

# BGK BIULETYN

## głównego księgowego



EWIDENCJA · SPRAWOZDAWCZOŚĆ · PODATKI · ZARZĄDZANIE

**Temat numeru** Jak realizować wymóg  
rzetelnego i jasnego obrazu

3 / 255

marzec 2018

### I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1.  Kiedy zawieszenie działalności gospodarczej zwalnia z przesyłania JPK\_VAT – komunikat MF ..... 3
2. W jakiej formie składać sprawozdania finansowe za 2017 r. .... 4  
Termin składania sprawozdań ..... 4  
Forma składania sprawozdań ..... 4
3. Jak ustalać progi dokumentacyjne – interpretacja ogólna MF ..... 5
4.  Składanie oświadczeń o sporządzaniu dokumentacji cen transferowych . 8
5. O to pytają księgowi ..... 10  
Kiedy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie musi sporządzać sprawozdania ze swojej działalności? ..... 10  
Na jakich warunkach można jednorazowo wpisać w koszty podatek od nieruchomości? ..... 10  
Kiedy nie trzeba tworzyć rezerw na odprawy emerytalne dla pracowników? . . . . 10

### II. TEMAT NUMERU

1. Jak realizować wymóg rzetelnego i jasnego obrazu. .... 11  
Cel i zakres stanowiska ..... 11  
Sposób przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu. .... 11  
Możliwość rozszerzenia zakresu informacji niezbędnych dla przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu. .... 13  
Odstąpienie od przepisu ustawy, jeżeli warunkuje to przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu ..... 13

### III. EWIDENCJA KSIĘGOWA


1. Zasady ustalania różnic kursowych z rozchodu środków pieniężnych z walutowego rachunku bankowego ..... 15
2. Odpisy aktualizujące wartość zapasów ..... 17
3. Ewidencja materiałów reklamowych ..... 19  
Zmiana polityki rachunkowości – zastosowanie ..... 21

**ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >**

ISSN 2084-5863



9 772084 586800 03

4.	Wyroby gotowe ewidencjonowane według stałych cen ewidencyjnych. . . . .	22
	Zmiana stałych cen ewidencyjnych. . . . .	23
	Rozliczanie odchyleń od cen ewidencyjnych – w ciągu roku obrotowego. . . . .	25
<b>IV.</b>	<b>SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA</b>	
1.	Rachunkowość stowarzyszeń i fundacji w świetle rachunkowym i podatkowym. . . . .	27
	Stowarzyszenie . . . . .	27
	Fundacja . . . . .	27
	Stowarzyszenia i fundacje jako organizacje pożytku publicznego (OPP) . . . . .	28
	Statut jako podstawowy dokument działalności . . . . .	29
	Siedziba . . . . .	29
	Prowadzenie księgowości . . . . .	29
	Polityka rachunkowości . . . . .	30
	Sprawozdanie finansowe . . . . .	30
	Sprawozdania z działalności – sprawozdanie merytoryczne . . . . .	31
	Pozostałe sprawozdania . . . . .	31
	Audyt . . . . .	31
	Podatki . . . . .	32
	Kontrole i nadzór . . . . .	32
	Sprawozdanie finansowe . . . . .	33
	Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów . . . . .	33
	Księgi rachunkowe organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego . . . . .	35
	Sprawozdanie finansowe według załącznika nr 6. . . . .	35
	Wyodrębnienie przychodów i kosztów działalności pożytku publicznego w księgach rachunkowych . . . . .	36
	Przychody stowarzyszeń i fundacji . . . . .	36
	Koszty stowarzyszeń i fundacji . . . . .	38
	Wprowadzenie do sprawozdania finansowego . . . . .	42
	Informacja dodatkowa . . . . .	43
	Zeznanie podatkowe . . . . .	43
	Zwolnienia z podatku dochodowego . . . . .	44
	Otrzymane dotacje a podatek dochodowy . . . . .	45
	Składki członkowskie w stowarzyszeniu a podatek dochodowy . . . . .	46
	Stawka CIT – 15% . . . . .	46
2.	Typowe tytuły ustalania różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów i pasywów . . . . .	47
	Wartość bilansowa i podatkowa środków trwałych . . . . .	48
	Wartość bilansowa i podatkowa inwestycji – wycena rynkowa (godziwa) . . . . .	51
	Zapasy – utrata wartości . . . . .	54
	Wartość bilansowa i podatkowa rozrachunków . . . . .	54
	Rezerwy . . . . .	56
	Premie inwestycyjne . . . . .	57
	Pomiar aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego . . . . .	58
3.	 Kiedy można wyksięgować z ksiąg należności objęte odpisem aktualizującym . . . . .	61
	Skutki podatkowe odpisów aktualizujących wartość należności . . . . .	64
<b>V.</b>	<b>RACHUNEK KOSZTÓW I ZARZĄDZANIE FINANSAMI</b>	
1.	Rachunkowość firm produkcyjnych – wybrane zagadnienia . . . . .	65
	Ewidencja zakupu i rozchodu materiałów składowanych w magazynie . . . . .	65
	Wycena materiałów . . . . .	66
	Ewidencja materiałów według zmiennych cen ewidencyjnych. . . . .	66
	Ewidencja materiałów według stałych cen ewidencyjnych. . . . .	68
	Ewidencja sprzedaży materiałów i towarów . . . . .	71
	Ujęcie w sprawozdaniu finansowym . . . . .	72
	Aktualizacja wartości zapasów materiałów . . . . .	72
	Ewidencja kosztów działalności podstawowej w jednostkach produkcyjnych . . . . .	74
	Uproszczona ewidencja wyrobów gotowych – bez ewidencji bilansowej . . . . .	75
	Uproszczona ewidencja wyrobów gotowych – objęta ewidencją bilansową . . . . .	75
	Zmiana stanu produktów przy ewidencji kosztów tylko w układzie rodzajowym . . . . .	77
	Wycena produkcji w toku przy ewidencji kosztów tylko w układzie rodzajowym . . . . .	78
2.	Cesja wierzytelności . . . . .	81



## 1 Kiedy zawieszenie działalności gospodarczej zwalnia z przesyłania JPK\_VAT – komunikat MF

Zobacz więcej [www.inforakademia.pl](http://www.inforakademia.pl) 

Zawieszenie działalności gospodarczej nie zwalnia podatnika z obowiązku przesyłania JPK\_VAT w przypadkach, gdy w okresie zawieszenia tej działalności podatnik uzupełnia ewidencję VAT i składa deklarację VAT. Jeżeli taka sytuacja ma miejsce, podatnik składa również JPK\_VAT. Takie stanowisko zajęło Ministerstwo Finansów w komunikacie, którego treść przytaczamy.

**MF** *Jeżeli podatnik – z uwagi na zawieszoną działalność gospodarczą – nie prowadzi zapisów w ewidencji VAT, nie ma obowiązku przesyłania JPK\_VAT za okresy zawieszenia.*

*Jednak w niektórych sytuacjach (np. gdy podatnik dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów), pomimo zawieszenia działalności, uzupełnia się ewidencję VAT, składa deklarację VAT i przesyła JPK\_VAT.*

*Dane przesyłane w JPK\_VAT stanowią informację o prowadzonej ewidencji VAT (o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, w której umieszcza się dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji VAT. Podatnik, który prowadzi działalność gospodarczą i rozlicza VAT, ma m.in. obowiązek wykazywania sprzedaży i zakupu w ewidencji VAT, raportowania danych w niej zawartych w postaci JPK\_VAT oraz sporządzania deklaracji VAT.*

*W przypadku zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej nie trzeba składać deklaracji podatkowych za okresy rozliczeniowe, których to zawieszenie dotyczy (zgodnie z art. 99 ust. 7a ustawy o VAT). Oznacza to również brak obowiązku prowadzenia ewidencji VAT.*

*Jeżeli podatnik z powodu zawieszenia działalności gospodarczej nie dokonuje zapisów w ewidencji VAT, nie ma obowiązku przesyłania JPK\_VAT za okresy zawieszenia.*

### **Składanie JPK\_VAT pomimo zawieszenia działalności gospodarczej**

*Od wskazanej zasady istnieją wyjątki. Zwolnienie z obowiązku składania deklaracji VAT nie dotyczy (art. 99 ust. 7b ustawy o VAT):*

- *podatników dokonujących wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,*
- *podatników importujących usługi lub kupujących towary – w zakresie których są podatnikami,*
- *okresów rozliczeniowych, w których zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej nie dotyczyło pełnego okresu rozliczeniowego,*
- *okresów rozliczeniowych, za które podatnik ma obowiązek rozliczenia podatku z tytułu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz za które ma obowiązek skorygować podatek naliczony.*

*W takim przypadku, pomimo zawieszenia działalności gospodarczej, należy prawidłowo ująć wykonane czynności lub zaistniałe zdarzenia w ewidencji VAT, złożyć deklarację VAT i jednocześnie przesłać plik JPK\_VAT.*

**Źródło: Komunikat MF z 7 lutego 2018 r.  
pt. „Kiedy zawieszenie działalności gospodarczej zwalnia z przesyłania JPK\_VAT”  
– opubl. na [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl)**

## 2 W jakiej formie składać sprawozdania finansowe za 2017 r.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych zobowiązani do sporządzenia sprawozdań finansowych przekazują je do urzędu skarbowego. Przy tym sprawozdania za 2017 r. są ostatnimi sprawozdaniami składanymi do organów podatkowych na dotychczasowych zasadach. Przypominamy, kiedy i jak są one składane, przedstawiamy również zmiany wprowadzone w przepisach ustawy o CIT dotyczące formy składania tych sprawozdań.

### Termin składania sprawozdań

Do końca marca 2018 r. podatnicy CIT, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, mają obowiązek sporządzić roczne sprawozdanie finansowe za 2017 r. Z kolei przekazanie tego sprawozdania do urzędu skarbowego powinno nastąpić w terminie 10 dni od dnia jego zatwierdzenia. Na zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego za 2017 r. podatnicy CIT mają czas do 30 czerwca 2018 r. Zatem zatwierdzone sprawozdania finansowe powinny trafić do organów podatkowych najpóźniej do 10 lipca 2018 r. Przy tym przypominamy, że fiskus powinien otrzymać sprawozdania wraz ze sprawozdaniem z ich badania (o ile podlegają one obowiązkowi badania). Od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego biegnie także termin do złożenia sprawozdania finansowego wraz z odpisem uchwały o zatwierdzeniu we właściwym rejestrze, czyli w przypadku spółek handlowych w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (dalej KRS). W tym wypadku termin wynosi 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania. Nieskładający sprawozdania finansowego kierownik jednostki może odpowiadać zatem zarówno za niezłożenie sprawozdania do sądu rejestrowego, jak i za nieprzekazanie go do właściwego urzędu skarbowego.

### Forma składania sprawozdań

Od 1 stycznia 2018 r. wprowadzono zmianę w art. 27 ust. 2 updog, regulującym m.in. formę składania sprawozdań finansowych. Obecnie zgodnie z tym przepisem podatnicy CIT i spółki wchodzące w skład podatkowych grup kapitałowych powinni przekazać sprawozdania finansowe do urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Oczywiście powstaje pytanie, czy omawiany przepis dotyczy także sprawozdań za 2017 r. Zdaniem autora nie, ponieważ zgodnie z art. 4 ustawy nowelizującej przepisy updog w nowym brzmieniu należy stosować do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2018 r. Tym samym nowe zasady dotyczące formy składania sprawozdań finansowych miałyby zastosowanie do sprawozdań składanych za rok podatkowy rozpoczynający się po 1 stycznia 2018 r. Zaznaczamy, że miałyby one zastosowanie, ponieważ omawiany przepis updog dotyczący formy i miejsca składania sprawozdań finansowych czeka kolejna nowelizacja. Od 1 października 2018 r. przepis art. 27 ust. 2 otrzyma bowiem następujące brzmienie:

**§** *Podatnicy, z wyłączeniem podmiotów wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego, przekazują do urzędu skarbowego sprawozdanie wraz ze sprawozdaniem z badania, w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego,*

*a spółki – także odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Obowiązek złożenia sprawozdania z badania nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe, na podstawie odrębnych przepisów, są zwolnione z obowiązku badania.*

Należy tu wyjaśnić, że podatnicy CIT wpisani do rejestru przedsiębiorców KRS pomimo brzmienia tego przepisu dalej będą składali sprawozdania finansowe, jednak będą je składali tylko do KRS. W 2019 r. podatnicy wpisani do KRS będą przesyłali do KRS sprawozdania za 2018 r. w formie elektronicznej. Po otrzymaniu sprawozdań KRS ma je bowiem przesać do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych. Dlatego przedsiębiorcy – podatnicy CIT wpisani do KRS nie będą musieli już przysyłać sprawozdań do urzędów skarbowych. Do urzędów skarbowych sprawozdania finansowe w formie elektronicznej będą składać jedynie podatnicy CIT obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego i jednocześnie niewpisani do rejestru przedsiębiorców KRS. Takimi podmiotami są np. stowarzyszenia i fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej i podlegające obowiązkowi wpisu do rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 27 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 317
- art. 4 ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – Dz.U. z 2017 r. poz. 2175
- art. 69 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395
- art. 9 i art. 55 pkt 2 ustawy z 26 stycznia 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz niektórych innych ustaw – ustawa została przekazana do podpisu Prezydenta

**Stawomir Biliński**

prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, ekspert podatkowy,  
autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

## 3 Jak ustalać progi dokumentacyjne – interpretacja ogólna MF

Minister Finansów wypowiedział się, jak ma postąpić podatnik, który zawarł transakcję jednego rodzaju z kilkoma podmiotami powiązanymi. Taki podatnik w celu ustalenia, czy transakcja ta podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu, jest zobowiązany odnieść łączną wartość takiej transakcji jednego rodzaju realizowaną ze wszystkimi podmiotami powiązanymi do progu dokumentacyjnego. Takie stanowisko zajął Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 24 stycznia 2018 r. w sprawie sposobu ustalenia progów dokumentacyjnych. Przedstawiamy najbardziej istotne fragmenty tej interpretacji.

**MF** (...) jeżeli podatnik realizuje z podmiotem lub podmiotami powiązanymi transakcje jednego rodzaju, których wartość w sumie przekracza próg wskazany w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop zobowiązujący do sporządzania dokumentacji podatkowej (ustalany indywidualnie w zależności od wysokości uzyskanych przez podatnika w poprzednim roku podatkowym przychodów w rozumieniu przepisów o rachunkowości) i jednocześnie inne transakcje jednego rodzaju, których wartość nie przekracza ww. progu, to podatnik

ma obowiązek sporządzania dokumentacji tylko dla tych transakcji jednego rodzaju, które przekroczą próg ustawowy.

Zatem próg dokumentacyjny odnoszący się do wartości transakcji lub innych zdarzeń, o którym mowa w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop, należy odnosić osobno do każdego rodzaju transakcji lub do każdego rodzaju innego zdarzenia. W konsekwencji, jeżeli wartość danego jednego rodzaju transakcji (innych zdarzeń) nie będzie przekraczać tego progu, to podatnik nie będzie miał obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dla takiego rodzaju transakcji (innych zdarzeń). Innymi słowy podatnik nie ma obowiązku sumowania wartości różnych rodzajów transakcji lub różnych rodzajów innych zdarzeń w celu określenia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej.

(...) Reasumując, zgodnie z przepisem art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop ustalenie istotności transakcji lub innego zdarzenia na potrzeby obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej powinno odbywać się w odniesieniu do transakcji jednego rodzaju lub innych zdarzeń jednego rodzaju.

## **2) Sposób ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji zawieranych z różnymi podmiotami powiązаныmi**

W celu ustalenia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej podatnik jest zobowiązany do odniesienia progów transakcyjnych określonych w ww. art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop do wartości stanowiącej sumę wartości transakcji jednego rodzaju lub innego zdarzenia jednego rodzaju zawartej z poszczególnymi podmiotami powiązаныmi, a nie do wartości transakcji jednego rodzaju z jednym konkretnym podmiotem powiązаныmi.

Zatem jeśli podatnik zawarł transakcję jednego rodzaju z kilkoma podmiotami powiązаныmi, to w celu ustalenia, czy podlega ona obowiązkowi dokumentacyjnemu, podatnik jest zobowiązany odnieść łączną wartość takiej transakcji jednego rodzaju realizowaną ze wszystkimi podmiotami powiązаныmi do progu dokumentacyjnego, o którym mowa w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop. Innymi słowy fakt zawarcia analogicznej transakcji jednego rodzaju z różnymi podmiotami powiązаныmi nie decyduje o tym, że mamy do czynienia nie z jedną, lecz z wieloma transakcjami jednego rodzaju.

Powyższe rozumienie wynika z brzmienia art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop, które w żadnym miejscu nie określają, że próg dokumentacyjny powinien być liczony osobno dla każdego podmiotu powiązanego. (...)

## **3) Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej**

(...) Ze względu na pojawiające się wątpliwości dotyczące ustalenia, czy obowiązek dokumentacyjny wynikający z ww. przepisów w przypadku innych zdarzeń, o których mowa w art. 25a ust. 1 pkt 1 lit. b updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 lit. b updop, dotyczy również transakcji realizowanych z podmiotami niepowiązаныmi (niezależnymi), niniejszym należy wskazać, że obowiązek taki nie powstaje. Aby powstał obowiązek dokumentacyjny, zarówno transakcje, jak i inne zdarzenia, o których mowa w ww. przepisach, powinny być realizowane z podmiotami powiązаныmi.

Wynika to zarówno z brzmienia ww. przepisów, jak i celu tych przepisów, które są adresowane do podatników dokonujących transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami powiązаныmi. Wyjątkiem są transakcje lub inne zdarzenia realizowane z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, co zostało uregulowane w odrębnej jednostce redakcyjnej, tj. art. 25a ust. 1 pkt 2 i 3 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 2 i 3 updop. Ponadto wykładnia systemowa prowadzi także do analogicznych wniosków, bowiem np. art. 45 ust. 9 updof oraz

art. 27 ust. 5 updop odnosi się bezpośrednio do transakcji z podmiotami powiązanymi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązanymi.

#### 4) Ustalenie transakcji jednego rodzaju

Jednocześnie należy podkreślić, że obowiązkiem podatnika jest prawidłowe określanie jednego rodzaju transakcji lub jednego rodzaju innych zdarzeń. Jeżeli główne parametry transakcji, istotne z punktu widzenia cen transferowych (takie jak np. istotne funkcje, aktywa, ryzyka, a także sposób kalkulacji ceny, istotne warunki płatności itd.), są do siebie zbliżone, to poszczególne przepływy pieniężne powinny być agregowane do jednego rodzaju transakcji (lub jednego rodzaju zdarzenia). Niedopuszczalne jest bowiem sztuczne dzielenie transakcji jednego rodzaju (lub zdarzenia jednego rodzaju) na kilka mniejszych quasi-transakcji w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 25a updop oraz art. 9a updop.

Tym samym transakcje jednego rodzaju oraz inne zdarzenia jednego rodzaju powinny być każdorazowo oceniane indywidualnie z uwzględnieniem specyfiki działalności danego podatnika. Przyjęcie założenia, że wartością graniczną stanowiącą przesłankę powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 25a updop oraz art. 9a updop, jest wartość tylko określonej jednostkowej transakcji, poniekąd wyabstrahowanej z całokształtu (rodzaju) relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi, mogłoby prowadzić do sytuacji obchodzenia przedmiotowego obowiązku i w konsekwencji braku podatkowej transparentności stosunków pomiędzy podmiotami powiązanymi. (...)

#### Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 24 stycznia 2018 r., sygn. DCT.8201.1.2018

#### Od redakcji:

Jest to pierwsza interpretacja ogólna dotycząca znowelizowanych skomplikowanych przepisów o dokumentowaniu transakcji z podmiotami powiązanymi. Ministerstwo Finansów wypowiedziało się na temat:

- sposobu ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji jednego rodzaju/innych zdarzeń jednego rodzaju,
- sposobu ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji zawieranych z różnymi podmiotami powiązanymi,
- obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej,
- ustalenia transakcji jednego rodzaju.

W przedstawionym zakresie z interpretacji ogólnej wynikają następujące wnioski praktyczne dla zobowiązanych do prowadzenia dokumentacji podatników CIT i PIT:

- jeżeli wartość danego jednego rodzaju transakcji (innych zdarzeń) nie będzie przekraczać progu dokumentacyjnego, to podatnik nie ma obowiązku sporządzenia dla nich dokumentacji podatkowej;
- transakcje nienależące do jednego rodzaju traktowane są rozłącznie na potrzeby określania progów dokumentacyjnych,
- jeżeli jeden rodzaj transakcji realizowany jest z więcej niż jednym podmiotem powiązanym, to sumuje się wszystkie transakcje jednego rodzaju dla określenia obowiązku prowadzenia dokumentacji;
- aby powstał obowiązek dokumentacyjny dla transakcji lub innych zdarzeń, powinny być one realizowane z podmiotami powiązanymi lub podmiotami mającymi siedzibę w tzw. rajach podatkowych;

- niedopuszczalne jest sztuczne dzielenie transakcji jednego rodzaju (lub zdarzenia jednego rodzaju) na kilka mniejszych transakcji w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej.

**Sławomir Biliński**

prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, ekspert podatkowy,  
autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

## 4 Składanie oświadczeń o sporządzaniu dokumentacji cen transferowych

Zobacz więcej [www.inforakademia.pl](http://www.inforakademia.pl) 

Do 3 kwietnia 2018 r. podatnicy CIT, których rok podatkowy odpowiada kalendarzowemu, mają obowiązek złożenia oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych. Obowiązek ten realizowany będzie w tym roku po raz pierwszy.

### Termin składania oświadczenia

Na podstawie wprowadzonych od 1 stycznia 2017 r. przepisów podatnicy podatku dochodowego zobligowani do sporządzenia dokumentacji lokalnej transakcji lub innych zdarzeń są zobowiązani składać urzędowi skarbowym oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego. Obowiązek ten spoczywa zarówno na podatnikach CIT (zob. art. 9a ust. 7 updog), jak i podatnikach PIT (art. 25a ust. 7 updog).

Przypomnijmy, że w przypadku podatników:

- CIT – termin złożenia zeznania rocznego, a więc również oświadczenia, upływa z końcem 3 miesiąca następnego roku podatkowego (dla oświadczeń i zeznań za 2017 r. składanych przez podatników CIT mających rok podatkowy odpowiadający kalendarzowemu termin upływa 3 kwietnia 2018 r., bo 31 marca przypada w sobotę, a 2 kwietnia to poniedziałek wielkanocny);
- PIT – termin złożenia zeznania rocznego, a więc także oświadczenia, upływa 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym.

### Konsekwencje konieczności składania oświadczeń

Wprowadzenie w 2017 r. obowiązku składania oświadczeń o faktycznym sporządzeniu dokumentacji podatkowej oznacza dla podatników sporządzających dokumentację transakcji z podmiotami powiązanymi, że wyznaczono im ostateczny termin sporządzenia tej dokumentacji. Dla podatników CIT jest to równoznaczne z koniecznością zamknięcia prac dokumentacyjnych w okresie 3 miesięcy po zakończeniu danego roku podatkowego. Przy tym należy podkreślić, że podatnicy nie są zobowiązani dołączać dokumentacji lokalnej do tego oświadczenia.

Należy pamiętać, że złożenie niezgodnych z prawdą oświadczeń naraża podpisującego takie oświadczenia na odpowiedzialność karnoskarbową. Podobnie odpowiedzialność karnoskarbową poniosą podatnicy, którzy nie złożą wymaganego oświadczenia. Oświadczenie to może być w praktyce traktowane przez organy podatkowe jak informacja podatkowa. Ewentualne kary związane z niedopełnieniem obowiązku złożenia oświadczenia mogą być nakładane na osoby odpowiedzialne (zob. art. 80 Kodeksu karnego skarbowego).



## Podpisujący oświadczenia

Osobą zobowiązaną do złożenia, a zatem i podpisania oświadczenia jest podatnik. Tym samym podpis na oświadczeniu w przypadku podatników CIT (najczęściej oświadczenie będą składać spółki z o.o. lub spółki akcyjne) złoży zazwyczaj zarząd zgodnie z reprezentacją. Jeżeli spółka znajduje się w likwidacji, oświadczenie podpisze likwidator, jeśli w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego – syndyk lub zarządca. W przypadku spółek osobowych (np. jawnej lub partnerskiej) najczęściej oświadczenia będą podpisywać wspólnicy prowadzący sprawę spółki (dla spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych będą to komplementariusze).

