



www.gofin.pl

2018

POMOCNIKI RACHUNKOWOŚCI

Dodatek specjalny do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości

KOREKTA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW Z TYTUŁU RABATÓW

I. RABATY OTRZYMANE OD KONTRAHENTÓW, KORYGUJĄCE KOSZTY

1. Zmniejszenie wartości zapasów i korekta kosztów sprzedaży w księgach rachunkowych

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

Jeżeli rabat dotyczy towarów (materiałów) jeszcze niesprzedanych (niezużytych), to należy odpowiednio skorygować (zmniejszyć) wartość zapasów znajdujących się w magazynie. Natomiast w przypadku, gdy rabat dotyczy już sprzedanych towarów (zużytych materiałów), należy skorygować koszt ich sprzedaży (zużycia).

W myśl art. 6 ustawy o rachunkowości, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione. Zasada współmierności przychodów i kosztów zakłada zatem czasową i przedmiotową zgodność kosztów z przychodami, które uwzględnia się przy ustalaniu wyniku finansowego, jaki jednostka osiągnęła w danym okresie sprawozdawczym.

Okresem sprawozdawczym może być miesiąc, kwartał, półrocze, rok. Rok jest najdłuższym okresem sprawozdawczym. Podział roku obrotowego na okresy sprawozdawcze ustala kierownik jednostki i określa w zasadach (polityce) rachunkowości, przy czym okres ten nie może być krótszy niż miesiąc.

Jeżeli rabat otrzymany np. w listopadzie 2018 r. dotyczy towarów sprzedanych w październiku 2018 r. (co wiązało się z odniesieniem ich wartości w ciężar konta 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”), to korekty kosztu sprzedanych towarów jednostka powinna dokonać dla celów bilansowych w księgach rachunkowych października 2018 r. Oczywiście pod warunkiem, że faktura korygująca dokumentująca otrzymanie rabatu wpłynęła do jednostki jeszcze przed zamknięciem ksiąg za październik 2018 r. W ten sposób doprowadzi się wartość sprzedanych towarów do rzeczywistej wartości.

Faktury korygujące powinny korygować koszty tego miesiąca, w którym wartość towaru (materiału) objętego rabatem została zaliczona do kosztów. Jeżeli jednak miesiąc ten został już zamknięty, to fakturę korygującą ujmuje się na bieżąco, tj. w miesiącu otrzymania rabatu udokumentowanego fakturą korygującą.

Ewidencja księgowa otrzymanego rabatu

1. Rabat dotyczy jeszcze niesprzedanych towarów lub nieużytych materiałów:
 - a) jeżeli ewidencję towarów lub materiałów prowadzi się według cen nabycia:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 33** „Towary” lub 31 „Materiały”,
 - b) jeżeli ewidencję towarów lub materiałów prowadzi się w stałych cenach ewidencyjnych:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” lub 34-1 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów”.
2. Rabat dotyczy już sprzedanych towarów lub zużytych materiałów:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)” lub 40-1 „Zużycie materiałów i energii” albo konto zespołu 5.

W sytuacji gdy otrzymany rabat dotyczy towarów lub materiałów, które jednostka sprzedała lub wydała do zużycia i w związku z tym odpowiednio skorygowała koszty, dodatkowo powinna dokonać zapisu technicznego dla zachowania czystości obrotów na koncie kosztów sprzedanych towarów, kosztów rodzajowych lub na odpowiednim koncie zespołu 5 – poprzez ujęcie kwoty udzielonego rabatu po obu stronach konta kosztów, zapisem ujemnym.

Przykład

I. Założenia:

1. W lipcu 2018 r. jednostka zakupiła 400 szt. materiału i otrzymała fakturę zakupu o wartości: 24.600 zł brutto (w tym VAT: 4.600 zł). Materiał przyjęto do magazynu.
2. W sierpniu 2018 r. jednostka wydała do zużycia 100 szt. materiałów o wartości w cenach zakupu: 5.000 zł.
3. We wrześniu 2018 r. jednostka otrzymała fakturę korygującą potwierdzającą otrzymanie rabatu cenowego dotyczącego zakupionych wcześniej 400 szt. materiału. Faktura korygująca zawierała następujące dane:
 - a) kwota rabatu netto: 600 zł,
 - b) kwota zmniejszająca VAT: 138 zł,
 - c) razem kwota korekty: 738 zł.

