



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

nr 18 (378)

Dwutygodnik

ISSN 1429-396X

20.09.2014 r.

Dodatek nr

13

ZAKŁADOWY FUNDUSZ ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH W EWIDENCJI KSIĘGOWEJ

I. ZASADY TWORZENIA I EWIDENCJA ZAKŁADOWEGO

FUNDUSZU ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH.....str. 3

1. Podstawowe zasady funkcjonowania ZFŚS str. 3
2. Ewidencja księgowa odpisów i wpłat na fundusz str. 4
3. Koszty administrowania środkami ZFŚS..... str. 6
4. Odsetki naliczone od środków zgromadzonych na rachunku bankowym funduszu str. 8
5. Korekta rocznego odpisu w związku ze zmianą stanu zatrudnienia..... str. 8
 - 5.1. Przeciętna liczba zatrudnionych – podstawa odpisu i jego korekty..... str. 8
 - 5.2. Ustalenie przeciętnego stanu zatrudnienia w danym miesiącu str. 9
 - 5.3. Ewidencja księgowa korekty odpisu na ZFŚS..... str. 10
 - 5.4. Skutki podatkowe rocznej korekty odpisu na ZFŚS str. 12
6. Pożyczka udzielona pracownikowi na cele mieszkaniowe..... str. 12
 - 6.1. Zasady udzielania pożyczek z ZFŚS i ich ewidencja str. 12
 - 6.2. Wpływy z oprocentowania pożyczek udzielanych na cele mieszkaniowe..... str. 14
 - 6.3. Umorzenie pożyczki mieszkaniowej udzielonej ze środków ZFŚS str. 15
7. Dopłaty do wypoczynku dzieci pracowników zorganizowanego w formie „zielonej szkoły” str. 16
 - 7.1. Możliwość dofinansowania wyjazdu na „zieloną szkołę” ze środków ZFŚS str. 16
 - 7.2. Opodatkowanie i oskładkowanie dofinansowania udziału dziecka pracownika w „zielonej szkole” str. 16
 - 7.3. Ewidencja księgowa dopłat do „zielonej szkoły” ze środków ZFŚS str. 18

8. Świadczenia przyznawane pracownikom z okazji świąt	str. 19
8.1. Paczki świąteczne dla pracowników i ich dzieci	str. 19
8.2. Dodatek świąteczny wypłacany w ramach ZFŚS	str. 20
9. Zapomoga losowa wypłacona pracownikowi w związku z jego trudną sytuacją materialną	str. 21

II. ZAKŁADOWY FUNDUSZ ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCHstr. 24

1. ZFŚS w jednostkach prowadzących działalność oświatową	str. 24
1.1. Zasady tworzenia i gospodarowania środkami funduszu	str. 24
1.2. Naliczanie i odprowadzanie odpisu podstawowego	str. 26
1.3. Ewidencja świadczeń finansowanych ze środków ZFŚS w księgach szkoły.....	str. 27
1.4. Ustalanie i ewidencja świadczenia urlopowego wypłacanego nauczycielom	str. 30
2. Korekta odpisu na ZFŚS w księgach jednostki budżetowej.....	str. 32
3. Prowadzenie wspólnej działalności socjalnej – ewidencja środków otrzymanych od innych jednostek.....	str. 34
4. Różnice stwierdzone podczas weryfikacji sald kont ZFŚS w samorządowej instytucji kultury	str. 35
5. Wartość odpisu podstawowego nieprzekazana na rachunek ZFŚS w sprawozdaniu Rb-Z.....	str. 36

III. USTAWA z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.....str. 37

Rozdział 1 Przepisy ogólne	str. 37
Rozdział 2 Tworzenie Funduszu.....	str. 38
Rozdział 3 Zmiany w przepisach obowiązujących oraz przepisy przejściowe i końcowe	str. 42

IV. ROZPORZĄDZENIE MINISTRA PRACY I POLITYKI SPOŁECZNEJ z dnia 9 marca 2009 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnychstr. 43

V. USTAWA z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela – wyciągstr. 43

Podstawowe akty prawne, na których oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, to:

- ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości,
- ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2012 r. poz. 592 ze zm.), dalej zwana ustawą o ZFŚS.

I. ZASADY TWORZENIA I EWIDENCJA ZAKŁADOWEGO FUNDUSZU ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH

1. Podstawowe zasady funkcjonowania ZFŚS

Obowiązek tworzenia oraz zasady działania zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS) określa ustawa o ZFŚS. Według przepisów tej ustawy, ZFŚS tworzą:

- a) pracodawcy zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku co najmniej 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty,
- b) bez względu na liczbę zatrudnianych pracowników w każdym roku kalendarzowym – pracodawcy prowadzący działalność w formie jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Pracodawcy spoza sfery budżetowej zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku mniej niż 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, mogą tworzyć ZFŚS lub mogą wypłacać świadczenie urlopowe. Pracodawcy ci mają również możliwość zrezygnowania z tworzenia ZFŚS na warunkach określonych ustawą.

