



www.gofin.pl

2023

POMOCNIKI RACHUNKOWOŚCI

Dodatek specjalny do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości

UPROSZCZENIA W PROWADZENIU KSIĄG RACHUNKOWYCH NA WYBRANYCH PRZYKŁADACH

WSTĘP

W niniejszym Pomocniku Rachunkowości wskazujemy, jakie uproszczenia można zastosować przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Na przykładach liczbowych prezentujemy skutki stosowania niektórych z tych uproszczeń, w tym skutki:

- przyjęcia uproszczonych zasad kalkulacji kosztów wytworzenia produktów,
- dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych,
- kwalifikacji umów leasingu według zasad podatkowych,
- odstąpienia od ustalania odroczonego podatku dochodowego,
- odpisywania w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu,
- odpisywania w koszty zużycia materiałów niskocennych składników majątku trwałego.

UPROSZCZENIA MOŻLIWE DO ZASTOSOWANIA W ŚWIEŹLE PRZEPISÓW USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

Ustawa o rachunkowości dopuszcza stosowanie określonych uproszczeń przez jednostki prowadzące księgi rachunkowe. O przyjęciu lub nie poszczególnych ułatwień w ewidencji decyduje przede wszystkim kierownik jednostki, biorąc pod uwagę, czy zastosowanie danego uproszczenia nie wywiera istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego. Opis przyjętych uproszczeń trzeba zamieścić w zasadach (polityce) rachunkowości.

Uproszczenia w prowadzeniu ksiąg rachunkowych można podzielić na:

- uproszczenia możliwe do zastosowania we wszystkich jednostkach prowadzących księgi zgodnie z ustawą o rachunkowości,
- uproszczenia możliwe do zastosowania w wybranych jednostkach, po spełnieniu warunków określonych w ustawie o rachunkowości.

Przykłady uproszczeń możliwych do zastosowania we wszystkich jednostkach prowadzących księgi rachunkowe		
Ustalanie granicy wartości początkowej (tj. ceny nabycia lub kosztu wytworzenia) środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, poniżej której jednostka dokonuje (nie wcześniej niż w momencie oddania do używania) jednorazowego odpisu wartości tego rodzaju składników aktywów (por. art. 32 ust. 6 ustawy o rachunkowości)		
Wycena materiałów i towarów w cenie zakupu, zamiast w cenie nabycia, a produkcji w toku – o przewidywanym czasie wykonania krótszym niż 3 miesiące – w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianie jej w ogóle (por. art. 34 ust. 1 ustawy o rachunkowości)		
Nierozliczanie przychodów i kosztów z tytułu wykonywanych długoterminowych niezakończonych usług, zgodnie z przepisami art. 34a i art. 34c ustawy o rachunkowości, jeżeli udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego (por. art. 34d ustawy o rachunkowości)		
Odpisywanie wartości aktywów obrotowych bezpośrednio w koszty w momencie ich nabycia lub wytworzenia (por. art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości)		
Uproszczenia możliwe do zastosowania w wybranych jednostkach, po spełnieniu warunków określonych w ustawie o rachunkowości		
Rodzaj uproszczenia	Jednostki, które mogą stosować uproszczenia	Jednostki, które nie mogą stosować uproszczenia
Kwalifikacja umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych i niestosowanie przepisów art. 3 ust. 4 i ust. 5 ustawy o rachunkowości (por. art. 3 ust. 6 ustawy o rachunkowości)	Jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 1) 25.500.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego 2) 51.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty	Jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 ustawy o rachunkowości
Uprozczone zasady kalkulacji kosztu wytworzenia produktu (por. art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości)		Jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 ustawy o rachunkowości
Niestosowanie przepisów rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (por. art. 28b ust. 1 ustawy o rachunkowości)		Jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 ustawy o rachunkowości oraz jednostki mikro
Odstąpienie od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego (por. art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości)		Jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 ustawy o rachunkowości
Rezygnacja z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (por. art. 7 ust. 2b ustawy o rachunkowości)	Jednostki mikro*, jednostki małe oraz organizacje pozarządowe spełniające warunki określone w art. 3	Spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne i spółki jawne lub komandytowe, których wszystkimi wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są

Dokonywanie bilansowych odpisów amortyzacyjnych według zasad podatkowych (por. art. 32 ust. 7 oraz art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości)	ust. 1c pkt 1 albo ust. 1d ustawy o rachunkowości	spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej
Odstąpienie od tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych (por. art. 39 ust. 6 ustawy o rachunkowości)		
* Jednostki mikro określone w art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy o rachunkowości mogą zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów na podstawie art. 7 ust. 2a tej ustawy.		

