RP.063/18/34/1/2023

Gdańsk, dnia 30 maja 2023 r.

Pan
Ryszard Szybajło
Burmistrz Miasta Człuchów
al. Wojska Polskiego 1
77-300 Człuchów

Szanowny Panie Burmistrzu,

w odpowiedzi na Pana wniosek z dnia 28 kwietnia 2023 r. o udzielenie wyjaśnień w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych, doręczony do Regionalnej Izby Obrachunkowej w dniu 5 maja 2023 r., uprzejmie wskazuję, co następuje.

W ww. piśmie z dnia 28 kwietnia 2023 r. sformułował Pan następujące pytania:

1. „*Czy ustalając rzeczywisty stan przeciętnej liczby zatrudnionych na zakończenie roku celem korekty odpisu na ZFŚS należy uwzględniać zarówno pracowników faktycznie świadczących pracę, jak również pracowników przebywających na urlopach, w tym urlopie bezpłatnym*?”;
2. jak wyliczyć kwotę pierwszej transzy środków przekazywanych na konto zakładowego funduszu świadczeń socjalnych do dnia 31 maja, tj. czy uwzględnić 75% planu budżetu, czy 75% wyliczonego odpisu?;
3. „*Jeżeli w myśl przepisów ustawy o rachunkowości wieczyste użytkowanie nie należy do kategorii „grunty”, to czy podlega ono amortyzacji według zasad określonych w art. 32 ustawy o rachunkowości?*”;
4. „*Czy należy proporcjonalnie wyksięgować wartości działki wraz ze sprzedażą kolejnych udziałów w gruncie? Czy należy wyksięgować całkowitą wartość działki wraz ze zbyciem ostatniego lokalu, tj. w momencie, w którym zupełnie usuwa się daną działkę z w/w ewidencji.*

   Czy powinno się proporcjonalnie wyksięgować wartość budynku wraz ze sprzedażą kolejnych lokali? Czy można wyksięgować całkowitą wartość budynku wraz ze zbyciem ostatniego lokalu, tj. w momencie, w którym zupełnie usuwa się dany budynek w ewidencji środków trwałych?”;
5. czy, w związku ze zmianą ustawy *o podatku dochodowym od osób prawnych*, na gruncie której począwszy od 2023 r. nie można amortyzować m.in. budynków mieszkalnych i

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
tel: (58) 301-86-45, fax: (58) 346-25-15
NIP 583-21-22-408 REGON 190134954
✉ gdansk@rio.gov.pl www.bip.gdansk.rio.gov.pl

lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, należy zaprzestać amortyzowania budynków mieszkalnych umieszczonych w wykazie środków trwałych? Czy w celi poprawnej wyceny majątku można stosować amortyzację rachunkową?

AD 1

Odpowiadając na pierwsze z wyżej zacytowanych pytań wskazać należy, że ani z przepisów ustawy z dnia z dnia 4 marca 1994 r. *o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 923 z późn. zm.), ani z przepisów rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 marca 2009 r. *w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych* (Dz.U. Nr 43, poz. 349), nie wynika jakiekolwiek wyłączenie podmiotowe pracowników przebywających na urlopach bezpłatnych oraz innego rodzaju urlopach. Na status bycia pracownikiem nie wpływa korzystanie z urlopu bezpłatnego, czy z innego rodzaju urlopu. Z tych względów przyjąć należy, że pracowników korzystających z urlopów również należy uwzględniać w podstawie odpisu. Brak jest bowiem podstaw prawnych dla wyłączenia z przeciętnego zatrudnienia pracowników przebywających na urlopach, w tym na urlopach bezpłatnych. Skoro bowiem ani ustawa *o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* ani rozporządzenie *w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych* nie zawierają w tym zakresie wyłączeń odnosząc się do „zatrudnionych", to brak jest podstaw prawnych do wyłączenia spod obowiązku uwzględniania w stanie zatrudnienia pracowników korzystających, przykładowo z urlopów bezpłatnych, urlopów wychowawczych, czy długotrwale niezdolnych do pracy. Takie stanowisko należy uznać za zasadne tym bardziej, że poprzednie, tj. obowiązujące przed dniem 18 marca 2009 r., rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 14 marca 1994 r. *w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych* (Dz.U. Nr 43, poz. 168 z późn. zm.) wyróżniało pracowników przebywających na urlopach wychowawczych, wymieniając ich wprost jako osoby uwzględniane w podstawie odpisu, co skutkowało wykładnią wykluczającą osoby przebywające na innych urlopach bezpłatnych. Wobec braku istnienia w aktualnym stanie prawnym wyraźnego wyłączenia, uznać należy, że do stanu zatrudnienia dla celów odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych przyjmuje się również pracowników przebywających na urlopach bezpłatnych oraz innych urlopach. W przeciętnym zatrudnieniu uwzględnia się wszystkich pracowników. Natomiast w myśl art. 2 ustawy z dnia z dnia 26 czerwca 1974 r. *Kodeks pracy* (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 1510 z późn. zm.), pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę.

