



www.gofin.pl

## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

20.02.2019 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

**3**

# KOSZTY I PRZYCHODY NA PRZEŁOMIE ROKU

<b>I. ZASADY ZALICZANIA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY DO ODPOWIEDNICH OKRESÓW SPRAWOZDAWCZYCH.....</b>	<b>str. 3</b>
1. Moment powstania przychodu ze sprzedaży .....	str. 3
2. Faktura sprzedaży wystawiona w styczniu 2019 r., gdy wydanie wyrobów nastąpiło w grudniu 2018 r. ....	str. 4
3. Pobrane z góry należności zaliczone do rozliczeń międzyokresowych.....	str. 5
4. Przychody ze świadczenia usług ciągłych na przełomie okresów sprawozdawczych .....	str. 6
<b>II. ZASADY ZALICZANIA KOSZTÓW DO ODPOWIEDNICH OKRESÓW SPRAWOZDAWCZYCH .....</b>	<b>str. 7</b>
1. Wybór sposobu ewidencji kosztów na przełomie roku obrotowego .....	str. 7
2. Ujęcie kosztów w księgach grudnia na podstawie faktury otrzymanej w styczniu .....	str. 9
3. Ujęcie kosztów w księgach grudnia na podstawie dowodu PK .....	str. 10
4. Kwalifikowanie kosztów dotyczących dwóch okresów sprawozdawczych.....	str. 11
<b>III. KOREKTY PRZYCHODÓW I KOSZTÓW NA PRZEŁOMIE DWÓCH LAT OBROTOWYCH.....</b>	<b>str. 12</b>
1. Zasady dokonywania korekt przychodów na potrzeby podatku dochodowego .....	str. 12
2. Moment korygowania przychodu bilansowego.....	str. 13
3. Korekta przychodów ze sprzedaży, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego .....	str. 16
4. Zasady dokonywania korekty kosztów w rachunku podatkowym.....	str. 19

5. Uwzględnienie korekty kosztów bilansowych w księgach odpowiedniego roku obrotowego ..... str. 20
6. Ewidencja faktury korygującej koszty zakupu materiałów, gdy kwota korekty jest nieistotna ..... str. 22

#### **IV. WYBRANE PRZYKŁADY ROZLICZANIA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW NA PRZEŁOMIE LAT .....str. 24**

1. Koszty wynagrodzeń pracowników ..... str. 24
- 1.1. Moment ujęcia w księgach rachunkowych kosztów wynagrodzeń i składek ZUS..... str. 24
- 1.2. Podatkowe rozliczenie kosztów wynagrodzeń ..... str. 26
- 1.3. Ujęcie rozrachunków dotyczących wynagrodzeń w bilansie ..... str. 26
2. Faktura za prenumeratę czasopisma ..... str. 27
- 2.1. Opłaconą z góry faktura za prenumeratę ..... str. 27
- 2.2. Koszt prenumeraty o nieistotnej wartości ..... str. 28
3. Refaktura dotycząca zużycia mediów ..... str. 30
4. Materiały pozostałe na koniec roku obrotowego na zapasie w firmie zewnętrznej..... str. 32
5. Ujęcie dotacji w księgach rachunkowych, w zależności od celu, na jaki została przyznana..... str. 33
6. Nienotyfikowane przez bank odsetki od kredytu na dzień bilansowy ..... str. 34

Dla Prenumeratorów GOFIN-u !



## **Interpretacje urzędowe**

[www.interpretacje.gofin.pl](http://www.interpretacje.gofin.pl)

W tym serwisie internetowym udostępniamy **WIELKĄ bazę interpretacji** podatkowych, ZUS, z prawa pracy i innych, publikowanych na stronach Ministerstwa Finansów, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz innych organów państwa.

Naszą bazę interpretacji urzędowych **stale uzupełniamy i aktualizujemy**. Wybrane interpretacje zawierają też **odnośniki do artykułów** ze wszystkich Czasopism naszego Wydawnictwa oraz dziennika Gazeta Podatkowa, w których dane interpretacje są opisane szerzej. Szybki dostęp do poszukiwanej interpretacji uzyskasz za pomocą **wyszukiwarki** lub **podziału tematycznego**.

**Baza zawiera ponad 14 620 interpretacji**

Więcej informacji na temat pozostałych **POMOCNIKÓW Księgowego** na stronie [www.pomocnikiksiwowego.gofin.pl](http://www.pomocnikiksiwowego.gofin.pl)

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

## I. ZASADY ZALICZANIA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY DO ODPOWIEDNIICH OKRESÓW SPRAWOZDAWCZYCH

### 1. Moment powstania przychodu ze sprzedaży

Ustawa o rachunkowości definiuje przychody jako uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli (por. art. 3 ust. 1 pkt 30 ww. ustawy). Poza przedstawioną definicją przychodu i szczególnymi zasadami ustalania przychodów z niezakończonych długoterminowych umów o usługi, w tym budowlane (por. art. 34a ww. ustawy), prawo bilansowe nie zawiera szczegółowych uregulowań w zakresie rozpoznawania przychodu.

Ustalając przychód bilansowy należy kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, takimi jak zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą prawną, zasada memoriału, zasada współmierności przychodów i kosztów, a także zasada ostrożnej wyceny. Z zasady memoriału wynika obowiązek ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych, przypadających na rzecz jednostki przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. art. 6 ust. 1 ww. ustawy). Z kolei zasada współmierności wymaga, aby do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczać koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz koszty przypadające na ten okres sprawozdawczy, które nie zostały jeszcze poniesione (por. art. 6 ust. 2 ww. ustawy). Ponadto należy pamiętać, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym (por. art. 20 ww. ustawy).

Według prawa bilansowego przychody ze sprzedaży przyporządkowuje się do okresów, których te przychody dotyczą.

W praktyce, w celu uniknięcia rozbieżności pomiędzy przepisami bilansowymi i podatkowymi, ustalając moment powstania przychodu dla celów bilansowych jednostki często stosują przepisy ustaw o podatku dochodowym. Jest to jednak możliwe pod warunkiem, że nie wpływa istotnie na wynik finansowy tych jednostek.

Na podstawie przepisów o podatku dochodowym, za datę powstania przychodu uważa się generalnie dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności (por. art. 12 ust. 3a updop oraz art. 14 ust. 1c updof).

W kwestii momentu powstania przychodu wypowiedział się m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 12 października 2018 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.383.2018.1.AZ, wyjaśniając: „(...) **pierwszeństwo** w kształtowaniu daty powstania przychodu ma dzień dokonania czynności – wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego, wykonania usługi lub jej częściowego wykonania, przy czym

dzień wystawienia faktury lub uregulowania należności jest ostatecznym terminem, który stanowi o dacie powstania przychodu. Ponadto dodać należy, że jeśli zaistniałe wyżej zdarzenia wystąpią po dniu wystawienia faktury, czy po dniu dokonania zapłaty należności, o momencie powstania przychodu decydują te dni, a nie fakt zaistnienia konkretnego zdarzenia (...).”

Co istotne, do przychodów nie zalicza się m.in. pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (por. art. 12 ust. 4 pkt 1 updop oraz art. 14 ust. 3 pkt 1 updof).

## 2. Faktura sprzedaży wystawiona w styczniu 2019 r., gdy wydanie wyrobów nastąpiło w grudniu 2018 r.

W księgach rachunkowych przychody ze sprzedaży towarów, materiałów, produktów i usług przyporządkowuje się do okresu, którego one dotyczą. Innymi słowy przychód ewidencjonuje się w momencie wykonania usługi lub wydania składnika majątku. Jeżeli wydanie rzeczy lub wykonanie usługi nastąpiło w ostatnim dniu roku obrotowego (okresu sprawozdawczego), a fakturę wystawiono w następnym okresie (roku, miesiącu), to sprzedaż taka stanowi dla potrzeb bilansowych i podatku dochodowego przychód roku obrotowego, w którym nastąpiło wydanie rzeczy bądź wykonanie usługi.

### Przykład

#### I. Założenia:

1. Jednostka produkcyjna, której rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, w grudniu sprzedała i wydała kontrahentowi wyroby gotowe o wartości w rzeczywistym koszcie ich wytworzenia: 20.000 zł.
2. W styczniu 2019 r. jednostka wystawiła nabywcy fakturę sprzedaży wyrobów na kwotę netto: 27.000 zł plus VAT (23%): 6.210 zł, tj. razem brutto: 33.210 zł.
3. Wydanie wyrobów z magazynu oraz fakturę sprzedaży dotyczącą tych wyrobów jednostka ujęła w księgach rachunkowych grudnia 2018 r.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>Zapisy w księgach grudnia 2018 r.</b>			
1. WZ – wydanie wyrobów gotowych z magazynu	20.000 zł	<b>70-1</b>	<b>60</b>
2. FS – faktura sprzedaży wyrobów:			
a) wartość brutto faktury – należność od odbiorcy	33.210 zł	<b>20</b>	
b) VAT należny	6.210 zł		<b>22-2</b>
c) wartość netto faktury – przychód ze sprzedaży produktów	27.000 zł		<b>70-0</b>

**!** **Uwaga:** Obowiązek podatkowy w VAT powstaje, co do zasady, z chwilą dokonania dostawy lub wykonania usługi. W przykładzie jest to grudzień, gdyż wydanie wyrobów nastąpiło w grudniu 2018 r. Data wystawienia faktury (styczeń 2019 r.) nie ma tutaj wpływu na termin powstania obowiązku podatkowego.

**III. Księgowania:**

Konto 60-0 „Produkty gotowe”				Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”				Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			
(S.p.)	30.000	20.000	(1)		6.210	(2b)		(2a)	33.210		
Konto 70 „Sprzedaż produktów”				Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”							
		27.000	(2c)	(1)	20.000						

**3. Pobrane z góry należności zaliczone do rozliczeń międzyokresowych**

Jeśli sprzedawca otrzyma całość lub część zapłaty jeszcze przed wykonaniem usługi lub wydaniem rzeczy, zastosowanie znajdzie w takiej sytuacji art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Stosownie do tego przepisu, równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahenta środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych, ujmuje się w księgach jako rozliczenie międzyokresowe przychodów. Dotyczy to np. otrzymanych przez jednostkę zaliczek na poczet dostaw lub usług, które będą wykonane przez nią w przyszłości, opłaconego z góry czynszu najmu, dzierżawy czy opłaconej z góry przez kontrahenta rocznej prenumeraty, kursu, szkolenia. Ze względu na zasadę współmierności przychodów i kosztów całości tych przychodów jednostka nie ujmuje jednorazowo w bieżącym okresie sprawozdawczym, gdyż zniekształciłoby to wynik finansowy bieżącego okresu. Przychody te przeksięgowuje się na konta sprzedaży w tych okresach sprawozdawczych, w których zostają one zrealizowane.