4. Zgodnie z polityką rachunkowości koszty podstawowej działalności operacyjnej jednostka ewidencjonuje tylko na kontach zespołu 4.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca zakup materiałów:			
a) wartość brutto faktury	24.600 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	4.600 zł	22-1	30
2. PZ – przyjęcie materiałów do magazynu	20.000 zł	31	30
3. RW – wydanie materiałów do zużycia	5.000 zł	40-1	31
4. Faktura korygująca potwierdzająca otrzymany rabat cenowy:			
a) zmniejszenie wartości brutto	738 zł	21	30
b) zmniejszenie VAT naliczonego podlegającego odliczeniu	138 zł	30	22-1
5. PK – rozliczenie otrzymanego rabatu:			
a) w części dotyczącej materiałów pozostających w magazynie: (600 zł : 400 szt.) × 300 szt. =	450 zł	30	31
b) w części dotyczącej materiałów wydanych do zużycia: (600 zł : 400 szt.) × 100 szt. =	150 zł	30	40-1
c) zapis techniczny dla zachowania czystości obrotów na koncie 40-1	– 150 zł	40-1	40-1

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			
(1a)	24.600	4.600	(1b)	(4a)	738	24.600	(1a)	(1b)	4.600	138	(4b)
(4b)	138	20.000	(2)								
(5a)	450	738	(4a)								
(5b)	150										

Konto 31 „Materiały”				Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”			
(2)	20.000	5.000	(3)	(3)	5.000	150	(5b)
		450	(5a)	(5c)	– 150	– 150	(5c)

W sytuacji gdy jednostka nie może ustalić czy towary są sprzedane (materiały zużyte), czy jeszcze znajdują się w magazynie (tak będzie, gdy nie wiemy, które towary lub materiały dotyczą konkretnej dostawy), przyznany rabat (w pełnej wysokości) może odnieść na zmniejszenie kosztów sprzedanych towarów lub zużycia materiałów.

2. Ujęcie w księgach rachunkowych rabatu otrzymanego na przełomie roku

Zasadniczo, zgodnie z obowiązującą w prawie bilansowym zasadą memoriału, koszty powinny być przypisywane do okresu, którego dotyczą, niezależnie od terminu ich zapłaty. W związku z tym, rabat powinien być przypisywany do tego roku obrotowego, w którym zaliczono do kosztów wartość towarów (materiałów) objętych tym rabatem. Dotyczy to wszelkich korekt, jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego. Ujmuje się je w księgach rachunkowych według zasad ogólnych, tj. na zmniejszenie kosztów.

W przypadku gdy korekta ta nastąpi już po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, uwzględnić należy art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Wynika z niego, że w sytuacji gdy po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

Oznacza to, że moment ujęcia rabatu otrzymanego po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, zależy od istotności wpływu otrzymanego rabatu na wynik finansowy jednostki.

Natomiast w sytuacji, gdy sprawozdanie finansowe za rok, w którym pierwotnie dokonano nabycia towaru zostało już zatwierdzone, fakturę korygującą dokumentującą otrzymany rabat należy ująć w księgach bieżącego roku obrotowego. Jak bowiem wynika z art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości, jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach mających wpływ na sporządzone sprawozdanie finansowe już po zatwierdzeniu tego sprawozdania, to powinna ująć ich skutki w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała. Przy czym sposób ujęcia faktury korygującej (przyznanego rabatu) w księgach rachunkowych zależeć będzie od istotności wynikającej z niej kwoty.

W myśl art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, korekty istotne dotyczące lat ubiegłych odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych”. W praktyce polega to na księgowaniu kwoty korekty, jako zysku (straty) z lat ubiegłych, na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Korekty o wartości nieistotnej podlegają księgowaniu na zasadach ogólnych. Ich skutki wpłyną wówczas odpowiednio na zysk lub stratę netto tego właśnie roku. Zatem kwotę przyznanego rabatu można ująć na kontach wykorzystywanych do bieżącej ewidencji danego kosztu, np. 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”, 40-1 „Zużycie materiałów i energii” lub odpowiednie konto zespołu 5 albo konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”, w zależności od tego jakie zasady korekty kosztów nieistotnych, dotyczących lat ubiegłych, przyjęto w polityce rachunkowości jednostki.

Ewidencja księgowa otrzymanego rabatu, który dotyczy towarów i materiałów sprzedanych w ubiegłym roku obrotowym

1. Korekta kosztu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki nieistotna:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”, 40-1 „Zużycie materiałów i energii” lub odpowiednie konto zespołu 5 albo konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.
2. Korekta kosztu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki istotna:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych).