## Wzór i forma oświadczenia

Ustawodawca nie określił ani formy złożenia oświadczenia, ani jego wzoru. Tym samym wystarczy tu zwykła forma pisemna. Przedstawiamy przykładowy wzór takiego oświadczenia.

<p>....., dnia .....</p> <p>(miejsceowość, data)</p> <p>.....</p> <p>(firma spółki/imię i nazwisko podatnika)</p> <p>.....</p> <p>(adres podatnika)</p> <p>NIP: .....</p>	<p>Do Naczelnika</p> <p>.....</p> <p>(nazwa urzędu skarbowego zgodnie z właściwością podatnika)</p>
<p><b>OŚWIADCZENIE O PRZYGOTOWANIU DOKUMENTACJI PODATKOWEJ TRANSAKCJI</b></p> <p>Działając jako ..... oświadczam/y, że na moment złożenia rocznego zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (straty) przez podatnika za rok ..... przygotowana została dokumentacja podatkowa, zgodnie z wymaganiami wynikającymi z ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.). Dokumentacja obejmuje wszystkie transakcje i zdarzenia jednego rodzaju, w stosunku do których wystąpił obowiązek dokumentacyjny w ..... r.</p> <p>Jednocześnie wskazuję/wskazujemy, że opis danych finansowych (pozwalający na porównanie rozliczeń wpływających na dochód (stratę) z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego) zostanie sporządzony przez podatnika w terminie 10 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Na moment złożenia zeznania podatkowego sprawozdanie finansowe podatnika nie zostało bowiem zatwierdzone.</p> <p>.....</p> <p>podpis/y osób reprezentujących</p>	

### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 9a ust. 7 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 317
- art. 25a ust. 7 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 200; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 317
- art. 80 ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 201

**Sławomir Biliński**

prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, ekspert podatkowy,  
autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego





Marek Żochowski  
doradca podatkowy

## Kiedy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie musi sporządzać sprawozdania ze swojej działalności?

**Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spełnia warunki dla jednostki mikro. Czy w tej sytuacji musi dalej sporządzać sprawozdanie ze swojej działalności?**

Taka spółka może się uwolnić od obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności. Wystarczy, że zgromadzenie wspólników zdecyduje o zastosowaniu takiego uproszczenia. Trzeba jednak pamiętać, że fakt niesporządzenia sprawozdania nie oznacza, iż spółka w ogóle nie musi informować o pewnych zdarzeniach. Na przykład dane o nabyciu udziałów własnych będzie musiała zaprezentować w informacji dodatkowej (przy założeniu, że ją sporządza) albo w informacjach uzupełniających do bilansu.

## Na jakich warunkach można jednorazowo wpisać w koszty podatek od nieruchomości?

**Czy firma może jednorazowo ująć w ciężar kosztów podatek od nieruchomości?**

**TAK!** Ale tylko wtedy, gdy podatek od nieruchomości nie stanowi dla jednostki istotnej kwoty. O tym, jaka kwota jest istotna, powinny decydować stosowne zapisy w polityce rachunkowości. Na ich podstawie kierownik jednostki może podjąć decyzję o jednorazowym zarachowaniu w koszty podatku od nieruchomości.

## Kiedy nie trzeba tworzyć rezerw na odprawy emerytalne dla pracowników?

**Firma ma do wypłaty odprawy emerytalne dla pracowników. Wszystkie są w podstawowej wysokości, czyli odpowiadają równowartości 1-miesięcznego wynagrodzenia. Czy w tej sytuacji firma musi tworzyć rezerwy na takie wypłaty?**

W omawianym przypadku jednostka może nie tworzyć rezerw. Jest to możliwe, bo konieczność wypłaty odpraw emerytalnych wynika wprost z Kodeksu pracy, a ich wysokość nie jest na tyle duża, żeby zniekształcać wynik finansowy jednostki. Decyzję o nietworzeniu rezerw powinien podjąć kierownik jednostki.

WWW.INFORLEX.PL

- Precyzyjna wyszukiwarka
- Codziennie aktualizowana baza wiedzy
- Codzienny kontakt z Ekspertami
- Najlepsze narzędzia w pracy każdego Księgowego

**UWAGA!** Nowy regulamin TELEPORADNI dostępny po zalogowaniu na stronie [www.bgk.infor.pl](http://www.bgk.infor.pl)

## II. TEMAT NUMERU

### 1 Jak realizować wymóg rzetelnego i jasnego obrazu

24 stycznia 2018 r. ogłoszono Komunikat MF w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości.

#### Cel i zakres stanowiska

Stanowisko wyjaśnia istotę, znaczenie i sposób realizacji wymogu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, o czym mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Konieczność realizacji tej zasady dotyczy wszystkich jednostek gospodarczych prowadzących księgi rachunkowe. Ma ona szczególne znaczenie przy zamknięciu roku obrotowego i sporządzaniu sprawozdania finansowego.

#### Sposób przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu

Celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie odbiorcom tych sprawozdań użytecznych informacji liczbowych i słownych na temat sytuacji i działalności jednostki, głównie o charakterze finansowym. Za użyteczną uznaje się tę informację, która – zapewniając realizację zadań informacyjnych sprawozdań finansowych – spełnia kryterium przydatności, a zarazem wiarygodności. Aby sprawozdanie finansowe mogło spełnić ten cel, kierownik jednostki ustala zasady (politykę) rachunkowości.

Zasadniczym celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie podstawowych informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i dokonaniach finansowych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu odbiorców sprawozdań przy podejmowaniu przez nich decyzji ekonomicznych. Odbiorcami sprawozdań finansowych są głównie bezpośredni interesariusze jednostki, tacy jak obecni lub przyszli udziałowcy (akcjonariusze, wspólnicy, właściciele), a także pożyczkodawcy i inni wierzyciele. Decyzje podejmowane przez tych odbiorców dotyczą zwykle nabywania, sprzedawania lub utrzymywania instrumentów kapitałowych (akcji, udziałów) danej jednostki lub utrzymania bądź zaprzestania jej finansowania w formie dostaw, pożyczek itp. Roczne sprawozdania finansowe są dla interesariuszy, w tym udziałowców, obok sprawozdania z działalności, podstawowym źródłem wiedzy ułatwiającym ocenę sprawowania funkcji powierniczej przez kierownika jednostki. Stanowią one pomoc przy ocenie jego dokonań, a także działań innych organów jednostki (rozliczeniu ich z odpowiedzialności i udzieleniu absolutorium z wykonania obowiązków). Innymi odbiorcami sprawozdań finansowych są m.in. władze publiczne i organy podatkowe, pracownicy jednostki, ich związki zawodowe, obecni i potencjalni kontrahenci, społeczność lokalna oraz społeczeństwo jako całość. Ich potrzeby informacyjne są różnorodne i niekiedy trudne do jednoznacznego określenia. Dlatego zbiór informacji, jakie powinny przekazywać sprawozdania finansowe, jest kształtowany głównie pod kątem potrzeb informacyjnych głównych odbiorców.

Sporządzając i przedstawiając sprawozdania finansowe, kierownik jednostki powinien się kierować dwoma podstawowymi przesłankami:

- a) zgodnością z rzeczywistością i przepisami prawa, które wyznacza zasady sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, oraz
- b) możliwością zaspokojenia rozpoznanych potrzeb informacyjnych ich odbiorców.

Aby umożliwić kierownikowi jednostki realizację tego celu, ustawa:

- zawiera obok przepisów bezwzględnie obowiązujących (np. obowiązek prowadzenia rachunkowości, obejmujący m.in. sporządzanie sprawozdań finansowych) możliwość alternatywnego wyboru rozwiązań, np. dotyczących wyceny niektórych składników aktywów i pasywów, postaci sprawozdania finansowego,
- przewiduje, że jeżeli określone zagadnienie nie jest w przepisach uregulowane, to można stosować Krajowe Standardy Rachunkowości (na równi z nimi traktuje się Stanowiska), a w razie braku odpowiedniego standardu – MSR (art. 10 ust. 3 ustawy),
- pozwala odpowiednio do właściwości i potrzeb jednostek zwiększać szczegółowość sprawozdań finansowych (art. 50 ust. 1 ustawy), pomijając w nich pozycje niewystępujące (art. 50 ust. 3 ustawy).

### UWAGA!

Przy ustalaniu zasad (polityki) rachunkowości wskazane jest uwzględnienie postanowień KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

Realizację wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu i zastosowania przepisów o rachunkowości potwierdza kierownik jednostki swoim podpisem na sprawozdaniu finansowym (art. 52 ust. 1 i art. 63c ust. 3 ustawy). Jeśli kierownik jednostki uważa za celowe złożenie stosownego oświadczenia w sprawozdaniu finansowym, to zamieszcza je we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, a także przedstawia w sposób niebudzący wątpliwości, na jakiej podstawie prawnej sprawozdanie finansowe zostało sporządzone.

### Wzór. Oświadczenie kierownika jednostki

#### OŚWIADCZENIE ZARZĄDU

Stosownie do art. 52 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości z późniejszymi zmianami, Zarząd XY Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przedstawia sprawozdanie finansowe za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 201X r., na które składa się:

- bilans wykazujący po stronie aktywów i pasywów sumę ..... zł
- rachunek zysków i strat wykazujący zysk netto w wysokości ..... zł
- informacja dodatkowa obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z opisanymi zasadami ustawy o rachunkowości oraz, w naszej opinii, rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy Spółki.

Sprawozdanie finansowe zostało przygotowane przez .....

.....

Podpisy członków Zarządu

.....

data

## Możliwość rozszerzenia zakresu informacji niezbędnych dla przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu

Jeżeli realizując wymóg przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu, kierownik jednostki stwierdzi, że zakres ujawnianych w sprawozdaniu finansowym informacji, określony w przepisach ustawy lub z niej wynikający, nie wystarcza do wywiązania się z tego wymogu, to zamieszcza pozycje dodatkowe w bilansie, rachunku zysków i strat itp., stosownie do art. 50 ust. 1 ustawy lub w myśl art. 4 ust. 1a ustawy podaje uzupełniające wyjaśnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. W przypadku gdy w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zawarto dodatkowe znaczące informacje uzupełniające, zaleca się, aby kierownik jednostki wskazał na to w sprawozdaniu finansowym, np. poprzez zamieszczenie odpowiedniej informacji we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, wraz z podaniem odniesienia do właściwych części sprawozdania finansowego.

Przykładami takich dodatkowych informacji uzupełniających mogą być informacje o transakcji zamiany aktywów niepieniężnych na inne aktywa niepieniężne czy o restrukturyzacji długu (np. spłacie dotychczasowych kredytów bankowych oraz zaciągnięciu w tym celu nowego kredytu bankowego).

## Odstąpienie od przepisu ustawy, jeżeli warunkuje to przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu

W niezwykle rzadkich, wyjątkowych i uzasadnionych przypadkach, z uwagi na niepowtarzalne właściwości jednostki lub szczególne okoliczności bądź cechy zawartej transakcji, dla przedstawienia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego i jasnego obrazu może być konieczne odstą-

### UWAGA!

Niezwykle rzadkie, wyjątkowe przypadki (okoliczności, transakcje) to sytuacje, których ustawodawca nie był w stanie przewidzieć w toku procesu legislacyjnego lub które są tak złożone, iż niemożliwe było ustalenie dla nich regulacji, dających odpowiednie i wystarczające wytyczne ich ujęcia, stąd możliwe było ustalenie tylko ogólnych zasad.

pienie od zastosowania określonego rozwiązania zawartego w ustawie. Przewiduje to art. 4 ust. 1b ustawy. W takim przypadku kierownik jednostki dokłada starań, aby przyjęte przez niego odmienne rozwiązanie (spośród alternatywnie rozważanych) w jak najmniejszym stopniu odbiegało od określonego w ustawie lub w przepisach wykonawczych do niej. Zastosowanie art. 4 ust. 1b ustawy następuje tylko i wyłącznie wtedy, gdy kwestie będące przedmiotem odstępstwa mają istotne znaczenie dla przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji jednostki.

### UWAGA!

W przypadku gdy rozwiązania MSR różnią się od rozwiązań przyjętych w ustawie, należy lub można zawsze odstąpić od rozwiązań określonych w ustawie.

Formułując właściwą zasadę (politykę) rachunkowości dla danej transakcji, odmienną od przewidzianej w ustawie, zasadne jest rozważenie rozwiązań zawartych w MSR z uwzględnieniem *Założeń koncepcyjnych sporządzania sprawozdań finansowych*, określonych w MSSF. Mogą one dostarczyć niezbędnych wytycznych oraz praktycznych wskazówek.

W przypadku zastosowania art. 4 ust. 1b ustawy i odstąpienia od zastosowania określonego przepisu ustawy kierownik jednostki informuje o tym w stosownym oświadczeniu, zamieszczonym we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, podając uzasadnienie niezastosowania określonego przepisu ustawy, wskazując na ten przepis i zawarte w nim rozwiązanie, od którego odstąpiono, oraz na rozwiązanie, jakie w to miejsce przyjęto, i pozycje w sprawozdaniu finansowym, których odstępstwo dotyczy, a także przedstawiając ich kwotowy wymiar.

Odstępstwo od zastosowania określonego przepisu ustawy może mieć charakter trwały i oznaczać zmianę dotychczasowych zasad (polityki) rachunkowości. W takim przypadku mają zastosowanie postanowienia KSR 7 co do ich ujęcia, prezentacji i ujawniania informacji o skutkach zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Jeśli odstępstwo jest kontynuowane w sprawozdaniach finansowych sporządzanych za kolejne lata obrotowe, sprawozdania te powinny spełniać wskazany wyżej wymóg ujawniania informacji o odstępstwie.

#### PODSTAWA PRAWNA:

- Stanowisko KSR w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz 1a i 1b ustawy o rachunkowości

**Joanna Gawrońska**  
biegły rewident

### ARTYKUŁ na zamówienie

**Zadaj pytanie lub zaproponuj temat,  
a my napiszemy o tym artykuł.**

Zamówienia prenumeraty „BIULETYNU głównego księgowego”:  
bok@infor.pl, tel. 22 761 30 30, 801 626 666, faks 22 761 30 31 (32)  
[www.bgk.infor.pl](http://www.bgk.infor.pl)

## 1 Zasady ustalania różnic kursowych z rozchodu środków pieniężnych z walutowego rachunku bankowego

Jak wynika z art. 30 ust. 1 i 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, wyceny pozycji wyrażonych w walutach obcych dokonuje się:

- 1) na bieżąco, na skutek zapłaty transakcji kupna/sprzedaży, oraz
- 2) na dzień bilansowy na skutek aktualizacji wyceny.

Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia odpowiednio:

- 1) w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań – po kursie faktycznie zastosowanym w tym dniu, lub
- 2) w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji – po kursie średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień. Kurs ten jest stosowany więc do ujęcia w księgach rachunkowych faktur sprzedaży i zakupu oraz w sytuacji, gdy nie dochodzi do przewalutowania środków pieniężnych. W praktyce oznacza to dokonanie zapłaty na rachunek walutowy/z rachunku walutowego.

Zasadniczo można twierdzić, że zasady rozliczeń różnic kursowych dla celów podatkowych i bilansowych są analogiczne. Jednak w zakresie wyceny rozchodu z rachunku walutowego istnieją rozbieżności.

Dla celów księgowych, tj. zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (art. 35 ust. 8 oraz art. 34 ust. 4), rozchód walut obcych wycenia się według metody FIFO lub średniej ważonej. Ta metoda wyceny oznacza, że różnice kursowe rozlicza się tylko na rozrachunkach; nie powstają różnice kursowe na środkach własnych, tj. na rachunku walutowym.

Zdaniem organów podatkowych jednostki ustalające różnice kursowe zgodnie z art. 15a updop stosują określone w ustawie o rachunkowości metody rozchodu środków z walutowego rachunku bankowego tylko do ustalenia kolejności wyceny. Natomiast sama wycena powinna nastąpić na podstawie kursu z dnia rozchodu środków, tj. według kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego zapłatę zobowiązań, a nie po kursie historycznym, po jakim zostały one przeliczone w momencie wpływu na rachunek walutowy.

Ministerstwo Finansów wyjaśniło w piśmie z 5 listopada 2012 r. (DD6/033/166/MDA/PK-1172/2012), że na operacjach odzwierciedlających ruch środków pieniężnych na walutowym rachunku bankowym, spowodowany zapłatą zobowiązań środkami pobranymi z tego rachunku, powstają różnice kursowe.

W zasadzie należy zauważyć, że bez względu na to, czy zastosujemy zasady wynikające z ustawy o rachunkowości czy zasady wynikające z ustaw podatkowych, ostateczny wynik rozliczeń kursowych będzie taki sam. Tyle że zasady podatkowe oznaczają procedurę

dwuetapową. Warto zaznaczyć, że nawet zasady podatkowe nie wykluczają całkowicie zastosowania metody FIFO, którą należy stosować do kolejności wyceny.

Oznacza to, że spółka może stosować zasady podatkowe, rozliczając różnice kursowe zarówno na własnych środkach pieniężnych, jak i na rozrachunkach. Ilustruje to poniższy przykład.

#### PRZYKŁAD

Jednostka posiada na rachunku walutowym następujące środki:

- 1) 1000 euro nabyte po kursie 4,0 PLN/EUR,
- 2) 500 euro nabyte po kursie 4,2 PLN/EUR.

Nastąpiła zapłata zobowiązań w kwocie 1200 euro. Zobowiązania były ujęte w księgach według kursu 4,1.

Średni kurs NBP z dni poprzedzającego zapłatę: 4,25.

#### Metoda wynikająca z ustawy o rachunkowości

1. Ujęcie w księgach zobowiązania:  $1200 \times 4,1 = 4920$

**Wn** koszty 4 920

**Ma** „Zobowiązania” 4 920

2. Zapłata zobowiązania:

1000 euro  $\times$  4,0 = 4000

200 euro  $\times$  4,2 = 840

Razem: 4840

**Wn** „Zobowiązania” 4 840

**Ma** RB w EUR 4 840

3. Różnice kursowe – powstają tylko na rozrachunkach, ponieważ z RB w EUR środki wyszły według tego samego kursu, według którego weszły.

$4920 - 4840 = 80$

Jest to dodatnia różnica kursowa, ponieważ kurs według metody FIFO wynikający z rachunku bankowego był niższy.

**Wn** „Zobowiązania” 80

**Ma** „Przychody finansowe” 80

#### Metoda wynikająca z ustawy podatkowej

1. Ujęcie w księgach zobowiązania:  $1200 \times 4,1 = 4920$

**Wn** koszty 4 920

**Ma** „Zobowiązania” 4 920

2. Zapłata zobowiązania:

1200 euro  $\times$  4,25 (średni kurs NBP z dni poprzedzającego zapłatę) = 5100

**Wn** „Zobowiązania” 5 100

**Ma** „RB w EUR” 5 100

3. Różnice kursowe – powstają zarówno na rozrachunkach, jak i na środkach własnych:

różnice kursowe na rozrachunkach:  $1200 (4,1 - 4,25) = -180$   
(ujemna różnica kursowa)



różnice kursowe na RB w EUR:  $1000 (4,25 - 4,0) = 250$

(dodatnia różnica kursowa) oraz

$200 \times (4,25 - 4,2) = 10$

Razem na RB powstały więc dodatkowo różnice kursowe:  $250 + 10 = 260$ .

$260 - 180 = 80$  per saldo na całej transakcji.

a) rozrachunki

**Wn** „Koszty finansowe” 180

**Ma** „Zobowiązania” 180

b) RB w EUR

**Wn** „RB w EUR” 260

**Ma** „Przychody finansowe” 260

Podsumowując, spółka może zastosować do wyceny zapłaty zobowiązań średni kurs NBP z dnia poprzedzającego dzień zapłaty. Mimo to w celu ustalenia kolejności musi jednak korzystać z metody FIFO. Istnieje bowiem ryzyko, że w przypadku wyceny bez ustalenia kolejności, tj. zaliczenia „z automatu” różnic między RB w EUR a kontem RB w EUR, spółka utraci kontrolę nad obrotami na RB w EUR.

#### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 31, art. 34 ust. 4 i art. 35 ust. 8 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395

**dr Gyöngyvér Takáts**

trener, nauczyciel akademicki, właścicielka biura rachunkowego

## 2 Odpisy aktualizujące wartość zapasów

### PROBLEM

Od lat odpis na zapas z powodu zalegających zapasów tworzymy w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, natomiast grupa kapitałowa sugeruje, żeby uwzględnić go w koszcie własnym sprzedaży. Które stanowisko jest prawidłowe według ustawy o rachunkowości?

### RADA

Odpisy aktualizujące należy ująć jako pozostałe koszty operacyjne. Szczegóły w uzasadnieniu.

### UZASADNIENIE

Jak wynika z art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości, przez pozostałe koszty i przychody operacyjne rozumie się koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty i przychody związane:

- a) z działalnością socjalną,
- b) ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji,
- c) z utrzymaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą,
- d) z odpisaniem należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów,
- e) z utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi,
- f) **z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe,**
- g) z odszkodowaniami i karami,
- h) z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, aktywów, w tym także środków pieniężnych, na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych,
- i) ze zdarzeniami losowymi.

Zapasy zalicza się do aktywów, więc można wnioskować, że odpisy aktualizujące wartość zapasów powinny być rozliczane jako pozostałe koszty operacyjne, a ewentualne odwrócenia tych odpisów – jako pozostałe przychody operacyjne.

Zgodnie z art. 10 ust. 3 uor w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego jednostki inne niż wymienione w art. 2 ust. 3 mogą stosować MSR.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” szczegółowo reguluje kwestie związane z dokonaniem odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, w tym również z tytułu zalegania zapasów w magazynie. Z jego pkt 6.3.8–6.3.11 wynika, że jednostka wyodrębnia obiekty oceny utraty wartości zidentyfikowane jako wypracowujące korzyści ekonomiczne pojedynczo składniki rzeczowych aktywów obrotowych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 19 uor (tj. materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe – wyroby i usługi – zdadne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym).

Podstawową przesłanką uzasadniającą uznanie składników aktywów obrotowych za obiekty oceny utraty wartości są ustalenia i stwierdzenie podczas spisu z natury, oględzin, analizy danych ewidencji informujących o rotacji (czasie zalegania) itp., że utraciły one w części lub całości wartość użytkową lub handlową (art. 7 ust. 1 uor). Może to nastąpić na przykład na skutek uszkodzenia, zepsucia, zeschnięcia, utraty cech estetycznych, zesterzenia się, zmian w upodobaniach klientów, postępu technicznego, upływu sezonu, zmniejszonego popytu rynkowego lub przeznaczenia do zbycia ze względów ekonomicznych. Inną prze-

słanką utraty wartości może być prawdopodobny na dzień bilansowy wzrost szacowanych kosztów, niezbędnych do doprowadzenia sprzedaży do skutku, fakt, że ceny nabycia (zakupu) niektórych towarów lub materiałów z uwagi na niekorzystne transakcje bądź koszty wytworzenia niektórych produktów, ze względu na rozruch, lub – przeciwnie – wygaszanie procesu produkcji itp., są wyższe od ich cen sprzedaży netto. Z krótkiego opisu stanu faktycznego wynika, że spółka dokonuje odpisów właśnie z takich powodów.

W przypadku stwierdzenia istnienia przesłanek wskazujących, że nastąpiło zmniejszenie wartości użytkowej lub wartości handlowej składników rzeczowych aktywów obrotowych, aktywa te wycenia się indywidualnie w cenach sprzedaży netto (art. 28 ust. 5 uor).

Punktem wyjścia więc do ustalenia aktualnej na dzień bilansowy ceny sprzedaży netto jest cena sprzedaży danego składnika aktywów. W zależności od rodzaju składnika aktywów za cenę sprzedaży przyjmuje się notowania giełd towarowych, ceny stosowane przez konkurentów, ceny według własnego cennika jednostki lub ceny wynikające z umów z odbiorcami, jeżeli są one wiarygodne. Jeżeli dla wycenianego składnika rzeczowych aktywów obrotowych nie jest możliwe ustalenie w ten sposób ceny sprzedaży, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy.

**Odpis aktualizujący wycenę danego składnika rzeczowych aktywów obrotowych następuje w przypadku nadwyżki wartości tego składnika, wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny bilansowej (ceny nabycia, zakupu, kosztu wytworzenia lub – jeśli występuje – wartości netto), nad jego ceną sprzedaży netto. Odpis ten obniża na dzień wyceny bilansowej wartość składnika aktywów i jednocześnie odnoszony jest na wynik finansowy. Z kolei z art. 34 ust. 5 uor wynika, że odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych – dokonane w związku z utratą ich wartości oraz wynikające z wyceny według cen sprzedaży netto zamiast według cen nabycia albo zakupu, albo kosztów wytworzenia – zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.**

Z tego zaś wynika, że spółka prawidłowo dokonuje odpisów aktualizujących zapasy, ujmując te odpisy jako pozostałe koszty operacyjne.

#### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395

**dr Gyöngyvér Takáts**

trener, nauczyciel akademicki, właścicielka biura rachunkowego

## 3 Ewidencja materiałów reklamowych

### PROBLEM

Czy spółka może zmienić zasady ewidencji materiałów reklamowych? Dotychczas wszystkie materiały reklamowe były wprowadzane na stan magazynu i przeksięgowywane w koszty na podstawie raportu wyprowadzenia z magazynu. Czy tę metodę można zmienić na ujmowanie w koszty wartości materiałów reklamowych w momencie zakupu?

## ■ RADA

Tak, istnieje możliwość zastosowania uproszczenia. Szczegóły w uzasadnieniu.

## ■ UZASADNIENIE

W omawianym przypadku uproszczenia można prowadzić na dwa sposoby.

### Wariant 1

Z ustawy o rachunkowości wynika, że jednostka może przyjąć uproszczenia w zakresie metody wyceny zapasów i może zastosować metodę wynikającą z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor, tj. zaliczyć wartość materiałów i towarów na dzień ich zakupu w koszty. Stosując tę metodę, ma jednocześnie obowiązek ustalania stanu tych składników i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu (czyli przeprowadzenia inwentaryzacji tych składników) nie później niż na dzień bilansowy. Takie ujęcie problemu oznacza, że:

- jednostka musi dokonać wyboru w ramach polityki rachunkowości w zakresie metody ewidencji materiałów i innych składników zapasów, ponieważ uor daje różne możliwości ewidencji,
- jeżeli jednostka w ramach polityki rachunkowości dokonała wyboru metody wynikającej z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor, wówczas konsekwencją jest konieczność przeprowadzenia inwentaryzacji i korygowania odpowiednio kosztów najpóźniej na dzień bilansowy (należy zaznaczyć, że w przypadku gdy spółka nie płaci zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych w formie uproszczonej, w celu prawidłowego ustalenia wysokości zaliczek taką inwentaryzację powinna przeprowadzić na koniec każdego miesiąca).

### Przykładowy zapis w polityce rachunkowości w tym zakresie:

*Spółka do wyceny materiałów reklamowych stosuje przepisy art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości, tj. dokonuje odpisywania w koszty wartości materiałów reklamowych na dzień ich zakupu. Na każdy dzień bilansowy przeprowadza remanent w celu ustalenia stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz dokonuje korekty kosztów o wartość tego stanu.*

### Wariant 2

Opisana w problemie grupa materiałów jest specyficzna. Kwestię ich wyceny na dzień bilansowy trzeba rozpatrywać przede wszystkim z punktu widzenia istotności: czy na dzień bilansowy materiały niewydane na cele reklamowe (stan magazynu) stanowią wartość istotną, czy też nie. W przypadku gdy wartość materiałów reklamowych na koniec roku jest nieistotna lub gdy ich wartość w całości przychodów/kosztów jest nieistotna, spółka w swojej polityce rachunkowości może przyjąć szczegółowe zasady polegające na tym, że materiałów reklamowych nie określa jako składników materiałów, ale przyjmuje je jako kategorię kosztów. Wówczas spółka nie ma obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji tych materiałów na koniec roku obrotowego, ponieważ są to koszty bieżące.

### Przykładowy zapis w polityce rachunkowości w tym zakresie:

*Spółka nie stosuje do materiałów reklamowych definicji materiałów, w związku z tym rezygnuje z ujmowania ich na koncie „Zapasy materiałowe”. Zakupy materiałów reklamowych na bieżąco odnoszone są w ciężar kosztów rodzajowych „Zakup i zużycie materiałów i energii”.*

## Zmiana polityki rachunkowości – zastosowanie

Zgodnie z KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”:

**KSR** *Jednostka może w uzasadnionych przypadkach odstąpić od ciągłości stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i zmienić je, dokonując retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, jeżeli uzna, iż jest to konieczne dla bardziej jasnego przedstawienia jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Nową zasadę stosuje się od pierwszego dnia roku obrotowego. Zależnie od decyzji kierownika jednostki jest to pierwszy dzień bieżącego lub następnego roku obrotowego.*

Zmianę każdego z następujących elementów składających się na przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości uznaje się za zmianę przyjętych zasad (polityki) rachunkowości:

- zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat bądź przepływów pieniężnych,
- metody wyceny aktywów i pasywów na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych i na dzień bilansowy,
- metody ustalania wyniku finansowego,
- sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym.

W przypadku wariantu 1 nie wystąpi żadna z tych sytuacji, ponieważ przejście na uproszczoną ewidencję materiałów reklamowych nie zmienia zasady wyceny tych materiałów. Na koniec roku obrotowego ustala się na podstawie spisu z natury stan zapasów, które będą odpowiednio ujęte w sprawozdaniu finansowym. Różnica w zasadzie polega na tym, że w ciągu roku nie dokonuje się ewidencji ruchu magazynowego.

W przypadku wariantu 2 z kolei mamy do czynienia ze zmianą: „zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat, bądź przepływów pieniężnych”, ponieważ materiały reklamowe są obecnie definiowane jako materiały. Zastosowanie wariantu 2 oznacza, że zmienia się określenie tych składników – będą one uznawane za koszty bieżące. W związku z tym jest to zmiana polityki rachunkowości, która wymaga retrospektywnego zastosowania.

Zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym spółka:

- odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je na mocy art. 8 ust. 2 ustawy jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią inne przepisy o rachunkowości,
- przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym,
- wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania.

W omawianym przypadku przy zmianie polityki rachunkowości na 1 stycznia 2018 r. spółka powinna przekształcić retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym za 2017 r., tj. pokazując bilans i rachunek zysków i strat tak, jakby materiały reklamowe były odpisywane w koszty.

## PODSTAWA PRAWNA:

- art. 8, art. 17 ust. 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395
- KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”

dr Gyöngyvér Takáts

trener, nauczyciel akademicki, właścicielka biura rachunkowego

## 4 Wyroby gotowe ewidencjonowane według stałych cen ewidencyjnych

W myśl zapisów ustawy o rachunkowości składniki rzeczowych aktywów obrotowych mogą być ujmowane w księgach rachunkowych na dzień nabycia lub wytworzenia w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich zakupu, nabycia albo kosztami wytworzenia. Możliwa jest zatem wycena wyrobów gotowych za pomocą stałych cen ewidencyjnych, przy odpowiednim monitorowaniu różnic pomiędzy tymi cenami a ceną rzeczywistą w wysokości kosztu wytworzenia.

Częstotliwość ustalania cen ewidencyjnych zależy od rozwiązań przyjętych w danej jednostce. Najczęściej są one ustalane raz do roku.

Transakcje przyjęcia wyrobów gotowych do magazynu są realizowane na bieżąco tyle razy w miesiącu, ile razy faktycznie takie zdarzenie miało miejsce.

Ceny ewidencyjne mogą być ustalane na poziomie:

- rzeczywistego kosztu wytworzenia z poprzedniego okresu,
- planowanych kosztów wytworzenia lub
- ceny sprzedaży netto (bez VAT).

Między cenami ewidencyjnymi a kosztami rzeczywistymi pojawiają się odchylenia od cen ewidencyjnych, które mogą występować jako odchylenia:

- debetowe – w przypadku gdy cena ewidencyjna jest niższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia – odchylenia zwiększają wartość wyrobów gotowych,
- kredytowe – w przypadku gdy cena ewidencyjna jest wyższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia – odchylenia zmniejszają wartość wyrobów.

Ewidencję rzeczywistych kosztów wytworzenia produktów, gdzie dokonuje się porównania tych kosztów z wartością produktów wyrażoną w cenach ewidencyjnych, prowadzi się na koncie zespołu 5 „Rozliczenie kosztów działalności”. Na tym koncie ustala się odchylenia od ceny ewidencyjnej, które przenosi się na konto zespołu 6 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.

### PRZYKŁAD 1

Jednostka wyprodukowała w danym okresie 2000 szt. wyrobów gotowych, których rzeczywisty koszt wytworzenia wyniósł 580 000 zł. Jednostka stosuje stałe ceny ewidencyjne ustalone na poziomie ceny sprzedaży netto, która wynosi 300 zł za 1 sztukę. Wartość wyrobów przyjętych z produkcji do magazynu według stałych cen ewidencyjnych wyniosła 600 000 zł (2000 szt. × 300 zł/szt. = 600 000 zł).

**Ewidencja księgową**

1. Przyjęcie wyrobów gotowych do magazynu w cenie ewidencyjnej – dokumentem PW:

**Wn** „Produkty gotowe” 600 000

**Ma** „Rozliczenie kosztów działalności” 600 000

2. Koszt wytworzenia wyrobów gotowych – dokumentem PK:

**Wn** „Rozliczenie kosztów działalności” 580 000

**Ma** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” 580 000

3. Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych – dokumentem PK:

600 000 zł – 580 000 zł = 20 000 zł

**Wn** „Rozliczenie kosztów działalności” 20 000

**Ma** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” 20 000

Produkty gotowe		Rozliczenie kosztów działalności	
1)	600 000	2)	580 000
		3)	20 000
			600 000
			(1
			(3
Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej		Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów	
Sp.)	580 000		20 000
	580 000		(2
			(3

**Zmiana stałych cen ewidencyjnych**

Wskazane jest weryfikowanie stałych cen ewidencyjnych i ich zmiana co najmniej na koniec każdego roku obrotowego, jeśli ich poziom różni się od bieżących kosztów wytworzenia. W przypadku występowania dużych rozbieżności między ceną ewidencyjną a ceną rzeczywistą zmiana cen ewidencyjnych może nastąpić również w ciągu roku obrotowego.

Zmiana cen ewidencyjnych wyrobów gotowych nie ma wpływu na przyjęte przez jednostkę do stosowania metody wyceny, gdyż wycena odbywa się cały czas według stałych cen ewidencyjnych. Nie następują więc w tym przypadku zmiany zasad (polityki) rachunkowości, których można dokonać ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji.

Zmianę ceny ewidencyjnej wyrobów gotowych ewidencjonuje się następująco:

- podwyższenie dotychczas stosowanych cen ewidencyjnych

**Wn** „Produkty gotowe”

**Ma** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

- obniżenie dotychczas stosowanych cen ewidencyjnych

**Wn** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

**Ma** „Produkty gotowe”.



**PRZYKŁAD 2**

Jednostka wycenia wyroby gotowe według stałych cen ewidencyjnych ustalonych na poziomie rzeczywistego kosztu wytworzenia z poprzedniego okresu – 300 zł/szt.

Wartość stanu wyrobów na początek okresu wynosiła 630 000 zł, tj.:

- wartość w cenie ewidencyjnej 600 000 zł ( $2000 \text{ szt.} \times 300 \text{ zł/szt.} = 600 000 \text{ zł}$ ),
- odchylenia od cen ewidencyjnych debetowe – 30 000 zł.

W styczniu 2018 r. jednostka przyjęła z produkcji do magazynu 1000 szt. wyrobów o wartości według ceny ewidencyjnej 300 000 zł ( $1000 \text{ szt.} \times 300 \text{ zł/szt.} = 300 000 \text{ zł}$ ).

Rzeczywisty koszt wytworzenia tych wyrobów wyniósł 340 000 zł ( $1000 \text{ szt.} \times 340 \text{ zł/szt.} = 340 000 \text{ zł}$ ).

Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów wyniosły 40 000 zł [ $1000 \text{ szt.} \times (340 \text{ zł/szt.} - 300 \text{ zł/szt.}) = 40 000 \text{ zł}$ ].

Koszt wytworzenia produktów gotowych wzrósł od stycznia 2018 r. w związku z ponoszeniem przez jednostkę wyższych kosztów materiałów, energii oraz wynagrodzeń pracowników produkcyjnych. Dlatego jednostka podjęła decyzję o podwyższeniu stałej ceny ewidencyjnej z 300 zł/szt. do 350 zł/szt.

Zatem wartość ewidencyjna zapasu wzrosła o 150 000 zł [ $(2000 \text{ szt.} + 1000 \text{ szt.}) \times (350 \text{ zł/szt.} - 300 \text{ zł/szt.}) = 150 000 \text{ zł}$ ].

Dla uproszczenia w styczniu 2018 r. nie wystąpiła sprzedaż wyrobów gotowych.

**Ewidencja księgową**

1. Przyjęcie wyrobów gotowych do magazynu w cenie ewidencyjnej – dokumentem PW:

<b>Wn</b> „Produkty gotowe”	300 000
<b>Ma</b> „Rozliczenie kosztów działalności”	300 000

2. Koszt wytworzenia wyrobów gotowych – dokumentem PK:

<b>Wn</b> „Rozliczenie kosztów działalności”	340 000
<b>Ma</b> „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”	340 000

3. Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych (kredytowe) – dokumentem PK:

340 000 zł – 300 000 zł = 40 000 zł

<b>Wn</b> „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”	40 000
<b>Ma</b> „Rozliczenie kosztów działalności”	40 000

4. Podwyższenie dotychczas stosowanych cen ewidencyjnych:

<b>Wn</b> „Produkty gotowe”	150 000
<b>Ma</b> „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”	150 000

	Produkty gotowe		Rozliczenie kosztów działalności	
Sp.)	600 000		2)	340 000
1)	300 000			300 000
4)	150 000			40 000
				(1)
				(3)

Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej				Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów			
Sp.)	340 000	340 000	(2)	Sp.)	30 000	150 000	(4)
				3)	40 000		

## Rozliczanie odchyleń od cen ewidencyjnych – w ciągu roku obrotowego

Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów ujęte na koncie „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” podlegają rozliczeniu.

Mogą być rozliczane:

- na bieżąco – w momencie każdej operacji rozchodu wyrobów gotowych lub
- na koniec okresu sprawozdawczego, np. na koniec miesiąca – za pomocą wskaźnika odchyleń przeciętnych, proporcjonalnie do wartości zapasu na koniec okresu sprawozdawczego i wartości rozchodu w tym okresie.

W praktyce jednostki najczęściej wybierają metodę proporcjonalnego rozliczania.

W celu przeprowadzenia tego rozliczenia ustala się procentowy wskaźnik odchyleń przeciętnych ( $W_{op}$ ) według następującego wzoru:

$$W_{op} = (O \times 100) : (Z_k + S + R_w)$$

gdzie:

$W_{op}$  – wskaźnik odchyleń przeciętnych,

$O$  – suma odchyleń od cen ewidencyjnych produktów do rozliczenia za dany okres sprawozdawczy wraz z ich stanem na początek tego okresu,

$Z_k$  – zapas produktów w cenach ewidencyjnych na koniec okresu sprawozdawczego,

$S$  – wartość sprzedanych produktów w cenach ewidencyjnych w ciągu okresu sprawozdawczego,

$R_w$  – rozchód produktów z tytułu dostaw wewnętrznych do własnych placówek handlowych.

Kwotę odchyleń przypadających na rozchód produktów sprzedanych ( $O_s$ ) lub przekazanych do własnych placówek handlowych ( $OR_w$ ) można ustalić, korzystając ze wzorów:

$$O_s = (S \times W_{op}) : 100 \text{ lub}$$

$$OR_w = (R_w \times W_{op}) : 100$$

Natomiast kwotę odchyleń przypadających na zapas produktów można ustalić, korzystając ze wzorów:

$$OR_k = (R_k \times W_{op}) : 100 \text{ lub}$$

$$OR_k = O - O_s - OR_w$$

**PRZYKŁAD 3**

Na początek okresu sprawozdawczego wartość zapasu wyrobów gotowych wynosiła 1 050 000 zł, natomiast konto odchyień wykazywało saldo kredytowe w kwocie 80 000 zł.

W okresie tym jednostka sprzedała wyroby gotowe o wartości 770 000 zł (2200 szt. x 350 zł/szt. = 770 000 zł).

Na koniec okresu sprawozdawczego wartość zapasu wyrobów gotowych wynosiła 280 000 zł (1 050 000 zł – 770 000 zł = 280 000 zł).

Ustalenie odchyień przypadających na sprzedane wyroby:

1. Suma odchyień przypadająca do rozliczenia (O) – saldo konta „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”: 80 000 zł.
2. Zapas wyrobów na koniec okresu sprawozdawczego (Zk) + wartość sprzedanych wyrobów (S): 280 000 zł + 770 000 zł = 1 050 000 zł.
3. Wskaźnik odchyień:  $(80\ 000\ \text{zł} \times 100) : 1\ 050\ 000\ \text{zł} = 7,619\%$ .
4. Odchylenia przypadające na sprzedane wyroby:  $770\ 000\ \text{zł} \times 7,619\% = 58\ 667\ \text{zł}$ .
5. Odchylenia przypadające na zapas wyrobów:  $280\ 000\ \text{zł} \times 7,619\% = 21\ 333\ \text{zł}$ .

**Ewidencja księgową**

1. Rozchód sprzedanych wyrobów gotowych, wartość według cen ewidencyjnych – dokumentem WZ:

**Wn** „Koszt własny sprzedanych produktów” 770 000

**Ma** „Produkty gotowe” 770 000

2. Rozliczenie odchyień kredytowych przypadających na sprzedane wyroby – dokumentem PK:

**Wn** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” 58 667

**Ma** „Koszt własny sprzedanych produktów” 58 667

Produkty gotowe		Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów					
Sp.)	1 050 000	770 000	(1	2)	58 667	80 000	(Sp.
		<b>Koszt własny sprzedanych produktów</b>					
	1)	770 000		58 667		2)	

**PODSTAWA PRAWNA:**

- art. 8 ust. 2, art. 34 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395

**Joanna Gawrońska**  
biegły rewident

## IV. SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA

### 1 Rachunkowość stowarzyszeń i fundacji w świetle rachunkowym i podatkowym

Stowarzyszenia i fundacje sporządzają za 2017 r. sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikiem nr 6 do ustawy o rachunkowości. Oznacza to dla nich konieczność dostosowania do nowych wymogów zasad (polityki) rachunkowości, w tym zakładowego planu kont.

Polityka rachunkowości stowarzyszeń i fundacji polega na odzwierciedleniu specyfiki działalności tych jednostek, tj. ich celem nie jest osiągnięcie zysku, ale realizacja zadań statutowych. Oznacza to, że prowadzą one przede wszystkim działalność statutową, a tylko w celu realizacji zadań statutowych mogą ewentualnie prowadzić działalność gospodarczą.

#### Stowarzyszenie

Stowarzyszenie jest dobrowolnym, samorządnym, trwałym zrzeszeniem o celach niezarobkowych. Samodzielnie określa swoje cele, programy działania i struktury organizacyjne oraz uchwała akty wewnętrzne dotyczące jego działalności, opierając ją na pracy społecznej swoich członków. Do prowadzenia swych spraw może także zatrudniać pracowników, w tym swoich członków. Zrzeszenie takie jest zatem grupą osób, które postanawiają wspólnie działać społecznie.

Typ stowarzyszenia zależy od osób je zakładających. Może to być:

- stowarzyszenie zarejestrowane, które podlega obowiązkowemu zarejestrowaniu w Krajowym Rejestrze Sądowym i otrzymuje osobowość prawną po wpisie do tego rejestru, lub
- stowarzyszenie zwykłe, które nie wymaga rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym i nie posiada osobowości prawnej.

Generalnie stowarzyszenia to zrzeszenia o celach niezarobkowych. Jednak w myśl zapisów ustawy stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą. Przy czym działalności gospodarczej nie może prowadzić stowarzyszenie zwykłe. Stowarzyszenie zwykłe uzyskuje środki na działalność ze składek członkowskich, darowizn, spadków, zapisów, dochodów z majątku stowarzyszenia oraz ofiarności publicznej.

#### Fundacja

Fundacja jest instytucją, której podstawą istnienia jest majątek przeznaczony przez jej założyciela na określony cel społeczny. Zgodnie z zapisami ustawy o fundacjach fundacja może być ustanowiona dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności takich jak:

- ochrona zdrowia,
- rozwój gospodarki i nauki,
- oświata i wychowanie,
- kultura i sztuka,
- opieka i pomoc społeczna,

- ochrona środowiska,
- opieka nad zabytkami.

Fundacje mogą ustanawiać osoby fizyczne niezależnie od ich obywatelstwa i miejsca zamieszkania bądź osoby prawne mające siedzibę w Polsce lub za granicą. Siedziba fundacji powinna znajdować się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W myśl zapisów ustawy o fundacjach fundacja podlega obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego i z chwilą wpisania do tego rejestru uzyskuje osobowość prawną.

Fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów. Jeżeli fundacja ma prowadzić działalność gospodarczą, wartość środków majątkowych fundacji przeznaczonych na tę działalność nie może być mniejsza niż 1000 zł. Podstawową aktywnością fundacji jest zatem działalność statutowa, a działalność gospodarcza służy jedynie pozyskiwaniu środków na działalność statutową.

Majątkiem fundacji jest fundusz założycielski (majątek początkowy) przeznaczony przez fundatora na utworzenie fundacji. Mogą to być zarówno pieniądze, jak i papiery wartościowe, ruchomości czy nieruchomości. Wysokość funduszu założycielskiego fundator określa w akcie notarialnym.

## Stowarzyszenia i fundacje jako organizacje pożytku publicznego (OPP)

W świetle zapisów ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w tej ustawie. Organizacjami pozarządowymi są m.in. stowarzyszenia i fundacje. Działalność pożytku publicznego generalnie nie jest działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna. Działalnością nieodpłatną pożytku publicznego jest działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4 tej ustawy, za które nie pobierają one wynagrodzenia.

Działalnością odpłatną pożytku publicznego jest natomiast:

- 1) działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 ww. ustawy, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4 tej ustawy, za które pobierają one wynagrodzenia;
- 2) sprzedaż wytworzonych towarów lub świadczenie usług w zakresie:
  - rehabilitacji społecznej i zawodowej osób niepełnosprawnych,
  - integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym;
- 3) sprzedaż przedmiotów darowizny.

Uzyskiwany przychód z działalności odpłatnej pożytku publicznego może być wykorzystywany wyłącznie do prowadzenia działalności pożytku publicznego.

Działalność pożytku publicznego może stanowić działalność gospodarczą. W myśl zapisów ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie działalność odpłatna or-

ganizacji pożytku publicznego stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli:

- 1) wynagrodzenie, które otrzymuje, jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności, lub
- 2) przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego, za okres ostatniego roku obrotowego, a w przypadku zatrudnienia trwającego krócej niż rok obrotowy – za okres tego zatrudnienia, przekracza 3-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

## Statut jako podstawowy dokument działalności

Stowarzyszenia i fundacje w swoim działaniu powinny kierować się zapisami statutu, w którym powinny być zdefiniowane jej „działania statutowe” oraz obszary, w jakich organizacja działa.

Oznacza to, że jeśli w statucie jest zapisane, iż organizacja prowadzi działania w zakresie sportu, to nie może podejmować działań w zakresie pomocy ofiarom katastrof, nawet jeśli pozyska osobę o takich kompetencjach. Także w przypadku gdy organizacja w statucie nie ma zapisów dotyczących możliwości pozyskiwania środków z działalności odpłatnej, nie może prowadzić takiej działalności. W statucie powinny być określone m.in. takie zagadnienia, jak: sposoby podejmowania decyzji, uszczegółowione kompetencje zarządu oraz określone obszary działań.

## Siedziba

Stowarzyszenia i fundacje nie muszą mieć lokalu w postaci dostępnego publicznie miejsca działalności, aby prowadzić działalność. Muszą jednak mieć siedzibę, którą określa się w statucie. W momencie ubiegania się organizacji o numer NIP zazwyczaj wymaga się od niej okazania dokumentu potwierdzającego prawo do użytkowania miejsca, w którym ma siedzibę i adres korespondencyjny. Tym dokumentem może być np. umowa najmu lokalu lub umowa użyczenia całości lub części mieszkania lub domu przez członka organizacji na jej działalność. W siedzibie przechowywane są dokumenty, tj. dokumenty księgowość, umowy, uchwały zarządu itp.

Niektóre samorządy wspierają działania organizacji pozarządowych, wynajmując im lokale po stawkach niższych niż komercyjne lub organizując konkursy, w których stosuje się kryterium „ważne dla dobra publicznego działania”, a nie „cena”. Zdarzają się także sytuacje użyczenia bezpłatnie, na określone projekty czy działania, miejsca w samorządowych instytucjach, takich jak świetlice, szkoły, domy kultury.