Otrzymałą od kontrahenta wpłatę ujmuje się w księgach rachunkowych na podstawie wyciągu bankowego, zapisem:

- **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
- **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”.

Z kolei, wystawioną kontrahentowi fakturę dokumentującą dokonaną przez niego wpłatę można zaksięgować:

a) kwota brutto:

- **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
- **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,

b) VAT należny:

- **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”.

W momencie zrealizowania dostawy lub usługi następuje zarachowanie przychodów przyszłych okresów do bieżących przychodów działalności jednostki, zapisem:

- **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.

**Przykład****I. Założenia:**

1. *Jednostka wystawiła fakturę sprzedaży za roczną prenumeratę czasopism za 2019 r. opłaconą przez kontrahenta w całości w grudniu 2018 r. Faktura sprzedaży wystawiona przez jednostkę opiewała na kwotę brutto: 1.026 zł, w tym VAT 8%: 76 zł.*



b) kwota VAT należnego:

- **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,

c) wartość netto faktury:

- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż usług”.

Należność wynikająca z faktury sprzedaży usług ciągłych zostanie ujęta na właściwym koncie rozrachunkowym (konto 20) w księgach miesiąca, w którym powstał przychód, mimo iż na koniec miesiąca należność ta nie jest jeszcze wymagalna.

Pozostające na dzień bilansowy na koncie 20 „Rozrachunki z odbiorcami” saldo Wn ujmuje się w aktywach bilansu w pozycji przeznaczonej do prezentacji należności krótkoterminowych z tytułu dostaw i usług.

Warto przy okazji zwrócić uwagę na moment powstania obowiązku podatkowego w VAT przy świadczeniu usług ciągłych. Dla większości usług ciągłych obowiązek podatkowy ustala się bowiem w sposób szczególny. Jak wynika z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a) i b) ustawy o VAT, w przypadku dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, a także świadczenia usług, w tym m.in. usług telekomunikacyjnych, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego (z wyjątkiem, który tu pomijamy) – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Jeśli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w przypadku, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (por. art. 19a ust. 7 ww. ustawy). Przypomnijmy, że w przypadku ww. usług fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności.

Zatem w odniesieniu do usług ciągłych obowiązek podatkowy w VAT powstanie generalnie w dacie wystawienia faktury lub z upływem terminu płatności. Na moment powstania tego obowiązku nie wpływa więc data wykonania usługi.

Oznacza to, że zarachowując fakturę za usługi ciągłe do ksiąg miesiąca, w którym powstał przychód – a wystawioną na początku następnego miesiąca – wynikający z niej VAT należny wskazane jest ująć na odrębnym koncie prowadzonym w ramach konta 22-2, np. 22-2/2 „VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie”. Co istotne, dla celów prezentacji w bilansie VAT należny niestanowiący na dzień bilansowy zobowiązania podatkowego, ale zaewidencjonowany na koncie 22-2/2, traktuje się jak rezerwę. Można również – jeśli nie zniekształca to obrazu sytuacji finansowej jednostki – wykazać go w pasywach bilansu jako zobowiązanie z tytułu podatków.

## II. ZASADY ZALICZANIA KOSZTÓW DO ODPOWIEDNICH OKRESÓW SPRAWOZDAWCZYCH

### 1. Wybór sposobu ewidencji kosztów na przełomie roku obrotowego

Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych obowiązuje zasada memoriału, zdefiniowana w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zasada ta wymaga ujęcia w księgach rachunkowych jednostki wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Chodzi tutaj o ujęcie w księgach, np.:

- należnych pracownikom wynagrodzeń za grudzień, mimo iż mają być wypłacone w następnym roku (w styczniu),
- wartości wykonanych na rzecz jednostki usług obcych, zafakturowanych na początku następnego roku obrotowego,
- niezapłaconych odsetek, których termin zapłaty jeszcze nie zapadł, dotyczących danego roku obrotowego.

W praktyce stosowane są dwa sposoby ewidencji księgowej kosztów wynikających z faktur otrzymanych w roku następnym, które przedstawiamy w poniższej tabeli.

<b>Ewidencja kosztów dotyczących danego roku obrotowego wynikających z faktur (rachunków) otrzymanych w następnym roku obrotowym</b>	
<b>Sposób I</b> – na podstawie dowodu księgowego „PK – Polecenie księgowania”	<p>Wynikające z faktury koszty w kwocie netto zarachowuje się w ciężar kosztów działalności operacyjnej roku obrotowego, którego koszty te dotyczą, na podstawie dowodu księgowego „PK – Polecenie księgowania”, zapisem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Wn konto 40</b> „Koszty według rodzajów” lub konto zespołu 5,</li> <li>– <b>Ma konto 30</b> „Rozliczenie zakupu”.</li> </ul> <p>Następnie fakturę otrzymaną w następnym roku obrotowym ujmuje się w księgach, zapisem:</p> <p>a) łączna kwota zobowiązania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Wn konto 30</b> „Rozliczenie zakupu”,</li> <li>– <b>Ma konto 21</b> „Rozrachunki z dostawcami”,</li> </ul> <p>b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Wn konto 22-1</b> „VAT naliczony i jego rozliczenie”,</li> <li>– <b>Ma konto 30</b> „Rozliczenie zakupu”.</li> </ul>
<b>Sposób II</b> – na podstawie otrzymanej faktury	<p>Koszty ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego koszty te dotyczą, na podstawie otrzymanej faktury (jeżeli wpłynęła ona w terminie umożliwiającym jej ujęcie w ostatnim miesiącu tego roku obrotowego), zapisem:</p> <p>a) łączna kwota zobowiązania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Wn konto 30</b> „Rozliczenie zakupu”,</li> <li>– <b>Ma konto 21</b> „Rozrachunki z dostawcami”,</li> </ul> <p>b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Wn konto 22-1</b> „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT do odliczenia w następnych okresach),</li> <li>– <b>Ma konto 30</b> „Rozliczenie zakupu”,</li> </ul> <p>c) zarachowanie wartości w cenie nabycia w ciężar kosztów:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Wn konto 40</b> „Koszty według rodzajów” lub konto zespołu 5,</li> <li>– <b>Ma konto 30</b> „Rozliczenie zakupu”.</li> </ul>

Zarówno zaksięgowanie kosztów na podstawie faktury, jak również dowodu „PK – Polecenie księgowania”, jest zgodne z zasadą memoriału, ponieważ daje możliwość ujęcia kosztu w roku obrotowym, w którym go poniesiono.

**! Uwaga:** Decyzję w sprawie sposobu ujęcia kosztów na przełomie roku podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

W przypadku ewidencji kosztów na przełomie roku na podstawie otrzymanej faktury, do ksiąg rachunkowych wprowadzona zostanie kwota VAT naliczonego, która stanowi przysługą, niewymagalną należność, gdyż na dzień bilansowy nie podlega ona potrąceniu od podatku należnego. Kwotę tego podatku wykazuje się w bilansie sporządzonym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w aktywach w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”. Jeżeli jednak w ocenie jednostki kwota tego podatku nie jest znacząca i nie zniekształca obrazu jednostki, to można ją wykazać w pozycji B.II.3 lit. b) „Należności krótko-



terminowe od pozostałych jednostek z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych”. Decyzję w sprawie prezentacji w sprawozdaniu finansowym VAT naliczonego, który na dzień bilansowy nie podlega potrąceniu od podatku należnego podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

### ***Czy można zaksięgować zbiorczym PK koszty dotyczące 2018 r., wynikające z faktur otrzymanych w 2019 r.?***

Gdy jednostka zdecyduje się na wprowadzanie kosztów wynikających z faktur otrzymanych w 2019 r. (a dotyczących roku 2018) w ciężar kosztów działalności operacyjnej grudnia 2018 r. na podstawie polecenia księgowania, może tego dokonać zbiorczym PK, do którego podłączy kserokopie tych faktur.

## **2. Ujęcie kosztów w księgach grudnia na podstawie faktury otrzymanej w styczniu**

### **Przykład**

#### **I. Założenia:**

1. W styczniu 2019 r. jednostka otrzymała fakturę za energię ciepłą użytą w grudniu 2018 r. Kwota brutto faktury wynosi: 2.152,50 zł (w tym VAT naliczony podlegający odliczeniu: 402,50 zł).
2. Koszt zużycia energii cieplnej dotyczący grudnia jednostka ujęła w księgach grudnia 2018 r. na podstawie otrzymanej faktury.
3. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4 oraz sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

#### **II. Dekretacja:**

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.</b>			
1. FZ – faktura za dostawę energii cieplnej w grudniu:			
a) wartość brutto	2.152,50 zł	30	21
b) VAT podlegający odliczeniu w następnym miesiącu	402,50 zł	22-1	30
c) wartość netto: 2.152,50 zł – 402,50 zł =	1.750,00 zł	40-1	30
<b>B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.</b>			
1. PK – przeksięgowanie VAT naliczonego	402,50 zł	22-1	22-1



**Uwaga:** Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje zasadniczo w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (por. art. 86 ust. 10 ustawy o VAT). Obowiązek podatkowy od sprzedaży mediów powstaje – w świetle art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT – zasadniczo z chwilą wystawienia faktury. Trzeba jednak pamiętać o zastrzeżeniu określonym w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT, z którego wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje

nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę. To z kolei oznacza, że choć wystawienie faktury w danym miesiącu zrodzi obowiązek podatkowy u dostawcy mediów, to jednak nabywca, który zamierza odliczyć VAT z tytułu nabycia mediów, może tego dokonać najwcześniej w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę (lub w jednym z kolejnych dwóch okresów rozliczeniowych).

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”			Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w następnym okresie)	
(1a)	2.152,50	402,50 (1b) 1.750,00 (1c)		2.152,50 (1a)	(1b)	402,50
Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”						
(1c)	1.750,00					

W bilansie sporządzonym według wzoru określonego w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości saldo pozostające po stronie Ma konta 21 wykazuje się w pasywach bilansu w pozycji B.III.1 lit. a) lub B.III.2 lit. a) albo B.III.3 lit. d), jako krótkoterminowe zobowiązania z tytułu dostaw i usług. Natomiast kwota VAT ujęta po stronie Wn konta 22-1 stanowi przyszłą, niewymagalną należność, gdyż na dzień bilansowy nie podlega ona potrąceniu od podatku należnego. Kwotę tego podatku, jak wspominaliśmy, wykazuje się w bilansie w aktywach w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe” lub w pozycji B.II.3 lit. b) „Należności krótkoterminowe od pozostałych jednostek z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych świadczeń” – o ile kwota tego podatku nie jest znacząca i nie zniekształca obrazu jednostki.

