



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWŚCI DODATEK

20.04.2019 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

6

ZDARZENIA PO DACIE BILANSU – skutki w ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej

I. OGÓLNE ZASADY KWALIFIKOWANIA ZDARZEŃ PO DACIE BILANSU	str. 3
1. Rodzaje zdarzeń po dniu bilansowym	str. 3
2. Kwalifikacja skutków zdarzeń po dniu bilansowym do odpowiedniego roku obrotowego	str. 4
3. Ewidencja skutków zdarzeń po dniu bilansowym, zmieniających wiedzę jednostki o stanie istniejącym na ten dzień	str. 5
II. ZDARZENIA UJAWNIA NE PRZED ZATWIERDZENIEM SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO.....	str. 8
1. Rabaty potransakcyjne otrzymane za zakupy dokonane w poprzednim roku	str. 8
1.1. Moment zmniejszenia kosztów podatkowych w związku z otrzymanym rabatem.....	str. 8
1.2. Zasady korekty kosztów bilansowych w związku z otrzymanym rabatem..	str. 9
2. Korekta sprzedaży dokonanej w grudniu, w związku ze zwrotem towarów otrzymanym w styczniu	str. 12
3. Ustalenie na dzień bilansowy wysokości rezerwy na skutki postępowania sądowego	str. 14
3.1. Rozstrzygnięcie sprawy sądowej jako zdarzenie po dniu bilansowym...	str. 14
3.2. Zasady wyceny rezerw określone w prawie bilansowym	str. 14
3.3. Ewidencja księgowa rezerwy utworzonej w związku z toczącym się postępowaniem sądowym.....	str. 15
4. Rozwiązanie odpisu aktualizującego dotyczącego odzyskanej należności ..	str. 17

III. ZDARZENIA UJAWNIANE PO ZATWIERDZENIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO.....str. 20

1. Sprzedaż wyrobów pochodzących ze zwrotów	str. 20
1.1. Zasady wyceny wyrobów gotowych według stałych cen ewidencyjnych.....	str. 20
1.2. Korekta przychodów ze sprzedaży, dotyczących roku ubiegłego, w świetle przepisów bilansowych i podatkowych	str. 21
1.3. Ewidencja księgowa przyjęcia do magazynu zwróconych wyrobów i ich rozchód z tytułu sprzedaży.....	str. 22
2. Faktury kosztowe otrzymane po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego....	str. 24
3. Skutki zaniżenia odpisów amortyzacyjnych od ulepszonego środka trwałego w poprzednich latach obrotowych.....	str. 25
4. Zwrot do sprzedawcy środka trwałego częściowo zamortyzowanego	str. 26
4.1. Księgowe rozliczenie zwrotu środka trwałego.....	str. 26
4.2. Zwrot środka trwałego w podatku dochodowym	str. 28
5. Błędy w księgach rachunkowych wykryte po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego	str. 28
5.1. Rodzaje błędów i zasady ich poprawiania w księgach rachunkowych... str.	28
5.2. Wpływ na sprawozdanie finansowe korekty błędów popełnionych w poprzednich latach	str. 29
5.3. Przedstawienie na przykładach korekty najczęściej popełnianych błędów	str. 30
5.4. Zdarzenia, które nie stanowią korekty błędów	str. 32
6. Ujęcie w księgach zaległości w podatku od nieruchomości za lata ubiegłe wraz z odsetkami	str. 32
7. Nadpłata podatku dochodowego od osób prawnych za lata ubiegłe i jej zwrot w księgach spółki z o.o.	str. 33
7.1. Rozliczenie podatku dochodowego w księgach spółki z o.o., będącej komplementariuszem spółki komandytowej	str. 33
7.2. Błąd w księgach rachunkowych wykryty po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.....	str. 35



Applikacja mobilna **GOFIN NEWS**

Z dostępem do prenumerowanych tytułów Czasopism i Gazety wraz z codzienną porcją aktualności i porad dla Księgowych. Nie przeoczysz żadnej informacji !

Applikacja dedykowana Prenumeratorom wybranych tytułów Czasopism i/lub Gazety Podatkowej

Więcej informacji na news.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 2019 r. poz. 351), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. OGÓLNE ZASADY KWALIFIKOWANIA ZDARZEŃ PO DACIE BILANSU

1. Rodzaje zdarzeń po dniu bilansowym

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

Ogólne zasady ujmowania zdarzeń po dniu bilansowym i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym określa art. 54 ustawy o rachunkowości. Natomiast bardziej szczegółowe regulacje dotyczące tej kwestii zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym, ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7). Według tego standardu, do zdarzeń po dniu bilansowym zalicza się wszystkie dotyczące jednostki zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Ze względu na wpływ na sprawozdanie finansowe, zdarzenia te można podzielić na zdarzenia:

- dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy,
- wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym.

Przykłady zdarzeń po dniu bilansowym przedstawiono w tabeli.

Zdarzenia po dniu bilansowym	
dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy, wymagające korekty	wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym, niewymagające korekt
– korekty przychodów ze sprzedaży wykazanych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, polegające zarówno na zmianach kwot faktur, jak i anulowaniu sprzedaży, – rozstrzygnięcie sprawy sądowej, które potwierdza lub zmienia wysokość wykazanej na dzień bilansowy rezerwy na zobowiązanie jednostki bądź powoduje powstanie zobowiązania, na które nie utworzono rezerwy, – uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy wartość składnika aktywów na skutek utraty wartości była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki, – ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych przez jednostkę w roku sprawozdawczym (przed dniem bilansowym) aktywów,	– spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę, – zadeklarowanie dywidend należnych posiadaczom instrumentów kapitałowych jednostki, – połączenie jednostki z inną jednostką, – znaczące zakupy aktywów przez jednostkę, – przeznaczenie do sprzedaży lub znacząca sprzedaż aktywów przez jednostkę, – zniszczenie przez pożar, powódź ważnego zakładu jednostki, – ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania restrukturyzacji jednostki, – znaczące zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut obcych mających związek z działalnością jednostki,

- przychody ze sprzedanych po dniu bilansowym aktywów, pomniejszone o koszty sprzedaży, są niższe od wartości, w jakiej aktywa te figurują na dzień bilansowy w księgach rachunkowych,
- wykrycie błędów, w tym wywołanych oszustwami.

- zaciągnięcie znaczących zobowiązań przez jednostkę,
- udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń,
- wniesienie sprawy do sądu lub otrzymanie pozwu przez jednostkę w sprawach wynikających ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.



Uwaga: Do zdarzeń następujących po dniu bilansowym nie zalicza się tych informacji, które jednostka otrzymała po dniu bilansowym, a dotyczących operacji jakie nastąpiły przed tym dniem, nawet jeżeli datą wystawienia dokumentu dostarczającego tej informacji, będzie rok obrotowy następujący po roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe. Sytuacja taka może wystąpić chociażby w przypadku dokonania sprzedaży na przełomie roku, gdy faktura potwierdzająca fakt dokonania tej sprzedaży w roku obrotowym, wystawiona zostanie już w nowym roku obrotowym. Wynika to z zastosowania zasad współmierności i wyższości treści nad formą, które przypisują dowód do zdarzenia gospodarczego, a ono nastąpiło w roku poprzednim.

2. Kwalifikacja skutków zdarzeń po dniu bilansowym do odpowiedniego roku obrotowego

Zasadą jest, że w księgach rachunkowych danego roku obrotowego należy ująć wszystkie zdarzenia, które tego roku dotyczą. Oznacza to, że do ksiąg 2018 r. trzeba wprowadzić wszystkie operacje gospodarcze odnoszące się do 2018 r., nawet jeśli informacje o nich oraz związane z nimi dokumenty wpłynęły do jednostki dopiero w 2019 r. Sposób, w jaki zdarzenia ujawnione po dniu bilansowym wprowadza się do ksiąg rachunkowych, zależy od istotności otrzymanych informacji oraz od faktu, czy jednostka sporządziła już sprawozdanie finansowe, a jeśli tak, to czy zostało ono zatwierdzone, czy jeszcze nie.

Warto przy tym zaznaczyć, iż ze wskazówek zawartych w KSR nr 7 wynika, iż dokonania korekt w księgach rachunkowych wymagają jedynie zdarzenia po dniu bilansowym, zakwalifikowane do zdarzeń dostarczających dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy. Ich ujęcie w księgach rachunkowych zależy jednak od momentu uzyskania informacji o ich wystąpieniu. Może to nastąpić w dwóch okresach:

- po dniu bilansowym, a przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego,
- po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem.

W pierwszym przypadku skutki zdarzeń, które zmieniają wiedzę jednostki o stanie istniejącym na dzień bilansowy uwzględnia się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, kończącego się tym dniem bilansowym (por. pkt 6.4 KSR nr 7). W drugim przypadku jednostka jest zobowiązana skutki zdarzeń, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy uwzględnić w księgach rachunkowych poprzedniego roku obrotowego oraz skorygować już sporządzone na ich podstawie roczne sprawozdanie finansowe za ten rok obrotowy. Korekty tej dokonuje się, jeżeli skutki tych zdarzeń mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe (por. pkt 6.5 KSR nr 7).

