



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

nr 9 (369)

Dwutygodnik

ISSN 1429-396X

1.05.2014 r.

Dodatek nr

7

PODRÓŻE SŁUŻBOWE W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

I. EWIDENCJA I ROZLICZANIE KRAJOWYCH

PODRÓŻY SŁUŻBOWYCHstr. 3

1. Należności przysługujące pracownikowi z tytułu podróży służbowych str. 3
2. Zasady ewidencji księgowej podróży służbowych str. 5
3. Moment wprowadzenia do ksiąg kosztów podróży służbowej,
która odbyła się na przełomie roku str. 8
4. Nocleg ze śniadaniem w ramach krajowej podróży służbowej str. 9
5. Koszty podróży służbowej zleceniobiorcy str. 12

II. EWIDENCJA I ROZLICZANIE ZAGRANICZNYCH

PODRÓŻY SŁUŻBOWYCHstr. 12

1. Rodzaje wydatków związanych z zagraniczną podróżą służbową
pokrywanych przez pracodawcę str. 12
2. Ogólne zasady wyceny i rozliczania zaliczki wypłaconej
w walucie obcej str. 15
 - 2.1. Zaliczki w świetle rozporządzenia w sprawie podróży służbowych str. 15
 - 2.2. Wycena zaliczki wypłaconej w walucie obcej według ustawy
o rachunkowości str. 16
3. Wypłata zaliczki na podróż służbową z kasy walutowej i jej rozliczenie str. 17
4. Rozliczenie zaliczki na koszty podróży w jednostce nieposiadającej
rachunku walutowego i kasy walutowej str. 20
5. Rozliczenie krajowej części zagranicznej podróży służbowej str. 23
6. Rozliczenie zagranicznej podróży służbowej, gdy pracownikowi
nie wypłacono zaliczki str. 25

III. DOKUMENTOWANIE KOSZTÓW PODRÓŻY SŁUŻBOWYCHstr. 26

1. Zasady dokumentowania wydatków związanych z podróżą służbową str. 26
2. Kontrola merytoryczna i formalna wydatków na podróże służbowe..... str. 29

IV. UŻYWANIE PRYWATNEGO SAMOCHODU W CELACH SŁUŻBOWYCH – ZASADY EWIDENCJI KSIĘGOWEJstr. 29

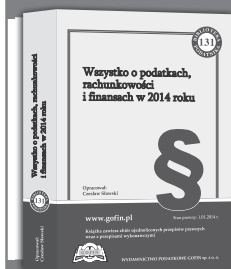
1. Koszty paliwa poniesione podczas podróży służbowej..... str. 29
2. Ryczałt za korzystanie z prywatnego samochodu osobowego w celach służbowych..... str. 30
 - 2.1. Zasady korzystania z ryczałtu str. 30
 - 2.2. Przykład oświadczenia do rozliczenia ryczałtu str. 31
 - 2.3. Opodatkowanie i oskładkowanie ryczałtu za korzystanie z prywatnego samochodu w celach służbowych str. 32
 - 2.4. Ewidencja księgowa ryczałtu za używanie samochodu prywatnego w celach służbowych str. 32
3. Koszty używania w podróży służbowej prywatnego samochodu pracownika str. 33

V. WYBRANE AKTY PRAWNE DOTYCZĄCE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCHstr. 34

1. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (wyciąg) str. 34
2. Rozporządzenie MPiPS z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej..... str. 35
3. Rozporządzenie MI z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy str. 43

KSIAŻKI DLA KSIĘGOWYCH - edycja 2014

RABAT 50%



- **Wszystko o podatkach, rachunkowości i finansach w 2014 roku** - 856 str. - ~~58 zł~~ **29,00 zł**
- **VAT w pytaniach i odpowiedziach. Poradnik na 2014 rok** - 676 str. - ~~59 zł~~ **29,50 zł**
- **Podatek dochodowy od osób prawnych w 2014 roku** - 682 str. - ~~54 zł~~ **27,00 zł**
- **Ustalanie zaliczek na podatek dochodowy przez zakłady pracy (płatników) w 2014 roku** - 392 str. - ~~43 zł~~ **21,50 zł**
- **Obowiązki zakładów pracy wobec ZUS w 2014 roku** - 576 str. - ~~49 zł~~ **24,50 zł**
- **Wszystko o prawie pracy i BHP w 2014 roku** - 592 str. - ~~39 zł~~ **19,50 zł**

Szczegóły na www.sklep.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 2013 r. poz. 330 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. EWIDENCJA I ROZLICZANIE KRAJOWYCH PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Należności przysługujące pracownikowi z tytułu podróży służbowych

W świetle art. 77⁵ § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. nr 21, poz. 94 ze zm.), dalej zwanej K.p., pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy, przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Wysokość oraz warunki ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej zarówno z tytułu krajowych, jak i zagranicznych podróży służbowych, określa rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167), dalej zwane rozporządzeniem w sprawie podróży służbowych.

Pracodawcy spoza sfery budżetowej mogą samodzielnie ustalać warunki wypłacania pracownikowi należności z tytułu podróży służbowych w układzie zbiorowym pracy lub regulaminie wynagradzania albo umowie o pracę. Przy czym dieta za dobę podróży służbowej na obszarze kraju lub poza granicami kraju nie może zostać ustalona w wysokości niższej niż dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju określona dla pracownika zatrudnionego w jednostce sfery budżetowej w rozporządzeniu.

Pracownikowi z tytułu podróży służbowej, odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, przysługują:

- 1) diety,
- 2) zwrot kosztów: przejazdów, dojazdów środkami komunikacji miejscowej, noclegów oraz innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

Jeżeli pracownik w czasie podróży krajowej lub podróży zagranicznej poniósł inne niezbędne wydatki związane z tą podróżą, określone lub uznane przez pracodawcę, to pracodawca zwraca je w udokumentowanej wysokości. Wydatki te obejmują opłaty za bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania, miejsca parkingowe oraz inne niezbędne wydatki wiążące się bezpośrednio z odbywaniem podróży krajowej lub podróży zagranicznej.

Rozliczenia kosztów podróży krajowej lub podróży zagranicznej pracownik dokonuje nie później niż w terminie 14 dni od dnia zakończenia tej podróży. Do rozliczenia kosztów podróży pracownik załącza dokumenty, w szczególności rachunki, faktury lub bilety potwierdzające poszczególne wydatki. Nie dotyczy to diet oraz wydatków objętych ryczałtami. Jeżeli przedstawienie dokumentu nie jest możliwe, to pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonany wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania. W uzasadnionych

przypadkach pracownik składa pisemne oświadczenie o okolicznościach mających wpływ na prawo do diet, ryczałtów, zwrot innych kosztów podróży lub ich wysokość.

Należy także pamiętać, że diety i inne należności z tytułu podróży służbowej wypłacone pracownikowi w wyższej wysokości niż określone przepisami rozporządzenia podlegają opodatkowaniu i oskładkowaniu w części przekraczającej wyznaczone limity. Powyższe wynika z treści art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) updof oraz § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. nr 161, poz. 1106 ze zm.), dalej zwanego rozporządzeniem składkowym.

Dieta za podróż służbową na terenie kraju

Dieta w czasie podróży krajowej jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia. Obecnie wynosi **30 zł za dobę podróży**. Wysokość diety zależy od czasu podróży służbowej. Czas ten liczy się od momentu rozpoczęcia podróży krajowej (wyjazdu) do powrotu (przyjazdu) po wykonaniu zadania służbowego.

Czas krajowej podróży służbowej	Wysokość diety
1) podróż trwa nie dłużej niż dobę i wynosi:	
a) mniej niż 8 godzin	dieta nie przysługuje
b) od 8 do 12 godzin	przysługuje 50% diety, tj. 15 zł
c) ponad 12 godzin	przysługuje dieta w pełnej wysokości, tj. 30 zł
2) podróż trwa dłużej niż dobę	
a) za każdą dobę	przysługuje dieta w pełnej wysokości, tj. 30 zł
b) za niepełną, ale rozpoczętą dobę:	
– do 8 godzin	przysługuje 50% diety, tj. 15 zł
– ponad 8 godzin	przysługuje dieta w pełnej wysokości, tj. 30 zł

Kwotę diety za podróż krajową zmniejsza się o każdy zapewniony posiłek, nawet w sytuacji gdy śniadanie jest zapewnione przez hotel jako część składowa usługi noclegu.

Na podstawie § 7 ust. 4 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- 1) śniadanie – 25% diety,
- 2) obiad – 50% diety,
- 3) kolacja – 25% diety.

W niektórych przypadkach prawo do diety jest wyłączone. Na podstawie § 7 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, dieta nie przysługuje:

- 1) za czas delegowania do miejscowości pobytu stałego lub czasowego pracownika,
- 2) gdy pracownikowi przebywającemu w podróży krajowej trwającej co najmniej 10 dni przysługuje zwrot kosztów przejazdu w dniu wolnym od pracy, środkiem transportu określonym przez pracodawcę, do miejscowości pobytu stałego lub czasowego i z powrotem (dieta nie przysługuje za czas przerwy w delegacji),
- 3) jeżeli pracownikowi zapewniono bezpłatne całodzienne wyżywienie.

Nocleg podczas podróży krajowej

Za nocleg podczas podróży krajowej w obiekcie świadczącym usługi hotelarskie pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem, jednak nie wyższej za jedną dobę hotelową niż dwudziestokrotność stawki diety (§ 8 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych).

Pracodawca zwraca te koszty w wysokości stwierdzonej rachunkiem, ale nie więcej niż do 600 zł za dobę hotelową. Jedynie w uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów noclegu stwierdzonych rachunkiem w wysokości przekraczającej ten limit.

Pracownikowi, któremu nie zapewniono bezpłatnego noclegu i który nie przedłożył rachunku za hotel, przysługuje ryczałt za każdy nocleg w wysokości 150% diety, tj. 45 zł. Ryczałt ten przysługuje jednak w sytuacji, gdy nocleg trwa co najmniej 6 godzin pomiędzy godzinami 21 i 7.

Koszty dojazdu i przejazdu

Pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości udokumentowanej biletami lub fakturami obejmującymi cenę biletu środka transportu, wraz ze związanymi z nimi opłatami dodatkowymi, w tym miejscówkami, z uwzględnieniem posiadanej przez pracownika ulgi na dany środek transportu, bez względu na to, z jakiego tytułu ulga przysługuje. Środek transportu właściwy do odbycia podróży służbowej, a także jego rodzaj i klasę, określa pracodawca.

Na wniosek pracownika pracodawca może wyrazić zgodę na przejazd w podróży samochodem osobowym, motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy. W tym przypadku pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu, ustaloną przez pracodawcę, która nie może być wyższa niż określona w przepisach wydanych na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1414 ze zm.).

Za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży krajowej pracownikowi przysługuje ryczałt na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej w wysokości 20% diety, tj. 6 zł. Jeżeli pracownik nie ponosi kosztów dojazdów, ryczałt ten nie przysługuje. Ryczałt nie przysługuje również w przypadku, gdy na wniosek pracownika pracodawca wyrazi zgodę na pokrycie udokumentowanych kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej.

Ponadto pracownikowi przebywającemu w podróży krajowej trwającej co najmniej 10 dni przysługuje zwrot kosztów przejazdu w dniu wolnym od pracy, środkiem transportu określonym przez pracodawcę, do miejscowości pobytu stałego lub czasowego i z powrotem.

2. Zasady ewidencji księgowej podróży służbowych

Koszty podróży służbowych zalicza się do kosztów działalności operacyjnej i ujmuje – zgodnie z zasadą memoriału, w księgach rachunkowych okresu, którego dotyczą, niezależnie od terminu ich zapłaty – na koncie 40 „Koszty według rodzajów” lub na odpowiednim koncie zespołu 5. Jeżeli jednak podróż służbowa związana jest bezpośrednio z nabyciem środka trwałego, to koszty tej podróży zwiększają wartość tego środka trwałego.

Jednostki nie mają ustawowego obowiązku wyodrębniania w księgach rachunkowych kosztów podróży służbowych. Koszty te nie są bowiem wymienione w załączniku nr 1

do ustawy o rachunkowości w ramach kosztów działalności operacyjnej. Jednostka może przykładowo w swojej polityce rachunkowości przyjąć, że koszty podróży służbowych będzie księgować na koncie analitycznym do konta 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych) lub może wyodrębnić konto syntetyczne w ramach zespołu 4, na przykład 40-8 „Koszty podróży służbowych”. Rozliczenie poniesionych kosztów podróży służbowych następuje w korespondencji z kontem 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Przedstawione przez pracownika do rozliczenia „Polecenie wyjazdu służbowego” lub „Rozliczenie kosztów podróży służbowej” (rozliczenia dokonuje się na dokumencie określonym przez kierownika jednostki) wraz z dołączonymi fakturami, rachunkami, oświadczeniem pracownika lub paragonami dokumentującymi poniesione wydatki mogą zostać ujęte w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 40-6** „Pozostałe koszty rodzajowe” lub konto zespołu 5 (w analityce: Koszty podróży służbowych),
- **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Rozliczenie zobowiązania wobec pracownika z tytułu podróży służbowej z uwzględnieniem pobranych przez niego zaliczek księguje się zapisem:

- **Wn/Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- **Ma/Wn konto 10** „Kasa” lub 13-0 „Rachunek bieżący”.

Księgując przedstawione przez pracownika faktury należy także uwzględnić art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, w świetle którego naliczony VAT od nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych nie podlega odliczeniu od VAT należnego. Jednostka nie ma więc prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktury dokumentującej nocleg ze śniadaniem. W myśl przepisów bilansowych VAT niepodlegający odliczeniu stanowić będzie element ceny nabycia usługi.