ZMIANA ZASAD (POLITYKI) RACHUNKOWOŚCI W ZWIĄZKU Z WYBOREM UPROSZCZEŃ

Jednostka, która spełnia warunki określone w ustawie o rachunkowości i w związku z tym uzyskała prawo do zastosowania w danym roku obrotowym uproszczeń, może zastosować je od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji (por. art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Oznacza to, że może je zastosować od początku roku, w którym podjęła tę decyzję lub od początku następnego roku. Decyzję w sprawie zmiany zakresu uproszczeń podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości. Odpowiednich zmian w polityce rachunkowości może dokonać np. sporządzając aneks do tej polityki.

Przypominamy, iż zasady (polityka) rachunkowości to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych (por. art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości). Szczegółowe informacje dotyczące ustalania zasad (polityki) rachunkowości i ich zmiany 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).

Dokumentacja opisująca przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości powinna zawierać w szczególności rozwiązania dotyczące: określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego a także sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (por. art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Ważne, aby w polityce rachunkowości ujmować informacje w zakresie, w jakim ustawa o rachunkowości daje jednostkom prawo wyboru lub w jakim dopuszcza uproszczenia. Nie opisuje się zasad wynikających wprost z ustawy.

Co istotne jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, które są dopuszczone przepisami ustawy o rachunkowości, o ile nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na obowiązek rzetelnego i jasnego przedstawienia jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Stanowi o tym art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Dokonując wyboru przewidzianych w ustawie uproszczeń, należy kierować się zasadą istotności. Zobowiązuje ona jednostki do wyodrębnienia w księgach rachunkowych wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, przy zachowaniu zasady ostrożności (art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Progi istotności powinien ustalić kierownik jednostki. Informację o podjętej w tej kwestii decyzji zapisuje się w zasadach (polityce) rachunkowości. Określając próg istotności stosuje się często ilościowe (ustalone procentowo) poziomy istotności oparte na wielkościach zysku brutto, zysku netto, przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej, sumy aktywów netto. W literaturze przedmiotu przy ustalaniu progu istotności przyjmuje się przykładowo następujące wartości:

- 0,5%–1% sumy bilansowej,
- 5%–10% wyniku finansowego brutto,
- 0,5%–1% przychodów ze sprzedaży.

Z kolei według Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) istotność określa (mierzy) się w stosunku procentowym do wyniku finansowego brutto (3%–7%), przychodów (1%–3%) i sumy bilansowej (1%–3%).

UPROSZCZONA KALKULACJA KOSZTU WYTWORZENIA PRODUKTU

Nasza spółka z o.o. produkuje jeden rodzaj wyrobu gotowego. Spełniamy warunki określone w art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości i chcemy zastosować uproszczone zasady kalkulacji kosztu wytworzenia. Jak ustalić koszt wytworzenia przy zastosowaniu powyższego uproszczenia?

Przy ustalaniu kosztu wytworzenia produktu jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego (por. art. 4 ust. 4 i 4a ustawy o rachunkowości).

Według pkt 11.1 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (KSR nr 13), przy dokonywaniu wyborów w zakresie stosowania uproszczeń, należy kierować się zasadą wyważenia kosztów i korzyści z uwzględnieniem takich czynników jak: długość cyklu produkcyjnego, szacowana wartości zapasu produktów, zmienność stanu produktów w toku. W szczególności zaleca się, aby przed podjęciem decyzji o stosowaniu uproszczeń, przedsiębiorstwo przeprowadziło analizę wpływu braku informacji o kosztach niewykorzystanych zdolności produkcyjnych na jasne i rzetelne przedstawienie jej sytuacji finansowej.

Jak wynika z art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości jednostki, z wyjątkiem jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 tej ustawy, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 25.500.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 51.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty

– mogą przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu (zgodnie z art. 28 ust. 3 ww. ustawy) do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto.

KSR nr 13 w pkt 11.3 wskazuje, iż ustalanie kosztów wytworzenia produktu polegające na przypisywaniu do produktów kosztów bezpośrednich w wysokości rzeczywistej (faktycz-

nie poniesionej) oraz kosztów pośrednich produkcji w wysokości rzeczywistej (niezależnie od stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych), przebiega w czterech etapach.

Etapy ustalania kosztu wytworzenia	Charakterystyka
Etap I	Ustalenie rzeczywistych kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów
Etap II	Ustalenie rzeczywistych kosztów pośrednich produkcji mpk*
Etap III	Ustalenie kluczy rozliczeniowych kosztów pośrednich i stawek kosztów pośrednich poszczególnych mpk*
Etap IV	Ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu (produktów) obejmującego rzeczywiste (faktycznie poniesione) koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie przypisane produktom za pomocą ustalonych stawek

* mpk – miejsce powstawania kosztów

Kalkulację kosztów produktów przy zastosowaniu uproszczenia wynikającego z zapisów art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości przedstawia poniższy przykład opracowany na podstawie przykładu 5 do pkt 11.3 zamieszczonego w KSR nr 13.

