



www.gofin.pl

## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

20.03.2017 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

5

# KOREKTY BŁĘDÓW POPEŁNIONYCH W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

<b>I. ZASADY DOKONYWANIA KOREKT W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH.....</b>	<b>str. 2</b>
1. Definicja i ustalenie poziomu istotności popełnionego błędu .....	str. 2
2. Moment ujęcia skutków korekty błędu w ewidencji księgowej .....	str. 4
3. Korekta zapisów księgowych dokonywana zapisami dodatnimi lub ujemnymi..	str. 6
4. Zapis techniczny stosowany w praktyce dla zachowania czystości obrotów na kontach.....	str. 9
<b>II. KOREKTA BŁĘDÓW POPEŁNIONYCH W ROKU BIEŻĄCYM.....</b>	<b>str. 12</b>
1. Jak poprawić błędne zapisy dokonane na kontach kosztów w zespole 5? .....	str. 12
2. Błędnie ujęta faktura za remont środka trwałego .....	str. 13
3. Korekta ceny nabycia towarów z importu o koszty transportu.....	str. 14
4. Zawyżone odsetki od kredytu uwzględnione w wartości początkowej środków trwałych .....	str. 15
5. Nieprawidłowe przypisanie składnika zapasów a wpływ na wskaźnik odchyień od cen ewidencyjnych wyrobów .....	str. 18
6. Niestuszna likwidacja środka trwałego .....	str. 20
<b>III. KOREKTA BŁĘDÓW POPEŁNIONYCH W LATACH UBIEGŁYCH ..</b>	<b>str. 22</b>
1. Skutki błędnego ujęcia kwoty podatku dochodowego.....	str. 22
2. Zawyżenie opłaty za korzystanie ze środowiska .....	str. 25
3. Omyłkowe obciążenie ZFŚS kwotą prowizji bankowej .....	str. 26
4. Nieruchomość inwestycyjna zakwalifikowana omyłkowo do środków trwałych..	str. 28
5. Nadpłata wobec ZUS wynikająca z błędnego naliczenia składek na FP i FGŚP ..	str. 29
6. Zawyżona wartość aktywów wniesionych aportem .....	str. 30
7. Nieujęcie kosztów wynagrodzeń w księgach roku, którego dotyczą .....	str. 31
8. Korekta wyniku finansowego w związku z błędnym ujęciem dotacji na zakup środka trwałego .....	str. 33
9. Jak skorygować błędne zapisy dotyczące pozostawienia zysku w spółce bez zwiększenia wkładu?.....	str. 35

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

## I. ZASADY DOKONYWANIA KOREKT W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

### 1. Definicja i ustalenie poziomu istotności popełnionego błędu

#### Wykrycie błędu w księgach rachunkowych

Określenie czy dane zdarzenie jest związane z popełnieniem błędu w księgach rachunkowych przysparza w praktyce wiele problemów. Pomocne w tej kwestii mogą okazać się postanowienia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7), stanowiącego załącznik do uchwały nr 10/2015 Komitetu Standardów Rachunkowości z 15 grudnia 2015 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 2).



Krajowe Standardy Rachunkowości, w tym KSR nr 7, dostępne są w serwisie [www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl) w zakładce *Rachunkowość*

Powszechnie uznaje się, że błąd należy rozumieć jako niezgodność z obowiązującymi normami, pomyłkę czy niewłaściwy sposób postępowania. Dla celów bilansowych pod pojęciem błędu wskazuje się na pominięcia bądź nieprawidłowości, wynikające najczęściej z pomyłek arytmetycznych, niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń, bądź oszustw. Błędy prowadzą do zniekształcenia zapisów w księgach rachunkowych lub zniekształcenia wiarygodnego obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym. Błędy są wynikiem nieuwzględnienia lub niewłaściwego uwzględnienia wiarygodnych informacji:

- a) które były dostępne w momencie zatwierdzania sprawozdań finansowych sporządzonych za te lata,
- b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w toku sporządzania tych sprawozdań finansowych.

KSR nr 7 wskazuje sytuacje, które nie stanowią korekty błędów. Zalicza się do nich przykładowo:

- a) zmiany wartości szacunkowych, które z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami i wymagają aktualizacji po uzyskaniu dodatkowych informacji; nie stanowią błędu m.in.:
  - zwiększenia lub zmniejszenia kwoty rezerwy na zobowiązania wynikające ze zmiany prawdopodobieństwa niekorzystnego wyroku kończącego proces sądowy przeciwko jednostce,
  - zmiana stawek amortyzacyjnych środków trwałych na skutek zmiany uprzednio ustalonego okresu użytkowania,
  - zmiana wysokości odpisów aktualizujących wartość składnika aktywów na skutek pojawienia się nowych informacji,

- b) skutki zmiany przyjętej zasady (polityki) rachunkowości, spowodowanej zmianą przepisów o rachunkowości lub dokonanej z inicjatywy jednostki (np. zmiana metody wyceny zapasów z ceny nabycia na cenę zakupu, metody ustalania wartości rozchodów z cen przeciętnych na pierwsze weszło, pierwsze wyszło),
- c) skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć, mimo zachowania należytej staranności, i w związku z tym nie miała możliwości uwzględnienia ich w poprzednich rocznych sprawozdaniach finansowych (np. korzystne lub niekorzystne dla niej wyroki sądowe, zmiana orzecznictwa sądowego w bieżącym okresie w odniesieniu do interpretacji przepisów podatkowych stosowanej przez jednostkę w poprzednich okresach).

### Ocena istotności popełnionego błędu

Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych, oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie. Przy ustalaniu istotności można posiłkować się metodami stosowanymi przy badaniu sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów, zgodnie z którymi za błąd nieistotny można uznać taki, który przykładowo nie spowoduje zmiany wyniku finansowego do 5%. Często stosuje się ilościowe (ustalone procentowo) poziomy istotności oparte na wielkościach zysku brutto, zysku netto, przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej, sumy aktywów netto. W literaturze przedmiotu przy ustalaniu poziomu istotności dla popełnionych błędów przyjmuje się przykładowo następujące kryteria:

- 0,5%–1% sumy bilansowej,
- 5%–10% wyniku działalności gospodarczej brutto,
- 1%–2% kapitałów własnych,
- 0,5%–1% przychodów ze sprzedaży.

Należy przy tym podkreślić, że wielkości procentowe, o których wspominaliśmy wcześniej, nie wynikają z żadnych przepisów prawa. Można się nimi posiłkować przy ocenie istotności, jednak zawsze uwzględnić należy wpływ błędów na prawidłowość sprawozdania finansowego. Zgodnie z KSR nr 7, błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Istotność błędu uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenianych w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym o istotności może być zarówno wielkość, jak i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników.

**!** **Uwaga:** Poziom istotności błędu jednostka powinna ustalić i zapisać w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości. Nie jest wskazane określanie w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki np. wielkości procentowych przychodów ze sprzedaży jako jedynego kryterium uznania błędu za istotny. Przy ocenie istotności należy łącznie rozpatrywać skutki wykrytych przez jednostkę błędów o podobnym charakterze, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być w ocenie jednostki nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego.

Więcej

Na temat ustalania polityki rachunkowości pisaliśmy w dodatku nr 16 do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości nr 22 z 2014 r.

## 2. Moment ujęcia skutków korekty błędu w ewidencji księgowej

Jeśli jednostka wykryła w swoich księgach rachunkowych popełniony błąd, to jest zobowiązana do jego korekty. Zaznaczyć należy, że wykryte w bieżącym roku obrotowym błędy mogą być skutkiem nieprawidłowości, które miały miejsce w bieżącym roku obrotowym lub w poprzednich latach obrotowych. Data wystąpienia błędu jest istotna przy dokonywaniu korekty tego błędu w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych jednostki. Ze względu na moment wykrycia błędu, wyróżnia się:

- 1) błąd popełniony w bieżącym roku obrotowym, wykryty przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego,
- 2) błąd popełniony w bieżącym roku obrotowym, wykryty po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem,
- 3) błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych, zawarty w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym, wykryty w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok.

### **Błąd popełniony w bieżącym roku obrotowym, wykryty przed sporządzeniem sprawozdania finansowego**

W sytuacji gdy w danym roku obrotowym popełniono błąd i wykryto go jeszcze przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za ten okres, należy skorygować ten błąd w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.

#### **Przykład**

*Jednostka w styczniu 2017 r. dokonała ponownego oszacowania okresu ekonomicznej użyteczności posiadanych maszyn produkcyjnych, wskutek czego zmiana uległa wartość odpisów amortyzacyjnych. Jednak w wyniku niedopatrzenia, w lutym 2017 r. naliczyła odpisy amortyzacyjne w wysokości sprzed dokonanej zmiany okresu ekonomicznej użyteczności, co wykryła w marcu 2017 r. Wykryty błąd jest błędem bieżącego okresu i zostanie skorygowany w księgach rachunkowych 2017 r.*

### **Błąd popełniony w bieżącym roku obrotowym, wykryty po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem**

Może wystąpić również sytuacja, że błąd popełniono w okresie sprawozdawczym, za który sporządzono sprawozdanie finansowe, przy czym wykryto go dopiero po sporządzeniu tego sprawozdania, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem. Na to, w którym roku obrotowym należy dokonać korekty skutków tego błędu, ma wpływ ocena jego istotności. Uznanie błędu za istotny, powoduje konieczność korekty jego skutków w księgach tego roku obrotowego, w którym błąd wystąpił. Należy ponadto odpowiednio zmienić roczne sprawozdanie finansowe za ten rok.

#### **Przykład**

*Spółka „Zeta SA” wyceniała dotychczas zapasy towarów po cenach zakupu, odnosząc koszty zakupu do kosztów okresu. Począwszy od 1 stycznia 2016 r. jednostka zdecydowała się na wycenę zapasów towarów po cenie nabycia. Wskutek mylnej*

*interpretacji zdarzeń koszty związane z transportem jednego z zakupionych towarów nie zwiększały wartości nabycia tego towaru, ale były odnoszone w koszty okresu, co zostało wykryte w lutym 2017 r., po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2016 r. Udział tego towaru w ogólnej wartości nabytych towarów wynosi 20%, co kierownik jednostki uznał za potwierdzenie wysokiej istotności tego błędu. Takie zakwalifikowanie błędu oznacza, że istnieje obowiązek korekty błędnych zapisów księgowych w księgach 2016 r., jak również sporządzonego na ich podstawie sprawozdania finansowego za 2016 r.*

Natomiast w przypadku, gdy błąd wykryty po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, uznano za nieistotny, skutki jego korekty zostaną uwzględnione w roku, w którym ten błąd wykryto.

**Błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych, zawarty w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym, wykryty w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego**

Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Oznacza to, że skutki takiego błędu należy ujawnić, nie w poprzednich okresach sprawozdawczych, ale w roku jego wykrycia, o ile nie zostało już za bieżący rok zatwierdzone sprawozdanie finansowe. Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie.

Korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, wpływają odpowiednio na wynik finansowy bieżącego roku obrotowego. Z kolei korekty błędu uznanego za istotny odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”. Jak bowiem stanowi art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 tej ustawy, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

**BILANS**  
2016

Wskazówki jak sporządzić sprawozdanie finansowe za 2016 r. można znaleźć w serwisie [www.gofin.pl](http://www.gofin.pl) w zakładce Bilans 2016

**Przykład**

*W marcu 2017 r. spółka z o.o. wykryła w księgach rachunkowych błąd polegający na nieprawidłowym zaliczeniu wydatków (w kwocie: 40.000 zł) poniesionych w lipcu 2015 r. na ulepszenie budynku magazynowego. Wydatki te uznano za remont i zaliczono w ciężar kosztów działalności operacyjnej, zamiast zwiększyć o ich kwotę wartość środka trwałego. W związku z tym wartość początkowa budynku oraz dokonywane od niej odpisy amortyzacyjne są błędnie ustalone. Sprawozdanie finansowe za 2015 r. (rok, w którym popełniono błąd) zostało już zatwierdzone. Ujawniony błąd spółka uznała za istotny. W związku z tym, iż błąd wykryto po sporządzeniu spr-*

wozdania finansowego za 2016 r., ale przed jego zatwierdzeniem, korekty dokonano w księgach 2016 r. Z ksiąg rachunkowych wynika, iż wartość początkowa budynku magazynowego przed korektą wynosiła: 280.000 zł, a roczna stawka amortyzacji wynosiła: 2,5%. W księgach 2016 r. spółka dokonała więc następujących zapisów:

- a) zwiększenie wartości początkowej budynku magazynowego: 40.000 zł
  - **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
  - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”  
(w analityce: Zysk (strata) z lat ubiegłych),
- b) korekta odpisów umorzeniowych za 2015 r. (od sierpnia do grudnia): 416,67 zł
  - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”  
(w analityce: Zysk (strata) z lat ubiegłych),
  - **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
- c) korekta odpisów umorzeniowych za 2016 r. (od stycznia do grudnia): 1.000 zł
  - **Wn konto 40-0** „Amortyzacja”,
  - **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.

Saldo konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” zostało wykazane w pasywach bilansu sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w pozycji A.V. „Zysk (strata) z lat ubiegłych”. W tym przypadku wartość tej pozycji zwiększyła się o kwotę: 40.000,00 zł – 416,67 zł = 39.583,33 zł.

Warto przy tym zaznaczyć, iż skutki korekty błędów z lat ubiegłych, ujęte jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”, uwzględnia się w uchwałach o podziale zysku lub pokryciu straty za rok, w którym skutki te ujęto w księgach rachunkowych. Dzielony wynik finansowy lub stratę do pokrycia ustala się zatem w taki sposób, jakby przychody i koszty, wywołane korektą błędów, księgowane były na kontach wynikowych, a nie na kontach kapitału własnego. W zależności od okoliczności wskazane może być również uregulowanie tej kwestii w odrębnej uchwale, np. gdy spółka osiągnęła zysk i ma być on przeznaczony na dywidendę dla wspólników, zwyczajne zgromadzenie wspólników może odrębną uchwałą postanowić o pokryciu straty z lat ubiegłych z kapitału zapasowego.

### 3. Korekta zapisów księgowych dokonywana zapisami dodatnimi lub ujemnymi

Stosownie do postanowień art. 25 ust. 1 ustawy o rachunkowości, stwierdzone w zapisach księgowych błędy mogą być poprawiane na dwa sposoby:

- 1) przez skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty,
- 2) przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi lub tylko zapisami ujemnymi.

W żadnym wypadku błędy powstałe podczas księgowania nie mogą być zdrapywane, zamazywane, wycierane lub usuwane w jeszcze inny sposób. Wymieniony w pkt 1 sposób stosuje się w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych ręcznie, na przykład za pomocą tzw. amerykańki. Takie poprawki muszą być dokonane jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych i nie mogą nastąpić po zamknięciu miesiąca. Natomiast sposób korekty opisany w pkt 2 polega na wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych specjalnego zapisu księgowego zwanego stornem. Ze względu na technikę dokonywania korekty wyróżnia się storno czarne, gdzie korekta następuje tylko zapisami dodatnimi oraz storno czerwone, dla



którego korektę przeprowadza się tylko zapisami ujemnymi. Inaczej mówiąc, storno czarne polega na dokonaniu zapisu korygującego na tych samych kontach, co dokonano zapisu błędnego, ale po przeciwnych stronach tych kont. Storno czerwone polega na wprowadzeniu zapisu korygującego na tej samej stronie, na której wystąpił błędny zapis, ale za pomocą liczb ujemnych. Korektę za pomocą storna czarnego (korekta zapisami dodatnimi) lub czerwonego (korekta zapisami ujemnymi) stosuje się w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych za pomocą komputera, a także wtedy, gdy korektę błędnych zapisów przeprowadza się już po zamknięciu ksiąg miesiąca, w którym błędy te popełniono. Jeżeli natomiast operację zaksięgowano na właściwych kontach, po właściwych jego stronach, lecz w błędnej kwocie, to jednostka może zastosować uproszczenie w formie tzw. storna częściowego.

Należy pamiętać, że każda korekta błędnie dokonanego zapisu powinna być udokumentowana poleceniem księgowania – PK, spełniającym wymagania określone dla dowodu księgowego w art. 21 ust 1 ustawy o rachunkowości. Dodatkowo w treści dowodu należy podać:

- dane identyfikujące błędnie zaksięgowaną operację,
- dane księgowe zapisane błędnie,
- dane poprawne oraz inne dane uzasadniające korektę błędnie dokonanego zapisu.

## Przykład

### Korekta błędów księgowych zapisami dodatnimi (storno czarne)

#### I. Założenia:

1. W spółce z o.o. zakup towarów na kwotę netto: 4.500 zł został pomyłkowo zaksięgowany, zapisem: **Wn konto 31 „Materiały”, Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”,** podczas gdy prawidłowy zapis to: **Wn konto 33 „Towary”, Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”.**
2. Korekty błędnego zapisu dokonano stornem czarnym.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PZ – przyjęcie towarów do magazynu (błędny zapis)	4.500 zł	<b>31</b>	<b>30</b>
2. PK – korekta błędnego zapisu za pomocą storna czarnego	4.500 zł	<b>30</b>	<b>31</b>
3. PK – zapis poprawny	4.500 zł	<b>33</b>	<b>30</b>

#### III. Księgowania:

Konto 31 „Materiały”				Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 33 „Towary”			
(1)	4.500		(2)	(2)	4.500	4.500	(1)	(3)	4.500		
						4.500	(3)				

Wadą korekty błędnego zapisu przy zastosowaniu storna czarnego jest to, że powoduje ono zwiększenie obrotów na kontach. W przedstawionym przykładzie zwiększenie obrotów można zaobserwować na koncie 31 „Materiały” oraz 30 „Rozliczenie zakupu”. W związku z tym storno czarnego nie powinno się stosować dla kont, których obroty

są wykorzystywane do obliczania wskaźników lub wykazywane są w sprawozdaniach sporządzanych przez jednostkę.

## Przykład

### Korekta błędów księgowych zapisami ujemnymi (storno czerwone)

#### I. Założenia:

1. Spółka wydała z magazynu na produkcję materiały w kwocie: 15.000 zł.
2. Wydanie materiałów z magazynu do zużycia zostało ujęte błędnym zapisem: **Wn konto 40-2** „Usługi obce”, **Ma konto 31** „Materiały”, podczas gdy prawidłowy zapis to: **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”, **Ma konto 31** „Materiały”.
3. Korekty błędnego zapisu dokonano za pomocą storna czerwonego.
4. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. RW – wydanie materiałów z magazynu do produkcji (błędny zapis)	15.000 zł	40-2	31
2. PK – korekta błędnego zapisu za pomocą storna czerwonego	- 15.000 zł	40-2	31
3. PK – zapis poprawny	15.000 zł	40-1	31

#### III. Księgowania:

Konto 31 „Materiały”	Konto 40-2 „Usługi obce”	Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”
(S.p.) 50.000		
15.000 (1)	(1) 15.000	(3) 15.000
- 15.000 (2)	(2) - 15.000	
15.000 (3)		

Jak widać na przykładzie liczbowym korekta błędnego księgowania stornem czerwonym eliminuje z obrotów konta kwoty błędnie zaksięgowane i dzięki temu zachowuje czystość obrotów na tych kontach.

## Przykład

### Korekta błędnego zapisu stornem czarnym częściowym

#### I. Założenia:

1. Jednostka dokonuje miesięcznych odpisów amortyzacyjnych środka trwałego w kwocie: 2.570 zł.
2. Zaksięgowano odpis amortyzacyjny za bieżący miesiąc w kwocie: 2.750 zł.
3. Korekty błędnego zapisu dokonano stornem czarnym częściowym.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – miesięczny odpis amortyzacyjny (w błędnej kwocie)	2.750 zł	40-0	07-1



2. PK – storno czarne częściowe błędnego zapisu: 2.750 zł – 2.570 zł =	180 zł	07-1	40-0
--	--------	------	------

### III. Księgowania:

Konto 40-0 „Amortyzacja”				Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”			
(1)	2.750	180	(2)	(2)	180	2.750	(1)
(S.k.)	2.570					2.570	(S.k.)

## Przykład

### Korekta błędnego zapisu stornem czerwonym częściowym

#### I. Założenia:

1. W spółce z o.o. wspólnik podjął gotówkę z banku do kasy w kwocie: 7.800 zł.
2. Przy wprowadzaniu dokumentu potwierdzającego dokonanie wypłaty omyłkowo wprowadzono do ksiąg rachunkowych kwotę: 8.700 zł.
3. Po ujawnieniu błędu dokonano korekty błędnego zapisu stornem częściowym czerwonym.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. KP – przyjęcie do kasy gotówki pobranej z banku (wprowadzenie dokumentu potwierdzającego dokonanie wypłaty z banku w błędnej kwocie)	8.700 zł	10	13-0
2. PK – storno czerwone częściowe błędnego zapisu: 7.800 zł – 8.700 zł =	- 900 zł	10	13-0

#### III. Księgowania:

Konto 10 „Kasa”			Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		
(1)	8.700		(S.p.)	20.000	8.700 (1)
(2)	- 900				- 900 (2)
(S.k.)	7.800				7.800 (S.k.)

## 4. Zapis techniczny stosowany w praktyce dla zachowania czystości obrotów na kontach

### Na czym polega zapis techniczny i kiedy się go stosuje?

W ustawie o rachunkowości nie występuje pojęcie zapisu technicznego. Niemniej jednak zapis techniczny stosowany jest w praktyce, przede wszystkim w sytuacji, gdy na skutek ko-

rekty błędnych zapisów na kontach – obroty na tych kontach mogą dostarczać fałszywych informacji o przebiegu operacji gospodarczej i o sytuacji samej jednostki.