Przykład

I. Założenia:

1. W dniach 4–6 marca 2014 r. pracownik odbył podróż służbową do Warszawy. Podróż rozpoczęła się 4 marca o godz. 7:00, a zakończyła 6 marca o godz. 23:00, czyli trwała 3 doby. Na wniosek pracownika wypłacono mu z kasy zaliczkę na poczet wydatków podczas podróży służbowej w wysokości: 1.400 zł.
2. Pracownikowi przysługiwały należności na pokrycie kosztów podróży służbowej według przepisów rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, m.in. dieta (30 zł za dobę podróży), ryczałt za dojazdy (20% diety), zwrot kosztów noclegów.
3. Po powrocie pracownik przedstawił rozliczenie kosztów podróży służbowej na formularzu „Polecenie wyjazdu służbowego”, załączając:
 - a) 2 bilety PKP na kwotę brutto: 96,90 zł każdy (w tym VAT: 7,18 zł),
 - b) fakturę za pobyt w hotelu (w tym 2 śniadania) na kwotę brutto: 840 zł (za 2 doby hotelowe).
4. Pracownik nie poniósł kosztów dojazdu środkami komunikacji miejscowej.
5. Do ewidencji kosztów jednostka stosuje wyłącznie konta zespołu 4, a koszty podróży służbowych ujmuje na koncie 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. KW – wypłata zaliczki na podróż służbową	1.400,00 zł	23-4	10
2. PK – rozliczenie kosztów podróży służbowej:			
a) diety zmniejszone o zapewnione wyżywienie w formie śniadania:	75,00 zł	40-6	
30 zł – (30 zł × 25%) = 22,50 zł			
30 zł + (2 × 22,50 zł) = 75,00 zł			
b) nocleg w hotelu – wartość brutto (nie więcej niż do 600 zł za dobę hotelową)	840,00 zł	40-6	
c) bilety PKP (przejazd na odległość nie mniejszą niż 50 km):			
– wartość netto: 2 × 89,72 zł =	179,44 zł	40-6	
– VAT naliczony podlegający odliczeniu: 2 × 7,18 zł =	14,36 zł	22-1	
d) łączna kwota kosztów podróży	1.108,80 zł		23-4
3. KP – zwrot do kasy niewykorzystanej zaliczki: 1.400,00 zł – 1.108,20 zł =	291,20 zł	10	23-4

III. Księgowania:

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 10 „Kasa”				Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty podróży służbowych)			
(1)	1.400,00	1.108,80	(2d)	(S.p.)	5.000,00	1.400,00	(1)	(2a)	75,00		
		291,20	(3)	(3)	291,20			(2b)	840,00		
	1.400,00	1.400,00						(2c)	179,44		
Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”											
(2c)	14,36										

W marcu 2014 r. pracownik odbył podróż służbową na terenie kraju. Rozliczenie kosztów tej podróży nastąpiło dopiero w następnym miesiącu. W którym momencie i w ciężar jakiego konta zaksięgować wydatki związane z podróżą służbową pracownika?

W ewidencji księgowej koszty z tytułu podróży służbowej ujmuje się w okresie, którego dotyczą. W sytuacji opisanej w pytaniu należało je więc ująć w księgach miesiąca, w którym pracownik odbył podróż służbową, czyli w marcu 2014 r.

Dla celów podatkowych należności przysługujące pracownikom z tytułu podróży służbowych uważane są za przychody ze stosunku pracy (są one wolne od podatku do wysokości określonych limitów), o których mowa w art. 12 ust. 1 updof. To oznacza, że tego rodzaju wydatki ujmuje się w kosztach podatkowych na zasadach przewidzianych dla wynagrodzeń.

W związku z powyższym należności przysługujące pracownikom z tytułu odbycia podróży służbowej stanowią koszty uzyskania przychodów u pracodawcy w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem, że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W razie uchybienia temu terminowi, wydatki te stanowią koszty podatkowe w mie-

siącu, w którym zostaną wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika. Tak wynika z przepisów art. 15 ust. 4g w powiązaniu z art. 16 ust. 1 pkt 57 updop i art. 22 ust. 6ba w powiązaniu z art. 23 ust. 1 pkt 55 updof.

Z uwagi na fakt, iż należności z tytułu podróży służbowej stają się należne w miesiącu, w którym pracownik dokonał rozliczenia kosztów tej podróży (tutaj: w kwietniu 2014 r.), w tym też miesiącu pracodawca może je zaliczyć do kosztów podatkowych.

W celu uniknięcia rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym, w praktyce koszty podróży służbowych są często ujmowane w księgach rachunkowych analogicznie jak dla celów podatkowych, tzn. z chwilą ich rozliczenia lub wypłaty. Zwracamy jednak uwagę, że takie uproszczenie nie może być stosowane dla celów bilansowych na przełomie roku z uwagi na obowiązującą w rachunkowości zasadę memoriału.

3. Moment wprowadzenia do ksiąg kosztów podróży służbowej, która odbyła się na przełomie roku

Pod koniec grudnia 2013 r. nasz pracownik odbył podróż służbową. Na dzień bilansowy nie dokonał rozliczenia. Rozliczenie zaliczki przedstawił w styczniu 2014 r. i wtedy zwrócono mu koszty. Czy koszty tej podróży są kosztem bilansowym 2013 r., czy 2014 r.?

Zgodnie z zasadą memoriału koszty ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego dotyczą. Oznacza to, że koszty podróży służbowej odbytej w grudniu 2013 r. należało ująć w księgach rachunkowych 2013 r., mimo że faktyczne rozliczenie z pracownikiem nastąpiło dopiero w styczniu 2014 r.

Koszty delegacji służbowej pracownika, wynikające z rozliczenia zatwierdzonego przez kierownika jednostki, podlegały więc ujęciu w księgach 2013 r., zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”
(w analityce: Pozostałe koszty) lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

W przypadku gdy na poczet podróży służbowej pracownikowi nie wypłacono zaliczki lub wypłacono ją w niższej wysokości niż koszty wynikające z rozliczenia delegacji, na dzień bilansowy na koncie 23-4 pozostanie nierozliczone saldo Ma. Saldo to odzwierciedla zobowiązanie jednostki wobec pracownika z tytułu zwrotu kosztów delegacji i powinno zostać wykazane w pasywach bilansu w pozycji B.III.2 lit. i) „Inne zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek”.

Jeśli natomiast pracownikowi wypłacono zaliczkę w kwocie wyższej niż koszty delegacji, konto 23-4 wykazywać będzie saldo Wn, stanowiące należność od pracownika, które ujmuje się w aktywach bilansu w pozycji B.II.2 lit. c) „Inne należności krótkoterminowe od pozostałych jednostek”.

Przykład

I. Założenia:

1. W dniach 18–20 grudnia 2013 r. pracownik przebywał w krajowej podróży służbowej. Na poczet tej podróży wypłacono mu zaliczkę w kwocie: 500 zł. 3 stycznia 2014 r. pracownik przedłożył delegację do rozliczenia. Przedstawione przez pracownika rozliczenie opiewało na łączną kwotę: 550 zł. W tym samym dniu zatwierdzono delegację do wypłaty. Kwotę należną pracownikowi z tytułu podróży służbowej w wysokości: 50 zł wypłacono z kasy.

2. Koszty odbytej przez pracownika delegacji obciążą koszty podstawowej działalności operacyjnej jednostki. Do ewidencji kosztów jednostka stosuje wyłącznie konta zespołu 4.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2013 r.			
1. KP – wypłata zaliczki na podróż służbową	500 zł	23-4	10
2. Koszty podróży służbowej wynikające z zatwierdzonego rozliczenia	550 zł	40-6	23-4
B. Zapisy w księgach 2014 r.			
3. KW – zwrot pracownikowi kosztów podróży służbowej	50 zł	23-4	10

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2013 r.

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 10 „Kasa”				Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Krajowe podróże służbowe)			
(1)	500	550	(2)	(S.p.)	1.000	500	(1)	(2)	550		
		50	(S.k.)								

B. Zapisy w księgach 2014 r.

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 10 „Kasa”			
(1)	50	50	(S.p.)	(S.p.)	1.000	50	(1)

4. Nocleg ze śniadaniem w ramach krajowej podróży służbowej

Dieta przysługująca pracownikowi w czasie podróży krajowej jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia i wynosi obecnie 30 zł za dobę podróży. Jednakże – na podstawie § 7 ust. 4 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych – kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, w tym zapewnionego w ramach usługi hotelarskiej.

Sfinansowanie przez pracodawcę wyżywienia pracownika, będącego w podróży służbowej, wiąże się z koniecznością opodatkowania i oskładkowania nadwyżki kosztów tego wyżywienia ponad kwotę diety określonej przepisami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych.

W świetle art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) updog, wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika do wysokości określonej m.in. w przepisach rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. W konsekwencji nadwyżka kosztów wyżywienia ponad kwotę diety stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek. Potwierdzają to organy podatkowe, przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 8 stycznia 2014 r., nr IBP/II/1/415-929/13/BD.

Jeśli zaś chodzi o oskładkowanie ww. należności, to – na podstawie § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego – z podstawy wymiaru składek ZUS wyłączone są diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach rozporządzenia w sprawie podróży służbowych.

Nadwyżka ponad kwotę diety obowiązującej w danym okresie powinna być wliczana do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne.

Przypominamy, że zwrot kosztów noclegu ponad obowiązujący limit w całości korzysta ze zwolnienia z opodatkowania i oskładkowania pod warunkiem, że pracodawca uzna zasadność poniesionych przez pracownika wydatków, potwierdzonych rachunkiem, i wyrazi zgodę na ich zwrot. W przeciwnym razie, pracodawca od nadwyżki ponad limit będzie obowiązany pobrać zaliczkę na podatek dochodowy i składki ZUS.

Przykład

I. Założenia:

1. Pracownik odbył krajową podróż służbową, która trwała od godz. 13⁰⁰ 19 marca do godz. 13⁰⁰ 20 marca. W ramach podróży pracownik miał zapewniony nocleg ze śniadaniem. Faktura wystawiona przez hotel opiewała na kwotę brutto: 168 zł (w tym usługa hotelowa: 131 zł oraz śniadanie: 37 zł).
2. Podróż trwała 1 dobę, zatem pracownikowi przysługuje pełna dieta, tj. 30 zł, którą należy pomniejszyć o koszt śniadania, tj. o $(30 \text{ zł} \times 25\%) = 7,50 \text{ zł}$. Pracownik tytułem diety otrzymał kwotę: $30 \text{ zł} - 7,50 \text{ zł} = 22,50 \text{ zł}$.
3. Na poczet kosztów wyżywienia wydatkowano kwotę: $37 \text{ zł} + 22,50 \text{ zł} = 59,50 \text{ zł}$. Nadwyżkę ponad kwotę diety w wysokości: $59,50 \text{ zł} - 30 \text{ zł} = 29,50 \text{ zł}$ należy zaliczyć do przychodu pracownika ze stosunku pracy, podlegającego opodatkowaniu i oskładkowaniu. Za nocleg pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej fakturą, który korzysta w całości ze zwolnienia z opodatkowania i oskładkowania.
4. Do przedstawionego przez pracownika rozliczenia kosztów podróży służbowej załączone były także 2 bilety PKP na kwotę brutto: 85,40 zł każdy (w tym VAT: 6,33 zł).
5. Rozliczenie składkowo-podatkowe pracownika za marzec 2014 r. z tytułu należnego za ten miesiąc wynagrodzenia (w wysokości: 3.650 zł brutto) oraz zwrotu kosztów wyżywienia pracownika ponad kwotę diety przedstawia się następująco:

Wyszczególnienie	Wysokość obciążenia
Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wynagrodzenie za pracę powiększone o nadwyżkę ponad kwotę diety): $3.650,00 \text{ zł} + 29,50 \text{ zł} =$	3.679,50 zł
Składki na ubezpieczenia społeczne pobrane z wynagrodzenia pracownika (ogółem): $3.679,50 \text{ zł} \times (9,76\% + 1,5\% + 2,45\%) =$	504,46 zł
Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne: $3.679,50 \text{ zł} - 504,46 \text{ zł} =$	3.175,04 zł
Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania z wynagrodzenia: $3.175,04 \text{ zł} \times 9\% =$	285,75 zł
Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku: $3.175,04 \text{ zł} \times 7,75\% =$	246,07 zł
Koszty uzyskania przychodu	111,25 zł

Podstawa opodatkowania (po zaokrągleniu): $3.679,50 \text{ zł} - 111,25 \text{ zł} - 504,46 \text{ zł} =$	3.064 zł
Zaliczka na podatek: $(3.064 \text{ zł} \times 18\%) - 46,33 \text{ zł} =$	505,19 zł
Zaliczka na podatek do urzędu skarbowego (po zaokrągleniu): $505,19 \text{ zł} - 246,07 \text{ zł} =$	259 zł
Kwota do wypłaty: $3.650 \text{ zł} - 504,46 \text{ zł} - 285,75 \text{ zł} - 259 \text{ zł} =$	2.600,79 zł

6. Składki na ubezpieczenia społeczne, FP i FGŚP obciążające pracodawcę:

a) składki na ubezpieczenia społeczne: $3.679,50 \text{ zł} \times 18,19\% = 669,30 \text{ zł}$,

b) składki na FP (2,45%) i FGŚP (0,10%): $3.679,50 \text{ zł} \times 2,55\% = 93,83 \text{ zł}$.

7. Jednostka ewidencjonuje koszty tylko w układzie rodzajowym oraz prowadzi konto 40-8 „Koszty podróży służbowych”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – rozliczenie kosztów podróży służbowej:			
a) dieta zmniejszona o zapewnione wyżywienie w formie śniadania	22,50 zł	40-8	23-4
b) koszt noclegu ze śniadaniem w hotelu – wartość brutto z faktury	168,00 zł	40-8	23-4
c) bilety PKP (za odległość nie mniejszą niż 50 km):			
– wartość netto: $2 \times (85,40 \text{ zł} - 6,33 \text{ zł}) =$	158,14 zł	40-8	23-4
– VAT naliczony podlegający odliczeniu: $2 \times 6,33 \text{ zł} =$	12,66 zł	22-1	23-4
2. LP – lista płac pracownika:			
a) wynagrodzenie brutto pracownika	3.650,00 zł	40-4	23-0
b) składki na ubezpieczenia społeczne obciążające pracownika	504,46 zł	23-0	22
c) składka na ubezpieczenie zdrowotne	285,75 zł	23-0	22
d) zaliczka na podatek dochodowy	259,00 zł	23-0	22
e) składki na ubezpieczenia społeczne obciążające pracodawcę oraz składki na FP i FGŚP: $669,30 \text{ zł} + 93,83 \text{ zł} =$	763,13 zł	40-5	22

III. Księgowania:

Konto 40-8 „Koszty podróży służbowych”		Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	
(1a) 22,50			22,50 (1a)	(1c) 12,66	
(1b) 168,00			168,00 (1b)		
(1c) 158,14			158,14 (1c)		
			12,66 (1c)		
Konto 40-4 „Wynagrodzenia”		Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”		Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS)	
(2a) 3.650,00		(2b) 504,46	3.650,00 (2a)		504,46 (2b)
		(2c) 285,75			285,75 (2c)
		(2d) 259,00			763,13 (2e)
Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych)		Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”			
	259 (2d)	(2e) 763,13			

5. Koszty podróży służbowej zleceniobiorcy

Zleceniobiorca, z którym podpisaliśmy umowę cywilnoprawną, oprócz wynagrodzenia otrzymuje także zwrot kosztów podróży służbowych. Odpowiednie zapisy w tej kwestii zawarte są w umowie. Czy koszty podróży służbowej tego zleceniobiorcy są dla nas pozostałym kosztem rodzajowym (tak jak delegacje pracowników), czy kosztem ewidencjonowanym na koncie wynagrodzeń? Ewidencję kosztów prowadzimy w układzie rodzajowym.