Przykład

I. Założenia:

1. W związku ze zrealizowaniem w poprzednim roku obrotowym określonej wielkości zakupów towarów dostawca przyznał jednostce rabat cenowy, który udokumentował fakturą korygującą na kwotę:
 - a) zmniejszenie wartości netto: 10.000 zł,
 - b) pomniejszenie VAT naliczonego: 2.300 zł,
 - c) zmniejszenie wartości brutto: 12.300 zł.
2. Faktura korygująca, dokumentująca przyznany jednostce rabat, wystawiona została w roku bieżącym już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego jednostki za poprzedni rok obrotowy.
3. Towary objęte rabatem zostały przez jednostkę sprzedane w poprzednim roku.
4. Kwota rabatu wynikająca z otrzymanej faktury korygującej jest z punktu widzenia jednostki istotna.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura korygująca dokumentująca otrzymany rabat:			
a) wartość netto korekty	10.000 zł		30
b) zmniejszenie VAT naliczonego	2.300 zł		22-1
c) wartość brutto korekty	12.300 zł	21	
2. PK – zarachowanie udzielonego rabatu na wynik lat ubiegłych	10.000 zł	30	82

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		
(2)	10.000	10.000	(1a)		2.300	(1b)	(1c)	12.300	
Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk (strata) z lat ubiegłych)									
		10.000	(2)						

3. Moment uwzględnienia otrzymanego rabatu w rachunku podatkowym

Zasady dokonywania korekty kosztów na potrzeby podatku dochodowego uregulowane zostały w art. 15 ust. 4i updop oraz art. 22 ust. 7c updof. Z przepisów tych wynika, że jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczynę korekty.

Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty), podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, to – na podstawie art. 15 ust. 4j updop oraz art. 22 ust. 7d updof – podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

O momencie korekty kosztów podatkowych, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub oczywistą omyłką, decyduje data otrzymania stosownego dokumentu. Jeśli podatnik otrzyma fakturę korygującą w związku z udzieleniem przez sprzedawcę rabatu z tytułu zakupów towarów (materiałów), które zostały już sprzedane (zużyte), to powinien zmniejszyć koszty uzyskania przychodów w miesiącu otrzymania faktury korygującej. Bez znaczenia jest zatem data wystawienia faktury korygującej (lub w przypadku jej braku – innego dokumentu potwierdzającego przyczyny korekty), jak również to, że korekta odnosi się do kosztów poprzedniego okresu.

Jeżeli więc podatnik poniósł koszt w poprzednim okresie rozliczeniowym i obecnie jest on korygowany, to skutki tej korekty odnosi się do kosztów lub przychodów podatkowych na bieżąco, o ile zachodzą przesłanki wynikające z powołanych przepisów o podatku dochodowym. W przypadku gdy korekta kosztu spowodowana jest błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się wstecznie.

Przykład

Spółka z o.o. w sierpniu 2018 r. nabyła i sprzedała towar handlowy o wartości: 200.000 zł. W momencie uzyskania przychodu ze sprzedaży tego towaru zaliczyła jego wartość do kosztów uzyskania przychodów. W listopadzie 2018 r. kontrahent udzielił rabatu w wysokości 2% wartości tego towaru, tj. w kwocie: 4.000 zł, dokumentując to fakturą wystawioną 30 listopada 2018 r., która wpłynęła do jednostki 4 grudnia 2018 r. W miesiącu otrzymania faktury korygującej, tj. w grudniu 2018 r., spółka z o.o. zmniejszyła koszty uzyskania przychodów o kwotę: 4.000 zł.

Jeśli faktura korygująca dotyczy towaru (materiału), który nie został jeszcze sprzedany (zużyty), to przepisy dotyczące korekty kosztów nie mają zastosowania. Fakturę korygującą podatnik uwzględni w momencie potrącenia kosztu.

II. RABATY PRYZNANE KONTRAHENTOM, KORYGUJĄCE PRZYCHODY

1. Moment zmniejszenia przychodu bilansowego na skutek udzielonych rabatów

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają wprost zasad oraz momentu dokonywania korekt przychodów, tj. czy przychód należy skorygować w dacie wystawienia faktury korygującej, czy też w dacie powstania przychodu.