## Prowadzenie księgowości

Organizacje pozarządowe, nawet te utrzymujące się ze składek czy darowizn, są zobowiązane do prowadzenia księgowości. Efektem całorocznej pracy księgowości jest coroczne sprawozdanie finansowe. Księgowość prowadzi dokumentację i księgi rachunkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz wypełnia obowiązki sprawozdawcze wobec urzędu skarbowego i ZUS. Niektóre jednostki przygotowują ponadto części finansowe sprawozdań z realizacji projektów oraz dbają o zapewnienie płynności finansowej i ana-

lizują finansową kondycję organizacji. W małej fundacji czy stowarzyszeniu za rachunkowość i finanse całej organizacji zazwyczaj odpowiada jedno osoba, gdyż nie jest możliwe utrzymanie więcej osób.

Księgowość może być prowadzona przez osobę zatrudnioną do prowadzenia księgowości albo na zasadzie wolontariatu. Prowadzenie księgowości może też być zlecone biurowi rachunkowemu.

## Polityka rachunkowości

Stowarzyszenia i fundacje, w myśl zapisów ustawy o rachunkowości, mają obowiązek opracowania polityki rachunkowości, czyli wewnętrznych zasad rachunkowości, według których prowadzone są księgi rachunkowe. Polityka rachunkowości powinna zostać przyjęta uchwałą przez odpowiedni organ (zarząd lub walne zebranie).

Polityka rachunkowości powinna zawierać m.in.:

- określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
- metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym:
  - sposób ewidencji kosztów,
  - zasady podziału kosztów,
  - wybór wariantu rachunku zysków i strat,
  - wybór metody ewidencji rzeczowych składników majątku obrotowego,
  - określenie zasady wyceny rozchodu zapasów, określenie terminów i częstotliwości inwentaryzacji,
  - określenie zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych;
- opis systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Opracowując zasady (politykę) rachunkowości stowarzyszeń i fundacji, należy zwrócić uwagę na specyfikę działalności organizacji z podziałem na poszczególne typy działalności. W ewidencji księgowej należy tak wyodrębnić konta, aby można było określić przychody, koszty i wyniki z każdej z poniżej wymienionych działalności:

- statutowa nieodpłatna działalność pożytku publicznego,
- statutowa odpłatna działalność pożytku publicznego,
- pozostała działalność statutowa,
- działalność gospodarcza.

Ważnym dokumentem w organizacji jest również dokumentacja obiegu dokumentów opisująca m.in. osoby uprawnione do wystawiania rachunków, podpisywania umów, stwierdzania prawidłowości poniesionych kosztów itd.

## Sprawozdanie finansowe

Rok obrotowy większości organizacji pokrywa się z rokiem kalendarzowym, dlatego termin przygotowania sprawozdania finansowego przypada na 31 marca, czyli 3 miesiące po zakończeniu roku. Następnie organizacja ma 3 miesiące na przyjęcie sprawozdania przez określone w statucie władze, np. zarząd lub walne zebranie członków, tj. do 30 czerwca.

W ciągu 10 dni sprawozdanie finansowe trzeba przesłać do urzędu skarbowego. Ostatecznym terminem na wysłanie sprawozdania do US jest zatem 10 lipca. Do sprawozdania dołącza się uchwałą np. zarządu zatwierdzającą sprawozdanie oraz ewentualnie uchwałą



o podziale zysku netto i przeznaczeniu go na cele statutowe wraz z opinią audytora (jeśli wymóg ten dotyczy organizacji).

Organizacje, które prowadzą działalność gospodarczą, muszą ponadto złożyć sprawozdanie finansowe do Krajowego Rejestru Sądowego w ciągu 15 dni od daty zatwierdzenia sprawozdania, czyli najpóźniej 15 lipca. Do sprawozdania dołącza się uchwałę np. zarządu zatwierdzającą sprawozdanie oraz ewentualnie uchwałę o podziale zysku netto i przeznaczeniu go na cele statutowe oraz opinią audytora (jeśli wymóg ten dotyczy organizacji). Ponadto organizacje mające status organizacji pożytku publicznego mają obowiązek umieszczenia sprawozdania w ministerialnej internetowej bazie sprawozdań do 15 lipca.

## Sprawozdania z działalności – sprawozdanie merytoryczne

Stowarzyszenia nie mają obowiązku sporządzania sprawozdania merytorycznego. Warto je jednak sporządzić, ponieważ jest ono często wymaganym dokumentem, np. podczas starania się o dotacje. Obowiązek sporządzania sprawozdania merytorycznego mają natomiast fundacje, które muszą przesłać roczne sprawozdanie merytoryczne właściwemu ministrowi, np. organizacje kulturalne Ministrowi Kultury, do końca następnego roku za rok poprzedni. Sprawozdanie sporządza się według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji.

Sprawozdania merytoryczne są także, obok sprawozdań finansowych, częścią obowiązkowych sprawozdań sporządzanych przez stowarzyszenia i fundacje, mające status organizacji pożytku publicznego. Sprawozdania te są umieszczane w ministerialnej bazie internetowej w terminie do 15 lipca. Są one sporządzane według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 12 lutego 2013 r. w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego.

## Pozostałe sprawozdania

W ramach realizacji projektu (zadania publicznego) ostatnim etapem działania jest sporządzenie sprawozdania. Jest ono sporządzane, w przypadku rozliczania dotacji z pieniędzy publicznych, według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej. Ponadto także ustawa o statystyce publicznej narzuca na stowarzyszenia i fundacje obowiązek sprawozdawczy.

## Audyt

Audyt, czyli badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta, dotyczy organizacji prowadzących działalność gospodarczą i spełniających przynajmniej dwa z trzech warunków:

- zatrudnienie w organizacji, w przeliczeniu na pełne etaty, wyniosło co najmniej 50 osób,
- suma aktywów w bilansie na koniec roku wynosi co najmniej 2,5 mln euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych w roku wyniosły co najmniej 5 mln euro.

Ponadto audyt muszą sporządzić organizacje mające status pożytku publicznego, które spełniają łącznie wszystkie trzy warunki:

- realizują zadania publiczne zlecone – jako powierzone do wykonania lub do wspierania zadania publicznego,
- otrzymały w roku łączną kwotę dotacji na realizację tych zadań określonych w wysokości co najmniej 50 tys. zł,
- osiągnęły w roku przychody w wysokości co najmniej 3 mln zł.

Opinię z badania należy dołączyć do sprawozdań składanych do urzędu skarbowego czy KRS.

## Podatki

W praktyce większość stowarzyszeń i fundacji nie płaci podatku dochodowego. Nie oznacza to jednak, że organizacje te są automatycznie zwolnione z uiszczania tego podatku. Wolne od podatku dochodowego są dochody organizacji, których celem statutowym jest: działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrywania wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego. Istnieje jednak kilka okoliczności, które należy sprawdzić, zanim uzna się, że organizacja jest zwolniona z płacenia tego podatku.

Ponadto stowarzyszenia i fundacje, które zatrudniają pracowników na etat, kontrakt, zlecenie lub umowę o dzieło, zobowiązane są do potrącania i odprowadzania do urzędu skarbowego podatku dochodowego od osób fizycznych. Z zatrudnieniem osób wiąże się także obowiązek odprowadzania składek ZUS. Z podatku VAT obowiązane są rozliczać się organizacje będące podatnikami VAT.

Jednostki wynajmujące lokale mogą opłacać podatek od nieruchomości, jeśli tak jest zapisane w umowie najmu.

Stowarzyszenia i fundacje mogą także być płatnikami podatków związanych np. z pożyczkami, które również dotyczą organizacji pozarządowych.

## Kontrole i nadzór

Do kontroli działalności organizacji, czyli sprawdzenia, czy stowarzyszenie lub fundacja działa zgodnie z prawem, upoważniony jest sponsor lub urząd, który przyznał dotację, w zakresie działań objętych dotacją. Ponadto w stowarzyszeniu lub fundacji kontrolę mogą przeprowadzić m.in.:

- urząd skarbowy w zakresie wywiązywania się z prawidłowości naliczania i zapłaty podatków,
- regionalne izby obrachunkowe, NIK w zakresie wydatkowania pieniędzy publicznych – poprawnego realizowania dotacji,
- Państwowa Inspekcja Pracy w zakresie warunków pracy i zatrudnienia, także w przypadku „zatrudnienia” wolontariuszy.

Nadzór jest pojęciem szerszym niż kontrola. Podmiot sprawujący nadzór może nie tylko przeprowadzić kontrolę, ale i dokonać ingerencji w działania stowarzyszenia lub fundacji. W stowarzyszeniach i fundacjach nadzór przeprowadzany jest przez organy administracji publicznej i sąd. Fundacje są nadzorowane przez ministra wskazanego w statucie fundacji, a stowarzyszenia – przez starostę lub prezydenta miasta na prawie powiatu. Nadzorem objęta jest działalność organizacji pod względem legalności, tj. zgodności z prawem i sta-

tutem. Nie powinien on jednak dotyczyć celowości bądź rzetelności czy gospodarności wykonywanych działań.

Organizacje mające status organizacji pożytku publicznego podlegają dodatkowemu nadzorowi sprawowanemu przez Ministra Pracy i Polityki Społecznej w zakresie prawidłowości korzystania ze szczególnych uprawnień przyznanych organizacjom pożytku publicznego.

## Sprawozdanie finansowe

Ustawa z 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości wprowadziła nowy zakres informacyjny sprawozdania finansowego określony w załączniku nr 6 dla jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z wyjątkiem spółek kapitałowych, oraz jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 2 tej ustawy.

Sprawozdanie finansowe według załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, będą zatem sporządzały:

- 1) prowadzące działalność pożytku publicznego organizacje pozarządowe, którymi są osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia:
  - a) niebędące jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych lub przedsiębiorstwami, instytutami badawczymi i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi,
  - b) niedziałające w celu osiągnięcia zysku,
- 2) prowadzące działalność pożytku publicznego:
  - a) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego (zwane organizacjami kościelnymi),
  - b) stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego (zwane stowarzyszeniami jst).

Wymienione jednostki, w świetle aktualnych przepisów, nie mogą przyjąć statusu jednostki mikro czy jednostki małej. Oznacza to, że nie mogą sporządzać sprawozdania finansowego według załącznika nr 4 (przewidzianego dla jednostek mikro) czy załącznika nr 5 (przewidzianego dla jednostek małych).

Jednostki te mogą natomiast sporządzać sprawozdanie finansowe, tj. bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową, w pełnym zakresie, tj. według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Decyzję w tej sprawie podejmuje kierownik jednostki.

## Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów

Warto zwrócić uwagę, że jednostki, o których mowa w art. 10a ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tj. organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, mogą prowadzić zamiast ksiąg rachunkowych uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów, według zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z 18 grudnia 2015 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewiden-

cji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego. Ewidencja ta swoim charakterem jest zbliżona do podatkowej księgi przychodów i rozchodów i nie wymaga sporządzania sprawozdania finansowego.

Z powyższego uproszczenia, tj. prowadzenia ewidencji przychodów i kosztów, mogą skorzystać jednostki, które:

- 1) działają w sferze zadań publicznych określonych w art. 4 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie;
- 2) nie prowadzą działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej;
- 3) nie posiadają statusu organizacji pożytku publicznego;
- 4) osiągają przychody wyłącznie z:
  - a) działalności nieodpłatnej pożytku publicznego z tytułu składek członkowskich, darowizn, zapisów, spadków, dotacji, subwencji, przychodów pochodzących z ofiarności publicznej,
  - b) działalności odpłatnej pożytku publicznego z tytułu sprzedaży towarów i usług,
  - c) tytułu sprzedaży, najmu lub dzierżawy składników majątkowych,
  - d) tytułu odsetek od środków pieniężnych na rachunkach rozliczeniowych lub rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, prowadzonych w związku z wykonywaną działalnością, w tym także odsetek od lokat terminowych oraz innych form oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, tworzonych na tych rachunkach;
- 5) w roku poprzedzającym rok wyboru prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów osiągnęły przychody wyłącznie z tytułów, o których mowa w ww. pkt 4, w wysokości nieprzekraczającej 100 000 zł (limit przychodów nie ma zastosowania do roku, w którym jednostka rozpoczęła działalność).

Decyzję w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez daną organizację musi podjąć jej organ zatwierdzający w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Zatem najmniejsze organizacje pozarządowe i stowarzyszenia jst, spełniające ww. kryteria, mogą podjąć decyzję o prowadzeniu ewidencji podatkowej przychodów i kosztów. W związku z tym mogą nie prowadzić ksiąg rachunkowych i nie sporządzać sprawozdania finansowego.

Podjęcie takiej decyzji wiąże się z obowiązkiem zawiadomienia o wyborze prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym w terminie:

- 1) do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, w którym jednostka rozpoczyna prowadzenie tej ewidencji,
- 2) 30 dni od dnia rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji – w przypadku jednostek rozpoczynających działalność.

## Księgi rachunkowe organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego

Organizacje prowadzące działalność pożytku publicznego, z wyjątkiem tych, które wybrały do stosowania uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów, prowadzą księgi rachunkowe zgodnie z postanowieniami ustawy o rachunkowości i sporządzają sprawozdanie finansowe. Księgi rachunkowe ww. organizacji powinny być prowadzone według zasad ogólnych, ponieważ ustawa o rachunkowości nie przewiduje dla tej grupy jednostek szczególnych uproszczeń.

Zatem organizacje te:

- mają obowiązek stosować zasadę ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- mogą dokonywać wyceny aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia,
- ustalają wynik finansowy według zasad ogólnych i nie mogą ustalać różnicy między przychodami i kosztami i odnosić jej odpowiednio na przychody lub koszty w następnym roku obrotowym.

Jednak w związku ze specyfiką prowadzonej działalności organizacje te powinny dostosować prowadzenie swoich ksiąg rachunkowych, w tym zakładowy plan kont oraz zasady grupowania i ujmowania operacji gospodarczych, do wymogów sprawozdawczych określonych w załączniku nr 6 do ustawy o rachunkowości.

## Sprawozdanie finansowe według załącznika nr 6

Sprawozdanie finansowe sporządzane według załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości składa się z:

- 1) wprowadzenia – zakres podobny do wymaganego w przypadku załącznika nr 1,
- 2) bilansu,
- 3) rachunku zysków i strat sporządzanego tylko według wariantu kalkulacyjnego,
- 4) informacji dodatkowej – obejmującej tylko 8 wybranych pozycji.

Sprawozdanie to jest oparte na załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości, jednak poszczególne pozycje są zagregowane lub dostosowane do specyfiki działalności prowadzonej przez organizacje pozarządowe.

Sprawozdanie to nie zawiera zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Specyfika działalności pożytku publicznego została odzwierciedlona w sprawozdawczości finansowej przede wszystkim w przychodach oraz kosztach działalności podstawowej, tj. w częściach A, B oraz D i E rachunku zysków i strat.

W związku z tym, że ustawodawca przewidział wyłącznie wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat, celowe jest prowadzenie ewidencji kosztów za pomocą kont zespołu 5 lub kont zespołu 4 i 5.

Przychody prezentuje się jako:

- 1) przychody działalności statutowej – w podziale na przychody z nieodpłatnej działalności pożytku publicznego, przychody z odpłatnej działalności pożytku publicznego oraz przychody z pozostałej działalności statutowej,

2) przychody z działalności gospodarczej, bez wymaganego uszczegółowienia tej pozycji.

Koszty prezentuje się jako:

- 1) koszty działalności statutowej – w podziale na koszty nieodpłatnej działalności pożytku publicznego, koszty odpłatnej działalności pożytku publicznego oraz koszty pozostałej działalności statutowej,
- 2) koszty działalności gospodarczej, bez wymaganego uszczegółowienia tej pozycji.

Koszty ogólnego zarządu, pozostałe przychody i koszty operacyjne oraz przychody i koszty finansowe są klasyfikowane i prezentowane według zasad ogólnych.

## Wyodrębnienie przychodów i kosztów działalności pożytku publicznego w księgach rachunkowych

Działalność pożytku publicznego, co do zasady, nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, ale może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna. Działalnością nieodpłatną pożytku publicznego jest działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i takie podmioty, jak organizacje kościelne i stowarzyszenia jst, w sferze zadań publicznych, za które nie pobierają wynagrodzenia. Przychód z działalności odpłatnej pożytku publicznego służy wyłącznie prowadzeniu działalności pożytku publicznego. Nie można prowadzić odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności.

Prowadzenie przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 pkt 2–4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (w tym stowarzyszenia jst):

- 1) nieodpłatnej działalności pożytku publicznego,
- 2) odpłatnej działalności pożytku publicznego lub
- 3) działalności gospodarczej

wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości.

Jak już wspomniano, w księgach rachunkowych konieczne jest takie prowadzenie kont przychodów i kosztów, aby możliwe było wydzielenie przychodów, kosztów i wyników każdej z rodzajów prowadzonej działalności. Takie wyodrębnienie i określenie kont jest również niezbędne w celu prawidłowej prezentacji przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat sporządzanym według załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości.

Organizacja powinna więc, w swoich zasadach (polityce) rachunkowości określić dla każdego z rodzajów działalności konta księgi głównej, konta pomocnicze, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej.

## Przychody stowarzyszeń i fundacji

Źródła przychodów uzyskiwanych przez stowarzyszenia i fundacje to:

- 1) składki członkowskie (dot. stowarzyszeń):
  - ich wysokość, terminowość, obowiązkowość określa statut,

- wyróżnia się składki: obowiązkowe, dobrowolne,
  - księgowanie składek odbywa się w sposób kasowy,
  - sankcją karną za brak uiszczenia składek może być wykreślenie z listy członków; nie ma możliwości naliczania odsetek lub dochodzenia zapłaty składek na drodze prawnej;
- 2) dotacje i subwencje – są zazwyczaj największą częścią przychodów organizacji pożytku publicznego:
- środki z dotacji są przeznaczone na wykonanie konkretnego zadania (projektu),
  - środki muszą być ściśle określone przez udzielającego dotacji, zgodnie z umową o dotację,
  - subwencje – przyjmuje się, że są to bezzwrotne środki przekazywane najczęściej przez państwo w celu wsparcia działalności, które nie mają ścisłego powiązania z konkretnym projektem,
  - zarówno dotacje, jak i subwencje księgowane są w momencie otrzymania;
- 3) darowizny – są to umowy, gdzie darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku (art. 888 § 1 k.c.) – są przychodem w momencie otrzymania;
- 4) zbiórki publiczne – są regulowane przez ustawę z 14 marca 2014 r. o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych – polegają na zbieraniu ofiar w gotówce lub w naturze w miejscu publicznym, na określony, zgodny z prawem cel pozostający w sferze zadań publicznych, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz na cele religijne.

Ewidencję przychodów określonych statutem można prowadzić za pomocą konta zespołu 7 – „Przychody z działalności statutowej”. Ewidencja szczegółowa do tego konta powinna umożliwić ustalenie wielkości przychodu dla każdego rodzaju działalności.

Przykładowa ewidencja operacji gospodarczych na kontach przychodów działalności podstawowej danej organizacji:

- 1) przychody z działalności statutowej – konto syntetyczne oraz konta analityczne, tj.:
- a) przychody z nieodpłatnej działalności pożytku publicznego – otrzymane darowizny rzeczowe, dotacje niezwiązane ze środkami trwałymi – jeżeli dotyczą działalności nieodpłatnej pożytku publicznego,
  - b) przychody z odpłatnej działalności pożytku publicznego – otrzymane darowizny rzeczowe, dotacje niezwiązane ze środkami trwałymi – jeżeli dotyczą działalności odpłatnej pożytku publicznego,
  - c) przychody z pozostałej działalności statutowej – składki członkowskie w stowarzyszeniu;
- 2) przychody z działalności gospodarczej – konto syntetyczne.

Operacje gospodarcze wpływające na zwiększenie przychodów z działalności statutowej stowarzyszenia lub fundacji można ująć następującymi zapisami:

1. Środki pieniężne pochodzące ze zbiorów oraz dotacje otrzymane na realizację zadań bieżących:

**Wn** „Rachunek bieżący”

**Ma** „Przychody z działalności statutowej”

– w analityce: nieodpłatna działalność, np. dotacje



2. Środki pieniężne pochodzące od osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek oraz darowizny w postaci rzeczowej (zaliczane następnie do aktywów):

**Wn** „Kasa” lub „Rachunek bieżący”, „Materiały” lub „Towary”

**Ma** „Przychody z działalności statutowej”

– w analityce: nieodpłatna działalność, np. przychody pochodzące z ofiarności publicznej.

## Koszty stowarzyszeń i fundacji

Przykładowa ewidencja operacji gospodarczych na kontach kosztów działalności podstawowej danej organizacji:

- 1) koszty działalności statutowej – konto syntetyczne zespołu 5 oraz konta analityczne, tj.:
  - a) koszty nieodpłatnej działalności pożytku publicznego,
  - b) koszty odpłatnej działalności pożytku publicznego,
  - c) koszty pozostałej działalności statutowej;
- 2) koszty działalności gospodarczej – konto syntetyczne zespołu 5.

Pozostałe przychody i koszty w rachunku zysków i strat obejmują:

- koszty ogólnego zarządu – koszty zarządzania jednostką jako całością – konto zespołu 5,
- pozostałe przychody i koszty operacyjne – konta zespołu 7,
- przychody i koszty finansowe – konta zespołu 7,
- podatek dochodowy – konto zespołu 8.

Koszty statutowe stowarzyszenia mogą być ewidencjonowane następująco:

1. Bieżące księgowanie wszystkich poniesionych kosztów podstawowej działalności, na podstawie dokumentów źródłowych, na odpowiednie konta zespołu 4:

**Wn** „Amortyzacja”

„Zużycie materiałów i energii”

„Wynagrodzenia”

„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

**Ma** konto zespołu 0, 1, 2, 3

2. Przeniesienie kosztów na konta zespołu 5:

- a) koszty statutowe:

**Wn** „Koszty realizacji zadań statutowych”

**Ma** „Rozliczenie kosztów”

- b) koszty administracyjne (koszty ogólnego zarządu):

**Wn** „Koszty administracyjne”

**Ma** „Rozliczenie kosztów”

W rachunku zysków i strat organizacje wykazują następujące wyniki cząstkowe:

- 1) zysk (stratę) z działalności statutowej – pozycja C,

- 2) zysk (stratę) z działalności gospodarczej – pozycja F,
- 3) zysk (stratę) z działalności operacyjnej – pozycja H,
- 4) zysk (stratę) brutto – pozycja M,
- 5) zysk (stratę) netto – pozycja O.

**PRZYKŁAD**

Stowarzyszenie będące organizacją pożytku publicznego (OPP) prowadzi obozy rehabilitacyjne i m.in. pobiera na nie wpłaty od rodzin. Jest to więc działalność odpłatna. Jednocześnie stowarzyszenie zatrudnia osoby, których wynagrodzenia nie przekraczają limitu określonego w ustawie (nie przekracza 1,5-krotność przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w sektorze przedsiębiorstw za rok poprzedni). Działalność odpłatna nie staje się więc działalnością gospodarczą.

Stowarzyszenie korzysta z możliwości zwolnienia z CIT osiągniętego dochodu, także z działalności odpłatnej, ponieważ osiągnięty dochód przeznacza na cele statutowe.