#### B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.

Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w bieżącym okresie)		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w następnym okresie)		
(1)	402,50	(S.p.)	402,50	402,50 (1)

## 3. Ujęcie kosztów w księgach grudnia na podstawie dowodu PK

### Przykład

#### I. Założenia:

1. W styczniu 2019 r. jednostka otrzymała fakturę wystawioną w tym samym miesiącu za energię elektryczną zużytą w grudniu 2018 r. Kwota brutto faktury wynosi: 1.992,60 zł (w tym VAT naliczony podlegający odliczeniu: 372,60 zł).
2. Koszt zużycia energii elektrycznej dotyczący 2018 r. jednostka ujęła w księgach grudnia 2018 r. na podstawie dowodu „PK – Polecenie księgowania”. Fakturę ujęła natomiast w księgach stycznia kolejnego roku obrotowego.

3. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 oraz sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.</b>			
1. PK – koszt energii elektrycznej zużytej w grudniu 2018 r.: 1.992,60 zł – 372,60 zł =	1.620,00 zł	40-1	30
<b>B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.</b>			
1. FZ – faktura dokumentująca zakup dostawy energii elektrycznej:			
a) wartość brutto faktury (zobowiązanie ogółem)	1.992,60 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	372,60 zł	22-1	30

## III. Księgowania:

### A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.

Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”	Konto 30 „Rozliczenie zakupu”
(1) 1.620,00	1.620,00 (1)

Saldo Ma konta 30 wykazuje się w pasywach bilansu w pozycji B.III.1 lit. a) lub B.III.2 lit. a) albo B.III.3 lit. d), jako krótkoterminowe zobowiązania z tytułu dostaw i usług.

### B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”	Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”	Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”
(1a) 1.992,60   1.620,00 (S.p.) 372,60 (1b)	1.992,60 (1a)	(1b) 372,60

## 4. Kwalifikowanie kosztów dotyczących dwóch okresów sprawozdawczych

W sytuacji gdy jednostka otrzyma fakturę dokumentującą koszty dotyczące dwóch okresów sprawozdawczych, generalnie koszty te powinna odnieść – w myśl zasady memoriału – w ciężar okresów sprawozdawczych, których te koszty dotyczą.

Należy podkreślić, że gdy w ocenie jednostki koszty dotyczące dwóch okresów sprawozdawczych nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz jej wyniku finansowego, to jednostka może – na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości – skorzystać z możliwości uproszczeń i zaksięgować koszty tylko do jednego okresu sprawozdawczego (np. miesiąca). Tak często jest w przypadku faktur za usługi telekomunikacyjne (koszty rozmów za dany miesiąc i abonament za miesiąc następny). Przy czym, tego rodzaju postępowanie powinno wynikać z przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości oraz być stosowane przez jednostkę w sposób ciągły. Decyzję w sprawie rozliczania kosztów, które dotyczą dwóch okresów sprawozdawczych i nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedsta-

wienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

## Przykład

### I. Założenia:

1. W styczniu 2019 r. jednostka otrzymała fakturę za usługi telekomunikacyjne wystawioną 4 stycznia 2019 r. na kwotę: 369 zł, w tym abonament za styczeń 2019 r.: 90 zł, koszty rozmów telefonicznych za okres od 4 grudnia 2018 r. do 3 stycznia 2019 r.: 210 zł, VAT naliczony podlegający odliczeniu: 69 zł.
2. Jednostka uznała koszty usług telekomunikacyjnych w wysokości: 300 zł netto za kwotę nieistotną. Zgodnie z założeniami przyjętymi w polityce rachunkowości jednostki, koszty stanowiące kwotę nieistotną występujące na przełomie roku, podlegają jednorazowemu zaliczeniu w ciężar kosztów okresu, którego w przeważającej części dotyczą. W tym przypadku odniesiono je w ciężar kosztów grudnia 2018 r.
3. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>Zapisy w księgach grudnia 2018 r.</b>			
1. FZ – faktura dokumentująca zakup usług telekomunikacyjnych:			
a) wartość brutto faktury (zobowiązanie wobec dostawcy usługi)	369 zł	<b>30</b>	<b>21</b>
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu w styczniu 2019 r.	69 zł	<b>22-1</b>	<b>30</b>
c) zaliczenie w całości w ciężar kosztów grudnia 2018 r. wartości netto usługi	300 zł	<b>40-2</b>	<b>30</b>

### III. Księgowania:

<p style="text-align: center;">Konto 30 „Rozliczenie zakupu”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1a)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">369</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">69</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1b)</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">300</td> <td style="width: 10%;">(1c)</td> </tr> </table>	(1a)	369		69	(1b)		300	(1c)	<p>Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w następnym okresie)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1b)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">69</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>	(1b)	69							<p>Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">369</td> <td style="width: 10%;">(1a)</td> </tr> </table>							369	(1a)
(1a)	369		69	(1b)		300	(1c)																			
(1b)	69																									
						369	(1a)																			
<p style="text-align: center;">Konto 40-2 „Usługi obce”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1b)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">300</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>	(1b)	300																								
(1b)	300																									

## III. KOREKTY PRZYCHODÓW I KOSZTÓW NA PRZEŁOMIE DWÓCH LAT OBROTOWYCH

### 1. Zasady dokonywania korekt przychodów na potrzeby podatku dochodowego

W praktyce związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej istnieje wiele sytuacji, w których należy dokonać korekt w obrębie przychodów. Konieczność dokonania korekt

wynika z przyznawania rabatów, popełnianych błędów, a także ze zwrotów czy reklamacji sprzedawanych towarów, wyrobów lub świadczonych usług. Zazwyczaj w ww. przypadkach w celu zmniejszenia przychodów wystawiane są faktury korygujące.

Zasady dokonywania korekty 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. Jeżeli we wspomnianym okresie rozliczeniowym 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.

Jeżeli pierwotnie sporządzona faktura błędnie dokumentowała stan faktyczny, a więc korekta jest wynikiem błędu (zawierała pomyłki np. w ilości, cenie lub kwocie VAT), to korekta powinna być przyporządkowana wstecznie do okresu, którego dotyczy, czyli do daty wystąpienia przychodu należnego, wynikającego z faktury pierwotnej. Natomiast w przypadku, gdy korekta przychodów jest wynikiem innej przyczyny niż błąd rachunkowy lub oczywista omyłka (np. z tytułu udzielenia rabatu czy zwrotu towaru), skutek takiej korekty uwzględnia się w rachunku podatkowym na bieżąco w okresie rozliczeniowym, w którym faktura korygująca została wystawiona.

## 2. Moment korygowania przychodu bilansowego

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

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

Jeżeli korekta dotyczy przychodów uzyskanych w roku ubiegłym, to korekty tej należy dokonać w księgach 2018 r. Dotyczy to przede wszystkim wszelkich korekt przychodów za 2018 r., jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, tj. 31 marca 2019 r. Natomiast w przypadku, gdy korekta ta nastąpi już po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, uwzględnić należy art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku

obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Taki sposób postępowania w przypadku korekt, które w rachunku podatkowym powinny być uwzględniane w przychodach roku wystawienia faktury korygującej, prowadzi do różnicy między przychodami bilansowymi i podatkowymi na dzień bilansowy. Jest to przejściowa różnica, na którą jednostki będące podatnikami podatku dochodowego z działalności gospodarczej, tworzą odroczony podatek dochodowy (o ile nie korzystają z uproszczenia, o którym mowa w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości).

Zwracamy uwagę, że z dniem 1 stycznia 2019 r. zwiększeniu uległy progi uprawniające m.in. do zastosowania uproszczenia, o którym mowa w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości. Przy czym znowelizowane przepisy stosuje się do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2018 r.

Korektę przychodów można ująć na podstawie faktury korygującej następującymi zapisami:

1. Korekta zwiększająca przychód (*in plus*):

a) wartość w cenach sprzedaży netto:

- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”,

b) zwiększenie VAT należnego:

- **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie),

c) zwiększenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:

- **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

2. Korekta zmniejszająca przychód (*in minus*):

a) wartość w cenach sprzedaży netto:

- **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”,

b) zmniejszenie VAT należnego:

- **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie),

c) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:

- **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Jeżeli przyczyną korekty jest zwrot towarów lub wyrobów, to jednocześnie należy zwiększyć wartość zapasów (jeżeli dotyczy to roku ubiegłego, będą to składniki znajdujące się poza jednostką) i zarazem zmniejszyć koszt ich sprzedaży. Z uwagi na fakt, iż na dzień bilansowy reklamowany towar (produkt, materiał) znajduje się poza jednostką, w księgach danego roku dokonuje się następujących zapisów:

- **Wn konto 60-0/2** „Produkty gotowe poza jednostką”, 33-8 „Towary poza jednostką”, 31-1/2 „Materiały poza jednostką”,
- **Ma konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”, 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”, 74-1 „Wartość sprzedanych materiałów i opakowań”.

Natomiast przyjęcie w następnym roku zwróconych produktów, towarów lub materiałów do magazynu, np. na podstawie dokumentu PZ, ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 60-0/1** „Produkty gotowe w magazynie”, 33-0 „Towary w magazynie”, 31-1/1 „Materiały w magazynie”,
- **Ma konto 60-0/2** „Produkty gotowe poza jednostką”, 33-8 „Towary poza jednostką”, 31-1/2 „Materiały poza jednostką”.