Jednostka może również informacje o zdarzeniach jakie nastąpiły po dniu bilansowym, zmieniających jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, otrzymać po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego. W takim przypadku skutki tych zdarzeń ujmuje się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku otrzymania tych informacji, zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale V KSR nr 7, tzn. jak przy błędach popełnionych w poprzednich latach obrotowych (por. pkt 6.7 KSR nr 7). Analogicznie postępuje się ze skut-

kami zdarzeń uznanych za nieistotne, w przypadku gdy informacje o nich uzyskano po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed dniem jego zatwierdzenia.

Jednocześnie – w świetle pkt 6.6 KSR nr 7 – jeżeli po dniu bilansowym, a przed dniem zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje na temat zdarzeń wpływających na jej stan lub sytuację po dniu bilansowym, a informacje te mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 2 jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdego typu zdarzeń, informacje o rodzaju tego zdarzenia oraz szacunkowej kwocie jego skutków finansowych. Jeśli jednak nie jest to możliwe, to zawiera w sprawozdaniu stwierdzenie, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

3. Ewidencja skutków zdarzeń po dniu bilansowym, zmieniających wiedzę jednostki o stanie istniejącym na ten dzień

Skutki zdarzeń ujawnionych po dniu bilansowym, uznanych za nieistotne (zarówno tych, o których informacje uzyskano po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, jak i po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem), wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto roku obrotowego, w którym otrzymano informację o tych zdarzeniach lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości.

Z kolei skutki zdarzeń ujawnionych po dniu bilansowym, uznanych za istotne, o których informacje uzyskano po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ujmuje się w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości.

Sposób ujęcia w księgach zdarzeń po dniu bilansowym w zależności od momentu uzyskania informacji o ich wystąpieniu – w jednostkach, w których dzień bilansowy przypadał na 31 grudnia 2018 r. – przedstawiono w tabeli.

Zdarzenia dotyczące 2018 r. ujawnione po dniu bilansowym		
przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za 2018 r.	po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2018 r.	
	przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego	po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego
Skutki zdarzeń, które zmieniają wiedzę jednostki o stanie istniejącym na dzień bilansowy, uwzględnia się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym za 2018 r.	Skutki zdarzeń mające istotny wpływ na sprawozdanie za 2018 r. należy wprowadzić do ksiąg 2018 r. i odpowiednio zmienić już sporządzone sprawozdanie finansowe za ten rok. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, ale mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.	Skutki zdarzeń mające istotny wpływ na sprawozdanie za 2018 r. należy ująć w księgach 2019 r. na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.
	Nieistotne skutki zdarzeń wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto 2019 r. Ujmuje się je w księgach 2019 r. według ogólnych zasad określonych w polityce rachunkowości danej jednostki.	



Uwaga: Kwestię ujmowania zdarzeń ujawnionych po dniu bilansowym i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym uregulowano analogicznie w art. 54 ustawy o rachunkowości oraz w KSR nr 7.

Przykład

Zdarzenie wymagające korekty, ujawnione przed sporządzeniem sprawozdania finansowego

I. Założenia:

1. Jednostka „X” w 2018 r. sprzedała spółce „ABC” wyroby gotowe za kwotę: 55.350 zł, w tym VAT: 10.350 zł. Termin zapłaty należności został określony na 31 stycznia 2019 r. Na dzień bilansowy (31.12.2018 r.) jednostka nie posiadała informacji o tym, by spółka „ABC” miała trudności finansowe.
2. Pod koniec stycznia 2019 r. jednostka „X” otrzymała informację, iż 20 grudnia 2018 r. spółka „ABC” została postawiona w stan upadłości. W związku z tym jednostka „X” na 31.12.2018 r. dokonała odpisu aktualizującego w wysokości 70% wartości należności od spółki „ABC”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – utworzenie odpisu aktualizującego wartość należności (zapis w księgach 2018 r.): $55.350 \text{ zł} \times 70\% =$	38.745 zł	76-1	28

III. Księgowania:

Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”		Konto 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”	
(1)	38.745	38.745	(1)



Uwaga: Wobec otrzymania informacji o postawieniu spółki „ABC” w stan upadłości przed dniem sporządzenia sprawozdania finansowego za 2018 r. – mimo że informacja ta dotarła do jednostki po dniu bilansowym, tj. w 2019 r. – jej skutki zostaną wykazane w sprawozdaniu finansowym za 2018 r., dotycząc bowiem pozycji aktywów posiadanej przez jednostkę na dzień bilansowy.

Przykład

Zdarzenie wymagające korekty, ujawnione po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem

I. Założenia:

1. Jednostka „Z” 15 lutego 2019 r. sporządziła sprawozdanie finansowe za 2018 r., w którym wykazała m.in. rezerwę na przewidywane skutki toczącego się postępowania sądowego w wysokości: 28.000 zł.

2. Przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za 2018 r. nastąpiło rozstrzygnięcie sprawy sądowej. Na podstawie wyroku sądu jednostka zobowiązana została do zapłaty spornej kwoty oraz kosztów postępowania sądowego w wysokości ogółem: 65.000 zł.
3. W oparciu o uzyskane informacje jednostka zaksięgowła dodatkową rezerwę w kwocie: $65.000 \text{ zł} - 28.000 \text{ zł} = 37.000 \text{ zł}$, dokonując odpowiednich zapisów w księgach 2018 r. Jednostka zmieniła ponadto sporządzone (ale jeszcze niezatwierdzone) sprawozdanie finansowe za 2018 r.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – dodatkowa rezerwa na skutki postępowania sądowego, na podstawie otrzymanego wyroku sądu (zapis w księgach 2018 r.)	37.000 zł	76-1	83

III. Księgowania:

Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”		Konto 83 „Rezerwy”	
(Ob.)	28.000		28.000 (S.p.)
(1)	37.000		37.000 (1)

Przykład

Zdarzenie wymagające korekty, ujawnione po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

I. Założenia:

1. W związku z zawartą ugodą sądową z usługodawcą w 2019 r. – już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2018 r. – jednostka otrzymała od kontrahenta fakturę korygującą dotyczącą 2018 r. (zmniejszającą kwotę do zapłaty oraz koszty działalności operacyjne wpływające na wynik finansowy jednostki za 2018 r.). Z faktury korygującej wynikały następujące dane:
 - a) zmniejszenie wartości brutto: 92.250 zł,
 - b) zmniejszenie VAT naliczonego: 17.250 zł,
 - c) zmniejszenie wartości netto: 75.000 zł.
2. Kwota wynikająca z otrzymanej faktury korygującej jest dla jednostki istotna.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura korygująca (zapis w księgach 2019 r.):			
a) zmniejszenie wartości brutto <i>in minus</i>	92.250 zł	21	30
b) zmniejszenie VAT naliczonego	17.250 zł	30	22-1
c) zmniejszenie wartości netto	75.000 zł	30	82

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		
(1a)	92.250	(1b)	17.250	92.250	(1a)		17.250	(1b)
		(1c)	75.000					
Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych)								
	75.000	(1c)						

II. ZDARZENIA UJAWNIANE PRZED ZATWIERDZENIEM SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

1. Rabaty potransakcyjne otrzymane za zakupy dokonane w poprzednim roku

Większość naszych dostawców udziela nam rabatów potransakcyjnych. Wartości tych rabatów są bardzo duże. Jak w księgach rachunkowych rozlicza się rabaty dotyczące zakupów towarów i materiałów dokonanych w poprzednim roku obrotowym?

1.1. Moment zmniejszenia kosztów podatkowych w związku z otrzymanym rabatem

Na podstawie art. 15 ust. 4i updog oraz art. 22 ust. 7c updog, jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty), podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, to – na podstawie art. 15 ust. 4j updog oraz art. 22 ust. 7d updog – 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 w związku z udzieleniem przez sprzedawcę rabatu z tytułu zakupów towarów lub materiałów, które zostały już sprzedane lub 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 podatnik poniósł koszt np. w październiku 2018 r. i będzie on korygowany np. w marcu 2019 r., to skutki tej korekty należy odnieść do kosztów lub przychodów podatkowych na bieżąco, o ile zachodzą przesłanki wynikające z powołanych przepisów o podatku dochodowym.

W przypadku gdy korekta kosztu spowodowana będzie błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką – korekty należy dokonać wstecz. Co ważne, jeśli faktura korygująca dotyczy towaru (materiału), który nie został jeszcze sprzedany (odniesiony w koszty z tytułu zużycia), to przepisy dotyczące korekty kosztów nie mają zastosowania.

1.2. Zasady korekty kosztów bilansowych w związku z otrzymanym rabatem

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

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

Zasadniczo, zgodnie z obowiązującą w prawie bilansowym zasadą memoriału, koszty powinny być przypisywane do okresu, którego dotyczą, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. art. 6 ustawy o rachunkowości). W związku z tym, rabat powinien być przypisywany do tego roku obrotowego, w którym zaliczono do kosztów wartość towarów lub materiałów objętych tym rabatem. Dotyczy to wszelkich korekt, jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego. Ujmuje się je w księgach rachunkowych według zasad ogólnych.

Ewidencja księgowa otrzymanego rabatu

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

W przypadku gdy korekta kosztów nastąpi już po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, uwzględnić należy art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Wynika z niego, że w sytuacji gdy po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić

biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.



Uwaga: Moment ujęcia rabatu otrzymanego po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, zależy od istotności wpływu otrzymanego rabatu na wynik finansowy jednostki.