Przykład

I. Założenia:

1. W kopalni miedzi odbywa się wydobywanie metodą głębinową. Złoża są eksploatowane przy zaangażowaniu różnych maszyn i specjalistycznego sprzętu. Urobek z kopalni jest kierowany do zakładu przeróbki, gdzie w wyniku wzbogacania są otrzymywane koncentrat miedzi i odpady.
2. Informacje o cenie sprzedaży, danych operacyjnych produkcji i sprzedaży oraz kosztach wytwarzania przedstawia poniższa tabela.

Wyszczególnienie	Wartość
<i>Cena sprzedaży netto koncentratu miedzi</i>	650 zł/t
<i>Cena ewidencyjna (koszt planowany)</i>	600 zł/t
<i>Koszty w układzie rodzajowym faktycznie poniesione przy wytwarzaniu koncentratu miedzi:</i>	
– koszty wynagrodzeń z narzutami	615.600 zł
– koszty materiałów i energii	554.040 zł
– koszty amortyzacji	369.360 zł
– koszty usług produkcyjnych	451.440 zł
– koszty podatków i opłat administracyjnych	41.040 zł
– pozostałe koszty	20.520 zł
<i>Razem koszty w układzie rodzajowym</i>	2.052.000 zł
<i>Koszty bezpośrednie faktycznie poniesione</i>	900.000 zł

<i>Koszty pośrednie faktycznie poniesione</i>	<i>1.152.000 zł</i>
<i>Wydobycie w okresie</i>	<i>3.200 t</i>
<i>Wyroby sprzedane w okresie</i>	<i>2.500 t</i>
<i>Zapasy wyrobów na koniec okresu</i>	<i>700 t</i>

Kopalnia ewidencjonuje koszty na kontach zespołu 4 i 5 oraz korzysta z uproszczeń zawartych w art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości.

II. Kalkulacja kosztu wytworzenia 1 tony koncentratu miedzi:

Jeżeli jednostka korzysta z uproszczeń zawartych w art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości, to kalkulując jednostkowy koszt wytworzenia, do bezpośrednich kosztów rzeczywistych dolicza rzeczywiste koszty pośrednie, a następnie ustala rzeczywisty jednostkowy koszt wytworzenia wyrobu poprzez podzielenie kosztów przez liczbę wydobytych ton (produkcja jednorodna).

Wyszczególnienie	Koncentrat miedzi
(A) Rzeczywiste koszty bezpośrednie	900.000 zł
(B) Rzeczywiste koszty pośrednie	1.152.000 zł
(C) Razem rzeczywiste koszty wytworzenia (A + B)	2.052.000 zł
(D) Wydobycie w okresie	3.200 t
(E) Rzeczywisty koszt wytworzenia 1 t koncentratu (C : D)	641,25 zł/t

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – koszty produkcji według miejsc powstawania: a) koszty bezpośrednie faktycznie poniesione b) koszty pośrednie faktycznie poniesione	900.000 zł 1.152.000 zł	50 52-1	49 49
2. PK – rozliczenie kosztów pośrednich produkcji (zaliczenie ich w całości do kosztów bezpośrednich produkcji)	1.152.000 zł	50	52-1
3. PW – przyjęcie produktów do magazynu: $3.200 \text{ t} \times 600 \text{ zł/t} =$	1.920.000 zł	60-0	58
4. PK – rozliczenie rzeczywistych kosztów produkcji	2.052.000 zł	58	50
5. PK – odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów	132.000 zł	62-0	58
6. FS – przychody ze sprzedaży (pominięto VAT): $2.500 \text{ t} \times 650 \text{ zł/t} =$	1.625.000 zł	20	70-0
7. WZ – rozchód sprzedanych produktów według cen ewidencyjnych: $2.500 \text{ t} \times 600 \text{ zł/t} =$	1.500.000 zł	70-1	60-0
8. PK – odchylenia przypadające na sprzedane produkty: $132.000 \text{ zł} : 3.200 \text{ t} \times 2.500 \text{ t} =$	103.125 zł	70-1	62-0

IV. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		Konto 40 „Koszty według rodzajów”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	
(6)	1.625.000	(S.p.)	2.052.000		900.000 (1a)
					1.152.000 (1b)
Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe”		Konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności”	
(1a)	900.000	(1b)	1.152.000	(4)	2.052.000
(2)	1.152.000		1.152.000 (2)		1.920.000 (3)
					132.000 (5)
Konto 60-0 „Produkty gotowe”		Konto 62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”		Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”	
(3)	1.920.000	(5)	132.000		1.625.000 (6)
	1.500.000 (7)		103.125 (8)		
(S.k.)	420.000	(S.k.)	28.875		
Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”					
(7)	1.500.000				
(8)	103.125				

Na koniec okresu pozostał zapas produktów o wartości w rzeczywistym koszcie wytworzenia w wysokości: 420.000 zł (saldo Wn konta 60) + 28.875 zł (saldo Wn konta 62) = 448.875 zł (tj. 700 t × 641,25 zł/t).