ZFŚS tworzy się z corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych. Sposób ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych określa rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 marca 2009 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (Dz. U. nr 43, poz. 349), zwanego dalej rozporządzeniem w sprawie ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych.

Zasadniczo wysokość odpisu podstawowego na jednego zatrudnionego wynosi 37,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedniego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą. W 2014 r. – na podstawie art. 5c ustawy o ZFŚS – przez przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej należy rozumieć przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w drugim półroczu 2010 r. ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Wysokość podstawowego odpisu na ZFŚS w 2014 r. na jednego pracownika zatrudnionego w normalnych warunkach pracy na pełnym etacie wynosi więc: 1.093,93 zł (tj. 2.917,14 zł × 37,5%).

Zwracamy przy tym uwagę, że odpis podstawowy dla pracowników wykonujących prace w szczególnych warunkach lub prace o szczególnym charakterze oraz dla pracownika młodocianego ma inną wartość. W niektórych przypadkach ustawa o ZFŚS przewiduje również zwiększenie odpisu podstawowego.



Kwoty odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych w 2014 r. podajemy w serwisie www.wskazniki.gofin.pl

Poza odpisem podstawowym środki ZFŚS (na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o ZFŚS) mogą być zwiększone o:

- wpływy z opłat pobieranych od osób i jednostek organizacyjnych – korzystających z działalności socjalnej,
- darowizny oraz zapisy osób fizycznych i prawnych,
- odsetki od środków tego funduszu,
- wpływy z oprocentowania pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe,
- wierzytelności likwidowanych zakładowych funduszy socjalnego i mieszkaniowego,
- przychody z tytułu sprzedaży, dzierżawy i likwidacji środków trwałych służących działalności socjalnej, w części nieprzeznaczonej na utrzymanie lub odtworzenie zakładowych obiektów socjalnych,
- przychody z tytułu sprzedaży i likwidacji zakładowych domów i lokali mieszkalnych w części nieprzeznaczonej na utrzymanie pozostałych zakładowych zasobów mieszkaniowych,
- inne środki określone w odrębnych przepisach.

Środki ZFŚS przeznaczone mogą być na:

- finansowanie działalności socjalnej organizowanej na rzecz osób uprawnionych do korzystania z tego funduszu,
- dofinansowanie zakładowych obiektów socjalnych,
- tworzenie zakładowych żłobków, klubów dziecięcych, przedszkoli oraz innych form wychowania przedszkolnego.

Przez działalność socjalną należy rozumieć usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, sprawowanej przez dziennego opiekuna lub nianię, w przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową. Z kolei osobami uprawnionymi do korzystania ze środków ZFŚS są pracownicy i ich rodziny, emeryci i renciści – byli pracownicy i ich rodziny oraz inne osoby, którym pracodawca przyznał w regulaminie prawo korzystania ze świadczeń socjalnych finansowanych z ZFŚS.

Zwracamy przy tym uwagę, iż przyznawanie ulgowych usług i świadczeń oraz wysokość dopłat z ZFŚS uzależnia się od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z tego funduszu.

Według ustawy o ZFŚS, równowartość dokonanych odpisów i zwiększeń naliczonych na dany rok kalendarzowy pracodawca jest zobowiązany przekazać na rachunek bankowy ZFŚS w terminie do 30 września. Przy czym w terminie do 31 maja pracodawca przekazuje kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości odpisów. Przypominamy więc, że 30 września 2014 r. mija termin przekazania pozostałej części środków na wyodrębniony rachunek bankowy ZFŚS. Nic też nie stoi na przeszkodzie, aby przelewu dokonać jednorazowo na początku roku lub środki na rachunek bankowy ZFŚS przekazywać miesięcznie, zachowując jednocześnie wymienione wyżej terminy.

2. Ewidencja księgową odpisów i wpłat na fundusz

W jaki sposób księguje naliczony przez nas odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych oraz wpłaty dokonywane na ten fundusz?

Naliczony zgodnie z właściwymi przepisami całoroczny odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych księguje się po stronie Ma konta 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. Odpis ten obciąża koszty działalności operacyjnej jednostki (pracodawcy).

Zazwyczaj jednak nie księguje się go w koszty jednorazowo. Ze względu na to, że dotyczy on całego roku, na podstawie art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości wskazane jest rozliczać go w czasie za pomocą czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Ujętą na tym koncie kwotę całorocznego odpisu rozlicza się w koszty działalności operacyjnej, odnosząc co miesiąc 1/12 część odpisu.