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. Przy czym 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). Należy jednak zaznaczyć, iż w myśl art. 37 ust. 11 ustawy o rachunkowości, powyższe uproszczenie nie ma zastosowania do jednostek zainteresowania publicznego wymienionych w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 tej ustawy.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. w grudniu 2018 r. nabyła i sprzedała towar handlowy o wartości: 400.000 zł. W momencie sprzedaży tego towaru, zaliczyła jego wartość do kosztów bilansowych i podatkowych.
2. W styczniu 2019 r. kontrahent udzielił spółce rabatu w wysokości 5% wartości tego towaru, tj.: 20.000 zł i udokumentował to fakturą korygującą, która wpłynęła do jednostki 20 stycznia 2019 r. (dla uproszczenia pominięto kwestię VAT). Do końca 2018 r. jednostka uregulowała zobowiązanie. Zatem po otrzymaniu faktury korygującej powstanie należność od sprzedawcy towaru.
3. W chwili otrzymania faktury korygującej księgi za 2018 r. nie zostały jeszcze zamknięte. Zatem korekty kosztu sprzedanych towarów jednostka dokonała dla celów bilansowych w księgach 2018 r.
4. Rzeczywista wartość sprzedanych w 2018 r. towarów wyniosła: $400.000 \text{ zł} - 20.000 \text{ zł} = 380.000 \text{ zł}$. Ustalając dochód podatkowy za 2018 r. jednostka uwzględniła jednak koszt sprzedanych towarów w wysokości: 400.000 zł.
5. Spółkę z o.o. obowiązuje 19% stawka podatku dochodowego.

II. Ustalenie odroczonego podatku dochodowego:

Spółka ustaliła różnice przejściowe, porównując wartość bilansową składników aktywów i pasywów z ich wartością podatkową, tj. tę, która wpłynie w przyszłości na dochód podatkowy, w sposób następujący:

- 1) wartość bilansowa należności: 20.000 zł,
- 2) wartość podatkowa należności: 0 zł,
- 3) $WB_A > WP_A$ dodatnia różnica przejściowa: 20.000 zł,
- 4) rezerwa na podatek odroczony: $20.000 \text{ zł} \times 19\% = 3.800 \text{ zł}$.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura korygująca z tytułu udzielonego rabatu (dla uproszczenia bez VAT):			
a) zmniejszenie kwoty zobowiązania	20.000 zł	21	30
b) korekta kosztu sprzedanych towarów o kwotę przyznanego rabatu	20.000 zł	30	73-1
2. PK – rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	3.800 zł	87	83-0

IV. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	
(1a)	20.000	(1b)	20.000	20.000	(1a)		20.000 (1b)
Konto 83-0 „Rezerwa na odroczonego podatek dochodowy”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”					
	3.800 (2)	(2)	3.800				

W sytuacji gdy sprawozdanie finansowe za rok, w którym pierwotnie dokonano nabycia towaru lub materiału, zostało już zatwierdzone, fakturę korygującą dokumentującą otrzymany rabat należy ująć w księgach bieżącego roku obrotowego. Jak bowiem wynika z art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości, jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach mających wpływ na sporządzone sprawozdanie finansowe już po zatwierdzeniu tego sprawozdania, to powinna ująć ich skutki w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała. Przy czym sposób ujęcia faktury korygującej (przyznanego rabatu) w księgach rachunkowych zależeć będzie od istotności wynikającej z niej kwoty. W myśl art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, korekty istotne dotyczące lat ubiegłych odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych”. W praktyce polega to na księgowaniu kwoty korekty, jako zysku (straty) z lat ubiegłych, na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”. Korekty o wartości nieistotnej podlegają księgowaniu na zasadach ogólnych. Ich skutki wpłyną wówczas odpowiednio na zysk lub stratę netto tego właśnie roku.

Ewidencja księgowa otrzymanego rabatu dotyczącego towarów i materiałów sprzedanych w ubiegłym roku

- 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” – w zależności od tego, jakie zasady korekty kosztów nieistotnych, dotyczących lat ubiegłych, przyjęto w polityce rachunkowości jednostki.
- Korekta kosztu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki istotna:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”,
 - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych).

2. Korekta sprzedaży dokonanej w grudniu, w związku ze zwrotem towarów otrzymanym w styczniu

W styczniu 2019 r. wystawiliśmy fakturę korygującą sprzedaż (in minus) dokonaną i zafakturowaną w grudniu 2018 r. Fakturę korygującą ujęliśmy w księgach 2018 r. Jakimi zapisami należy skorygować koszt sprzedanych towarów, jeśli ich faktyczny zwrot i przyjęcie do magazynu miało miejsce w styczniu 2019 r.? Na 31 grudnia 2018 r. stan rzeczywisty i księgowy zapasów są ze sobą zgodne.

Korekty przychodów ze sprzedaży uzyskanych w 2018 r. należy dokonać w księgach 2018 r., a nie w dacie wystawienia faktury korygującej. Dotyczy to przede wszystkim wszelkich korekt przychodów za 2018 r., jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za 2018 r., tj. do 31 marca 2019 r. Również korekty kosztów sprzedanych towarów dokonuje się w księgach 2018 r., mimo iż faktyczny ich zwrot nastąpił w 2019 r. Przy czym, jeżeli korekta dotyczy stanu ustalonego na dzień bilansowy, zwracany towar powinien zostać ujęty jako składnik majątku poza jednostką.

Przepisy prawa bilansowego nie określają jednoznacznie w jakim okresie należy wykazać korekty dokumentujące zwiększenie lub zmniejszenie przychodów, 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.

Natomiast w przypadku, gdy korekta przychodów 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. Jedynie informacje (w tym wywołujące korekty) dotyczące lat objętych sprawozdaniem finansowym otrzymane po jego zatwierdzeniu podlegają bieżącemu ujęciu w księgach rachunkowych. Przy czym w przypadku korekt istotnych, kwotę korekty odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

Jak wynika z pytania sprawozdanie finansowe jednostki za 2018 r. nie zostało jeszcze sporządzone. W związku ze zwrotem w styczniu 2019 r. towaru sprzedanego w 2018 r. wystawiono fakturę korygującą i skorygowano wielkość przychodu osiągniętego w 2018 r. Problem jednostki dotyczy również korekty kosztu sprzedanego towaru, gdy jego faktyczny zwrot i przyjęcie do magazynu miały miejsce w styczniu 2019 r. W takim przypadku korekty kosztów także dokonuje się w księgach 2018 r. Przy czym, jeżeli korekta dotyczy stanu ustalonego na dzień bilansowy, zwrócony w 2019 r. towar powinien zostać ujęty jako składnik majątku znajdujący się poza jednostką. W księgach 2019 r. zostanie ujęty wyłącznie sam fakt przyjęcia zwróconych towarów do magazynu.

Ewidencja księgowa korekty sprzedaży z tytułu zwrotu towarów

A. Zapisy w księgach rachunkowych 2018 r.

1. FK – faktura korygująca sprzedaż towarów *in minus*:
 - a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 73-0** „Sprzedaż towarów”,
 - b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.
2. PK – zmniejszenie kosztów oraz zwiększenie stanu zapasów; w przypadku gdy korekta dotyczy stanu ustalonego na dzień bilansowy, zwracany towar powinien zostać ujęty jako składnik majątku znajdujący się poza jednostką:
 - **Wn konto 33-1** „Towary poza jednostką”,
 - **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.

B. Zapisy w księgach rachunkowych 2019 r.

1. PZ – przyjęcie w bieżącym roku zwróconych towarów do magazynu:
 - **Wn konto 33-0** „Towary w magazynie”,
 - **Ma konto 33-1** „Towary poza jednostką”.

Przykład

I. Założenia:

Jednostka w styczniu 2019 r. otrzymała zwrot towarów sprzedanych w grudniu 2018 r. za kwotę brutto: 12.300 zł, w tym VAT: 2.300 zł. Wartość zwróconych towarów wynosiła: 7.000 zł. Ponieważ sprawozdanie finansowe za 2018 r. nie zostało jeszcze sporządzone, jednostka dokonała korekty przychodu i kosztu w księgach rachunkowych 2018 r.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2018 r.			
1. Faktura korygująca – korekta sprzedaży <i>in minus</i> :			
a) przychód ze sprzedaży	10.000 zł	73-0	
b) VAT należny do pomniejszenia w kolejnych miesiącach	2.300 zł	22-2	
c) zmniejszenie należności od nabywcy	12.300 zł		20
2. PK – korekta kosztów w związku z otrzymaniem zwrotu towarów	7.000 zł	33-1	73-1
B. Zapisy w księgach 2019 r.			
1. PZ – przyjęcie towarów do magazynu	7.000 zł	33-0	33-1

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2018 r.

