



www.gofin.pl

2016 POMOCNIKI RACHUNKOWOŚCI

Dodatek specjalny do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości

ZDARZENIA PO DNIU BILANSOWYM – WPŁYW NA EWIDENCJĘ KSIĘGOWĄ I SPRAWOZDANIE FINANSOWE

I. ZDARZENIA PO DNIU BILANSOWYM WPŁYWAJĄCE NA DANE WYKAZANE W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM	str. 3
1. Rodzaje zdarzeń po dniu bilansowym i ich wpływ na sprawozdanie	str. 3
2. Zdarzenia niewymagające korekty	str. 4
3. Skutki zdarzeń, o których informacje otrzymano już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego	str. 5
4. Sposób ujęcia zdarzeń w zależności od momentu uzyskania informacji o ich wystąpieniu	str. 6
II. PRZYKŁADY ZDARZEŃ UJAWNIONYCH PRZED ZATWIERDZENIEM SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO	str. 8
1. Ewidencja korekty przychodów ze sprzedaży na przełomie roku	str. 8
1.1. Moment korekty przychodów w świetle prawa podatkowego	str. 8
1.2. Zasady korygowania przychodów w księgach rachunkowych	str. 9
2. Duplikat faktury otrzymany w 2016 r., dotyczący faktury z 2015 r.	str. 11
3. Opust liczony jako procent rocznego obrotu, udzielony kontrahentowi zagranicznemu	str. 12
4. Reklamacja wyrobów sprzedanych w roku ubiegłym	str. 13
5. Korekta kosztów z tytułu otrzymanych rabatów w świetle przepisów obowiązujących od 2016 r.	str. 14
5.1. Korekta kosztów w świetle prawa podatkowego	str. 14
5.2. Korekta kosztów na przełomie roku w świetle prawa bilansowego	str. 15
6. Faktura korygująca zakup materiałów dokonany w roku ubiegłym	str. 17

III. PRZYKŁADY ZDARZEŃ UJAWNIONYCH PO ZATWIERDZENIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGOstr. 19

1. Skutki błędnego ujęcia w księgach poprzedniego roku kwoty podatku dochodowego str. 19
 - 1.1. Zasady korygowania błędów z lat poprzednich ujawnionych po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego str. 19
 - 1.2. Korekta błędów dotyczących wysokości podatku dochodowego w księgach bieżącego roku obrotowego str. 19
2. Składki na PFRON zawyżone w ubiegłym roku obrotowym str. 23
3. Korekta zapisów związanych ze sprzedażą środka trwałego poddanego wcześniej aktualizacji str. 24
4. Rabat z tytułu zrealizowania określonej wielkości zakupów str. 25
5. Składnik aktywów podwójnie zaksięgowany w ubiegłym roku obrotowym str. 28



PROGRAM DRUKI Gofin AKTYWNE WZORY DRUKÓW I UMÓW WERSJA KOMERCYJNA

Wersja komercyjna (płatna) Programu oprócz opcji podstawowych posiada wiele dodatkowych funkcji, wśród nich:

- Możliwość przesyłania druków do systemu **e-deklaracje** (opcja dostępna w II kwartale 2016 roku)
- Tworzenie i obsługa bazy podmiotów
- Funkcja eksportu wypełnionego druku do formatu PDF wraz z opcją wysyłania plików za pomocą e-mail

Ponadto wersja komercyjna Programu może być wykorzystywana do celów **usługowych i zarobkowych** (komercyjnych) oraz do współpracy z kontrahentami np. w firmach, instytucjach lub biurach rachunkowych.

Prowadzisz działalność gospodarczą ?!
Zamów licencję na 2016 rok – www.sklep.gofin.pl

I. ZDARZENIA PO DNIU BILANSOWYM WPŁYWAJĄCE NA DANE WYKAZANE W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

1. Rodzaje zdarzeń po dniu bilansowym i ich wpływ na sprawozdanie

W świetle obowiązujących przepisów sprawozdanie finansowe jednostki powinno zostać sporządzone nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego (zob. art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Sporządzając roczne sprawozdanie finansowe należy także uwzględnić zdarzenia po dniu bilansowym, które mogą mieć wpływ na jego treść. Są to wszystkie dotyczące jednostki zdarzenia jakie nastąpiły po dniu bilansowym, o których dowiedziała się ona przed zatwierdzeniem rocznego sprawozdania finansowego. Do tego czasu ma bowiem możliwość dokonania korekt w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. Przypominamy, iż ostateczne zamknięcie ksiąg musi być dokonane najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania. Po tym dniu jednostki nie mają już możliwości wprowadzania żadnych zapisów do ksiąg dotyczących roku, którego sprawozdanie dotyczy.

Ogólne zasady postępowania ze zdarzeniami po dniu bilansowym określa art. 54 ustawy o rachunkowości. Bardziej szczegółowe regulacje w tej kwestii zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7), stanowiący załącznik do uchwały nr 10/2015 Komitetu Standardów Rachunkowości z 15 grudnia 2015 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 2).

W świetle przepisów ustawy o rachunkowości, jeżeli po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie. Jednocześnie powinna dokonać odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie dotyczy oraz powiadomić o tym fakcie biegłego rewidenta, który to sprawozdanie bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej (por. art. 54 ust. 1 ww. ustawy).

Do zdarzeń po dniu bilansowym, według KSR nr 7, zalicza się wszystkie dotyczące jednostki zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Nie zalicza się do nich natomiast informacji o tych zdarzeniach, które jednostka otrzymała po dniu bilansowym, a dotyczą operacji, które wystąpiły przed tym dniem, nawet jeżeli datą wystawienia dokumentu dostarczającego tej informacji będzie rok obrotowy następujący po roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe. Dotyczy to na przykład zakupu usług obcych, które zostały wykonane w roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe, natomiast fakturę zakupu wystawiono w roku następnym. W takiej sytuacji stosuje się bowiem bilansową zasadę memoriału i zalicza koszty zakupu usług obcych do roku obrotowego, w którym usługi te zostały wykonane. Zasadniczo można wyróżnić dwa typy zdarzeń po dniu bilansowym, mianowicie zdarzenia:

- 1) dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy – zwane dalej zdarzeniami wymagającymi korekt – wiążą się z wprowadzeniem korekt w księgach rachunkowych i w samym sprawozdaniu finansowym, jeśli już zostało sporządzone,
- 2) wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym – zwane dalej zdarzeniami niewymagającymi korekt – jeśli są one istotne, wymagają tylko ujawnienia (opisania) w informacjach dodatkowych i objaśnieniach.

Zdarzenia po dniu bilansowym	
wymagające korekt	niewymagające korekt
– korekty przychodów ze sprzedaży wykazanych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, polegające zarówno na zmianach kwot faktur, jak i anulowaniu sprzedaży – rozstrzygnięcie sprawy sądowej, które potwierdza lub zmienia wysokość wykazanej na dzień bilansowy rezerwy na zobowiązanie jednostki bądź powoduje powstanie zobowiązania, na które nie utworzono rezerwy – uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy wartość składnika aktywów na skutek utraty wartości była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki – ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych przez jednostkę w roku sprawozdawczym (przed dniem bilansowym) aktywów – przychody ze sprzedanych po dniu bilansowym aktywów, pomniejszone o koszty sprzedaży, są niższe od wartości, w jakiej aktywa te figurują na dzień bilansowy w księgach rachunkowych – wykrycie błędów, w tym wywołanych oszustwami	– spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę – zadeklarowanie dywidend należnych posiadaczom instrumentów kapitałowych jednostki – połączenie jednostki z inną jednostką – znaczące zakupy aktywów przez jednostkę – przeznaczenie do sprzedaży lub znacząca sprzedaż aktywów przez jednostkę – zniszczenie przez pożar, powódź ważnego zakładu jednostki – ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania restrukturyzacji jednostki – znaczące zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut obcych mających związek z działalnością jednostki – zaciągnięcie znaczących zobowiązań przez jednostkę – udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń – wniesienie sprawy do sądu lub otrzymanie pozwu przez jednostkę w sprawach wynikających ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym

Zwracamy uwagę, iż dokonania korekt w księgach rachunkowych wymagają jedynie zdarzenia po dniu bilansowym, zakwalifikowane do zdarzeń dostarczających dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy.