WPROWADZENIE DO EWIDENCJI ŚRODKA TRWAŁEGO I DOKONANIE JEDNORAZOWEGO ODPISU AMORTYZACYJNEGO

Zakupiliśmy maszynę produkcyjną, która spełnia warunki do uznania za niskocenny środek trwały. Wartość tej maszyny nie przekracza 10.000 zł, czyli wartości granicznej przyjętej w naszej spółce dla niskocennych środków trwałych. Czy możemy wprowadzić maszynę do ewidencji środków trwałych i dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dla celów bilansowych?

Sposób ujęcia w księgach rachunkowych niskocennych środków trwałych uzależniony jest od przyjętych w polityce rachunkowości jednostki rozwiązań ewidencyjnych dotyczących takich składników aktywów. Do rozwiązań tych należy m.in. uproszczenie polegające na dokonaniu jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

Przypominamy, iż ustawa o rachunkowości oraz Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (KSR nr 11) nie wskazują wprost jaką kwotę przyjąć za wartość graniczną, poniżej której można uznać środek trwały za niskocenny. Jednostka wyznacza taką wartość we własnym zakresie. Poziom istotności wartości początkowej stanowi wartość szacunkową w rozumieniu Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”. Ustalony poziom istotności, a w szczególności dolna granica wartości początkowej środków trwałych, wymagają wpisania do przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości.

W świetle art. 32 ust. 6 ustawy o rachunkowości dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób

uproszczony przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych.

Jednostka, o której mowa w pytaniu, może zatem przyjąć do stosowania uproszczenia dotyczące niskocennych środków trwałych, o których mowa w ustawie o rachunkowości i KSR nr 11. Jeżeli z jej polityki rachunkowości wynika, że wartością graniczną niskocennych środków trwałych jest kwota 10.000 zł, a niskocenne środki trwałe są ujmowane w ewidencji środków trwałych i jednorazowo amortyzowane, to może tak postąpić z zakupioną maszyną produkcyjną. Natomiast jeżeli takiego zapisu nie ma lub istnieje inny zapis dotyczący tej kwestii, to jednostka może wprowadzić nowy zapis lub zmienić już istniejący. Można tego dokonać w trakcie roku obrotowego, jednak ze skutkiem od pierwszego dnia bieżącego lub przyszłego roku obrotowego. Jak wynika bowiem z art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji jednostka może, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane ustawą.

Zmiana dotychczas stosowanych rozwiązań wymaga również określenia w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdania finansowe wymagane innymi przepisami prawa, jeżeli zostały one sporządzone za okres, w którym powyższe rozwiązania uległy zmianie. W przypadku takim należy w sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać przyczyny tych zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian. Skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

Warto pamiętać, że powyższe reguły uszczegóławia KSR nr 7. Zmian zasad (polityki) rachunkowości dokonuje się w formie pisemnej, poprzez nadanie nowego brzmienia zmieniającym fragmentom polityki rachunkowości lub jeśli zakres zmian jest bardzo duży, to ustanawia się nowy jednolity tekst w celu utrzymania czytelności całej dokumentacji.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka zakupiła maszynę produkcyjną, która będzie stanowiła jej środek trwały, o wartości netto: 8.000 zł (plus VAT: 1.840 zł) i przyjęła ją do używania na podstawie dowodu „OT – Przyjęcie środka trwałego”.
2. Z polityki rachunkowości jednostki wynika, że składniki majątku o wartości nieprzekraczającej: 10.000 zł netto wprowadza się do ewidencji środków trwałych i jednorazowo amortyzuje.
3. Ewidencję kosztów jednostka prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca zakup niskocennego środka trwałego:			

a) wartość netto	8.000 zł	30	
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	1.840 zł	22-1	
c) wartość brutto	9.840 zł		24-9
2. OT – przyjęcie środka trwałego do używania	8.000 zł	01	30
3. PK – jednorazowy odpis amortyzacyjny oraz równolegle	8.000 zł 8.000 zł	40-0 52-1	07-1 49

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”				Konto 24-9 „Pozostałe rozrachunki – inne”			
(1a)	8.000	8.000	(2)	(1b)	1.840				9.840		(1c)
Konto 01 „Środki trwałe”				Konto 40-0 „Amortyzacja”				Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”			
(2)	8.000			(3)	8.000				8.000		(3)
Konto 52-1 „Koszty wydziałowe”				Konto 49 „Rozliczenie kosztów”							
(3)	8.000					8.000	(3)				