Na dzień 31 grudnia 2017 r. stowarzyszenie posiada następujące salda kont:

Nr konta	Nazwa konta	Saldo WN	Saldo MA
1	2	3	4
010	Środki trwałe	10 000	
020	Wartości niematerialne i prawne	2 000	
070	Umorzenie środków trwałych		4 500
075	Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych		800
100	Kasa	1 200	
130	Środki pieniężne na rachunkach bankowych	2 000	
201	Należności krótkoterminowe z tyt. dostaw i usług	1 800	
202	Zobowiązania krótkoterminowe z tyt. dostaw i usług		2 800
229	Zobowiązania publicznoprawne		500
231	Zobowiązania wobec pracowników		1 000
310	Zapasy materiałów	300	
501	Koszty nieodpłatnej działalności pożytku publicznego	13 500	
502	Koszty odpłatnej działalności pożytku publicznego	3 000	
503	Koszty pozostałej działalności statutowej	1 200	
550	Koszty ogólnego zarządu	1 970	
650	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe czynne	600	
701	Przychody z nieodpłatnej działalności pożytku publicznego		14 000
702	Przychody z odpłatnej działalności pożytku publicznego		4 400
703	Przychody z pozostałej działalności statutowej		1 500
750	Przychody finansowe		50
755	Koszty finansowe	90	

1	2	3	4
760	Pozostałe przychody operacyjne		100
765	Pozostałe koszty operacyjne	90	
801	Fundusz statutowy		7 000
802	Fundusz zapasowy		1 100
	Suma sald	37 750	37 750

Stowarzyszenie „RADOŚĆ”

Warszawa

### RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT sporządzony na dzień 31.12.2017 r.

na podstawie załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości (wariant kalkulacyjny)

Poz.	Wyszczególnienie	Kwota za rok poprzedni 2016	Kwota za rok obrotowy 2017
1	2	3	4
A.	Przychody z działalności statutowej	16 200	19 900
I	Przychody z nieodpłatnej działalności pożytku publicznego	12 000	14 000
II	Przychody z odpłatnej działalności pożytku publicznego	3 200	4 400
III	Przychody z pozostałej działalności statutowej	1 000	1 500
B.	Koszty działalności statutowej	14 700	17 700
I	Koszty nieodpłatnej działalności pożytku publicznego	11 500	13 500
II	Koszty odpłatnej działalności pożytku publicznego	2 500	3 000
III	Koszty pozostałej działalności statutowej	700	1 200
C.	Zysk (strata) z działalności statutowej (A – B)	1 500	2 200
D.	Przychody z działalności gospodarczej	–	–
E.	Koszty działalności gospodarczej	–	–
F.	Zysk (strata) z działalności gospodarczej (D – E)	–	–
G.	Koszty ogólnego zarządu	1 420	1 970
H.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C + F – G)	80	230
I.	Pozostałe przychody operacyjne	80	100
J.	Pozostałe koszty operacyjne	70	90
K.	Przychody finansowe	40	50

1	2	3	4
L.	Koszty finansowe	30	90
M.	Zysk (strata) brutto (H + I – J + K – L)	100	200
N.	Podatek dochodowy	–	–
O.	Zysk (strata) netto (M – N)	100	200

Zarząd Jednostki

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

Stowarzyszenie „RADOŚĆ”  
Warszawa

### BILANS sporządzony na dzień 31.12.2017 r.

na podstawie załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości

#### AKTYWA

Wyszczególnienie aktywów	Stan aktywów na dzień:	
	31.12.2016	31.12.2017
	2	3
A. AKTYWA TRWAŁE	6 000	6 700
I. Wartości niematerialne i prawne	1 000	1 200
II. Rzeczowe aktywa trwałe	5 000	5 500
III. Należności długoterminowe		
IV. Inwestycje długoterminowe		
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe		
B. AKTYWA OBROTOWE	5 700	5 900
I. Zapasy	200	300
II. Należności krótkoterminowe	2 000	1 800
III. Inwestycje krótkoterminowe	3 000	3 200
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	500	600
C. Należne wpłaty na fundusz statutowy		
Aktywa razem	11 700	12 600

## PASywa

Wyszczególnienie pasywów	Stan pasywów na dzień:	
	31.12.2016	31.12.2017
	2	3
1		
A. FUNDUSZ WŁASNY	8 100	8 300
I. Fundusz statutowy	7 000	7 000
II. Pozostałe fundusze	1 000	1 100
III. Zysk (strata) z lat ubiegłych		
IV. Zysk (strata) netto	100	200
B. ZOBOWIĄZANIA I REZERWY NA ZOBOWIĄZANIA	3 600	4 300
I. Rezerwy na zobowiązania		
II. Zobowiązania długoterminowe		
III. Zobowiązania krótkoterminowe	3 600	4 300
IV. Rozliczenia międzyokresowe		
Pasywa razem	11 700	12 600

Zarząd Jednostki

.....  
 (miejsce i data sporządzenia)

Organizacje prowadzące działalność pożytku publicznego przy sporządzaniu sprawozdań finansowych mogą korzystać z uproszczeń przewidzianych w art. 50 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załączniku nr 6 do ustawy o rachunkowości, w zależności od potrzeb danej organizacji. Regulacja ta przewiduje również, że pewne pozycje sprawozdania finansowego mogą być pomijane, jeżeli nie wystąpiły one zarówno w roku obrotowym, jak i w roku poprzedzającym rok obrotowy.

## Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego według załącznika nr 6 do ustawy obejmuje w szczególności:

- 1) nazwę, siedzibę i adres oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji,
- 2) wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony,
- 3) wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym,
- 4) wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności,

- 5) omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

## Informacja dodatkowa

Informacja dodatkowa według załącznika nr 6 do ustawy powinna zawierać nieobjęte bilansem oraz rachunkiem zysków i strat informacje i wyjaśnienia niezbędne do oceny gospodarki finansowej jednostki, a w szczególności:

- 1) informacje o wszelkich zobowiązaniach finansowych, w tym z tytułu dłużnych instrumentów finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieuwzględnionych w bilansie, ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo,
- 2) informacje o kwotach zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących, ze wskazaniem oprocentowania, głównych warunków oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii,
- 3) uzupełniające dane o aktywach i pasywach,
- 4) informacje o strukturze zrealizowanych przychodów ze wskazaniem ich źródeł, w tym w szczególności informacje o przychodach wyodrębnionych zgodnie z przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz informacje o przychodach z tytułu składek członkowskich i dotacji pochodzących ze środków publicznych,
- 5) informacje o strukturze poniesionych kosztów,
- 6) dane o źródłach zwiększenia i sposobie wykorzystania funduszu statutowego,
- 7) dane na temat uzyskanych przychodów i poniesionych kosztów z tytułu 1% podatku dochodowego od osób fizycznych oraz sposobu wydatkowania środków pochodzących z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych (jeżeli jednostka posiada status organizacji pożytku publicznego),
- 8) inne informacje niż wymienione w pkt 1–7, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki, w tym dodatkowe informacje i objaśnienia wymienione w załączniku nr 1 do ustawy, o ile mają zastosowanie do jednostki.

## Zeznanie podatkowe

Stowarzyszenia mają obowiązek złożyć roczne zeznanie podatkowe CIT-8. Pierwszym krokiem przy sporządzaniu zeznania powinno być określenie kwot przychodów osiągniętych w danym roku podatkowym.

W przypadku stowarzyszeń podlegających rejestracji w KRS katalog możliwych źródeł przychodów może obejmować m.in.:

- składki członkowskie,
- otrzymane darowizny, dotacje, subwencje,
- przychody z prowadzonej działalności gospodarczej czy przychody (dochody) z udziału w zyskach innych osób prawnych.

Stowarzyszenia zwykle mogą utrzymywać się wyłącznie ze składek uzyskanych od ich członków. Z reguły całość dochodów osiąganych przez stowarzyszenie jest przekazywana na jego cele statutowe, dlatego najczęściej dochód stowarzyszenia podlega zwolnieniu od opodatkowania CIT.

Kwotę dochodu przeznaczonego na cele statutowe i podlegającą zwolnieniu stowarzyszenia powinny wykazać:

- w zeznaniu CIT-8 – gdzie wykazuje się przychody stowarzyszenia i koszty poniesione w ramach jego działania oraz dochód stanowiący nadwyżkę wykazanych przychodów nad kosztami,
- w deklaracji CIT-8/O będącej załącznikiem do zeznania CIT-8 – gdzie wykazuje się kwotę dochodu jako podlegającą zwolnieniu od opodatkowania, która następnie jest przenoszona do formularza CIT-8.

Jeśli stowarzyszenie nie przekazuje uzyskanych przychodów na cele statutowe lub przekazuje je tylko w części, to od części przychodów przekazywanych na cele inne niż statutowe należy obliczyć podatek dochodowy od osób prawnych. Wiąże się to również z obowiązkiem wpłacania miesięcznych zaliczek.

Stowarzyszenia mogą być zobligowane także do składania deklaracji CIT-D w zakresie otrzymanych lub udzielanych darowizn. Wykazaniu w załączniku CIT-D podlegają w szczególności darowizny otrzymane przez stowarzyszenia rejestrowane w KRS, jeśli darowizny pochodziły od osób prawnych i jednorazowa kwota darowizny przekroczyła 15 000 zł lub suma wszystkich darowizn otrzymanych w roku podatkowym od jednego darczyńcy przekroczyła 35 000 zł.

Jednocześnie stowarzyszenia powinny wykazać w załączniku CIT-D wszystkie udzielone darowizny, jeśli dokonają stosownych odliczeń z tytułu tych darowizn.

## Zwolnienia z podatku dochodowego

Ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych może korzystać organizacja, której działalność (określona w jej celach w statucie) ma zakres przewidziany ustawą o CIT (podatku dochodowym od osób prawnych). Przewiduje ona zamknięty katalog działalności, z której dochody fundacji czy stowarzyszenia będą zwolnione od podatku, pod warunkiem że ich cele statutowe będą mieściły się w celach wymienionych w ustawie.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT wolne od podatku dochodowego są dochody podmiotów, których celem statutowym jest działalność:

- 1) naukowa,
- 2) naukowo-techniczna,
- 3) oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów,
- 4) kulturalna,
- 5) w zakresie kultury fizycznej i sportu,
- 6) w zakresie ochrony środowiska,
- 7) polegająca na wspieraniu inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrywania wsi w wodę,
- 8) w zakresie dobroczynności,
- 9) w zakresie ochrony zdrowia i pomocy społecznej,
- 10) w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz
- 11) w zakresie kultu religijnego.



NSA w wyroku o sygn. akt III SA 3422/01 przedstawił, że tylko wtedy, gdy cele statutowe ściśle odpowiadają sformułowaniu zawartym w przepisie o zwolnieniu od podatku, możliwe jest skorzystanie z tego zwolnienia. NSA wskazał, że cele statutowe jednostki non profit uprawniające ją do zwolnienia z podatku muszą być wprost określone w statucie. Nie podlegają one żadnej wykładni. W rozpatrywanej sprawie stowarzyszenie faktycznie prowadziło działalność wymienioną w przepisie (art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT), jednak zdaniem NSA w obliczu braku precyzyjnych zapisów w statucie nie ma to żadnego znaczenia dla zwolnienia z podatku dochodowego.

Trzeba więc uważać przy interpretacji i ocenie aktualności statutu swojej organizacji. Organizacje często popełniają błędy przy interpretacji tego, co mieści się w ich działalności statutowej i jaka działalność może podlegać zwolnieniu. Zdarza się też tak, że organizacja rozszerza swoją działalność, ale nie zmienia zapisów o celach w statucie.

Na temat celów statutowych wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 22 stycznia 2009 r. (sygn. IPPB5/423-146/08-3/AS):

**MF** (...) warunkiem skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest ustalenie, czy cele przewidziane w statucie Instytutu mieszczą się w katalogu celów wymienionych w tym przepisie. Określenie celów statutowych pod kątem uprawnień podatkowych musi być precyzyjne, jasne i nie budzące wątpliwości, gdyż organy podatkowe nie są uprawnione do dokonywania wykładni zapisów statutu. Podkreślić przy tym należy, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są wyjątkiem (...). Nie można w tym zakresie stosować wykładni rozszerzającej ustawowy zakres zwolnienia podatkowego na pokrywanie wydatków związanych z działalnością podmiotów. Wydatkowanie zatem części dochodu na inne cele lub na nabycie środków trwałych niesłużących bezpośrednio realizacji celów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy, nie może być objęte przedmiotowo zwolnieniem (...).

Występują sytuacje, gdy przeznaczenie dochodów spełnia wymienione wcześniej warunki, a zwolnienie z podatku nie ma zastosowania do dochodów organizacji:

- z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami; zwolnieniem objęte są jednak dochody jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego;
- uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na warunkach określonych w art. 17a–17k ustawy o CIT, czyli na podstawie umowy leasingu (gdy stowarzyszenie prowadzi działalność w tym zakresie);
- bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż statutowe wymienione w tych przepisach (chodzi o cele wykraczające w ustawie poza statutowe, określone w art. 17 ust. 1 pkt 4).

## Otrzymane dotacje a podatek dochodowy

Dotacje pochodzące ze środków samorządu, instytucji rządowej czy zagranicznej są zwolnione z podatku, bez względu na przeznaczenie tych pieniędzy przez organizację. Jednak jak wiadomo, cel przeznaczenia pieniędzy z dotacji opisany jest w umowie z instytucją przekazującą dotację.

Zwolnienie z podatku dotyczy:

- środków pochodzących ze środków bezzwrotnej pomocy,
- dotacji otrzymanych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- kwot otrzymanych od agencji rządowych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, np. PFRON, NFOS.

## Składki członkowskie w stowarzyszeniu a podatek dochodowy

Składki członkowskie nie są opodatkowane, tzn. składki członkowskie przeznaczone na działalność statutową stowarzyszenia są zwolnione z podatku dochodowego. Składki członkowskie przeznaczone na inne cele niż statutowe, tj. na cele gospodarcze, nie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.

Stanowisko to potwierdza orzeczenie Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23 września 2014 r. (ITPB3/423-324/13/14-S/KK):

**IS** (...) *przychody Stowarzyszenia ze składek członkowskich wydatkowane w większości na zorganizowaną sieć radiową nie będą korzystały ze zwolnienia określonego w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 40 ustawy. Należy bowiem zauważyć, że zorganizowana sieć radiowa służy (jest wykorzystywana) dla wykonywanej działalności gospodarczej w postaci przekazywania zleceń przewozu. Zatem bez znaczenia pozostaje fakt, że zdaniem Stowarzyszenia wydatkowanie składek członkowskich jest zgodne z celami statutowymi Stowarzyszenia i tym samym korzysta z omawianego zwolnienia.*

## Stawka CIT – 15%

Stowarzyszenia i fundacje podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 1 updop. Zatem podlegają regulacjom zawartym w art. 19 updop. Stosownie do art. 19 ust. 1 pkt 2 updop obniżoną stawkę CIT w wysokości 15% stosują podatnicy CIT:

- którzy mają status małego podatnika,
- w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność.

Natomiast 15% stawki podatku nie mają prawa stosować podatnicy, którzy zostali utworzeni:

- w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo
- w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo
- przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 updop, albo
- przez osoby prawne, osoby fizyczne bądź jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji in-

nych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników.

Wymienione podmioty nie stosują 15% stawki CIT w roku podatkowym, w którym rozpoczęły działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym (art. 19 ust. 1a updop).

#### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 ust. 5, art. 3 ust. 1 pkt 7, 8 i 32, art. 28a, art. 42 ust. 3, art. 46 ust. 6, art. 47 ust. 5, art. 48 ust. 6 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395
- rozporządzenie Ministra Finansów z 18 grudnia 2015 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego – Dz.U. z 2015 r. poz. 2178; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 399
- art. 17 ust. 1 pkt 4, 23, 40, 47 i 48, ust. 1a pkt 1, art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 317
- art. 2 ust. 1–3, art. 34, art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawa z 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 210
- art. 1, art. 2 ust. 1–2, art. 5 ust. 5, art. 7 ustawy z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 40; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1909
- art. 3 ust. 1 i 3, art. 4 ust. 1, art. 6, art. 8, art. 9 ust. 1, art. 10a ust. 1 ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 450

**Joanna Gawrońska**  
biegły rewident

## 2 Typowe tytuły ustalania różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów i pasywów

W celu ustalenia odroczonego podatku dochodowego należy obliczyć różnice między wartością podatkową a wartością bilansową w odniesieniu do poszczególnych aktywów i zobowiązań.

Ustalanie wartości bilansowej składnika aktywów lub pasywów oznacza dokonanie jego wyceny bilansowej zgodnie z zasadami rachunkowości. Oznacza to m.in. dokonanie opisów aktualizujących, naliczenie odsetek, tworzenie rezerw.

Wartość podatkowa składnika aktywów lub pasywów to wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustalona z uwzględnieniem przepisów podatkowych.

Wartość podatkowa aktywów jest to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach) w przypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych. Taki sposób ustalania wartości podatkowej stosuje się do aktywów, z których korzyści są opodatkowane.

Wartością podatkową pasywów jest ich wartość bilansowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach). Jeżeli wskutek przeszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jednostki w przyszłości spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązania jest równa wartości bilansowej powiększonej o kwoty, które w przyszłości powiększą podstawę opodatkowania.

Między wartością podatkową a wartością bilansową mogą wystąpić różnice przejściowe. Oznacza to, że na dzień bilansowy wartość bilansowa i podatkowa danego składnika będzie różna, ale ta różnica wynika z zaliczenia przychodów i/lub kosztów do innego okresu dla celów bilansowych niż dla celów podatkowych.

Różnice przejściowe mogą być:

- dodatnie – to te różnice przejściowe, które spowodują powstanie kwot zwiększających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona.

Dodatnie różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest niższa niż jego wartość podatkowa. Dodatkowo różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieujętych w księgach jako aktywa lub zobowiązania.

(WB) wartość bilansowa składnika aktywów > (WP) wartość podatkowa składnika aktywów

albo

(WB) wartość bilansowa składnika zobowiązań < (WP) wartość podatkowa składnika zobowiązań

- ujemne – to te różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot pomniejszających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona.

Ujemne różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest wyższa niż jego wartość podatkowa. Ujemne różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieujętych w księgach jako aktywa lub zobowiązania.

(WB) wartość bilansowa składnika aktywów < (WP) wartość podatkowa składnika aktywów  
albo

(WB) wartość bilansowa składnika zobowiązań > (WP) wartość podatkowa składnika zobowiązań

W przypadku dodatniej różnicy przejściowej należy tworzyć rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jest to kwota zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, które według przewidywań powstanie w przyszłości, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.

W przypadku ujemnej różnicy przejściowej tworzy się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jest to kwota, jaka według przewidywań zmniejszy w przyszłości zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub będzie podlegać zwrotowi w związku z występowaniem ujemnych różnic przejściowych lub w związku ze stratą podatkową, możliwą do odliczenia od dochodu w przyszłości; aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstają również w związku z niewykorzystanymi ulgami podatkowymi.

## Wartość bilansowa i podatkowa środków trwałych

W przypadku środków trwałych mogą wystąpić zarówno różnice przejściowe dodatnie, jak i różnice przejściowe ujemne. Najczęściej wynikają one z różnych stawek (okresów) amortyzacji bilansowej i podatkowej, metod amortyzacji czy utraty wartości środków trwałych.

**PRZYKŁAD 1****Dodatnia różnica przejściowa – jednorazowa amortyzacja**

Zgodnie z zapisami ustaw o podatkach dochodowych podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.

Wartość brutto środków trwałych (uznana dla celów podatkowych): 200 000 zł.

Amortyzacja ratalna – liniowa: 10 000 zł.

Wartość netto środków trwałych (bilansowa): 190 000 zł.

Jednorazowa amortyzacja podatkowa w momencie przyjęcia do używania: 60 000 zł.

Wartość netto środków trwałych (podatkowa): 130 000 zł.

Po ujęciu jednorazowej amortyzacji różnica przejściowa dodatnia wynosi: 60 000 zł.

WB (wartość bilansowa) = 190 000 zł (200 000 zł – 10 000 zł)

WP (wartość podatkowa) = 130 000 zł (200 000 zł – 10 000 zł – 60 000 zł)

wartość bilansowa (190 000 zł) > wartość podatkowa (130 000 zł)

**RPD (różnica przejściowa dodatnia) = 190 000 zł – 130 000 zł = +60 000 zł**

**Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 60 000 zł × 19% = 11 400 zł**

**Wn „Podatek dochodowy” 11 400 zł**

**Ma „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” 11 400 zł**

**Ewidencja księgową (bilansowa)**

Środki trwałe		Umorzenie środków trwałych	
Sp.)	200 000	10 000	(Sp.
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		Podatek dochodowy	
	11 400	(1	1)
		11 400	

**PRZYKŁAD 2****Ujemna różnica przejściowa – różne stawki amortyzacji bilansowej i podatkowej**

Wartość brutto środków trwałych (uznana dla celów podatkowych): 300 000 zł

Metoda amortyzacji – liniowa dla celów księgowych i podatkowych.

Amortyzacja bilansowa – 10 lat: 10%

Amortyzacja podatkowa – 20 lat: 5%

Po pierwszym roku użytkowania na dzień bilansowy kończący ten okres różnica przejściowa wynosi 15 000 zł i jest ujemna.

Amortyzacja bilansowa – roczna: 30 000 zł (300 000 zł × 10% = 30 000 zł)

$$WB = 270\ 000\ (300\ 000\ \text{zł} - 30\ 000\ \text{zł})$$

Amortyzacja podatkowa – roczna: 15 000 zł (300 000 zł × 5% = 15 000 zł)

$$WP = 285\ 000\ \text{zł}\ (300\ 000\ \text{zł} - 15\ 000\ \text{zł})$$

wartość bilansowa (270 000 zł) < wartość podatkowa (285 000 zł)

$$\text{RPU (różnica przejściowa ujemna)} = 270\ 000\ \text{zł} - 285\ 000\ \text{zł} = -15\ 000\ \text{zł}$$

$$\text{Aktywa z tytułu podatku odroczonego} = 15\ 000\ \text{zł} \times 19\% = 2\ 850\ \text{zł}$$

**Wn** „Aktywa z tytułu podatku odroczonego” 2 850 zł

**Ma** „Podatek dochodowy” 2 850 zł

#### Ewidencja księgową (bilansowa)

Środki trwałe		Umorzenie środków trwałych	
Sp.)	300 000	30 000	(Sp.
Aktywa z tytułu podatku odroczonego		Podatek dochodowy	
1)	2 850	2 850	(1

#### PRZYKŁAD 3

##### Ujemna różnica przejściowa – utrata wartości środka trwałego, możliwa do rozliczenia w podatku dochodowym w przyszłych okresach

Wartość brutto środków trwałych: 300 000 zł.

Umorzenie środków trwałych: 30 000 zł.

Wartość netto środków trwałych: 270 000 zł.

Środek trwały jest amortyzowany według tych samych zasad zarówno dla celów bilansowych, jak i dla celów podatkowych.

Jednak w związku z tym, że środek trwały jest nieprzydatny, jednostka dokonała odpisu aktualizującego w kwocie 50 000 zł, zrównujący jego wartość netto z ceną sprzedaży na dzień dokonania odpisu.

Po dokonaniu odpisu wartość bilansowa jest niższa od podatkowej (powstaje ujemna różnica przejściowa).

$$WB = 220\ 000\ \text{zł}\ (300\ 000\ \text{zł} - 30\ 000\ \text{zł} - 50\ 000\ \text{zł} = 220\ 000\ \text{zł})$$

$$WP = 270\ 000\ \text{zł}\ (300\ 000\ \text{zł} - 30\ 000\ \text{zł}) = 270\ 000\ \text{zł}$$

wartość bilansowa (220 000 zł) < wartość podatkowa (270 000 zł)

$$\text{RPU (różnica przejściowa ujemna)} = 220\ 000\ \text{zł} - 270\ 000\ \text{zł} = -50\ 000\ \text{zł}$$

$$\text{Aktywa z tytułu podatku odroczonego} = 50\ 000\ \text{zł} \times 19\% = 9\ 500\ \text{zł}$$

#### Ewidencja księgową (bilansowa)

Środki trwałe		Umorzenie środków trwałych	
Sp.)	300 000	30 000	(Sp.

Odpisy aktualizujące środki trwałe		Pozostałe koszty operacyjne			
	50 000	(1	1)	50 000	
Aktywa z tytułu podatku odroczonego		Podatek dochodowy			
2)	9 500			9 500	(2)

## Wartość bilansowa i podatkowa inwestycji – wycena rynkowa (godziwa)

W związku z zasadą wyceny inwestycji na dzień bilansowy pojawia się problem różnicy między ich wartością księgową i wartością podatkową.

Skutki wyceny na dzień bilansowy, bez względu na to, czy oznaczają wzrost czy zmniejszenie ceny nabycia inwestycji, nie są uznawane za przychody czy koszty dla celów podatkowych w okresie dokonania aktualizacji. Stanowią one przychód (koszt) podatkowy dopiero w momencie zbycia (rozliczenia) inwestycji.

Na skutek aktualizacji wyceny inwestycji ich wartość księgową zmienia się w stosunku do ceny nabycia, natomiast wartość podatkowa pozostaje na poziomie ceny nabycia. Powstała różnica wartości inwestycji stanowi różnicę przejściową, która może mieć charakter różnicy przejściowej ujemnej lub dodatniej.