Jeśli zawarta przez jednostkę umowa przewiduje zwrot należności z tytułu podróży służbowej zleceniobiorcy, to koszty takiej podróży wskazane jest ewidencjonować na koncie 40-4 „Wynagrodzenia”, a nie na koncie 40-9 „Pozostałe koszty rodzajowe”.

Wyjazdy służbowe zatrudnianych przez jednostkę zleceniobiorców nie stanowią podróży służbowych w rozumieniu prawa pracy, a wypłacane należności z tytułu takich podróży uważa się za przychód zleceniobiorcy osiągnany z tytułu pracy wykonywanej w ramach umowy zlecenia.

Zagadnienie zwrotu kosztów podróży służbowej osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych (np. umowy zlecenia, o dzieło) nie jest regulowane przepisami prawa. Przedsiębiorca (zleceniodawca) może jednak zawrzeć umowę zlecenia lub o dzieło z osobą fizyczną na wykonanie określonego zadania, z którym wiązać się będzie konieczność odbycia podróży. W takim przypadku na zasadzie swobody umów strony mogą uzgodnić, że zleceniobiorca w związku z wykonaniem umowy otrzyma wynagrodzenie oraz zwrot wydatków poniesionych na jej wykonanie, w tym m.in. zwrot kosztów podróży.

Podkreślić należy, iż wyjazdy zleceniobiorców w ramach zawartej umowy cywilnoprawnej nie są podróżami służbowymi w rozumieniu art. 77⁵ § 1 K.p., który stanowi, iż pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. Regulacja ta dotyczy tylko pracowników. Nie obejmuje ona natomiast osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych.

Jednocześnie wypłacone zleceniobiorcy należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowej uważa się za jego przychód osiągnany z tytułu pracy wykonywanej w ramach umowy zlecenia. Przychód ten korzysta przy tym ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b) updof – do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy dotyczących należności z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju z zastrzeżeniem art. 21 ust. 13 updof. W przypadku gdy kwoty tych należności są wyższe niż wynikające ze stosownego rozporządzenia, różnica podlega opodatkowaniu. Różnicę tę dodaje się wówczas do przysługującego zleceniobiorcy wynagrodzenia z umowy zlecenia i od łącznej kwoty oblicza się zaliczkę na podatek.

II. EWIDENCJA I ROZLICZANIE ZAGRANICZNYCH PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Rodzaje wydatków związanych z zagraniczną podróżą służbową pokrywanych przez pracodawcę

Wysokość oraz warunki ustalania należności z tytułu zagranicznych podróży służbowych, podobnie jak w przypadku krajowych podróży służbowych, określa rozporządzenie w sprawie podróży służbowych.

Zwracamy uwagę, że diety i inne należności z tytułu podróży służbowej wypłacone pracownikowi są zwolnione z opodatkowania i oskładkowania do wysokości określonej przepisami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. Wynika to z treści art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) updog oraz § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego.

Dieta z tytułu zagranicznej podróży służbowej

Dieta w czasie podróży zagranicznej jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i inne drobne wydatki. Jej wysokość zależy od czasu trwania zagranicznej podróży służbowej oraz państwa docelowego tej podróży, gdyż stawki diet za dobę podróży służbowej są zróżnicowane, a ich wysokość zależy od państwa, do którego odbywana jest podróż.

W przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe.

Rodzaj komunikacji	Moment rozpoczęcia i zakończenia podróży
Lądowej	od chwili przekroczenia granicy państwowej w drodze za granicę do chwili jej przekroczenia w drodze powrotnej do kraju
Lotniczej	od chwili startu samolotu w drodze za granicę z ostatniego lotniska w kraju do chwili lądowania samolotu w drodze powrotnej na pierwszym lotnisku w kraju
Morskiej	od chwili wyjścia statku (promu) z ostatniego portu polskiego do chwili wejścia statku (promu) w drodze powrotnej do pierwszego portu polskiego

Często zagraniczna podróż służbowa powiązana jest z przemieszczaniem się pracownika na obszarze kraju. Przepisy § 21 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych zawierają zapis, iż w przypadku odbywania podróży zagranicznej w połączeniu z przejazdem na obszarze kraju, przepisy rozdziału 2 (podróż krajowa) stosuje się odpowiednio do ustalenia należności pracownika za czas podróży (przejazdu) na odcinku krajowym w drodze za granicę. Podobna zasada obowiązuje w drodze powrotnej.

Należność z tytułu diet oblicza się w następujący sposób:

Czas zagranicznej podróży służbowej	Wysokość diety
1) za każdą dobę podróży zagranicznej	przysługuje dieta w pełnej wysokości
2) za niepełną dobę podróży zagranicznej:	
a) do 8 godzin	przysługuje 1/3 diety
b) ponad 8 do 12 godzin	przysługuje 50% diety
c) ponad 12 godzin	przysługuje dieta w pełnej wysokości

Wysokość diety za dobę podróży zagranicznej w poszczególnych państwach jest określona w załączniku do rozporządzenia w sprawie podróży służbowych.

Pracownikowi, któremu zapewniono w czasie podróży zagranicznej bezpłatne, całodziennie wyżywienie, przysługuje 25% diety. Kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- 1) śniadanie – 15% diety;
- 2) obiad – 30% diety;
- 3) kolacja – 30% diety.

W przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie, powyższe zmniejszenia stosuje się odpowiednio.

Przykład

Pracownik odbył samolotem podróż służbową do Włoch, podczas której korzystał ze śniadań zapewnianych w ramach usługi hotelowej oraz bezpłatnych obiadów zapewnianych przez włoskich kontrahentów. W takiej sytuacji pracownikowi przysługuje: 55% diety (30% kolacja + 25%). Czas pobytu za granicą wynosił 5 dób, a kwota diety za pobyt we Włoszech wynosi: 48 EUR za dobę.

Wysokość diety należnej pracownikowi wynosi: $(5 \text{ dób} \times 48 \text{ EUR}) \times 55\% = 132 \text{ EUR}$.

Przepisy rozporządzenia pozbawiają pracownika prawa do diety, gdy otrzymuje on w czasie podróży zagranicznej należność pieniężną na wyżywienie. Jeżeli jednak należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

Z kolei, jeżeli podczas odbywania podróży służbowej pracownik znajdzie się w szpitalu lub innym zakładzie leczniczym, to za każdy dzień (dobę) pobytu w szpitalu pracownikowi przysługuje 25% diety.

Przykład

Pracownik odbył zagraniczną podróż służbową do Austrii, podczas której korzystał z bezpłatnych obiadów i kolacji. W trakcie podróży zachorował i przebywał 2 doby w szpitalu. Zatem za czas pobytu w szpitalu pracownikowi przysługuje 25% diety, a za resztę czasu podróży przysługuje 40% diety (15% śniadanie + 25%). Czas pobytu za granicą wynosił 9 dób, w tym 2 doby w szpitalu, a kwota diety za pobyt w Austrii: 52 EUR za dobę.

Wysokość diety należnej pracownikowi wynosi: $(2 \text{ doby} \times 52 \text{ EUR} \times 25\%) + (7 \text{ dób} \times 52 \text{ EUR} \times 40\%) = 171,60 \text{ EUR}$.

Zwrot kosztów za nocleg

Przepisy rozporządzenia w sprawie podróży służbowych przewidują zwrot pracownikowi kosztów za nocleg podczas podróży zagranicznej:

- 1) w wysokości wynikającej z rachunku – w granicach limitu określonego w poszczególnych państwach w załączniku do rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, lub
- 2) w formie ryczałtu stanowiącego 25% ww. limitu – w razie nieprzedłożenia przez pracownika rachunku za nocleg. Przy czym ryczałt nie przysługuje za czas przejazdu, albo
- 3) w kwocie wynikającej z rachunku i przekraczającej ustalone załącznikiem limity – w uzasadnionych przypadkach za zgodą pracodawcy.

Jeżeli pracodawca lub strona zagraniczna zapewniają pracownikowi bezpłatny nocleg, zwrot kosztów w granicach limitu (ww. pkt 1) lub ryczałt (ww. pkt 2) nie przysługuje (§ 16 ust. 4 rozporządzenia).

Koszty przejazdów i dojazdów

Generalnie pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu do państwa docelowego. Ponadto – na podstawie § 17 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych – pracownikowi przysługuje:

- ryczałt na pokrycie kosztów dojazdu z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego w wysokości jednej diety w miejscowości docelowej za granicą oraz w każdej innej miejscowości za granicą, w której pracownik korzystał z noclegu. W przypadku gdy pracownik ponosi koszty dojazdu, o których mowa wyżej, wyłącznie w jedną stronę, przysługuje ryczałt w wysokości 50% diety,

- ryczałt w wysokości 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży zagranicznej, na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej.

Powyższe ryczałty nie przysługują, jeżeli pracownik:

- odbywa podróż zagraniczną służbowym lub prywatnym pojazdem samochodowym, motocyklem lub motorowerem;
- ma zapewnione bezpłatne dojazdy;
- nie ponosi kosztów, na pokrycie których są przeznaczone te ryczałty.

Przykład

Pracownik odbył samolotem podróż służbową do Włoch. W podróży zagranicznej przebywał 4 doby i 5 godzin i skorzystał ze środków komunikacji miejscowej. Kontrahent zagraniczny zapewnił mu wyłącznie transport z lotniska do hotelu i następnie z hotelu na lotnisko.

W takiej sytuacji pracownikowi przysługuje tylko prawo do ryczałtu na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej (za każdą rozpoczętą dobę pobytu) w kwocie: $48 \text{ EUR} \times 10\% \times 5 \text{ dób} = 24 \text{ EUR}$.

Koszty leczenia za granicą

W przypadku choroby powstałej podczas podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje zwrot udokumentowanych niezbędnych kosztów leczenia za granicą. Zwrot kosztów leczenia następuje ze środków pracodawcy, z wyjątkiem świadczeń gwarantowanych udzielonych zgodnie z przepisami o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w Unii Europejskiej, o których mowa w art. 5 pkt 32 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r. nr 164, poz. 1027 ze zm.). Nie podlegają zwrotowi koszty zakupu leków, których nabycie za granicą nie było konieczne, koszty zabiegów chirurgii plastycznej i kosmetycznych oraz koszty nabycia protez ortopedycznych, dentystrycznych lub okularów. Ponadto w razie zgonu pracownika za granicą, pracodawca pokrywa koszty transportu zwłok do kraju.

Inne wydatki

Pracownikowi, który w czasie podróży zagranicznej poniósł inne niezbędne wydatki związane z tą podróżą, określone lub uznane przez pracodawcę, zwraca się je w udokumentowanej wysokości (por. § 4 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych). Wydatki te obejmują opłaty za bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania, miejsca parkingowe oraz inne niezbędne wydatki wiążące się bezpośrednio z odbywaniem podróży.

Dodatkowo pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów przewozu samolotem bagażu osobistego o wadze do 30 kg liczonej łącznie z wagą bagażu opłaconego w cenie biletu, jeżeli podróż zagraniczna trwa ponad 30 dni lub jeżeli państwem docelowym jest państwo pozaeuropejskie.

2. Ogólne zasady wyceny i rozliczania zaliczki wypłaconej w walucie obcej

2.1. Zaliczki w świetle rozporządzenia w sprawie podróży służbowych

Na podstawie przepisów § 20 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, pracownik odbywający zagraniczną podróż służbową otrzymuje zaliczkę:

- w walucie obcej na niezbędne koszty tej podróży, w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji tych kosztów, lub
- w złotych (za zgodą pracownika), w wysokości stanowiącej równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej, według średniego kursu NBP z dnia wypłaty zaliczki.

Po zakończeniu podróży służbowej następuje rozliczenie jej kosztów w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymienialnej albo w walucie polskiej, według średniego kursu z dnia jej wypłaty.

Jeżeli zatem pracownik dokona rozliczenia zaliczki w walucie innej niż otrzymana w dniu wyjazdu (np. w walucie wymienialnej lub złotych), konieczne będzie do rozliczenia kosztów zastosowanie kursu obowiązującego w dniu wypłaty zaliczki.

Należy jednak zauważyć, iż przepisy rozporządzenia w sprawie podróży służbowych stosuje się obowiązkowo w stosunku do pracowników państwowych i samorządowych jednostek sfery budżetowej. Pozostali pracodawcy mogą, ale nie muszą stosować tego rozporządzenia. W myśl bowiem art. 77⁵ § 3 K.p., warunki wypłacania należności z tytułu podróży służbowej pracownikowi zatrudnionemu u pracodawcy z poza sfery budżetowej określa się w układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie wynagradzania albo w umowie o pracę, jeżeli pracodawca nie jest objęty układem zbiorowym pracy lub nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu wynagradzania. Dopiero w przypadku, gdy układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania lub umowa o pracę nie zawierają takich postanowień, pracownikowi przysługują należności na pokrycie kosztów podróży służbowej według przepisów rozporządzenia w sprawie podróży służbowych.



Uwaga: Kurs zastosowany według rozporządzenia w sprawie podróży służbowych do ustalenia równowartości zaliczki w walucie polskiej i jej rozliczenia służy tylko do rozliczeń między pracownikiem a pracodawcą. Nie ma on zastosowania do rozliczenia i ujęcia kosztów podróży służbowej dla celów bilansowych i podatkowych, gdyż pozostaje w sprzeczności z przepisami obowiązującymi w prawie bilansowym i podatkowym.

2.2. Wycena zaliczki wypłaconej w walucie obcej według ustawy o rachunkowości

W świetle przepisów art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wypłatę zaliczki w walucie obcej można dla celów bilansowych wycenić po kursie:

- 1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku kupna walut w banku lub kantorze (w sytuacji gdy jednostka nie posiada własnego rachunku walutowego oraz kasy walutowej),
- 2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień wypłaty zaliczki – w przypadku gdy nie jest zasadne zastosowanie kursu faktycznego (jednostka posiada własny rachunek walutowy, z którego pobiera walutę na wypłatę zaliczki).

W sytuacji gdy jednostka posiada rachunek walutowy i kasę walutową, wypłaconą pracownikowi z banku lub kasy walutowej zaliczkę wycenia po kursie średnim NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty. W takim przypadku mogą powstać różnice kursowe od własnych środków pieniężnych (zaliczane odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych). Ustala się je jednak tylko od kwoty poniesionych kosztów, a zwrot niewykorzystanej części wycenia się po kursie po jakim wyceniono jej wypłatę. Do przeliczenia wypłaty zaliczki można również stosować kurs historyczny, tj. kurs, po którym wyce-niono wpływ tej waluty.