2. Zdarzenia niewymagające korekty

W świetle KSR nr 7, jeżeli po dniu bilansowym, a przed dniem zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje na temat zdarzeń wpływających na jej stan lub sytuację po dniu bilansowym, a informacje te mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdej kategorii zdarzeń informacje o rodzaju tego zdarzenia oraz szacunkowej kwocie jego skutków finansowych. Jeśli jednak nie jest to możliwe, to zawiera w sprawozdaniu stwierdzenie, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

W przypadku sporządzania informacji dodatkowej zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości przed zmianami, powyższe dane należy ujawnić w ust. 5 pkt 2 dodatkowych informacji i objaśnień. Z kolei w informacji dodatkowej sporządzanej zgodnie z załącznikiem nr 1 po zmianach, będzie to ust. 6 pkt 2. Jeśli jednostka będzie sporządzała informację dodatkową w formie uproszczonej według załącznika nr 5 (dla jednostek małych), to ww. informacje zamieści w pkt 14 dodatkowych informacji i objaśnień.

Przykład

Jednostka produkcyjna na dzień bilansowy posiada zapas materiałów w cenach nabycia o wartości: 70.000 zł. Po dniu bilansowym, tj. w styczniu następnego roku obrotowego, w wyniku awarii instalacji wodno-kanalizacyjnej magazynu (pęknięcie rury) zniszczeniu uległy materiały posiadane na zapasie i nie nadają się już do wykorzystania w procesie produkcji.

Jeśli opisane zdarzenie w ocenie jednostki jest istotne, a jednostka sporządza za poprzedni rok obrotowy sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości po nowelizacji, wówczas w dodatkowych informacjach – a dokładnie w ust. 6 pkt 2 dodatkowych informacji i objaśnień – opisuje to zdarzenie. Co prawda wskazuje ono na stan zaistniały po dniu bilansowym, ale może mieć istotny wpływ na działalność jednostki w kolejnym roku obrotowym.

Za istotne uważa się także informacje o zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, w wyniku których zmiane uległy kwoty wykazane w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rocznego sprawozdania finansowego, jak np. zobowiązania warunkowe.

W przypadku zobowiązań warunkowych konieczność poniesienia wydatku (wypływu środków) jest uzależniona od zaistnienia określonych zdarzeń w przyszłości. Przykładem zobowiązań warunkowych są zawarte, lecz jeszcze niewykonane umowy. Zasadniczo, jeżeli prawdopodobieństwo wypływu środków i wywiązania się z zobowiązania jest wysokie, to jednostka ujawnia informacje o stanie takich zobowiązań w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. W przypadku sporządzania informacji dodatkowej zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości przed zmianami będzie to ust. 1 pkt 15 dodatkowych informacji i objaśnień (w informacji dodatkowej sporządzanej zgodnie z załącznikiem nr 1 po zmianach, będzie to ust. 1 pkt 16). Z kolei, gdy prawdopodobieństwo wypływu środków jest znikome, jednostka może zrezygnować z ujawniania zobowiązania warunkowego w informacji dodatkowej, o ile pominięcie tej informacji nie wywrze istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. W przypadku więc uzyskania dodatkowych informacji o zobowiązaniach warunkowych po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, gdy są to zdarzenia istotne w ocenie jednostki, wskazane jest dokonać odpowiednich zmian w informacji dodatkowej.

3. Skutki zdarzeń, o których informacje otrzymano już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

Jeżeli po sporządzeniu i zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego jednostka otrzyma informacje o zdarzeniach jakie nastąpiły po dniu bilansowym, zmieniających jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, to skutki tych zdarzeń ujmuje w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym za rok, w którym te informacje otrzymała. Sposób postępowania z opisanymi zdarzeniami jest analogiczny, jak przy błędach popełnionych w poprzednich latach obrotowych (zob. pkt 6.7 KSR nr 7).

Skutki zdarzeń, o których informacje jednostka otrzymała już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, uznanych za istotne ujmuje się w księgach roku, w którym informacje te otrzymano, na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, jako zysk (stratę) z lat ubiegłych i wykazuje w pasywach bilansu w pozycji „Zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Z kolei ujęcie w księgach zdarzeń nieistotnych dotyczących lat ubiegłych zależy od tego jakie rozwiązanie w tym zakresie przyjęła jednostka w swojej polityce rachunkowości. Należy przy tym pamiętać, iż wpływają one odpowiednio na zysk lub stratę netto roku obrotowego, w którym otrzymano informacje o tych zdarzeniach. Jeśli zdarzenia te dotyczą kosztów lub przychodów lat ubiegłych, to ich ujęcie może nastąpić za pośrednictwem kont pozostałych kosztów lub przychodów operacyjnych (konto 76-1 lub 76-0) albo na właściwych kontach służących ujęciu danej operacji w roku obrotowym, np. na kontach zespołu 4 lub 5 albo na kontach 73-1, 74-1, 70-1 lub 73-0, 74-0, 70-0.

Zwracamy uwagę, że w podobny sposób należy podejść do zdarzeń uznanych za nieistotne, o których informacje jednostka otrzymała jeszcze przed zatwierdzeniem rocznego sprawozdania finansowego. Skutki tych zdarzeń ujmuje się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, w którym informacje te otrzymano, według zasad określonych w polityce rachunkowości dla zdarzeń dotyczących lat ubiegłych.

4. Sposób ujęcia zdarzeń w zależności od momentu uzyskania informacji o ich wystąpieniu

Zdarzenia ujawnione po dniu bilansowym		
przed sporządzeniem sprawozdania finansowego	po sporządzeniu sprawozdania finansowego	
	przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego	po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego
Skutki zdarzeń, które zmieniają wiedzę jednostki o stanie istniejącym na dzień bilansowy uwzględnia się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym tego roku, którego sprawozdanie dotyczy.	Skutki zdarzeń mające istotny wpływ na sprawozdanie należy wprowadzić do ksiąg rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie dotyczy i odpowiednio zmienić już sporządzone za ten rok sprawozdanie finansowe. Przy czym, jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.	Skutki zdarzeń mające istotny wpływ na sprawozdanie finansowe należy ująć w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje o zdarzeniach tych otrzymano, jako zysk (stratę) z lat ubiegłych na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.
	Nieistotne skutki zdarzeń wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto roku obrotowego, w którym informacje o zdarzeniach tych otrzymano i ujmuje się je w księgach rachunkowych według zasad określonych w polityce rachunkowości danej jednostki.	

Przykład

Rozstrzygnięcie sprawy sądowej przed zatwierdzeniem sprawozdania wpływające na wysokość rezerwy

I. Założenia:

1. W 2015 r. jednostka została pozwana o zapłatę odszkodowania związanego z wypadkiem przy pracy. Kwota pozwu wynosi: 250.000 zł. Adwokat prowadzący sprawę ocenił, że prawdopodobieństwo przegrania sprawy wynosi 70%.
2. Na 31 grudnia 2015 r. (dzień bilansowy) jednostka utworzyła w księgach rezerwę na zobowiązanie w wysokości: $250.000 \text{ zł} \times 0,7 = 175.000 \text{ zł}$.

3. W 2016 r. po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2015 r., a przed jego zatwierdzeniem, nastąpiło rozstrzygnięcie sprawy sądowej na niekorzyść jednostki. Sąd zasądził wypłatę odszkodowania pracownikowi w wysokości: 250.000 zł. W związku z tym, jednostka zwiększyła wysokość utworzonej rezerwy w księgach rachunkowych 2015 r. o kwotę: 75.000 zł. Zapisy dotyczące rozliczenia rezerwy ujęto w księgach 2016 r. – w przykładzie tę kwestię pominięto.

4. Jednostka sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, natomiast rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – zwiększenie wartości rezerwy na zobowiązanie	75.000 zł	76-1	83-1

III. Księgowania:

Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”		Konto 81-3 „Pozostałe rezerwy”	
(Ob.)	175.000		175.000 (S.p.)
(1)	75.000		75.000 (1)
			250.000 (S.k.)

IV. Wpływ korekty na sprawozdanie finansowe:

Fragment bilansu na dzień 31.12.2015 r.

Pasywa	Stan na 31.12.2015 r. przed korektą	Stan na 31.12.2015 r. po korekcie
B.I.3. Pozostałe rezerwy		
– krótkoterminowe	175.000 zł	250.000 zł

Fragment rachunku zysków i strat za 2015 r.