W przypadku prowadzenia ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 4 lub w zespole 4 i 5, odpis na ZFŚS można ująć następująco:

- 1) zarachowanie w koszty kwoty całorocznego odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych:
 - **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
 - **Ma konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- 2) przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

W jednostce prowadzącej ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 5, całoroczny odpis na ZFŚS można ująć, zapisem:

- **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- **Ma konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

Zaliczenie części odpisu w ciężar kosztów bieżącego okresu następuje z kolei zapisem:

- 1) w przypadku prowadzenia ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 4:
 - **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- 2) w przypadku prowadzenia ewidencji kosztów na kontach zespołu 4 i 5 lub tylko na kontach zespołu 5:
 - **Wn konto zespołu 5**,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Jeśli kwota rocznego odpisu na ZFŚS nie jest w ocenie jednostki kwotą istotną, to jednostka może zrezygnować z rozliczenia tego odpisu poprzez czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Stosownie bowiem do art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. W praktyce jednak kwoty odpisu podstawowego zazwyczaj są istotne.

Zgodnie z wymaganiami ustawy o ZFŚS, pracodawca gromadzi środki pieniężne ZFŚS na odrębnym rachunku bankowym. W księgach rachunkowych dla tego rachunku można wyodrębnić konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”.

Przekazanie równowartości odpisów na ZFŚS na wyodrębniony rachunek bankowy tego funduszu z rachunku bieżącego jednostki odbywa się zapisem:

- **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”,
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka zatrudnia 40 pracowników w normalnych warunkach pracy na pełnym etacie. W styczniu 2014 r. utworzyła odpis na ZFŚS w kwocie: $40 \times 1.093,93 \text{ zł} = 43.757,20 \text{ zł}$.

2. Jednostka w maju 2014 r. przekazała na wyodrębniony rachunek ZFŚS kwotę: $75\% \times 43.757,20 \text{ zł} = 32.817,90 \text{ zł}$, a we wrześniu 2014 r. pozostałą kwotę: $25\% \times 43.757,20 \text{ zł} = 10.939,30 \text{ zł}$.

3. Ewidencję kosztów spółka prowadzi wyłącznie w układzie rodzajowym, a odpis na ZFŚS rozlicza w czasie przez konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – utworzenie całorocznego odpisu na ZFŚS w 2014 r.	43.757,20 zł	40-5	85-0
2. PK – zarachowanie odpisu do rozliczenia w czasie	43.757,20 zł	64-0	49
3. PK – odpis przypadający na jeden miesiąc: 43.757,20 zł : 12 m-cy =	3.646,43 zł	49	64-0
4. WB – przekazanie w maju 2014 r. środków na wyodrębniony rachunek ZFŚS	32.817,90 zł	13-5/0	13-0
5. WB – przekazanie we wrześniu 2014 r. środków na wyodrębniony rachunek ZFŚS	10.939,30 zł	13-5/0	13-0

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”		Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”	
(S.p.) 100.000,00	32.817,90 (4) 10.939,30 (5)	(4) 32.817,90 (5) 10.939,30			43.757,20 (1)
Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”		Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”	
(2) 43.757,20	3.646,43 (3)	(3) 3.646,43	43.757,20 (2)	(1) 43.757,20	

Co istotne, odpis na ZFŚS, któremu nie towarzyszy przelew środków na wyodrębniony rachunek bankowy funduszu, nie stanowi kosztu uzyskania przychodów dla celów podatkowych. Za koszt uzyskania przychodów uważa się bowiem odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o ZFŚS obciążają koszty działalności pracodawcy pod warunkiem, że środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek funduszu (art. 23 ust. 1 pkt 7 lit. b updog i art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. b updog).

3. Koszty administrowania środkami ZFŚS

Czy prowizja za prowadzenie rachunku zakładowego funduszu świadczeń socjalnych powinna obciążyć koszty firmy, czy należy ją odnieść na zmniejszenie tego funduszu?

Przepisy art. 12 ust. 1 ustawy o ZFŚS nakładają na pracodawcę obowiązek gromadzenia środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych na odrębnym rachunku bankowym. Środki te mogą być przeznaczone jedynie na finansowanie działalności socjalnej organizowanej na rzecz osób uprawnionych do korzystania z ZFŚS, na dofinansowanie zakładowych

obiektów socjalnych oraz na tworzenie zakładowych żłobków, klubów dziecięcych, przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego. Ustawa nie przewiduje możliwości wykorzystania środków ZFŚS na pokrycie kosztów obsługi bankowej. Administrowanie środkami tego funduszu zgromadzonymi na wyodrębnionym rachunku bankowym nie mieści się bowiem w pojęciu działalności socjalnej.

Finansowanie kosztów administrowania środkami ZFŚS, zgromadzonymi na wyodrębnionym rachunku bankowym spoczywa na pracodawcy. Oznacza to, że koszty związane z prowadzeniem wyodrębnionego rachunku środków ZFŚS, jak i inne opłaty pobierane przez bank od operacji dokonywanych na tym rachunku, nie obciążają tego funduszu, lecz koszty działalności podstawowej jednostki. Ich ewidencja może więc przebiegać zapisem:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”.