Jeżeli jednostka nie posiada własnego rachunku walutowego i nabyła walutę w banku, by następnie wypłacić ją pracownikowi w formie zaliczki na poczet podróży zagranicznej, to

zaliczkę tę przelicza według kursu faktycznie zastosowanego, tj. po którym nabyła walutę w banku. Natomiast zwrot niewykorzystanej zaliczki w walucie obcej i jej odsprzedaż bankowi (jednostka nie posiada kasy walutowej) wycenia się według kursu faktycznie zastosowanego, tj. po kursie po jakim bank odkupił walutę. W przypadku zaś gdy jednostka będzie zobowiązana do wypłaty środków pracownikowi (koszty przewyższają zaliczkę) i zwrot ten nastąpi w walucie obcej, to wyceny dokona po kursie, po którym nabędzie walutę w tym celu (czyli po kursie faktycznie zastosowanym).

Inaczej sytuacja będzie się przedstawiała, jeżeli rozliczenie z pracownikiem pobranej w walucie obcej zaliczki nastąpi w złotych i jednostka zastosuje przepisy rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. Kwota zwracana pracownikowi lub przez niego wpłacona do kasy w złotych będzie wówczas przeliczana po kursie średnim NBP określonym w dniu wypłaty zaliczki (tj. po kursie wskazanym w rozporządzeniu). Tak ustalona kwota zostanie ujęta w księgach rachunkowych. W konsekwencji takiej wyceny na rozrachunkach z pracownikami powstaną różnice. Nie będą to typowe różnice kursowe. Przy czym ich wartość trzeba odnieść na konto kosztów lub przychodów finansowych, jako różnice z rozliczenia zaliczki.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, iż podatkowe różnice kursowe powstają, gdy zarówno koszt, jak i zapłata są wyrażone w walucie obcej. W przypadku gdy zapłata zostanie dokonana w złotych, różnice kursowe nie powstaną. Jeżeli więc część należności z tytułu podróży służbowej zostanie pracownikowi wypłacona w walucie obcej, a część w złotych, podatkowe różnice kursowe mogą powstać wyłącznie od części wypłaconej w walucie obcej. Natomiast dla celów bilansowych różnice powstałe na rozrachunkach z pracownikami będą w całości uwzględniane w przychodach lub kosztach finansowych.

3. Wypłata zaliczki na podróż służbową z kasy walutowej i jej rozliczenie

Wypłaconą pracownikowi z kasy walutowej zaliczkę wycenia się po kursie średnim NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty. W takim przypadku mogą powstać różnice kursowe od własnych środków pieniężnych (zaliczane odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych). Rozlicza się je od kwoty waluty faktycznie wydatkowanej przez pracownika. Niewykorzystaną część zaliczki zwróconą do kasy wycenia się natomiast po kursie, po którym wyceniono jej wypłatę. Jednostki mogą również dla celów bilansowych przyjąć, iż rozchód waluty obcej zarówno z rachunku walutowego, jak i kasy walutowej wycenia się po kursie historycznym. Na taki sposób wyceny zezwala art. 35 ust. 8 ustawy o rachunkowości. Kurs historyczny nie może być jednak stosowany dla celów podatkowych.

Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się zarówno dla celów bilansowych, jak i podatku dochodowego po kursie średnim NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu. Przy czym dla celów bilansowych, na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, jednostka może w ramach przyjętej polityki rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy. W ramach przyjętych uproszczeń jednostka może przyjąć do rozliczenia kosztów zagranicznej podróży służbowej kurs, po jakim wyceniła zaliczkę wypłaconą w walucie obcej. Jest to najprostszy sposób, bowiem nie powoduje powstania różnic kursowych. Tego uproszczenia nie można jednak stosować dla celów podatkowych.

Przykład

Zaliczka wypłacona z kasy walutowej, której zwrot nastąpił w walucie obcej

I. Założenia:

1. Spółka posiada kasę walutową, w której jest: 1.000 EUR po 4,30 zł/EUR. Pracownik spółki, w związku z planowaną zagraniczną podróżą służbową, pobrał z kasy 4 lutego 2014 r. zaliczkę w kwocie: 500 EUR. Rozchód waluty z kasy jednostka wycenia po kursie średnim NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty. 3 lutego 2014 r. średni kurs NBP wynosił np.: 4,35 zł/EUR.
2. Pracownik 11 lutego 2014 r. przedłożył rozliczenie kosztów zagranicznej podróży, do którego dołączył dokumenty potwierdzające ich poniesienie. Uzasadnione koszty tej podróży wyniosły: 400 EUR i zostały przeliczone na złote po kursie średnim NBP z 10 lutego 2014 r., tj.: 4,40 zł/EUR (kurs przykładowy). W tym samym dniu niewykorzystaną część zaliczki w kwocie: 100 EUR pracownik zwrócił do kasy. Zwrot wyceniono po kursie, po którym wyceniono wypłatę zaliczki, tj.: 4,35 zł/EUR.
3. Ewidencję kosztów jednostka prowadzi wyłącznie na kontach zespołu 4, a koszty podróży służbowych odnosi na konto analityczne utworzone w ramach konta 40-6.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. KW – wypłata zaliczki z kasy walutowej na pokrycie kosztów zagranicznej podróży służbowej: $500 \text{ EUR} \times 4,35 \text{ zł/EUR} =$	2.175 zł	23-4	10-1
2. PK – rozliczenie kosztów zagranicznej podróży służbowej: $400 \text{ EUR} \times 4,40 \text{ zł/EUR} =$	1.760 zł	40-6	23-4
3. PK – rozliczenie różnic kursowych od własnych środków: $400 \text{ EUR} \times (4,35 \text{ zł/EUR} - 4,30 \text{ zł/EUR}) =$	20 zł	10-1	75-0
4. KP – zwrot do kasy walutowej niewykorzystanej zaliczki: $100 \text{ EUR} \times 4,35 \text{ zł/EUR} =$	435 zł	10-1	23-4
5. PK – rozliczenie różnicy kursowej powstałej na rozrachunkach z pracownikiem: $400 \text{ EUR} \times (4,40 \text{ zł/EUR} - 4,35 \text{ zł/EUR}) =$	20 zł	23-4	75-0

III. Księgowania:

Konto 10-1 „Kasa walutowa”			Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”			Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Zagraniczne podróże służbowe)	
(S.p.) 1.000/4.300	500/2.175	(1)	(1)	2.175	1.760	(2)	1.760
(3) –/20			(5)	20	435		
(4) 100/435							
(S.k.) 600/2.580				2.195	2.195		

Konto 75-0 „Przychody finansowe”	
	20 (3)
	20 (5)

Przykład

Zaliczka wypłacona z kasy walutowej i jej zwrot w złotychkach

I. Założenia:

1. W kasie spółki na początku stycznia było: 2.000 USD po kursie: 3,20 zł/USD. 16 stycznia 2014 r. pracownik pobrał zaliczkę w kwocie: 1.000 USD na koszty podróży służbowej do Chin. Rozchód waluty z kasy jednostka wyceniła po kursie średnim NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty zaliczki. 15 stycznia 2014 r. kurs średni wynosił: 3,0625 zł/USD, co stanowiło równowartość w złotychkach kwoty: $1.000 \text{ USD} \times 3,0625 \text{ zł/USD} = 3.062,50 \text{ zł}$.
2. 6 lutego 2014 r. pracownik przedłożył rozliczenie delegacji. Kurs waluty z 5 lutego wynosił: 3,0981 zł/USD. Pracownik poniósł wydatki w różnych walutach: 230 USD, 160 EUR, 500 CNY.
3. Jednostka do rozliczeń kosztów podróży służbowej stosuje przepisy rozporządzenia w sprawie podróży służbowych.

II. Przeliczenie na USD wydatków poniesionych w różnych walutach:

Do przeliczenia wydatków poniesionych w różnych walutach na USD zastosowano kursy walut z 5 lutego 2014 r., tj. odpowiednio: 1 EUR = 4,1805 zł, 1 USD = 3,0981 zł, 1 CNY = 0,5081 zł, w związku z tym ustalono, iż:

- a) 1 EUR = 1,3494 USD, czyli 160 EUR = 215,90 USD,
- b) 1 CNY = 0,1640 USD, czyli 500 CNY = 82,00 USD,
- c) ogółem koszty w USD = 230,00 USD + 215,90 USD + 82,00 USD = 527,90 USD,
- d) ogółem koszty po przeliczeniu na złotówki: $527,90 \text{ USD} \times 3,0981 \text{ zł/USD} = 1.635,49 \text{ zł}$.

III. Ustalenie kwoty niewykorzystanej zaliczki do zwrotu przez pracownika:

1. Kurs średni NBP w dniu wypłaty zaliczki, tj. 16 stycznia 2014 r.: 1 USD = 3,0506 zł.
2. Ogółem koszt po przeliczeniu na złotówki: $527,90 \text{ USD} \times 3,0506 \text{ zł/USD} = 1.610,41 \text{ zł}$.
3. Kwota do zwrotu niewykorzystanej zaliczki w złotychkach: $3.050,60 \text{ zł} - 1.610,41 \text{ zł} = 1.440,19 \text{ zł}$.

IV. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. KW – wypłata zaliczki z kasy walutowej: $1.000 \text{ USD} \times 3,0625 \text{ zł/USD} =$	3.062,50 zł	23-4	10-1
2. PK – rozliczenie zagranicznej podróży służbowej na podstawie przedłożonych dokumentów: $527,90 \text{ USD} \times 3,0981 \text{ zł/USD} =$	1.635,49 zł	40-6	23-4
3. PK – wyksięgowanie ujemnych różnic kursowych od własnych środków pieniężnych: $1.000 \text{ USD} \times (3,2000 \text{ zł/USD} - 3,0625 \text{ zł/USD}) =$	137,50 zł	75-1	10-1
4. PK – wyksięgowanie zrealizowanych różnic kursowych powstałych na rozrachunkach: $527,90 \text{ USD} \times (3,0981 \text{ zł/USD} - 3,0625 \text{ zł/USD}) =$	18,79 zł	23-4	75-0

5. KP – zwrot do kasy złotówkowej niewykorzystanej zaliczki	1.440,19 zł	10-0	23-4
6. PK – rozliczenie pozostałej różnicy bilansowej powstałej na rozrachunkach z pracownikiem: 3.081,29 zł – 3.075,68 zł =	5,61 zł	75-1	23-4

IV. Księgowania:

Konto 10-0 „Kasa”		Konto 10-1 „Kasa walutowa” (w analityce: USD)		Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”		
(5)	1.440,19	(S.p.) 2.000/6.400,00	1.000/3.062,50 (1) –/ 137,50 (3)	(1)	3.062,50	1.635,49 (2)
				(4)	18,79	1.440,19 (5)
						5,61 (6)
		(S.k.) 1.000/3.200,00			3.081,29	3.081,29
Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Koszty zagranicznych podróży służbowych)		Konto 75-0 „Przychody finansowe”		Konto 75-1 „Koszty finansowe”		
(2)	1.635,49		18,79 (4)	(3)	137,50	
				(6)	5,61	

4. Rozliczenie zaliczki na koszty podróży w jednostce nieposiadającej rachunku walutowego i kasy walutowej

W sytuacji gdy jednostka nie posiada własnego walutowego rachunku bankowego i nabywa walutę w banku, a następnie wypłaca ją pracownikowi w formie zaliczki na poczet podróży zagranicznej, zaliczkę taką przelicza według kursu faktycznie zastosowanego, to znaczy po którym nabyła walutę w banku.

Z kolei zwrot niewykorzystanej zaliczki w walucie obcej i jej odsprzedaż bankowi, w takim przypadku wycenia według kursu faktycznie zastosowanego, to znaczy po kursie po jakim bank odkupił walutę. Jeśli jednostka będzie zobowiązana do wypłaty środków pracownikowi, ponieważ koszty przewyższą zaliczkę i zwrot ten nastąpi w walucie obcej, to wyceny dokona po kursie, po którym nabędzie walutę w tym celu (czyli po kursie faktycznie zastosowanym).

Przykład

Zaliczka nie pokryła łącznej kwoty kosztów podróży służbowej

I. Założenia:

1. Pracownik jednostki „X” otrzymał polecenie wyjazdu służbowego do Niemiec. Na pokrycie kosztów tej podróży otrzymał zaliczkę w kwocie: 300 EUR. Walutę tę jednostka „X” nabyła w banku po kursie: 4,10 zł/EUR (jednostka nie posiada walutowego rachunku bankowego oraz nie prowadzi kasy walutowej).
2. Po powrocie pracownik przedstawił dowody dokumentujące poniesione wydatki na łączną kwotę: 350 EUR. Zgodnie z zasadą określoną w polityce rachunkowości, jednostka „X” zagraniczne podróże służbowe rozlicza po kursie, po jakim wyceniła zaliczkę wypłaconą w walucie obcej. Pracownik otrzymał zwrot: 50 EUR. Środki te jednostka nabyła w banku po kursie: 4,20 zł/EUR.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – nabycie waluty w banku i przekazanie jej bezpośrednio pracownikowi: $300 \text{ EUR} \times 4,10 \text{ zł/EUR} =$	1.230 zł	23-4	13-0
2. Rozliczenie kosztów podróży służbowej: $350 \text{ EUR} \times 4,10 \text{ zł/EUR}$	1.435 zł	40-6	23-4
3. WB – nabycie waluty i zwrot pracownikowi kosztów podróży w części niepokrytej zaliczką: $50 \text{ EUR} \times 4,20 \text{ zł/EUR} =$	210 zł	23-4	13-0
4. PK – wyksięgowanie zrealizowanych różnic kursowych powstałych na rozrachunkach: $50 \text{ EUR} \times (4,20 \text{ zł/EUR} - 4,10 \text{ zł/EUR}) =$	5 zł	75-1	23-4

III. Księgowania:

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

(1)	1.230	1.435	(2)
(3)	210	5	(4)
	1.440	1.440	

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”

(S.p.)	1.500	1.230	(1)
		210	(3)

Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”

(2)	1.435	
-----	-------	--

Konto 75-1 „Koszty finansowe”

(4)	5
-----	---

Przykład

Zaliczka przewyższa kwotę kosztów podróży służbowej

I. Założenia:

1. Pracownik jednostki „X” otrzymał polecenie wyjazdu służbowego do Niemiec. Na pokrycie kosztów tej podróży otrzymał zaliczkę w kwocie: 300 EUR. Walutę tę jednostka nabyła w banku po kursie: 4,10 zł/EUR (jednostka nie posiada walutowego rachunku bankowego oraz nie prowadzi kasy walutowej).
2. Po powrocie pracownik przedstawił dowody dokumentujące poniesione wydatki na łączną kwotę: 245 EUR. Zgodnie z zasadą określoną w polityce rachunkowości, jednostka „X” zagraniczne podróże służbowe rozlicza po kursie, po jakim wyceniła zaliczkę wypłaconą w walucie obcej. Pracownik zwrócił jednostce kwotę: 55 EUR, którą jednostka odprzedała bezpośrednio bankowi po kursie: 4,15 zł/EUR.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – nabycie waluty w banku i przekazanie jej bezpośrednio pracownikowi: $300 \text{ EUR} \times 4,10 \text{ zł/EUR} =$	1.230,00 zł	23-4	13-0
2. Rozliczenie kosztów podróży służbowej na podstawie przedłożonych dokumentów: $245 \text{ EUR} \times 4,10 \text{ zł/EUR}$	1.004,50 zł	40-6	23-4

3. WB – zwrot niewykorzystanej przez pracownika części zaliczki (bezpośrednia wpłata do banku): $55 \text{ EUR} \times 4,15 \text{ zł/EUR} =$	228,25 zł	13-0	23-4
4. PK – wyksięgowanie zrealizowanych różnic kursowych powstałych na rozrachunkach: $55 \text{ EUR} \times (4,15 \text{ zł/EUR} - 4,10 \text{ zł/EUR}) =$	2,75 zł	23-4	75-0

III. Księgowania:

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”			
(1)	1.230,00	1.004,50	(2)	(S.p.)	1.500,00	1.230,00	(1)	(2)	1.004,50		
(4)	2,75	228,25	(3)	(3)	228,25						
	1.232,75	1.232,75									
Konto 75-0 „Przychody finansowe”											
		2,75	(4)								

Nieco inaczej przedstawia się sytuacja, gdy rozliczenie z pracownikiem pobranej w walucie obcej zaliczki następuje w złotych i jednostka stosuje przepisy rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. Kwotę zwracaną pracownikowi lub przez niego wpłaconą do kasy w złotych przelicza się wówczas po kursie średnim NBP określonym w dniu wypłaty zaliczki, to znaczy po kursie wskazanym w rozporządzeniu. Tak ustaloną kwotę ujmuje się w księgach rachunkowych. W konsekwencji takiej wyceny na rozrachunkach z pracownikami powstają różnice. Nie są to typowe różnice kursowe, przy czym ich wartość należy odnieść na konto kosztów lub przychodów finansowych, jako różnice z rozliczenia zaliczki.