SKUTKI PRZYJĘCIA UPROSZCZENIA POLEGAJĄCEGO NA KWALIFIKACJI UMÓW LEASINGU WEDŁUG ZASAD PODATKOWYCH

Nasza spółka z o.o. spełnia warunki do zastosowania uproszczenia w zakresie kwalifikacji umów leasingu. Zarząd spółki podjął decyzję o zastosowaniu takiego uproszczenia od 1 stycznia 2023 r. i zapisał je w polityce rachunkowości. Jak powinniśmy postąpić z dniem 1 stycznia 2023 r. w stosunku do trwających umów leasingu, które na dzień ich zawarcia zakwalifikowaliśmy do leasingu finansowego dla celów bilansowych, a podatkowo są to umowy leasingu operacyjnego?

Sposób kwalifikowania umów leasingu dla celów bilansowych do leasingu finansowego i operacyjnego określa art. 3 ust. 4 i 5 ustawy o rachunkowości. Z kolei w art. 3 ust. 6 ustawy o rachunkowości przewidziano uproszczenie, które zezwala na kwalifikację umów leasingu finansowego według zasad określonych w przepisach podatkowych i niestosowanie przepisów art. 3 ust. 4 i 5 ustawy o rachunkowości.

Z pytania wynika, iż jednostka do 31 grudnia 2022 r. stosowała bilansowe zasady kwalifikacji umów leasingu, a od 1 stycznia 2023 r., zgodnie z podjętą przez zarząd decyzją, stosuje w tym zakresie uproszczenie i przyjmuje kwalifikację podatkową. W takiej sytuacji dla trwających umów leasingu, zawartych w poprzednich okresach, jednostka może zastosować jedno z dwóch rozwiązań, tj.:

- 1) do momentu zakończenia umów w dalszym ciągu kwalifikować je według zasad bilansowych (rozliczać zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości),
- 2) z dniem 1 stycznia 2023 r. przekwalifikować umowy zgodnie z zasadami podatkowymi.

Przykład

I. Założenia

1. Spółka z o.o. zawarła w styczniu 2022 r. umowę leasingu maszyny produkcyjnej. Warunki umowy kwalifikują ją według prawa podatkowego – do leasingu operacyjnego, zaś z punktu widzenia prawa bilansowego – do leasingu finansowego.
2. Umowa przewiduje, że leasing potrwa 3 lata, a wartość początkowa przedmiotu leasingu (maszyny produkcyjnej) wynosi: 100.000 zł. Korzystający ma także prawo do nabycia maszyny stanowiącej przedmiot umowy za kwotę równą: 15.000 zł. W umowie określono ponadto następujące warunki:
 - a) opłata wstępna, wchodząca w skład opłaty łącznej, wynosi 10% wartości początkowej przedmiotu leasingu (10.000 zł),
 - b) pozostałe opłaty podstawowe w ciągu 3 lat wynoszą: 90.000 zł; są one podzielone na 36 równych rat płatnych co miesiąc; rocznie jest to kwota: 30.000 zł.
3. Spółka podzieliła opłatę podstawową na część kapitałową i odsetkową, stosując wewnętrzną stopę zwrotu IRR, wynoszącą: 7,5514725%. Podział opłaty podstawowej w poszczególnych okresach kształtował się następująco:

Rok trwania umowy	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część odsetkowa	Część kapitałowa	Zobowiązanie BZ
1	2	3	4 (2 × IRR)	5 (3 – 4)	6 (2 – 5)
Rozpoczęcie okresu leasingu	100.000,00 zł	10.000,00 zł (opłata wstępna)	0	10.000,00 zł	90.000,00 zł
2022	90.000,00 zł	30.000,00 zł	6.796,33 zł	23.203,67 zł	66.796,33 zł
2023	66.796,33 zł	30.000,00 zł	5.044,11 zł	24.955,89 zł	41.840,44 zł
2024	41.840,44 zł	30.000,00 zł	3.159,57 zł	26.840,44 zł	15.000,00 zł
Zakończenie okresu leasingu	15.000,00 zł	15.000,00 zł	—	15.000,00 zł	—

4. Spółka użytkuje podobne maszyny, dla których ustaliła w zasadach (polityce) rachunkowości 4-letni okres ekonomicznej użyteczności (stawka rocznej amortyzacji 25%). Amortyzację leasingowanej maszyny rozpoczęła od lutego 2022 r. Zatem do końca 2022 r. dokonała odpisów amortyzacyjnych za 11 miesięcy.
5. Od 1 stycznia 2023 r. po spełnieniu warunków, o których mowa w art. 3 ust. 6 ustawy o rachunkowości, spółka wybrała i zapisała w przyjętych przez siebie zasadach (polityce) rachunkowości zasadę kwalifikowania umów leasingu zgodnie z regulacjami prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę, że do zakończenia umowy leasingu maszyny zawartej w 2022 r. pozostały jeszcze 2 lata, kierownik jednostki podjął decyzję o jej przekwalifikowaniu z leasingu finansowego na operacyjny.
6. Roczne opłaty podstawowe w poszczególnych latach kształtowały się następująco:

Rok trwania umowy	Roczna opłata podstawowa
2022	30.000,00 zł + 10.000,00 zł (opłata wstępna)

2023	30.000,00 zł
2024	30.000,00 zł + 15.000,00 zł (wykup)

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2022 r.			
1. FZ – ujęcie opłaty wstępnej	10.000,00 zł	24-9/1-3	24-9/1-1
2. WB – zapłata opłaty wstępnej	10.000,00 zł	24-9/1-1	13-0
3. OT – przyjęcie do ewidencji środków trwałych przedmiotu leasingu	100.000,00 zł	01	24-9/1-2
4. PK – zaliczenie opłaty wstępnej na poczet części kapitałowej	10.000,00 zł	24-9/1-2	24-9/1-3
5. FZ – ujęcie opłaty podstawowej za 2022 r.	30.000,00 zł	24-9/1-3	24-9/1-1
6. WB – zapłata opłaty podstawowej za 2022 r.	30.000,00 zł	24-9/1-1	13-0
7. PK – rozliczenie opłaty podstawowej: a) część kapitałowa b) część odsetkowa	23.203,67 zł 6.796,33 zł	24-9/1-2 75-1	24-9/1-3 24-9/1-3
8. PK – amortyzacja za cały 2022 r. – w zaokrągleniu: (100.000 zł × 25%) : 12 m-cy × 11 m-cy =	22.916,67 zł	40-0	07-1
B. Zapisy w księgach 2023 r.			
1. PK – przekwalifikowanie umowy i ujęcie jej według przepisów podatkowych: a) wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia b) przeksięgowanie wartości netto przedmiotu leasingu (wartość nieumorzona) c) wyksięgowanie salda konta 24-9/1-2	22.916,67 zł 77.083,33 zł 10.287,00 zł	07-1 24-9/1-2 82	01 01 24-9/1-2

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2022 r.

Konto 01 „Środki trwałe”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(3)	100.000,00		22.916,67 (8)	(S.p.)	X 10.000,00 (2) 30.000,00 (6)
Konto 24-9/1-1 „Rozrachunki z finansującym – bieżące”		Konto 24-9/1-2 „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu”		Konto 24-9/1-3 „Rozliczenie opłat leasingowych”	
(2)	10.000,00	10.000,00 (1)	(4)	10.000,00	10.000,00 (4)
(6)	30.000,00	30.000,00 (5)	(7a)	23.203,67	23.203,67 (7a)
					6.796,33 (7b)
			66.796,33 (S.k.)		

Konto 40-0 „Amortyzacja”	
(8)	22.916,67

Konto 75-1 „Koszty finansowe”	
(7b)	6.796,33

B. Zapisy w księgach 2023 r.

Konto 01 „Środki trwałe”			Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”			Konto 24-9/1-2 „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu”		
(S.p.)	100.000,00		(1a)	22.916,67	22.916,67	(1b)	77.083,33	66.796,33
		22.916,67 (1a)						10.287,00
		77.083,33 (1b)						(S.p.)
								(1c)
Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (Zysk/Strata z lat ubiegłych)								
(1c)	10.287,00							

ODSTĄPIENIE OD USTALANIA AKTYWÓW I REZERW Z TYTUŁU ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Spółka z o.o. do końca 2022 r. ustalała aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Za 2022 r. przychody netto spółki ze sprzedaży towarów i produktów wynosiły 50.000.000 zł, a średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło 47 osób. Rok obrotowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. W 2023 r. spółka chce skorzystać z uproszczenia i nie ustalać odroczonego podatku dochodowego. Jak zaksięgować skutki rezygnacji z ustalania odroczonego podatku dochodowego?

Zmiana w postaci odstąpienia od ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wyniku skorzystania z uproszczenia na podstawie art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości wymaga zmiany zasad (polityki) rachunkowości jednostki w tym zakresie.

Ewidencja księgowa skutków odstąpienia od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przebiega z wykorzystaniem konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych). Takie postępowanie wynika z art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości, który mówi o tym, że jednostka może zmienić dotychczas stosowane rozwiązania w zakresie sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych przewidziane ustawą na inne, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia takiej decyzji. Skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk/stratę z lat ubiegłych.