Wyszczególnienie	Dane za 2015 r. przed korektą	Dane za 2015 r. po korekcie
E. Pozostałe koszty operacyjne	175.000 zł	250.000 zł
III. Inne koszty operacyjne	175.000 zł	250.000 zł

Przykład

Skutki otrzymania po zatwierdzeniu sprawozdania informacji wpływającej na wycenę bilansową należności

I. Założenia:

1. Na dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2015 r., jednostka posiadała należność od dłużnika w kwocie według umowy: 25.400 zł, której termin zapłaty przypadał w roku następ-

- nym. Do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego nie posiadała informacji o tym, że jej kontrahent ma trudności finansowe i całą kwotę należności wykazała w bilansie.*
- 2. W 2016 r., już po sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2015 r., jednostka otrzymała informację, iż 31 grudnia 2015 r. kontrahent został postawiony w stan upadłości. Uregulowanie wierzytelności wykazanej w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym za 2015 r. stało się wątpliwe.*
- 3. Jednostka uznała kwotę należności za nieistotną. Jednak w związku z tym, że stopień prawdopodobieństwa spłaty tej wierzytelności jest niewielki, ujęła w księgach rachunkowych za 2016 r. odpis aktualizujący tę należność w całej jej wysokości.*

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – utworzenie odpisu aktualizującego wartość należności (zapis w księgach 2016 r.)	25.400 zł	76-1	28

III. Księgowania:

Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”		Konto 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	
(1)	25.400		25.400 (1)	(S.p.)	25.400

II. PRZYKŁADY ZDARZEŃ UJAWNIONYCH PRZED ZATWIERDZENIEM SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

1. Ewidencja korekty przychodów ze sprzedaży na przełomie roku

1.1. Moment korekty przychodów w świetle prawa podatkowego

1 stycznia 2016 r. weszły w życie przepisy nowelizujące ustawy o podatku dochodowym, z których wynika, że w określonych przypadkach korekta przychodów powinna być sporządzana na bieżąco. W świetle nowego art. 12 ust. 3j updof i art. 14 ust. 1m updof, jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Obecnie o momencie korekty przychodów, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, decyduje data wystawienia stosownego dokumentu. Zasady korygowania przychodów mają zastosowanie do korekty przychodów uzyskanych zarówno od 1 stycznia 2016 r., jak również przed tym dniem, jeżeli zdarzenie powodujące korektę wystąpi po tym dniu.

W przypadku natomiast korekty spowodowanej błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty przychodów dokonuje się „wstecz”.



Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczynę korekty), podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, to – na podstawie art. 12 ust. 3k updog i art. 14 ust. 1n updog – podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

Więcej

Na temat korekty przychodów można przeczytać w Przeglądzie Podatku Dochodowego nr 24 z 2015 r. na str. 16–18

1.2. Zasady korygowania przychodów w księgach rachunkowych

W praktyce związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej istnieje wiele sytuacji, w których należy dokonać korekty w obrębie przychodów. Konieczność dokonania korekt wynika z przyznawania rabatów, popełnianych błędów, a także ze zwrotów czy reklamacji sprzedawanych towarów lub świadczonych usług. Zazwyczaj w ww. przypadkach w celu zmniejszenia przychodów wystawiane są faktury korygujące.

Przepisy prawa bilansowego nie określają wprost zasad oraz momentu dokonywania korekt przychodów, tj. czy przychód należy skorygować w dacie wystawienia faktury korygującej, czy też w dacie powstania przychodu. Uwzględniając treść ekonomiczną operacji gospodarczej jaką jest sprzedaż – dla celów bilansowych – wszelkie korekty przychodów ze sprzedaży za dany rok obrotowy jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego ujmują się w księgach roku obrotowego, w którym powstał dany przychód, a nie w dacie wystawienia faktury korygującej. W art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości wskazano bowiem, iż wynik działalności operacyjnej obejmuje przychody netto z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń.

W sytuacji gdy faktura korygująca dotyczy sprzedaży dokonanej w tym samym roku, w którym wystawiono tę fakturę, to zasadniczo – jeżeli istnieje taka możliwość – korekty przychodów należy dokonać w księgach miesiąca, w którym osiągnięto przychód pierwotny i to niezależnie od przyczyn tej korekty. W przypadku braku takiej możliwości, ujmują się ją na bieżąco, czyli w momencie wystawienia faktury korygującej.

Jeżeli korekta dotyczy przychodów uzyskanych w roku ubiegłym, to korekty tej należy dokonać w księgach 2015 r. Dotyczy to przede wszystkim wszelkich korekt przychodów za 2015 r., jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, tj. 31 marca 2016 r. Natomiast w przypadku, gdy korekta ta nastąpi już po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, uwzględnić należy art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Taki sposób postępowania w przypadku korekt, które w rachunku podatkowym powinny być uwzględniane w przychodach roku wystawienia faktury korygującej, prowadzi do różnicy między przychodami bilansowymi i podatkowymi na dzień bilansowy. Jest to przejściowa różnica, na którą jednostki będące podatnikami podatku dochodowego z działalności gospodarczej, tworzą odroczony podatek dochodowy (o ile nie korzystają z uproszczenia, o którym mowa w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości).

Korektę przychodów można ująć na podstawie faktury korygującej następującymi zapisami:

1. Korekta zwiększająca przychód („in plus”):
 - a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”,
 - b) zwiększenie VAT należnego:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie),
 - c) zwiększenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.
2. Korekta zmniejszająca przychód („in minus”):
 - a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”,
 - b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie),
 - c) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Jeżeli przyczyną korekty jest zwrot towarów lub wyrobów, to jednocześnie należy zwiększyć wartość zapasów (jeżeli dotyczy to roku ubiegłego, będą to składniki znajdujące się poza jednostką) i zarazem zmniejszyć koszt ich sprzedaży.

Przykład

I. Założenia:

1. W związku ze zrealizowaniem w 2015 r. określonej wielkości zakupów towarów, spółka z o.o. (dostawca) przyznała nabywcy rabat cenowy, który udokumentowała fakturą korygującą na kwotę:
 - a) zmniejszenie wartości netto: 10.000 zł,
 - b) zmniejszenie VAT należnego: 2.300 zł,
 - c) zmniejszenie wartości brutto: 12.300 zł.
2. Fakturę korygującą, dokumentującą przyznany nabywcy rabat, spółka wystawiła w lutym 2016 r. przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za 2015 r.
3. Korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, tak więc dla celów podatkowych spółka dokonała korekty, poprzez zmniejszenie przychodów osiągniętych w lutym 2016 r.
4. Kontrahent uregulował wszystkie należności wynikające z pierwotnych faktur, których korekta dotyczy. Powstała zatem nadpłata należności z tytułu dostaw i usług, którą spółka wykazała w pozycji B.III.3 lit. d) – w pasywach bilansu sporządzanego na 31 grudnia 2015 r. według znowelizowanego załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

II. Ustalenie kwoty odroczonego podatku dochodowego w księgach sprzedawcy:

1. Zobowiązanie wobec kontrahenta (bez VAT):
 - a) bilansowo (Wb): 10.000 zł,
 - b) podatkowo (Wp): 0 zł.

2. Ujemna różnica przejściowa z tytułu podatku odroczonego (Wb > Wp): 10.000 zł.
3. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: $10.000 \text{ zł} \times 19\% = 1.900 \text{ zł}$.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach 2015 r.			
1. Faktura korygująca dokumentująca przyznany rabat:			
a) wartość netto korekty	10.000 zł	73-0	
b) zmniejszenie VAT należnego	2.300 zł	22-2	
c) wartość brutto korekty	12.300 zł		20
2. PK – zarachowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.900 zł	65	87

IV. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analizie: VAT do rozliczenia w terminie późniejszym)		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	
(1a)	10.000	(1b)	2.300		12.300 (1c)
Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			
(2)	1.900		1.900	(2)	

2. Duplikat faktury otrzymany w 2016 r., dotyczący faktury z 2015 r.

Jesteśmy firmą budowlaną. W marcu 2015 r. kupiliśmy materiały budowlane, jednak faktura dotycząca tej dostawy nigdy do nas nie dotarła i nie została zaksięgowana. Duplikat faktury otrzymaliśmy w styczniu 2016 r. Kiedy ująć tę fakturę – w księgach 2015 r., czy 2016 r.?

Duplikat faktury dotyczący zakupów dokonanych w 2015 r., który wpłynął do jednostki jeszcze przed zamknięciem ksiąg rachunkowych za ten rok, należy wprowadzić do ksiąg 2015 r.

Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym (zob. art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Ponadto, w świetle art. 6 ust. 1 ww. ustawy, tj. zasady memoriału, jednostki zobowiązane są do ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Przypominamy, że według ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe zamyka się, na dzień kończący rok obrotowy, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Przed zamknięciem ksiąg rachunkowych za dany rok obrotowy każda jednostka powinna ująć w księgach rachunkowych zamykanego roku obrotowego wszystkie zdarzenia dotyczące tego roku, nawet jeśli dokumenty wpłynęły do jednostki po dniu bilansowym. Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych (jednostki kontynuującej działalność) powinno nastąpić naj-

później w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. Po tym dniu jednostka nie może już dokonywać żadnych nowych zapisów ani wprowadzać żadnych zmian do ksiąg rachunkowych roku, którego księgi zamknięto. Informacje o zdarzeniach dotyczących roku, którego księgi zamknięto, otrzymane już po ostatecznym zamknięciu tych ksiąg, ujmują się w księgach roku obrotowego, w którym informacje te otrzymano.