Przykład

Rozliczenie w złotych zaliczki pobranej w walucie obcej

I. Założenia:

1. Pracownik jednostki „X” otrzymał polecenie wyjazdu służbowego do Niemiec. Na pokrycie kosztów tej podróży otrzymał zaliczkę w kwocie: 300 EUR. Walutę tę jednostka „X” nabyła w banku po kursie: 4,10 zł/EUR (jednostka nie posiada walutowego rachunku bankowego oraz nie prowadzi kasy walutowej).
2. Po powrocie pracownik przedstawił dowody dokumentujące poniesione wydatki na łączną kwotę: 245 EUR. Zgodnie z zasadą określoną w polityce rachunkowości, jednostka zagraniczne podróże służbowe rozlicza po kursie, po jakim wyceniła zaliczkę wypłaconą w walucie obcej.
3. Rozliczenia kosztów podróży służbowej z pracownikiem dokonano w złotych zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. Średni kurs NBP z dnia wypłaty zaliczki wynosił: 4,16 zł/EUR. Tak więc do kasy pracownik jest zobowiązany zwrócić kwotę: $(300 \text{ EUR} \times 4,16 \text{ zł/EUR}) - (245 \text{ EUR} \times 4,16 \text{ zł/EUR}) = 1.248,00 \text{ zł} - 1.019,20 \text{ zł} = 228,80 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – nabycie waluty w banku i przekazanie jej bezpośrednio pracownikowi: $300 \text{ EUR} \times 4,10 \text{ zł/EUR} =$	1.230,00 zł	23-4	13-0

2. Rozliczenie kosztów podróży służbowej na podstawie przedłożonych dokumentów: 245 EUR × 4,10 zł/EUR	1.004,50 zł	40-6	23-4
3. KP – zwrot niewykorzystanej przez pracownika części zaliczki do kasy: (300 EUR × 4,16 zł/EUR) – (245 EUR × 4,16 zł/EUR) =	228,80 zł	10-0	23-4
4. PK – rozliczenie pozostałej różnicy na koncie rozrachunkowym z pracownikiem	3,30 zł	23-4	75-0

III. Księgowania:

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”			
(1)	1.230,00	1.004,50	(2)	(S.p.)	1.500	1.230,00	(1)	(2)	1.004,50		
(4)	3,30	228,80	(3)								
	1.233,30	1.233,30									

Konto 10-0 „Kasa”				Konto 75-0 „Przychody finansowe”			
(3)	228,80				3,30	(4)	

5. Rozliczenie krajowej części zagranicznej podróży służbowej

W świetle § 12 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, czas podróży zagranicznej zależy od tego jakim środkiem komunikacji dana podróż się odbywa. Liczy się go w przypadku odbywania podróży środkami komunikacji:

- 1) lądowej – od chwili przekroczenia granicy państwowej w drodze za granicę do chwili jej przekroczenia w drodze powrotnej do kraju,
- 2) lotniczej – od chwili startu samolotu w drodze za granicę z ostatniego lotniska w kraju do chwili lądowania samolotu w drodze powrotnej na pierwszym lotnisku w kraju,
- 3) morskiej – od chwili wyjścia statku (promu) z ostatniego portu polskiego do chwili wejścia statku (promu) w drodze powrotnej do pierwszego portu polskiego.

Często zagraniczna podróż służbowa powiązana jest z przemieszczaniem się pracownika na obszarze kraju. Przepis § 21 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych stanowi, iż w przypadku gdy zagraniczna podróż służbowa połączona jest z przejazdem na obszarze kraju, do krajowej części stosuje się przepisy dotyczące podróży krajowej. Przy czym przepis ten nie wyjaśnia problemu czy krajowe odcinki podróży zagranicznej należy liczyć łącznie, czy oddzielnie. W związku z wątpliwościami nasze Wydawnictwo zwróciło się z zapytaniem do Departamentu Prawa Pracy w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej. W odpowiedzi przesłanej 11 kwietnia 2013 r. czytamy:

„(...) odcinki podróży krajowej – odpowiednio poprzedzający moment rozpoczęcia podróży zagranicznej i odbywany po przekroczeniu granicy polskiej w drodze powrotnej należało by traktować rozdzielnie. Oznaczałoby to, że czas tych podróży nie podlegałby sumowaniu. Rozpoczęcie podróży zagranicznej w chwili przekroczenia granicy polskiej, w ocenie Departamentu, oznacza przerwanie czasu trwania podróży krajowej”.

Zastosowanie określonej przez Departament metody rozliczania krajowej części podróży zagranicznej wpływa na liczbę i wysokość diety. Częstym przypadkiem będzie, że za odcinek

na terenie kraju pracownik nie otrzyma diety. Przypominamy, że na podstawie § 7 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, jeżeli podróż trwa nie dłużej niż dobę i wynosi:

- a) mniej niż 8 godzin – dieta nie przysługuje,
- b) od 8 do 12 godzin – przysługuje 50% diety,
- c) ponad 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości.

Przykład

I. Założenia:

1. Pracownik mieszkający w Warszawie 7 kwietnia 2014 r. (poniedziałek) rozpoczął zagraniczną podróż służbową do Berlina i odbył ją prywatnym samochodem. Z Warszawy wyjechał o 6:00, a granicę przekroczył o 10:10. W drodze powrotnej granicę przekroczył 11 kwietnia 2014 r. (piątek) o 18:00, a do Warszawy dojechał o 22:10. Tak więc odbył dwie podróże krajowe i jedną zagraniczną, które trwały odpowiednio:
 - a) 2 podróże krajowe: każda po 4 godziny i 10 minut. Za odcinki krajowe pracownikowi dieta nie przysługuje, bowiem czas tych podróży nie podlega sumowaniu,
 - b) podróż zagraniczna: 4 doby, 7 godzin i 50 minut, tj. od 10:10 7 kwietnia 2014 r. do 18:00 11 kwietnia 2014 r. Pracownikowi przysługują 4 diety w pełnej wysokości i 1/3 diety.
2. Na pokrycie kosztów podróży pracownikowi wypłacono z kasy walutowej zaliczkę w kwocie: 1.000 EUR. Do przeliczenia zastosowano kurs średni NBP z 4 kwietnia 2014 r., który wynosił przykładowo: 4,13 zł/EUR. Saldo kasy przed wypłatą zaliczki wynosiło: 5.000 EUR po 4,20 zł/EUR.
3. 14 kwietnia 2014 r. (poniedziałek) pracownik przedstawił rozliczenie podróży służbowej. Uzasadnione koszty ogółem wyniosły: 1.040 EUR (w tym dieta: 212,33 EUR). Do rozliczenia podróży służbowej zastosowano kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień jej rozliczenia, tj. 11 kwietnia 2014 r. (piątek), który wynosił: 4,10 zł/EUR. W tym samym dniu (14 kwietnia) pracownikowi wypłacono z kasy kwotę: 1.040 EUR – 1.000 EUR = 40 EUR, do przeliczenia której zastosowano średni kurs NBP z dnia poprzedzającego, tj. 11 kwietnia 2014 r. (4,10 zł/EUR).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. KW – wypłata zaliczki z kasy na pokrycie kosztów zagranicznej podróży służbowej: $1.000 \text{ EUR} \times 4,13 \text{ zł/EUR} =$	4.130 zł	23-4	10-1
2. PK – rozliczenie i ujęcie w księgach rachunkowych kosztów zagranicznej podróży służbowej: $1.040 \text{ EUR} \times 4,10 \text{ zł/EUR} =$	4.264 zł	40-6	23-4
3. KW – zwrot z kasy walutowej pracownikowi kosztów podróży w części niepokrytej zaliczką: $40 \text{ EUR} \times 4,10 \text{ zł/EUR} =$	164 zł	23-4	10-1
4. PK – rozliczenie różnicy powstałej na rozrachunkach z pracownikiem: $(4.130 \text{ zł} + 164 \text{ zł}) - 4.264 \text{ zł} =$	30 zł	75-1	23-4
5. PK – rozliczenie różnicy kursowej od własnych środków pieniężnych: a) $1.000 \text{ EUR} \times (4,20 \text{ zł/EUR} - 4,13 \text{ zł/EUR}) = 70 \text{ zł}$ b) $40 \text{ EUR} \times (4,20 \text{ zł/EUR} - 4,10 \text{ zł/EUR}) = 4 \text{ zł}$	74 zł	75-1	10-1

III. Księgowania:

Konto 10-1 „Kasa walutowa”			Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Podróże służbowe)	
(S.p.) 5.000/21.000	1.000/4.130 (1)		(1) 4.130	4.264 (2)			(2) 4.264	
	40/164 (3)		(3) 164	30 (4)				
	-/74 (5)							
(S.k.) 3.960/16.632			4.294	4.294				

Konto 75-1 „Koszty finansowe”	
(4) 30	
(5) 74	

6. Rozliczenie zagranicznej podróży służbowej, gdy pracownikowi nie wypłacono zaliczki

Pracownik odbył zagraniczną podróż służbową. Nie pobrał zaliczki. Po powrocie przedłożył rozliczenie delegacji (do wypłaty diety za pobyt). Wypłata następuje w złotych – podmiot nie prowadzi kasy ani rachunku walutowego. Według jakiego kursu należy rozliczyć należność dla pracownika, uwzględniając przepisy nowego rozporządzenia dotyczącego podróży służbowych?

Jak wynika z pytania jednostka nie wypłaciła pracownikowi zaliczki na pokrycie kosztów zagranicznej podróży służbowej. Rozliczenie z pracownikiem nastąpi w złotych. W takim przypadku do przeliczenia kosztów zagranicznej podróży służbowej stosuje się średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień rozliczenia tej podróży.

Należy zauważyć, iż przepisy rozporządzenia w sprawie podróży służbowych wskazują jedynie kurs do przeliczania kosztów podróży służbowej w przypadku wypłaty zaliczki w polskich złotych i to w celu jej rozliczenia z pracownikiem. W pozostałych przypadkach stosuje się zasady przeliczania kosztów wyrażonych w walutach obcych wynikające z przepisów ustaw o podatku dochodowym i ustawy o rachunkowości.

W myśl regulacji zamieszczonych w art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości, koszty wyrażone w walucie obcej ujmują się w księgach rachunkowych po ich przeliczeniu według kursu średniego ogłoszonego dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień ich poniesienia.

Również dla celów podatkowych koszty wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu. Wynika to z art. 15 ust. 1 updog i art. 11a ust. 2 updog. Przy podróżach służbowych za dzień poniesienia kosztu przyjmuje się dzień złożenia przez pracownika rozliczenia kosztów podróży.

Przykład

I. Założenia:

Pracownik odbył zagraniczną podróż służbową, na którą nie pobrał zaliczki. Rozliczenie kosztów tej podróży przedłożył pracodawcy 21 marca 2014 r. Do rozliczenia dołączył dokumenty potwierdzające poniesienie kosztów. Uzasadnione koszty tej podróży wyniosły: 150 EUR i zostały przeliczone na złote po kursie średnim NBP euro z 20 marca 2014 r., który wynosił: 4,19 zł/EUR (kurs przykładowy). Z kasy jednostki wypłacono pracownikowi kwotę: $150 \text{ EUR} \times 4,19 \text{ zł/EUR} = 628,50 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – rozliczenie kosztów zagranicznej podróży służbowej: 150 EUR × 4,19 zł/EUR =	628,50 zł	40-6	23-4
2. KW – zwrot kosztów zagranicznej podróży służbowej	628,50 zł	23-4	10

III. Księgowania:

Konto 10 „Kasa”			Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”			Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe (w analityce: Zagraniczne podróże służbowe)”		
(S.p.)	1.000,00		(2)	628,50	628,50	(1)	628,50	
	628,50	(2)						

III. DOKUMENTOWANIE KOSZTÓW PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Zasady dokumentowania wydatków związanych z podróżą służbową

Na podstawie jakich dokumentów można rozliczyć koszty podróży służbowej?

Pracodawca, wysyłając pracownika w podróż służbową, ma obowiązek zwrócić mu poniesione koszty tej podróży. Do obowiązków pracownika należy natomiast rozliczenie kosztów odbytej podróży służbowej w terminie 14 dni od dnia jej zakończenia.

Rozliczenie kosztów związanych z podróżą służbową następuje na podstawie dokumentów potwierdzających fakt poniesienia przez pracownika określonych wydatków. Podstawą zwrotu kosztów może być np. faktura wystawiona na firmę, a także bilet. W sytuacji gdy uzyskanie rachunku nie było możliwe, pracownik może złożyć oświadczenie o dokonany wydatku oraz przyczynach braku jego udokumentowania i dołączyć je do rozliczenia. Jednak oświadczenia takie powinny dotyczyć tylko wyjątkowych, incydentalnych sytuacji i być dokładnie opisane. Dla celów bilansowych oświadczenie pracownika może zostać uznane za dowód księgowy pod warunkiem, że spełnia warunki określone w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Udokumentowania nie wymagają należności wypłacane w formie zryczałtowanej, do których zaliczają się: diety, ryczałty na dojazdy środkami komunikacji miejscowej, ryczałty za noclegi (jeżeli nie przedstawiono rachunku za nocleg).