Należy przy tym pamiętać, że jeśli jednostka odstąpi od ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, to powinna w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać przyczyny tych zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian. Przy czym nie dokonuje się retrospektywnie przekształcenia danych, jeśli jest to praktycznie niewykonalne lub zmiany są nieistotne.

Przykład

I. Założenia:

- 1. Zarząd spółki z o.o., która spełnia warunki określone w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości, podjął decyzję o zmianie zasad (polityki) rachunkowości od 1 stycznia 2023 r. Zmiana polega na rezygnacji z ustalania odroczonego podatku dochodowego.
- 2. Stan aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31 grudnia 2022 r. wynosił: 15.000 zł, zaś rezerw: 35.000 zł.
- 3. W przykładzie dla uproszczenia przyjęto, że w 2022 r. spółka ustalała odroczonego podatek dochodowy po raz pierwszy.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – skutki rezygnacji z ustalania aktywów i tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:			
a) w odniesieniu do rezerw na odroczonego podatek dochodowy	35.000 zł	83-0	82
b) w odniesieniu do aktywów na odroczonego podatek dochodowy	15.000 zł	82	65-0

III. Księgowania:

Konto 83-0 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”				Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych)				Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”			
(1a)	35.000	35.000	(S.p.)	(1b)	15.000	35.000	(1a)	(S.p.)	15.000	15.000	(1b)

MOŻLIWOŚĆ ODPISYWANIA W KOSZTY WARTOŚCI TOWARÓW NA DZIEŃ ICH ZAKUPU

Prowadzimy małą rodzinną firmę, która zajmuje się m.in. sprzedażą towarów. Chcielibyśmy zastosować uproszczenie i wartość towarów handlowych odnosić bezpośrednio w koszty w momencie zakupu? Na czym polega w praktyce stosowanie takiego uproszczenia?

Kierownik jednostki może podjąć, na podstawie art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości, decyzję o odpisywaniu w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu. Takie postępowanie musi być połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceną oraz korektą kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Jeżeli jednostka wybiera uproszczoną metodę ewidencji zapasów, to powinna uwzględnić art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, z którego 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 wyniku finansowego jednostki. Zwykle taką metodę ewidencji zapasów wybierają jednostki handlowe, w których działalność handlowa polegająca na sprzedaży towarów jest prowa-

dzona w niedużym zakresie, a za zapasy i sprzedaż odpowiada sam kierownik jednostki lub członkowie jego rodziny bądź zaufane osoby. Uproszczona ewidencja nie pozwala bowiem na kontrolowanie bieżącego stanu zapasów towarów, a także nie daje możliwości rozliczania osób odpowiedzialnych za te składniki aktywów.

Jednostka wybierając uproszczenie, o którym mowa w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości nie ujmuje nabytych towarów na koncie 33 „Towary”, tylko odnosi ich wartość bezpośrednio na dzień ich zakupu w ciężar konta 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.

Na dzień bilansowy w kosztach, do których została już zaliczona wartość zakupionych towarów (zapisem po stronie Wn konta 73-1), powinna pozostać tylko wartość faktycznie sprzedanych towarów. Pozostały zapas towarów (niesprzedanych) należy ustalić w drodze spisu z natury i odpowiednio go wycenić.

Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości, odpisywanie w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu jest połączone z ustaleniem stanu tych składników aktywów i jego wyceną oraz korektą kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy. Korekty kosztów można dokonywać również częściej niż na dzień bilansowy, np. raz na miesiąc, czy raz na kwartał, w zależności od potrzeb danej jednostki. Ustalenie stanu zapasów, jego wycena i korekta kosztów o wartość tego stanu w ciągu roku może odbywać się na podstawie prowadzonej ewidencji ilościowej.



Uwaga: Dokonywanie korekty kosztów tylko na dzień bilansowy jest wystarczające dla celów bilansowych. Jednak dla celów podatkowych wskazane jest, aby takiej korekty dokonywać w każdym okresie, za który jednostka ustala i wpłaca zaliczki na podatek dochodowy (miesięcznie lub kwartalnie).

Korekta kosztów o wartość ustalonego w drodze spisu z natury stanu zapasów towarów, które nie zostały zużyte lub sprzedane, polega na ujęciu w księgach wartości tych zapasów na koncie 33 „Towary”.