Zasadniczo błędy księgowo mogą pojawiać się na dokumentach księgowych, które stanowią podstawę zapisu, w samych zapisach dokonanych w urządzeniach księgowych, jak również na dodatkowych zestawieniach pomocniczych, czy kontrolnych. Błędy występujące na dokumentach księgowych dotyczą najczęściej treści tych dokumentów lub błędów rachunkowych. Z kolei błędne zapisy dokonane w urządzeniach księgowych mogą powstać w wyniku:

- zaksięgowania operacji gospodarczej na dwóch niewłaściwych kontach,
- zaksięgowania operacji na właściwych kontach, ale w niewłaściwej kwocie,
- pominięcia zapisu księgowego,
- zaksięgowania operacji na jednym właściwym koncie, a na drugim niewłaściwym,
- ujęcia jednej operacji dwukrotnie.

Zapisu technicznego dokonuje się po obu stronach tego samego konta w tej samej kwocie z tym samym znakiem (– lub +). Celem tego zapisu jest zachowanie czystości obrotów na koncie księgowym oraz przywrócenie jego pierwotnego charakteru – jeśli np. w wyniku korekty błędnych zapisów konto kosztów wykazuje obroty po stronie Ma, bądź konto przychodów wykazuje obroty po stronie Wn.

### Zastosowanie zapisu technicznego w odniesieniu do korekty kosztów

## Przykład

### I. Założenia:

1. Jednostka prowadzi księgi rachunkowe przy użyciu komputera. Do ewidencji kosztów działalności operacyjnej stosuje konta zespołu 4 i 5.
2. W lutym 2017 r. ujęła w księgach rachunkowych koszt archiwizacji danych w wysokości: 12.000 zł, zamiast: 1.200 zł, która była kwotą wynikającą z faktury. W wyniku błędu zostały zawyżone koszty usług obcych (zespół 4) oraz koszty zarządu (zespół 5) o kwotę: 10.800 zł.
3. Jednostka skorygowała błędny zapis, poprzez zmniejszenie kosztów na kontach zapisem dodatnim oraz dla zachowania czystości obrotów wprowadziła ujemny zapis techniczny. Zapisy te ujęto w księgach rachunkowych marca 2017 r.
4. Dla uproszczenia dekretację oraz księgowania dotyczące lutego i marca przedstawiono łącznie.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – zaliczenie usługi archiwizacji w ciężar kosztów (pominięto ewidencję zobowiązania wobec dostawcy oraz VAT, zakładamy że w tej części ewidencja była prawidłowa):			
a) obciążenie kosztów usług obcych (zespół 4)	12.000 zł	40-2	30
b) obciążenie kosztów zarządu (zespół 5)	12.000 zł	55	49

2. PK – korekta błędnych zapisów zapisami dodatnimi:			
a) korekta kosztów rodzajowych	10.800 zł	<b>30</b>	<b>40-2</b>
b) korekta kosztów zespołu 5	10.800 zł	<b>49</b>	<b>55</b>
3. PK – zapisy techniczne dla zachowania czystości obrotów na kontach kosztów:			
a) koszty rodzajowe (zespół 4)	- 10.800 zł	<b>40-2</b>	<b>40-2</b>
b) koszt zespołu 5	- 10.800 zł	<b>55</b>	<b>55</b>
c) na koncie „Rozliczenie kosztów”	- 10.800 zł	<b>49</b>	<b>49</b>

### III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 40-2 „Usługi obce”				Konto 49 „Rozliczenie kosztów”			
(S.p.)	1.200	12.000	(1a)	(1a)	12.000	10.800	(2a)	(2b)	10.800	12.000	(1b)
(2a)	10.800			(3a)	- 10.800	- 10.800	(3a)	(3c)	- 10.800	- 10.800	(3c)
obroty	1.200			obroty	1.200	0		obroty	0	1.200	

Konto 55 „Koszty zarządu”			
(1b)	12.000	10.800	(2b)
(3b)	- 10.800	- 10.800	(3b)
obroty	1.200		0

Na przykładzie widać, że zapis techniczny zniwelował obroty Ma na kontach kosztów, a obroty Wn tych kont odzwierciedlają w księgach rachunkowych prawidłową wysokość kosztów archiwizacji.

### Zastosowanie zapisu technicznego w przypadku korekty przychodów

## Przykład

#### I. Założenia:

- Jednostka usługowa w styczniu 2017 r. zaksięgowła przez pomyłkę przychody ze sprzedaży usług w wysokości: 64.000 zł na dobro pozostałych przychodów operacyjnych, zamiast na konto przeznaczone do ewidencji przychodów ze sprzedaży produktów.
- Korekty błędnego księgowania jednostka dokonała w księgach lutego 2017 r., zapisem korygującym dodatnim i jednocześnie zastosowała ujemny zapis techniczny w celu zachowania czystości obrotów na kontach.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędnego księgowania przychodów ze sprzedaży usług	64.000 zł	<b>76-0</b>	<b>70-0</b>
2. PK – zapis techniczny ujemny zastosowany dla zachowania czystości obrotów na koncie 76-0	- 64.000 zł	<b>76-0</b>	<b>76-0</b>

### III. Księgowania:

Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”			Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”	
(1)	64.000	64.000 (S.p.)		64.000 (1)
(2)	- 64.000	- 64.000 (2)		
	0	0		

## II. KOREKTA BŁĘDÓW POPEŁNIONYCH W ROKU BIEŻĄCYM

### 1. Jak poprawić błędne zapisy dokonane na kontach kosztów w zespole 5?

*Prowadzimy ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5. Jak skorygować błędne zapisy na kontach w zespole 5, polegające na ujęciu wydatków w ciężar kosztów wydziałowych, zamiast w ciężar kosztów zarządu?*

Ustawa o rachunkowości ściśle określa jak korygować błędy księgowe. W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych za pomocą komputera, a także wtedy, gdy korektę błędnych zapisów przeprowadza się już po zamknięciu ksiąg miesiąca, w którym błędy te popełniono, stwierdzone błędy w zapisach księgowych mogą być poprawiane przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi lub tylko zapisami ujemnymi (art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

W przypadku błędnego zakwalifikowania kosztów na kontach zespołu 5, przy równoczesnym prawidłowym ich ujęciu na kontach zespołu 4, korekty dokonane zapisu dokonuje się poprzez przeksięgowanie przedmiotowych kosztów na prawidłowe konto w zespole 5 – bez korekty zapisów na kontach kosztów rodzajowych. W przedstawionej sytuacji może się to odbyć zapisem:

- **Wn konto 55** „Koszty zarządu”,
- **Ma konto 52-1** „Koszty wydziałowe”.

W takiej sytuacji wskazane jest jednak dokonanie dodatkowego zapisu technicznego dla zachowania czystości obrotów na koncie kosztów wydziałowych – poprzez ujęcie kwoty odpowiadającej korygowanym kosztom po obu stronach konta 52-1, zapisem ujemnym.

### Przykład

#### Korekta kosztów przy zastosowaniu strona czarnego

##### I. Założenia:

1. Jednostka, prowadząca ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, błędnie zakwalifikowała odpis amortyzacyjny budynku biurowego do kosztów wydziałowych (konto 52-1), zamiast do kosztów zarządu (konto 55). Koszt ten w wysokości: 3.740 zł został przy tym prawidłowo odniesiony w ciężar konta 40-0 „Amortyzacja”.
2. Korekty błędnego zapisu dokonano za pomocą strona czarnego.

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędnego zapisu (prze księgowanie odpisu amortyzacyjnego z kosztów wydziałowych do kosztów zarządu) oraz równolegle techniczny zapis ujemny	3.740 zł	55	52-1
	- 3.740 zł	52-1	52-1

## III. Księgowania:

Konto 55 „Koszty zarządu”		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe”			
(1)	3.740	(S.p.)	3.740	3.740	(1)
		(1)	- 3.740	- 3.740	(1)

Prze księgowania kosztów (odniesionych w ciężar kosztów wydziałowych) na konto kosztów zarządu można ponadto dokonać poprzez wyksięgowanie uprzednio dokonanych zapisów zapisem ujemnym (tzw. stornem czerwonym) i wprowadzenie zapisu poprawnego, tzn.:

- 1) storno uprzednio dokonanego zapisu (kwota ze znakiem ujemnym):
  - **Wn konto 52-1** „Koszty wydziałowe”,
  - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
- 2) ujęcie kosztów zapisem prawidłowym (ze znakiem plus):
  - **Wn konto 55** „Koszty zarządu”,
  - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

## 2. Błędnie ujęta faktura za remont środka trwałego

*Na początku bieżącego roku otrzymaliśmy fakturę dokumentującą typowy remont (wymianę zniszczonej podłogi). Fakturę tę ujeliśmy w księgach rachunkowych jako ulepszenie środka trwałego, zamiast zaksięgować bezpośrednio w koszty. Czy w tej sytuacji należy zrobić korektę księgowania?*

Jednostka powinna dokonać korekty wprowadzonych wcześniej (na podstawie otrzymanej faktury) zapisów, jeżeli prace polegające na wymianie zniszczonej podłogi miały jedynie charakter odtworzeniowy, przywracający pierwotny (posiadany przy przyjęciu do użytkowania) stan techniczny i zdolność użytkową środka trwałego (budynku lub lokalu). W takiej bowiem sytuacji należało uznać je za remont i zaliczyć w całości w ciężar kosztów działalności operacyjnej.

Korekta polegająca na prze księgowaniu kwoty ujętej jako ulepszenie środka trwałego w ciężar kosztów działalności operacyjnej może się odbyć zapisem:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 01** „Środki trwałe”.

Należy przy tym zaznaczyć, iż błąd w postaci ujęcia kosztów remontu jako ulepszenia środka trwałego (zamiast bezpośredniego ujęcia w koszty) spowodował zapewne zawyżenie kosztów amortyzacji. Odpisy amortyzacyjne dokonywane były bowiem od wartości początkowej środka trwałego powiększonej o koszty remontu.

Pytająca jednostka powinna skorygować również dokonane dotychczas odpisy amortyzacyjne, doprowadzając ich wartość do prawidłowej wysokości. Korektę tych odpisów można ująć w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
- **Ma konto 40-0** „Amortyzacja” lub konto zespołu 5.

### 3. Korekta ceny nabycia towarów z importu o koszty transportu

*Importujemy towary z Chin. W dokumencie SAD zostały doliczone koszty transportu na podstawie faktury pro forma od przewoźnika, które ponosimy my. Towar przyjęliśmy do magazynu w cenie powiększonej o koszty transportu podane w dokumencie SAD. Obecnie otrzymaliśmy fakturę od przewoźnika i koszt transportu jest inny (wyższy) niż podany w zgłoszeniu celnym. Jak zaksięgować tę różnicę?*

Stosownie do ustawy o rachunkowości, zapasy towarów na dzień nabycia ujmuje się w księgach rachunkowych według cen nabycia (zob. art. 28 ust. 11 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Cena nabycia to cena zakupu towaru obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku VAT oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem towaru do stanu zdatnego do wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Możliwe są następujące metody ewidencji towarów w cenach nabycia:

- 1) poprzez wliczanie kosztów zakupu bezpośrednio w cenę nabycia, zwiększając wartość towarów na koncie 33 „Towary” – jeżeli jest możliwe przypisanie tych kosztów do konkretnej dostawy,
- 2) poprzez rozliczanie kosztów zakupu w czasie proporcjonalnie pomiędzy rozchód i zapas danego składnika aktywów.