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	
(1a)	10.000	(1b)	2.300		12.300 (1c)

Konto 33-1 „Towary poza jednostką”		Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	
(2)	7.000	7.000	(2)

B. Zapisy w księgach 2019 r.

Konto 33-1 „Towary poza jednostką”			Konto 33-0 „Towary w magazynie”	
(S.p.)	7.000	7.000 (1)	(1)	7.000

3. Ustalenie na dzień bilansowy wysokości rezerwy na skutki postępowania sądowego

W marcu bieżącego roku otrzymaliśmy wyrok sądowy zasądający na naszą niekorzyść należność główną wraz z odsetkami, koszty procesu, koszty zastępstwa procesowego. Zamierzamy się odwoływać. Zdarzenie dotyczy kwestionowanej przez nas faktury za wykonaną dla nas usługę w 2018 r. Czy powinniśmy utworzyć rezerwę na to zobowiązanie w księgach rachunkowych 2018 r.? Jeśli tak, to w jakiej wysokości? Sprawozdanie finansowe za 2018 r. nie jest jeszcze zatwierdzone, a kwota jest dla nas znacząca.

3.1. Rozstrzygnięcie sprawy sądowej jako zdarzenie po dniu bilansowym

Na roczne sprawozdanie finansowe mogą mieć wpływ zdarzenia po dniu bilansowym. Chodzi tu o wszystkie dotyczące jednostki zdarzenia, jakie nastąpiły po tym dniu, o których jednostka dowiedziała się przed zatwierdzeniem rocznego sprawozdania finansowego. Do tego bowiem czasu ma ona możliwość dokonania ewentualnych korekt w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniu finansowym.

Szczegółowe rozwiązania w zakresie postępowania jednostki w odniesieniu do zdarzeń po dniu bilansowym zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7). W świetle tego standardu, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, a skutki tych zdarzeń istotnie wpływają na obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki za rok obrotowy, to skutki te uwzględnić w księgach rachunkowych i koryguje już sporządzone roczne sprawozdanie finansowe za ten rok (por. pkt 6.5 KSR nr 7). Za przykładowe zdarzenie po dniu bilansowym, a przed datą zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego standard podaje rozstrzygnięcie sprawy sądowej, które potwierdza lub zmienia wysokość wykazanej na dzień bilansowy rezerwy na zobowiązanie jednostki, bądź powoduje powstanie zobowiązania, na które nie utworzono rezerwy (por. pkt 6.2 lit. b KSR nr 7).

Jeżeli jednostka nie zatwierdziła jeszcze sporządzonego sprawozdania finansowego za 2018 r., a otrzymany wyrok sądowy ma istotny wpływ na to sprawozdanie, to powinna rezerwę na skutki toczącego się postępowania sądowego ująć w księgach rachunkowych 2018 r.

3.2. Zasady wyceny rezerw określone w prawie bilansowym

Z treści art. 35d ust. 1 ustawy o rachunkowości wynika, iż rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować, a w szczególności na straty z transakcji gospodarczych

w toku, w tym z tytułu gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego. Więcej informacji na temat zasad ujmowania rezerw w księgach rachunkowych, ich wyceny oraz kryteriów prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym można znaleźć w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR nr 6). Według punktu 3.10 KSR nr 6, rezerwy związane ze skutkami toczącego się postępowania sądowego tworzy się wówczas, gdy przeciwko jednostce wniesiono pozew, a prawdopodobieństwo wyroku niekorzystnego dla jednostki jest większe niż prawdopodobieństwo wyroku korzystnego. Podstawą oceny tego prawdopodobieństwa może być przebieg postępowania sądowego lub opinie prawników. Ustalając kwotę rezerwy należy wziąć pod uwagę nie tylko kwotę roszczenia określoną w pozwie, ale również koszty postępowania sądowego.

Decyzję o utworzeniu rezerwy podejmuje kierownik jednostki na podstawie oceny stopnia prawdopodobieństwa, iż konieczne będzie wykonanie przez jednostkę ciężącego na niej obowiązku powstałego w wyniku przeszłych zdarzeń.

Wyceny rezerwy dokonuje się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości (por. art. 28 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości). Jednostka, ustalając kwotę rezerwy uwzględnia kwotę główną zobowiązania (jeśli zobowiązanie to nie zostało ujęte wcześniej w księgach rachunkowych), a także odsetki, opłaty sądowe, koszty zastępstwa procesowego i inne prawdopodobne oraz możliwe do oszacowania zobowiązania mogące być następstwem toczącego się postępowania sądowego.

3.3. Ewidencja księgowa rezerwy utworzonej w związku z toczącym się postępowaniem sądowym

W świetle art. 35d ust. 2 ustawy o rachunkowości, rezerwy zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych, zależnie od okoliczności, z którymi przyszłe zobowiązania się wiążą.

W przedstawionym poniżej przykładzie utworzono rezerwę w związku z toczącym się postępowaniem sądowym wobec zakwestionowania przez jednostkę (nabywcę) jakości wykonania usługi i braku zapłaty faktury otrzymanej od dostawcy. Rezerwę utworzono wyłącznie w wysokości kosztów sądowych, zastępstwa procesowego i naliczonych odsetek. Kwotę roszczenia będącą podstawą sporu sądowego jednostka ujęła w swoich księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej od usługodawcy faktury, która na dzień bilansowy widnieje wciąż jako zobowiązanie.

Przykład

Rezerwa na skutki postępowania sądowego utworzona na koszty sądowe, koszty zastępstwa procesowego i odsetki

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. posiada w swoich księgach rachunkowych na 31 grudnia 2018 r. nieuregulowane zobowiązanie wobec dostawcy za wykonanie usługi na kwotę: 47.500 zł.
2. Jednostka zakwestionowała jakość wykonanej usługi i wstrzymała się z zapłatą kwoty zobowiązania. Usługodawca skierował sprawę do sądu.
3. W marcu 2019 r. jednostka otrzymała wyrok zasądzający na jej niekorzyść należność główną wraz z odsetkami, koszty procesu oraz koszty zastępstwa procesowego. Od wyroku zamierza się odwołać. W związku z tym, że istnieje duże prawdopodobieństwo

stwo przegrania sprawy, jednostka utworzyła na 31 grudnia 2018 r. rezerwę na skutki toczącego się postępowania sądowego w wysokości:

- a) kosztów procesu oraz zastępstwa procesowego: 5.000 zł,
- b) odsetek naliczonych od terminu płatności do dnia bilansowego: 1.300 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – utworzenie na 31 grudnia 2018 r. rezerwy na przewidywane koszty toczącego się postępowania sądowego:			
a) koszty procesu i zastępstwa procesowego	5.000 zł	76-1	83-1
b) odsetki za zwłokę w zapłacie	1.300 zł	75-1	83-1

III. Księgowania w 2018 r.:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”	Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”	Konto 75-1 „Koszty finansowe”
47.500 (S.p.)	(1a) 5.000	(1b) 1.300
Konto 83-1 „Pozostałe rezerwy”		
5.000 (1a)		
1.300 (1b)		

Zwracamy uwagę, że zobowiązanie z tytułu dostaw i usług powinno pozostać w księgach rachunkowych na koncie 21 „Rozrachunki z dostawcami” do czasu jego zapłaty, umorzenia bądź przedawnienia. Wstąpienie usługodawcy na drogę sądową celem odzyskania swojej należności, nie wymaga przeksięgowania kwoty zobowiązania na żadne inne konto w księgach rachunkowych nabywcy.

Pozostałe na dzień bilansowy sporne saldo Ma konta 21 „Rozrachunki z dostawcami” ujmuje się w pasywach bilansu, jako zobowiązanie z tytułu dostaw i usług. Natomiast utworzoną rezerwę prezentuje się w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy” pasywów bilansu sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Z kolei kwoty ujęte na kontach 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” oraz 75-1 „Koszty finansowe” obciążą wynik finansowy jednostki za 2018 r.

Kolejny przykład przedstawia zasady ewidencji rezerwy utworzonej na kwotę roszczenia głównego, koszty sądowe i odsetki. Rezerwa została utworzona w księgach dostawcy usługi, której wykonanie zostało zakwestionowane przez nabywcę domagającego się na drodze sądowej dodatkowego świadczenia w postaci odszkodowania.

Przykład

Rezerwa na skutki postępowania sądowego utworzona na kwotę roszczenia głównego, koszty sądowe i odsetki

I. Założenia:

1. W marcu 2019 r. spółka została pozwana o wypłatę odszkodowania w kwocie: 20.000 zł, związanego z usługą wykonaną w 2018 r. Według opinii radcy prawnego jednostka może przegrać sprawę w sądzie.

2. Koszty postępowania sądowego wynoszą: 900 zł, a odsetki za zwłokę w zapłacie żądanej kwoty oszacowano w wysokości: 500 zł.
3. Jednostka utworzyła na 31 grudnia 2018 r. rezerwę w wysokości: 21.400 zł, na którą składały się:
 - a) podstawowa kwota roszczenia: 20.000 zł,
 - b) odsetki liczone od terminu płatności do dnia bilansowego: 500 zł,
 - c) koszty postępowania sądowego: 900 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – utworzenie na 31 grudnia 2018 r. rezerwy na zobowiązanie z tytułu skutków toczącego się postępowania sądowego:			
a) podstawowa kwota roszczenia i koszty sądowe: 20.000 zł + 900 zł =	20.900 zł	76-1	83-1
b) odsetki	500 zł	75-1	83-1

III. Księgowania:

Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”		Konto 75-1 „Koszty finansowe”		Konto 83-1 „Pozostałe rezerwy”	
(1a)	20.900	(1b)	500		
				20.900	(1a)
				500	(1b)

Podobnie jak w poprzednim przykładzie utworzoną rezerwę prezentuje się w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy” pasywów bilansu sporządzanego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Z kolei kwoty ujęte na kontach 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” oraz 75-1 „Koszty finansowe” obciążą wynik finansowy jednostki za 2018 r.