Co istotne, prowizja i inne opłaty pobrane przez bank z rachunku ZFŚS powinny być zrefundowane z rachunku podstawowego (bieżącego) jednostki. Refundację (zwrot) poniesionych kosztów można ująć w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”,
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

W praktyce wiele jednostek rozwiązuje ten problem występując do banku prowadzącego obsługę rachunków jednostki z prośbą o potrącanie kosztów obsługi rachunku ZFŚS bezpośrednio z rachunku podstawowego.

Przykład

I. Założenia:

Na koniec miesiąca z rachunku ZFŚS bank potrącił opłatę za prowadzenie tego konta w wysokości: 18 zł. Ewidencję kosztów jednostka prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – opłata za prowadzenie rachunku ZFŚS oraz równolegle	18 zł 18 zł	40-2 55	13-5/0 49
2. WB – refundacja pobranej prowizji	18 zł	13-5/0	13-0

III. Księgowania:

Konto 40-2 „Usługi obce”	Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”	Konto 55 „Koszty zarządu”
(1) 18	(2) 18 18 (1)	(1) 18
Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
18 (1)	(S.p.) 10.000 18 (2)	

4. Odsetki naliczone od środków zgromadzonych na rachunku bankowym funduszu

Jak zaksięgować kapitalizację odsetek na rachunku zakładowego funduszu świadczeń socjalnych – na konto funduszu, czy w przychody finansowe?

W myśl postanowień art. 7 ust. 1 ustawy o ZFŚS, środki ZFŚS zwiększa się między innymi o odsetki od środków ZFŚS, wpływy z oprocentowania pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe, darowizny oraz zapisy osób fizycznych i prawnych.

Naliczone odsetki od środków zgromadzonych na koncie bankowym ZFŚS zwiększają środki ZFŚS i należy ująć je w księgach rachunkowych następującym zapisem:

- **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”,
- **Ma konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

Przykład

I. Założenia:

Na dzień 31 sierpnia 2014 r. bank naliczył odsetki od środków zgromadzonych na koncie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w wysokości: 10 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – naliczone przez bank odsetki od środków zgromadzonych na koncie ZFŚS	10 zł	13-5/0	85-0
2. WB – refundacja pobranych opłat i prowizji z rachunku ZFŚS	33 zł	13-5/0	13-0

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”				Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”			
(S.p.)	12.000	33	(2)		3.000	(S.p.)		(S.p.)	3.000		
					10	(1)		(1)	10		
								(2)	33		

5. Korekta rocznego odpisu w związku ze zmianą stanu zatrudnienia

W związku ze zmianą zatrudnienia zobowiązani jesteśmy do dokonania korekty odpisu na ZFŚS. W jaki sposób ująć taką korektę w księgach rachunkowych?

5.1. Przeciętna liczba zatrudnionych – podstawa odpisu i jego korekty

Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (ZFŚS) tworzy się z corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w oparciu o planowany przeciętny stan zatrudnienia na dany rok. Jeśli

wielkość zatrudnienia w ciągu roku ulega zmianie w stosunku do przeciętnego planowanego zatrudnienia, pracodawca powinien porównać planowany stan zatrudnienia z faktyczną liczbą etatów i dokonać stosownej korekty odpisu. Porównania takiego dokonuje się zazwyczaj pod koniec roku kalendarzowego (w ostatnich jego dniach), gdy można przeanalizować przebieg zatrudnienia w trakcie roku oraz kiedy wiadomo, że stan zatrudnienia już się nie zmieni.

Z przepisów rozporządzenia w sprawie ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych, wynika, że naliczenia odpisów na ZFŚS dokonuje się w oparciu o przeciętną planowaną w danym roku kalendarzowym liczbę zatrudnionych u pracodawcy, skorygowaną w końcu roku do faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych. W celu obliczenia przeciętnej liczby zatrudnionych w danym roku kalendarzowym (obrachunkowym) należy zsumować przeciętne liczby zatrudnionych w poszczególnych miesiącach i otrzymaną sumę podzielić przez 12. Tak ustalony sposób obliczania przeciętnej liczby zatrudnionych stosuje się również w przypadku, gdy pracodawca działał w okresie krótszym niż 12 miesięcy lub naliczał odpis na niepełny rok kalendarzowy. W rolniczych spółdzielniach produkcyjnych i innych spółdzielniach zajmujących się produkcją rolną podstawą do obliczenia odpisu jest liczba członków spółdzielni według stanu na dzień naliczenia ZFŚS, skorygowana zgodnie ze stanem w dniu 31 grudnia danego roku do faktycznej liczby członków zarejestrowanych w spółdzielni.

W przypadku więc, gdy na koniec roku faktyczna przeciętna liczba zatrudnionych różni się od przeciętnej planowanej liczby zatrudnionych, jednostka jest zobowiązana dokonać korekty odpisu na ZFŚS. W celu dokonania tej korekty należy ustalić przeciętne zatrudnienie w każdym miesiącu danego roku kalendarzowego, potem zsumować poszczególne stany zatrudnienia i podzielić uzyskany wynik przez 12.