Jednostki mogą również, co w praktyce jest najczęściej stosowane, dokonywać wyceny nabywanych towarów według cen zakupu bez powiększania jej o inne koszty dotyczące tego nabycia. Jednak taki sposób wyceny możliwy jest do zastosowania, o ile nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki (por. art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Będzie tak m.in. wtedy, gdy koszty zakupu nie są istotne.

Z treści pytania wynika, że koszty transportu towarów jednostka wlicza bezpośrednio w cenę nabycia, czyli ujmuje na koncie 33 „Towary”. Przy czym błędnie ustaliła cenę nabycia towarów z importu. Po otrzymaniu od przewoźnika faktury z tytułu transportu towarów jednostka powinna zatem skorygować wartość nabytych towarów, w sposób następujący:

- 1) jeżeli towary nie zostały jeszcze sprzedane, powinna odpowiednio skorygować (zwiększyć) wartość towarów (konto 33) znajdujących się na stanie zapasów,
- 2) w sytuacji gdy towary zostały już sprzedane, powinna odpowiednio skorygować (zwiększyć) wartość sprzedanych towarów w cenach nabycia (konto 73-1).

### Przykład

#### I. Założenia:

1. Spółka dokonała importu towarów, których wartość wyrażona na fakturze w walucie obcej, po przeliczeniu na złotówki wynosiła: 50.000 zł. W dokumencie SAD spółka wykazała dodatkowo, na podstawie otrzymanej od przewoźnika faktury pro forma, koszty transportu w kwocie: 2.000 zł.
2. Przewoźnik po dokonaniu transportu wystawił fakturę na kwotę: 3.000 zł.

3. Do chwili otrzymania faktury za transport spółka sprzedała towary o wartości: 31.200 zł, czyli:  $(31.200 \text{ zł} \times 100) : 52.000 \text{ zł} = 60\%$  dostawy.

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura od dostawcy zagranicznego	50.000 zł	30	21
2. PZ – przyjęcie towarów z importu do magazynu: 50.000 zł + 2.000 zł =	52.000 zł	33	30
3. WZ – wydanie sprzedanych towarów	31.200 zł	73-1	33
4. Faktura od przewoźnika za transport importowanych towarów:			
a) koszt transportu	3.000 zł	30	21
b) korekta ceny towarów o koszty niewliczone w cenę nabycia: (3.000 zł – 2.000 zł) = 1.000 zł, z tego przypadające na:			
– towary pozostające na stanie: 1.000 zł × 40% =	400 zł	33	30
– towary sprzedane: 1.000 zł × 60% =	600 zł	73-1	30

## III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 33 „Towary”			
(1)	50.000	52.000	(2)		50.000	(1)		(2)	52.000	31.200	(3)
(4a)	3.000	400	(4b)		3.000	(4a)		(4b)	400		
		600	(4b)								
	53.000	53.000						(S.k.)	21.200		

Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”

(3)	31.200
(4b)	600

## 4. Zawyżone odsetki od kredytu uwzględnione w wartości początkowej środków trwałych

*Wprowadziliśmy do ewidencji dwa środki trwałe sfinansowane z zaciągniętego na ten cel kredytu. Do wartości początkowej każdego środka trwałego doliczyliśmy odsetki od kredytu naliczone do dnia przyjęcia do używania tych środków trwałych. Kwota naliczonych przez nas odsetek była jednak wyższa od kwoty faktycznie naliczonej i pobranej przez bank. Czy powinniśmy skorygować wartość początkową środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne?*

### Ustalenie wartości środków trwałych, których zakup sfinansowano z kredytu

Z ustawy o rachunkowości, a dokładnie art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości wynika, że cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:



- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- koszt obsługi zobowiązań zaciągnięty w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Z powołanej treści przepisu wynika, że koszty obsługi zaciągniętych zobowiązań, w tym między innymi wymienionych w pytaniu odsetek od kredytu otrzymanego na sfinansowanie nabycia środków trwałych, do czasu wprowadzenia ich do używania, zwiększają wartość początkową tych środków trwałych. Ze względu na to, że zazwyczaj przekazanie środka trwałego do używania następuje w innym dniu niż naliczenie przez bank odsetek od kredytu, bądź też zapłata tych odsetek z rachunku bankowego, jednostka samodzielnie ustala wysokość odsetek należnych bankowi do dnia oddania środka trwałego do używania.

Z zaciągniętego kredytu sfinansowano zakup dwóch środków trwałych, przy czym jednostka nie precyzuje, czy raty kredytu i odsetki naliczane są dla każdego środka trwałego osobno. Gdy koszty dotyczą dwóch lub więcej środków trwałych odsetki od kredytu wskazane jest odpowiednio rozliczyć, ustalając wysokość odsetek przypadającą na każdy środek trwały. Niestety ustawa o rachunkowości nie precyzuje jak tego dokonać. Zasadniczo jednostka może wypracować własny system rozliczania tego typu kosztów dostosowany do swojego rodzaju działalności pamiętając, aby odzwierciedlał rzeczywistą wartość poniesionych nakładów na poszczególne obiekty. W praktyce najczęściej koszty wspólne rozlicza się na poszczególne obiekty proporcjonalnie do udziału kosztów bezpośrednich danego środka trwałego w budowie do wartości kosztów bezpośrednich wszystkich środków trwałych w budowie.

Zazwyczaj środki trwałe przed ich przyjęciem do używania ujmuje się na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Koszty związane z nabyciem środka trwałego, jego montażem i przystosowaniem do użytkowania, które można bezpośrednio przypisać do danego obiektu ujmuje się na kontach analitycznych dotyczących konkretnych obiektów środków trwałych, z kolei koszty wspólne dotyczące kilku obiektów (tutaj: koszty odsetek od kredytów) ujmuje się na osobnym koncie analitycznym do konta 08, np. o nazwie „Koszty wspólne”, zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”  
(w analityce: Koszty wspólne),
- **Ma konto 13-4** „Kredyty bankowe” lub 13-0 „Rachunek bieżący”.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Spółka w celu sfinansowania zakupu dwóch maszyn (środków trwałych) zaciągnęła kredyt bankowy o wartości: 123.000 zł. Odsetki naliczone przez jednostkę do dnia przekazania maszyn do używania wyniosły: 950 zł.
2. Faktura zakupu środków trwałych opiewała na kwotę o wartości: 100.000 zł plus VAT: 23.000 zł. Na wartość netto faktury składały się dwa środki trwałe:
  - a) maszyna nr 1 o wartości: 69.000 zł,
  - b) maszyna nr 2 o wartości: 31.000 zł.
3. Jednostka rozliczyła odsetki od kredytu przypadające na poszczególne maszyny w następujący sposób:
  - a) obliczenie udziału kosztów bezpośrednich maszyny w całości kosztów bezpośrednich:
    - maszyna nr 1:  $69.000 \text{ zł} : 100.000 \text{ zł} = 0,69$ ,
    - maszyna nr 2:  $31.000 \text{ zł} : 100.000 \text{ zł} = 0,31$ ,

b) rozliczenie kosztów odsetek na poszczególne maszyny:

- maszyna nr 1:  $950 \text{ zł} \times 0,69 = 655,50 \text{ zł}$ ,
- maszyna nr 2:  $950 \text{ zł} \times 0,31 = 294,50 \text{ zł}$ .

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – otrzymany kredyt na zakup maszyn	123.000,00 zł	13-0	13-4
2. FZ – zakup środków trwałych:			
a) wartość brutto faktury	123.000,00 zł	30	24
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	23.000,00 zł	22-1	30
c) rozliczenie zakupu środków trwałych:			
– maszyna nr 1	69.000,00 zł	08-1	30
– maszyna nr 2	31.000,00 zł	08-2	30
3. PK – odsetki od kredytu naliczone do dnia przekazania środków trwałych do używania	950,00 zł	08-3	13-4
4. PK – odsetki od kredytu przypadające na poszczególne maszyny:			
a) maszyna nr 1	655,50 zł	08-1	08-3
b) maszyna nr 2	294,50 zł	08-2	08-3
5. OT – przyjęcie środków trwałych do używania:			
a) maszyna nr 1: $69.000 \text{ zł} + 655,50 \text{ zł} =$	69.655,50 zł	01-5/1	08-1
b) maszyna nr 2: $31.000 \text{ zł} + 294,50 \text{ zł} =$	31.294,50 zł	01-5/2	08-2

## III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”	Konto 13-4 „Kredyty bankowe”
(1) 123.000,00	123.000,00 (2a)	123.000,00 (1) 950,00 (3)
Konto 30 „Rozliczenie zakupu”	Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	Konto 08-1 „Środki trwałe w budowie – maszyna nr 1”
(2a) 123.000,00    23.000,00 (2b) 69.000,00 (2c) 31.000,00 (2c)	(2b) 23.000,00	(2c) 69.000,00    69.655,50 (5a) (4a) 655,50
Konto 08-3 „Środki trwałe w budowie – koszty wspólne”	Konto 08-2 „Środki trwałe w budowie – maszyna nr 2”	Konto 01-5/1 „Maszyny, urządzenia specjalistyczne – maszyna nr 1”
(3) 950,00    655,50 (4a) 294,50 (4b)	(2c) 31.000,00    31.294,50 (5b) (4b) 294,50	(5a) 69.655,50
Konto 01-5/2 „Maszyny, urządzenia specjalistyczne – maszyna nr 2”		
(5b) 31.294,50		

### Korekta wartości środka trwałego oraz odpisów amortyzacyjnych

Jeśli na dzień przyjęcia środka trwałego do używania naliczone odsetki ustalono w błędnej wysokości, to w miesiącu stwierdzenia błędu wskazane jest dokonać korekty warto-

ści początkowej środka trwałego oraz dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Przy czym, w przypadku stwierdzenia takiego błędu na przełomie roku, należy uwzględnić zasadę memoriału i przyporządkować koszty do roku, którego dotyczą.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Spółka błędnie ustaliła wielkość odsetek od kredytu przypadającą na wartość początkową środka trwałego przyjętego do używania w styczniu. Naliczone przez spółkę odsetki wyniosły: 1.000 zł, a bank potrącił w lutym kwotę: 400 zł, czyli o 600 zł mniej.
2. Błąd ten spółka wykryła w marcu, już po zamknięciu ksiąg rachunkowych za luty, w związku z tym korektę wartości początkowej oraz odpisu amortyzacyjnego ujęła w księgach rachunkowych marca.
3. Zgodnie z ewidencją bilansową wartość początkowa środka trwałego wynosiła: 27.000 zł, amortyzacja dokonywana jest metodą liniową według stawki 10%. Odpis amortyzacyjny za luty wyniósł zatem: 225 zł.
4. Wartość początkowa środka trwałego po korekcie wyniosła: 26.400 zł, a miesięczne odpisy amortyzacyjne:  $26.400 \text{ zł} \times 10\% = 2.640 \text{ zł} : 12 \text{ m-cy} = 220 \text{ zł}$ .