### PRZYKŁAD 4

#### Inwestycje długoterminowe

a) cena nabycia 50 000 zł; cena rynkowa 65 000 zł > aktualizacja wyceny + 15 000 zł  
**(ujęcie w kapitale z aktualizacji wyceny)**

$$WB = 65\,000 \text{ zł} (50\,000 \text{ zł} + 15\,000 \text{ zł})$$

$$WP = 50\,000 \text{ zł} (50\,000 \text{ zł} + 0 \text{ zł})$$

wartość bilansowa (65 000 zł) > wartość podatkowa (50 000 zł)

**RPD (różnica przejściowa dodatnia) = 65 000 zł – 50 000 zł = 15 000 zł (kapitałowa)**

**Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 2850 zł (15 000 zł × 19%)**

#### Ewidencja księgową (bilansowa)

Inwestycje długoterminowe		Odpisy aktualizujące inwestycje długoterminowe			
Sp.)	50 000	1)	15 000		
Kapitał z aktualizacji wyceny		Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego			
2)	2 850	15 000	(1	2 850	(2)

b) cena nabycia 50 000 zł; cena rynkowa 48 000 zł > aktualizacja wyceny – 2000 zł  
**(ujęcie w wyniku finansowym)**



$$WB = 48\,000 \text{ zł} (50\,000 \text{ zł} - 2\,000 \text{ zł})$$

$$WP = 50\,000 \text{ zł} (50\,000 \text{ zł} - 0 \text{ zł})$$

wartość bilansowa (48 000 zł) < wartość podatkowa (50 000 zł)

$$\text{RPU (różnica przejściowa ujemna)} = 48\,000 \text{ zł} - 50\,000 \text{ zł} = -2\,000 \text{ zł (wynikowa)}$$

$$\text{Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego} = 380 \text{ zł} (2\,000 \text{ zł} \times 19\%)$$

#### Ewidencja księgowa (bilansowa)

Inwestycje długoterminowe		Odpisy aktualizujące inwestycje długoterminowe	
Sp.)	50 000		2 000 (1)
Koszty finansowe		Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	
1)	2 000	2)	380
Podatek dochodowy			
		380	(2)

#### PRZYKŁAD 5

##### Nieruchomości inwestycyjne

Nieruchomości inwestycyjne (budynki biurowe) wyceniane są zgodnie z przyjętymi do stosowania zasadami (polityką) rachunkowości – w wartości godziwej (ustalanej przez rzeczoznawcę).

Wartość początkowa tych nieruchomości wynosi 800 000 zł. W związku ze wzrostem w bieżącym roku cen nieruchomości i na podstawie wyceny przeprowadzonej przez rzeczoznawcę majątkowego nastąpiło przeszacowanie nieruchomości do aktualnej wartości rynkowej, tj. kwoty 1 000 000 zł.

$$WB = 1\,000\,000 \text{ zł}$$

$$WP = 800\,000 \text{ zł}$$

wartość bilansowa (1 000 000 zł) > wartość podatkowa (800 000 zł)

$$\text{RPD (różnica przejściowa dodatnia)} = 1\,000\,000 \text{ zł} - 800\,000 \text{ zł} = 200\,000 \text{ zł}$$

$$\text{Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego} = 38\,000 \text{ zł} (200\,000 \text{ zł} \times 19\%)$$

#### Ewidencja księgowa (bilansowa)

Nieruchomości inwestycyjne		Aktualizacja nieruchomości inwestycyjnych	
Sp.)	800 000	1)	200 000
Pozostałe przychody operacyjne		Podatek dochodowy	
	200 000 (1)	2)	38 000
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego			
		38 000	(2)

**PRZYKŁAD 6****Inwestycje krótkoterminowe****Wariant 1.**

Cena nabycia 50 000 zł

Cena rynkowa 60 000 zł &gt; aktualizacja wyceny + 10 000 zł (ujęcie w wyniku finansowym)

WB = 60 000 zł (50 000 zł + 10 000 zł)

WP = 50 000 zł (50 000 zł + 0 zł)

wartość bilansowa (60 000 zł) &gt; wartość podatkowa (50 000 zł)

**RPD (różnica przejściowa dodatnia) = 60 000 zł – 50 000 zł = 10 000 zł (wynikowa)****Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 1900 zł (10 000 zł × 19%)****Ewidencja księgową**

Inwestycje długoterminowe		Odpisy aktualizujące inwestycje długoterminowe	
Sp.)	50 000	1)	10 000
Przychody finansowe		Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	
	10 000 (1)		1 900 (2)
Podatek dochodowy			
	2)	1 900	

**Wariant 2.**

Cena nabycia 50 000 zł

Cena rynkowa 46 000 zł &gt; aktualizacja wyceny – 4000 zł (ujęcie w wyniku finansowym)

WB = 46 000 zł (50 000 zł – 4000 zł)

WP = 50 000 zł (50 000 zł + 0 zł)

wartość bilansowa (46 000 zł) &lt; wartość podatkowa (50 000 zł)

**RPU (różnica przejściowa ujemna) = 46 000 zł – 50 000 zł = –4000 (wynikowa)****Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 760 zł (4000 zł × 19%)****Ewidencja księgową**

Inwestycje długoterminowe		Odpisy aktualizujące inwestycje długoterminowe	
Sp.)	50 000		4 000 (1)
Koszty finansowe		Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	
1)	4 000	2)	760
Podatek dochodowy			
		760	(2)

## Zapasy – utrata wartości

Wartość księgową zapasów może różnić się od ich wartości podatkowej. Wówczas powstaje przejściowa różnica powodująca obowiązek ujęcia podatku dochodowego odroczonego. Różnica przejściowa jest związana z dokonywaniem odpisów aktualizujących wartość zapasów. W momencie dokonania odpisu koszty ujęte w rachunkowości nie stanowią przejściowo kosztów podatkowych.

### PRZYKŁAD 7

#### Zapasy

Cena nabycia: 150 000 zł, cena sprzedaży netto: 140 000 zł > utrata wartości – 10 000 zł (odpis aktualizujący wartość zapasów ujęty w pozostałych kosztach operacyjnych).

WB = 140 000 zł (150 000 zł – 10 000 zł)

WP = 150 000 zł (150 000 zł – 0 zł)

wartość bilansowa (140 000 zł) < wartość podatkowa (150 000 zł)

**RPU (różnica przejściowa ujemna) = 140 000 zł – 150 000 zł = –10 000 zł**

**Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 1900 zł (10 000 zł × 19%)**

#### Ewidencja księgową

Zapasy		Odpisy aktualizujące zapasy	
Sp.)	150 000		10 000 (1
Pozostałe koszty operacyjne		Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	
1)	10 000	2)	1 900
Podatek dochodowy			
		1 900 (2	

## Wartość bilansowa i podatkowa rozrachunków

W momencie powstania należności i zobowiązań następuje ich wstępna wycena w wartości nominalnej, tj. wynikającej ze źródłowych dokumentów dotyczących danego rozrachunku.

Na dzień bilansowy dokonuje się wyceny bilansowej, w przypadku której następuje odstępstwo od wartości historycznej (która jest wartością podatkową tych rozrachunków). Z definicji aktywów i zobowiązań wynika obowiązek wykazania w bilansie rozrachunków jedynie niewątpliwych, ściągalnych, pewnych co do kwoty, terminów itp. Ze względu na to jednostki muszą dokonać oceny swoich należności pod kątem ewentualnego ryzyka związanego z ich realizacją. Do oceny ryzyka rozrachunków zobowiązuje zasada ostrożności, z której wynika powinność dokonywania odpisów aktualizujących wartość należności, w przypadku gdy istnieje ryzyko ich nieściągnięcia.

Odpisy aktualizujące wartość należności powiększają pozostałe koszty operacyjne – w przypadku gdy dotyczą należności głównej, lub koszty finansowe, jeżeli dotyczą należności odsetkowych.

W momencie ustania przyczyny, dla której zaktualizowano wartość należności, przywraca się jej poprzednią wartość poprzez zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych.

Dodatkowo wycena bilansowa powinna uwzględniać w wysokości rozrachunków odsetki za zwłokę w ich zapłacie, co również jest przyczyną powstania różnic przejściowych. Zatem w odniesieniu do rozrachunków podatek dochodowy odroczony może powstać wskutek następujących operacji:

- 1) utraty wartości, ale możliwej do odliczenia dla celów podatkowych,
- 2) naliczonych odsetek, które jeszcze nie zostały zapłacone.

Dodatkową przyczyną różnic przejściowych na rozrachunkach są różnice kursowe naliczone na dzień bilansowy.

#### PRZYKŁAD 8

##### Ujemna różnica przejściowa – należności handlowe – odpis aktualizujący wartość

Należności handlowe – wartość nominalna: 100 000 zł, odpis aktualizujący wartość: 10 000 zł (nieściągalność należności będzie uprawdopodobniona dla celów podatkowych).

$$WB = 90\,000\text{ zł} (100\,000\text{ zł} - 10\,000\text{ zł})$$

$$WP = 100\,000\text{ zł} (100\,000\text{ zł} - 0\text{ zł})$$

$$RPU = 40\,000\text{ zł} - 50\,000\text{ zł} = -10\,000\text{ zł}$$

wartość bilansowa (90 000 zł) < wartość podatkowa (100 000 zł)

$$RPU (\text{różnica przejściowa ujemna}) = 90\,000\text{ zł} - 100\,000\text{ zł} = -10\,000\text{ zł}$$

$$\text{Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego} = 1900\text{ zł} (10\,000\text{ zł} \times 19\%)$$

#### Ewidencja księgową

Należności z tytułu dostaw i usług		Odpisy aktualizujące wartość należności	
Sp.)	100 000		10 000 (1)
Pozostałe koszty operacyjne		Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	
1)	10 000	2)	1 900
		Podatek dochodowy	
		1 900	(2)

#### PRZYKŁAD 9

##### Dodatnia różnica przejściowa – naliczenie odsetek od należności

Od należności z tytułu dostaw i usług w wartości nominalnej 100 000 zł naliczono 10% odsetek za zwłokę w zapłacie na łączną kwotę 5000 zł.

$$WB = 105\,000\text{ zł} (100\,000\text{ zł} + 5000\text{ zł})$$

$$WP = 100\,000\text{ zł} (100\,000\text{ zł} + 0\text{ zł})$$

wartość bilansowa (105 000 zł) > wartość podatkowa (100 000 zł)

**RPD (różnica przejściowa dodatnia) = 105 000 zł – 100 000 zł = 5000 zł**

**Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 950 zł (5000 zł × 19%)**

#### Ewidencja księgową (bilansowa)

Należności z tytułu dostaw i usług		Przychody finansowe	
Sp.)	100 000		5 000 (1)
1)	5 000		
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		Podatek dochodowy	
	950 (2)	2)	950

#### PRZYKŁAD 10

#### Ujemna różnica przejściowa – zobowiązania handlowe – odsetki od zobowiązań

Wartość nominalna zobowiązań z tytułu dostaw i usług: 50 000 zł, naliczono odsetki za zwłokę w zapłacie: 3000 zł.

WB = 53 000 zł (50 000 zł + 3000 zł)

WP = 50 000 zł (50 000 zł + 0 zł)

RPU = 60 000 zł – 50 000 zł = 10 000 zł

wartość bilansowa (53 000 zł) > wartość podatkowa (50 000 zł)

**RPU (różnica przejściowa ujemna) = 53 000 zł – 50 000 zł = 3000 zł**

**Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 570 zł (3000 zł × 19%)**

#### Ewidencja księgową (bilansowa)

Zobowiązania z tytułu dostaw i usług		Koszty finansowe	
	50 000 (Sp.	1)	3 000
	3 000 (1)		
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		Podatek dochodowy	
2)	570		570 (2)

## Rezerwy

Przyczyną powstawania odroczonego podatku dochodowego w przypadku rezerw (i rozliczeń międzyokresowych biernych) jest fakt, że stanowią one skutek zdarzeń niezrealizowanych w rozumieniu prawa podatkowego, co oznacza brak poniesienia kosztów podatkowych.

Tytuł rezerw decyduje o tym, czy w ogóle powstanie różnica przejściowa i podatek dochodowy odroczone. Powstanie on tylko wtedy, gdy koszt związany z utworzoną rezerwą jest co do zasady kosztem uzyskania przychodów (tzn. że poniesienie tego kosztu będzie oznaczało możliwość jego uznania w dochodzie). W przypadku rezerw powstaje jedynie ujemna różnica przejściowa.

**PRZYKŁAD 11****Ujemna różnica przejściowa – utworzenie rezerwy**

Utworzenie rezerwy na naprawy gwarancyjne: 20 000 zł

WB = 20 000 zł

WP = 0 zł

wartość bilansowa (20 000 zł) > wartość podatkowa (0 zł)

**RPU (różnica przejściowa ujemna) = 20 000 zł – 0 zł = 20 000 zł**

**Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego = 3800 zł (20 000 zł × 19%)**

**Ewidencja księgową**

Rezerwy	Podatek dochodowy
20 000	(Sp)
	3 800 (1)
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	
1)	3 800

## Premie inwestycyjne

Niekiedy przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku nabycia lub wytworzenia określonych aktywów podatnik ma prawo do dokonania odliczeń od dochodu, odliczeń od podstawy opodatkowania lub od podatku albo do uznania pewnych kwot za koszty uzyskania przychodów.

Rozwiązania podatkowe tego typu można podzielić na dwie grupy:

- rozwiązania, którym towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe przybierają formę przyspieszonych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych, tzn. całkowita kwota zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach jest taka jak w razie niestosowania tego typu rozwiązań, jednak zmniejszenia te są ujmowane w większym stopniu w początkowych okresach, a w mniejszym w późniejszych okresach; zasady ujmowania efektów podatkowych tego typu rozwiązań są analogiczne do zasad uwzględniania innych różnic przejściowych;
- rozwiązania, którym nie towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe mają charakter dotacji i nazywane są premiami inwestycyjnymi.

Jeżeli jednostka korzysta z premii inwestycyjnych, zmniejszenia zobowiązań z tytułu podatku dochodowego wskutek ich wykorzystania ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania i wyceny dotacji, subwencji lub dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych. Różnice przejściowe dotyczące rozliczeń międzyokresowych przychodów, ujętych wskutek rozliczenia premii inwestycyjnych, nie stanowią podstawy do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W przypadku korzystania z premii inwestycyjnych ujmowany jest również składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego związany z dochodami wolnymi od podatku, nieodliczony-

mi w roku podatkowym, oraz zmniejszeniami podstawy opodatkowania, nieodliczonymi w roku podatkowym i przeniesionymi do odliczenia w latach następnych.

Ten składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego podlega testom na utratę wartości – w przypadku wystąpienia utraty wartości następuje równolegle odpisanie takich międzyokresowych rozliczeń przychodów z tytułu premii inwestycyjnych, w przypadku których dotacja już nie wystąpi.

## Pomiar aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego

Aktywa i rezerwy na podatek dochodowy odroczonego podlegają szczególnym zasadom pomiaru w rachunkowości.

Rezerwę z tytułu podatku dochodowego odroczonego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego wymagającej w przyszłości zapłaty, jako iloczyn stawki podatku dochodowego i wartości dodatniej różnicy przejściowej.

Aktywa z tytułu podatku odroczonego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, obciążającego jednostkę. Odliczenie to stanowi iloczyn występującej na dzień bilansowy ujemnej różnicy przejściowej lub straty podatkowej (możliwej w przyszłości do odliczenia od podstawy opodatkowania) i stopy podatku dochodowego.

Zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości w przypadku zmiany stawki podatkowej należy ustalić wysokości rezerw i aktywów z tytułu podatku dochodowego odroczonego z uwzględnieniem stawek obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego.

Wartość księgowa aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego może ulec zmianie nawet bez zmiany związanych z nimi różnic przejściowych, np. w przypadku:

- zmiany stawek podatkowych lub innych przepisów podatkowych,
- weryfikacji możliwości realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku.

W sprawozdaniu finansowym kompensuje się należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, z wyjątkiem przypadku, gdy:

- a) jednostka ma prawo do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz
- b) zamierza potrącić należność i zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego.

### PRZYKŁAD 12

#### Kompensata nadpłaty podatku z zobowiązaniem z tytułu podatku dochodowego (przykład ze standardu)

24.02.20X4 r. jednostka ustaliła nadpłatę z tytułu podatku dochodowego w zeznaniu podatkowym, sporządzonym za 20X3 r., w kwocie 2 300 000 zł.

Jednostka nie miała żadnych zaległości podatkowych ani bieżących zobowiązań podatkowych. W kwartalnym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na 31.03.20X4 r., jednostka uwzględniła również zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 4 800 000 zł.

Zgodnie z przepisami nadpłata jest zaliczana na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami oraz na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi z urzędu w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia



zeznania. Jeżeli jednak podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, nadpłata lub jej część zostanie wykorzystana w ten sposób.

Kompensowanie należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego zależy od zamiarów jednostki.

**Wariant A:** Jednostka złożyła wniosek o zaliczenie nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3 r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W związku z tym prezentuje ona zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego na 31.03.20X4 r. w kwocie 2 500 000 zł (4 800 000 zł – 2 300 000 zł).

**Wariant B:** Jednostka nie złożyła wniosku o zaliczenie nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3 r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

W związku z tym prezentuje ona osobno zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, ustalone na 31.03.20X4 r., w kwocie 4 800 000 zł oraz należność wynikającą z nadpłaty w kwocie 2 300 000 zł. Ponieważ warunki, określone w pkt 14.1.b. nie zostały spełnione, należność i zobowiązanie nie podlegają kompensowaniu.

**Wariant C:** Jednostka złożyła wniosek o zaliczenie części nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3 r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W tym przypadku rozwiązanie określone w wariantcie A stosuje się do tej części nadpłaty, która zostaje zaliczona na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, a rozwiązanie określone w wariantcie B – do pozostałej części nadpłaty.

#### PRZYKŁAD 13

#### Kompensowanie należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego

Rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie.

Rezerwę i aktywa można kompensować, jeżeli jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Uznaje się, że jednostka posiada tytuł uprawniający do jednoczesnego uwzględnienia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przy ustaleniu zobowiązania podatkowego, jeżeli:

- a) jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz
- b) aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową na:
  - tego samego podatnika lub
  - różnych podatników, którzy są uprawnieni i zamierzają rozliczyć należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie netto lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczać zobowiązania z tytułu podatku dochodowego.

Kompensowanie lub niekompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości przyjętych przez jednostkę. Jednostka może nie kompensować aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub kompensować aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W przypadku przyjęcia zasad (polityki) rachunkowości polegających na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego kompensowaniu podlegają aktywa – po uwzględnieniu odpisów z tytułu utraty wartości – z rezerwami.

**PRZYKŁAD 14 (przykład ze standardu)**

W sprawozdaniu finansowym sporządzonym na dzień 31.12.20X3 r. jednostka GIGA S.A. ustaliła:

- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę – 15 000 000.
- rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę – 23 000 000 zł.

Spółka nie posiada poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakładów w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów.

Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości jednostki.

**Wariant A:** Jeżeli jednostka przyjęła zasady (politykę) rachunkowości polegające na niekompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy nie są kompensowane. Jednostka prezentuje zatem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 15 000 000 zł oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 23 000 000 zł.

Uzasadnienie: zgodnie z pkt 14.2. KSR 2 jednostka ma prawo do niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

**Wariant B:** Jeżeli jednostka przyjęła zasady (politykę) rachunkowości polegające na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy są kompensowane. Jednostka prezentuje zatem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 8 000 000 zł (23 000 000 zł – 15 000 000 zł).

Uzasadnienie: zgodnie z pkt 14.2. KSR 2 jednostka ma prawo do kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli posiada tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Jednostka posiada taki tytuł, gdyż:

- jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego ze względu na sposób ustalenia zobowiązania podatkowego; w ustawie o podatku dochodowym zakłada się ustalenie dochodu ze wszystkich źródeł, co ogranicza możliwość powstania na dany moment należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego; w przypadkach, w których takie należności i zobowiązania mogą jednocześnie wystąpić (przy sporządzaniu śródrocznego sprawozdania finansowego, przy ustaleniu należności wynikających z odliczeń od podatku dochodowego z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych), podatnik zazwyczaj ma prawo do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego (uzależnione niekiedy od złożenia właściwego wniosku); zatem warunek ten jest spełniony;
- aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą danego podatnika i wynikają z podatku nałożonego przez ustawodawstwo Rzeczypospolitej Polskiej.

**PODSTAWA PRAWNA:**

- art. 16k ust. 7 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 317
- art. 37 ust. 2–3 ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395
- pkt 2, 3.1, 4.1, 13.1–13.3, 14.1–14.4 KSR nr 2 „Podatek dochodowy”

**Joanna Gawrońska**  
biegły rewident

### 3 Kiedy można wykسیęgować z ksiąg należności objęte odpisem aktualizującym

#### PROBLEM

Zobacz więcej [www.inforakademia.pl](http://www.inforakademia.pl) 

Na koniec 2016 r. został utworzony odpis aktualizujący na należność jako koszt nku. W stosunku do dłużnika nie został złożony pozew do sądu. Obecnie należność jest przeterminowana. W jaki sposób wykسیęgować należność? Czy tylko zapisem na kontach zespołu 2? Czy rozwiązanie odpisu aktualizującego będzie miało wpływ na podatek dochodowy?

#### RADA

Jeśli na należność został utworzony odpis aktualizujący, a należność uległa przeterminowaniu, wówczas następuje jej spisanie. W takim przypadku ewidencja księgową następuje tylko na kontach zespołu 2 („Należności”, „Odpis aktualizujący należności”). Spisanie należności nie pociąga za sobą skutków podatkowych, jeżeli odpis aktualizujący nie stanowił kosztów uzyskania przychodów.

#### UZASADNIENIE

Należność to określona umową lub zagwarantowana prawem wierzytelność jednostki za wykonane przez nią dostawy i usługi lub inne świadczenia. Od dłużnika jednostki należna jest zatem określona kwota środków pieniężnych w wyznaczonym umową lub przepisami prawa terminie.

Zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości należności trzeba wycenić w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności, tj. po pomniejszeniu ich wartości o dokonane odpisy aktualizujące. W księgach rachunkowych należności są zaewidencjonowane w pełnej wartości, niezależnie od dokonanego odpisu aktualizującego.

Jednostki co najmniej raz na rok powinny dokonać przeglądu należności, uwzględniając wyniki inwentaryzacji tych aktywów (poprzez m.in. potwierdzenie sald) oraz posiadane informacje o ich ściągłości, a następnie podjąć odpowiednie decyzje w zakresie odpisania należności z ksiąg rachunkowych lub dokonania odpisów aktualizujących.

Szczególnie monitorowane powinny być należności, które są zagrożone nieściągłością. W tym celu powinny być podjęte czynności mające na celu spłatę należności przez dłużnika w całości lub części. Jeśli jednostka nie jest w stanie samodzielnie wyegzekwować należności, wówczas może skorzystać z usług firmy windykacyjnej. Gdy wszystkie możliwe środki zostaną wyczerpane, należy rozważyć uznanie należności za nieściągłą.

Jeżeli zatem ściągłość jest wątpliwa i występuje ryzyko związane ze spłatą należności, wówczas dokonuje się aktualizacji ich wartości poprzez odpis aktualizujący.

**Tabela. Należności, na które tworzy się odpisy aktualizujące**

Lp.	Aktualizowana należność	Wysokość odpisu aktualizującego	Uwagi
1	2	3	4
1.	Należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości	Do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszo-	

1	2	3	4
		nej likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym	
2.	Należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości	W pełnej wysokości należności	Jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego
3.	Należności kwestionowane przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega	Do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności	Jeśli według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna
4.	Należności stanowiące równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego	W wysokości kwot podwyższających należności, do czasu ich otrzymania lub odpisania	
5.	Należności przeterminowane lub nieprzeterminowane o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności	W wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności	W przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców

Odpisy aktualizujące wartość należności trzeba ująć na kontach pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.

Przykładowe zapisy:

1. **Wn** „Pozostałe koszty operacyjne”  
**Ma** „Odpisy aktualizujące wartość należności”
2. **Wn** „Koszty finansowe”  
**Ma** „Odpisy aktualizujące wartość należności”

Jeżeli należności nie spełniają już kryteriów wymaganych dla aktywów, tj. są m.in. przedawnione, umorzone i nieściągalne, wówczas podlegają wyksięgowaniu z ewidencji bilansowej.

Do **należności przedawnionych** zaliczamy należności, w stosunku do których nastąpiło przewidziane prawem wygaśnięcie możliwości dochodzenia ich na drodze sądowej. Terminy przedawnienia określone są w szczególności w Kodeksie cywilnym.

Natomiast **należności umorzone** są to takie należności, w stosunku do których nastąpiło zwolnienie dłużnika (za jego zgodą) z długu przez wierzyciela.

Z kolei **należności nieściągalne** to takie, w stosunku do których wierzyciel dysponuje odpowiednimi dokumentami potwierdzającymi brak możliwości dochodzenia przez niego zapłaty.

Należności przedawnione, umorzone i nieściągalne należy wyksięgować z ewidencji bilansowej w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.