Zakładamy, iż w sytuacji, o której mowa w pytaniu, zakupione materiały wprowadzono do ksiąg 2015 r., na podstawie innego dowodu źródłowego niż faktura (np. PK lub PZ). Mogło się to odbyć zapisem: **Wn konto 40 lub konto zespołu 5 lub 31, Ma konto 30**. Duplikat faktury dotyczący tego zakupu jednostka otrzymała w styczniu 2016 r., co pozwala sądzić, iż księgi za rok 2015 nie były jeszcze zamknięte. W związku z tym duplikat ten można wprowadzić do ksiąg 2015 r. na analogicznych zasadach jak fakturę zakupu, tzn. zapisami:

- a) wartość netto faktury: **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- b) VAT naliczony, jeśli podlega odliczeniu: **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT podlegający odliczeniu w kolejnym okresie),
- c) wartość brutto zobowiązania wynikająca z faktury: **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”.

Gdyby jednak jednostka otrzymała duplikat faktury dotyczącej 2015 r., już po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego za 2015 r., to duplikat ten należałoby ująć w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego, tj. 2016 r. Taki sposób postępowania wynika z art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach dotyczących poprzedniego roku obrotowego dopiero po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za ten rok, to ich skutki ujmują w księgach na bieżąco, czyli w roku, w którym informacje te otrzymała.

3. Opust liczony jako procent rocznego obrotu, udzielony kontrahentowi zagranicznemu

Zamówienia na wyroby otrzymujemy od francuskiego koncernu, lecz ich odbiorcą jest spółka krajowa, należąca do tego koncernu. Faktury wystawiamy na odbiorcę krajowego w euro i w euro otrzymujemy zapłatę. Z koncernem podpisaliśmy porozumienie, w którym zgadzamy się na zapłacenie rocznego opustu, liczonego jako procent rocznego obrotu z firmą krajową. Opust ma być płacony na podstawie faktury wystawionej przez koncern. Jak ująć w księgach rachunkowych opust, gdy do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego nie otrzymamy faktury? Według jakiego kursu wycenić opust?

W sytuacji opisanej w pytaniu, mimo że opust nie jest udzielany bezpośredniemu nabywcy wyrobów (tj. spółce, na którą wystawiane były faktury), lecz koncernowi, który złożył zamówienie na te wyroby, wartość tego opustu powinna zmniejszać przychód ze sprzedaży wyrobów. Wartość tego opustu na podstawie otrzymanej od koncernu faktury można ująć w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Kolejne wątpliwości wiążą się z ustaleniem właściwego okresu, w którym należy roczny opust wprowadzić do ksiąg rachunkowych. Zasadniczo, zgodnie z zasadą memoriału, przychody powinny być przypisywane do okresu, którego dotyczą, niezależnie od terminu ich zapłaty. W związku z tym opust związany z tymi przychodami wskazane jest ująć w księgach roku, w którym przychody uzyskano.

Natomiast w sytuacji, gdy fakturę jednostka otrzyma po sporządzeniu sprawozdania finansowego, rozlicza się ją z uwzględnieniem regulacji zawartych w art. 54 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu, jeżeli w 2016 r. po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2015 r., a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, to powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie. Jednocześnie powinna dokonać odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych 2015 r.

W przypadku natomiast otrzymania informacji o zdarzeniach, o których mowa wyżej, w 2016 r., jednak już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2015 r., ich skutki ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymano, czyli w księgach 2016 r. (por. art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Jeżeli kwota opustu wyrażona jest w walucie obcej, to przed wprowadzeniem jej do ksiąg rachunkowych należy ją przeliczyć na złotówki. Właściwym kursem do przeliczenia będzie w tym przypadku kurs średni ogłoszony przez NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury przez kontrahenta zagranicznego.

4. Reklamacja wyrobów sprzedanych w roku ubiegłym

W 2015 r. sprzedaliśmy partię wyrobów gotowych. Część z nich okazała się wadliwa. W 2016 r. uznaliśmy reklamację klienta, przyjęliśmy zwrócone wyroby i wystawiliśmy fakturę korygującą. W którym roku zmniejszyć przychód bilansowy? Sprawozdanie finansowe za 2015 r. nie jest jeszcze zatwierdzone.

W świetle przepisów ustawy o rachunkowości, przychodem ze sprzedaży (w tym wyrobów gotowych) jest kwota netto należna z tego tytułu od odbiorcy, tj. po pomniejszeniu o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz o należny VAT (por. art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Przepisy tej ustawy nie określają wprost momentu zaliczenia sprzedaży do przychodów, ani też korekty tych przychodów z tytułu np. zwrotu wyrobów.

Dokonując kwalifikacji przychodów do danego roku obrotowego należy uwzględnić zasadę memoriału określoną w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Korekta sprzedaży – z którą mamy do czynienia w sytuacji opisanej w pytaniu – nie jest samoistnym zdarzeniem gospodarczym, lecz sposobem naprawienia, urealnienia ewidencji wcześniejszego zdarzenia. W związku z powyższym można uznać, że powinna ona dotyczyć właśnie okresu pierwotnej sprzedaży. Pod warunkiem jednak, że jest to możliwe, tzn. wpływ informacji powodujących korektę nastąpił przed sporządzeniem sprawozdania finansowego lub zatwierdzeniem już sporządzonego sprawozdania finansowego za rok, w którym zarachowano przychód ze sprzedaży.

W pytającej jednostce sporządzone sprawozdanie finansowe za ubiegły rok nie zostało jeszcze zatwierdzone, zatem można dokonać korekty przychodów ze sprzedaży w księgach rachunkowych tego roku i odpowiednio zmienić to sprawozdanie. W omawianym przypadku ma więc zastosowanie art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Ewidencja korekty przychodów ze sprzedaży w księgach roku ubiegłego może nastąpić na podstawie dowodu „PK – Polecenie księgowania”, wyłącznie w wartości netto korygowanej sprzedaży, zapisem:

- **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”,
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”
- (w analityce: Konto imienne kontrahenta).

Warto nadmienić, iż równolegle do korekty przychodów ze sprzedaży powinna nastąpić korekta kosztów o wartość zwróconych jednostce wyrobów. Dokonuje się jej według kosztu wytworzenia. Oznacza to, że w przypadku gdy ewidencja prowadzona jest według cen różniących się od kosztu wytworzenia należy również rozliczyć odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na te wyroby.

Zapisy w księgach rachunkowych mogą przebiegać następująco:

- 1) wartość wyrobów gotowych według cen ewidencyjnych:
 - **Wn konto 60-0/2** „Produkty gotowe poza jednostką”,
 - **Ma konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
- 2) odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych produktów objętych reklamacją:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 62** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.

Saldo debetowe konta 60-0/2 „Produkty gotowe poza jednostką” (dotyczące korekty kosztów o wartość zwróconych produktów) traktowane jest na dzień bilansowy na równi z zapasami.

Reasumując: Korekta przychodu i kosztu sprzedanych produktów z tytułu ich reklamacji spowoduje w bilansie (np. na 31 grudnia 2015 r.) zmniejszenie należności oraz – w przypadku zwrotu wyrobów (jak to ma miejsce w opisaney sytuacji) – odpowiednie zwiększenie zapasu oraz zmniejszenie kosztu sprzedaży.

W księgach rachunkowych 2016 r. jednostka dokona następujących zapisów:

- 1) korekta VAT należnego (zaksięgowana w miesiącu uzyskania potwierdzenia otrzymania przez nabywcę wyrobów faktury korygującej):
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Konto imienne kontrahenta),
- 2) przyjęcie zwróconych wyrobów do magazynu:
 - **Wn konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
 - **Ma konto 60-0/2** „Produkty gotowe poza jednostką”.

Jeżeli cena ewidencyjna różni się od kosztu wytworzenia, różnica stanowi odchylenie od cen ewidencyjnych.

5. Korekta kosztów z tytułu otrzymanych rabatów w świetle przepisów obowiązujących od 2016 r.

Jesteśmy firmą handlową. Praktycznie wszyscy nasi dostawcy udzielają nam rabatów potransakcyjnych. Od 2016 r. zmieniły się przepisy dotyczące m.in. korygowania kosztów uzyskania przychodów z tytułu otrzymania rabatu potransakcyjnego. Obecnie koszty podatkowe koryguje się w miesiącu otrzymania faktury korygującej, a nie w okresie, którego dotyczą. Czy z punktu widzenia ustawy o rachunkowości powinniśmy tak samo ujmować rabaty potransakcyjne? Problem dotyczy przede wszystkim przełomu roku i rabatów otrzymywanych w styczniu i lutym 2016 r., a dotyczących towarów nabytych i sprzedanych w 2015 r. Wartości tych rabatów są bardzo duże i ujęcie ich w księgach według zasad podatkowych spowoduje zniekształcenie wyniku finansowego.