Rozliczenia kosztów podróży służbowej można dokonać na formularzu „Polecenie wyjazdu służbowego” lub dowodzie wewnętrznym „Rozliczenie kosztów podróży służbowej”, które mogą stanowić podstawę ujęcia tych kosztów w księgach rachunkowych, jeżeli będą spełniały wymagania dla dowodów księgowych określone w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Formularze gotowe do wypełnienia są zamieszczone na stronie internetowej naszego Wydawnictwa: www.druki.gofin.pl w zakładce „Podatki dochodowe”. Do dokumentu „Polecenie wyjazdu służbowego” pracownik dołącza faktury, rachunki, oświadczenie pracownika, w niektórych przypadkach paragony fiskalne oraz bilety dokumentujące poniesione wydatki.

Poniżej prezentujemy przykład rozliczenia kosztów podróży służbowej i udokumentowanie wydatków.

Pieczątką instytucji	STWIERDZENIE POBYTU SŁUŻBOWEGO*)
POLECENIE WYJAZDU SŁUŻBOWEGO Nr . 14/2014 . . na wezwanie, zaproszenie*) nr z dnia dla <u>Jana Nowaka</u> (imię i nazwisko) <u>specjalista ds. sprzedaży</u> (stanowisko służbowe, nr leg.) do <u>Warszawy</u> na czas od <u>14.04.2014 r.</u> do <u>17.04.2014 r.</u> w celu <u>zawarcie umowy z kontrahentem</u>	
środki lokomocji pociąg	
<u>11.04.2014 r.</u> data <u>Magdalena Marzec</u> podpis zlecającego wyjazd	

Proszę o wypłacenie zaliczki w kwocie zł . . . 800,00 . . . słownie zł . osiemset 00/100

na pokrycie wydatków zgodnie z poleceniem wyjazdu służbowego nr 14/2014

Jan Nowak

 Podpis delegowanego

Zatwierdzono na zł . . . 800,00 . . . słownie zł . osiemset 00/100

do wypłaty z sum

Część	Dział	Rozdział	§	Poz.

Konto		Nr dowodu
Wn	Ma	
23-4	10	

11.04.2014 r.
data

Magdalena Marzec

 podpisy sprawdzających

*niepotrzebne skreślić

str. 1

RACHUNEK KOSZTÓW PODRÓŻY

W Y J A Z D			P R Z Y J A Z D			Środki lokomocji*)	Koszty przejazdu
miejsowość	data	godz.	miejsowość	data	godz.		zł i gr
Poznań	14.04.2014	07:25	Warszawa	14.04.2014	12:05	pociąg PKP	108,00
Warszawa	17.04.2014	14:10	Poznań	17.04.2014	20:15	pociąg PKP	108,00
Rachunek sprawdzono pod względem					Ryczałty za dojazdy		17,60
					Dojazdy udokumentowane		
Merytorycznym oraz stwierdzono wykonanie polecenia służbowego			Formalnym i rachunkowym		Razem przejazdy, dojazdy		233,60
					Diety czas trwania podróży 3d, 12g, 50m		120,00
					Noclegi wg rachunków		840,00
18.04.2014 r. <i>M. Marzec</i> Data podpis			18.04.2014 r. <i>K. Kot</i> Data podpis		Noclegi – ryczałt		
					Inne wydatki wg załączników		
Zatwierdzono na zł 1.193,60 słownie .jeden tysiąc sto dziewięćdziesiąt trzy złote 60/100 18.04.2014 r. <i>Magdalena Marzec</i> data podpis y zatwierdzających					Ogółem		1 193,60
Kwituję odbiór zł Słownie zł data podpis					Załączam		
					Pobrano zaliczkę		800,00
					Do wypłaty - zwrotu 3 dowodów		393,60
Niniejszy rachunek przedkładam 18.04.2014 r. <i>Jan Nowak</i> data podpis							

Zaliczkę w kwocie zł 800,00 słownie zł . osiemset 00/100 otrzymałem i zobowiązuję się rozliczyć z niej w terminie . 14 . dni po zakończeniu podróży, upoważniając równocześnie zakład pracy do potrącenia kwoty nierozliczonej zaliczki z najbliższej wypłaty wynagrodzenia.

Jan Nowak
imię i nazwisko delegowanego

11.04.2014 r. Jan Nowak
data i podpis delegowanego

*) Wymienić środek lokomocji, klasę, rodzaj biletu (bezpłatny, ulgowy, normalny). W podróżach przy użyciu własnych środków lokomocji (samochód, motocykl, motorower) podać również ilość km i stawkę za 1 km.

str. 2

2. Kontrola merytoryczna i formalna wydatków na podróże służbowe

Kto powinien złożyć podpis na delegacji, potwierdzający sprawdzenie jej pod względem formalnym i merytorycznym?

Przepisy art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowią, iż dowody księgowe (w tym rozliczenie delegacji) powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 ustawy o rachunkowości, oraz wolne od błędów rachunkowych.

Oznacza to, że dowody te przed wprowadzeniem do ksiąg rachunkowych powinny zostać sprawdzone pod względem formalnym, rachunkowym oraz merytorycznym.

Przeprowadzenie każdej z powyższych kontroli powinno zostać potwierdzone podpisem osób do tego upoważnionych oraz datą dokonania kontroli, umieszczanych na dowodzie księgowym. Dokument nie poddany kontroli lub niezawierający potwierdzenia przeprowadzenia takiej kontroli, nie powinien zostać przez jednostkę zaksięgowany. W takiej sytuacji nie ma bowiem pewności czy zawiera on dane kompletne, prawdziwe i poprawne (czy nie zawiera błędów).

W przypadku podróży służbowych weryfikowana jest poprawność dokonanego przez pracownika rozliczenia wyjazdu służbowego. Weryfikacja ta powinna dotyczyć nie tylko rachunkowej poprawności dokonywanych rozliczeń, ale przede wszystkim merytorycznej zgodności rozliczenia dokonanego przez pracownika z wytycznymi pracodawcy zawartymi w poleceniu wyjazdu służbowego. Kontrola pod tym kątem może dotyczyć np.: czasu podróży służbowej, rodzaju środka transportu, zasadności poniesienia innych wydatków.

Decyzję o tym, kto w danej jednostce organizacyjnej będzie wykonywał poszczególne czynności związane z kontrolowaniem dokumentów księgowych pod względem formalnorachunkowym i merytorycznym podejmuje kierownik tej jednostki. Stanowiska, którym przypisane są określone obowiązki dotyczące kontroli dokumentów księgowych powinny zostać wskazane w przepisach wewnętrznych danej jednostki, np. w instrukcji obiegu i kontroli dokumentów.

W praktyce kontroli formalnorachunkowej rozliczenia wyjazdu służbowego dokonuje zazwyczaj pracownik księgowości. Natomiast kontroli merytorycznej wydatków związanych z podróżami służbowymi – bezpośredni przełożony, którym przeważnie jest kierownik komórki organizacyjnej, wysyłający pracownika w podróż.

IV. UŻYWANIE PRYWATNEGO SAMOCHODU W CELACH SŁUŻBOWYCH – ZASADY EWIDENCJI KSIĘGOWEJ

1. Koszty paliwa poniesione podczas podróży służbowej

Na jakim koncie kosztów rodzajowych spółka powinna ująć koszty zakupionego przez pracownika paliwa do samochodu służbowego w trakcie delegacji? Paliwo jest opłacane kartą paliwową, kartą służbową płatniczą lub rozliczane w ramach wypłaconej pracownikowi zaliczki.

Faktury dokumentujące zakup paliwa powinny być ujmowane w księgach rachunkowych pytającej jednostki według ogólnych zasad obowiązujących w jednostce. Koszty z nich wynikające powinny być odnoszone generalnie w ciężar kosztów działalności operacyjnej, poprzez ich ujęcie na kontach zespołu 4 lub 5 – w zależności od przyjętego sposobu ewidencji kosztów.

W przypadku ewidencjonowania kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4 (według rodzajów), wartością zakupionego paliwa obciąża się generalnie konto 40-1 „Zużycie materiałów

i energii”. Paliwo, które w momencie zakupu tankowane jest bezpośrednio do baku samochodu, traktuje się bowiem jak materiał przekazany do zużycia.

Naszym zdaniem, takie księgowanie wskazane jest także wówczas, gdy koszty zakupu paliwa dotyczą podróży służbowej, szczególnie jeśli paliwo jest opłacane kartą paliwową lub służbową kartą płatniczą.

W sytuacji natomiast, gdy zakup paliwa zużytego w trakcie podróży służbowej rozliczany jest w ramach wypłaconej pracownikowi zaliczki, koszty zużycia tego paliwa można ująć na koncie 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Podróże służbowe).

Ewidencja zakupu paliwa do samochodu służbowego może przebiegać zapisem:

- **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” lub 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.

Co istotne, jeśli podróż służbowa, o której mowa w pytaniu, odbywała się samochodem osobowym, to VAT od zakupu paliwa do tego samochodu nie będzie podlegał odliczeniu. Tym samym wskazane jest zaksięgować go, na podstawie otrzymanej faktury, wraz z wartością netto paliwa na konto 40-1 lub 40-6 albo odpowiednie konto zespołu 5.

Ze względów praktycznych zaleca się ponadto ewidencjonowanie kosztów zużytego paliwa na odrębnym koncie analitycznym wyodrębnionym w ramach konta 40-1 lub 40-6. Należy bowiem pamiętać, iż za wprowadzanie zanieczyszczeń (gazów lub pyłów) do powietrza w wyniku spalania paliwa przez środek transportu wnoszona jest tzw. opłata za korzystanie ze środowiska. Opłatę tę oblicza się poprzez pomnożenie zużycia ilości paliwa (zużycie paliwa wyrażone w jednostce objętości przelicza się na jednostkę masy) i jednostkowej stawki opłaty.

Podmiot korzystający ze środowiska ustala we własnym zakresie wysokość należnej opłaty i wnosi ją na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego za dany rok kalendarzowy do 31 marca następnego roku – por. art. 273 i 274 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2013 r. poz. 1232 ze zm.).

2. Ryczałt za korzystanie z prywatnego samochodu osobowego w celach służbowych

2.1. Zasady korzystania z ryczałtu

Zwrot kosztów używania przez pracownika w celach służbowych dojazd lokalnych samochodu osobowego niebędącego własnością pracodawcy przebiega na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej pomiędzy pracodawcą a pracownikiem, o używanie pojazdu do celów służbowych. Zwrot tych kosztów może być dokonany w formie miesięcznego ryczałtu lub tzw. „kilometrówki”.

Zasady zwrotu pracownikom kosztów używania ich prywatnych samochodów dla potrzeb pracodawcy w jeżdżach lokalnych w formie ryczałtu regulują przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. nr 27, poz. 271 ze zm.), dalej zwanego rozporządzeniem MI z 25 marca 2002 r.

Ryczałt na jazdy lokalne oblicza się jako iloczyn stawki za 1 kilometr przebiegu i miesięcznego limitu kilometrów na jazdy lokalne.

Miesięczny limit kilometrów na jazdy lokalne ustala pracodawca w zależności od liczby mieszkańców w danej gminie lub mieście, w których pracownik jest zatrudniony. Limit ten, w świetle rozporządzenia, nie może przekroczyć:

- 1) 300 km – w gminie lub mieście do 100 tys. mieszkańców,

2) 500 km – w gminie lub mieście ponad 100 tys. do 500 tys. mieszkańców,

3) 700 km – w gminie lub mieście ponad 500 tys. mieszkańców.

Z kolei stawki za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określone w rozporządzeniu, dla samochodu osobowego nie mogą być wyższe niż:

1) dla samochodu o pojemności skokowej silnika do 900 cm³ – 0,5214 zł,

2) dla samochodu o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm³ – 0,8358 zł.

Kwotę ustalonego ryczału zmniejsza się o jedną dwudziestą drugą za każdy roboczy dzień nieobecności pracownika w miejscu pracy z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej trwającej co najmniej 8 godzin lub innej nieobecności oraz za każdy dzień roboczy, w którym pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych.

2.2. Przykład oświadczenia do rozliczenia ryczału

Zwracamy uwagę, że w przypadku zwrotu pracownikowi kosztów używania w jazdach lokalnych pojazdu prywatnego w formie miesięcznego ryczału – pracownik jest zobowiązany przedstawić pracodawcy oświadczenie o używaniu przez niego pojazdu do celów służbowych. Oświadczenie należy składać za każdy miesiąc, w którym, zgodnie z zawartą umową cywilnoprawną, był on używany. Oświadczenie to powinno zawierać dane dotyczące pojazdu, takie jak pojemność silnika, marka, numer rejestracyjny oraz określać ilość dni nieobecności pracownika w miejscu pracy w danym miesiącu z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej lub innej nieobecności, a także ilość dni, w których pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych. Składane przez pracownika oświadczenie stanowi dokument, na podstawie którego ujmuje się zwrot tych kosztów w księgach rachunkowych. Poniżej prezentujemy przykładowo wypełnione oświadczenie, którego wzór można znaleźć na stronie internetowej naszego Wydawnictwa: www.druki.gofin.pl w zakładce „Podatki dochodowe”.

Jan Kowalski

(imię i nazwisko)

Warszawa, 3 kwietnia 2014 r.

(miejscowość i data)

Oświadczenie o używaniu pojazdu do celów służbowych w marcu 2014 r.

Oświadczam, że w marcu 2014 r. używałem samochodu osobowego:

marka Opel Astra nr rej. WD 11 222, pojemność silnika: 1.598 cm³

do celów służbowych na terenie miasta/gminy^{*)} Warszawy

Należy ryczałt wynosi:

700 km × 0,8358 zł = 585,06 zł.

(liczba km) (stawka za 1 km) (suma)

Potrącenia z kwoty ryczału z tytułu:

urlopu wypoczynkowego, okolicznościowego, bezpłatnego^{*)} – 5 dni,

innej nieobecności w pracy – 0 dni,

dni, w których nie dysponowałem samochodem – 0 dni.

Potrącenia: 5 dni $\times$ 1/22 $\times$ 585,06 zł = 132,97 zł.

Wysokość ryczału: (585,06 zł – 132,97 zł) = 452,09 zł.

słownie: czterysta pięćdziesiąt dwa złote dziewięć groszy

..... *Jan Kowalski*
.....
(podpis pracownika)

Sprawdził pod względem merytorycznym i formalnorachunkowym: *Katarzyna Gil*
(zatwierdził do wypłaty): *Aleksandra Krawczyk*

Kwituję odbiór kwoty 452,09 zł z tytułu ryczału samochodowego za marzec 2014 r.
słownie: czterysta pięćdziesiąt dwa złote dziewięć groszy

..... *03.04.2014 r., Jan Kowalski*
.....
(data i podpis)

*) niepotrzebne skreślić

2.3. Opodatkowanie i oskładkowanie ryczału za korzystanie z prywatnego samochodu w celach służbowych

Wypłacany pracownikom miesięczny ryczałt zalicza się do przychodów ze stosunku pracy, o których mowa w art. 12 ust. 1 updof. Pracodawca ma więc obowiązek naliczyć, pobrać i przekazać do urzędu skarbowego zaliczkę na podatek dochodowy od kwoty ryczału. Wyjątkiem od tej zasady objęty jest jedynie zwrot takich wydatków, jeżeli obowiązek ich ponoszenia przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw (zob. art. 21 ust. 1 pkt 23b updof). Odnosi się to na przykład do pracowników służby leśnej (zob. ustawę z dnia 28 września 1991 r. o lasach – Dz. U. z 2011 r. nr 12, poz. 59 ze zm.).