Dodajmy, iż ustalając przeciętną liczbę zatrudnionych uwzględnia się pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy i niepełnym wymiarze czasu pracy, po przeliczeniu na pełne etaty. Przeliczenie etatów z niepełnego na pełny następuje według liczby godzin pracy ustalonej w umowie o pracę w stosunku do obowiązującej normy. Do przeciętnej liczby zatrudnionych wlicza się pracowników zatrudnionych na podstawie:

- terminowych i bezterminowych umów o pracę (w tym między innymi umów na okres próbny, na zastępstwo, na czas wykonywania danej pracy),
- mianowania, powołania, wyboru,
- spółdzielczej umowy o pracę.

W średniorocznej liczbie zatrudnionych uwzględnia się więc ogólnie pracowników, w tym również nieobecnych z powodu urlopu bezpłatnego, wychowawczego czy zwolnienia chorobowego.

5.2. Ustalenie przeciętnego stanu zatrudnienia w danym miesiącu

Niestety ani rozporządzenie w sprawie ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych, ani prawo pracy nie określają sposobu ustalania przeciętnego stanu zatrudnienia w danym miesiącu. W praktyce najczęściej w tym celu stosuje się jedną z wybranych metod statystycznych zawartą w objaśnieniach do sprawozdań statystycznych (Z-03 lub Z-06):

- metodę średniej arytmetycznej,
- metodę uproszczoną,
- metodę średniej chronologicznej.

Z objaśnień do sprawozdań statystycznych Z-03 oraz Z-06, które można znaleźć na stronie internetowej Głównego Urzędu Statystycznego: www.stat.gov.pl wynika, że metodę obliczania przeciętnego zatrudnienia w miesiącu wskazane jest dostosować do sytuacji kadrowej w jednostce. W przypadku dużej płynności kadr stosuje się metodę średniej arytmetycznej, która polega na zsumowaniu dziennych stanów zatrudnienia w miesiącu i podzieleniu

tej sumy przez liczbę dni w miesiącu. W przypadku stabilnej sytuacji kadrowej przeciętne zatrudnienie dla jednego miesiąca można obliczyć metodą uproszczoną poprzez zsumowanie dziennych stanów zatrudnienia w pierwszym i ostatnim dniu miesiąca i podzieleniu otrzymanego wyniku przez liczbę 2 lub metodą średniej chronologicznej, którą oblicza się na podstawie sumy połowy stanu dziennego w pierwszym i ostatnim dniu miesiąca oraz stanu zatrudnienia w 15 dniu miesiąca podzielonej przez dwa. Metoda ta znajduje zastosowanie w razie niewielkiego wahania w stanie zatrudnienia.

Przykład

Jednostka zatrudniała według stanu na 1 stycznia 2014 r. 75 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty. W czerwcu 2014 r. pracodawca zredukował liczbę etatów do 50. Poniższe tabele przedstawiają wyliczenie przeciętnego stanu zatrudnienia za czerwiec 2014 r.

Dzień	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Zatrudnienie	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	
Dzień	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	Razem
Zatrudnienie	75	75	75	75	60	60	60	60	60	60	50	50	50	50	50	2.035

Średnie miesięczne zatrudnienie ustalone metodą średniej arytmetycznej wyniosło:
 $2.035 : 30 = 67,83$.

Dzień	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Zatrudnienie	75															
Dzień	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	Razem
Zatrudnienie															50	125

Średnie miesięczne zatrudnienie ustalone metodą uproszczoną wyniosło: $125 : 2 = 62,50$.

Dzień	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Zatrudnienie	37,5														75	
Dzień	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	Razem
Zatrudnienie															25	137,50

Średnie miesięczne zatrudnienie ustalone metodą średniej chronologicznej wyniosło: $137,50 : 2 = 68,75$.

5.3. Ewidencja księgową korekty odpisu na ZFŚS

Korekta rocznego odpisu na ZFŚS dokonana na koniec roku (w związku ze zmianą stanu zatrudnienia) może spowodować zwiększenie bądź zmniejszenie kosztów działalności operacyjnej jednostki i odpowiednio zwiększenie bądź zmniejszenie stanu ZFŚS na koncie 85-0.

Ewidencja księgową takiej korekty może się więc odbyć zapisem:

- 1) zwiększenie rocznego odpisu:
 - **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” lub odpowiednie konto zespołu 5,
 - **Ma konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- 2) zmniejszenie rocznego odpisu:
 - **Wn konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
 - **Ma konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” lub odpowiednie konto zespołu 5.

W ślad za korektą kosztów działalności operacyjnej jednostka zobowiązana jest dokonać przelewu środków pieniężnych z rachunku podstawowego na wyodrębniony rachunek bankowy ZFŚS (w razie zwiększenia rocznego odpisu) lub z rachunku bankowego funduszu na rachunek podstawowy jednostki (w razie zmniejszenia rocznego odpisu).