5.1. Korekta kosztów w świetle prawa podatkowego

Od 1 stycznia 2016 r. weszły w życie przepisy nowelizujące ustawy o podatku dochodowym, z których wynika, że w określonych przypadkach korekta kosztów powinna być sporzą-



dzana na bieżąco. W świetle nowego art. 15 ust. 4i updog i art. 22 ust. 7c updog, jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty), podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, to – na podstawie art. 15 ust. 4j updog i art. 22 ust. 7d updog – podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów. Zatem bez znaczenia jest data wystawienia faktury korygującej lub, w przypadku braku faktury, innego dokumentu potwierdzającego przyczyny korekty, jak również to, że korekta odnosi się do kosztów poprzedniego okresu. Obecnie o momencie korekty kosztów, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub oczywistą omyłką, decyduje data otrzymania stosownego dokumentu.



Na temat korekty kosztów można przeczytać m.in. w Przeglądzie Podatku Dochodowego nr 5 z 2016 r. na str. 13–15

Omówione przepisy obowiązują od 1 stycznia 2016 r. i mają zastosowanie do korekty przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, uzyskanych lub poniesionych od tego dnia. Stosuje się je także – na podstawie art. 11 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw... (Dz. U. z 2015 r. poz. 1595) – do korekty przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, uzyskanych lub poniesionych przed 1 stycznia 2016 r. Mają więc zastosowanie do kosztów poniesionych np. w 2015 r. Przy czym przepisów tych nie stosuje się do korekty kosztów uzyskania przychodów, do których ma zastosowanie art. 15b updog i art. 24d updog, oraz jeżeli korekta dotyczy kosztu uzyskania przychodów związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu (por. art. 15 ust. 4k updog i art. 22 ust. 7e updog).

5.2. Korekta kosztów na przełomie roku w świetle prawa bilansowego

Zasadniczo towary na dzień ich nabycia ujmuje się w księgach rachunkowych w cenach nabycia lub zakupu, jeśli nie zniekształca to stanu tych aktywów oraz wyniku finansowego jednostki (por. art. 28 ust. 11 pkt 1 oraz art. 34 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski (por. art. 28 ust. 2 ww. ustawy). Otrzymanie rabatu powoduje zatem obniżenie ceny nabytych towarów.

Jeżeli rabat ten dotyczy towarów jeszcze niesprzedanych, to należy odpowiednio skorygować (zmniejszyć) wartość zapasów znajdujących się w magazynie. Natomiast w przypadku, gdy rabat ten dotyczy już sprzedanych towarów, należy skorygować koszt ich sprzedaży. W tym momencie powstaje pytanie – w jakim okresie dokonać korekty kosztów; w okresie powstania kosztu (tj. sprzedaży towarów, których otrzymany rabat dotyczy), czy też w okresie, w którym otrzymano rabat?

W myśl art. 6 ustawy o rachunkowości, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze

nie zostały poniesione. Zasada współmierności przychodów i kosztów zakłada zatem czasową i przedmiotową zgodność kosztów z przychodami, które uwzględnia się przy ustalaniu wyniku finansowego, jaki jednostka osiągnęła w danym okresie sprawozdawczym.

Jeżeli zatem otrzymany w 2016 r. rabat dotyczy towarów sprzedanych w roku ubiegłym (co wiązało się z odniesieniem ich wartości w ciężar konta 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”), to korekty kosztu sprzedanych towarów jednostka powinna dokonać dla celów bilansowych w księgach rachunkowych 2015 r. W ten sposób doprowadzi wartość sprzedanych towarów w 2015 r. do rzeczywistej wartości. Jeżeli faktura korygująca dokumentująca otrzymanie w 2016 r. rabatu wpłynęła do jednostki w 2016 r., ale jeszcze przed ostatecznym zamknięciem ksiąg za 2015 r., to można ją ująć w księgach 2015 r., zapisem:

- a) wartość brutto rabatu:
 - **Wn konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- b) zmniejszenie VAT naliczonego:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT do rozliczenia w późniejszym okresie),
- c) zmniejszenie kosztów sprzedaży, jeżeli rabat dotyczy towarów już sprzedanych:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)” (w analityce: NKUP).

W literaturze przedmiotu można znaleźć inne rozwiązanie ewidencyjne. Przykładowo w publikacji „Zamknięcie roku 2015” Wydawnictwa Rachunkowość sp. z o.o. na str. 215 i 211 przedstawiono rozwiązanie polegające na księgowaniu faktur korygujących zakupu bieżąco w miesiącu ich otrzymania (tj. w 2016 r., czyli zgodnie z zasadą podatkową) według ogólnych zasad. Jednak na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego za 2015 r., pod datą 31 grudnia 2015 r., jednym zapisem księguje się łączną sumę korekt dotyczących kosztów 2015 r., wynikającą z faktur korygujących otrzymanych w 2016 r. do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za 2015 r. Jeśli jednostka stosuje konto 30, to dokona tego zapisem:

- a) wartość brutto korekty: **Wn konto 29** „Odpisy aktualizujące rozrachunki – z dostawcami” (będzie to zmniejszenie w bilansie zobowiązania), **Ma konto 30**,
- b) zmniejszenie kosztów sprzedaży towarów: **Wn konto 30**, **Ma konto 73-1**,
- c) zmniejszenie VAT: **Wn konto 30**, **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Następnie pod datą 31 grudnia 2016 r., tj. dnia bilansowego roku następnego, kwota aktualizująca zobowiązania z dostawcami, która przeszła z bilansu zamknięcia 2015 r. do ksiąg 2016 r., po pomniejszeniu o VAT (**Wn konto 84**, **Ma konto 29**), zwiększa koszty 2016 r. (**Wn konto 73-1**, **Ma konto 29**). Jest to tym uzasadnione, że po dokonaniu zapisu na dzień 31 grudnia 2015 r. korekta kosztów skutkuje podwójnie – raz w księgach 2016 r. w momencie ujęcia faktury zgodnie z przepisami podatkowymi oraz po raz drugi zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Zapis dokonany na koniec 2016 r. spowoduje, że dla potrzeb bilansowych korekta dotycząca 2015 r., uwzględniana w sprawozdaniu finansowym za 2015 r., nie wpłynie na koszty roku, w którym faktury korygujące otrzymano.

Podsumowując: Wybór rozwiązania ewidencyjnego w zakresie korekty kosztów należy do jednostki. Przy czym powinna ona pamiętać, iż otrzymanie w 2016 r. faktury korygującej z tytułu udzielonego rabatu, dotyczącej towarów sprzedanych w 2015 r., według przepisów podatkowych obowiązujących od 2016 r. spowoduje korektę kosztów (zmniejszenie)

w miesiącu otrzymania tej faktury. Wpłynie to na dochód podatkowy i bieżący podatek dochodowy (zwiększy go). Natomiast korekty kosztów bilansowych w takim przypadku należy dokonać w okresie, kiedy nastąpi rozchód towarów, których rabat dotyczy (tj. w 2015 r.). W takim przypadku powstanie różnica przejściowa z tytułu podatku dochodowego. W związku z tym jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (tj. spółki kapitałowe i spółki komandytowo-akcyjne), w myśl art. 37 ustawy o rachunkowości, w księgach 2015 r. wykażą zwiększenie z tytułu podatku dochodowego (pod warunkiem oczywiście, że nie korzystają ze zwolnienia z tego obowiązku na podstawie art. 37 ust. 10 ww. ustawy), zapisem: **Wn konto 87, Ma konto 83-0**.

6. Faktura korygująca zakup materiałów dokonany w roku ubiegłym

W marcu 2016 r. otrzymaliśmy korektę faktury za materiały biurowe (korekta zmniejszająca), które zostały zakupione w grudniu 2015 r. Jesteśmy po badaniu przez biegłego rewidenta. Jak ująć otrzymane faktury w księgach 2016 r.? Jeżeli korekty zaksięgujemy w roku bieżącym, to czy powinniśmy ująć je na koncie 82? Otrzymane korekty są na niewielkie kwoty.

Faktura korygująca wystawiona w 2016 r., dotycząca dostawy materiałów biurowych z 2015 r., powinna – co do zasady – korygować koszty lub wartość stanu magazynowego 2015 r. Może to jednak nastąpić w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe za 2015 r. nie zostało jeszcze zatwierdzone. Jeżeli sprawozdanie finansowe za 2015 r. w momencie otrzymania faktury korygującej było już zatwierdzone, to skutki korekty ujmują się w księgach 2016 r.