Zwrot pracownikowi kosztów używania w jazdach lokalnych samochodów prywatnych dla celów służbowych – do wysokości m.in. miesięcznego ryczału pieniężnego określonego w rozporządzeniu MI z 25 marca 2002 r. – nie jest uwzględniany w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie § 2 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia składkowego. W takim samym zakresie (tzn. do wysokości miesięcznego ryczału określonego w rozporządzeniu MI z 25 marca 2002 r.) nie stanowi również podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

2.4. Ewidencja księgowa ryczału za używanie samochodu prywatnego w celach służbowych

W księgach rachunkowych koszt miesięcznego ryczału odnosi się w ciężar kosztów działalności operacyjnej jednostki. Jeśli jednostka prowadzi ewidencję kosztów w układzie rodzajowym, to jest to konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”, do którego można utworzyć odpowiednią analitykę.

Przykład

I. Założenia:

1. Na podstawie umowy zawartej z pracodawcą do służbowych jazd lokalnych pracownik wykorzystuje prywatny samochód osobowy o pojemności silnika do 900 cm³. Zgodnie z zawartą umową, pracownikowi przyznano miesięczny limit wynoszący 500 km.

2. Z oświadczenia, złożonego przez pracownika w dniu 31 marca 2014 r., o używaniu przez niego pojazdu do celów służbowych w marcu bieżącego roku wynika, że należy mu się pełna kwota ryczału, tj. $500 \text{ km} \times 0,5214 \text{ zł} = 260,70 \text{ zł}$.
3. Kwota ryczału jest wyłączona z podstawy wymiaru składek ZUS, ale w całości podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W związku z tym spółka od wypłaconego ryczału pobrała zaliczkę na podatek w wysokości 47 zł. Kwota ryczału do wypłaty wynosi: $260,70 \text{ zł} - 47 \text{ zł} = 213,70 \text{ zł}$. Koszty uzyskania przychodu i kwota wolna od podatku zostały uwzględnione przy wypłacie wynagrodzenia za dany miesiąc.
4. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – kwota ryczału za używanie samochodu w jazdach lokalnych	260,70 zł	40-6	23-4
2. PK – potrącona zaliczka na podatek dochodowy	47,00 zł	23-4	22
3. WB – kwota ryczału do wypłaty	213,70 zł	23-4	13-0

III. Księgowania:

in: Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”			Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych)			Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”		
(S.p.)39.000,00	213,70	(3)		47,00	(2)	(2)	47,00	260,70 (1)
						(3)	213,70	
Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce: Ryczałt na samochód)								
(1)	260,70							

Zwracamy uwagę, że miesięczny ryczałt z tytułu używania prywatnego samochodu do celów służbowych może być naliczany i wypłacany razem z listą płac lub też oddzielnie, jak przedstawiono na przykładzie.

3. Koszty używania w podróży służbowej prywatnego samochodu pracownika

Należy pamiętać, że środek transportu właściwy do odbycia podróży służbowej określa pracodawca.

Na wniosek pracownika, pracodawca może wyrazić zgodę na przejazd w podróży samochodem osobowym, motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy. Koszty dotyczące używania przez pracownika w podróży służbowej swojego prywatnego samochodu wypłacane są na podstawie prowadzonej przez pracownika ewidencji przebiegu pojazdu.

Pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w kwocie będącej iloczynem ilości kilometrów przejechanych w celu odbycia podróży służbowej i obowiązującej stawki za 1 kilometr przebiegu, właściwej dla danego rodzaju pojazdu, określonej rozporządzeniem MI z 25 marca 2002 r. Wzór ewidencji przebiegu pojazdu znajduje się na stronie internetowej naszego Wydawnictwa: www.druki.gofin.pl w zakładce „Podatki dochodowe”.

Do ksiąg rachunkowych, w przypadku używania niebędących własnością firmy samochodów osobowych, wprowadza się wszystkie wydatki związane z ich używaniem (tj. eksploatacją, utrzymaniem i remontem) na podstawie dowodów źródłowych. Dopiero przy ustalaniu kosztów dla celów podatkowych ich wysokość porównuje się z kwotą limitu wynikającą z ewidencji przebiegu pojazdu (tzw. kilometrówki). Kwotę wynikającą z kilometrówki nie ujmuje się w księgach rachunkowych.

W świetle przepisów podatkowych wydatki z tytułu kosztów używania, dla potrzeb działalności gospodarczej, samochodów osobowych niebędących własnością firmy mogą stanowić podatkowy koszt uzyskania przychodu, co do zasady, wyłącznie do wysokości kwoty wynikającej z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu i stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach (por. art. 16 ust. 1 pkt 51 updop oraz art. 23 ust. 1 pkt 46 updof).

Jednocześnie, warunkiem zaliczenia wydatków związanych z używaniem samochodu osobowego do podatkowych kosztów uzyskania przychodu (w granicach limitu) jest prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu (tzw. kilometrówki).

Ograniczenia te nie dotyczą samochodów używanych na podstawie umowy leasingu (co wynika z art. 16 ust. 3b updop i odpowiednio art. 23 ust. 3b updof).

Wydatki dotyczące używania samochodu osobowego niebędącego własnością jednostki dla potrzeb działalności gospodarczej rozlicza się narastająco od początku roku do końca tego miesiąca, za który dokonywane jest rozliczenie. Suma wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w poszczególnych miesiącach, ustalona od początku roku podatkowego, nie może przekraczać kwoty limitu kilometrówki wynikającej z ewidencji przebiegu pojazdu za ten sam okres.

Jeżeli zatem faktyczne wydatki są niższe od limitu wynikającego za dany okres z ewidencji przebiegu pojazdu, to kosztem uzyskania przychodów za ten okres jest kwota faktycznie poniesionych udokumentowanych wydatków (a nie kwota limitu). Jeśli zaś suma faktycznych wydatków jest wyższa od limitu kilometrówki za dany okres, to nadwyżka wydatków ponad ten limit nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w tym samym okresie. Może się to jednak okazać możliwe w kolejnych okresach rozliczeniowych.

Aby sprostać wymaganiom przepisów podatkowych wskazane jest wyodrębnienie w księgach rachunkowych kosztów dotyczących samochodów osobowych niebędących własnością firmy. Jednostka może do poszczególnych kont kosztów rodzajowych wyodrębnić konta, na których będą gromadzone koszty związane z używaniem przedmiotowych samochodów, np.:

- konto 40-1-2 „Zużycie materiałów i energii – paliwo – samochód o nr rej. CC 0000”,
- konto 40-2-2 „Usługi obce – koszty remontów – samochód o nr rej. CC 0000”.

Można również utworzyć nowe konto rodzajowe, np. 40-7 „Koszty używania samochodów osobowych niebędących własnością firmy” z podziałem na poszczególne pojazdy i w dalszej analizie poszczególne rodzaje kosztów (paliwo, części zamienne itp.).

V. WYBRANE AKTY PRAWNE DOTYCZĄCE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (wyciąg)

(publikacja: Dz. U. z 1998 r. nr 21, poz. 94 ze zm.)

Art. 77⁵. § 1. Pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

§ 2. Minister właściwy do spraw pracy określi, w drodze rozporządzenia, wysokość oraz warunki ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Rozporządzenie powinno w szczególności określać wysokość diet, z uwzględnieniem czasu trwania podróży, a w przypadku podróży poza granicami kraju – walutę, w jakiej będzie ustalana dieta i limit na nocleg w poszczególnych państwach, a także warunki zwrotu kosztów przejazdów, noclegów i innych wydatków.

§ 3. Warunki wypłacania należności z tytułu podróży służbowej pracownikowi zatrudnionemu u innego pracodawcy niż wymieniony w § 2 określa się w układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie wynagradzania albo w umowie o pracę, jeżeli pracodawca nie jest objęty układem zbiorowym pracy lub nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu wynagradzania.

§ 4. Postanowienia układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub umowy o pracę nie mogą ustalać diety za dobę podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju w wysokości niższej niż dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju określona dla pracownika, o którym mowa w § 2.

§ 5. W przypadku gdy układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania lub umowa o pracę nie zawiera postanowień, o których mowa w § 3, pracownikowi przysługują należności na pokrycie kosztów podróży służbowej odpowiednio według przepisów, o których mowa w § 2.

2. Rozporządzenie MPiPS z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej

(publikacja: Dz. U. z 2013 r. poz. 167)

Na podstawie art. 77⁵ § 2 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. nr 21, poz. 94, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1 Przepisy ogólne

§ 1. Rozporządzenie określa wysokość oraz warunki ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej:

- 1) na obszarze kraju, zwanej dalej „podróżą krajową”;
- 2) poza granicami kraju, zwanej dalej „podróżą zagraniczną”.

§ 2. Z tytułu podróży krajowej oraz podróży zagranicznej, odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, pracownikowi przysługują:

- 1) diety;
- 2) zwrot kosztów:
 - a) przejazdów,
 - b) dojazdów środkami komunikacji miejscowej,
 - c) noclegów,
 - d) innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

§ 3. 1. Środek transportu właściwy do odbycia podróży krajowej lub podróży zagranicznej, a także jego rodzaj i klasę, określa pracodawca.

2. Pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości udokumentowanej biletami lub fakturami obejmującymi cenę biletu środka transportu, wraz ze związanymi z nimi opłatami dodatkowymi, w tym miejscówkami, z uwzględnieniem posiadanej przez pracownika ulgi na dany środek transportu, bez względu na to, z jakiego tytułu ulga przysługuje.

3. Na wniosek pracownika pracodawca może wyrazić zgodę na przejazd w podróży krajowej lub podróży zagranicznej samochodem osobowym, motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy.

4. W przypadkach, o których mowa w ust. 3, pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu, ustaloną przez pracodawcę, która nie może być wyższa niż określona w przepisach wydanych na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz. U. z 2012 r. poz. 1265 oraz z 2013 r. poz. 21).

§ 4. 1. Pracownikowi, który w czasie podróży krajowej lub podróży zagranicznej poniósł inne niezbędne wydatki związane z tą podróżą, określone lub uznane przez pracodawcę, zwraca się je w udokumentowanej wysokości.

2. Wydatki, o których mowa w ust. 1, obejmują opłaty za bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania, miejsca parkingowe oraz inne niezbędne wydatki wiążące się bezpośrednio z odbywaniem podróży krajowej lub podróży zagranicznej.

§ 5. 1. Pracownik dokonuje rozliczenia kosztów podróży krajowej lub podróży zagranicznej nie później niż w terminie 14 dni od dnia zakończenia tej podróży.

2. Do rozliczenia kosztów podróży, o których mowa w ust. 1, pracownik załącza dokumenty, w szczególności rachunki, faktury lub bilety potwierdzające poszczególne wydatki; nie dotyczy to diet oraz wydatków objętych ryczałtami. Jeżeli przedstawienie dokumentu nie jest możliwe, pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonany wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania.

3. W uzasadnionych przypadkach pracownik składa pisemne oświadczenie o okolicznościach mających wpływ na prawo do diet, ryczałtów, zwrot innych kosztów podróży lub ich wysokość.

Rozdział 2 Podróż krajowa

§ 6. 1. Miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży krajowej określa pracodawca.

2. Pracodawca może uznać za miejscowość rozpoczęcia lub zakończenia podróży krajowej miejscowość pobytu stałego lub czasowego pracownika.

§ 7. 1. Dieta w czasie podróży krajowej jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia i wynosi 30 zł za dobę podróży.

2. Należność z tytułu diet oblicza się za czas od rozpoczęcia podróży krajowej (wyjazdu) do powrotu (przyjazdu) po wykonaniu zadania służbowego w następujący sposób:

1) jeżeli podróż trwa nie dłużej niż dobę i wynosi:

- a) mniej niż 8 godzin – dieta nie przysługuje,
- b) od 8 do 12 godzin – przysługuje 50% diety,
- c) ponad 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości;

2) jeżeli podróż trwa dłużej niż dobę, za każdą dobę przysługuje dieta w pełnej wysokości, a za niepełną, ale rozpoczętą dobę:

- a) do 8 godzin – przysługuje 50% diety,
- b) ponad 8 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości.

3. Dieta nie przysługuje:

- 1) za czas delegowania do miejscowości pobytu stałego lub czasowego pracownika oraz w przypadkach, o których mowa w § 10;
- 2) jeżeli pracownikowi zapewniono bezpłatne całodzienne wyżywienie.

4. Kwotę diety, o której mowa w ust. 1, zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- 1) śniadanie – 25% diety;
- 2) obiad – 50% diety;
- 3) kolacja – 25% diety.

5. W przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie, przepisy ust. 4 stosuje się odpowiednio.

§ 8. 1. Za nocleg podczas podróży krajowej w obiekcie świadczącym usługi hotelarskie pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem, jednak nie wyższej za jedną dobę hotelową niż dwudziestokrotność stawki diety.

2. W uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów noclegu stwierdzonych rachunkiem w wysokości przekraczającej limit, o którym mowa w ust. 1.

3. Pracownikowi, któremu nie zapewniono bezpłatnego noclegu i który nie przedłożył rachunku, o którym mowa w ust. 1, przysługuje ryczałt za każdy nocleg w wysokości 150% diety.

4. Ryczałt za nocleg przysługuje, jeżeli nocleg trwa co najmniej 6 godzin pomiędzy godzinami 21 i 7.

5. Zwrot kosztów noclegu lub ryczałt za nocleg nie przysługuje za czas przejazdu, a także jeżeli pracodawca uzna, że pracownik ma możliwość codziennego powrotu do miejscowości stałego lub czasowego pobytu.

§ 9. 1. Za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży krajowej pracownikowi przysługuje ryczałt na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej w wysokości 20% diety.

2. Ryczałt, o którym mowa w ust. 1, nie przysługuje, jeżeli pracownik nie ponosi kosztów dojazdów.

3. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli na wniosek pracownika pracodawca wyrazi zgodę na pokrycie udokumentowanych kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej.

§ 10. Pracownikowi przebywającemu w podróży krajowej trwającej co najmniej 10 dni przysługuje zwrot kosztów przejazdu w dniu wolnym od pracy, środkiem transportu określonym przez pracodawcę, do miejscowości pobytu stałego lub czasowego i z powrotem.