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędnie naliczonych odsetek od kredytu zwiększających wartość początkową środka trwałego (storno czerwone częściowe)	– 600 zł	01	13-4
2. PK – korekta odpisu amortyzacyjnego za luty	– 5 zł	40-0	07-1

### III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”	Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”	Konto 13-4 „Kredyty bankowe”
(S.p.) 27.000 (1) – 600	225 (S.p.) – 5 (2)	– 600 (1)
Konto 40-0 „Amortyzacja” (2) – 5		

## 5. Nieprawidłowe przypisanie składnika zapasów a wpływ na wskaźnik odchyień od cen ewidencyjnych wyrobów

*Przy zakładaniu nowego kodu zapasu popełniono błąd i sklasyfikowano towar jako składnik produktu gotowego. Czy zniekształciło to wskaźnik odchyień od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych i w konsekwencji miało wpływ na wynik finansowy? Bardzo duży zapas tego składnika pozostał na koniec miesiąca na koncie „Produkcja w toku”, zamiast na koncie „Towary”.*

Konto 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” stosowane jest w jednostkach o wytwórczym profilu działalności, wykorzystujących do bieżącej ewidencji przychodów

produktów na stan magazynu wyrobów gotowych przyjęte ceny ewidencyjne. Jest to rozwiązanie przewidziane w art. 36 ust. 2 ustawy o rachunkowości stanowiącym, że składniki rzeczowych aktywów obrotowych mogą być na dzień nabycia lub wytworzenia ujmowane w księgach rachunkowych w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia albo zakupu, albo kosztami wytworzenia. Technika ta jest konsekwencją faktu, iż przy bieżącej, seryjnej bądź masowej produkcji, możliwość bieżącego ustalania rzeczywistego kosztu wytworzenia przyjmowanych na magazyn produktów jest bardzo silnie ograniczona. Aby ustalić taki koszt rzeczywisty, trzeba zgromadzić informacje o kompletnych kosztach danego okresu sprawozdawczego i dokonać stosownych procedur kalkulacyjnych. Jest to możliwe po zakończeniu okresu sprawozdawczego, zaś przychody wyrobów na magazyn i ich rozchody trzeba księgować na bieżąco. Dlatego do ich bieżącej ewidencji stosowane są ceny ewidencyjne, które mogą być ustalane na poziomie kosztu historycznego, bądź kosztów planowanych, w tym normatywnych, względnie na poziomie cen sprzedaży netto. Niezbędne jest jednak uchwycenie różnic pomiędzy cenami ewidencyjnymi a rzeczywistymi kosztami wytworzenia. To właśnie m.in. dlatego używane są konta odchyień od cen ewidencyjnych produktów. Saldo konta odchyień od cen ewidencyjnych produktów może być debetowe albo kredytowe. Saldo debetowe oznacza, że rzeczywisty koszt wytworzenia jest wyższy od przyjętych cen ewidencyjnych. W przypadku salda kredytowego na tym koncie sytuacja jest oczywiście odwrotna – wycena w cenach przyjętych do ewidencji przewyższa rzeczywisty koszt wytworzenia.

Na koniec okresu sprawozdawczego ustalany jest tzw. wskaźnik odchyień przeciętnych. Liczy się go następująco:

$$\text{Wop} = (\text{O} \times 100) : (\text{Rk} + \text{S} + \text{Rw})$$

gdzie:

**Wop** – wskaźnik odchyień przeciętnych,

**O** – odchylenia od cen ewidencyjnych za dany okres wraz z ich stanem na początek tego okresu,

**Rk** – wartość zapasów w cenach ewidencyjnych na koniec okresu sprawozdawczego, którego odchylenia dotyczą,

**S** – rozchód produktów z tytułu ich sprzedaży, ustalony w cenach ewidencyjnych za okres sprawozdawczy, którego odchylenia dotyczą,

**Rw** – rozchód produktów z tytułu ewentualnych dostaw wewnętrznych (np. do własnych placówek handlowych oraz z innych niż sprzedaż tytułów, o ile odchylenia z tych tytułów nie zostały wyksięgowane w momencie rozchodu).

Z pytania wynika, że błędnie ujęty składnik zapasów na koniec okresu widniał na koncie produkcji w toku (czyli albo na koncie kosztów działalności produkcyjnej, albo na specjalnie wydzielonym koncie produkcji w toku). Z przedstawionego wzoru na ustalenie wskaźnika odchyień od cen ewidencyjnych produktów nie wynika, by obroty czy stany konta produkcji w toku były parametrem wsadowym przy jego obliczaniu. Dane te są bowiem pobierane:

- O – z konta (saldo) odchyień od cen ewidencyjnych (to zaś wynika z konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności”, na którym następuje porównanie rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów w danym okresie z wartością tych produktów w cenach ewidencyjnych),
- Rk – z salda konta 60 „Produkty gotowe” prowadzonego w cenach ewidencyjnych,
- S i Rw – z obrotów konta 60 „Produkty gotowe” prowadzonego w cenach ewidencyjnych.

Jeśli wartość błędnie zakwalifikowanego zapasu nie „weszła” do kalkulacji kosztu wytworzenia produktów, to zasadne jest przyjęcie, że nie została ona w żadnej części przeniesiona z konta 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” na konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności”, którego saldo na koniec okresu odzwierciedla poziom odchyień od cen ewidencyjnych i jest przenoszone na konto tych odchyień (62). Jeśli tak w istocie było, to błąd w zakwalifikowaniu zapasu nie powinien wpłynąć na wskaźnik odchyień od cen ewidencyjnych produktów i spowodować zniekształcenie wyniku finansowego.

Zaistniały błąd należy oczywiście w miarę możliwości usunąć, gdyż w razie jego pozostawienia może dojść do innego rodzaju zniekształceń, np. do mylnego przypisania tego składnika zapasów w bilansie („półprodukty i produkcja w toku”, zamiast pozycji „towary”), czy też do znaczących błędów w rozliczeniu kosztów w chwili sprzedaży przedmiotowego zapasu.

## 6. Niestuszna likwidacja środka trwałego

*W styczniu tego roku jednostka niestusznie postawiła w stan likwidacji środki trwałe nie w pełni zamortyzowany i wyksięgowała go z ewidencji bilansowej. Co zrobić z wartością początkową środka trwałego oraz amortyzacją, która powinna być naliczana jeszcze w tym roku?*

Jak wynika z pytania jednostka w styczniu bieżącego roku wycofała z ewidencji bilansowej środków trwałych jeden ze swoich składników jeszcze nie w pełni zamortyzowany. Jego wyksięgowanie z ewidencji, na podstawie dokumentu LT, mogło nastąpić zapisem:

- a) wartość początkowa środka trwałego:
  - **Ma konto 01** „Środki trwałe”,
- b) dotychczasowe odpisy umorzeniowe środka trwałego:
  - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
- c) pozostała nieumorzona wartość środka trwałego:
  - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”.

Należy przy tym zaznaczyć, że likwidacja oznacza trwałe wycofanie środka trwałego z użytkowania, wywołane jego zużyciem fizycznym lub moralnym, nieprzydatnością, zdarzeniem losowym, kradzieżą lub sprzedażą. Dlatego też jednostka nie powinna dokonywać likwidacji i wyksięgowania z ewidencji bilansowej środka trwałego wspomnianego w pytaniu, jeśli jest nadal przez nią wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej.

Warto w tym miejscu dodać, iż w praktyce wyodrębnia się dwa zdarzenia związane z likwidacją środka trwałego:

- postawienie środka trwałego w stan likwidacji oraz
- fizyczna likwidacja środka trwałego.

Środki trwałe, które utraciły swoją przydatność i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w prowadzonej działalności są wycofywane z używania, a to z kolei stanowi podstawę do postawienia ich w stan likwidacji.

W związku z tym, iż wycofanie z użytkowania środka trwałego nastąpiło omyłkowo, jednostka jest zobowiązana do korekty uprzednio dokonanych zapisów w księgach bieżącego okresu sprawozdawczego. Jednostka w księgach rachunkowych bieżącego okresu powinna przywrócić wartość początkową środka trwałego i kwotę odpisów umorzeniowych według



---

### III. KOREKTA BŁĘDÓW POPEŁNIONYCH W LATACH UBIEGŁYCH

#### 1. Skutki błędnego ujęcia kwoty podatku dochodowego

*W księgach ubiegłego roku na koncie 87 „Podatek dochodowy” nie zaksięgowaliśmy podatku dochodowego 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 2016 r. było już zatwierdzone. Jak powinniśmy skorygować popełniony błąd?*

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 należny 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** „Rozrachunki publicznoprawne”,
  - **Ma konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
- 2) gdy podatek należny wynikający z zeznania rocznego jest wyższy od zarachowanych i uiszczonych w trakcie roku zaliczek:
  - **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
  - **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych są obowiązani składać urzędowi skarbowemu 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). Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nakładają na podatników obowiązek odprowadzania 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. Przy czym, jeśli podatnik przed upływem terminu do wpłaty zaliczki za ostatni miesiąc roku złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku należnego, to nie jest zobowiązany do zapłaty zaliczki za ostatni miesiąc.

W omawianej sytuacji jednostka pominęła w księgach rachunkowych 2016 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 2017 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 rachunkowych 2017 r. powinna dokonać zapisu:

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

## Przykład

### Korekta błędu nieistotnego dotyczącego wysokości podatku za poprzedni rok obrotowy

#### 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 2016 r. spółka wpłaciła zaliczki na podatek dochodowy za okres od stycznia do listopada w kwocie: 8.500 zł. Z kolei 20 stycznia 2017 r. dokonała wpłaty zaliczki na podatek za grudzień 2016 r. w wysokości: 1.500 zł. Suma należnych zaliczek na podatek dochodowy za 2016 r. wynosi: 10.000 zł.
3. Z rocznego zeznania podatkowego CIT-8 za 2016 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 2016 r. wynosi: 800 zł.
4. Spółka przez przeoczenie nie ujęła w księgach rachunkowych 2016 r. zapisu doprowadzającego wielkość podatku dochodowego za 2016 r. do wysokości wynikającej z zeznania rocznego, tj. kwoty: 800 zł. Błąd uznała za nieistotny i skorygowała go w księgach 2017 r., ze względu na to, że sprawozdanie finansowe za 2016 r. zostało już zatwierdzone.