4. Rozwiązanie odpisu aktualizującego dotyczącego odzyskanej należności

W grudniu 2017 r. w księgach rachunkowych spółki z o.o. utworzono odpis aktualizujący wartość należności. W styczniu 2019 r. spółka sporządziła sprawozdanie finansowe za rok 2018. Po sporządzeniu tego sprawozdania na rachunek bankowy spółki wpłynęła cała należność objęta w 2017 r. odpisem aktualizującym. Czy w tej sytuacji spółka powinna skorygować sprawozdanie finansowe za 2018 r., czy tylko zamieścić odpowiednią informację w informacji dodatkowej? Na dzień sporządzenia sprawozdania spółka nie miała wiedzy o tym, że dłużnik zapłaci należność.

Z pytania wynika, że na należność, w stosunku do której wystąpiły trudności w odzyskaniu zapłaty, jednostka utworzyła w 2017 r. odpis aktualizujący. Przypomnijmy, że na podstawie art. 35b ust. 2 ustawy o rachunkowości, odpisy aktualizujące wartość należności zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych (konto 76-1) lub kosztów finansowych (konto 75-1), zależnie od rodzaju należności, której dotyczy odpis.

Jednocześnie, w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość należności (np. w związku ze spłatą należności), równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego zwiększa wartość należności

i podlega zaliczeniu odpowiednio do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych (art. 35c ustawy o rachunkowości).

Oznacza to, że w przypadku odzyskania należności, na którą utworzono odpis aktualizujący, odpis ten podlega rozwiązaniu i zarachowaniu do pozostałych przychodów operacyjnych bądź przychodów finansowych.

Ewidencja księgowa spłaty należności objętej odpisem aktualizującym

1. Wpływ środków pieniężnych od kontrahenta:
 - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
2. Rozwiązanie dokonanego odpisu aktualizującego w związku ze spłatą należności:
 - **Wn konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”,
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne” lub 75-0 „Przychody finansowe”.

Przy czym moment rozwiązania odpisu aktualizującego uzależniony będzie od tego czy spłata należności nastąpiła już po, czy jeszcze przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego, oraz czy zdarzenie to jest istotne.

Jeśli spłata należności nastąpiła jeszcze przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za 2018 r., to rozwiązanie odpisu aktualizującego (w części dotyczącej tej należności) – co do zasady – powinno się odbyć jeszcze w księgach rachunkowych 2018 r. W księgach rachunkowych 2019 r. ujęta zostanie jedynie wpłata środków od kontrahenta.

Jeżeli jednak rozwiązanie odpisu aktualizującego nie jest istotne z punktu widzenia sporządzonego, ale jeszcze niezatwierdzonego sprawozdania finansowego (tzn. operacja ta nie ma znaczącego wpływu na wynik finansowy jednostki oraz na obraz jej sytuacji majątkowej i finansowej), to jego wyksięgowanie można ująć w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego (2019 r.). Jednostka będzie wówczas zobowiązana do zamieszczenia odpowiedniego wyjaśnienia na ten temat w informacji dodatkowej – w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 2 „Informacje o istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym oraz ich wpływie na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki”.

Natomiast w sytuacji, gdy spłata należności miała miejsce już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2018 r., rozwiązanie odpisu aktualizującego (w części dotyczącej tej należności) powinno nastąpić w księgach 2019 r. (w momencie wpływu środków od kontrahenta).

Zgodnie bowiem z art. 54 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, jeżeli informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, jednostka otrzymała po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, to powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. 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 natomiast, gdy informacje o zdarzeniach, które mają znaczący wpływ na to sprawozdanie finansowe lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, jednostka otrzymała po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

Przykład

Spłata należności przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego

I. Założenia:

1. Jednostka dokonała w księgach rachunkowych 2017 r. 100% odpisu aktualizującego wartość przeterminowanej należności z tytułu dostawy towarów w kwocie: 19.400 zł.
2. Sprawozdanie finansowe za 2018 r. jednostka sporządziła w styczniu 2019 r.
3. Przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za 2018 r., dłużnik dokonał spłaty należności, wpłacając całą kwotę na konto bankowe jednostki.
4. Z uwagi na fakt, iż zdarzenie to było istotne z punktu widzenia sporządzonego, ale jeszcze niezatwierdzonego sprawozdania finansowego jednostka zmieniła to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2018 r.			
1. PK – rozwiązanie odpisu aktualizującego z uwagi na uregulowanie należności	19.400 zł	28	76-0
B. Zapisy w księgach 2019 r.			
1. WB – spłata należności	19.400 zł	13-0	20

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2018 r.

Konto 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”				Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”			
(1)	19.400	19.400	(S.p.)		19.400		(1)

B. Zapisy w księgach 2019 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			
(1)	19.400			(S.p.)	19.400	19.400	(1)

III. ZDARZENIA UJAWNIANE PO ZATWIERDZENIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

1. Sprzedaż wyrobów pochodzących ze zwrotów

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 2018 r. sprzedaliśmy partię naszych wyrobów kontrahentowi, który w kwietniu 2019 r. zwrócił część zakupionych wyrobów. Wystawiliśmy fakturę korygującą. Zwrócone wyroby przyjęliśmy do magazynu. W następnych miesiącach sprzedaliśmy te wyroby. Jak ująć w księgach zwrot wyrobów i ponowną ich sprzedaż? Czy przy ponownej sprzedaży należy rozliczyć odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów? Kiedy opisane operacje ująć w przychodach i kosztach podatkowych? Sprawozdanie finansowe za 2018 r. jest już zatwierdzone.

1.1. Zasady wyceny wyrobów gotowych według stałych cen ewidencyjnych

Wyceny wyrobów gotowych na dzień ich powstania dokonuje się na podstawie art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, czyli według kosztu wytworzenia produktu, który obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. W odniesieniu do wyrobów gotowych ustawa o rachunkowości w art. 34 ust. 2 przewiduje uproszczenie polegające na tym, że w trakcie roku obrotowego jednostka ewidencjonuje wyroby w cenach przyjętych do ewidencji (w stałych cenach ewidencyjnych) z uwzględnieniem różnic pomiędzy tymi cenami a rzeczywistymi kosztami ich wytworzenia. Powstałe różnice pomiędzy tymi cenami stanowią odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów, które ujmuje się na koncie 62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.

Jednak na dzień bilansowy wartość wyrobów gotowych wyrażoną w cenach ewidencyjnych doprowadza się do poziomu kosztów ich wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na ten dzień. Przy czym zasada ta nie dotyczy wyrobów gotowych, jeżeli do ich ewidencji stosuje się koszty planowane, w tym normatywne, różnice zaś między planowanymi a rzeczywistymi kosztami wytworzenia są nieznaczne. Stosowane do wyceny bilansowej wyrobów gotowych planowane koszty wytworzenia nie mogą być wyższe od cen sprzedaży netto tych składników.

Stosowanie stałych cen ewidencyjnych dla wyrobów gotowych wymaga rozliczania w trakcie roku obrotowego różnic pomiędzy ceną ewidencyjną a rzeczywistymi kosztami wytworzenia. W wyniku tych porównań powstają odchylenia od cen ewidencyjnych. Jeżeli cena ewidencyjna jest niższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia, to powstają debetowe odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów. Z kolei, gdy cena ewidencyjna jest wyższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia, to powstają odchylenia kredytowe, zmniejszające wartość wyrobów gotowych. W jednostkach produkcyjnych, które przyjęły do bieżącej wyceny wyrobów stałe ceny ewidencyjne, ich ustalenia dokonuje się na koncie 58 „Rozliczenie kosztów produkcji”.

Ewidencja księgowa wyrobów ujmowanych w magazynie w stałych cenach ewidencyjnych

1. PW – przyjęcie wyrobów z produkcji do magazynu w stałej cenie ewidencyjnej różniącej się od kosztów wytworzenia wyrobów:
 - **Wn konto 60-0** „Produkty gotowe”,
 - **Ma konto 58** „Rozliczenie kosztów działalności”.

2. PK – przeksięgowanie rzeczywistego kosztu wytworzenia wyrobów gotowych na koniec okresu sprawozdawczego:
 - **Wn konto 58** „Rozliczenie kosztów działalności”,
 - **Ma konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.
3. PK – przeksięgowanie salda Wn lub Ma konta 58 na konto odchyłeń od cen ewidencyjnych wyrobów:
 - **Wn/Ma konto 58** „Rozliczenie kosztów działalności”,
 - **Ma/Wn konto 62-0** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.



Uwaga: Po przeksięgowaniu odchyłeń z konta 58 na konto 62-0, konto 58 nie powinno wykazywać salda.

Odchylenia od cen ewidencyjnych zgromadzone na koncie 62-0 rozlicza się w ciągu roku na odchylenia przypadające na sprzedane wyroby oraz pozostający w magazynie zapas wyrobów na koniec okresu sprawozdawczego. Rozliczanie odchyłeń przeprowadza się co najmniej na koniec okresu sprawozdawczego, tj. miesiąca, kwartału, roku. O częstotliwości tych rozliczeń decyduje jednostka. Możliwe są dwa sposoby rozliczania odchyłeń, mianowicie:

- 1) na bieżąco, w miarę rozchodu produktów – odchylenia dotyczące każdego rozchodu wyrobów potwierdza się dowodem dokumentującym ich wydanie z magazynu (np. „WZ – Wydanie na zewnątrz”),
- 2) po zakończeniu okresu sprawozdawczego za pomocą wskaźnika odchyłeń przeciętnych (Wop).