Stosownie bowiem do przepisów art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, to powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. W przeciwnym razie, czyli w przypadku korekt nieistotnych, zapisów wprowadzających takie faktury korygujące można dokonywać bieżąco. Również bieżąco (tzn. w księgach roku obrotowego, w którym informacje jednostka otrzymała) rozlicza się wszelkie korekty (zarówno istotne, jak i nieistotne), jeżeli sprawozdanie finansowe, którego dotyczą, zostało już zatwierdzone (por. art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Dodatkowo, jeśli kwota korekty jest na tyle istotna, że sprawozdania finansowego za rok poprzedni nie można uznać za rzetelnie i jasno przedstawiającego obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki (tj. nie spełnia ono wymagań określonych w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości), wówczas jej kwotę wskazane jest odnieść na kapitał (fundusz) własny i wykazać jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych”. W takiej sytuacji kwotę korekty należy wprowadzić do ksiąg roku bieżącego w korespondencji z kontem 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Z pytania wynika, iż kwota korekty zmniejszającej wartość materiałów nabytych w poprzednim roku obrotowym jest niewielka (nieistotna). Dlatego jej skutki mogą zostać ujęte w księgach bieżącego roku obrotowego (2016 r.) – zarówno wtedy, gdy jednostka otrzymała ją jeszcze przed zatwierdzeniem sprawozdania za 2015 r., jak i po jego zatwierdzeniu.

Wprowadzenie otrzymanej faktury korygującej do ksiąg 2015 r. może odbyć się zapisem:

- 1) zmniejszenie wartości brutto:
 - **Wn konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- 2) zmniejszenie VAT naliczonego podlegającego odliczeniu:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
- 3) korekta wartości netto – zmniejszenie wartości materiałów w cenie zakupu:
 - a) w części dotyczącej materiałów pozostających na magazynie:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 31** „Materiały”,
 - b) w części dotyczącej materiałów wydanych do zużycia (bądź odniesionych w koszty w momencie nabycia):
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” lub konto zespołu 5.

W przypadku gdy otrzymana korekta dotyczy wydanych już do zużycia materiałów (bądź odniesionych w koszty w momencie nabycia) i w związku z tym odpowiednio koryguje koszty zużycia materiałów, wskazane jest dokonanie dodatkowo zapisu technicznego dla zachowania czystości obrotów na koncie kosztów rodzajowych lub koncie zespołu 5 – poprzez ujęcie kwoty zmniejszającej wartość materiałów w cenie nabycia (zakupu) po obu stronach konta kosztów, zapisem ujemnym.

Przykład

I. Założenia:

1. *Sprawozdanie finansowe za 2015 r. jednostka sporządziła w lutym 2016 r. W marcu 2016 r., przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za 2015 r., jednostka otrzymała korektę faktury dotyczącej zakupu materiałów biurowych. Zakupu materiałów dokonano w grudniu 2015 r. Bezpośrednio po zakupie materiały wydano do zużycia, a ich wartość odniesiono w ciężar kosztów zużycia materiałów.*
2. *Z faktury korygującej wynikały następujące dane:*
 - a) *zmniejszenie kwoty netto: 300 zł,*
 - b) *zmniejszenie VAT naliczonego: 69 zł,*
 - c) *zmniejszenie kwoty brutto: 369 zł.*
3. *W ocenie jednostki korekta nie ma istotnego wpływu na sporządzone sprawozdanie finansowe, w związku z czym skutki tej korekty ujęto w księgach 2016 r.*
4. *Ewidencję kosztów jednostka prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.*

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura korygująca dotycząca zakupu materiałów biurowych:			
a) kwota brutto korekty	369 zł	21	30
b) kwota zmniejszająca VAT naliczony	69 zł	30	22-1
c) kwota netto korekty – zmniejszenie kosztów rodzajowych	300 zł	30	40-1
oraz równolegle techniczny zapis ujemny	– 300 zł	40-1	40-1
d) korekta kosztów na koncie zespołu 5	300 zł	49	55
oraz równolegle techniczny zapis ujemny	– 300 zł	55	55

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”			Konto 30 „Rozliczenie zakupu”			Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		
(1a)	369		(1b)	69	369 (1a)		69	(1b)
			(1c)	300				
Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”			Konto 49 „Rozliczenie kosztów”			Konto 55 „Koszty zarządu”		
(1c)	– 300	300 (1c)	(1d)	300		(1d)	– 300	300 (1d)
		– 300 (1c)						– 300 (1d)

III. PRZYKŁADY ZDARZEŃ UJAWNIONYCH PO ZATWIERDZENIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

1. Skutki błędnego ujęcia w księgach poprzedniego roku kwoty podatku dochodowego

W księgach ubiegłego roku na koncie 87 „Podatek dochodowy” nie zaksięgowaliśmy podatku dochodowego za 2015 r. wynikającego z deklaracji CIT-8, a na konto 86 „Wynik finansowy” przeksięgowaliśmy podatek dochodowy faktycznie zapłacony w postaci zaliczek. Błąd zauważyliśmy, gdy urząd skarbowy zwrócił nadpłatę podatku na nasz rachunek bankowy. W chwili zwrotu nasze sprawozdanie finansowe za 2015 r. było już zatwierdzone. Jak powinniśmy skorygować popełniony błąd w księgach 2016 r.?

1.1. Zasady korygowania błędów z lat poprzednich ujawnionych po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

Według przepisów ustawy o rachunkowości skutki błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, które zostały wykryte już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, ujmuje się w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym je ujawniono (zob. art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości). W takim przypadku, jak opisany w pytaniu, korektę wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za lata ubiegłe można ująć w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego, czyli roku 2016.

Sposób ujęcia korekty błędu dotyczącego lat ubiegłych w księgach bieżącego roku obrotowego zależy od tego, czy jest to – w ocenie jednostki – błąd istotny, czy też nieistotny. Jeśli bowiem, stwierdzoną pomyłkę można zakwalifikować do błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za lata poprzednie za spełniające wymagania art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości, czyli rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową i finansową jednostki oraz jej wynik finansowy, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych” (zob. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Jeżeli błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych jednostka uzna za nieistotny, to skutki takiego błędu wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego.

1.2. Korekta błędów dotyczących wysokości podatku dochodowego w księgach bieżącego roku obrotowego

Przypominamy, że w księgach rachunkowych zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek dochodowy płatnych w ciągu roku obrotowego, ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Na dzień bilansowy należy podatek dochodowy za dany rok obrotowy, czyli saldo końcowe konta 87, przeksięgowuje się na wynik finansowy, zapisem:

- **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
- **Ma konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”.

Przy czym wcześniej należy doprowadzić kwotę podatku dochodowego za dany rok obrotowy do wysokości podatku wynikającego z deklaracji rocznej CIT-8, zapisem:

- 1) gdy podatek należny wynikający z zeznania rocznego jest niższy od zarachowanych i uiszczonych w trakcie roku zaliczek: **Wn konto 22, Ma konto 87**,
- 2) gdy podatek należny wynikający z zeznania rocznego jest wyższy od zarachowanych i uiszczonych w trakcie roku zaliczek: **Wn konto 87, Ma konto 22**.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych są obowiązani składać urzędowi skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym (zeznanie CIT-8) – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku (art. 27 ust. 1 updog). Jeśli u podatnika rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, termin złożenia zeznania CIT-8

za 2015 r. upływa 31 marca 2016 r. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nakładają na podatników obowiązek od prowadzania w ciągu roku zaliczek na podatek

dochodowy. Co do zasady, w świetle art. 25 ust. 1a updog, zaliczki miesięczne podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. W przypadku podatników CIT, których rok obrotowy (rok podatkowy) jest zgodny z rokiem kalendarzowym, ostatnią zaliczkę za 2015 r. należało wpłacić do 20 stycznia 2016 r. Przy czym, jeśli jednostka przed upływem terminu do wpłaty zaliczki za ostatni miesiąc roku złożyła zeznanie i dokonała zapłaty podatku należnego za 2015 r., to nie była zobowiązana do zapłaty zaliczki za ostatni miesiąc 2015 r.

W omawianej sytuacji jednostka pominęła w księgach rachunkowych 2015 r. zapis księgowy doprowadzający kwotę podatku dochodowego wynikającą z ksiąg rachunkowych do wysokości podatku dochodowego wykazanego w deklaracji rocznej. Jeśli jednostka uzna ten błąd za nieistotny (w tym przypadku podatek należny wynikający z deklaracji CIT-8 był niższy od uiszczonych i zarachowanych w trakcie roku zaliczek), to korektę ujmie w księgach rachunkowych 2016 r., zapisem:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”,
- **Ma konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”.