#### II. Dekretacja:

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

B. Zapisy w księgach 2017 r.			
1. WB – wpłata do urzędu skarbowego zaliczki za grudzień 2016 r.	1.500 zł	22	13-0
2. WB – zwrot nadpłaconego podatku za 2016 r. przez urząd skarbowy	800 zł	13-0	22
3. PK – korekta dotycząca wysokości podatku za 2016 r.	800 zł	22	87

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach 2016 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 2017 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

### Korekta błędu istotnego dotyczącego wysokości podatku za poprzedni rok obrotowy

#### 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 2016 r. spółka wpłaciła zaliczki na podatek dochodowy za okres od stycznia do listopada w kwocie: 50.000 zł.
3. Z rocznego zeznania podatkowego CIT-8 za 2016 r. złożonego do urzędu skarbowego wynika kwota podatku należnego w wysokości: 20.000 zł. Różnica między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w CIT-8 a sumą należnych zaliczek za 2016 r. wynosi: 30.000 zł.
4. W 2017 r. spółka otrzymała zwrot nadpłaconego podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 r. w wysokości: 30.000 zł.
5. Okazało się, że przez przeoczenie jednostka nie ujęła w księgach rachunkowych 2016 r. zapisu ustalającego wielkość podatku dochodowego za 2016 r. do wysokości wynikającej z zeznania rocznego. Błąd uznała za istotny i skorygowała go w księgach 2017 r., ze względu na to, że sprawozdanie finansowe za 2016 r. zostało już zatwierdzone.

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach 2016 r.</b>			
1. PK – zarachowanie należnych miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy – dla uproszczenia zaliczki od stycznia do listopada 2016 r. ujęto jednym zapisem	50.000 zł	<b>87</b>	<b>22</b>
2. WB – wpłata zaliczek na podatek do urzędu skarbowego – dla uproszczenia ujęto jednym zapisem	50.000 zł	<b>22</b>	<b>13-0</b>
3. PK – przeksięgowanie należnego za 2016 r. podatku dochodowego na wynik finansowy	50.000 zł	<b>86</b>	<b>87</b>
<b>B. Zapisy w księgach 2017 r.</b>			
1. WB – zwrot nadpłaconego podatku za 2016 r. przez urząd skarbowy	30.000 zł	<b>13-0</b>	<b>22</b>
2. PK – korekta dotycząca wysokości podatku za 2016 r.	30.000 zł	<b>22</b>	<b>82</b>

## III. Księgowania:

### A. Zapisy w księgach 2016 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”	Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”
(S.p.) 70.000   50.000 (2)	(2) 50.000   50.000 (1)	(1) 50.000   50.000 (3)
Konto 86 „Wynik finansowy”		
(3) 50.000		

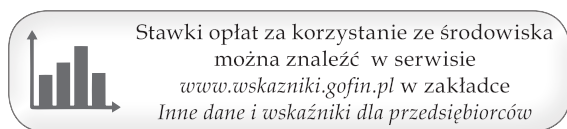
### B. Zapisy w księgach 2017 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”	Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”
(S.p.) 20.000	(2) 30.000   30.000 (1)	30.000 (2)
(1) 30.000		

## 2. Zawyżenie opłaty za korzystanie ze środowiska

*W marcu 2017 r. zapłaciliśmy opłatę środowiskową za 2016 r. Ujęliśmy ją w księgach roku, którego dotyczy. Okazało się, że kwota została zawyżona, w związku z czym złożyliśmy korektę. Jak ująć tę korektę i w księgach którego roku?*

Ewidencja księgowa opłat za korzystanie ze środowiska wymaga uwzględnienia zasady memoriału, zgodnie z którą w księgach rachunkowych jednostki ujmuje się wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody oraz obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Oznaczenie



cza to, iż opłatę za korzystanie ze środowiska za 2016 r., uiszczoną w 2017 r., jednostka powinna ująć w księgach rachunkowych 2016 r., zapisem:

- **Wn konto 40-3** „Podatki i opłaty” lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Jak wynika z pytania jednostka błędnie ustaliła kwotę opłaty środowiskowej za 2016 r. (zawyżyła ją), w związku z czym złożyła korektę. Skutki tej korekty powinna również ująć w księgach rachunkowych. Jeżeli sprawozdanie finansowe za 2016 r. nie zostało jeszcze zatwierdzone, to skutki korekty jednostka powinna zaksięgować w 2016 r., zapisem:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”,
- **Ma konto 40-3** „Podatki i opłaty” lub konto zespołu 5.

Ponadto wskazane jest dokonanie dodatkowego zapisu technicznego dla zachowania czystości obrotów na koncie kosztów rodzajowych lub koncie zespołu 5 – poprzez ujęcie kwoty zmniejszającej koszty po obu stronach konta kosztów, zapisem ujemnym.

W sytuacji natomiast, gdy nie jest możliwe ujęcie korekty opłaty za korzystanie ze środowiska w księgach roku obrotowego, którego dotyczy (w związku z zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za 2016 r.), powyższego zapisu należy dokonać – zgodnie z art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości – w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym ujawniono nieprawidłowość, tj. w 2017 r. Jeśli kwota korekty jest z punktu widzenia pytającej jednostki istotna, to powinna zostać odniesiona – stosownie do art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości – na kapitał (fundusz) własny i wykazana jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”, zapisem:

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

### 3. Omyłkowe obciążenie ZFŚS kwotą prowizji bankowej

*W naszej jednostce występuje różnica pomiędzy kontem zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS) a rachunkiem bankowym tego funduszu. Zauważyłam, że kosztami prowadzenia rachunku ZFŚS obciążane było konto funduszu. W jaki sposób to teraz skorygować?*

Przepisy ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 800 ze zm.), zobowiązują pracodawcę do gromadzenia środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych na odrębnym rachunku bankowym. Jednak koszty związane z prowadzeniem tego rachunku, jak również inne opłaty pobierane przez bank od operacji jakie dokonywano na tym rachunku, nie powinny obciążać funduszu, ale koszty działalności podstawowej jednostki. W świetle bowiem art. 10 ww. ustawy, środkami ZFŚS administruje pracodawca.

Koszty opłat i prowizji bankowych potrącanych z wyodrębnionego rachunku bankowego ZFŚS ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub 55 „Koszty zarządu”,
- **Ma konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”.

Przy czym, w takim przypadku wskazane jest dokonać ich refundacji, zapisem:

- **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”,
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Jeśli jednostka nie dokonywała w trakcie roku refundacji z rachunku bieżącego środków pieniężnych, które niesłusznie obciążały rachunek bankowy ZFŚS, to między kontem 13-5/0

oraz kontem funduszu 85-0 będzie różnica w wysokości tych opłat, pod warunkiem oczywiście, że pozostałe transakcje związane z działalnością socjalną zostały ujęte prawidłowo. Gdy refundacji środków pieniężnych nie dokonywano w trakcie roku, to należy to uczynić w momencie stwierdzenia tego błędu.

Z kolei, jeśli prowizje i opłaty bankowe dotyczące administrowania środkami pieniężnymi funduszu obciążały konto funduszu po stronie Wn, zamiast koszty działalności operacyjnej, to wskazane jest przeksięgować opłaty bankowe obciążające konto 85-0 w ciężar kosztów działalności jeszcze przed zamknięciem ksiąg rachunkowych za okres sprawozdawczy, w którym stwierdzono błąd, zapisem:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub 55 „Koszty zarządu”,
- **Ma konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

## Przykład

### I. Założenia:

1. W spółce tworzącej ZFŚS ustalono, że na dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2016 r., konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” wykazuje saldo Ma o wartości: 3.161,79 zł. Z kolei saldo Wn konta 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS” wynosi: 3.281,79 zł i zostało potwierdzone z bankiem.
2. Jednostka podczas weryfikacji salda i zapisów na koncie 85-0 znalazła błąd polegający na księgowaniu kosztów prowizji bankowych na zmniejszenie funduszu, zamiast w ciężar kosztów działalności. Przy czym bank potrącał opłaty za prowadzenie rachunku ZFŚS z bieżącego rachunku jednostki. W związku z tym, nie była potrzebna refundacja (przelew) kosztów prowizji.
3. Jednostka jednorazowym zapisem na dzień bilansowy dokonała zwiększenia funduszu w wysokości opłat za cały rok, tj. 120 zł. Ewidencję kosztów prowadzi tylko na kontach zespołu 4.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta księgowania prowizji bankowych za prowadzenie rachunku bankowego środków ZFŚS	120 zł	<b>40-2</b>	<b>85-0</b>

### III. Księgowania:

Konto 40-2 „Usługi obce”	Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”	Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”
(1)     120,00	(S.p.) 3.281,79	3.161,79 (S.p.)
	(S.k.) 3.281,79	120,00 (1)
		3.281,79 (S.k.)

Po dokonaniu na koncie 85-0 zapisu zwiększającego fundusz o prowizje bankowe niesłusznie potrącone w trakcie roku obrotowego z tego konta, saldo Wn konta 13-5/0 oraz saldo Ma konta 85-0 są sobie równe i wynoszą: 3.281,79 zł.

## 4. Nieruchomość inwestycyjna zakwalifikowana omyłkowo do środków trwałych

*W 2012 r. nabyliśmy biurowiec, który po oddaniu do użytkowania został przyjęty do środków trwałych. Amortyzację według stawki 2,5% zaliczaliśmy w koszty firmy, a koszty ulepszenia odnosiliśmy na zwiększenie wartości początkowej tej nieruchomości. Biurowiec nabyliśmy z przeznaczeniem na wynajem, powinniśmy go zatem zakwalifikować do inwestycji. Zgodnie z polityką rachunkowości, inwestycje wyceniamy według wartości rynkowych. Jakich zapisów księgowych powinniśmy dokonać, żeby nasz środek trwały stał się inwestycją? W jaki sposób skorygować koszty amortyzacji i nakłady na ulepszenie biurowca?*

Według art. 28 ust. 1 pkt 1a) ustawy o rachunkowości, wyceny nieruchomości zaliczanych do inwestycji można dokonywać według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej. Taki sposób wyceny wymaga aktualizacji wyceny co najmniej na każdy dzień bilansowy. Wzrost wartości rynkowej nieruchomości inwestycyjnej zwiększa jej wartość, zapisem:

- **Wn konto 04-1** „Inwestycje w nieruchomości” lub 04-9 „Odpisy aktualizujące wartość inwestycji w nieruchomości”,
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Z kolei obniżenie wartości rynkowej nieruchomości ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 04-1** „Inwestycje w nieruchomości” lub 04-9 „Odpisy aktualizujące wartość inwestycji w nieruchomości”.

Przypominamy, iż przy wycenie nieruchomości zaliczanych do inwestycji według ceny rynkowej, nie uwzględnia się w wartości inwestycji odrębnie kosztów ulepszeń oraz utraty wartości spowodowanej użytkowaniem lub upływem czasu. Oznacza to, że w tym przypadku nie nalicza się amortyzacji dla celów bilansowych, ani nie dokonuje odpisów aktualizujących, a nakłady poniesione na ulepszenie odnosi się bezpośrednio w koszty bilansowe w momencie ich poniesienia. Skutki utraty wartości nieruchomości inwestycyjnej oraz jej ulepszeń znajdują bowiem odzwierciedlenie w wartości rynkowej.

