

Rzeczowe aktywa trwałe. Przykłady księgowania

Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne to grupa aktywów, która budzi wiele wątpliwości podmiotów sporządzających sprawozdanie finansowe. Rodzą się one zarówno w kwestiach ujęcia, wyceny, jak i amortyzowania tych aktywów. Przeanalizujemy więc te zagadnienia po kolei.

1. Definicje rzeczowych aktywów trwałych

Na początku zdefiniujemy najważniejsze pojęcia, które pojawiają się w zakresie rzeczowych składników majątku, zaangażowane w jednostce na okres dłuższy niż rok.

Środki trwałe według MSR 16

Definicję rzeczowych aktywów trwałych zawiera MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Zgodnie z tym standardem „środki trwałe” są to zasoby rzeczowe:

- a) które są utrzymywane przez jednostkę gospodarczą w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych oraz
- b) którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.

Środki trwałe według UoR

W tym świetle rozwiązania ustawy o rachunkowości nie są odmienne, zgodnie bowiem z art. 3 ust. 1 pkt 15 UoR środki trwałe zostały zdefiniowane jako rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 *Środki trwałe* uszczegóławia definicję środka trwałego wynikającą z ustawy o rachunkowości. Jego celem jest pomoc w stosowaniu przepisów ustawy o rachunkowości dotyczących środków trwałych. Standard wyjaśnia zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w księgach rachunkowych, w tym także dokonywania odpisów

amortyzacyjnych lub umorzeniowych, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym jednostki.

KSR 11 podkreśla, iż jednym z warunków uznania danego składnika za środek trwały jest to, czy jednostka zamierza używać go na własne potrzeby przez okres dłuższy niż rok. Składnik aktywów, który jednostka nabyła z zamiarem wykorzystywania na własne potrzeby przez okres krótszy niż rok, nie jest uznawany za środek trwały, mimo że fizycznie jest on zdolny do działania dłużej niż rok.

Nakłady poniesione na taki składnik aktywów stanowić mogą:

- a) koszt wytworzenia innych składników aktywów lub usług,
- b) zapas (materiały lub towary), jeżeli jest on przewidziany do zbycia po zakończeniu okresu użytkowania,
- c) koszty okresu poniesienia nakładów.

Jeżeli zgodnie z przewidywaniami jednostki wartość pozostałości składnika aktywów o okresie użytkowania przez jednostkę krótszym niż rok jest na koniec okresu jego użytkowania istotna, wówczas jednostka ujmuje w koszty wytworzenia lub w koszty okresu jedynie różnicę między wartością początkową tego składnika aktywów a ceną sprzedaży netto możliwą do uzyskania ze zbycia jego istotnej pozostałości.

KSR 11 objaśnia, iż środek trwały uznaje się za zdalny do użytkowania, jeżeli jest kompletny i jednocześnie spełnia:

- a) wymogi prawne przewidziane w przepisach regulujących szczególne warunki, jakie muszą spełniać określone kategorie środków trwałych, aby zostały dopuszczone do użytkowania,
- b) wymogi wewnętrzne polegające na jego dostosowaniu do miejsca i warunków funkcjonowania, zgodnie z wymaganiami jednostki (np. agregat produkcyjny został posadowiony na fundamencie i podłączony do systemu wentylacji funkcjonującego w przedsiębiorstwie).

Zdatność do użytkowania powinna być potwierdzona odpowiednim dokumentem odbioru, ewentualnie po przeprowadzeniu stosownych prób.

Ze standardu KSR 11 wynika również, że środek trwały jest kompletny, jeżeli 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. Część składowa jest to nieodłączny element środka trwałego warunkujący jego użytkowanie (np. silnik w samochodzie), który nie może być od niego odłączany bez istotnego uszczerbku dla zdatności środka trwałego do użytkowania. W przypadku niektórych kategorii środków trwałych regulacje prawne określają wykaz części składowych, które muszą one posiadać, aby można było je uznać za kompletne, a w konsekwencji dopuścić do użyt-

kowania. Część składowa jest powiązana fizycznie (wchodzi fizycznie w skład danego środka trwałego) lub prawnie ze środkiem trwałym (pkt 4.17 KSR nr 11).

Kolejnym warunkiem, objaśnionym w KSR, uznania składnika majątku za środek trwały jest jego przeznaczenie na własne potrzeby jednostki. Środek trwały jest przeznaczony na własne potrzeby wtedy, gdy jednostka będzie go użytkowała w ramach własnej działalności operacyjnej (statutowej) o charakterze produkcyjnym, usługowym lub handlowym, albo do celów administracyjnych. Definiując przedmiot własnej działalności operacyjnej (statutowej), jednostka kieruje się kryteriami ekonomicznymi, a nie kryteriami formalnoprawnymi. Za środek trwały nie uznaje się składnika aktywów, który jest wprawdzie przedmiotem działalności podstawowej, ale stanowi bezpośredni przedmiot sprzedaży. Jest to towar albo wyrób gotowy.