Jeśli natomiast jednostka uzna błąd za istotny, to w księgach 2016 r. dokona zapisu:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”,
- **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Przykład

Korekta błędu nieistotnego, dotyczącego podatku za poprzedni rok

I. Założenia:

1. *Spółka z o.o. wpłaca miesięczne zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych, a rok podatkowy spółki jest zgodny z rokiem kalendarzowym.*

2. W trakcie 2015 r. spółka wpłaciła zaliczki na podatek dochodowy za okres od stycznia do listopada w kwocie: 8.500 zł. Z kolei 20 stycznia 2016 r. dokonała wpłaty zaliczki na podatek za grudzień 2015 r. w wysokości: 1.500 zł. Suma należnych zaliczek na podatek dochodowy za 2015 r. wynosi: 10.000 zł.
3. Z zeznania CIT-8 za 2015 r. złożonego do urzędu skarbowego wynika kwota podatku należnego w wysokości: 9.200 zł. Różnica między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w CIT-8 a sumą należnych zaliczek za 2015 r. wynosi: 800 zł.
4. Spółka przez przeoczenie nie ujęła w księgach rachunkowych 2015 r. zapisu doprowadzającego wielkość podatku dochodowego za 2015 r. do wysokości wynikającej z zeznania rocznego, tj. kwoty: 800 zł. Błąd uznała za nieistotny i skorygowała go w księgach 2016 r., ze względu na to, że sprawozdanie za 2015 r. zostało już zatwierdzone.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2015 r.			
1. PK – zarachowanie należnych miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy – dla uproszczenia zaliczki od stycznia do listopada 2015 r. ujęto jednym zapisem	8.500 zł	87	22
2. WB – wpłata ww. zaliczek do urzędu skarbowego – dla uproszczenia ujęto jednym zapisem	8.500 zł	22	13-0
3. PK – zarachowanie należnej zaliczki za grudzień 2015 r.	1.500 zł	87	22
4. PK – przeksięgowanie należnego za 2015 r. podatku dochodowego na wynik finansowy	10.000 zł	86	87
B. Zapisy w księgach 2016 r.			
1. WB – wpłata do urzędu skarbowego zaliczki za grudzień 2015 r.	1.500 zł	22	13-0
2. WB – zwrot nadpłaconego podatku za 2015 r. przez urząd skarbowy	800 zł	13-0	22
3. PK – korekta dotycząca wysokości podatku za 2015 r.	800 zł	22	87

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2015 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”				Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			
(S.p.)	80.000	8.500	(2)	(2)	8.500	8.500	(1)	(1)	8.500	10.000	(4)
						1.500	(3)	(3)	1.500		
						1.500	(S.k.)				
Konto 86 „Wynik finansowy”											
(4)	10.000										

B. Zapisy w księgach 2016 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”				Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			
(S.p.)	71.500	1.500	(1)	(1)	1.500	1.500	(S.p.)				
(2)	800			(3)	800	800	(2)		800	(3)	

Przykład

B. Zapisy w księgach 2016 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”			Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”		
(S.p.)	18.000	(2)	30.000	30.000	(1)		
(1)	30.000					30.000	(2)

2. Składki na PFRON zawyżone w ubiegłym roku obrotowym

Sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy spółki jest już zatwierdzone. Okazało się jednak, że składki na PFRON odprowadzane przez spółkę w ubiegłym roku były za wysokie. Jak należy skorygować ten błąd w księgach rachunkowych?

Pracodawcy zatrudniający co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy zobowiązani są dokonywać miesięcznych wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) w wysokości określonej w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2011 r. nr 127, poz. 721 ze zm.). Z wymienionych opłat zwolnieni są pracodawcy, u których wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych wynosi co najmniej 6%.

Składki na PFRON ujmie się w księgach rachunkowych w ciężar kosztów działalności operacyjnej, a dokładnie na koncie 40-3 „Podatki i opłaty”, a gdy jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 5 – to na koncie 55 „Koszty zarządu”. Ewidencja składek i ich przelew w księgach rachunkowych może przebiegać w sposób następujący:

- 1) zaliczenie w ciężar kosztów obowiązkowej składki na PFRON:
 - **Wn konto 40-3** „Podatki i opłaty” lub 55 „Koszty zarządu”,
 - **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z PFRON),
- 2) zapłata składki przelewem bankowym:
 - **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z PFRON),
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Według przepisów ustawy o rachunkowości skutki błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, które zostały wykryte już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, ujmie się w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym je ujawniono (zob. art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Oznacza to, że w przypadku opisanym w pytaniu, korektę wysokości zobowiązania wobec PFRON za lata ubiegłe wskazane jest ująć w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.

Zasadniczo sposób ewidencji korekty ujawnionego błędu zależy od tego, czy jednostka ocenia ten błąd jako mający istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe lub powodujący, że założenie kontynuowania działalności nie jest uzasadnione, czy też ocenia go jako błąd nieistotny. W sytuacji gdy stwierdzoną pomyłkę można zakwalifikować do błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za lata poprzednie za spełniającego wymagania art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości, czyli rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową i finansową jednostki oraz jej wynik finansowy, kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „Zysk/stratę z lat ubiegłych” (zob. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Z kolei, gdy błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych jednostka uzna za nieistotny, ewidencja w księgach rachunkowych polega na ujęciu zapisów w bieżącym roku obrotowym, gdzie skutki takiego błędu wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeśli wynika to z odrębnych przepisów.

Ujęcie w księgach zdarzeń nieistotnych dotyczących lat ubiegłych zależy od tego, jakie rozwiązanie w tym zakresie przyjęła jednostka w swojej polityce rachunkowości. Jeśli zdarzenia te dotyczą kosztów lub przychodów lat ubiegłych, to ich ujęcie może nastąpić za pośrednictwem kont pozostałych kosztów lub przychodów operacyjnych (**konto 76-1 lub 76-0**) albo na właściwych kontach służących ujęciu danej operacji w roku obrotowym, np. na kontach zespołu 4 lub 5.

W sytuacji opisanej w pytaniu jednostka zawyżyła koszty bilansowe dotyczące składek na PFRON oraz wykazała za wysokie zobowiązanie wobec PFRON. Jeśli kwota tego błędu oceniona jest przez jednostkę jako istotna, to ewidencja błędu przebiegać będzie zapisem:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z PFRON),
- **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych).

Z kolei, gdy błąd w ocenie jednostki nie jest istotny, to jego korektę jednostka może ująć w księgach rachunkowych następującym zapisem:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z PFRON),
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne” lub 40-3 „Podatki i opłaty” albo 55 „Koszty zarządu” (w zależności od postanowień polityki rachunkowości w zakresie ewidencji błędów dotyczących lat ubiegłych).

3. Korekta zapisów związanych ze sprzedażą środka trwałego poddanego wcześniej aktualizacji

W 2015 r. sprzedaliśmy środek trwały całkowicie amortyzowany, który podlegał wcześniej aktualizacji wyceny. Jednak przy wyksięgowaniu tego środka trwałego w momencie sprzedaży nie dokonaliśmy zapisów na koncie kapitału z aktualizacji wyceny. W księgach rachunkowych którego roku powinniśmy skorygować te zapisy, jeśli sprawozdanie za 2015 r. zostało zatwierdzone? Czy korekty dokonać przez konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”?

Wartość początkowa oraz dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe środków trwałych mogą, na podstawie odrębnych przepisów, ulegać aktualizacji wyceny. Tak stanowi art. 31 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Ostatnia aktualizacja miała miejsce 1 stycznia 1995 r. Dokonano jej na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. nr 7, poz. 34 ze zm.).

Według art. 31 ust. 4 ustawy o rachunkowości, powstała na skutek aktualizacji wyceny różnicę wartości netto środków trwałych odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny i nie może ona być przeznaczona do podziału. Zostanie ona rozliczona w momencie rozchodu środka trwałego w związku z jego likwidacją bądź sprzedażą. Różnica ta wpływa na kapitał zapasowy lub inny o podobnym charakterze, o ile inne przepisy nie stanowią inaczej. Przeksięgowanie różnicy z aktualizacji wyceny na kapitał zapasowy po rozchodzie środka trwałego powinno nastąpić zapisem:

- **Wn konto 81-3** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”,
- **Ma konto 81-1** „Kapitał (fundusz) zapasowy”.

Jednostka sprzedając w całości zamortyzowany środek trwały w 2015 r. dokonała jego wyksięgowania z ewidencji bilansowej, zapisem:

- **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
- **Ma konto 01** „Środki trwałe”.