AD 2

Odpisy, zwiększenia oraz kwoty wypłaconych świadczeń urlopowych obciążają koszty działalności pracodawcy. Równowartość dokonanych odpisów i zwiększeń, naliczonych zgodnie z art. 5, 13 i 14 ustawy o *zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* na

dany rok kalendarzowy pracodawca przekazuje na rachunek bankowy Funduszu w terminie do 30 września tego roku, z tym że w terminie do 31 maja tego roku przekazuje kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości odpisów (art. 6 ust 1 i 2 ustawy *o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych*). Wyżej powołany przepis, jak wynika z jego treści, nie odnosi się do planowych w budżecie środków, lecz do równowartości wyliczonego odpisu obowiązkowego.

AD 3

Prawo użytkowania wieczystego gruntu, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.), zalicza się do środków trwałych. Dla celów bilansowych podlega ono amortyzacji według zasad określonych w art. 32 ww. ustawy. Aktualne brzmienie przepisu art. 16c pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.), wyłączające prawo amortyzacji budynków mieszkalnych oraz lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość dla potrzeb podatkowych, nie ma wpływu na amortyzację bilansową ww. środków trwałych. Ponadto wskazać należy, że zgodnie z § 7 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. *w sprawie 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* (tekst jednolity: (Dz.U. z 2020 r. poz. 342) *środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.1) albo stawki określone przez jednostkę nadrzędną albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego.* Korelacja ww. przepisów prowadzi zatem do wniosku, że to jednostka w odpowiednich regulacjach wewnętrznych, tj. w polityce rachunkowości, powinna ustalić zasady amortyzacji w tym zakresie.

AD 4

Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy *o rachunkowości* do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Zgodnie natomiast z § 26 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. *w sprawie 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* (tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 342) okresem sprawozdawczym jest miesiąc. Z uwagi na

powyższe – przyjąć należy, że w przypadku sprzedaży lokalu mieszkalnego wraz z przynależną do niego ułamkową częścią gruntu, zdarzenie to należy ująć w ewidencji księgowej w miesiącu sprzedaży mieszkania wraz z ułamkową częścią nieruchomości gruntowej. Zatem, w opisanym w niniejszym wniosku stanie faktycznym, należy proporcjonalnie wyksięgować wartość działki w miesiącach dokonania sprzedaży poszczególnych udziałów w gruncie oraz, analogicznie, wyksięgować wartość budynku w miesiącach dokonania sprzedaży kolejnych lokali.

AD 5

Budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a ustawy *o rachunkowości* zalicza się do środków trwałych. Dla celów bilansowych podlegają one amortyzacji według zasad określonych w art. 32 tej ustawy. Aktualne brzmienie przepisu art. 16c pkt 2 ustawy z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.), wyłączające prawo amortyzacji budynków mieszkalnych oraz lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość dla potrzeb podatkowych, nie ma wpływu na dokonywanie amortyzacji bilansowej ww. środków trwałych. Ponadto wskazać należy, że zgodnie z § 7 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. *w sprawie 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* (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 342) *środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.1) albo stawki określone przez jednostkę nadrzędną albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego.* Korelacja ww. przepisów prowadzi zatem do wniosku, że to jednostka w odpowiednich regulacjach wewnętrznych, tj. w polityce rachunkowości, powinna ustalić zasady amortyzacji w tym zakresie.

Jednocześnie pragnę podkreślić, że jest to jedynie stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku, która nie posiada uprawnień do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa.

Z poważaniem

Signature Not Verified
Dokument podpisany przez Luiza Budner - Iwanicka; RIO w Gdańsku
Data: 2023.05.30 08:33:42 CEST

Luiza Budner - Iwanicka
Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Gdańsku

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
tel: (58) 301-86-45, fax: (58) 346-25-15
NIP 583-21-22-408 REGON 190134954
✉ gdansk@rio.gov.pl www.bip.gdansk.rio.gov.pl

Do wiadomości:

1) członkowie Kolegium w/m,
2) Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej w/m,
3) Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń w/m.

Publikacja:

Biuletyn Informacji Publicznej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
tel: (58) 301-86-45, fax: (58) 346-25-15
NIP 583-21-22-408 REGON 190134954
✉ gdansk@rio.gov.pl www.bip.gdansk.rio.gov.pl