Uwzględniając treść ekonomiczną operacji gospodarczej jaką jest sprzedaż – dla celów bilansowych – wszelkie korekty przychodów ze sprzedaży ujmuje się w księgach okresu, w którym powstał dany przychód, a nie w dacie wystawienia faktury korygującej.

W art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości wskazano, iż wynik działalności operacyjnej obejmuje przychody netto z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń. Należy zatem stwierdzić, iż przyznanie rabatu (korekta) nie stanowi oddzielnego zdarzenia gospodarczego. Dlatego też kwotę korekty powinno się ująć w tym samym okresie, w którym osiągnięto przychód.

Oznacza to, że jednostka, która przyznała kontrahentowi np. w listopadzie 2018 r. rabat dotyczący towarów sprzedanych w październiku 2018 r. (co wiązało się z ujęciem przychodu ze sprzedaży towarów, tj. uznanie konta 73-0 „Sprzedaż towarów”), powinna korekty przychodu z tytułu sprzedaży towarów dokonać dla celów bilansowych w księgach rachunkowych października 2018 r. Dopiero w sytuacji gdy księgi rachunkowe za miesiąc, w którym osiągnięto przychód, zostały już zamknięte i nie ma możliwości ujęcia korekty przychodów w księgach rachunkowych tego miesiąca, korektę tę ujmuje się na bieżąco, czyli w momencie wystawienia faktury korygującej.

**Ewidencja zmniejszenia przychodu z tytułu udzielonego rabatu,
na podstawie faktury korygującej**

- 1) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”,
- 2) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- 3) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Przykład

I. Założenia:

1. W związku ze zrealizowaniem w październiku 2018 r. określonej wielkości zakupu towarów, spółka z o.o. (dostawca) przyznała nabywcy rabat cenowy.
2. Fakturę korygującą, dokumentującą przyznany nabywcy rabat, spółka wystawiła 2 listopada 2018 r. Wynikały z niej następujące dane:
 - a) zmniejszenie wartości netto: 8.000 zł,
 - b) zmniejszenie VAT należnego: 1.840 zł,
 - c) zmniejszenie wartości brutto: 9.840 zł.
3. Korektę przychodu z tytułu sprzedaży towarów jednostka ujęła w księgach października 2018 r.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura korygująca dokumentująca przyznany rabat:			

a) wartość netto korekty	8.000 zł	73-0	
b) zmniejszenie VAT należnego	1.840 zł	22-2	
c) wartość brutto korekty	9.840 zł		20

III. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”	Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”	Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”
(1a) 8.000	(1b) 1.840	9.840 (1c)

2. Ujęcie w księgach rachunkowych rabatu udzielonego w ubiegłym roku obrotowym

Dla celów bilansowych – wszelkie korekty przychodów ze sprzedaży za dany rok obrotowy jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach roku obrotowego, w którym powstał dany przychód, a nie w dacie wystawienia faktury korygującej. Ujmuje się je w księgach rachunkowych według zasad ogólnych, tj. na zmniejszenie przychodów ze sprzedaży.

W sytuacji gdy korekta przychodów z tytułu udzielonych rabatów w księgach roku, w którym przychód uzyskano, nie jest możliwa z uwagi na zatwierdzenie sprawozdania finansowego za ten rok, to skutki tej korekty ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym udzielono rabatów, czyli bieżąco. Wówczas dodatkowo należy uwzględnić istotność takiej korekty (por. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

Ewidencja księgowa przyznanego rabatu, który dotyczy przychodów uzyskanych w ubiegłym roku obrotowym

- Korekta przychodu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki nieistotna:
 - wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”,
 - zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.
- Korekta przychodu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki istotna:
 - wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych),
 - zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Przykład

I. Założenia:

- W związku ze zrealizowaniem w poprzednim roku obrotowym określonej wielkości zakupu towarów, spółka z o.o. (dostawca) przyznała nabywcy rabat cenowy.

2. Fakturę korygującą, dokumentującą przyznany nabywcy rabat, spółka wystawiła w styczniu następnego roku – jeszcze przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za rok poprzedni. Wynikały z niej następujące dane:

- a) zmniejszenie wartości netto: 6.000 zł,
- b) zmniejszenie VAT należnego: 1.380 zł,
- c) zmniejszenie wartości brutto: 7.380 zł.

3. Kwota rabatu wynikająca z wystawionej faktury korygującej jest z punktu widzenia jednostki nieistotna.

4. Korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, tak więc dla celów podatkowych jednostka dokonała korekty, poprzez zmniejszenie przychodów osiągniętych w styczniu bieżącego roku.