Jak wynika z pytania nieruchomość przeznaczoną na wynajem jednostka błędnie zakwalifikowała do środków trwałych i dokonywała odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych, a koszty jej ulepszeń odnosiła na zwiększenie wartości początkowej. Z polityki rachunkowości jednostki wynika natomiast, że nieruchomości zaliczone do inwestycji wycenia się według wartości rynkowej. Jednostka powinna zatem dokonać korekty wartości początkowej o koszty ulepszeń oraz dotychczas dokonanych odpisów amortyzacyjnych.

Zakładając, że wynajem nie jest podstawową działalnością jednostki, korektę błędnie zakwalifikowanej nieruchomości można ująć w księgach następującymi zapisami:

- 1) zmniejszenie wartości początkowej nieruchomości o kwotę ulepszeń:
  - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
  - **Ma konto 01** „Środki trwałe”,
- 2) wyksięgowanie wszystkich dotychczas dokonanych odpisów amortyzacyjnych odniesionych w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej:
  - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,

- **Ma konto 40-0** „Amortyzacja” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” w części dotyczącej amortyzacji lat ubiegłych, jeżeli jednostka przyjęła taki sposób ewidencji korekty kosztów,
- 3) przeksięgowanie nieruchomości ze środków trwałych do inwestycji:
- a) wprowadzenie nieruchomości na konto służące do ewidencji inwestycji, według wartości rynkowej:
    - **Wn konto 04-1** „Inwestycje w nieruchomości”,
  - b) wyksięgowanie nieruchomości z ewidencji środków trwałych według ceny nabycia:
    - **Ma konto 01** „Środki trwałe”,
  - c) różnica pomiędzy wartością rynkową nieruchomości a jej wartością bilansową:
    - wartość bilansowa mniejsza od wartości rynkowej:
      - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
    - wartość bilansowa większa od wartości rynkowej:
      - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”.

## 5. Nadpłata wobec ZUS wynikająca z błędnego naliczenia składek na FP i FGŚP

*ZUS przeprowadził w naszej jednostce kontrolę, w wyniku której ustalił, iż w 2009 r. oraz w następnych latach błędnie naliczaliśmy składki na FP i FGŚP za pracowników, którzy ukończyli 60 lat (w przypadku mężczyzn) i 55 lat (w przypadku kobiet), źle interpretując przepisy obowiązujące w tym zakresie. W związku z powyższym powstała nadpłata wobec ZUS, którą zaliczono na poczet bieżących składek ZUS. Jak zaksięgować taką korektę oraz wynikającą na koncie nadpłatę?*

W sytuacji opisanej w pytaniu w wyniku przeprowadzonej przez ZUS kontroli stwierdzono nadpłatę składek na Fundusz Pracy (FP) i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP). Oznacza to, iż jednostka naliczała i odprowadzała do ZUS składki na te fundusze w nieprawidłowej (nadmiernej) wysokości, co spowodowało zawyżenie kosztów w tym okresie. Wiąże się to m.in. z koniecznością dokonania stosownych korekt dokumentów ZUS oraz rozliczeniem powstałej nadpłaty w księgach pracodawcy.

W świetle przepisów bilansowych 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 przypadku gdy powstała nadpłata dotyczy składek na FP i FGŚP (a więc składek finansowanych przez pracodawcę) za poprzednie lata obrotowe (za które sprawozdania finansowe zostały już zatwierdzone), korektę tych składek wskazane jest zaksięgować w bieżącym okresie (na podstawie sporządzonego PK), zapisem:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS),
- **Ma konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” – w zależności od tego jakie zasady korekty kosztów nieistotnych dotyczących poprzednich lat obrotowych przyjęto w polityce rachunkowości jednostki.

Warto jednak pamiętać, iż w sytuacji gdy stwierdzoną nieprawidłowość 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 (tj. rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową i finansową jednostki oraz wynik finansowy jednostki), to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych” (por. art. 54 ust. 3 ww. ustawy). W księgach rachunkowych skutki korekty takiego błędu odnosi się na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w przedstawionej sytuacji, zapisem: **Wn konto 22, Ma konto 82**). Ocena popełnionego błędu należy przy tym do kierownika jednostki, gdyż ma charakter subiektywny i zależy od konkretnej sytuacji finansowej i majątkowej jednostki.

Natomiast samo zaliczenie powstałej nadpłaty składek na FP i FGŚP na poczet bieżących składek ZUS nie będzie ewidencjonowane w księgach. Kwotę wpłacanych składek jednostka będzie wówczas pomniejszała o powstałą nadpłatę, a saldo Wn konta 22 ulegnie rozliczeniu w momencie potrącenia z bieżących wpłat pełnej kwoty nadpłaconych składek.

## 6. Zawyżona wartość aktywów wniesionych aportem

*Osoba fizyczna wniosła aportem do spółki z o.o. prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo w zamian za udziały. Wniesione składniki majątku były odniesione na kapitał zakładowy oraz na zapasowy, w postaci agio. W skład wniesionego przedsiębiorstwa wchodziła m.in. bardzo duża ilość środków trwałych. Po kilku latach kontrola UKS stwierdziła, że jeden ze środków trwałych uchodzący w skład wniesionego przedsiębiorstwa został wyceniony dwukrotnie. W związku z tym pojawił się on dwukrotnie w ewidencji środków trwałych w spółce z o.o., co spowodowało naliczanie zawyżonej amortyzacji. Jak skorygować ww. nieprawidłowości?*

Z punktu widzenia zasad rachunkowości przedstawiona w pytaniu sytuacja, polegająca na dwukrotnym ujęciu środka trwałego w ewidencji, wymaga dokonania odpowiednich korekt w księgach rachunkowych. Pytająca jednostka powinna zatem wyksięgować zbędny środek trwały, przyjmując w tym przypadku założenie, że księgowania przywracające prawidłowy stan ewidencji bilansowej będą odwrotne do poprzednich oraz uwzględnić regulacje art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

Z informacji zawartych w pytaniu wynika, iż mamy do czynienia z sytuacją, w której nabycie udziałów w spółce z o.o. nastąpiło po cenie wyższej niż ich cena nominalna. Zatem powstało agio zasilające kapitał zapasowy. Dlatego też księgowania związane z korektą dwukrotnego ujęcia tego samego środka trwałego (przyjęto założenie, że dokonane odpisy amortyzacyjne stanowią popełniony błąd) w ewidencji bilansowej można ująć zapisem:

- 1) wyksięgowanie środka trwałego – pełna wartość:
  - **Wn konto 81** „Kapitał (fundusz) zapasowy”,
  - **Ma konto 01** „Środki trwałe”,
- 2) korekta odpisów amortyzacyjnych dokonanych w danym roku obrotowym:
  - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
  - **Ma konto 40-0** „Amortyzacja”,
- 3) korekta odpisów amortyzacyjnych odniesionych na wynik finansowy, dokonanych w latach poprzednich, za które sprawozdania finansowe zostały zatwierdzone:
  - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
  - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk (strata) z lat ubiegłych).

Jeżeli natomiast dokonane za lata poprzednie odpisy amortyzacyjne od dwukrotnie wprowadzonego środka trwałego zostały ujawnione po zatwierdzeniu sprawozdania finan-

sowego i mają istotny wpływ na to sprawozdanie (ale nie jest to błąd istotny, o którym mowa wyżej), to skutki ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymano.

## 7. Nieujęcie kosztów wynagrodzeń w księgach roku, którego dotyczą

***Wynagrodzenia pracowników za listopad i grudzień 2016 r. nie zostały wypłacone w terminie. Wypłaciliśmy je dopiero w 2017 r. Nie wprowadziliśmy tych wynagrodzeń do ksiąg 2016 r. Jakich zapisów powinniśmy dokonać w księgach rachunkowych 2017 r.?***

### Rozliczenie bilansowe

Przy zaliczaniu wynagrodzeń oraz naliczonych od tych wynagrodzeń składek ZUS – łącznie ze składkami na Fundusz Pracy (FP) i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP) – do kosztów bilansowych obowiązuje zasada memoriału, określona w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W myśl tej zasady, 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. Z punktu widzenia prawa bilansowego nie ma znaczenia data uregulowania zobowiązania.

Należne pracownikom wynagrodzenia za listopad i grudzień 2016 r., jak i naliczone od tych wynagrodzeń składki ZUS, należało ująć w księgach rachunkowych 2016 r.

### Rozliczenie podatkowe

Dla celów podatkowych wynagrodzenia pracowników stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem jednak, że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony (art. 15 ust. 4g updog oraz art. 22 ust. 6ba updog).

W przypadku natomiast niedotrzymania przez pracodawcę tego terminu do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57 updog oraz art. 23 ust. 1 pkt 55 updog, co oznacza, że podlegać one będą zaliczeniu do kosztów w miesiącu, w którym zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika. W tym przypadku moment zaliczenia wynagrodzeń do kosztów będzie inny dla celów bilansowych i podatkowych.

Do składek na ubezpieczenia społeczne (w części finansowanej przez płatnika składek), FP i FGŚP od wynagrodzeń z tytułu umowy o pracę opłaconych w terminie, stosuje się art. 15 ust. 4h updog oraz art. 22 ust. 6bb updog. W myśl tych przepisów składki te stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który wynagrodzenia są należne, pod warunkiem że zostaną opłacone:

- 1) z tytułu wynagrodzeń wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne (np. od wynagrodzeń za sierpień wypłacanych w sierpniu) – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów (tj. do 15-go następnego miesiąca, na podstawie art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych),
- 2) z tytułu wynagrodzeń wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego sto-

sunku prawnego łączącego strony (np. od wynagrodzeń za sierpień wypłaconych we wrześniu) – nie później niż do 15 dnia tego miesiąca.

W przypadku uchybienia powyższym terminom, do składek tych należy stosować art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d updog oraz art. 23 ust. 1 pkt 55a i ust. 3d updog, co oznacza, że podlegać one będą zaliczeniu do kosztów nie wcześniej niż w miesiącu ich faktycznej zapłaty. W tej sytuacji moment zaliczenia składek ZUS do kosztów będzie się różnić dla celów bilansowych i podatkowych.

### Rozwiązania ewidencyjne

W księgach rachunkowych niewypłacone wynagrodzenia i należne od nich składki ZUS, można wykazać w ewidencji analitycznej do konta kosztów jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (nkup). Natomiast w miesiącu, w którym zostaną zapłacone, nastąpi ich przeksięgowanie na konto kosztów stanowiących koszty uzyskania przychodów. Zasady tej nie można jednak zastosować na przełomie roku. W przypadku bowiem wypłaty zaległych wynagrodzeń w następnym roku obrotowym (2017 r.), wynagrodzenia i składki ZUS, które nie są kosztem uzyskania przychodów w okresie, którego dotyczą (2016 r.) powinny zostać ujęte w księgach rachunkowych tego roku w ewidencji analitycznej jako koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (nkup). Natomiast w 2017 r., gdy staną się kosztem uzyskania przychodów, jednostka powinna uwzględniać te składniki wyłącznie w rachunku podatkowym „statystycznie”, doliczając je do kosztów uzyskania przychodów. Nie mogą one być wprowadzane do ksiąg 2017 r., gdyż nie są kosztem bilansowym tego roku.