## Przykład

### I. Założenia:

1. W związku ze zrealizowaniem w 2018 r. określonej wielkości zakupów towarów, spółka z o.o. (dostawca) przyznała nabywcy rabat cenowy, który udokumentowała fakturą korygującą na kwotę:
  - a) zmniejszenie wartości netto: 10.000 zł,
  - b) zmniejszenie VAT należnego: 2.300 zł,
  - c) zmniejszenie wartości brutto: 12.300 zł.
2. Fakturę korygującą, dokumentującą przyznany nabywcy rabat, spółka wystawiła w lutym 2019 r. przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za 2018 r.
3. Korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, tak więc dla celów podatkowych spółka dokonała korekty, poprzez zmniejszenie przychodów osiągniętych w lutym 2019 r.
4. Kontrahent uregulował wszystkie należności wynikające z pierwotnych faktur, których korekta dotyczy. Powstała zatem nadpłata należności z tytułu dostaw i usług, którą spółka wykazała w pozycji B.III.3 lit. d) – w pasywach bilansu sporządzanego na 31 grudnia 2018 r. według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

### II. Ustalenie kwoty odroczonego podatku dochodowego w księgach sprzedawcy:

1. Zobowiązanie wobec kontrahenta (bez VAT):
  - a) bilansowo (Wb): 10.000 zł,
  - b) podatkowo (Wp): 0 zł.
2. Ujemna różnica przejściowa z tytułu podatku odroczonego (Wb > Wp): 10.000 zł.
3. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:  $10.000 \text{ zł} \times 19\% = 1.900 \text{ zł}$ .

### III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>Zapisy w księgach 2018 r.</b>			
1. Faktura korygująca dokumentująca przyznany rabat:			
a) wartość netto korekty	10.000 zł	<b>73-0</b>	
b) zmniejszenie VAT należnego	2.300 zł	<b>22-2</b>	
c) wartość brutto korekty	12.300 zł		<b>20</b>
2. PK – zarachowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.900 zł	<b>65</b>	<b>87</b>

### IV. Księgowania:

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

### 3. Korekta przychodów ze sprzedaży, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

*Jesteśmy firmą produkcyjną. Nasze wyroby gotowe ewidencjonujemy według stałych cen ewidencyjnych, a odchylenia rozliczamy w okresach miesięcznych. Ceny ewidencyjne różnią się od cen sprzedaży. We wrześniu 2017 r. sprzedaliśmy partię naszych wyrobów kontrahentowi, który w 2018 r. zwrócił część zakupionych wyrobów. Wystawiliśmy fakturę korygującą. Zwrócone wyroby przyjęliśmy do magazynu. W grudniu 2018 r. sprzedaliśmy te wyroby. Jak ująć w księgach zwrot wyrobów i ponowną ich sprzedaż? Kiedy opisane operacje ująć w przychodach i kosztach?*

Sytuacje, gdy korekta dotyczy sprzedaży dokonanej w ubiegłym roku obrotowym reguluje art. 54 ustawy o rachunkowości oraz szczegółowo omawia Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7). Z treści pkt 6.7 tego standardu wynika, że skutki zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, o których jednostka otrzymała informacje po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach rachunkowych roku i wykazuje w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym informacje te otrzymano. Ponadto, przed ujęciem korekty sprzedaży w księgach rachunkowych oceny wymaga, czy korekta ta stanowi istotną dla jednostki kwotę. W przypadku bowiem korekt istotnych, kwoty tych korekt odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych (por. pkt 5.5 KSR nr 7 oraz art. 54 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości).

Można przypuszczać, że rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy. Zakładamy więc, że roczne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2017 r. zostało zatwierdzone w terminie przewidzianym ustawą (zob. art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Przy takim założeniu, fakturę korygującą sprzedaż wyrobów, dotyczącą 2017 r., oraz przyjęcie zwrotu wyrobów do magazynu należy ująć w księgach rachunkowych 2018 r.

Korektę przychodów ze sprzedaży przepisy podatkowe uzależniają od przyczyn, które spowodowały tę korektę. Stosownie do treści art. 12 ust. 3j updop oraz art. 14 ust. 1m updof. O momencie korekty przychodów, gdy nie jest ona spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, decyduje data wystawienia odpowiedniego dokumentu, a w przypadku jednostki przedstawionej w pytaniu – data wystawienia faktury korygującej sprzedaż.

Korektę zmniejszającą przychód (tj. korektę *in minus*) udokumentowaną fakturą korygującą można ująć w księgach rachunkowych w sposób przedstawiony poniżej.

#### **Ewidencja księgowa korekty zmniejszającej przychody (korekta *in minus*)**

1. Faktura korygująca sprzedaż (korekta zmniejszająca):
  - a) wartość sprzedaży w cenie sprzedaży netto:
    - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”,
    - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
  - b) zmniejszenie VAT należnego:
    - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
    - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.



W odniesieniu do VAT należnego powstałego w wyniku wystawienia faktury korygującej zastosowanie ma art. 29a ust. 10 pkt 1–3 ustawy o VAT. W przypadkach, o których mowa w ust. 10 pkt 1–3, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano (por. art. 29a ust. 13 ustawy o VAT).

Równocześnie do korekty przychodów ze sprzedaży, w przypadku przyjęcia zwróconych wyrobów od ich nabywcy, jednostka zwiększy wartość zapasów w magazynie wyrobów i zmniejszy koszt ich sprzedaży ujęty w poprzednim roku obrotowym. Przyjęcie do magazynu zwróconych wyrobów można udokumentować dowodem „PZ – Przyjęcie z zewnątrz” i przyjąć produkty do magazynu według aktualnych cen przyjętych do ich ewidencji przez jednostkę.

#### Ewidencja księgową przyjęcia do magazynu zwróconych wyrobów

1. PZ – przyjęcie zwróconych wyrobów według aktualnych cen ewidencyjnych:
  - a) wartość wyrobów w cenach ewidencyjnych:
    - **Wn konto 60-0** „Produkty gotowe”,
  - b) wartość wyrobów według kosztu wytworzenia:
    - **Ma konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
  - c) odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów:
    - **Wn/Ma konto 62-0** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.

### Przykład

#### Przyjęcie wyrobów do magazynu z produkcji i ze zwrotów

##### I. Założenia:

1. *Jednostka prowadzi ewidencję wyrobów gotowych w stałych cenach ewidencyjnych na poziomie cen sprzedaży netto. Odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane wyroby i zapas jednostka rozlicza, zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości, na koniec miesiąca współczynnikiem odchyleń przeciętnych (Wop).*
2. *W grudniu 2018 r. jednostka przyjęła do magazynu wyprodukowane w tym miesiącu wyroby o wartości w cenie ewidencyjnej:  $25 \text{ zł/szt.} \times 4.000 \text{ szt.} = 100.000 \text{ zł}$ . Koszt wytworzenia tych wyrobów wynosił:  $21 \text{ zł/szt.} \times 4.000 \text{ szt.} = 84.000 \text{ zł}$ . Powstały zatem kredytowe odchylenia od cen ewidencyjnych w kwocie:  $16.000 \text{ zł}$ .*
3. *Również w grudniu 2018 r. jednostka otrzymała od kontrahenta zwrot 100 szt. wyrobów, które sprzedała w ubiegłym roku obrotowym. W związku ze zwrotem wyrobów jednostka:*
  - a) *przyjęła do magazynu zwrócone wyroby według aktualnych cen ewidencyjnych:*  
 $100 \text{ szt.} \times 25 \text{ zł/szt.} = 2.500 \text{ zł}$ ,
  - b) *skorygowała koszt sprzedanych produktów o odchylenia od cen ewidencyjnych:*  
 $(25 \text{ zł/szt.} - 21 \text{ zł/szt.}) \times 100 \text{ szt.} = 400 \text{ zł}$ ,

c) wystawiła fakturę korygującą (zmniejszającą) do faktury sprzedaży na kwotę: 3.075 zł (w tym VAT: 575 zł).

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PW – przyjęcie wyrobów gotowych z produkcji do magazynu w cenach ewidencyjnych	100.000 zł	60-0	58
2. PK – rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów	84.000 zł	58	50
3. PK – odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych	16.000 zł	58	62-0
4. PZ – przyjęcie zwróconych wyrobów gotowych	2.500 zł	60	70-1
5. PK – odchylenia od cen ewidencyjnych zwróconych wyrobów	400 zł	70-1	62-0
6. FSK – faktura korygująca sprzedaż wyrobów (korekta zmniejszająca):			
a) korekta przychodu w cenie sprzedaży netto	2.500 zł	70-0	
b) korekta VAT należnego	575 zł	22-2	
c) korekta należności od odbiorcy	3.075 zł		20

## III. Księgowania:

Konto 60-0 „Produkty gotowe”		Konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności”		Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”	
(1) 100.000		(2) 84.000	100.000 (1)	(S.p.) 84.000	84.000 (2)
(4) 2.500		(3) 16.000			
(S.k.) 102.500					
Konto 62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”		Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”		Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”	
	16.000 (3)	(5) 400	2.500 (4)	(6a) 2.500	
	400 (5)				
	16.400 (S.k.)				
Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			
(6b) 575			3.075 (6c)		

Ponowna sprzedaż zwróconych i przyjętych do magazynu wyrobów gotowych będzie przebiegać na ogólnych zasadach. Odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane wyroby zostaną rozliczone na koniec miesiąca zgodnie z zasadami przyjętymi przez jednostkę.

## Przykład

### Rozchód wyrobów z magazynu i rozliczenie odchyłeń od cen ewidencyjnych

#### I. Założenia:

Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy założeniu, że w grudniu 2018 r. sprzedano wyroby o wartości w cenie ewidencyjnej: 95.000 zł, w tym zwrócone wyroby. Zapas wyrobów na koniec okresu sprawozdawczego wynosił: 102.500 zł – 95.000 zł = 7.500 zł.

Jednostka ustaliła współczynnik odchyień oraz ustaliła odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na wyroby sprzedane i pozostałe w zapasie.

## II. Rozliczenie odchyień od cen ewidencyjnych przypadających na sprzedane i pozostałe w magazynie wyroby gotowe:

1. **O** – suma odchyień przypadająca do rozliczenia (dane z konta 62-0): 16.400 zł.
2. **Rk** – zapas wyrobów w cenach ewidencyjnych na koniec okresu sprawozdawczego, którego odchylenia dotyczą: 7.500 zł.
3. **S** – rozchód produktów z tytułu ich sprzedaży, w cenach ewidencyjnych za okres sprawozdawczy, którego odchylenia dotyczą: 95.000 zł.
4. Wskaźnik odchyień:  

$$\mathbf{Wop} = (\mathbf{O} \times 100) : (\mathbf{Rk} + \mathbf{S}) = (16.400 \text{ zł} \times 100) : (7.500 \text{ zł} + 95.000 \text{ zł}) = 16.$$
5. Odchylenia przypadające na sprzedane wyroby:  

$$\mathbf{Os} = (\mathbf{S} \times \mathbf{Wop}) : 100 = (95.000 \text{ zł} \times 16) : 100 = 15.200 \text{ zł}.$$
6. Odchylenia przypadające na zapas wyrobów:  

$$\mathbf{Ork} = (\mathbf{Rk} \times \mathbf{Wop}) : 100 = (7.500 \text{ zł} \times 16) : 100 = 1.200 \text{ zł}.$$

## III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WZ – rozchód sprzedanych wyrobów w grudniu 2018 r.	95.000 zł	70-1	60-0
2. PK – odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane wyroby	15.200 zł	62-0	70-1

## IV. Księgowania:

Konto 60-0 „Produkty gotowe”				Konto 62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”				Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”			
(S.p.)	102.500	95.000	(1)	(2)	15.200	16.400	(S.p.)	(1)	95.000	15.200	(2)
(S.k.)	7.500					1.200	(S.k.)				