1.2. Korekta przychodów ze sprzedaży, dotyczących roku ubiegłego, w świetle przepisów bilansowych i podatkowych

Przepisy ustawy o rachunkowości nie precyzują jak i kiedy dokonywać korekty przychodów. Stosownie do art. 42 ust. 2 tej ustawy, wynik działalności operacyjnej jednostki obejmuje przychody netto z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń i zmniejszeń. Zasadniczo korektę przychodów odnosi się do okresu sprawozdawczego, w którym miała miejsce pierwotna sprzedaż. Natomiast 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).

Roczne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. zostało zatwierdzone w terminie przewidzianym ustawą (por. art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Fakturę korygującą sprzedaż wyrobów, dotyczącą 2018 r., oraz przyjęcie zwrotu wyrobów do magazynu należy zatem ująć w księgach rachunkowych 2019 r., czyli na bieżąco.

Korektę przychodów ze sprzedaży przepisy podatkowe uzależniają od przyczyn, które spowodowały tę korektę. Stosownie do treści art. 12 ust. 3j updog oraz art. 14 ust. 1m updog, 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. Oznacza to, że 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.

1.3. Ewidencja księgowa przyjęcia do magazynu zwróconych wyrobów i ich rozchód z tytułu sprzedaży

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 ww. ust. 10 pkt 1–3, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem 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 księgowa 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 odchyień przeciętnych (Wop).
2. W kwietniu 2019 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 zł.
3. Również w kwietniu 2019 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	(S.p.)	84.000
(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)
	400 (5)			(6a)	2.500
	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.

2. Faktury kosztowe otrzymane po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

Jesteśmy spółką z o.o. komandytową. Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2018 r. otrzymaliśmy faktury kosztowe dotyczące 2018 r. Dokumenty te są o wartości nieistotnej dla naszej jednostki. W którym roku powinniśmy zaksięgować otrzymane dokumenty?

Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego zapisy korygujące wprowadza się do ksiąg rachunkowych na bieżąco. Kwestie związane z korektą błędów dotyczących lat ubiegłych regulują przepisy art. 54 ustawy o rachunkowości, w świetle których, w sytuacji otrzymania po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego informacji o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, a także tych, które takiego istotnego wpływu nie mają, ich skutki ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymano.

Jak wynika z pytania, jednostka otrzymała faktury kosztowe dotyczące 2018 r. po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za ten rok. Zatem może je ująć w księgach rachunkowych roku, w którym je otrzymała.

Zasada wykluczająca możliwość zmiany zatwierdzonego sprawozdania finansowego wynika m.in. z faktu, iż poprawienie jakiegokolwiek błędu (nawet nieistotnego) może spowodować popełnienie innego błędu, który może na to sprawozdanie wpłynąć nawet w sposób istotny.

Ponadto, jak wynika z art. 12 ust. 4 i 5 ustawy o rachunkowości, ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Co ważne, zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe.

Sposób ujęcia skutków zdarzeń ujawnionych po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok, którego te zdarzenia dotyczą, zależy od ich istotności. Jeżeli są one istotne i w ich następstwie nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za przedstawiające w sposób rzetelny i jasny sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki, to odnosi się je na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”. Ewidencja zdarzeń nieistotnych dotyczących lat ubiegłych zależy natomiast od tego, jakie rozwiązanie w tym zakresie przyjęła jednostka w swojej polityce rachunkowości.

Koszty dotyczące lat ubiegłych (uznane przez jednostkę za nieistotne) można ująć w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” (jeżeli taką zasadę przyjęto w polityce rachunkowości do ewidencji błędów nieistotnych, dotyczących lat ubiegłych),
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.

3. Skutki zaniżenia odpisów amortyzacyjnych od ulepszanego środka trwałego w poprzednich latach obrotowych

W 2016 r. dokonano ulepszenia środka trwałego. O kwotę poniesionych nakładów zwiększono wartość środka trwałego zaewidencjonowaną na koncie 01. Nie zwiększono jednak odpisów amortyzacyjnych dokonywanych po ulepszeniu środka trwałego. Jak skorygować ten błąd?

W przypadku gdy następuje ulepszenie środka trwałego – w tym środka trwałego całkowicie zamortyzowanego – o kwotę wydatków poniesionych na to ulepszenie należy zwiększyć jego wartość początkową i od nowo ustalonej wartości naliczać odpisy amortyzacyjne. Odpisów amortyzacyjnych od ulepszanego środka trwałego dokonuje się według ogólnych zasad przewidzianych dla środków trwałych w ustawie o rachunkowości. Prawo bilansowe nie przewiduje bowiem szczególnego postępowania w odniesieniu do amortyzacji ulepszonych środków trwałych. Odpisy amortyzacyjne nalicza się od wartości początkowej powiększonej o koszty ulepszenia, według metody i stawki właściwej dla danego środka trwałego, czyli takiej, która była stosowana przed jego ulepszeniem. Rozpoczęcie naliczania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środka trwałego powiększonej o koszty ulepszenia następuje nie wcześniej niż po zakończeniu prac modernizacyjnych i przeksięgowaniu poniesionych nakładów na konto 01 „Środki trwałe”. Natomiast zakończenie amortyzacji następuje nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych (suma odpisów dotychczasowych i uwzględniających ulepszenie) z wartością początkową środka trwałego lub w momencie likwidacji, sprzedaży, stwierdzenia niedoboru takiego środka trwałego.

Korekty popełnionego w poprzednich latach obrotowych błędu – polegającego na zaniżeniu odpisów amortyzacyjnych od ulepszanego środka trwałego – jednostka powinna dokonać w księgach rachunkowych bieżącego roku. Skutki błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, które zostały wykryte już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, ujmuje się bowiem w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym je ujawniono (por. art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

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

Ewidencja księgowa korekty (zwiększenia) odpisów amortyzacyjnych dokonanych w latach ubiegłych

1. Jeśli kwota korekty zostanie przez jednostkę uznana za istotną:
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych),
 - **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.
2. Jeśli kwota korekty zostanie przez jednostkę uznana za nieistotną:
 - **Wn konto 40-0** „Amortyzacja” (lub konto zespołu 5) lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” – w zależności od tego jakie zasady korekty kosztów nieistotnych dotyczących lat poprzednich przyjęto w polityce rachunkowości jednostki,
 - **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.

Zwiększenia odpisów amortyzacyjnych za rok bieżący dokonuje się zapisem: **Wn konto 40-0 lub konto zespołu 5, Ma konto 07-1.**

Amortyzację za kolejne miesiące jednostka powinna naliczać i ujmować w księgach rachunkowych w prawidłowej wysokości.

Należy przy tym zaznaczyć, iż dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w nieprawidłowej wysokości wymaga również dokonania korekty tych odpisów dla celów podatkowych. Korekty należy dokonać „wstecz”, tj. w latach, w których te błędy miały miejsce, poprzez złożenie korekt deklaracji podatkowych, a jeśli błędy dotyczą bieżącego roku obrotowego – poprzez skorygowanie zaliczek na podatek dochodowy. Jeżeli po dokonaniu korekty za lata poprzednie zwiększą się koszty podatkowe i w rezultacie zmianie ulegnie również podatek należny za poprzednie lata (zmniejszy się), to jego zmniejszenie wprowadza się do ksiąg, zapisem:

- 1) jeżeli błąd był nieistotny: **Wn konto 22, Ma konto 87,**
- 2) jeżeli błąd był istotny: **Wn konto 22, Ma konto 82.**

4. Zwrot do sprzedawcy środka trwałego częściowo zamortyzowanego

W 2018 r. zakupiliśmy środek trwały (maszynę) i rozpoczęliśmy jego amortyzację. W marcu 2019 r. w ramach gwarancji zwróciliśmy go sprzedawcy, co zostało potwierdzone fakturą korygującą na 100% jego wartości. Jak rozliczyć taką operację w księgach rachunkowych? Sprawozdanie finansowe zostało już zatwierdzone.

4.1. Księgowe rozliczenie zwrotu środka trwałego

Zwrot do sprzedawcy zakupionego w roku ubiegłym środka trwałego i otrzymanie w związku z tym faktury korygującej na 100% wartości tego składnika majątku skutkuje koniecznością wykreślenia go z ewidencji środków trwałych oraz wyksięgowania z konta 01 „Środki trwałe”. Wystawiona przez kontrahenta faktura korygująca powoduje ponadto konieczność zmniejszenia zobowiązania wobec tego kontrahenta oraz korektę VAT naliczonego.

Otrzymałą od kontrahenta fakturę korygującą jednostka zaewidencjonuje w księgach rachunkowych na tych samych kontach, na których ujęła pierwotną fakturę dotyczącą zakupu środka trwałego. Może tego dokonać zapisami dodatkimi po przeciwnej stronie tych kont.

