na temat gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste:

- wartość księgowa gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste, przed dokonaniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości,
- odpisy z tytułu trwałej utraty wartości,
- wartość gruntów stanowiąca podstawę ustalenia opłaty rocznej w roku obrotowym,
- powierzchnia gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste.

6.3. W przypadku gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jednostkę samorządu terytorialnego wykonującą uprawnienia właścicielskie, zasadne jest wykazanie w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego następujących informacji:

- wartość gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste, stanowiąca podstawę ustalenia opłaty rocznej w roku obrotowym,
- powierzchnia gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste.

7. Zastosowanie Stanowiska po raz pierwszy

7.1. Stanowisko stosuje się po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2018.

7.2. Przy pierwszym zastosowaniu Stanowiska, ze względu na trudności związane z odtworzeniem danych zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym przewidzianym w KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”, dopuszcza się przyjęcie uproszczeń. Polegają one na tym,

że jednostki samorządu terytorialnego, które stosowały dotychczas zasady klasyfikacji odmienne od określonych w Stanowisku, przeklasyfikują grunty przekazane w użytkowanie wieczyste oraz dokonują ich wyceny zgodnie ze Stanowiskiem na pierwszy dzień roku obrotowego, w którym wskazówki Stanowiska zastosowano po raz pierwszy, bez dokonywania korekt za lata poprzednie.

- 7.3. W przypadku, gdy jednostka samorządu terytorialnego nie ujmowała gruntów będących jej własnością przekazanych w użytkowanie wieczyste w ewidencji bilansowej, grunty takie wprowadza się do ewidencji bilansowej z dniem 1 stycznia 2018 w cenie nabycia. Jeżeli ustalenie ceny nabycia nie jest możliwe lub jest praktycznie niewykonalne – w rozumieniu KSR 7 - jednostka samorządu terytorialnego może przyjąć do wyceny wartość, która stanowi podstawę do ustalenia rocznej opłaty za rok 2018. Ewentualnych odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, o których mowa w punkcie 3.4 Stanowiska dokonuje się nie później niż na dzień 31 grudnia 2018 r.
- 7.4. Wszelkie inne zmiany spowodowane zastosowaniem Stanowiska ustala się na dzień 1 stycznia 2018 r. i odnosi drugostronnie na konto 800 „Fundusz jednostki”. Na przykład jeżeli jednostka samorządu terytorialnego rozliczała w czasie otrzymaną pierwszą opłatę to nierozliczone saldo z tego tytułu ujmuje na koncie 800 „Fundusz jednostki”. Z kontem tym rozlicza się również ewentualne korekty wyceny gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste jakie nastąpiły w związku z zastosowaniem Stanowiska po raz pierwszy.
- 7.5. Przy pierwszym zastosowaniu Stanowiska, jednostka samorządu terytorialnego wyjaśnia w informacji dodatkowej zmiany dotychczas stosowanych zasad rachunkowości oraz ich wpływ na wielkości wykazane w sprawozdaniu finansowym, a także objaśnia ewentualne zakłócenia porównywalności danych finansowych za kolejne okresy.

PRZYKŁAD - Ustalenie wartości użytkowej gruntu oddanego przez jednostkę samorządu terytorialnego w użytkowanie wieczyste

Jednostka samorządu terytorialnego posiada w ramach gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste działkę zlokalizowaną w centrum miasta, przekazaną w użytkowanie wieczyste, zaewidencjonowaną na koncie 011 „Środki trwałe”. Nieruchomość stanowi grunt o powierzchni 21.200 m², przekazany na cele komercyjne. Wznosi się na nim 6-kondygnacyjny budynek. Użytkowanie wieczyste ustanowiono na 99 lat - do 2086 roku. Wartość początkowa gruntu (przed dokonaniem odpisów) wynosi 3.000 tys. zł. Dotychczas nie dokonywano odpisu.

1. Ustalenie wartości zdyskontowanych przyszłych czynszów (Scenariusz 1)

Wartość gruntu będąca podstawą do obliczania aktualnych opłat za użytkowanie wieczyste wynosi 3.065 tys. zł. Roczne opłaty otrzymywane przez jednostkę przy stawce 3% wynoszą 92 tys. zł. Stopa dyskontowa wynosi 3,5%¹.

Jednostka samorządu terytorialnego ustala wartość użytkową gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste stosując wytyczne punktu 3.7 Stanowiska:

$$\text{Wartość użytkowa} = \left(\frac{\text{aktualna opłata roczna}}{\text{stopa dyskontowa}} \right) = \frac{92.000}{0,035} = 2.629 \text{ tys. zł}$$

2. Ustalenie wartości wykupu (Scenariusz 2)

W celu oszacowania opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu, jednostka samorządu terytorialnego przeprowadziła analizę cen rynkowych nieruchomości zlokalizowanych w sąsiedztwie działki, z uwzględnieniem sposobu ich wykorzystania. Analiza wykazała, że aktualne ceny rynkowe podobnych gruntów odbiegają istotnie od wartości stanowiącej podstawę ustalenia aktualnej opłaty rocznej. Dlatego, w celu obliczenia opłaty z tytułu przekształcenia prawa jednostka samorządu terytorialnego oszacowała wartość rynkową gruntu. Wynosi ona 4 000 tys. zł.

Obliczono opłatę z tytułu przekształcenia prawa zgodnie z przepisami ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości, z uwzględnieniem maksymalnej, możliwej do przyznania bonifikaty. Jednostka samorządu terytorialnego obliczyła współczynniki korygujące i oszacowała opłatę za przekształcenie prawa na 2.430 tys. zł. Oceniono, że kwota należnej płatności będzie płatna z góry i nie zostanie rozłożona na raty.

3. Ustalenie, która z kwot: (Scenariusz 1 czy Scenariusz 2) jest niższa

Kwotę wyznaczającą wartość użytkową ustalono w wysokości 2.430 tys. zł, gdyż jest ona niższa (patrz punkt 3.7 Stanowiska).

¹ Stopę dyskontową ustalono zgodnie z wytycznymi pkt 3.8 Stanowiska.

4. Ustalenie odpisu lub korekta odpisu aktualizującego i jego ujęcie

Ponieważ wartość początkowa gruntu wykazana w ewidencji wynosi 3.000 tys. zł, a jego wartość użytkowa 2.430 tys. zł to konieczne jest dokonanie odpisu w wysokości różnicy tj. 570 tys. zł (patrz punkt 3.3 Stanowiska). Odpis aktualizujący odnosi się w ciężar konta 800 „Fundusz jednostki”, w korespondencji z kontem 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.