## 4. Zasady dokonywania korekty kosztów 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, 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 przyczynę 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.



**Uwaga:** O momencie korekty kosztów podatkowych, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub oczywistą omyłką, decyduje data otrzymania stosownego dokumentu. Jeśli podatnik otrzyma fakturę korygującą dotyczącą 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 np. w 2018 r. i będzie on korygowany np. w styczniu 2019 r., to skutki tej korekty odnosi się do kosztów 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.

Co istotne, 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.

## 5. Uwzględnienie korekty kosztów bilansowych w księgach odpowiedniego roku obrotowego

Przyczyny dokonania korekty kosztów w księgach rachunkowych mogą być skutkiem np. otrzymania rabatu, zwrotu towaru czy błędu popełnionego na fakturze pierwotnej. Dokumentem będącym podstawą korekty kosztów jest zazwyczaj faktura korygująca otrzymana od kontrahenta.

Dokonując korekty kosztów w księgach rachunkowych należy uwzględnić zasadę memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów, określone w art. 6 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z zasadą memoriału, 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. Natomiast dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego należy zaliczać koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Powyższe oznacza, że co do zasady, korekta powinna być uwzględniona w księgach rachunkowych w tym samym okresie, w którym pierwotnie poniesiono koszt. Dotyczy to wszelkich korekt, jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego.

Obowiązek przypisania korekt do poprzedniego roku może wystąpić także po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego.

W przypadku gdy korekta kosztów nastąpi już po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, uwzględnić należy bowiem 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.

W sytuacji zatem, gdy nabywca otrzyma fakturę korygującą dotyczącą kosztów 2018 r. przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za 2018 r. lub po sporządzeniu sprawozdania finansowego za ten rok, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem i korekta ta będzie istotna – to kwotę korekty powinien uwzględnić w kosztach bilansowych 2018 r.

Przypominamy, iż dla celów podatkowych obowiązują w tej kwestii odmienne zasady, tzn. w przypadku gdy przyczyną wystawienia faktury korygującej był rabat lub zwrot towaru (korekta nie jest skutkiem błędu rachunkowego czy innej oczywistej omyłki), to skutki takiej korekty uwzględnia się w rachunku podatkowym na bieżąco. Jeżeli zatem podatnik otrzyma fakturę korygującą w 2019 r., to powinien zmniejszyć koszty uzyskania przychodów generalnie w okresie rozliczeniowym, w którym tę fakturę otrzymał, tj. w 2019 r.

W wyniku odmiennego określenia w ustawie o rachunkowości i ustawie o podatku dochodowym momentu uznania kosztu za poniesiony, wynikają różnice między wynikiem finansowym brutto a dochodem do opodatkowania. Jeżeli są to różnice przejściowe, to – w świetle art. 37 ustawy o rachunkowości – jednostki będące podatnikami podatku dochodowego z działalności gospodarczej, tworzą odroczony podatek dochodowy. Przypomnijmy, że przepis art. 37 ust. 10 ww. ustawy zezwala na odstępianie od ustalania tego podatku w odniesieniu do jednostek, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech określonych w tym przepisie wielkości. Co istotne, korzystanie z takiego uproszczenia wymaga zapisania w dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości (por. art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Powyższe uproszczenie nie ma zastosowania do jednostek zainteresowania publicznego wymienionych w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 tej ustawy.

W sytuacji natomiast, gdy jednostka otrzyma fakturę korygującą, dotyczącą kosztów 2018 r., już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za ten rok, korektę tę rozliczy dla celów bilansowych na bieżąco, tj. w księgach rachunkowych roku, w którym otrzymała informację o korekcie kosztów (tu: w księgach 2019 r.). Jeśli kwota tej korekty jest istotna, wówczas jej wartość należy odnieść na kapitał (fundusz) własny i wykazać jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych”. 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. Z kolei 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.

#### **Ewidencja księgowa korekty kosztów na przykładzie otrzymanego rabatu dotyczącego towarów i materiałów sprzedanych w ubiegłym roku obrotowym**

1. Faktura korygująca z tytułu przyznanego rabatu, który dotyczy towarów i materiałów sprzedanych w roku ubiegłym:
  - a) wartość brutto przyznanego rabatu:
    - **Wn konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
    - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
  - b) zmniejszenie VAT naliczonego:
    - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
    - **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,

c) 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”,
- istotna:
  - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
  - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych).

Co istotne, jeśli wartość towaru lub materiału, którego faktura korygująca dotyczy, nie została jeszcze zaliczona do kosztów, to ww. faktura nie koryguje kosztów, ale zmniejsza cenę nabytego towaru lub materiału. Na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości cenę zakupu składnika aktywów obniża się bowiem o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia.

#### **Ewidencja księgową korekty na przykładzie otrzymanego rabatu dotyczącego niesprzedanych towarów lub nieużytych materiałów**

1. Faktura korygująca z tytułu przyznanego rabatu, który dotyczy towarów i materiałów sprzedanych w roku ubiegłym:
  - a) wartość brutto przyznanego rabatu:
    - **Wn konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
    - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
  - b) zmniejszenie VAT naliczonego:
    - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
    - **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
  - c) zmniejszenie ceny nabytego towaru lub materiału o kwotę otrzymanego rabatu:
    - 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”,
    - 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”.

## **6. Ewidencja faktury korygującej koszty zakupu materiałów, gdy kwota korekty jest nieistotna**

*W lutym 2019 r. otrzymaliśmy korektę faktury za materiały biurowe (korekta zmniejszająca), które zostały zakupione w grudniu 2018 r. Jesteśmy po badaniu przez biegłego rewidenta. Sprawozdanie CIT zostało skorygowane o otrzymane korekty faktur. Jak ująć otrzymane faktury w księgach 2019 r.? Jeżeli korekty zaksięgujemy w roku bieżącym, to czy powinniśmy ująć je na koncie 82? Otrzymane korekty są na niewielkie kwoty.*

Faktura korygująca wystawiona w 2019 r., dotycząca dostawy materiałów biurowych w 2018 r., powinna – co do zasady – korygować koszty lub wartość stanu magazynowego 2018 r. Z treści art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości wynika, że jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała in-

formacje 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.

W przypadku korekt nieistotnych, zapisów wprowadzających faktury korygujące można dokonywać bieżąco. Również bieżąco (tzn. w księgach roku obrotowego, w którym informacje jednostka otrzymała) rozlicza się wszelkie korekty (zarówno istotne, jak i nieistotne), jeżeli sprawozdanie finansowe, którego dotyczą, zostało już zatwierdzone (por. art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Z pytania wynika, iż kwota korekty zmniejszającej wartość materiałów nabytych w poprzednim roku obrotowym jest niewielka (nieistotna). Dlatego jej skutki mogą zostać ujęte w księgach bieżącego roku obrotowego (2019 r.) – nawet wtedy, gdy jednostka otrzymała fakturę jeszcze przed zatwierdzeniem sprawozdania za 2018 r.

Wprowadzenie otrzymanej faktury korygującej do ksiąg 2019 r. może odbyć się zapisem:

a) zmniejszenie wartości brutto:

- **Wn konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,

b) zmniejszenie VAT naliczonego podlegającego odliczeniu:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,

c) korekta wartości netto – zmniejszenie wartości materiałów w cenie zakupu:

- w części dotyczącej materiałów pozostających na magazynie:
  - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
  - **Ma konto 31** „Materiały”,
- w części dotyczącej materiałów wydanych do zużycia (bądź odniesionych w koszty w momencie nabycia):
  - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
  - **Ma konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” lub konto zespołu 5.

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

## Przykład

### I. Założenia:

1. *Sprawozdanie finansowe za 2018 r. jednostka sporządziła w styczniu 2019 r. W lutym 2019 r., przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za 2018 r., jednostka otrzymała korektę faktury dotyczącej zakupu materiałów biurowych. Zakupu materiałów dokonano w grudniu 2018 r. Bezpośrednio po zakupie materiały wydano do zużycia, a ich wartość odniesiono w ciężar kosztów zużycia materiałów.*

2. *Z faktury korygującej wynikały następujące dane:*

a) *zmniejszenie kwoty netto: 300 zł,*

- b) zmniejszenie VAT naliczonego: 69 zł,  
 c) zmniejszenie kwoty brutto: 369 zł.  
 3. W ocenie jednostki korekta nie ma istotnego wpływu na sporządzone sprawozdanie finansowe, w związku z czym skutki tej korekty ujęto w księgach 2019 r.  
 4. Ewidencję kosztów jednostka prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.

## II. Dekretacja:

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

## III. Księgowania:

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

## IV. WYBRANE PRZYKŁADY ROZLICZANIA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW NA PRZEŁOMIE LAT

### 1. Koszty wynagrodzeń pracowników

*Do kosztów którego miesiąca zaliczyć wynagrodzenia za grudzień 2018 r., których wypłata nastąpi w styczniu 2019 r.?*

#### 1.1. Moment ujęcia w księgach rachunkowych kosztów wynagrodzeń i składek ZUS

Dla celów bilansowych wynagrodzenia pracowników oraz należne od nich składki ZUS (tj. składki na ubezpieczenia społeczne w części finansowanej przez pracodawcę, na FP, FGŚP i FEP) zawsze są zaliczane do kosztów miesiąca, którego dotyczą, zgodnie z zasadą memoriału, zawartą w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Nie ma tu znaczenia moment wypłaty tych wynagrodzeń (czy postawienia ich do dyspozycji pracownika) ani data przekazania składek do ZUS. Jeżeli zatem wynagrodzenie dotyczy np. grudnia 2018 r., to – mimo braku wypłaty – należy je ująć w księgach tego właśnie miesiąca. Ta sama reguła dotyczy składek ZUS.