Ewidencja księgowa faktury korygującej, dotyczącej zwrotu środka trwałego

1. Zmniejszenie kwoty brutto zobowiązania:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. Korekta VAT naliczonego:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”.
3. Wyksięgowanie środka trwałego z ewidencji bilansowej w związku z jego zwrotem:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”.

W przypadku zwrotu do sprzedawcy środka trwałego, od którego rozpoczęto dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, konieczne jest również wyksięgowanie tych odpisów z konta 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”, które – co do zasady – powinno zostać ujęte jako zmniejszenie wartości kosztów podstawowej działalności operacyjnej zgromadzonych na koncie 40-0 „Amortyzacja” lub na odpowiednim koncie w zespole 5. Może się to odbyć zapisem: **Wn konto 07-1, Ma konto 40-0**.

Należy jednak pamiętać, iż zwrot zakupionego w roku ubiegłym środka trwałego powinien zostać generalnie rozliczony w księgach rachunkowych roku, którego zwrot dotyczy (tutaj: 2018 r.). Jak wynika bowiem z art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, przy kwalifikacji kosztów i przychodów do okresu sprawozdawczego obowiązuje zasada memoriału, zgodnie z którą 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.

Odpowiednie zastosowanie znajdują tutaj też przepisy art. 54 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu, jeżeli 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. Natomiast jeżeli jednostka otrzymała informacje o ww. zdarzeniach po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała (por. art. 54 ust. 2 ww. ustawy). Przypominamy, iż w przypadku jednostek, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, zatwierdzenie sprawozdania powinno nastąpić do 30 czerwca 2019 r.

Zatem skutki zwrotu środka trwałego, nabytego w 2018 r., potwierdzonego fakturą korygującą wystawioną w marcu 2019 r., przy założeniu, że roczne sprawozdanie finansowe jednostki za 2018 r. zostało już zatwierdzone, zostaną rozliczone bieżąco, tzn. w księgach 2019 r. W takiej sytuacji uwzględnić jednak należy art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, w myśl którego, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 ww. ustawy, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”. Tym samym wyksięgowanie odpisów amortyzacyjnych, dokonanych od zwróconego środka trwałego, należy ująć w księgach roku bieżącego.

Ewidencja księgowa odpisów amortyzacyjnych dokonanych od zwróconego środka trwałego

1. Jeśli kwota tych odpisów zostanie przez jednostkę uznana za nieistotną:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - **Ma konto 40-0** „Amortyzacja” (lub konto zespołu 5) lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” – w zależności od tego jakie zasady korekty kosztów nieistotnych dotyczących poprzednich lat obrotowych przyjęto w polityce rachunkowości jednostki.
2. Jeśli kwota tych odpisów zostanie przez jednostkę uznana za istotną:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych).

4.2. Zwrot środka trwałego w podatku dochodowym

Co ważne, w przedstawionym przypadku w miesiącu otrzymania faktury korygującej powinna zostać dokonana korekta kosztów podatkowych. Jak wynika z art. 22 ust. 7c–7d updof i odpowiednio art. 15 ust. 4i–4j updof, jeżeli korekta kosztu, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Przy czym, jeżeli w ww. okresie rozliczeniowym podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

Fakturę korygującą otrzymaną w 2019 r., dotyczącą środka trwałego zakupionego w 2018 r., należy rozliczyć dla celów podatkowych poprzez bieżące zmniejszenie kwoty kosztów uzyskania przychodów o dokonane dotychczas odpisy amortyzacyjne (dotyczące zwróconego środka trwałego).

5. Błędy w księgach rachunkowych wykryte po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

5.1. Rodzaje błędów i zasady ich poprawiania w księgach rachunkowych

Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7) opisuje w rozdziale V. „Poprawianie błędów” rodzaje błędów popełnianych w księgach rachunkowych i wpływ skutków ich korekty na sprawozdanie finansowe. Popełnione przez jednostkę błędy można generalnie podzielić na błędy:

- istotne,
- nieistotne,
- wykryte przed sporządzeniem sprawozdania finansowego,
- wykryte po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem,
- wykryte po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego,
- popełnione w bieżącym roku obrotowym,
- popełnione w poprzednich latach obrotowych.

Jednostki są zobowiązane do korygowania wszystkich wykrytych błędów bez względu na to, czy były popełnione w bieżącym roku obrotowym czy w poprzednich latach obrotowych.

wych (por. pkt 5.1 KSR nr 7). W księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego koryguje się błędy:

- popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego i
- popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok.

Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych, oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie. Przy ocenie istotności konieczne jest łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, uznane przez jednostkę za istotne, wymagają korekty w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego, a także odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego. Skutki błędów uznane za nieistotne ujmuje się w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego (por. pkt 5.4–5.5 KSR nr 7).

Istotność błędu ustala kierownik jednostki, biorąc pod uwagę art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Z przepisu tego wynika, że jednostka, może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. Obliczając próg istotności należy uwzględnić dane roku, którego dotyczy sprawozdanie finansowe. Prawo bilansowe wskazuje, że stosując przepisy ustawy o rachunkowości, jednostka ma kierować się zasadą istotności, która została określona w art. 8 ust. 1 ww. ustawy. Informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym 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 (por. art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości).

5.2. Wpływ na sprawozdanie finansowe korekty błędów popełnionych w poprzednich latach

Odpowiednie ujęcie korekty błędów popełnionych w latach poprzednich w księgach oraz ich wpływ na sprawozdanie finansowe uzależnione jest od ich istotności (por. pkt 5.6–5.7 KSR nr 7).

Skutki korekty błędu popełnionego w poprzednich latach	
Błąd nieistotny	Błąd istotny
Korekty wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości.	1. Korekty błędu jednostka ujmuje w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje jako zysk (stratę) lat ubiegłych, lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości. 2. Korekty błędu jednostka wykazuje w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania. 3. W związku z korektą błędu jednostka przekształca retrospektywnie dane porównawcze sprawozdania finansowego, wyjąwszy przypadki, gdy jest to praktycznie niewykonalne.

Analogiczne regulacje zawiera ustawa o rachunkowości. Z treści art. 54 ust. 3 tej ustawy wynika, że jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego

wego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Popełnione w poprzednich latach obrotowych błędy należy ujawnić w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. W ust. 6 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień jednostki prezentują następujące informacje dotyczące błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych:

- rodzaj błędu popełnionego w poprzednich latach,
- informację o przychodach i kosztach z tytułu błędu popełnionego w poprzednich latach, stanowiących podstawę wyliczenia kwot odniesionych na zyski (straty) z lat ubiegłych,
- kwotę korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej korekty dotyczącej lat poprzednich,
- kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych.

W przypadku gdy ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne, w ust. 6 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień jednostka wskazuje na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych oraz podaje, na czym on polegał i powody braku możliwości dokonania wiarygodnego szacunku korekt (por. pkt 5.8 i 5.9 KSR nr 7).

Co istotne, jeżeli jednostki, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu, wykryją w tym sprawozdaniu istotne błędy, to powinny powiadomić o tym fakcie biegłego rewidenta, który to sprawozdanie bada lub zbadał. Biegły rewident, który wydał już sprawozdanie z badania, musi ocenić ten błąd i jeśli uzna, że korekta jest poprawna, zobowiązany jest poprawić sprawozdanie z badania.

5.3. Przedstawienie na przykładach korekty najczęściej popełnianych błędów

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka nie naliczyła w 2018 r. odsetek z tytułu nieterminowych płatności, mimo że była do tego zobowiązana (wynikało to z polityki rachunkowości jednostki). Błąd ten wykryto w 2019 r., już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2018 r. Kierownik jednostki uznał ten błąd za istotny.
2. Wartość zobowiązań z tytułu dostaw i usług wynosi: 200.000 zł, a niezaewidencjonowane odsetki od przeterminowanych zobowiązań: 30.000 zł. Jednostka dokonała korekty w miesiącu wykrycia błędu w 2019 r.
3. Jednostka sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości wraz z zestawieniem zmian w kapitale (funduszu) własnym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędu wykrytego w 2019 r. – zapis w księgach 2019 r. w miesiącu wykrycia błędu	30.000 zł	82	21

Konto 75-1 „Koszty finansowe”		Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”	
(2b)	80		20.000 (1)	(2a)	3.800

Korekta błędu popełnionego w 2018 r. wpłynie na zysk (stratę) netto 2019 r.

5.4. Zdarzenia, które nie stanowią korekty błędów

Korekty błędów nie stanowią m.in.:

- 1) zmiany wartości szacunkowych, które z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami i wymagają aktualizacji po uzyskaniu dodatkowych informacji, w tym:
 - zwiększenia lub zmniejszenia kwoty rezerwy na zobowiązania wynikające ze zmiany prawdopodobieństwa niekorzystnego wyroku kończącego proces sądowy przeciwko jednostce,
 - zmiana stawek amortyzacyjnych środków trwałych na skutek zmiany uprzednio ustalonego okresu użytkowania,
 - zmiana wysokości odpisów aktualizujących wartość składnika aktywów na skutek pojawienia się nowych informacji,
- 2) skutki zmiany przyjętej zasady (polityki) rachunkowości, spowodowanej zmianą przepisów o rachunkowości lub dokonanej z inicjatywy jednostki, w tym np. zmiana metody wyceny zapasów z ceny nabycia na cenę zakupu, zmiana metody ustalania wartości rozchodów z cen przeciętnych na pierwsze weszło pierwsze wyszło,
- 3) skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć, mimo zachowania należytej staranności, i w związku z tym nie miała możliwości uwzględnienia ich w poprzednich rocznych sprawozdaniach finansowych, w tym np. korzystne lub niekorzystne wyroki sądowe, zmiana orzecznictwa sądowego w bieżącym okresie w odniesieniu do interpretacji przepisów podatkowych stosowanej przez jednostkę w poprzednich okresach.