Wynagrodzenia i należne od nich składki ZUS ujmuje się w księgach rachunkowych roku, którego dotyczą. Nie ma znaczenia termin ich zapłaty. Jeżeli jednak jednostka nie zaliczyła wynagrodzeń do kosztów roku, którego dotyczyły, i sprawozdanie finansowe za ten rok zostało już zatwierdzone, jest zobowiązana ten błąd skorygować w księgach roku, w którym błąd ten wykryła. Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych oceny wymaga, czy wpływ popełnionego błędu na jakość zatwierdzonego sprawozdania finansowego był istotny, czy też nie. Ma tu bowiem zastosowanie art. 54 ustawy o rachunkowości.

Jeśli błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych jest uznany za nieistotny, to skutki takiego błędu wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego. W omawianej sytuacji zapisy w księgach rachunkowych mogą być następujące:

1) kwota wynagrodzeń:

- **Wn konto 40-4** „Wynagrodzenia” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” (jeżeli taką zasadę przyjęto w polityce rachunkowości do ewidencji błędów nieistotnych dotyczących lat ubiegłych),
- **Ma konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,

2) składki ZUS obciążające pracodawcę:

- **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” (jeżeli taką zasadę przyjęto w polityce rachunkowości do ewidencji błędów nieistotnych dotyczących lat ubiegłych),
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

W przypadku gdy kwota wypłaconych wynagrodzeń 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 ich kwotę wskazane jest odnieść na kapitał (fundusz) własny i wykazać jako „zys (stratę) z lat ubiegłych”. W takiej sytuacji kwotę wypłaconych wynagrodzeń wraz ze składkami ZUS obciążającymi pracodawcę należy wprowadzić do ksiąg bieżącego roku, zapisem:

- **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
- **Ma konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” oraz 22 „Rozrachunki publicznoprawne”.

## 8. Korekta wyniku finansowego w związku z błędnym ujęciem dotacji na zakup środka trwałego

*W poprzednim roku nieprawidłowo zaliczyliśmy dotację na zakup środka trwałego do pozostałych przychodów operacyjnych. Sprawozdanie za rok poprzedni jest już zatwierdzone, a wynik przeksięgowany. Korekty błędnego księgowania dokonamy więc w roku bieżącym przez konto „Rozliczenie wyniku finansowego” (błąd istotny). Co zrobić z saldem, które powstanie na tym koncie?*

Stosownie do postanowień art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają kapitałów (funduszy) własnych, rozlicza się za pomocą konta 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Oznacza to, że dotacja otrzymana na sfinansowanie nabycia (zakupu) środka trwałego powinna zostać ujęta w momencie wpływu środków pieniężnych na rachunek jednostki, jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, zapisem:

- **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
- **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Do czasu przyjęcia do używania środka trwałego finansowanego z dotacji, dotacja ta stanowi w niezmienionej kwocie (tj. w wysokości w jakiej wpłynęła na konto) przychód przyszłych okresów. Dopiero z chwilą oddania do używania środka trwałego sfinansowanego tą dotacją i rozpoczęcia jego amortyzacji, następuje stopniowe jej odpisywanie, równoległe do amortyzacji, na dobro pozostałych przychodów operacyjnych, zapisem:

- 1) zaliczenie w koszty działalności operacyjnej miesięcznego odpisu amortyzacyjnego:
  - **Wn konto 40-0** „Amortyzacja” lub odpowiednie konto zespołu 5,
  - **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych” oraz
- 2) zapis równoległy – rozliczenie dotacji:
  - **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
  - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Jak wynika z pytania, jednostka w księgach poprzedniego roku błędnie ujęła dotację otrzymaną na sfinansowanie zakupu środka trwałego – na koncie pozostałych przychodów operacyjnych, zamiast jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. W związku z tym powinna dokonać korekty tego błędu w księgach bieżącego roku za pośrednictwem konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, zapisem:

- **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
- **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Sposób ujmowania zdarzeń po sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego reguluje art. 54 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, błędy ujawnione po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach rachunkowych tego

roku obrotowego, w którym je ujawniono. Przy czym sposób ujęcia skutków korekty błędnego zapisu zależy od stopnia istotności popełnionego błędu. Kwotę korekty błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych” (por. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości) – z wykorzystaniem konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”. Saldo konta 82 figuruje na tym koncie do czasu podziału wyniku finansowego (zysku) za rok bieżący lub lata następne. Natomiast na koniec roku wykazuje się je w pasywach bilansu w przypadku sporządzenia sprawozdania według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w pozycji A.V. „Zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Co istotne, w przypadku gdy korekta popełnionego błędu nastąpi już po rozpoczęciu dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego, którego zakup sfinansowano dotacją, konieczne będzie przeksięgowanie tej części dotacji, która odpowiada kwocie dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych. Odbędzie się to zapisem:

- 1) część dotycząca bieżącego roku:
  - **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
  - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
- 2) część dotycząca lat ubiegłych:
  - **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
  - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Jednostka w 2016 r. – ze środków pochodzących z dotacji – nabyła środek trwały, który oddała do używania w grudniu 2016 r. Jego wartość początkową stanowiła cena zakupu w wysokości: 40.800 zł. Dotacja stanowiła 100% ceny zakupu. W momencie wpływu ujęto ją na koncie pozostałych przychodów operacyjnych, zamiast jako rozliczenia międzyokresowe przychodów.
2. Popełniony błąd jednostka wykryła w 2017 r. po sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2016 r., stąd też jego korekty dokonała w księgach roku bieżącego (2017). Popełniony błąd jednostka uznała za istotny.
3. Do momentu wykrycia i korekty popełnionego błędu od zakupionego środka trwałego dokonano odpisów amortyzacyjnych w wysokości: 3.808 zł. Amortyzację rozpoczęto w styczniu 2017 r.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta dotycząca błędnego ujęcia dotacji otrzymanej na zakup środka trwałego	40.800 zł	<b>82</b>	<b>84</b>
2. PK – rozliczenie konta 84 w kwocie odpowiadającej odpisom amortyzacyjnym dokonany do momentu wykrycia i korekty popełnionego błędu	3.808 zł	<b>84</b>	<b>76-0</b>

### III. Księgowania:

Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”		Konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”		Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”	
(1)	40.800	(2)	3.808	40.800	(1)
					3.808 (2)

## 9. Jak skorygować błędne zapisy dotyczące pozostawienia zysku w spółce bez zwiększenia wkładu?

*Wspólnicy spółki jawnej od początku jej istnienia (12 lat) pozostawiali wypracowany zysk w spółce, księgując go na konto kapitału podstawowego (bez zwiększania wkładów wspólników, czyli zmiany umowy spółki). Spółka nie tworzyła kapitału zapasowego ani rezerwowego. W obecnym roku spółka chce skorygować ten błąd i rozdzielić wkłady wniesione przez wspólników od tego co spółka wypracowała przez wszystkie lata. Jak dokonać korekty?*

### Zasady podziału zysku w spółce jawnej

W sytuacji gdy spółka osiągnie dodatni wynik finansowy, decyzja w sprawie jego rozdysponowania należy do wspólników. Mogą go podzielić między siebie zgodnie z kodeksowymi lub umownymi zasadami. Mogą też wyłączyć całość bądź część wypracowanego zysku od podziału i pozostawić go w spółce. Stosowne postanowienia, przewidujące możliwość przeznaczenia zysku na inne cele niż wypłata go wspólnikom, mogą wynikać z umowy spółki. Podstawą do takiego rozporządzenia zyskiem może być również uchwała wspólników. Pozostawiony w spółce zysk może zostać przeznaczony na zwiększenie kapitału podstawowego, zapasowego lub rezerwowego. Jeżeli wspólnicy nie podjęli decyzji co do jego rozdysponowania, pozostaje on wówczas w kapitale własnym jako zysk z lat ubiegłych. Natomiast jeśli zamiarem wspólników było pozostawienie zysku w spółce, ale bez zwiększenia wkładów, to powinni w swojej uchwale wskazać, że zysk pozostawiają w spółce z przeznaczeniem na kapitał zapasowy albo rezerwowy.

### Ewidencja księgową

Jak wynika z pytania osiągniany w latach ubiegłych zysk pozostawał w spółce, ale bez zwiększenia wkładów. Spółka jednak błędnie księgowała jego wartość na zwiększenie kapitału podstawowego. W takiej sytuacji korekty tego błędu można dokonać następującymi zapisami:

- 1) jeżeli zgodnie z decyzją zysk miał być przeznaczony na kapitał zapasowy:
  - **Wn konto 80** „Kapitał podstawowy”,
  - **Ma konto 81-1** „Kapitał zapasowy”,
- 2) jeżeli zgodnie z decyzją zysk miał być przeznaczony na kapitał rezerwowy:
  - **Wn konto 80** „Kapitał podstawowy”,
  - **Ma konto 81-2** „Kapitał rezerwowy”.

Jeżeli zysk pozostawał w spółce, ale wspólnicy nie podjęli decyzji co do jego rozdysponowania, to pozostaje on w księgach rachunkowych na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk z lat ubiegłych). W takim przypadku korekty błędnych księgowania można dokonać zapisem:

- **Wn konto 80** „Kapitał podstawowy”,
- **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”  
(w analityce: Zysk z lat ubiegłych).



## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

**Redakcja:** Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół  
 Dodatek opracowała: Jolanta Idzikowska  
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
 e-mail: zeszyty@gofin.pl

NAKLAD **13 350**

**Wydawca:** Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.  
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
 tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60



### PRENUMERATA 2017 szczegóły na [www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2017 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + <b>Gazeta Podatkowa</b>	<b>1781,25 zł</b>
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	<b>1482,75 zł</b>
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + <b>Gazeta Podatkowa</b>	<b>710,25 zł</b>

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2017		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	<b>Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych</b> z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	<b>Ubezpieczenia i Prawo Pracy</b> + on-line GRATIS!	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
3.	<b>Poradnik VAT</b> + on-line GRATIS!	dwutygodnik	265,50 zł	177,00 zł	88,50 zł
4.	<b>Zeszyty Metodyczne Rachunkowości</b> + on-line GRATIS!	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
5.	<b>Przegląd Podatku Dochodowego</b> + on-line GRATIS!	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
6.	<b>KOMPLET CZASOPISM</b> (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS! + on-line GRATIS!	patrz poz. 1-5	<b>1482,75 zł</b>	<b>988,50 zł</b>	<b>494,25 zł</b>
7.	<b>Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych</b> bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

**Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia** (np. na [www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.  
 Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

**Informacje o innych produktach:** internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

**[www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)**

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.