## Przykład

### I. Założenia:

1. W spółce z o.o. wynagrodzenia są płatne 10. następnego miesiąca. Wynagrodzenia za grudzień 2018 r. wypłacono 10 stycznia 2019 r.
2. Poszczególne pozycje listy płac sporządzonej za grudzień 2018 r. kształtowały się następująco (dane przykładowe):
  - a) płaca podstawowa ogółem: 30.000,00 zł,
  - b) razem składki na ubezpieczenia społeczne: 4.113,00 zł,
  - c) składka na ubezpieczenie zdrowotne – wyliczona (9%): 2.329,85 zł,
  - d) pobrana zaliczka na podatek dochodowy: 2.320,00 zł,
  - e) kwota do wypłaty: 21.237,15 zł.
3. Składki ZUS na ubezpieczenia społeczne obciążające pracodawcę: 6.183,00 zł.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.</b>			
1. LP – wynagrodzenia za grudzień 2018 r.:			
a) naliczona kwota wynagrodzeń	30.000,00 zł	40-4	23-0
b) składki na ubezpieczenia społeczne	4.113,00 zł	23-0	22-3
c) składka zdrowotna	2.329,85 zł	23-0	22-3
d) zaliczka na podatek dochodowy	2.320,00 zł	23-0	22-3
2. PK – składki ZUS obciążające pracodawcę	6.183,00 zł	40-5	22-3
3. PK – odniesienie kosztów wynagrodzeń na konta zespołu 5: 30.000 zł + 6.183 zł =	36.183,00 zł	konta zespołu 5	49
<b>B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.</b>			
1. WB – wypłata wynagrodzeń (przelew na osobiste konta pracowników)	21.237,15 zł	23-0	13-0

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.

<p>Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1b) 4.113,00</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">30.000,00</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1a)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(1c) 2.329,85</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(1d) 2.320,00</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;">21.237,15</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td>(S.k.)</td> </tr> </table>	(1b) 4.113,00	30.000,00	(1a)		(1c) 2.329,85				(1d) 2.320,00					21.237,15		(S.k.)	<p>Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">4.113,00</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1b)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;">2.329,85</td> <td style="border-right: 1px solid black;">(1c)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;">6.183,00</td> <td style="border-right: 1px solid black;">(2)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;">12.625,85</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td>(S.k.)</td> </tr> </table>		4.113,00	(1b)			2.329,85	(1c)			6.183,00	(2)			12.625,85		(S.k.)	<p>Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z urzędem skarbowym)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">2.320,00</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1d)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;">2.320,00</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td>(S.k.)</td> </tr> </table>		2.320,00	(1d)							2.320,00		(S.k.)
(1b) 4.113,00	30.000,00	(1a)																																												
(1c) 2.329,85																																														
(1d) 2.320,00																																														
	21.237,15		(S.k.)																																											
	4.113,00	(1b)																																												
	2.329,85	(1c)																																												
	6.183,00	(2)																																												
	12.625,85		(S.k.)																																											
	2.320,00	(1d)																																												
	2.320,00		(S.k.)																																											
<p>Konto 40-4 „Wynagrodzenia”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(1a) 30.000,00</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	(1a) 30.000,00				<p>Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(2) 6.183,00</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	(2) 6.183,00				<p>Konto 49 „Rozliczenie kosztów”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">36.183,00</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(3)</td> <td></td> </tr> </table>		36.183,00	(3)																																	
(1a) 30.000,00																																														
(2) 6.183,00																																														
	36.183,00	(3)																																												
<p>Konta zespołu 5</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">(3) 36.183,00</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	(3) 36.183,00																																													
(3) 36.183,00																																														

## B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.

Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”			Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		
(1)	21.237,15	21.237,15 (S.p.)	(S.p.)50.000,00	21.237,15	(1)

### 1.2. Podatkowe rozliczenie kosztów wynagrodzeń

Dla celów podatku dochodowego ujęcie w kosztach uzyskania przychodów wynagrodzeń pracowników uzależnione jest od tego, kiedy zostaną one wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika.

Należności ze stosunku pracy oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez przedsiębiorcę pracownikom, podlegają zaliczeniu do kosztów miesiąca, za który są należne, jedynie wówczas, gdy zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony (por. art. 15 ust. 4g updog oraz art. 22 ust. 6ba updog). Dotyczy to również składek na ubezpieczenia społeczne naliczanych od tych wynagrodzeń, w części finansowanej przez pracownika, gdyż stanowią one element wynagrodzenia za pracę.

Natomiast w sytuacji, gdy pracodawca spóźni się z wypłatą wynagrodzeń, zalicza je do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 57 updog oraz art. 23 ust. 1 pkt 55 updog – czyli dopiero w momencie faktycznej ich wypłaty.

Przykładowo wynagrodzenia pracowników należne za grudzień 2018 r., które powinny zostać wypłacone zgodnie z regulaminem 10 stycznia 2019 r., będą kosztem podatkowym:

- 1) w grudniu 2018 r. – jeżeli ich wypłata (postawienie do dyspozycji pracownika) nastąpi z zachowaniem terminów wynikających w tym przypadku z regulaminu wynagradzania,
- 2) w dacie ich faktycznej wypłaty (postawienia do dyspozycji pracownika) – jeżeli nie zostanie dochowany ww. termin.

Również składki ZUS z tytułu ww. wynagrodzeń (tzn. wynagrodzeń za grudzień, które powinny zostać wypłacone zgodnie z regulaminem 10 stycznia), tj. składki na ubezpieczenia społeczne w części finansowanej przez pracodawcę (płatnika składek), składki na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych będą stanowiły koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który ww. wynagrodzenia są należne, czyli w naszym przypadku w grudniu 2018 r., pod warunkiem jednak, że:

- 1) wynagrodzenia zostaną wypłacone z dochowaniem terminów wynikających z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony (tutaj: regulaminu wynagradzania) oraz
- 2) składki zostaną opłacone nie później niż do 15 stycznia 2019 r.

W przypadku uchybienia tym terminom, składki te stanowią koszty uzyskania przychodów z chwilą ich zapłaty. Tak wynika z art. 15 ust. 4h, art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d updog oraz art. 22 ust. 6bb, art. 23 ust. 1 pkt 55a i ust. 3d updog.

### 1.3. Ujęcie rozrachunków dotyczących wynagrodzeń w bilansie

***Nasza firma wypłaca wynagrodzenia za dany miesiąc 10. dnia następnego miesiąca. W jakiej pozycji bilansu sporządzonego na 31 grudnia 2018 r. według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości wykazać niewypłacone wynagrodzenia za grudzień 2018 r., podatek dochodowy i składki ZUS należne od tych wynagrodzeń, które zostaną wypłacone pracownikom w 2019 r.?***

Niewypłacone na dzień bilansowy wynagrodzenia za grudzień 2018 r. (saldo konta 23-0) wykazuje się w pasywach bilansu sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o ra-

chunkowości w pozycji B.III.3 lit. h) „Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek z tytułu wynagrodzeń”.

Z kolei zaliczki na podatek dochodowy oraz składki na ubezpieczenia społeczne, składki na FP, FGŚP oraz FEP od tych wynagrodzeń (saldo kont 22) staną się zobowiązaniem wobec ZUS i urzędu skarbowego w miesiącu wypłaty tych wynagrodzeń lub postawienia ich do dyspozycji pracowników, czyli dopiero w 2019 r. W związku z tym należy je wykazać w pasywach bilansu w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy”. Istnieje także możliwość zaprezentowania ww. rozrachunków publicznoprawnych w pozycji B.III.3 lit. g) „Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych”, mimo że nie są to jeszcze formalnie na dzień bilansowy zobowiązania – pod warunkiem, że nie zniekształci to obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego.

## 2. Faktura za prenumeratę czasopisma

### 2.1. Opłacona z góry faktura za prenumeratę

***W listopadzie 2018 r. opłaciliśmy roczną prenumeratę fachowego czasopisma za cały 2019 r. Prowadzimy ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5 oraz sporządzamy porównawczy rachunek zysków i strat. Czy koszty tej prenumeraty opłacone w 2018 r. na podstawie otrzymanej faktury możemy ująć w księgach rachunkowych 2018 r., czy dopiero w 2019 r.?***

Koszty prenumeraty zalicza się w księgach rachunkowych do okresu sprawozdawczego, którego dotyczą, bez względu na termin ich zapłaty. Jeśli prenumerata dotyczy 2019 r., to obciąży koszty tego właśnie roku, mimo iż jednostka dokonała płatności z góry w listopadzie 2018 r.

Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zalicza się koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione. W wyniku stosowania zasady współmierności jednostki zaliczają do aktywów, jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, opłacone z góry wydatki dotyczące przyszłych okresów, w tym m.in. koszty prenumeraty czasopism. Obowiązek rozliczania w czasie kosztów, które dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych wynika również z art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W związku z powyższym wystawioną i otrzymaną w listopadzie 2018 r. fakturę za prenumeratę jednostka ujmie w księgach rachunkowych 2018 r., przy czym kwotę netto prenumeraty na 2019 r. podlegającą rozliczeniu w czasie zaksięguje na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Jednostka rozliczająca koszty podstawowej działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5, otrzymaną w 2018 r. fakturę zakupu prenumeraty czasopisma na 2019 r. może ująć w księgach rachunkowych 2018 r. w sposób zaprezentowany na przykładzie liczbowym.

### Przykład

#### I. Założenia:

1. W listopadzie 2018 r. spółka opłaciła prenumeratę drukowanego czasopisma na okres od stycznia do grudnia 2019 r. i otrzymała fakturę na kwotę netto: 1.150 zł plus VAT (8%): 92 zł.



tów uproszczenie polega na tym, że wydatek dotyczący dwóch lat obrotowych odnosi się jednorazowo w koszty bieżącego roku, a w części dotyczącej roku następnego, jednorazowo w styczniu kolejnego roku.

W przedstawionej w pytaniu sytuacji, koszt opłaconej z góry prenumeraty dotyczy w całości roku 2019. W związku z tym, jeśli w ocenie jednostki jest to kwota nieistotna, to można ją ująć jednorazowo w ciężar kosztów stycznia 2019 r. Nie można zarachować kosztu prenumeraty za 2019 r. do ksiąg rachunkowych grudnia 2018 r., gdyż prenumerata nie dotyczy tego okresu. Zgodnie zaś z zasadą memoriału, koszty zalicza się do okresów, których dotyczą, bez względu na termin zapłaty. Nie ma więc również znaczenia fakt, że prenumeratę opłacono w grudniu z góry za cały kolejny rok.