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. zatrudnia 35 osób i jest zobowiązana do tworzenia ZFŚS. Na początku roku zaplanowano zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty w normalnych warunkach pracy, na poziomie 37 osób. Utworzono roczny odpis na ZFŚS w wysokości: $1.093,93 \text{ zł} \times 37 \text{ etatów} = 40.475,41 \text{ zł}$.
2. Przeciętne zatrudnienie w roku kalendarzowym kształtowało się następująco:

	Miesiąc												Razem
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	
Przeciętna liczba zatrudnionych	35	37	37	37	37	37	37	37	36	34	34	34	432

3. Stan zatrudnienia w roku kalendarzowym wyniósł średnio: $432 : 12 = 36 \text{ etatów}$. Natomiast kwota odpisu na ZFŚS ustalona dla faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych wyniosła: $36 \text{ etatów} \times 1.093,93 \text{ zł} = 39.381,48 \text{ zł}$.
4. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5. Na koniec grudnia zobowiązana jest do korekty zmniejszającej odpis na ZFŚS w kwocie: $40.475,41 \text{ zł} - 39.381,48 \text{ zł} = 1.093,93 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta odpisu na ZFŚS (zmniejszenie odpisu) księgowanie równoległe	1.093,93 zł 1.093,93 zł	85-0 49	40-5 55
2. WB – przelew środków z rachunku ZFŚS na rachunek bieżący	1.093,93 zł	13-0	13-5/0

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”	Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”
(S.p.) 29.650,00 (2) 1.093,93	(S.p.) 9.750,00 1.093,93 (2)	(1) 1.093,93 12.500,00 (S.p.)

Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”		Konto 55 „Koszty zarządu”	
1.093,93	(1)	(1)	1.093,93	1.093,93	(1)

Zwracamy uwagę, że rozporządzenie w sprawie ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczenia odpisu na ZFŚS nie wyznacza terminu uregulowania ewentualnej niedopłaty lub nadpłaty z tytułu odprowadzonych odpisów na ZFŚS. Wspomniane przepisy wprowadzają jedynie obowiązek dokonania korekty przeciętnej liczby zatrudnionych. W sytuacji, gdy korektę odpisu jednostka przeprowadza w ostatnich dniach grudnia, ewentualne operacje na samym rachunku bankowym ZFŚS, tj. skorygowanie nadpłaty, bądź niedopłaty można przeprowadzić również i w nowym roku kalendarzowym.

5.4. Skutki podatkowe rocznej korekty odpisu na ZFŚS

Z uwagi na fakt, iż warunkiem zaliczenia do kosztów podatkowych odpisu na ZFŚS jest przekazanie jego równowartości na rachunek bankowy tego funduszu, roczna korekta wysokości odpisu może wpływać na wysokość tych kosztów (por. art. 23 ust. 1 pkt 7 lit. b updog i art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. b updog).

Korekta powodująca zwiększenie odpisu na ZFŚS spowoduje powstanie kosztu podatkowego, gdy pracodawca wpłaci kwotę różnicy na wyodrębniony rachunek bankowy funduszu. W razie uiszczenia kwoty zwiększenia odpisu za 2014 r. na rachunek ZFŚS, np. w styczniu następnego roku podatkowego, środki te będą kosztem 2015 r.

Natomiast w sytuacji ustalenia z końcem roku spadku stanu zatrudnienia, korekta zmniejszająca wysokość odpisu na ZFŚS spowoduje zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów, jeżeli uprzednio środki stanowiące równowartość odpisu były przekazane na rachunek funduszu, a koszt z tego tytułu uwzględniono w rachunku podatkowym. Przy czym wycofanie środków z rachunku bankowego w następstwie rocznej korekty odpisu na ZFŚS nie jest warunkiem koniecznym do zmniejszenia kosztów podatkowych. W rezultacie, dokonując korekty odpisu za 2014 r., zmniejszenia kosztów podatkowych należy dokonać w 2014 r., nawet jeżeli zwrot nadwyżki odpisu nastąpi w 2015 r.

6. Pożyczka udzielona pracownikowi na cele mieszkaniowe

6.1. Zasady udzielania pożyczek z ZFŚS i ich ewidencja

Z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych udzielane są pracownikom pożyczki na pokrycie ich potrzeb mieszkaniowych. Jak powinno przebiegać księgowanie udzielenia i spłaty tych pożyczek?

W myśl przepisów ustawy o ZFŚS, środki tego funduszu mogą być przeznaczane na finansowanie działalności socjalnej polegającej między innymi na udzielaniu pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową. Pomoc mieszkaniowa udzielana w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS) może obejmować zapomogi, jak również pożyczki.

Udzielenie pożyczki ze środków ZFŚS ujmuje się w księgach, zapisem:

- **Wn konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- **Ma konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”.