5. Wartość bilansowa zobowiązania (bez VAT) wynosi: 6.000 zł, zaś podatkowa wynosi: 0 zł. $WB_p > WP_p$ powstała zatem ujemna różnica przejściowa w kwocie: 6.000 zł, na którą ustala się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura korygująca dokumentująca przyznany rabat:			
a) wartość netto korekty	6.000 zł	73-0	
b) zmniejszenie VAT należnego (do rozliczenia zgodnie z ustawą o VAT)	1.380 zł	22-2	
c) wartość brutto korekty	7.380 zł		20
2. PK – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 6.000 zł × 19% =	1.140 zł	65-0	87

III. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów” (w analityce: Przychody nieuwzględniane w rachunku podatkowym)		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	
(1a)	6.000	(1b)	1.380		7.380 (1c)
Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			
(2)	1.140		1.140	(2)	

3. Zasady dokonywania korekt przychodów na potrzeby podatku dochodowego

Za przychody z działalności gospodarczej osiągnięte w roku podatkowym, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont (por. art. 12 ust. 3 updop oraz art. 14 ust. 1 updof). Ustawodawca dopuścił więc możliwość obniżania przychodu podatkowego o kwoty udzielanych rabatów.

Zasady dokonywania korekty przychodów na potrzeby podatku dochodowego uregulowane zostały w art. 12 ust. 3j–3m updop oraz art. 14 ust. 1m–1p updof. Z przepisów tych w szczególności wynika, że jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

W sytuacji gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty), podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

Podatnik, który musi dokonać korekty przychodu uzyskanego w poprzednim okresie rozliczeniowym w związku z udzieleniem rabatu, skutek takiej korekty uwzględnia w rachunku podatkowym na bieżąco w okresie rozliczeniowym, w którym wystawił fakturę korygującą. W przypadku natomiast, gdy korekta przychodu jest wynikiem błędu (zawierała pomyłki np. w ilości, cenie lub kwocie VAT), korekty należy dokonać wstecznie, czyli w okresie, w którym wystąpił przychód należny.

Przykład

Spółka z o.o. we wrześniu 2018 r. sprzedała towar i kwotę uzyskaną ze sprzedaży zaliczyła do przychodów podatkowych. W listopadzie 2018 r. udzieliła kontrahentowi rabatu na ten towar, dokumentując to zdarzenie fakturą korygującą. Spółka z o.o. zmniejszyła przychody podatkowe w miesiącu wystawienia faktury korygującej.

III. UJĘCIE W KSIĘGACH RABATÓW Z UWZGLĘDNIENIEM PRZEPISÓW USTAW O PODATKU DOCHODOWYM

W celu ułatwienia rozliczeń podatkowych jednostki mogą ustalić indywidualnie sposób ewidencji w księgach rachunkowych korekty przychodów lub kosztów z tytułu udzielonych lub otrzymanych rabatów. Przykładowo w publikacji „Zamknięcie roku 2017” Wydawnictwa Rachunkowość sp. z o.o. na str. 269–270 przedstawiono rozwiązanie polegające na księgowaniu faktur korygujących bieżąco w miesiącu ich wystawienia (korekta przychodu) lub otrzymania (korekta kosztu), czyli zgodnie z zasadą podatkową, według ogólnych zasad.

Jednak na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego za rok, w którym wystawiono faktury pierwotne (np. 2017 r.), tj. powstał należny przychód lub został poniesiony koszt, jednym zapisem księguje się na podstawie dowodu „PK – Polecenie księgowania” łączną sumę korekt (bez VAT) dotyczących tych przychodów, wynikającą z faktur korygujących wystawionych (lub w przypadku kosztów faktur otrzymanych) w roku następnym (np. 2018 r.) do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za 2017 r. Z uwagi na fakt, iż faktury korygujące przychody lub koszty, które dotyczą przykładowo 2017 r., są ujmowane w księgach rachunkowych 2018 r. według zasad ogólnych, to konieczne jest storno zapisów łącznej sumy korekty wprowadzonej w 2017 r. Storna tego dokonuje się pod datą sporządzenia sprawozdania finansowego za 2018 r.

Ewidencja księgowa korekty przychodów z tytułu udzielonych rabatów

I. Ujęcie udzielonego rabatu w księgach roku, w którym uzyskano przychód ze sprzedaży:

1. PK – łączna suma korekt (bez VAT) dokonanych w roku bieżącym (np. 2017 r.), wynikająca z faktur korygujących wystawionych w roku następnym (np. 2018 r.):
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”,
 - **Ma konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”.