Z kolei przychód ze sprzedaży tego środka trwałego ujęła zapisem:

- a) cena sprzedaży netto środka trwałego: **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
- b) VAT należny (jeśli wystąpił): **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) wartość brutto należności: **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Jednostka pominęła jednak zapis dotyczący przeksięgowania kwoty różnicy z aktualizacji wyceny dotyczący sprzedanego środka trwałego na kapitał zapasowy.

Jeśli chodzi o sposób ujmowania w księgach rachunkowych zdarzeń ujawnionych w sprawozdaniach finansowych, to reguluje je art. 54 ustawy o rachunkowości oraz KSR nr 7.

Z uwagi na fakt, iż błąd nastąpił w 2015 r., a sprawozdanie finansowe za ten rok zostało zatwierdzone, korektę polegającą na przeksięgowaniu kwoty różnicy z aktualizacji wyceny sprzedanego już środka trwałego na kapitał zapasowy należy ująć w księgach 2016 r. Korekta nie będzie miała wpływu na wynik finansowy jednostki, spowoduje jedynie zmiany w pasywach bilansu. Dlatego też, nie ma potrzeby odniesienia jej skutków na kapitał własny w pozycji „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Jednostka powinna jednak pamiętać o ujawnieniu informacji o rodzaju popełnionego błędu oraz kwocie korekty w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, sporządzanej odpowiednio według załącznika nr 1 lub nr 5 do ustawy o rachunkowości.

4. Rabat z tytułu zrealizowania określonej wielkości zakupów

Czy rabat cenowy przyznany przez dostawcę towarów za wielkość zakupów zrealizowanych w 2015 r., udokumentowany fakturą korektą wystawioną w 2016 r. już po zatwierdzeniu przez nas sprawozdania finansowego za 2015 r., powinien być w 2016 r. księgowany na zmniejszenie kosztu sprzedanych towarów, czy na zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych?

Zasadniczo, zgodnie z obowiązującą w prawie bilansowym zasadą memoriału, koszty powinny być przypisywane do okresu, którego dotyczą, niezależnie od terminu ich zapłaty. W związku z tym, rabat powinien być przypisywany do tego roku obrotowego, w którym zaliczono do kosztów wartość towarów objętych tym rabatem.

W świetle regulacji zawartych w art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości, jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach mających wpływ na sporządzone sprawozdanie finansowe już po zatwierdzeniu tego sprawozdania, to powinna ująć ich skutki w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała. W związku z tym fakturę korygującą koszty 2015 r., którą jednostka otrzymała w 2016 r. – już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2015 r. – powinna ująć w księgach roku bieżącego (tj. 2016 r.). Przy czym sposób ujęcia powyższej faktury w księgach rachunkowych zależeć będzie od istotności wynikającej z niej kwoty.

Jeżeli w ocenie jednostki kwota korekty nie jest istotna, to wskazane jest ująć ją w księgach 2016 r. na zasadach ogólnych. Jej skutki wpłyną wówczas odpowiednio na zysk lub stratę netto tego właśnie roku. Wartość netto korekty „in minus” może zostać w takiej sytuacji zaksięgowana zapisem:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” (w zależności od tego jakie zasady korekty kosztów nieistotnych, dotyczących lat ubiegłych, przyjęto w polityce rachunkowości jednostki).

Natomiast w sytuacji, gdy kwota wynikająca z otrzymanej faktury korygującej jest z punktu widzenia jednostki istotna, jej skutków nie ujmuje się w wyniku finansowym 2016 r., ale bezpośrednio w kapitale własnym, w pozycji „zysk (strata) z lat ubiegłych” (por. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości). W takim przypadku wartość netto korekty „in minus” zostanie wprowadzona do ksiąg rachunkowych 2016 r., zapisem:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych).

Przykład

I. Założenia:

1. W związku ze zrealizowaniem w 2015 r. określonej wielkości zakupów towarów dostawca przyznał jednostce rabat cenowy w kwocie: 8.200 zł. Z otrzymanej faktury korygującej wynikały następujące dane:
 - a) zmniejszenie wartości netto: 8.200 zł,
 - b) pomniejszenie VAT naliczonego: 1.886 zł,
 - c) zmniejszenie wartości brutto: 10.086 zł.
2. Faktura korygująca, dokumentująca przyznany jednostce rabat, wystawiona została w 2016 r. już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego jednostki za 2015 r.
3. Towary objęte rabatem zostały przez jednostkę sprzedane w 2015 r.
4. Kwota rabatu wynikająca z otrzymanej faktury korygującej jest z punktu widzenia jednostki istotna.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura korygująca dokumentująca otrzymany rabat:			
a) wartość netto korekty	8.200 zł		30
b) zmniejszenie VAT naliczonego	1.886 zł		22-1
c) wartość brutto korekty	10.086 zł	21	
2. PK – zarachowanie udzielonego rabatu na wynik lat ubiegłych	8.200 zł	30	82

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”	
(2)	8.200	8.200	(1a)		1.886	(1b)	(1c) 10.086

Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych)

8.200 (2)

W sytuacji gdy przyznany w 2016 r. rabat dotyczy towarów sprzedanych w roku bieżącym (a więc gdy wartość towarów objętych rabatem odniesiono w koszty 2016 r.), o wartość tego rabatu należy skorygować koszty bieżącego roku obrotowego. Nastąpi to zapisem:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.

Przykład

I. Założenia:

1. W związku ze zrealizowaniem w 2015 r. określonej wielkości zakupów towarów dostawca przyznał jednostce rabat cenowy w kwocie: 800 zł netto. Z otrzymanej faktury korygującej wynikały następujące dane:
 - a) zmniejszenie wartości netto: 800 zł,
 - b) pomniejszenie VAT naliczonego: 184 zł,
 - c) zmniejszenie wartości brutto: 984 zł.
2. Faktura korygująca, dokumentująca przyznany jednostce rabat, wystawiona została w 2016 r. już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego jednostki za 2015 r.
3. Towary objęte rabatem zostały przez jednostkę sprzedane w 2016 r.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura korygująca dokumentująca otrzymany rabat:			
a) wartość netto korekty	800 zł		30
b) zmniejszenie VAT naliczonego	184 zł		22-1
c) wartość brutto korekty	984 zł	21	
2. PK – zarachowanie udzielonego rabatu na zmniejszenie kosztu sprzedanych towarów	800 zł	30	73-1
oraz zapis techniczny	– 800 zł	73-1	73-1

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”			
(2)	800	800	(1a)		184	(1b)		(1c)	984		
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”											
(Ob.)	13.000	800	(2)								
(2)	– 800	– 800	(2)								

5. Składnik aktywów podwójnie zaksięgowany w ubiegłym roku obrotowym

Podczas inwentaryzacji przeprowadzonej 31 grudnia 2015 r. okazało się, że jeden środek trwały przez pomyłkę w 2014 r. wprowadzono do ewidencji środków trwałych dwukrotnie. Jak teraz dokonać korekty? Sprawozdanie finansowe za 2014 r. zostało już dawno zatwierdzone.

W sytuacji opisanej w pytaniu jednostka wykryła w swoich księgach rachunkowych błąd, polegający na wprowadzeniu w ubiegłym roku do ewidencji jednego ze środków trwałych dwukrotnie. Zakładając, że jednostka dokonywała amortyzacji tego środka, a księgi rachunkowe za poprzedni rok obrotowy, jak wynika z pytania, są już zamknięte i sprawozdanie finansowe zatwierdzone, korekty błędnych zapisów wskazane jest dokonać w księgach bieżącego roku obrotowego.

Ewidencja korekty błędu może przebiegać w sposób następujący:

- 1) wyksięgowanie z ewidencji bilansowej środka trwałego ujętego w niej dwukrotnie:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 08 „Środki trwałe w budowie”, lub inne konto,
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”,
- 2) korekta odpisów amortyzacyjnych dokonanych w bieżącym roku obrotowym:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - **Ma konto 40-0** „Amortyzacja”,
- 3) korekta odpisów amortyzacyjnych dokonanych w poprzednim roku obrotowym, gdy kwota tej korekty w ocenie jednostki nie jest istotna:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne” lub 40-0 „Amortyzacja” (w zależności od założeń polityki rachunkowości w jednostce),
- 4) korekta odpisów amortyzacyjnych ujętych w księgach rachunkowych ubiegłego roku obrotowego od środka trwałego wprowadzonego dwukrotnie do ewidencji, gdy w ocenie jednostki kwota korekty stanowi błąd istotny:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych).

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół

adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8, **e-mail:** zeszyty@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., **adres:** ul. Owocowa 8, 66-400 Gorzów Wlkp.

tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60, **e-mail:** prenumerata@gofin.pl