Kwota udzielonej z ZFŚS pożyczki nie zmniejsza tego funduszu (nie księguje się jej na koncie 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”). Operacja ta powoduje wyłącznie zmianę w składnikach aktywów jednostki. Środki pieniężne zgromadzone na wyodrębnionym rachunku bankowym ZFŚS przekształcają się z chwilą wypłaty pożyczki w zobowiązanie pracownika wobec funduszu (**konto 23-4**).

Natomiast spłata rat pożyczki przez pracownika powoduje zwiększenie stanu środków ZFŚS i zmniejszenie wierzytelności funduszu, dlatego w księgach rachunkowych ujmuje się ją zapisem:

- **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”,
- **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Często w praktyce stosowana jest forma spłaty pożyczki z ZFŚS poprzez potrącanie rat z wynagrodzenia pracownika (pożyczkobiorcy). Na potrącanie należności z wynagrodzenia pracownika zezwala art. 91 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. nr 21, poz. 94 ze zm.). Potrącenie może być jednak dokonane tylko za zgodą pracownika wyrażoną na piśmie. W tym przypadku spłatę przez pracownika raty pożyczki ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
- **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Jeżeli spłata następuje poprzez potrącenie raty z wynagrodzenia pracownika, należy ponadto dokonać refundacji środków. Refundacji środków dokonuje się także w przypadku, gdy raty pożyczki wpłacane są przez pracownika na rachunek bieżący lub do kasy jednostki.

Przykład

I. Założenia:

1. W marcu 2014 r. ze środków ZFŚS udzielono pracownikowi pożyczkę mieszkaniową w wysokości: 4.800 zł. Pożyczka spłacana jest w równych miesięcznych ratach, poprzez potrącenie z wynagrodzenia pracownika (pracownik wyraził na to zgodę na piśmie).
2. Z wynagrodzenia za kwiecień 2014 r. potrącono pracownikowi ratę pożyczki w wysokości: 200 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – udzielenie pożyczki na cele mieszkaniowe	4.800 zł	23-4	13-5/0
2. Potrącenie raty z wynagrodzenia za kwiecień 2014 r.	200 zł	23-0	23-4
3. WB – przelew środków z rachunku bieżącego na rachunek ZFŚS w wysokości potrąconej raty pożyczki	200 zł	13-5/0	13-0

III. Księgowania:

Konto 23-4 „Pozostałe rachunki z pracownikami”	Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”	Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
(1) 4.800 200 (2)	(3) 200 4.800 (1)	(2) 200
Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		
(S.p.) 200 200 (3)		

6.2. Wpływy z oprocentowania pożyczek udzielanych na cele mieszkaniowe

Czy pożyczki udzielane na cele mieszkaniowe muszą być oprocentowane? Czy ewentualne odsetki do takiej pożyczki zwiększą konto funduszu socjalnego?

Przepisy ustawy o ZFŚS nie rozstrzygają kwestii istnienia bądź braku obowiązku odpłatności za otrzymaną zwrotną pomoc na cele mieszkaniowe (a taką odpłatnością jest ewentualne oprocentowanie pożyczki). Szczegółowe uregulowania w tym zakresie powinny więc znaleźć się w regulaminie ZFŚS zatwierdzonym do stosowania w jednostce. W regulaminie należy określić (m.in.) czy udzielane pożyczki są nieoprocentowane, czy oprocentowane. Jeśli są to pożyczki oprocentowane, to należy określić według jakich zasad ustalana jest wielkość tego oprocentowania.

Przepisy ustawy o ZFŚS jednoznacznie regulują sposób zaliczania wpływów z oprocentowania pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe – jeśli zgodnie z regulaminem będą to pożyczki oprocentowane. Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 5 tej ustawy, wpływy z oprocentowania pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe zwiększają środki ZFŚS. Stąd też naliczenie odsetek od takiej pożyczki księgowane jest zapisem:

- **Wn konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- **Ma konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

Przykład

I. Założenia:

1. W kwietniu 2014 r. ze środków ZFŚS udzielono pracownikowi pożyczki mieszkaniowej w wysokości: 6.000 zł. Pożyczka spłacana jest w równych miesięcznych ratach wraz z należnymi odsetkami.
2. W maju 2014 r. pracownik wpłacił do kasy jednostki ratę pożyczki w wysokości: 250 zł wraz z odsetkami w wysokości: 15 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – udzielenie pożyczki na cele mieszkaniowe	6.000 zł	23-4	13-5/0
2. PK – naliczenie miesięcznych odsetek od udzielonej pożyczki	15 zł	23-4	85-0
3. KP – wpłata miesięcznej raty i odsetek do kasy jednostki: 250 zł + 15 zł =	265 zł	10	23-4
4. WB – przelew środków z rachunku bieżącego na rachunek ZFŚS w wysokości wpłaconej raty pożyczki wraz z odsetkami	265 zł	13-5/0	13-0