II. Ujęcie faktur korygujących bieżąco w miesiącu ich wystawienia:

1. Faktura korygująca wystawiona w roku bieżącym (np. 2018 r.) z tytułu przyznanego rabatu:
 - a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”,
 - b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.
2. PK – storno zapisów łącznej sumy korekty wprowadzonej w roku ubiegłym (np. 2017 r.)
 - zapisy pod datą sporządzenia sprawozdania finansowego za rok bieżący (np. 2018 r.):
 - **Wn konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”,
 - **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”.

Przykład

W związku ze zrealizowaniem w 2017 r. określonej wielkości zakupu towarów, spółka jawna (dostawca) przyznała nabywcy rabat cenowy. Fakturę korygującą, dokumentującą przyznany rabat, spółka wystawiła 31 stycznia 2018 r. Z faktury wynikało, że zmniejszenie wartości netto wynosiło: 18.000 zł, a zmniejszenie VAT należnego wynosiło: 4.140 zł. W księgach rachunkowych spółka jawna dokonała następujących zapisów:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2017 r.			
1. PK - korekta (zmniejszenie) przychodów ze sprzedaży towarów za 2017 r. z tytułu udzielonych rabatów	18.000 zł	73-0	28
B. Zapisy w księgach 2018 r.			
1. Faktura korygująca dokumentująca przyznany rabat:			
a) wartość netto korekty	18.000 zł	73-0	
b) zmniejszenie VAT należnego (do rozliczenia zgodnie z ustawą o VAT)	4.140 zł	22-2	
c) wartość brutto korekty	22.140 zł		20
2. PK - wyłączenie z danych o przychodach 2018 r. korekt dotyczących przychodów 2017 r. - zapis pod datą 31.12.2018 r.	18.000 zł	28	73-0

Ewidencja księgowa korekty kosztów z tytułu otrzymanego rabatu

I. Ujęcie otrzymanego rabatu w księgach roku, w którym dokonano zakupów (poniesiono koszt):

1. PK – korekta (zmniejszenie) kosztów, tj. łączna suma korekt (bez VAT) dokonanych w roku bieżącym (np. 2017 r.), wynikająca z faktur korygujących wystawionych w roku następnym (np. 2018 r.):
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” lub konto zespołu 5 albo konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.

II. Ujęcie faktur korygujących bieżąco w miesiącu ich otrzymania:

1. Faktura korygująca otrzymana w roku bieżącym (np. 2018 r.) – rabat dotyczy jeszcze nie-sprzedanych towarów lub nieużytych materiałów:
 - a) jeżeli ewidencję towarów lub materiałów prowadzi się według cen nabycia:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 33** „Towary”, 31 „Materiały”,
 - b) jeżeli ewidencję towarów lub materiałów prowadzi się w stałych cenach ewidencyjnych:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”, 34-1 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów”.
2. Faktura korygująca otrzymana w roku bieżącym (np. 2018 r.) – rabat dotyczy już sprzedanych towarów lub zużytych materiałów:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”, 40-1 „Zużycie materiałów i energii” lub konto zespołu 5.
3. PK – storno zapisów łącznej sumy korekty wprowadzonej w roku ubiegłym (np. 2017 r.) – zapisy pod datą sporządzenia sprawozdania finansowego za rok bieżący (np. 2018 r.):
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” lub konto zespołu 5 albo konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.

Księgowanie faktur korygujących z tytułu przyznanych lub otrzymanych rabatów z uwzględnieniem przepisów podatkowych powoduje, że korekty dotyczące roku ubiegłego są ujmowane według zasad ogólnych, bez zastosowania przepisów art. 54 ustawy o rachunkowości, nawet w sytuacji gdy wpłynęły po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. W takim przypadku korekty ujęte w przychodach i kosztach roku bieżącego, ale dotyczące roku ubiegłego, gdy są to kwoty:

- nieistotne, to pozostają one bez zmian, mimo że dotyczą roku poprzedniego,
- istotne, to kwoty ujęte na kontach przychodów i kosztów roku bieżącego przenosi się pod datą sporządzenia sprawozdania finansowego za rok bieżący na konto 82, gdyż sprawozdanie za rok ubiegły zostało już zatwierdzone, a popełniono istotny błąd.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół

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

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

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