Należy jednak zwrócić uwagę na pewne różnice. Przede wszystkim w standardzie brak wymogu kompletności i zdatności do użytkowania. Będzie to miało konsekwencje w zakresie ujawniania w sprawozdaniu finansowym grup środków trwałych (ujawnienie grupy „środki trwałe w budowie” może, ale nie musi nastąpić) oraz ważny będzie moment rozpoczęcia naliczania odpisów amortyzacyjnych.

Tabela 1. Definicja środków trwałych

MSR 16	UoR
Środki trwałe to zasoby rzeczowe utrzymywane przez jednostkę gospodarczą w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych, którym towarzyszy oczekiwanie, że będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres. Uwaga – standard nie zawiera wymogu kompletności i zdatności do użytkowania .	Środki trwałe 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.

2. Grupy środków trwałych

MSR 16 § 37 zawiera przykładowy katalog grup środków trwałych. Zgodnie z tym przepisem grupę rzeczowych aktywów trwałych tworzą aktywa o podobnym rodzaju i zastosowaniu w działalności jednostki gospodarczej. Przykłady odrębnych grup stanowią:

- a) grunty,
- b) grunty oraz budynki i budowle,
- c) maszyny,
- d) statki,

- e) samoloty,
- f) pojazdy mechaniczne,
- g) meble i instalacje,
- h) wyposażenie biurowe.

Nie jest to katalog, który obliuguje jednostki do prezentowania rzeczowych aktywów trwałych w takim układzie i podziale. Jest to jedynie propozycja, którą należy wziąć pod uwagę przy zindywidualizowanym ustalaniu podziału na grupy środków trwałych w ramach kreowania polityki rachunkowości.

W świetle ustawy o rachunkowości za wyodrębnione grupy środków trwałych uważa się:

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

W praktyce podział ten opiera się na klasyfikacji środków trwałych KŚT. I choć nie jest on obowiązkowy z punktu widzenia prawa bilansowego, to ze względu na m.in. fakt sprawozdawczości dla GUS oraz implikacje podatkowe jest stosowany w praktyce.

Tabela 2. Klasyfikacja grup środków trwałych

MSR 16	UoR
Przykłady wyodrębnionych grup środków trwałych stanowią: a) grunty, b) grunty oraz budynki i budowle, c) maszyny, d) statki, e) samoloty, f) pojazdy mechaniczne, g) meble i instalacje, h) wyposażenie biurowe.	Przykłady wyodrębnionych grup środków trwałych stanowią: a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego; b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy; c) ulepszenia w obcych środkach trwałych; d) inwentarz żywy.

Jak widać, klasyfikacja grup różni się ujęciem inwentarza żywego. Polskie prawo bilansowe zalicza zwierzęta, które będą wykorzystywane do działalności operacyjnej przez okres dłuższy niż jeden rok, do środków trwałych. MSR 16 natomiast na samym wstępie stwierdza, że nie ma zastosowania do aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 *Rolnictwo* – § 3 ust. b).

Jednostki posiadające tego typu aktywa będą zatem wybierały zastosowanie MSR 41 i jego uregulowania. Inwentarz żywy powinien pojawić się jako wyodrębniona grupa w bilansie niezależnie od sposobu zaprezentowania rzeczowych aktywów trwałych.

11 lipca 2018 r. opublikowano Krajowy Standard Rachunkowości nr 12 „Działalność rolnicza”. Jego celem jest wyjaśnienie głównych zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do działalności rolniczej zgodnie z ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości, a w szczególności określenie zasad wyceny i ujmowania aktywów biologicznych oraz produktów rolniczych, ustalania przychodów i kosztów działalności rolniczej oraz określenie zakresu informacji na temat działalności rolniczej, prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym. Standard wszedł w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz miał zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2018 r. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły należało zastosować KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

KSR 12 obejmuje w szczególności zasady:

- wyceny i ujmowania w księgach rachunkowych aktywów biologicznych,
- ustalania przychodów ze sprzedaży i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych,
- ujmowania w księgach rachunkowych wsparcia otrzymywanego do działalności rolniczej,
- prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji o działalności rolniczej.