Przykład

I. Założenia:

1. Zgodnie z polityką rachunkowości jednostka „X” odnosi wartość towarów w ciężar kosztów na dzień ich zakupu. Korekty kosztów o wartość niesprzedanych towarów dokonuje na koniec każdego miesiąca, a na początek następnego miesiąca wartość zapasów zalicza ponownie w ciężar kosztów.
2. W styczniu 2023 r. jednostka kupiła towary o wartości: 61.500 zł (w tym VAT: 11.500 zł).
3. Na koniec stycznia 2023 r. ustalono, w drodze spisu z natury, że wartość towarów na stanie magazynowym wynosiła: 35.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach na koniec stycznia 2023 r.			
1. FZ – faktura dokumentująca zakup towarów:			
a) wartość brutto	61.500 zł	30	21
b) VAT podlegający odliczeniu	11.500 zł	22-1	30
c) wartość netto	50.000 zł	73-1	30
2. PK – stan zapasu towarów na koniec stycznia	35.000 zł	33	73-1

B. Zapisy w księgach na początek lutego 2023 r.

1. PK – ponowne zaliczenie w koszty wartości zapasów ustalonej na koniec stycznia	35.000 zł	73-1	33
---	-----------	------	----

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach na koniec stycznia 2023 r.

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			
(1a)	61.500	11.500	(1b)		61.500	(1a)		(1b)	11.500		
		50.000	(1c)								
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”				Konto 33 „Towary”							
(1c)	50.000	35.000	(2)	(2)	35.000						

B. Zapisy w księgach na początek lutego 2023 r.

Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”				Konto 33 „Towary”			
(1)	35.000			(S.p.)	35.000	35.000	(1)



Uwaga: Innym rozwiązaniem jest pozostawienie wartości zapasów towarów na koncie 33 do dnia kolejnego okresu sprawozdawczego. W takiej sytuacji na koniec kolejnego okresu rozliczeniowego dokonuje się dodatkowego księgowania kwoty zwiększającej lub zmniejszającej wartość zapasów.

ODPISANIE W KOSZTY ZUŻYCIA MATERIAŁÓW NISKOCENNYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

Zakupiliśmy niskocenny środek trwały. Z polityki rachunkowości naszej spółki wynika, że środki trwałe o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł netto, nie są wprowadzane do ewidencji bilansowej środków trwałych, ale są odpisywane w momencie przekazania ich do używania w koszty zużycia materiałów. Czy jesteśmy zobowiązani do ujmowania takich środków trwałych w ewidencji pozabilansowej?

Jeżeli niskocenne środki trwałe, zgodnie z polityką rachunkowości jednostki, nie są wprowadzane do ewidencji bilansowej środków trwałych, ale są odpisywane w momencie przekazania ich do używania w koszty zużycia materiałów, to mogą zostać objęte ewidencją pozabilansową. Nie jest to jednak obligatoryjne.

Z pkt 4.28 KSR nr 11 wynika, że uproszczenia dotyczące niskocennych środków trwałych polegają m.in. na możliwości nie ujmowania ich w ewidencji środków trwałych. Wartość początkowa takich składników majątku odnoszona jest wówczas w ciężar kosztów materiałów pod datą oddania do użytkowania. Jednocześnie przedmioty te mogą (ale nie muszą) zostać objęte ilościową lub ilościowo-wartościową ewidencją pozabilansową. Decyzję w tej sprawie podejmuje kierownik jednostki i zapisuje ją w polityce rachunkowości.

Jeżeli jednostka zdecyduje o odnoszeniu wartości początkowej niskocennych składników majątku w ciężar kosztów materiałów, to ujmuje ich wartość w księgach rachunkowych po stronie Wn konta 40-1 „Zużycie materiałów i energii” i/lub odpowiedniego konta zespołu 5 (np. konta 55 „Koszty zarządu”). Z kolei niskocenne środki trwałe objęte ewidencją pozabilansową jednostka może ujmować na koncie 09 „Niskocenne składniki majątku”. Warto dodać, iż na kontach pozabilansowych nie obowiązuje zasada podwójnego zapisu.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka zakupiła środek trwały o wartości netto: 9.900 zł (plus VAT: 2.277 zł).
2. Z polityki rachunkowości spółki wynika, że środki trwałe o wartości nieprzekraczającej: 10.000 zł netto nie są wprowadzane do ewidencji bilansowej środków trwałych, ale są odpisywane w momencie przekazania ich do używania w koszty zużycia materiałów. Takie przedmioty ujmowane są w spółce w ewidencji pozabilansowej, na koncie 09 „Niskocenne składniki majątku”.
3. Ewidencję kosztów spółka prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca zakup niskocennego środka trwałego:			
a) wartość netto	9.900 zł	30	
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	2.277 zł	22-1	
c) wartość brutto	12.177 zł		24-9
d) odniesienie środka trwałego w koszty zużycia materiałów	9.900 zł	40-1	30
2. PK – ujęcie niskocennego środka trwałego w ewidencji pozabilansowej	9.900 zł	09	

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”				Konto 24-9 „Pozostałe rozrachunki – inne”			
(1a)	9.900	9.900	(1d)	(1b)	2.277				12.177	(1c)	
Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”				Konto pozabilansowe 09 „Niskocenne składniki majątku”							
(1d)	9.900			(2)	9.900						

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół

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

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

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