Jeśli jednak na należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne zostały uprzednio dokonane odpisy aktualizujące ich wartość, wówczas ewidencji dokonuje się tylko na kontach zespołu 2 („Należności” i „Odpisy aktualizujące należności”). Jeżeli na ww. należności nie dokonano odpisów aktualizujących ich wartość lub dokonano odpisów w niepełnej wysokości, wówczas tę część zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.

Odpisanie z ksiąg rachunkowych należności przedawnionych, w sytuacji gdy został dokonany odpis aktualizujący, ewidencjonuje się następującym zapisem:

**Wn** „Odpisy aktualizujące wartość należności”

**Ma** „Należności” – odpowiednie konto rozrachunkowe

Gdy nie dokonano odpisu aktualizującego, odpisanie należności z ewidencji bilansowej następuje zapisami:

**Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” lub „Koszty finansowe”

**Ma** „Należności” – odpowiednie konto rozrachunkowe

Warto zwrócić uwagę, że odpisy aktualizujące należności stanowią czasami rozwiązanie chwilowe (przejściowe). W razie ustania przyczyny, dla której odpis ten został dokonany (np. należność zostanie zapłacona), jego równowartość (w całości lub w odpowiedniej części) zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych, następującym zapisem:

1. **Wn** „Odpisy aktualizujące wartość należności”

**Ma** „Pozostałe przychody operacyjne”

2. **Wn** „Odpisy aktualizujące wartość należności”

**Ma** „Przychody finansowe”

#### PRZYKŁAD

- Jednostka ZYGZAK na dzień bilansowy ma należności w kwocie 369 000 zł, w tym VAT 69 000 zł.
- Należność od kontrahenta „ASIK” z tytułu sprzedaży produktów (o okresie spłaty do 12 miesięcy) w kwocie 73 800 zł, w tym VAT 13 800 zł, jest wątpliwa. Jednostka dokonała odpisu aktualizującego wartość tej należności w pełnej wysokości, tj. 73 800 zł.
- Należność od kontrahenta „ASIK” spisano w związku z brakiem możliwości jej wyegzekwowania. Jednostka nie udokumentowała nieściągalności należności.
- Należność od kontrahenta „BISTRO” z tytułu sprzedaży towarów (o okresie spłaty do 12 miesięcy) w kwocie 49 200 zł, w tym VAT 9200 zł, przedawniła się. Na należność tę nie był utworzony odpis aktualizujący.

#### Ewidencja księgową

- Odpis aktualizujący wartość należności głównej od kontrahenta „ASIK”:
 

<b>Wn</b> „Pozostałe koszty operacyjne”	73 800 zł
– w analityce: odpisy aktualizujące należności – nkup	
60 000 zł + 13 800 zł = 73 800 zł	
<b>Ma</b> „Odpis aktualizujący należność”	73 800 zł
- Spisanie należności od kontrahenta „ASIK”:
 

<b>Wn</b> „Odpis aktualizujący należność”	73 800 zł
<b>Ma</b> „Należności z tytułu dostaw i usług”	73 800 zł
- Wyksięgowanie przedawnionej należności od kontrahenta „BISTRO”, na którą nie był utworzony odpis aktualizujący:
 

<b>Wn</b> „Pozostałe koszty operacyjne”	49 200 zł
– w analityce: należności przedawnione – nkup	
40 000 zł + 9200 zł = 49 200 zł	
<b>Ma</b> „Należności z tytułu dostaw i usług”	49 200 zł

Należności z tytułu dostaw i usług				Pozostałe koszty operacyjne			
Sp.)	369 000	73 800	(2	1)	73 800		
		49 200	(3	3)	49 200		
<b>Odpis aktualizujący należność</b>							
		2)	73 800	73 800	(1		

## Skutki podatkowe odpisów aktualizujących wartość należności

Zasadniczo odpisy aktualizujące nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona.

Nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, jeżeli:

- dłużnik zmarł, został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku,
- zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków,
- wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego,
- wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa sądowego.

Zatem należność, której dotyczył odpis, musi być najpierw zaliczona do przychodów należnych. Za uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności uznaje się m.in. sytuację, gdy wierzytelność została zasądzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego.

Podstawą zaliczenia odpisu aktualizującego wartość należności do kosztów uzyskania przychodów jest łączne spełnienie następujących warunków:

- odpisu dokonano zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości,
- aktualizowana należność stanowiła przychód należny,
- nieściągalność została uprawdopodobniona zgodnie z art. 16 ust. 2a ustawy o pdop.

Gdy warunki te zostaną spełnione w różnych latach podatkowych, zaliczenie wierzytelności (odpisu aktualizującego) do kosztów uzyskania przychodów będzie możliwe w roku podatkowym, w którym nieściągalność została uprawdopodobniona (w kwocie zaliczonej do przychodów, bez VAT).

### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1 ust. 1 pkt 7, art. 35b ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395
- art. 16 ust. 1 pkt 20, 25, 26a, art. 16 ust. 2a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 317

**Joanna Gawrońska**  
biegły rewident

## 1 Rachunkowość firm produkcyjnych – wybrane zagadnienia

Rachunkowość produkcyjna została dość skąpo uregulowana w ustawie o rachunkowości. W związku z tym wiele zależy od przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostki. Podstawowym celem wszelkich założeń dotyczących zasad rachunkowości firm produkcyjnych jest zapewnienie prawidłowej wyceny produkcji, tj. prawidłowe ustalenie kosztu wytworzenia.

Kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość posiadanych poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z czterech możliwych metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych:

- 1) ewidencji ilościowo-wartościowej – ujmuje się w niej obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych dla każdego składnika;
- 2) ewidencji ilościowej obrotów i stanów – prowadzona jest wyłącznie w jednostkach naturalnych dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup; wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych;
- 3) ewidencji wartościowej obrotów i stanów – są nią objęte towary oraz opakowania; ewidencja ta jest prowadzona przez punkty obrotu detalicznego lub miejsca składowania; jej przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu;
- 4) odpisywania w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu – połączone jest ono z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

### Ewidencja zakupu i rozchodu materiałów składowanych w magazynie

Jednostka, która podejmie decyzję, że materiały objęte są ewidencją księgową podczas składowania w magazynie, ujmie wartość tych materiałów na dzień ich zakupu na koncie „Materiały”. Dopiero w momencie rozchodu materiałów odnosi ich wartość w koszty. W jednostkach, które rozliczają koszty na kontach zespołu 4 i 5, zakup i przekazanie materiałów do zużycia ewidencjonuje się następująco:

1. Zakup materiałów na podstawie faktury VAT:  
**Wn** „Rozliczenie zakupu”  
**Wn** „VAT naliczony”  
**Ma** „Rozrachunki z dostawcami”
2. Przyjęcie materiałów na stan magazynu (na podstawie Pz):  
**Wn** „Materiały”  
**Ma** „Rozliczenie zakupu”



3. Wydanie materiałów z magazynu (na podstawie Rw):

**Wn** „Zużycie materiałów”

**Ma** „Materiały”

4. Przeniesienie wartości materiałów na konto zespołu 5:

**Wn** „Koszty działalności podstawowej”

**Ma** „Rozliczenie kosztów”

## Wycena materiałów

Kryteriami wyceny materiałów według przyjętego sposobu wyceny przychodu i rozchodu materiałów są m.in.:

- zmienne ceny ewidencyjne,
- stałe ceny ewidencyjne.

Przy systemie zmiennych cen ewidencyjnych przychody materiałów wycenia się według rzeczywistych cen zakupu lub nabycia wykazanych na fakturach wystawionych przez dostawców. Wyceny tej dokonuje się przy zakupach od różnych dostawców, w różnym czasie i po różnych cenach.

Natomiast przy systemie stałych cen ewidencyjnych przychody i rozchody materiałów są ewidencjonowane według cen niezmiennających się w ciągu dłuższego czasu.

Dlatego w celu uzyskania rzeczywistej wartości rozchodu materiałów niezbędne jest:

- obliczenie wskaźnika narzutu odchyień od cen ewidencyjnych,
- obliczenie kwoty narzutu odchyień od cen ewidencyjnych przypadające na poszczególne kierunki rozchodów materiałów i zapas końcowy.

Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów powstają w wyniku różnic między rzeczywistymi cenami zakupu lub nabycia a cenami przyjętymi do ewidencji zapasów materiałów. Odchylenia ta ewidencjonuje się na koncie „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów”.

Przyjmując za ceny ewidencyjne materiałów stałe ceny ewidencyjne różniące się od rzeczywistych cen nabycia (zakupu), należy równocześnie wskazać sposób ewidencji i rozliczenia odchyień od cen ewidencyjnych zapasów.

## Ewidencja materiałów według zmiennych cen ewidencyjnych

W przypadku gdy materiały są wyceniane według cen rzeczywistych (nabycia lub zakupu), do ewidencji rozchodu również należy przyjąć te ceny.

Wówczas rozchód materiałów wycenia się według jednej z poniższych metod określonych w ustawie o rachunkowości:

- według cen przeciętnych, tj. ustalonych w wysokości średniej ważonej cen (kosztów) danego składnika aktywów,
- przyjmując, że rozchód składnika aktywów wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników aktywów, które jednostka najwcześniej nabyła (wytworzyła) – tzw. metoda FIFO,

- przyjmując, że rozchód składników aktywów wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników, które jednostka najpóźniej nabyła (wytworzyła),
- w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) tych składników aktywów, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich zakupu lub wytworzenia.

**PRZYKŁAD 1**

Jednostka „MINI” kupiła 2000 szt. materiałów podstawowych do produkcji wyrobów w cenie 50 zł/szt., co zostało udokumentowane fakturą zawierającą następujące dane:

- wartość netto: 100 000 zł,
- podatek VAT: 23 000 zł,
- do zapłaty: 123 000 zł.

W danym okresie do produkcji wydano 1500 szt. materiałów o wartości 75 000 zł.

Jednostka prowadzi ewidencję materiałów według cen zakupu. Do ewidencji kosztów działalności operacyjnej stosuje konta zespołu 4 i 5.

**Ewidencja księgową**

- Faktura VAT dokumentująca zakup materiałów podstawowych:

<b>Wn</b> „Rozliczenie zakupu”	100 000
<b>Wn</b> „VAT naliczony”	23 000
<b>Ma</b> „Rozrachunki z dostawcami”	123 000

- Pz – przyjęcie materiałów do magazynu:

2000 szt. × 50 zł/szt. = 100 000 zł

<b>Wn</b> „Materiały”	100 000
<b>Ma</b> „Rozliczenie zakupu”	100 000

- Rw – wydanie materiałów do produkcji:

1500 szt. × 50 zł/szt. = 75 000 zł

<b>Wn</b> „Zużycie materiałów”	75 000
<b>Ma</b> „Materiały”	75 000

- Przeniesienie wartości materiałów na konto zespołu 5

<b>Wn</b> „Koszty działalności podstawowej”	75 000
<b>Ma</b> „Rozliczenie kosztów”	75 000

Rozliczenie zakupu		VAT naliczony	
1)	100 000   100 000	(2)	1) 23 000
Rozrachunki z dostawcami		Materiały	
	123 000	(1)	2) 100 000   75 000
			(3)

Zużycie materiałów		Rozliczenie kosztów	
3)	75 000	75 000	4)
Koszty działalności podstawowej			
	4)	75 000	

Przy systemie zmiennych cen ewidencyjnych przychody materiałów wycenia się według rzeczywistych cen zakupu lub nabycia wykazanych na fakturach wystawionych przez dostawców. Wyceny tej dokonuje się przy zakupach dokonywanych od różnych dostawców, w różnym czasie i po różnych cenach.

## Ewidencja materiałów według stałych cen ewidencyjnych

Przy systemie stałych cen ewidencyjnych przychody i rozchody materiałów są ewidencjonowane według cen niezmiennych się w ciągu dłuższego czasu.

Dlatego w celu uzyskania rzeczywistej wartości rozchodu materiałów niezbędne jest obliczenie:

- wskaźnika narzutu odchyłeń od cen ewidencyjnych,
- kwoty narzutu odchyłeń od cen ewidencyjnych przypadające na poszczególne kierunki rozchodów materiałów i zapas końcowy.

Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów powstają w wyniku różnic między rzeczywistymi cenami zakupu lub nabycia a cenami przyjętymi do ewidencji zapasów materiałów. Odchylenia ta ewidencjonuje się na koncie „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów”.

Konto „Odchylenia od cen ewidencyjnych” służy więc do ewidencji różnic:

- między rzeczywistymi cenami zakupu lub nabycia a cenami przyjętymi do ewidencji zapasów,
- wynikających z aktualizacji wyceny materiałów i towarów do poziomu cen sprzedaży netto niższych od stosowanych cen ewidencyjnych, wymaganej na dzień bilansowy,
- wynikających ze zmiany cen ewidencyjnych,
- spowodowanych trwałą utratą wartości materiałów i towarów.

Jeśli konto „Odchylenia od cen ewidencyjnych” wykazuje saldo:

- debetowe – oznacza to, że do ewidencji zapasów w momencie ich przyjęcia przyjęto ceny niższe od rzeczywistej ceny zakupu lub nabycia,
- kredytowe – oznacza to, że do ewidencji zapasów w momencie ich przyjęcia przyjęto ceny wyższe od rzeczywistej ceny zakupu lub nabycia.

Odchylenia powinny być rozliczane w określonych okresach uzależnionych od wahań stanów zapasów materiałów oraz wielkości odchyłeń od ich cen ewidencyjnych.

Wskaźnik odchyłeń przeciętnych ( $W_o$ ), za pomocą którego rozlicza się proporcjonalnie odchylenia od cen ewidencyjnych na część przypadającą na zapas oraz rozchód materiałów i towarów, oblicza się według wzoru na następczej stronie (znaki literowe nadane przez autora):

$$W_o = (O \times 100) : (Z + R)$$

gdzie:

$W_o$  – wskaźnik odchyień przeciętnych,

$O$  – odchylenia od cen ewidencyjnych – za dany okres sprawozdawczy oraz podlegający rozliczeniu stanem tych odchyień na początek tego okresu sprawozdawczego,

$Z$  – ustalona na koniec okresu sprawozdawczego wartość zapasów w cenach ewidencyjnych,

$R$  – rozchód zapasów za okres sprawozdawczy ustalony w cenach ewidencyjnych.

Za pomocą wskaźnika odchyień przeciętnych ( $W_o$ ) oblicza się:

- odchylenia od cen ewidencyjnych, przypadające na rozchód towarów lub materiałów ( $O_{ce}$ ):

$$O_{ce} = (R \times W_o) : 100$$

- odchylenia od cen ewidencyjnych, przypadające na zapasy towarów lub materiałów ( $O_z$ ):

$$O_z = (Z \times W_o) : 100$$

lub

$$O_z = (O - O_{ce})$$

Najpóźniej na koniec każdego roku obrotowego odchylenia od cen ewidencyjnych powinny zostać zweryfikowane. Na saldzie powinny pozostać tylko odchylenia stanowiące rzeczywiste różnice między ceną ewidencyjną a rzeczywistą ceną zakupu (nabycia) materiałów lub towarów pozostających w zapasie.

### PRZYKŁAD 2

Jednostka „BIG” posiada w swoich księgach następujące salda:

- zapas początkowy materiałów (sp) – 4 000 000 zł,
- zapas materiałów zakupiony w bieżącym miesiącu – 3 600 000 zł,
- odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (Wn) przypadające na zapas początkowy (sp) – 44 000 zł,
- odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (Wn) dotyczące zakupu w bieżącym miesiącu – 108 000 zł,
- rozchód materiałów bezpośrednich w bieżącym miesiącu – 2 400 000 zł.

### Ustalenia

Wskaźnik narzutu odchyień od cen ewidencyjnych materiałów:

$$W_{no} = (44\,000\text{ zł} + 108\,000\text{ zł}) / (4\,000\,000\text{ zł} + 3\,600\,000) \times 100 = 2\%$$

Narzut odchyień od cen ewidencyjnych materiałów przypadający na:

- rozchód materiałów

$$N_o = 2\,400\,000\text{ zł} \times 2\% = 48\,000\text{ zł}$$

- zapas końcowy materiałów

$$\text{No} = (4\,000\,000 \text{ zł} + 3\,600\,000 \text{ zł} - 2\,400\,000 \text{ zł}) \times 2\% = 5\,200\,000 \text{ zł} \times 2\% = 104\,000 \text{ zł}$$

**Ewidencja księgową**

W bieżącym miesiącu

1. Przyjęcie do magazynu materiałów:

**Wn** „Materiały” 3 600 000**Ma** „Rozliczenie zakupu” 3 600 000

2. Zaewidencjonowanie odchyleń od cen ewidencyjnych materiałów:

**Wn** „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów” 108 000**Ma** „Rozliczenie zakupu” 108 000

3. Rozchód materiałów z magazynu do zużycia:

**Wn** „Zużycie materiałów” 2 400 000**Ma** „Materiały” 2 400 000

4. Przeniesienie kosztów na konto zespołu 5 – dotyczące działalności podstawowej (dot. poz. 3):

**Wn** „Koszty działalności podstawowej” 2 400 000**Ma** „Rozliczenie kosztów” 2 400 000

5. Proporcjonalne przeksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych dotyczących rozchodu materiałów:

**Wn** „Zużycie materiałów” 48 000**Ma** „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów” 48 000

6. Przeniesienie odchyleń od cen ewidencyjnych na konto zespołu 5 – dotyczące działalności podstawowej (dot. poz. 5):

**Wn** „Koszty działalności podstawowej” 48 000**Ma** „Rozliczenie kosztów” 48 000

Rozliczenie zakupu				Materiały			
Sp.)	3 708 000	3 600 000	(1)	Sp.)	4 000 000	2 400 000	(3)
		108 000	(2)	1)	3 600 000		
Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów				Koszty działalności podstawowej			
Sp.)	44 000	48 000	(5)	4)	2 400 000		
2)	108 000			6)	48 000		
Zużycie materiałów				Rozliczenie kosztów			
3)	2 400 000			5)		2 400 000	(4)
5)	48 000					48 000	(6)

Na koniec okresu sprawozdawczego ustalono:

1. Materiały:  $4\,000\,000 \text{ zł} + 3\,600\,000 \text{ zł} - 2\,400\,000 \text{ zł} = 5\,200\,000 \text{ zł}$ .

2. Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (Wn):

$$44\ 000\ \text{zł} + 108\ 000\ \text{zł} - 48\ 000\ \text{zł} = 104\ 000\ \text{zł}.$$

3. Rzeczywista wartość zapasów materiałów:

$$5\ 200\ 000\ \text{zł} + 104\ 000\ \text{zł} = 5\ 304\ 000\ \text{zł}.$$

## Ewidencja sprzedaży materiałów i towarów

Jednostki gospodarcze mogą kupione przez siebie materiały czy towary wykorzystywać w swojej działalności lub sprzedawać je w stanie nieprzetworzonym. W myśl zapisów ustawy o rachunkowości przez materiały rozumie się składniki majątku nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, natomiast cechą charakterystyczną towarów jest ich nabycie w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

Co do zasady sprzedaży podlegają towary, a materiały są zużywane na własne potrzeby. W praktyce dopuszcza się możliwość sprzedaży również w odniesieniu do materiałów. Przychód ze sprzedaży materiałów podlega ewidencji na koncie zespołu 7 „Sprzedaż materiałów”, natomiast ze sprzedaży towarów – na koncie zespołu 7 „Sprzedaż towarów”.

Koszt z tytułu sprzedaży ewidencjonuje się na koncie zespołu 7 „Wartość sprzedanych materiałów” i analogicznie na koncie zespołu 7 „Wartość sprzedanych towarów”. W rachunku zysków i strat przychody oraz koszty ze sprzedaży materiałów i towarów prezentuje się w tym samym wierszu.

W bilansie materiały oraz towary zaliczane są do rzeczowych aktywów obrotowych. Te zaś zaliczane są do szerszej grupy aktywów obrotowych, o ile są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy.

### Ewidencja sprzedaży towarów

1. Sprzedaż towarów udokumentowana fakturą VAT:

**Wn** „Rozrachunki z odbiorcami”

**Ma** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”

**Ma** „Sprzedaż towarów”

2. Wydanie towarów z magazynu na podstawie dowodu WZ:

**Wn** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”

**Ma** „Towary”

### Ewidencja sprzedaży materiałów

1. Sprzedaż materiałów udokumentowana fakturą VAT:

**Wn** „Rozrachunki z odbiorcami”

**Ma** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”

**Ma** „Sprzedaż materiałów”

2. Wydanie materiałów z magazynu na podstawie dowodu WZ:

**Wn** „Wartość sprzedanych materiałów”

**Ma** „Materiały”

## Ujęcie w sprawozdaniu finansowym

W bilansie, sporządzonym według załącznika 1 do ustawy o rachunkowości, zapasy materiałów i towarów prezentowane są w oddzielnych wierszach, tj.:

### B. Aktywa obrotowe

#### I. Zapasy

1. Materiały

4. Towary

Natomiast w rachunku zysków i strat przychody ze sprzedaży zarówno towarów, jak i materiałów wykazywane są w jednym wierszu, tj.:

### Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:

II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów

B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:

II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów

### Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:

IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów

B. Koszty działalności operacyjnej

VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów

Można więc stwierdzić, że bez znaczenia dla prezentacji przychodów i kosztów ze sprzedaży materiałów w rachunku zysków i strat pozostaje ich ewidencja księgową, gdyż w rachunku zysków i strat przychody i koszty wynikające ze sprzedaży towarów i materiałów wykazane są w tych samych pozycjach. W incydentalnych przypadkach sprzedaży materiałów, gdy ich kwota jest nieistotna, możliwe jest ewidencjonowanie tej transakcji z wykorzystaniem kont zespołu 7 „Pozostałe przychody operacyjne” i analogicznie „Pozostałe koszty operacyjne”.

Sposób ewidencji zdarzeń gospodarczych jest częścią zasad (polityki) rachunkowości przyjętych przez jednostkę do stosowania. Wprowadzenie wszelkich uproszczeń (również ewidencyjnych) jest dopuszczalne, o ile nie wywierają one istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie w sprawozdaniu finansowym sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

## Aktualizacja wartości zapasów materiałów

Obowiązek aktualizacji wartości materiałów wynika z zasady ostrożnej wyceny określonej w ustawie o rachunkowości. Zasada ta nakazuje wycenę poszczególnych składników aktywów i pasywów, a zatem także materiałów, po rzeczywiście poniesionych na ich nabycie (wytworzenie) cenach (kosztach), z zachowaniem zasady ostrożności.



W szczególności należy w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, uwzględnić zmniejszenie wartości użytkowej materiałów, ponieważ część znajdujących się w jednostce na dzień bilansowy materiałów mogła utracić wymagane dla nich cechy użytkowe, ulegając uszkodzeniu, zniszczeniu, zepsuciu, przeterminowaniu, lub stała się zbędna. Konieczne jest więc dokonanie odpowiedniego odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość bilansową zapasów materiałów do cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania.

Dokonane odpisy aktualizujące wartość materiałów do poziomu cen sprzedaży netto niższych od wartości w cenach nabycia (zakupu) lub kosztach wytworzenia, po których mają być wykazane w bilansie, zalicza się do pozostałych kosztów w korespondencji z kontem „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów” zapisem:

**Wn** „Pozostałe koszty operacyjne”

**Ma** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów”

W związku z tym na dzień bilansowy na koncie „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów” wystąpi saldo kredytowe z tytułu odpisu aktualizującego wartość bilansową materiałów, o którego wielkość zmniejsza się wartość zapasu materiałów w aktywach bilansu. Odpis aktualizujący pozostaje na tym koncie do czasu pozostawiania w zapasie materiałów objętych aktualizacją wyceny ich wartości.

Wartość materiałów wykazuje się w aktywach bilansu w pozycji B.I.1. „Materiały” według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto, skorygowanych o odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (kredytowe lub debetowe) oraz o skutki aktualizacji wyceny wartości materiałów wynikające z zapisów na prowadzonym w tym celu koncie „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów” (saldo kredytowe tego konta).

### PRZYKŁAD 3

Jednostka „MAXI” posiada na stanie magazynowym materiały, których ewidencja prowadzona jest według cen zakupu.

Podczas inwentaryzacji ustalono, że:

- materiał „A” o wartości 600 000 zł jest zagrożony przeterminowaniem,
- materiał „B” o wartości 70 000 zł jest zbędny (nieprzydatny).

Jednostka podjęła decyzję o dokonaniu odpisów aktualizujących wartość:

- materiału „A” – w wysokości 100% wartości ewidencyjnej (przekazanie do utylizacji nastąpi w następnym okresie sprawozdawczym),
- materiału „B” – w wysokości 80% wartości ewidencyjnej.