Należy również pamiętać, iż według art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości, stosując przepisy tej ustawy, jednostka kieruje się zasadą istotności. Przypominamy, że informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Spółka opłaciła w grudniu 2018 r. prenumeratę fachowego czasopisma na 2019 r. i otrzymała fakturę na kwotę netto: 300 zł plus VAT (8%): 24 zł.
2. W ramach przyjętych przez jednostkę uproszczeń nieistotne koszty prenumeraty odnosi się jednorazowo w koszty roku obrotowego, którego dotyczą. Spółka prowadzi ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej tylko na kontach zespołu 4.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.</b>			
1. WB – zapłata za prenumeratę czasopisma na 2019 r.	324 zł	21	13-0
2. FZ – faktura zakupu prenumeraty czasopisma:			
a) wartość brutto zobowiązania	324 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	24 zł	22-1	30
c) wartość netto prenumeraty	300 zł	40-1	30
d) zarachowanie kosztów prenumeraty do rozliczenia w czasie	300 zł	64-0	49
<b>B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.</b>			
1. PK – koszt prenumeraty za 2019 r.	300 zł	49	64-0

**!** **Uwaga:** W odniesieniu do drukowanych czasopism jednostka ma prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktury otrzymanej w grudniu 2018 r. w deklaracji VAT-7 za grudzień 2018 r. lub w rozliczeniu za styczeń lub luty 2019 r. (por. art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b oraz art. 86 ust. 10b pkt 1 i ust. 11 ustawy o VAT).

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 30 „Rozliczenie zakupu”					
(S.p.)	11.000	324	(1)	(1)	324	324	(2a)	(2a)	324	24	(2b)	300	(2c)
Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”				Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”				Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”					
(2b)	24			(2c)	300			(2d)	300			(S.k.)	300
Konto 49 „Rozliczenie kosztów”													
		300	(2d)										

#### B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.

Konto 49 „Rozliczenie kosztów”				Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”			
(1)	300			(S.p.)	300	300	(1)

### 3. Refaktura dotycząca zużycia mediów

*Prowadzimy działalność gospodarczą w formie spółki z o.o. Część nieruchomości będących naszą własnością wynajmujemy, przy czym najem nie jest naszą podstawową działalnością. W styczniu 2019 r. wystawiliśmy najemcy refakturę za media, tj. za energię elektryczną, wodę, gaz. Faktury za ww. media otrzymaliśmy w grudniu 2018 r. i tak też je zaksięgowaliśmy. Do ksiąg rachunkowych którego roku powinniśmy zaliczyć przychód z refaktury wystawionej w styczniu 2019 r.?*

Refakturowanie dotyczy najczęściej mediów w związku ze świadczeniem między innymi usług najmu. W przypadku najmu, refakturowanie polega na tym, że wynajmujący ponoszący wydatki za media, tj. opłaty za dostawę energii elektrycznej, wody, gazu i inne, obciąża nimi najemcę jako ostatecznego nabywcę, nie doliczając żadnej marży. Refakturowana kwota odpowiada kwocie jaka wynika z faktury otrzymanej od dostawcy mediów.

Dla celów podatkowych w odniesieniu do refakturowania stosuje się ogólne zasady dotyczące momentu powstania przychodu. Przychód z tytułu refakturowania usług powstaje w dacie wystawienia refaktury, o ile wcześniej nie otrzymano należności (por. art. 12 ust. 3a updop oraz art. 14 ust. 1c updof). Jeżeli jednak strony umowy najmu ustalą, że refakturowane media będą rozliczane w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej refakturze, nie rzadziej niż raz w roku (por. art. 12 ust. 3c updop oraz art. 14 ust. 1e updof).

W księgach rachunkowych przychody i koszty związane z refakturowaniem wskazane jest ujmować w tym samym okresie sprawozdawczym, aby na operacjach tych nie powstał wynik. Jeśli więc wartość wydatków na media obciążała koszty grudnia jednostki, to przychód z tytułu refaktury również powinien być wykazany dla celów bilansowych w tym miesiącu.

Przychody i koszty związane z refakturowaniem traktuje się jako pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki i ujmuje na kontach pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości.

## Przykład

### I. Założenia:

1. W grudniu 2018 r. jednostka otrzymała fakturę za dostawę energii elektrycznej w kwocie netto: 2.900 zł plus VAT: 667 zł. Faktura ta dotyczy:
  - a) potrzeb własnych jednostki w kwocie: 1.100 zł,
  - b) części refakturowanej na odbiorcę w kwocie: 1.800 zł.
2. W styczniu 2019 r. jednostka wystawiła refakturę na najemcę w kwocie netto: 1.800 zł plus VAT: 414 zł. Fakturę ujęła w księgach rachunkowych grudnia 2018 r.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>Zapisy w księgach grudnia 2018 r.</b>			
1. FZ – faktura zakupu energii elektrycznej:			
a) wartość brutto zobowiązania	3.567 zł	<b>30</b>	<b>21</b>
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	667 zł	<b>22-1</b>	<b>30</b>
c) energia elektryczna zużyta na własne potrzeby	1.100 zł	<b>40-1</b>	<b>30</b>
d) energia elektryczna podlegająca refakturowaniu na najemcę	1.800 zł	<b>76-1</b>	<b>30</b>
2. FS – refaktura dostawy energii elektrycznej:			
a) wartość brutto faktury – należność od najemcy	2.214 zł	<b>24</b>	
b) VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie	414 zł		<b>22-2</b>
c) wartość netto faktury – dostawa energii przypadająca na najemcę	1.800 zł		<b>76-0</b>

**! Uwaga:** Podatnik refakturowujący na najemcę koszty mediów ma prawo do odliczenia VAT z faktury „pierwotnej”, wystawionej przez faktycznego dostawcę mediów, na zasadach ogólnych. Z kolei obowiązek podatkowy z tytułu „odsprzedaży” mediów ich faktycznemu odbiorcy powstaje generalnie w dacie wystawienia refaktury. Należy więc pamiętać o konieczności rozliczenia VAT należnego w miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, czyli w miesiącu wystawienia faktury na rzecz najemcy (tutaj: w styczniu 2019 r.).

### III. Księgowania:

<p style="text-align: center;">Konto 30 „Rozliczenie zakupu”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1a) 3.567</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">667 (1b)</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">1.100 (1c)</td> <td style="width: 25%;">1.800 (1d)</td> </tr> </table>	(1a) 3.567	667 (1b)	1.100 (1c)	1.800 (1d)	<p style="text-align: center;">Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1b) 667</td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(1b) 667				<p style="text-align: center;">Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">3.567</td> <td style="width: 25%;">(1a)</td> </tr> </table>			3.567	(1a)
(1a) 3.567	667 (1b)	1.100 (1c)	1.800 (1d)											
(1b) 667														
		3.567	(1a)											
<p style="text-align: center;">Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1c) 1.100</td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(1c) 1.100				<p style="text-align: center;">Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1d) 1.800</td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(1d) 1.800				<p style="text-align: center;">Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(2a) 2.214</td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>			(2a) 2.214	
(1c) 1.100														
(1d) 1.800														
		(2a) 2.214												
<p style="text-align: center;">Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analizie: VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">414</td> <td style="width: 25%;">(2b)</td> </tr> </table>			414	(2b)	<p style="text-align: center;">Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%;"></td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">1.800</td> <td style="width: 25%;">(2c)</td> </tr> </table>			1.800	(2c)					
		414	(2b)											
		1.800	(2c)											

Jednostka, o której mowa w pytaniu, mogła wartość przychodu ze sprzedaży ująć w księgach grudnia 2018 r. na podstawie dowodu „PK – Polecenie księgowania”, zapisem:

- **Wn konto 65** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”,
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

W takim przypadku w bilansie sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, saldo konta 65 powinna wykazać po stronie aktywów w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”.

Następnie w styczniu 2019 r. należałoby zaksięgować refakturę w następujący sposób:

- a) łączna kwota należności:
  - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
- b) VAT należny:
  - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) przychód ujęty w księgach grudnia:
  - **Ma konto 65** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”.

#### 4. Materiały pozostałe na koniec roku obrotowego na zapasie w firmie zewnętrznej

*Jak ująć na przełomie roku materiały wydane firmie zewnętrznej celem wyprodukowania wyrobu gotowego, które nie zostały zużyte, a które odniesiono w koszty w momencie wydania? Do ewidencji kosztów stosujemy konta zespołu 4 i 5. Ewidencja wyrobów gotowych prowadzona jest według rzeczywistego kosztu wytworzenia.*

Operacje gospodarcze związane z wydaniem materiałów firmie zewnętrznej celem wyprodukowania wyrobu gotowego mogą być ewidencjonowane w księgach rachunkowych następującymi zapisami:

- 1) powierzenie firmie zewnętrznej materiału celem wyprodukowania wyrobu gotowego:
  - **Wn konto 31-9** „Materiały wydane jednostce świadczącej usługi produkcyjne”,
  - **Ma konto 31-1** „Materiały”,
- 2) odniesienie wartości materiału w koszty – po wykonaniu usługi i rozliczeniu się firmy z powierzonego jej materiału:
  - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
  - **Ma konto 31-9** „Materiały wydane jednostce świadczącej usługi produkcyjne”
 oraz równolegle:
  - **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
  - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Z pytania wynika, iż jednostka w momencie wydania materiałów firmie zewnętrznej odnosi ich wartość w koszty, dokonując zapisu:

- **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
- **Ma konto 31-1** „Materiały”

oraz równolegle:

- **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

W takiej sytuacji materiały nieużyte, pozostające na koniec roku obrotowego na zapasie w firmie zewnętrznej, wskazane jest ująć na koncie 31-9 „Materiały wydane jednostce świadczącej usługi produkcyjne”. Może się to odbyć zapisem: **Wn konto 31-9**, **Ma konto 40-1** oraz równolegle: **Wn konto 49**, **Ma konto 50**.



## 5. Ujęcie dotacji w księgach rachunkowych, w zależności od celu, na jaki została przyznana

*Jak ujmować w księgach rachunkowych dotacje służące pokryciu kosztów bieżącej działalności gospodarczej oraz przeznaczone na zakup środków trwałych na przełomie dwóch okresów (grudnia/stycznia)? Jak postąpić np. w sytuacji gdy kwota dotacji nie wpłynie na rachunek jednostki do dnia bilansowego, mimo iż dotacja została przyznana lub, gdy dotacja wpłynie na rachunek jeszcze przed poniesieniem kosztów?*

Generalnie, w myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. h) ustawy o rachunkowości, otrzymanie środków pieniężnych w formie dotacji czy dofinansowania należy zaliczać do pozostałych przychodów operacyjnych. Przepis ten określa dwa wyjątki od tej zasady:

- 1) otrzymanie środków pieniężnych będących dopłatami (subwencjami) do cen sprzedaży (ujmuje się jako przychód ze sprzedaży towarów i produktów),
- 2) otrzymanie środków pieniężnych na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych (odnosi się je na dzień wpływu na rozliczenia międzyokresowe przychodów).