§ 11. Na wniosek pracownika pracodawca przyznaje zaliczkę na niezbędne koszty podróży krajowej w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji tych kosztów.

Rozdział 3 Podróż zagraniczna

§ 12. Czas podróży zagranicznej liczy się w przypadku odbywania jej środkami komunikacji:

- 1) lądowej – od chwili przekroczenia granicy państwowej w drodze za granicę do chwili jej przekroczenia w drodze powrotnej do kraju;
- 2) lotniczej – od chwili startu samolotu w drodze za granicę z ostatniego lotniska w kraju do chwili lądowania samolotu w drodze powrotnej na pierwszym lotnisku w kraju;
- 3) morskiej – od chwili wyjścia statku (promu) z ostatniego portu polskiego do chwili wejścia statku (promu) w drodze powrotnej do pierwszego portu polskiego.

§ 13. 1. Dieta w czasie podróży zagranicznej jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i inne drobne wydatki.

2. Dieta przysługuje w wysokości obowiązującej dla docelowego państwa podróży zagranicznej. W przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe.

3. Należność z tytułu diet oblicza się w następujący sposób:

- 1) za każdą dobę podróży zagranicznej przysługuje dieta w pełnej wysokości;

2) za niepełną dobę podróży zagranicznej:

- a) do 8 godzin – przysługuje 1/3 diety,
- b) ponad 8 do 12 godzin – przysługuje 50% diety,
- c) ponad 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości.

4. Wysokość diety za dobę podróży zagranicznej w poszczególnych państwach jest określona w załączniku do rozporządzenia.

§ 14. 1. Pracownikowi, któremu zapewniono w czasie podróży zagranicznej bezpłatne, całodienne wyżywienie, przysługuje 25% diety ustalonej zgodnie z § 13 ust. 3.

2. Kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- 1) śniadanie – 15% diety;
- 2) obiad – 30% diety;
- 3) kolacja – 30% diety.

3. W przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie, przepisy ust. 2 stosuje się odpowiednio.

4. Pracownikowi, który otrzymuje w czasie podróży zagranicznej należność pieniężną na wyżywienie, dieta nie przysługuje. Jeżeli należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

§ 15. Za każdy dzień (dobę) pobytu w szpitalu lub innym zakładzie leczniczym w czasie podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje 25% diety.

§ 16. 1. Za nocleg podczas podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem, w granicach limitu określonego w poszczególnych państwach w załączniku do rozporządzenia.

2. W razie nieprzedłożenia rachunku za nocleg, pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 25% limitu, o którym mowa w ust. 1. Ryczałt ten nie przysługuje za czas przejazdu.

3. W uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów za nocleg, stwierdzonych rachunkiem, w wysokości przekraczającej limit, o którym mowa w ust. 1.

4. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się, jeżeli pracodawca lub strona zagraniczna zapewniają pracownikowi bezpłatny nocleg.

§ 17. 1. Pracownikowi przysługuje ryczałt na pokrycie kosztów dojazdu z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego w wysokości jednej diety w miejscowości docelowej za granicą oraz w każdej innej miejscowości za granicą, w której pracownik korzystał z noclegu.

2. W przypadku gdy pracownik ponosi koszty dojazdu, o których mowa w ust. 1, wyłączenie w jedną stronę, przysługuje ryczałt w wysokości 50% diety.

3. Na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży zagranicznej.

4. Ryczałty, o których mowa w ust. 1–3, nie przysługują, jeżeli pracownik:

- 1) odbywa podróż zagraniczną służbowym lub prywatnym pojazdem samochodowym, motocyklem lub motorowerem;
- 2) ma zapewnione bezpłatne dojazdy;
- 3) nie ponosi kosztów, na pokrycie których są przeznaczone te ryczałty.

§ 18. Pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów przewozu samolotem bagażu osobistego o wadze do 30 kg, liczonej łącznie z wagą bagażu opłaconego w cenie biletu, jeżeli podróż zagraniczna trwa ponad 30 dni lub jeżeli państwem docelowym jest państwo pozaeuropejskie.

§ 19. 1. W przypadku choroby powstałej podczas podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje zwrot udokumentowanych niezbędnych kosztów leczenia za granicą.

2. Zwrot kosztów, o których mowa w ust. 1, następuje ze środków pracodawcy, z wyjątkiem świadczeń gwarantowanych udzielonych zgodnie z przepisami o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w Unii Europejskiej, o których mowa w art. 5 pkt 32 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r. nr 164, poz. 1027, z późn. zm.).

3. Nie podlegają zwrotowi koszty zakupu leków, których nabycie za granicą nie było konieczne, koszty zabiegów chirurgii plastycznej i kosmetycznych oraz koszty nabycia protez ortopedycznych, dentystycznych lub okularów.

4. W razie zgonu pracownika za granicą, pracodawca pokrywa koszty transportu zwłok do kraju.

§ 20. 1. Pracownik otrzymuje zaliczkę w walucie obcej na niezbędne koszty podróży zagranicznej, w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji tych kosztów.

2. Za zgodą pracownika zaliczka może być wypłacona w walucie polskiej, w wysokości stanowiącej równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej, według średniego kursu złotego w stosunku do walut obcych określonego przez Narodowy Bank Polski z dnia wypłaty zaliczki.

3. Rozliczenie kosztów podróży zagranicznej jest dokonywane w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymienialnej albo w walucie polskiej, według średniego kursu z dnia jej wypłacenia.

§ 21. W przypadku odbywania podróży zagranicznej w połączeniu z przejazdem na obszarze kraju, przepisy rozdziału 2 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 4 Przepisy końcowe

§ 22. Tracą moc:

- 1) rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz. U. nr 236, poz. 1990, z 2004 r. nr 271, poz. 2686, z 2005 r. nr 186, poz. 1554 oraz z 2006 r. nr 227, poz. 1661);
- 2) rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz. U. nr 236, poz. 1991, z 2003 r. nr 199, poz. 1951, z 2004 r. nr 271, poz. 2687 oraz z 2005 r. nr 186, poz. 1555).

§ 23. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 marca 2013 r.

Załącznik

WYSOKOŚĆ DIETY ZA DOBĘ PODRÓŻY ZAGRANICZNEJ ORAZ LIMITU NA NOCLEG W POSZCZEGÓLNYCH PAŃSTWACH

Lp.	Państwo	Waluta	Kwota diety	Kwota limitu na nocleg
1	2	3	4	5
1	Afganistan	EUR	47	140
2	Albania	EUR	41	120

1	2	3	4	5
3	Algieria	EUR	50	200
4	Andora	jak w Hiszpanii		
5	Angola	USD	61	180
6	Arabia Saudyjska	EUR	45	180
7	Argentyna	USD	50	150
8	Armenia	EUR	42	145
9	Australia	AUD	88	250
10	Austria	EUR	52	130
11	Azerbejdżan	EUR	43	150
12	Bangladesz	USD	50	120
13	Belgia	EUR	48	160
14	Białoruś	EUR	42	130
15	Bośnia i Hercegowina	EUR	41	100
16	Brazylia	EUR	43	120
17	Bułgaria	EUR	40	120
18	Chile	USD	60	120
19	Chiny	EUR	55	170
20	Chorwacja	EUR	42	125
21	Cypr	EUR	43	160
22	Czechy	EUR	41	120
23	Dania	DKK	406	1.300
24	Egipt	USD	55	150
25	Ekwador	USD	44	110
26	Estonia	EUR	41	100
27	Etiopia	USD	55	300
28	Finlandia	EUR	48	160
29	Francja	EUR	50	180
30	Grecja	EUR	48	140
31	Gruzja	EUR	43	140
32	Hiszpania	EUR	50	160
33	Indie	EUR	38	190
34	Indonezja	EUR	41	110
35	Irak	USD	60	120

1	2	3	4	5
36	Iran	EUR	41	95
37	Irlandia	EUR	52	160
38	Islandia	EUR	56	160
39	Izrael	EUR	50	150
40	Japonia	JPY	7.532	22.000
41	Jemen	USD	48	160
42	Jordania	EUR	40	95
43	Kambodża	USD	45	100
44	Kanada	CAD	71	190
45	Katar	EUR	41	200
46	Kazachstan	EUR	41	140
47	Kenia	EUR	41	150
48	Kirgistan	USD	41	150
49	Kolumbia	USD	49	120
50	Kongo, Demokratyczna Republika Konga	USD	66	220
51	Korea Południowa	EUR	46	170
52	Koreańska Republika Ludowo-Demokratyczna	EUR	48	170
53	Kostaryka	USD	50	140
54	Kuba	EUR	42	110
55	Kuwejt	EUR	39	200
56	Laos	USD	54	100
57	Liban	USD	57	150
58	Libia	EUR	52	100
59	Liechtenstein	jak w Szwajcarii		
60	Litwa	EUR	39	130
61	Luksemburg	jak w Belgii		
62	Łotwa	EUR	57	132
63	Macedonia	EUR	39	125
64	Malezja	EUR	41	140
65	Malta	EUR	43	180
66	Maroko	EUR	41	130
67	Meksyk	USD	53	140
68	Mołdowa	EUR	41	85

1	2	3	4	5
69	Monako	jak we Francji		
70	Mongolia	EUR	45	140
71	Niderlandy	EUR	50	130
72	Niemcy	EUR	49	150
73	Nigeria	EUR	46	240
74	Norwegia	NOK	451	1.500
75	Nowa Zelandia	USD	58	180
76	Oman	EUR	40	240
77	Pakistan	EUR	38	200
78	Palestyńska Władza Narodowa	jak w Izraelu		
79	Panama	USD	52	140
80	Peru	USD	50	150
81	Portugalia	EUR	49	120
82	Republika Południowej Afryki	USD	52	275
83	Rosja	EUR	48	200
84	Rumunia	EUR	38	100
85	San Marino	jak we Włoszech		
86	Senegal	EUR	44	120
87	Republika Serbii i Republika Czarnogóry	EUR	40	100
88	Singapur	USD	56	230
89	Słowacja	EUR	43	120
90	Słowenia	EUR	41	130
91	Stany Zjednoczone Ameryki (USA), w tym: – Nowy Jork – Waszyngton	USD	59	200
				350 300
92	Syria	USD	50	150
93	Szwajcaria	CHF	88	200
94	Szwecja	SEK	459	1.800
95	Tadżykistan	EUR	41	140
96	Tajlandia	USD	42	110
97	Tanzania	USD	53	150
98	Tunezja	EUR	37	100
99	Turcja	USD	53	173
100	Turkmenistan	EUR	47	90

1	2	3	4	5
101	Ukraina	EUR	41	180
102	Urugwaj	USD	50	80
103	Uzbekistan	EUR	41	140
104	Wenezuela	USD	60	220
105	Węgry	EUR	44	130
106	Wielka Brytania	GBP	35	200
107	Wietnam	USD	53	160
108	Włochy	EUR	48	174
109	Wybrzeże Kości Słoniowej	EUR	33	100
110	Zimbabwe	EUR	39	90
111	Zjednoczone Emiraty Arabskie	EUR	39	200
112	Państwa inne niż wymienione w lp.1–111	EUR	41	140

Przy podróżach do:

- Gibraltaru dieta i kwota limitu na nocleg wynosi jak w Wielkiej Brytanii,
- Hongkongu dieta wynosi 55 USD, a kwota limitu na nocleg 250 USD,
- Tajwanu dieta wynosi 40 EUR, a kwota limitu na nocleg 142 EUR.

3. Rozporządzenie MI z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy

(publikacja: Dz. U. z 2002 r. nr 27, poz. 271 ze zm.)

Na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz. U. nr 125, poz. 1371 i z 2002 r. nr 25, poz. 253) zarządza się, co następuje:

§ 1. 1. Zwrot kosztów używania przez pracownika w celach służbowych dojazd lokalnych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy, zwanych dalej „pojazdami do celów służbowych”, następuje na podstawie umowy cywilnoprawnej, zawartej między pracodawcą a pracownikiem, o używanie pojazdu do celów służbowych, na warunkach określonych w rozporządzeniu.

2. Zwrot kosztów używania przez pracownika pojazdu do celów służbowych poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy pracownika, określają przepisy w sprawie szczegółowych zasad ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju.

§ 2. Koszty używania pojazdów do celów służbowych pokrywa pracodawca według stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, które nie mogą być wyższe niż:

1) dla samochodu osobowego:

- a) o pojemności skokowej silnika do 900 cm³ – 0,5214 zł,
- b) o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm³ – 0,8358 zł,

- 2) dla motocykla – 0,2302 zł,
- 3) dla motoroweru – 0,1382 zł.

2. Limit, o którym mowa w ust. 1, ustalony w zależności od liczby mieszkańców w danej gminie lub mieście, w których pracownik jest zatrudniony, nie może przekroczyć, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4:

- 1) 300 km – do 100 tys. mieszkańców,
- 2) 500 km – ponad 100 tys. do 500 tys. mieszkańców,
- 3) 700 km – ponad 500 tys. mieszkańców.

3. Limit, o którym mowa w ust. 1, dla pojazdów do celów służbowych w służbie leśnej oraz w służbie parków narodowych może zostać podwyższony, przy czym nie może on przekroczyć 1.500 km.

4. Limit, o którym mowa w ust. 1, dla pojazdów do celów służbowych w służbach ratowniczych i w innych właściwych instytucjach w sytuacji zagrożenia klęską żywiołową lub usuwania jej skutków, albo skutków katastrofy ekologicznej, może zostać podwyższony, przy czym nie może on przekroczyć 3.000 km.

§ 4. 1. Zwrot kosztów używania pojazdów do celów służbowych następuje w formie miesięcznego ryczału obliczonego jako iloczyn stawki za 1 kilometr przebiegu, o której mowa w § 2, i miesięcznego limitu przebiegu kilometrów na jazdy lokalne, o którym mowa w § 3, po złożeniu przez pracownika pisemnego oświadczenia o używaniu przez niego pojazdu do celów służbowych w danym miesiącu. Oświadczenie to powinno zawierać dane dotyczące pojazdu (pojemność silnika, marka, numer rejestracyjny) oraz określać ilość dni nieobecności pracownika w miejscu pracy w danym miesiącu z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej lub innej nieobecności, a także ilość dni, w których pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych.

2. Kwotę ustalonego ryczału, o którym mowa w ust. 1, zmniejsza się o jedną dwudziestą drugą za każdy roboczy dzień nieobecności pracownika w miejscu pracy z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej trwającej co najmniej 8 godzin lub innej nieobecności oraz za każdy dzień roboczy, w którym pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych.

§ 5. Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie do używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów poczynwszy od dnia 1 stycznia 2002 r.

§ 6. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.*)

*) Rozporządzenie zostało ogłoszone 26 marca 2002 r.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja:

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

Wydawca:

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

NAKŁAD **14 900**



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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.