### Ewidencja księgową

1. Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości zapasów materiałów:

a) materiału „A” zagrożonego przeterminowaniem

**Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 600 000

**Ma** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów” 600 000

b) nieprzydatnego (zbędnego) materiału „B”

$$70\,000 \text{ zł} \times 80\% = 56\,000 \text{ zł}$$

**Wn** „Pozostałe koszty operacyjne” 56 000

**Ma** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów” 56 000

Materiały (materiał „A”)		Materiały (materiał „B”)	
Sp.)	600 000	Sp.)	70 000
Pozostałe koszty operacyjne		Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów	
1)	600 000	600 000	(1
2)	56 000	56 000	(2

### Prezentacja w bilansie

Materiały w magazynie będą zaprezentowane w aktywach bilansu w pozycji B.I.1. „Materiały” w kwocie 14 000 zł, tj. 600 000 zł – 600 000 zł + 70 000 zł – 56 000 zł.

## Ewidencja kosztów działalności podstawowej w jednostkach produkcyjnych

W jednostkach produkcyjnych najszerzy obraz poniesionych kosztów składających się na koszt wytworzenia produktów można pozyskać dzięki ewidencji na kontach tylko zespołu 5 lub równocześnie zespołu 4 i 5. Nie jest więc wskazane prowadzenie ewidencji kosztów działalności operacyjnej tylko na kontach zespołu 4, tj. w układzie rodzajowym. Nie ma tam bowiem podziału funkcjonalnego kosztów. Jednak w praktyce zdarza się, że niektóre jednostki produkcyjne przyjmują taki wariant ewidencji kosztów.

W układzie rodzajowym ewidencję kosztów powinny stosować tylko podmioty, które:

- posiadają prostą strukturę organizacyjną i nie zachodzi w nich potrzeba kontroli kosztów według miejsc ich powstawania,
- wytwarzają w krótkim cyklu produkcyjnym nieskomplikowane, jednorodne produkty, w związku z czym nie jest utrudniona kalkulacja jednostkowego kosztu wytworzenia, jednocześnie przy braku produkcji w toku,
- prowadzą działalność w niewielkich rozmiarach,
- zajmują się przede wszystkim świadczeniem usług i nie mają potrzeby ustalania rzeczywistych kosztów wytworzenia usług.

Przyjęcie przez jednostkę sposobu ewidencji kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4 nie może wywierać istotnie ujemnego wpływu na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. Warto zwrócić uwagę, że jeśli ewidencja kosztów prowadzona jest tylko w układzie rodzajowym, to jednostka zobowiązana jest do sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym.

## Uproszczona ewidencja wyrobów gotowych – bez ewidencji bilansowej

Jednostka produkcyjna, która wybrała ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4, wybiera również uproszczoną ewidencję wyrobów gotowych. Produktów gotowych nie obejmuje się wówczas ewidencją bilansową, lecz ich wartość odpisuje się bezpośrednio w koszty. Metoda ta wiąże się jednak z koniecznością ustalania stanu produktów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Korekta kosztów o wartość stanu wyrobów gotowych dokonywana jest zapisem:

**Wn** „Produkty gotowe i półprodukty”

**Ma** „Rozliczenie kosztów”.

Przy prowadzeniu uproszczonej metody ewidencji produktów nie prowadzi się konta zespołu 7 „Koszt sprzedanych produktów”, a koszty, które dotyczą produkcji, pozostają na kontach zespołu 4 do dnia bilansowego.

## Uproszczona ewidencja wyrobów gotowych – objęta ewidencją bilansową

Jednostki prowadzące uproszczoną ewidencję kosztów, tj. tylko na kontach zespołu 4, mogą podjąć decyzję o objęciu wyrobów gotowych bieżącą ewidencją bilansową. Wówczas zapasy wyrobów gotowych na dzień ich powstania ujmują w księgach rachunkowych według kosztów wytworzenia.

Koszty wytworzenia produktu ustala się na podstawie uszczegółowionych kont rodzajowych. Zatem konta zespołu 4 powinny być uszczegółowione, aby na podstawie dokonanych zapisów można było ustalić kwotę kosztów prostych, które są uwzględniane w koszcie wytworzenia produktu gotowego. Trzeba także prowadzić odrębną ewidencję kosztów zarządu i sprzedaży, których nie zalicza się do kosztów wytworzenia produktów.

Ewidencję przyjęcia produktów gotowych z produkcji do magazynu na podstawie dowodu „PW – Przyjęcie wyrobu” prowadzi się następująco:

**Wn** „Produkty gotowe i półprodukty”

**Ma** „Rozliczenie kosztów”.

Dodatkowo, gdy stosowana do wyceny wyrobów jest stała cena ewidencyjna, co miesiąc należy porównywać koszty zgromadzone na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów” z kwotą ujętą po stronie Ma konta „Rozliczenie kosztów” i ustalać odchylenia od cen ewidencyjnych, odnosząc je na konto zespołu 6 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.

Odchylenia, w celu ich dalszego rozliczenia, ewidencjonuje się następująco:

**Wn** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

**Ma** „Rozliczenie kosztów”

lub

**Wn** „Rozliczenie kosztów”

**Ma** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

Jeżeli na koniec okresu nie występuje zapas wyrobów, wówczas różnicę między kosztem wytworzenia a ceną przyjętą do ewidencji zapasów wyrobów gotowych można odnieść bezpośrednio na wynik finansowy.

Sprzedaż wyrobów gotowych objętych ewidencją na koncie zespołu 6 ewidencjonuje się następująco:

- 1) wartość przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych
  - Wn** „Rozrachunki z odbiorcami”
  - Ma** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”
  - Ma** „Sprzedaż produktów”
- 2) koszt wytworzenia sprzedanych produktów – w oparciu o dowód „WZ – Wydanie na zewnątrz”
  - Wn** „Koszt sprzedanych produktów”
  - Ma** „Produkty gotowe”.

#### PRZYKŁAD 4

Jednostka produkcyjna prowadzi ewidencję bilansową produktów gotowych. Koszty działalności ewidencjonuje wyłącznie na kontach zespołu 4. Jednostka prowadzi ewidencję analityczną umożliwiającą ustalenie kosztu wytworzenia produktów.

W lutym 2018 r. jednostka przekazała z magazynu na potrzeby produkcji materiały (surowce) o wartości według cen zakupu 140 000 zł. Łączne koszty wytworzenia produktów w lutym 2018 r. wyniosły 270 000 zł. Wszystkie wyprodukowane wyroby przyjęto do magazynu po koszcie wytworzenia 270 000 zł. W tym samym miesiącu jednostka sprzedała wyroby gotowe o wartości ich wytworzenia 250 000 zł. Łączna wartość faktur sprzedaży wyniosła 400 000 zł netto plus 23% VAT.

#### Ewidencja księgową

1. Wydanie materiałów z magazynu do produkcji – dokumentem RW:
 

<b>Wn</b> „Koszty według rodzajów”	140 000
– w analityce: „Zużycie materiałów”	
<b>Ma</b> „Materiały”	140 000
2. Przyjęcie produktów gotowych z produkcji do magazynu po koszcie wytworzenia – dokumentem PW:
 

<b>Wn</b> „Produkty gotowe”	270 000
<b>Ma</b> „Rozliczenie kosztów”	270 000
3. Faktura dokumentująca sprzedaż produktów:
 

<b>Wn</b> „Rozrachunki z odbiorcami”	492 000
<b>Ma</b> „VAT należny”	92 000
<b>Ma</b> „Sprzedaż produktów”	400 000
4. Rozchód sprzedanych produktów z magazynu (według rzeczywistego kosztu wytworzenia) – WZ:
 

<b>Wn</b> „Koszt sprzedanych produktów”	250 000
<b>Ma</b> „Produkty gotowe”	250 000

Koszty według rodzajów		Materiały	
1)	140 000	140 000	(1)
Produkty gotowe		Rozliczenie kosztów	
2)	270 000	270 000	(2)
Rozrachunki z odbiorcami		VAT należny	
3)	492 000	92 000	(3)
Sprzedaż produktów		Koszt sprzedanych produktów	
	400 000	250 000	(3) 4)

## Zmiana stanu produktów przy ewidencji kosztów tylko w układzie rodzajowym

Jednostki stosujące ewidencję księgową kosztów działalności operacyjnej tylko według rodzaju sporządzają rachunek kosztów i strat w wariantcie porównawczym. W rachunku tym sumie przychodów ze sprzedaży produktów skorygowanych o zmianę stanu produktów oraz zwiększonych o koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby przeciwstawiana jest suma kosztów według rodzajów działalności operacyjnej.

Ten wariant przewiduje więc korektę wyniku finansowego o zmianę stanu produktów, czyli o zmianę stanu na koniec roku w stosunku do stanu na początek roku produktów, produkcji w toku i rozliczeń międzyokresowych kosztów.

W celu ustalenia zmiany stanu produktów pomocne jest stosowanie konta „Rozliczenie kosztów”, które służy do ewidencji:

- 1) produktów gotowych i produkcji w toku, ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego  
**Wn** „Produkty gotowe i półprodukty”  
**Ma** „Rozliczenie kosztów”
- 2) produktów gotowych i produkcji w toku, ustalonej na koniec poprzedniego okresu, którą odnosi się ponownie w ciężar kosztów, na początku następnego okresu sprawozdawczego lub bezpośrednio przed ustaleniem nowego poziomu produktów gotowych i produkcji w toku i jego wyceny  
**Wn** „Rozliczenie kosztów”  
**Ma** „Produkty gotowe i półprodukty”
- 3) kosztów rodzajowych podlegających rozliczeniu w czasie, gdy dotyczą następnych okresów sprawozdawczych i rozwiązania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów utworzonych w poprzednich okresach  
**Wn** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”  
**Ma** „Rozliczenie kosztów”
- 4) kosztów poniesionych w poprzednich okresach, a obciążających koszty okresu sprawozdawczego, a także utworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów  
**Wn** „Rozliczenie kosztów”  
**Ma** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Na dzień bilansowy saldo konta „Rozliczenie kosztów” przeksięgowuje się na wynik finansowy zapisem:

**Wn** „Rozliczenie kosztów”

**Ma** „Wynik finansowy”

lub

**Wn** „Wynik finansowy”

**Ma** „Rozliczenie kosztów”

Dzięki temu przeniesieniu poziom kosztów rodzajowych na koncie „Wynik finansowy” zostaje skorygowany do wysokości odnoszącej się do danego okresu sprawozdawczego.

## Wycena produkcji w toku przy ewidencji kosztów tylko w układzie rodzajowym

Stan produkcji w toku wycenia się generalnie w wysokości kosztu jej wytworzenia. Przy czym ustawa o rachunkowości dopuszcza możliwość stosowania uproszczonych metod wyceny polegających na wycenie produktów w toku produkcji w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianiu ich w ogóle. Zastosowanie tych rozwiązań jest możliwe pod warunkiem, że nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki.

### PRZYKŁAD 5

Firma produkcyjna ewidencjonuje koszty podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie na kontach zespołu 4 i prowadzi bieżącą ewidencję wyrobów gotowych na koncie 60.

W grudniu 2017 r. koszty ogółem zaewidencjonowane na kontach zespołu 4 wyniosły łącznie 3 100 000 zł, w tym:

- koszty materiałów bezpośrednich: 2 000 000 zł,
- pozostałe koszty produkcji: 600 000 zł,
- koszty zarządu: 400 000 zł,
- koszty sprzedaży: 100 000 zł.

W grudniu 2017 r. wyprodukowano i przyjęto do magazynu 10 000 szt. wyrobów gotowych po planowanym koszcie wytworzenia 250 zł/szt. Na koniec roku pozostało 2000 szt. produktów przetworzonych w 60%. W okresie sprawozdawczym sprzedano 9900 szt. wyrobów gotowych.

Firma produkcyjna ustaliła wartość produkcji w toku w wysokości materiałów bezpośrednich:

1) produkty gotowe:

- koszt jednostkowy:  $2\,000\,000\text{ zł} : (10\,000\text{ szt.} + 2000\text{ szt.} \times 60\%) + (600\,000\text{ zł} : 10\,000\text{ szt.}) = 238,60\text{ zł/szt.}$ ,
- koszt całkowity:  $238,60\text{ zł/szt.} \times 10\,000\text{ szt.} = 2\,386\,000\text{ zł}$ ;

2) produkcja w toku:

- koszt jednostkowy:  $(2\,000\,000\ \text{zł} \times 60\%) : (10\,000\ \text{szt.} + 2000\ \text{szt.} \times 60\%) = 107\ \text{zł/szt.}$ ,
- koszt całkowity:  $107\ \text{zł/szt.} \times 2000\ \text{szt.} = 214\,000\ \text{zł.}$

Koszty produkcji:  $2\,386\,000\ \text{zł} + 214\,000\ \text{zł} = 2\,600\,000\ \text{zł.}$

Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów:

$2\,500\,000\ \text{zł} - (3\,100\,000\ \text{zł} - 400\,000\ \text{zł} - 100\,000\ \text{zł} - 214\,000\ \text{zł}) = 114\,000\ \text{zł.}$

Wartość sprzedanych wyrobów według planowanego kosztu wytworzenia:

$9900\ \text{szt.} \times 250\ \text{zł/szt.} = 2\,475\,000\ \text{zł.}$

Odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane wyroby gotowe:

$(114\,000\ \text{zł} : 10\,000\ \text{szt.}) \times 9900\ \text{szt.} = 112\,860\ \text{zł.}$

Na koniec roku obrotowego przeniesiono salda kont kosztów podstawowej działalności operacyjnej.

### Ewidencja księgową

1. Poniesione koszty rodzajowe:

a) materiały bezpośrednie

**Wn** „Koszty według rodzajów” 2 000 000

– w analityce: „Zużycie materiałów”

**Ma** „Materiały” 2 000 000

b) pozostałe koszty produkcyjne

**Wn** „Koszty według rodzajów” 600 000

– w analityce: „Usługi obce, pozostałe koszty itd.”

**Ma** różne konta 600 000

c) koszty zarządu

**Wn** „Koszty według rodzajów” 400 000

**Ma** różne konta 400 000

d) koszty sprzedaży

**Wn** „Koszty według rodzajów” 100 000

**Ma** różne konta 100 000

2. Przyjęcie wyrobów do magazynu po planowanym koszcie wytworzenia 2 500 000 zł ( $250\ \text{zł/szt.} \times 10\,000\ \text{zł}$ ) – dokumentem PW:

**Wn** „Produkty gotowe” 2 500 000

**Ma** „Rozliczenie kosztów” 2 500 000

3. Zarachowanie kredytowych odchyleń od cen ewidencyjnych wyrobów – dokumentem PK:

**Wn** „Rozliczenie kosztów” 114 000

**Ma** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych” 114 000

4. Rozchód sprzedanych wyrobów w cenach ewidencyjnych – dokumentem WZ:

**Wn** „Koszt własny sprzedanych produktów” 2 475 000

**Ma** „Produkty gotowe” 2 475 000



- 5 Odchylenia przypadające na sprzedane wyroby – dokumentem PK:  
**Wn** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych” 112 860  
**Ma** „Koszt własny sprzedanych produktów” 112 860
6. Produkcja w toku ustalona na koniec okresu – dokumentem PK:  
**Wn** „Produkcja w toku” 214 000  
**Ma** „Rozliczenie kosztów” 214 000
7. Przebieganie na koniec roku obrotowego – dokumentem PK:
- a) sald kont zespołu 4 zaliczanych do kosztu wytworzenia  
 $2\,000\,000\text{ zł} + 600\,000\text{ zł} = 2\,600\,000\text{ zł}$   
**Wn** „Rozliczenie kosztów” 2 600 000  
**Ma** „Koszty według rodzajów” 2 600 000
- b) sald kont zespołu 4 zaliczanych do kosztów zarządu  
**Wn** „Wynik finansowy” 400 000  
**Ma** „Koszty według rodzajów” 400 000
- c) sald kont zespołu 4 zaliczanych do kosztów sprzedaży  
**Wn** „Wynik finansowy” 100 000  
**Ma** „Koszty według rodzajów” 100 000
- d) kosztów wytworzenia sprzedanych wyrobów gotowych  
 $2\,475\,000 - 112\,860\text{ zł} = 2\,362\,140\text{ zł}$   
**Wn** „Wynik finansowy” 2 362 140  
**Ma** „Koszt własny sprzedanych produktów” 2 362 140

Koszty według rodzajów				Materiały	
1a)	2 000 000	2 600 000	(7a		2 000 000 (1
1b)	600 000	400 000	(7b		
1c)	400 000	100 000	(7c		
1d)	100 000				

Produkty gotowe				Rozliczenie kosztów	
2)	2 500 000	2 475 000	(4	3)	114 000 (2
				7a)	2 600 000 (6
					214 000

Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych				Koszt własny sprzedanych produktów	
5)	112 860	114 000	(3	4)	2 475 000 (5
					112 860 (7d
					2 362 140

Produkcja w toku		Ma różne konta	
6)	214 000	600 000	(1b)
		400 000	(1c)
		100 000	(1d)
<b>Wynik finansowy</b>			
7b)	400 000		
7c)	100 000		
7d)	2 362 140		

**PODSTAWA PRAWNA:**

- art. 3 ust. 1 pkt 18 i 19, art. 4 ust. 4, art. 10 ust. 1, art. 17 ust. 2 pkt 4, art. 28 ust. 11 pkt 1, art. 34 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395

**Joanna Gawrońska**

biegły rewident

## 2 Cesja wierzytelności

Cesja wierzytelności, zwana inaczej przelewem, to umowa skutkująca zmianą osoby uprawnionej do żądania wykonania zobowiązania. Umowa przelewu wierzytelności powinna dokładnie określać przenoszona wierzytelność. W umowie trzeba podać podstawę powstania wierzytelności i sposób spełnienia świadczenia. Cesja wierzytelności jest uregulowana w Kodeksie cywilnym.

Generalnie cesja wierzytelności nie wymaga zgody dłużnika, ale umowa z dłużnikiem może wyłączać możliwość cesji wierzytelności lub uzależnić ją od zgody dłużnika. Zbywca wierzytelności, tj. poprzedni wierzyciel, powinien przekazać dłużnikowi informację o zawarciu umowy cesji wierzytelności. Niezależnie od tego nabywca wierzytelności też może poinformować dłużnika o cesji, w ten sposób zabezpieczając swoje interesy.

Warto zwrócić uwagę na to, że jeśli dłużnik otrzyma zawiadomienie o cesji pochodzące tylko od nabywcy wierzytelności, to nie powinien od razu wpłacać mu pieniędzy. Ze względów ostrożnościowych wskazane jest upewnienie się, czy cesja miała rzeczywiście miejsce. Nie można bowiem wykluczyć, że podmiot podający się za nabywcę wierzytelności może faktycznie nim nie być. Pomimo zapłaty „nowemu” podmiotowi dłużnik nie jest zwolniony z obowiązku zapłaty prawdziwemu wierzycielowi. Jeśli więc dłużnik ma wątpliwości co do faktycznego zawarcia cesji wierzytelności, może dokonać wpłaty dłużnej sumy do depozytu sądowego.

Wraz z wierzytelnością przechodzą na nabywcę wszelkie związane z nią prawa, w szczególności roszczenie o zaległe odsetki.

W sytuacji gdy jednostka będąca dłużnikiem uzyskała informację o cesji wierzytelności od jej dotychczasowego wierzyciela i nie ma zastrzeżeń prawnych wobec tej cesji, to zmianę wierzyciela może ująć w księgach na kontach rozrachunkowych zapisem:

**Wn** „Rozrachunki z odbiorcami”

– w analityce: dotychczasowy wierzyciel

**Ma** „Rozrachunki z odbiorcami”

– w analityce: nabywca wierzytelności

**PODSTAWA PRAWNA:**

- art. 509 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1132

**Joanna Gawrońska**

biegły rewident

## POLECAMY

w następnym numerze **BIULETYNU**  
głównego księgowego:

Jak ewidencjonować sprzedaż w jednostkach  
posiadających kasę fiskalną:

- płatności otrzymane przelewem
- płatności otrzymane do kasy
- płatności dokonane kartą płatniczą

w kolejnych numerach **BIULETYNU**  
głównego księgowego:

- wycena obligacji w księgach rachunkowych
- cesja wierzytelności w księgach
- zdarzenia po dniu bilansowym
- kompensata rozrachunków

## PRENUMERATA 2018

**BIULETYN głównego księgowego**  
na 12 miesięcy w cenie 789 zł brutto




**MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń**  
na 12 miesięcy w cenie 648 zł brutto

**Monitor księgowego**  
na 12 miesięcy w cenie 748 zł brutto

**BIULETYN VAT**  
na 12 miesięcy w cenie 679 zł brutto

**FK Platforma Księgowych i Kadrowych**  
na 12 miesięcy w cenie 1100 zł brutto

**Wideoakademia księgowych i biur rachunkowych**  
na 12 miesięcy w cenie 1100 zł brutto

 [www.sklep.infor.pl](http://www.sklep.infor.pl)  
 801 626 666, 22 761 30 30  
 [bok@infor.pl](mailto:bok@infor.pl)



Zat. R. Pieńkowski w 1987 r.

### Grupa INFOR PL

**Prezes Zarządu**  
Ryszard Pieńkowski

**INFOR PL Spółka Akcyjna**  
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72  
[www.infor.pl](http://www.infor.pl)

**Dyrektor Centrum Wydawniczego**  
Marzena Nikiel  
[marzena.nikiel@infor.pl](mailto:marzena.nikiel@infor.pl)

**Redaktor naczelna**  
dr Gyöngyvér Takáts  
tel. 22 531 49 76

**Korekta**  
Barbara Redzyńska

**Redaktor graficzny**  
Agnieszka Zuchowicz

**Adres redakcji**  
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72  
tel. 22 531 48 37  
[www.br.infor.pl](http://www.br.infor.pl)

**Biuro Reklamy**  
Kamilla Alchimowicz  
e-mail: [kamilla.alchimowicz@infor.pl](mailto:kamilla.alchimowicz@infor.pl)  
tel. 22 530 40 757

### Zamówienia na prenumeratę

**Biuro Obsługi Klienta:**  
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72  
tel. 22 761 30 30, 801 626 666  
e-mail: [bok@infor.pl](mailto:bok@infor.pl)  
[www.sklep.infor.pl](http://www.sklep.infor.pl)

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: Mazowieckie Centrum Poligrafii

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,  
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 3500 egz.

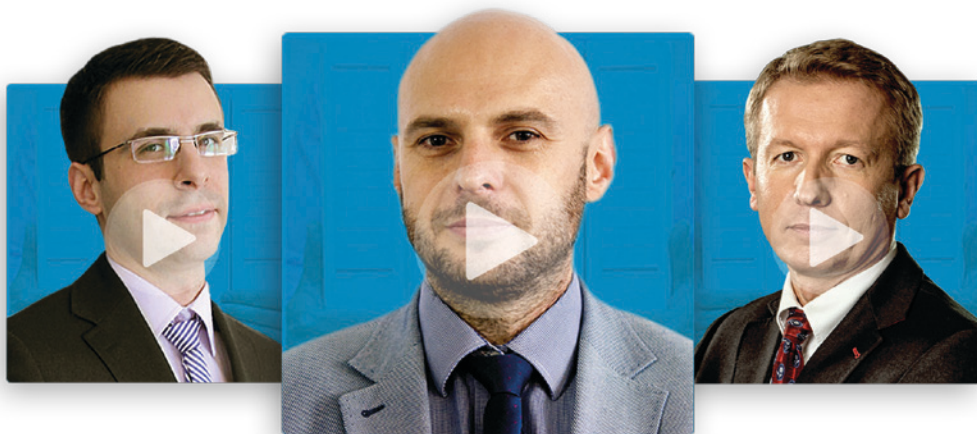


**INFOR AKADEMIA**

**Subskrybuj wideoszkolenia**

# **KSIĘGOWE**

**już od 83 zł / miesiąc**



— VAT / PIT i CIT / JPK —

 [WWW.INFORAKADEMIA.PL](http://WWW.INFORAKADEMIA.PL)

 [BOK@INFOR.PL](mailto:BOK@INFOR.PL)

 22 761 30 30

# KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY dla księgowych, kadrowych i biur rachunkowych



Testuj  
**bezpłatnie**

## Nowości w INFORLEX Księgowość i Kadry

- RODO – nowy temat na czasie
- Koszty 2018 – po zmianach od 1 stycznia br.
- Przewodniki po zmianach przepisów 2017/2018. Podatki, rachunkowość, prawo pracy, ubezpieczenia
- Kodeks pracy 2018. Praktyczny komentarz z przykładami

[inforlex.pl](http://inforlex.pl)