Podkreślono, iż przyjęte i stosowane przez jednostkę prowadzącą działalność rolniczą zasady (polityka) rachunkowości powinny zapewnić wyodrębnienie istotnych zdarzeń, a w szczególności określić zasady wyceny i ujmowania biologicznych aktywów trwałych i obrotowych, niebiologicznych produktów rolniczych oraz ustalania wyniku działalności rolniczej.

Regulacje szczegółowo omawiają sposób wyceny zwierzęcych i roślinnych aktywów trwałych, ale także zwierzęcych i roślinnych aktywów obrotowych. Opisano także ustalanie przychodów i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych. Wskazano m.in., iż przychody ze sprzedaży produktów ustala się ze szczególnością, z jaką ujmuje się koszty ich wytworzenia, co najmniej w podziale na przychody ze sprzedaży produktów zwierzęcych i roślinnych. W standardzie wskazano, iż do udokumentowania zmian liczebności zwierząt stosuje się dokumenty specjalne, informujące o zdarzeniu powodującym zmiany liczby i masy zwierząt, są to najczęściej: protokół urodzenia zwierząt, kwit przychodu i rozchodu inwentarza żywego, protokół przeważania, protokół przeklasowania/wybrakowania, protokół uboju z konieczności, protokół padnięcia, protokół uboju gospodarczego inwentarza żywego. Opisano, jakie dane powinny wynikać z tych dokumentów.

Wyjaśnienia zawarte w standardzie są zgodne z postanowieniami ustawy oraz w podstawowym zakresie z postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), a w szczególności MSR: 41 *Rolnictwo*, 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz 2 *Zapasy*. Różnice między Standardem a MSR polegają głównie na tym, że w Standardzie przyjęto, iż:

- można nie wyceniać produktów rolniczych podczas zbiorów lub pozyskania, ale ich wartość wymaga określenia nie później niż na moment sprzedaży oraz na dzień bilansowy.
- biologiczne aktywa trwałe są zaliczane do środków trwałych, a obrotowe do zapasów.
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej wyceniane są w koszcie wytworzenia, natomiast wycena wg MSR 41 następuje w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży,
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej wycenia się po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i pomniejsza o odpis amortyzacyjny oraz odpis z tytułu trwałej utraty wartości,
- wycena biologicznych aktywów obrotowych następuje w momencie początkowego ujęcia, w cenie zakupu, cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika, a na dzień bilansowy – w wartości początkowej nie wyższej od ceny sprzedaży netto lub inaczej ustalonej wartości godziwej. Zgodnie z MSR 41 produkty rolnicze wycenia się w momencie początkowego ich ujęcia w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży.

Ani MSR, ani ustawa nie wymagają prowadzenia ewidencji środków trwałych w układzie uwzględniającym przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), która zastąpiła dotychczasową KŚT 2010. Pamiętając jednak o konieczności dostarczania przez ewidencję bilansową danych umożliwiających jednostce rozliczanie się z podatku dochodowego, wskazane jest prowadzenie ewidencji środków trwałych z podziałem na grupy, podgrupy i rodzaje określone w powołanym rozporządzeniu, gdyż do nich są przyporządkowane stawki amortyzacji podatkowej.

KŚT zawiera szczegółowy podział środków trwałych na następujące grupy:

- Grupa 0 – Grunty,
- Grupa 1 – Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu niemieszkalnego,
- Grupa 2 – Obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- Grupa 3 – Kotły i maszyny energetyczne,
- Grupa 4 – Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- Grupa 5 – Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty,
- Grupa 6 – Urządzenia techniczne,
- Grupa 7 – Środki transportu,

Grupa 8 – Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie,
Grupa 9 – Inwentarz żywy.

Wprawdzie już kilka lat temu zostały wprowadzone zmiany w KŚT, ale jak pokazuje praktyka, wiele jednostek w odniesieniu do szczególnie tych środków trwałych dłużej użytkowanych stosuje nadal starsze ujęcie. Przypomnieć zatem należy, iż zmiany w KŚT wymagają przekwalifikowania niektórych środków trwałych pomiędzy grupami. Wynikają one ze:

- scalenia rodzajów: 320 i 322, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 320 Turbiny i maszyny parowe,
- scalenia rodzajów: 321 i 327, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 321 Turbiny hydrauliczne i koła wodne,
- scalenia rodzajów: 440, 441, 442 i 443, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 440 Pompy,
- scalenia rodzajów: 445 i 446, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 442 Dmuchawy, ssawy i wentylatory,
- scalenia rodzajów: 460, 461, 462, 463, 464 i 466, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 460 Wymienniki przeponowe, inne niż rurowe,
- scalenia rodzajów: 470, 471 i 472, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 470 Mieszalniki cieczy,
- połączenia podgrup: 48 i 49 wg KŚT 2010, i utworzenia nowej podgrupy 48 Pozostałe maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- scalenia rodzajów: 485 i 486, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 485 Urządzenia i aparaty chłodnicze,
- scalenia rodzajów: 633 i 634, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 633 Ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne,
- scalenia rodzajów: 654 i 658, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 653 Urządzenia do oczyszczania wody i ścieków,
- scalenia rodzajów: 747 i 748, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 747 Naczepy i przyczepy,
- scalenia rodzajów: 760, 761, 762, 763, 764 i 768, wg KŚT 2010, i utworzenia nowego rodzaju 760 Wózki jezdniowe.

Dokonano też przekodowania rodzajów: 490, 491, 492, 493, wg KŚT 2010, odpowiednio na rodzaje:

- 486 Maszyny i urządzenia do przygotowania maszynowych nośników danych oraz maszyny analityczne,
- 487 Zespoły komputerowe,
- 488 Samodzielne urządzenia do automatycznej regulacji i sterowania procesami,
- 489 Roboty.

Są też zmiany w zakresie gruntów, które tu pominięto.

Komunikat ministra rozwoju i finansów z 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” wskazuje, iż Obiekt inwentarzowy (obiekt środków trwałych) jest podstawową jednostką ewidencji środków trwałych. Po stwierdzeniu, że składnik aktywów spełnia warunki uznania za środek trwały, następuje jego przyporządkowanie do właściwej grupy, podgrupy i rodzaju klasyfikacji środków trwałych (KŚT) oraz określenie zakresu obiektu(-ów) inwentarzowego(-ych), dla którego(-ch) ustalone zostaną wartość początkowa oraz okres i metoda amortyzacji. Obiekt inwentarzowy, oprócz własnego środka trwałego, który tworzy jego części składowe, może obejmować także części dodatkowe i części peryferyjne, w szczególności, jeśli są one z nim związane w sposób trwały fizycznie lub na podstawie przepisów prawa. Obiekt inwentarzowy może stanowić:

- a) pojedynczy obiekt inwentarzowy, jakim jest indywidualny środek trwały,
- b) zbiorczy obiekt inwentarzowy, w skład którego wchodzi dwa lub więcej środków trwałe; każdy z nich mógłby stanowić pojedynczy obiekt, ale ich połączenie jest uzasadnione.

3. Wprowadzenie definicji środka trwałego w podatkach dochodowych

Przypomnijmy, że zgodnie z regulacjami prawa podatkowego definicja środka trwałego została wprowadzona poprzez amortyzację. Zatem zgodnie z art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop), art. 23a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof), amortyzacji podlegają – z zastrzeżeniem art. 16c – stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością;
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu;
- 3) inne przedmioty

– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 updop, zwane środkami trwałymi.

Amortyzacji podlegają również niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- 3) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, zawartej z właści-

cielem lub współwłaścicielami tych składników, jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający
– zwane także środkami trwałymi.

Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a–16m, przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki.

W ustawach podatkowych dokonano zmian w wykazie stawek amortyzacyjnych – dostosowano je do KŚT 2016. Nie uległy zmianie wartości tych stawek.

WAŻNE

Amortyzacji mogą podlegać tylko te środki trwałe, które służą prowadzeniu działalności gospodarczej. Jest to ważne np. dla stowarzyszeń, fundacji czy spółdzielni. W związku z Polskim Ładem i jego modyfikacjami wprowadzono ograniczenia dla amortyzacji obiektów mieszkalnych. Nieamortyzowane są podatkowo

- budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe,
- budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

4. Środki trwałe w budowie

MSR 16 nie zawiera definicji środka trwałego w budowie. Pojęcie to dobrze nam znane w prawie polskim nie występuje w standardach międzynarodowych.

Pominięcie w standardach grupy „środki trwałe w budowie” wynika z innego podejścia do samych aktywów rzeczowych. Przytoczona wyżej definicja środka trwałego zgodnie z MSR nie zawiera odniesienia do pojęcia kompletności. Oznacza to, że te aktywa trwałe, które nie są jeszcze kompletne i w pełni zdadne do użytkowania, ale którym towarzyszy oczekiwanie, że będą wykorzystywane w jednostce przez okres co najmniej 1 roku, powinny być ujęte już jako środki trwałe.

MSR 16 nie zabrania wyróżniania grupy środków trwałych w budowie. Przytoczony wyżej katalog grup nie jest przecież katalogiem zamkniętym. W praktyce sprawozdań