Z powołanego przepisu wynika, że dotacje należy – co do zasady – rozpoznawać kasowo (mowa jest bowiem o środkach pieniężnych otrzymanych). W związku z tym, w księgach rachunkowych nie ujmuje się dotacji należnych (za wyjątkiem pewnej jej części, np. na przełomie roku, oraz za wyjątkiem dotacji do cen). Księgowanie dotacji na koncie pozostałych przychodów operacyjnych lub rozliczeń międzyokresowych przychodów nastąpi generalnie w momencie jej otrzymania, tj. wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy. W takiej sytuacji przyznanie dotacji, do czasu fizycznego wpływu środków na rachunek bankowy, może zostać ujęte w ewidencji pozabilansowej na koncie 29-0 „Należności warunkowe”.

Sposób, w jaki wpływ dotacji należy zaksięgować zależy jest od tego, czy dofinansowanie dotyczy pokrycia kosztów, czy też stanowi dofinansowanie zakupu lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych. W odniesieniu do kwot dofinansowania na pokrycie kosztów odniesionych w ciężar danego okresu, wpływ dotacji księguje się w korespondencji z kontem pozostałych przychodów operacyjnych.

Natomiast dotacja, która dotyczy wydatków zakwalifikowanych przez jednostkę do środków trwałych (w tym w budowie) lub do wartości niematerialnych i prawnych – podlega drugostronnemu odniesieniu na konto rozliczeń międzyokresowych przychodów. Jak bowiem stanowi art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych, zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów. Przepis ten stosuje się także do środków otrzymanych na nabycie wartości niematerialnych i prawnych.

### Ewidencja księgowa dotacji w momencie jej wpływu na rachunek bankowy

1. WB – wpływ dotacji na pokrycie kosztów bieżącej działalności operacyjnej:
  - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub 13-5 „Wyodrębniony rachunek bankowy”,
  - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.
2. WB – wpływ dotacji na nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych:
  - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub 13-5 „Wyodrębniony rachunek bankowy”,
  - **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Przy rozliczaniu dotacji w księgach rachunkowych, dodatkowo – szczególnie na przełomie roku – uwzględnieniu podlegają określone w art. 6 ustawy o rachunkowości zasady memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów oraz zasada ostrożności zdefiniowana w art. 7 ustawy o rachunkowości. Jak z niej wynika, poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności. W szczególności należy w tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, uwzględnić m.in.:

- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne,
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne.

Finansowe skutki takich zdarzeń należy uwzględnić także wtedy, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych.

Zatem jeśli dotacja na pokrycie kosztów bieżącej działalności, poniesionych np. w 2018 r., wpłynie do jednostki do dnia sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego za ten (2018) rok, albo istnieje duże prawdopodobieństwo jej uzyskania, a jej kwota jest znana, to – mając na względzie zasadę ostrożności, memoriału i współmierności przychodów i kosztów – można ją zaliczyć do pozostałych przychodów operacyjnych, okresu w którym poniesiono współfinansowane nią koszty. Kwota tej dotacji może zostać odniesiona na zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych w korespondencji z kontem 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”, zapisem: **Wn konto 65-1 lub 24, Ma konto 76-0**.

W sytuacji natomiast, gdy dotacja wpłynie do jednostki jeszcze przed poniesieniem kosztów i gdy otrzymane środki są przeznaczone do wykorzystania w późniejszych latach obrotowych, ich kwota może być przejściowo ewidencjonowana po stronie Ma konta 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. W momencie wykorzystania dotacji odpowiednia jej część będzie wówczas przeksięgowana z konta 84 na konto 76-0, zapisem: **Wn konto 84, Ma konto 76-0**. Będzie to zgodne z zasadą ostrożności, memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów. Decyzję w sprawie zasad rozliczania dotacji na pokrycie kosztów bieżącej działalności, tj. momentu zaliczania do przychodów, podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

Także w przypadku dotacji na zakup składników majątku trwałego wskazane jest stosowanie na przełomie roku zasady ostrożności, memoriału i współmierności. Jeżeli zatem jednostka otrzyma dotację na zakup bądź wytworzenie środka trwałego już po zakończeniu roku obrotowego, w którym nabyto lub wytworzono środek trwały i rozpoczęto jego amortyzację, ale jeszcze przed sporządzeniem i zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, to kwota dotacji, w części przypadającej na odpisy amortyzacyjne dokonane w ww. roku, może zostać wykazana po stronie przychodów tegoż roku na takich samych zasadach jakie przedstawiono powyżej, tj. zapisem: **Wn konto 65-1 lub 24, Ma konto 76-0**.

## 6. Nienotyfikowane przez bank odsetki od kredytu na dzień bilansowy

*Jak ujmuje się w księgach rachunkowych odsetki od kredytu obrotowego należone na dzień bilansowy?*

Otrzymane przez jednostkę kredyty bankowe – zarówno inwestycyjne, jak i przeznaczone na jej działalność bieżącą – ewidencjonuje się na koncie 13-4 „Kredyty bankowe” (nie dotyczy to kredytu w rachunku bieżącym, którego wykorzystanie księguje się wyłącznie na koncie 13-0 „Rachunek bieżący”).

---

Na dzień bilansowy konto 13-4 wykazuje saldo kredytowe, które oznacza kwotę wykorzystanych kredytów. W bilansie zobowiązania z tytułu kredytów prezentuje się w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe, w zależności od terminu, w jakim przypadają do spłaty. Jako zobowiązania długoterminowe wykazuje się tę część kredytu, która zgodnie z umową przypada do spłaty w roku i w latach dalszych niż rok następujący po dniu bilansowym. Z kolei do zobowiązań krótkoterminowych zalicza się tę część kredytu, która wymaga spłaty w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Zobowiązanie z tytułu kredytu wycenia się na dzień bilansowy, uwzględniając art. 28 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości, tj. w kwocie wymagającej zapłaty. Oznacza to, że w księgach rachunkowych należy wykazać pozostałą do spłaty część kapitałową kredytu wraz z odsetkami naliczonymi na dzień bilansowy, pomimo że nie są one jeszcze notyfikowane przez bank, gdyż termin ich płatności jeszcze nie nastąpił. Jak wynika bowiem z zasady memoriału, w księgach rachunkowych należy uwzględnić wszystkie koszty dotyczące danego roku obrotowego, również wtedy, gdy termin ich płatności jeszcze nie zapadł. Nienotyfikowane odsetki od kredytu obrotowego odnosi się w ciężar kosztów finansowych następującym zapisem:

- **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
- **Ma konto 65** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe” lub 13-4 „Kredyty bankowe”.

Ujęcie w księgach rachunkowych odsetek nienotyfikowanych przez bank (na koncie 65 lub 13-4) zależy od zasad przyjętych przez jednostkę w dokumentacji wymaganej art. 10 ustawy o rachunkowości.

Jeżeli jednostka księguje nienotyfikowane odsetki na koncie 13-4 „Kredyty bankowe”, to może je ująć na odrębnym koncie analitycznym prowadzonym do konta kredytów, aby nie utrudniać uzgodnienia kont z bankiem.

Należy pokreślić, iż niezależnie od sposobu ujęcia w księgach rachunkowych (Ma konto 13-4 lub 65), odsetki naliczone przez jednostkę na dzień bilansowy, których termin płatności przypada na rok następny, wykazuje się w pasywach bilansu łącznie z kredytem.

Kredyty wykazuje się w pasywach bilansu sporządzanego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w podziale na długoterminowe (wymagalne w okresie powyżej 12 miesięcy) i krótkoterminowe (wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego), następująco:

- 1) kredyty długoterminowe w pozycji B.II.3 lit. a) „Zobowiązania długoterminowe wobec pozostałych jednostek – kredyty i pożyczki”,
- 2) kredyty krótkoterminowe w pozycji B.III.3 lit. a) „Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek – kredyty i pożyczki”.

## Przykład

### I. Założenia:

1. *Jednostka zaciągnęła kredyt obrotowy. Na dzień bilansowy ujęła w księgach nienotyfikowane przez bank odsetki od tego kredytu w kwocie: 500 zł. Odsetki te, zgodnie z polityką rachunkowości, zaksięgowwała na koncie 13-4/1 „Odsetki nienotyfikowane przez bank”.*
2. *Z postanowień umowy wynika, iż 10 stycznia 2019 r. bank pobierze z konta jednostki ratę kredytu w kwocie: 2.500 zł oraz odsetki w kwocie: 650 zł.*

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach 2018 r.</b>			
1. PK – naliczenie na dzień bilansowy odsetek od kredytu obrotowego	500 zł	75-1/1	13-4/1
<b>B. Zapisy w księgach 2019 r.</b>			
1. WB z 10 stycznia 2019 r.:			
a) rata kredytu	2.500 zł	13-4/0	13-0
b) odsetki naliczone do 10 stycznia 2019 r.	650 zł	75-1/0	13-0
c) storno odsetek naliczonych na dzień bilansowy	(500 zł)	75-1/1	13-4/1

## III. Księgowania:

### A. Zapisy w księgach w 2018 r.

Konto 13-4/0 „Kredyt obrotowy”		Konto 13-4/1 „Odsetki nienotyfikowane przez bank”		Konto 75-1/1 „Koszty finansowe – odsetki nkup”	
	150.000 (S.p.)		500 (1)	(1)	500
	150.000 (S.k.)		500 (S.k.)		

### B. Zapisy w księgach w 2019 r.

Konto 13-4/0 „Kredyt obrotowy”		Konto 13-4/1 „Odsetki nienotyfikowane przez bank”		Konto 75-1/1 „Koszty finansowe – odsetki nkup”	
(1a)	2.500		500 (S.p.)	(1c)	(500)
	150.000 (S.p.)		(500) (1c)		
Konto 75-1/0 „Koszty finansowe – odsetki”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”			
(1b)	650	(S.p.)	50.000	2.500 (1a)	
			650 (1b)		

## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

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

**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

NAKŁAD 12 700



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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.