6. Ujęcie w księgach zaległości w podatku od nieruchomości za lata ubiegłe wraz z odsetkami

Urząd gminy w grudniu 2018 r. wydał decyzję określającą naszej firmie zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości za 2013 r. Nie zgadzamy się z tą decyzją i wnieśliśmy skargę do samorządowego kolegium odwoławczego (SKO). Jednocześnie dokonaliśmy zapłaty tego podatku wraz z odsetkami. Jak zaksięgować na dzień bilansowy dokonaną wpłatę, gdy do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego SKO nie rozpatrzy wniesionego odwołania?

Otrzymana decyzja stanowi podstawę dokonania korekty w księgach rachunkowych kwoty podatku od nieruchomości za 2013 r. Ponadto ujęciu w ewidencji będą podlegały odsetki od zobowiązań podatkowych. Korekty tej jednostka powinna dokonać w księgach 2018 r. Nie ma znaczenia, że jednostka dochodzi swoich racji przed samorządowym kolegium odwoławczym.

Decyzja, o której mowa w pytaniu, ustala zobowiązanie dotyczące okresu wcześniejszego, za który sprawozdanie finansowe zostało już zatwierdzone. Moment dokonywania korekt kosztów odnoszących się do okresów poprzednich reguluje art. 54 ustawy o rachunkowości. Jak wynika z ust. 2 tego przepisu – jeżeli jednostka po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego otrzymała informacje o zdarzeniach mających wpływ na to sprawozdanie finansowe, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

Co ważne, korekty istotne dotyczące lat ubiegłych odnosi się na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, jako zysk (stratę) z lat ubiegłych. W tym przypadku ma bowiem zastosowanie art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 ww. ustawy, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Ewidencja księgowa zaległości w podatku od nieruchomości za lata ubiegłe wraz z odsetkami

1. Zaległość w podatku od nieruchomości, którego wartość jest dla jednostki istotna:
 - a) kwota główna:
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - b) odsetki:
 - w części dotyczącej ubiegłych lat obrotowych (2013–2017):
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - w części przypadającej na bieżący rok obrotowy (2018 r.):
 - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.
2. Zaległość w podatku od nieruchomości, którego wartość nie jest dla jednostki istotna:
 - a) kwota główna:
 - **Wn konto 40-3** „Podatki i opłaty” lub konto zespołu 5 albo konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” – w zależności od tego, jakie zasady korekty kosztów nieistotnych, dotyczących lat ubiegłych, przyjęto w polityce rachunkowości jednostki,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - b) odsetki:
 - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.



Uwaga: Dokonaną przez jednostkę w 2018 r. wpłatę podatku od nieruchomości za 2013 r. wraz z odsetkami ujmuje się w księgach (na podstawie wyciągu bankowego), zapisem:
Wn konto 22-3, Ma konto 13-0.

7. Nadpłata podatku dochodowego od osób prawnych za lata ubiegłe i jej zwrot w księgach spółki z o.o.

Spółka z o.o. jest komplementariuszem spółki komandytowej. W związku z udziałami w przychodach i kosztach, jako wspólnik opłaca zaliczki na CIT od dochodów w spółce komandytowej. W związku ze złe ujętymi wartościami przychodów i kosztów z udziałów w spółce komandytowej, spółka z o.o. skorygowała zeznanie podatkowe za lata 2014–2015. Skutkiem tej korekty jest nadpłata podatku dochodowego, którą urząd skarbowy zwrócił. Jak ująć w księgach rachunkowych spółki z o.o. nadpłatę podatku oraz jego zwrot?

7.1. Rozliczenie podatku dochodowego w księgach spółki z o.o., będącej komplementariuszem spółki komandytowej

Spółka komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego, lecz jej wspólnicy będący osobami prawnymi lub osobami fizycznymi (tj. komplementariusze i komandyta-

riusze). Z art. 5 ust. 1 updog wynika, że przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku (por. art. 5 ust. 2 updog).

Oznacza to, że spółka komandytowa nie oblicza w trakcie roku obrotowego i nie ujmuje w swoich księgach rachunkowych zaliczek na podatek dochodowy. Tym samym wynik finansowy brutto spółki komandytowej za dany rok obrotowy jest jednocześnie wynikiem finansowym netto. Przy czym spółka komandytowa powinna na bieżąco (co miesiąc) przekazywać swoim wspólnikom pisemne informacje o wysokości osiągniętych przychodów i kosztów uzyskania tych przychodów – proporcjonalnie do ich prawa do udziału w zysku spółki komandytowej.



Uwaga: Spółka z o.o., będąc komplementariuszem w spółce komandytowej, dolicza do kosztów i przychodów osiągniętych w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej także koszty i przychody przypadające na nią proporcjonalnie do jej prawa do udziału w zysku spółki komandytowej. Nie ujmuje jednak w swoich księgach rachunkowych tych kosztów i przychodów. Zostały one bowiem zaewidencjonowane w księgach rachunkowych spółki komandytowej. Spółka z o.o. uwzględnia te kwoty w przychodach i kosztach podatkowych statystycznie (pozaksięgowo).

Spółka z o.o. jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych jest generalnie obowiązana wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek za poprzednie miesiące (por. art. 25 ust. 1 updog).

Do ewidencji podatku dochodowego służy konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”. Obliczony podatek dochodowy (w trakcie roku obrotowego są to zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych) spółka z o.o. ujmuje w swoich księgach rachunkowych w sposób przedstawiony poniżej.

Ewidencja podatku dochodowego od osób prawnych i należnej od spółki komandytowej kwoty zysku w księgach spółki z o.o.

1. Zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych w trakcie roku obrotowego:
 - **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.
2. Przelew środków pieniężnych tytułem uregulowania zobowiązania wobec urzędu skarbowego w terminie wymaganym przepisami podatkowymi:
 - **Wn konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.
3. Przeniesienie kwoty podatku dochodowego na dzień bilansowy z konta 87 na konto 86:
 - **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
 - **Ma konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”.
4. Kwota zysku spółki komandytowej należna spółce z o.o., jako komplementariuszowi:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”.



Uwaga: Wypłata z zysku spółki komandytowej jest dla jej wspólnika neutralna podatkowo, tj. nie rodzi po jego stronie żadnego obowiązku podatkowego. Wskazane jest więc ujęcie jej w ewidencji analitycznej prowadzonej do konta 75-0, jako przychodu niepodlegającego opodatkowaniu. Dochód uzyskany przez wspólnika z tytułu udziału w spółce komandytowej podlega opodatkowaniu na bieżąco, w ramach opłacania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy.

7.2. Błąd w księgach rachunkowych wykryty po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

Jak wynika z pytania spółka z o.o. złożyła korektę zeznań podatkowych za lata 2014–2015 z tytułu błędnie ujętych w nich przychodów i kosztów z udziałów w spółce komandytowej. W wyniku tych korekt powstała nadwyżka wpłaconego podatku dochodowego, którą urząd skarbowy zwrócił na konto spółki z o.o. Korektę zawyżonego podatku dochodowego za lata 2014–2015 można wprowadzić do ksiąg rachunkowych roku, w którym błąd ten wykryto.

Ewidencja korekty podatku dochodowego w księgach spółki z o.o.

1. Nadwyżka podatku dochodowego z tytułu złożonych korekt zeznań podatkowych za lata 2014–2015 (jeżeli kwota korekty jest nieistotna w ocenie jednostki):
 - **Wn konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - **Ma konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”.
2. Zwrot nadwyżki na rachunek bankowy:
 - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.



Uwaga: Kwota nadwyżki podatku dochodowego wpłynie na wynik finansowy roku, w którym spółka z o.o. złożyła korektę zeznań podatkowych za lata ubiegłe.

Jeżeli jednak w ocenie jednostki kwota korekty podatku dochodowego jest istotna, to ujmując ją w księgach rachunkowych można uwzględnić przepis art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Jak stwierdzono w tym przepisie, popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu (stwierdzonego w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy), w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 (czyli przedstawienie informacji zawartych w sprawozdaniu w sposób zapewniający rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki), to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych”.



Więcej odpowiedzi ekspertów Gofinu na pytania Czytelników można znaleźć w serwisie www.pytaniaczytelnikow.gofin.pl

Uwzględniając powyższe, w przypadku, o którym mowa w pytaniu (jeżeli w ocenie jednostki wykryty błąd istotnie wpływa na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za okres, w którym ten błąd popełniono), w księgach rachunkowych można dokonać następujących zapisów:

- **Wn konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
- **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
 Dodatek opracowała: Eliza Baszyńska
 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 **12 600**



PRENUMERATA 2019 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2019 r.	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1781,25 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1482,75 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	710,25 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2019		
				IV-XII	I półrocze	II kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	265,50 zł	177,00 zł	88,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1482,75 zł	988,50 zł	494,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

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

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.