III. Księgowania:

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

(1)	6.000	265	(3)
(2)	15		

Konto 10 „Kasa”

(3)	265		
-----	-----	--	--

Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”

(4)	265	6.000	(1)
-----	-----	-------	-----

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”

(S.p.)	300	265	(4)
--------	-----	-----	-----

Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

	15	(2)
--	----	-----

6.3. Umorzenie pożyczki mieszkaniowej udzielonej ze środków ZFŚS

Pracownik, któremu udzielona została pożyczka mieszkaniowa ze środków ZFŚS, wystąpił z wnioskiem o umorzenie części tej pożyczki. Uwzględniając jego trudną sytuację finansową podjęto decyzję o umorzeniu niespłaconej części pożyczki. Jak udokumentować i ująć to zdarzenie w księgach rachunkowych?

Umorzenie pożyczki mieszkaniowej udzielonej ze środków ZFŚS wpływa na zmniejszenie tego funduszu. Dlatego w sytuacji, gdy pracodawca zdecyduje się umorzyć taką pożyczkę (w całości lub w części), ewidencja tego zdarzenia w księgach rachunkowych może przebiegać następującym zapisem:

- **Wn konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Podstawą dokonania powyższego zapisu w księgach rachunkowych będzie pisemna decyzja kierownika jednostki określająca kwotę umorzonej pożyczki.

Należy przy tym pamiętać, iż wartość umorzonej pracownikowi pożyczki, jako nieodpłatne świadczenie otrzymane od pracodawcy, jest dla pracownika przychodem ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 updof. Przychód ten powstaje w dacie umorzenia pożyczki i podlega opodatkowaniu. Nie stanowi on jednak podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Umorzoną pożyczkę (lub jej część) pracodawca zobowiązany jest doliczyć do innych przychodów pracownika w miesiącu podjęcia decyzji o jej umorzeniu i od łącznej kwoty obliczyć zaliczkę na podatek dochodowy. Podlegać ona będzie ujęciu w księgach rachunkowych (na podstawie listy płac), zapisem:

- **Wn konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Przykład

I. Założenia:

1. Pracownik, któremu udzielono pożyczki mieszkaniowej ze środków ZFŚS, wystąpił z wnioskiem o umorzenie części tej pożyczki. W maju 2014 r. – uwzględniając jego trudną sytuację finansową – podjęto decyzję o umorzeniu części tej pożyczki w wysokości: 1.350 zł.
2. Od kwoty umorzonej pożyczki naliczono podatek dochodowy. Kwotę tego podatku potrącono pracownikowi z wynagrodzenia za maj 2014 r. wypłaconego w tym samym miesiącu.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – umorzenie części pożyczki	1.350 zł	85-0	23-4
2. LP – podatek dochodowy od osób fizycznych naliczony od kwoty umorzonej pożyczki, potrącony z wynagrodzenia przysługującego pracownikowi za maj 2014 r.: 1.350 zł × 18% =	243 zł	23-0	22

III. Księgowania:

Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”			Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”		
(S.p.)	1.350	1.350	(1)	(1)	1.350		(2)	243	
Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”									
							243 (2)		

7. Dopłaty do wypoczynku dzieci pracowników zorganizowanego w formie „zielonej szkoły”

7.1. Możliwość dofinansowania wyjazdu na „zieloną szkołę” ze środków ZFŚS

Wyjazdy dzieci osób uprawnionych do świadczeń z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, organizowane w ramach tzw. „zielonej szkoły”, choć nie są tradycyjnie rozumianą formą wypoczynku dzieci w wieku szkolnym, można zakwalifikować do różnych form wypoczynku, o których mowa w ustawie o ZFŚS.

Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych przeznaczony jest na finansowanie działalności socjalnej organizowanej na rzecz osób uprawnionych do korzystania z tego funduszu, na dofinansowanie zakładowych obiektów socjalnych oraz na tworzenie zakładowych żłobków, klubów dziecięcych, przedszkoli oraz innych form wychowania przedszkolnego.

W świetle zaś art. 2 pkt 1 ustawy o ZFŚS, działalność socjalna obejmuje między innymi usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku. Osobami uprawnionymi do korzystania z ZFŚS są pracownicy i ich rodziny, emeryci i renciści (tj. byli pracownicy i ich rodziny) oraz inne osoby, którym przyznano w regulaminie prawo korzystania ze świadczeń socjalnych finansowanych z tego funduszu. Przy czym przyznawanie ulgowych usług i świadczeń oraz wysokość dopłat z ZFŚS zależy od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z tego funduszu.

Do różnych form wypoczynku zalicza się na ogół wyjazdy urlopowe pracowników czy tzw. „wczasy pod gruszą”, a w odniesieniu do dzieci pracowników i innych osób uprawnionych, przez wypoczynek w większości przypadków rozumie się wyjazdy zorganizowane w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk. Do jednej z form wypoczynku dzieci, o których mowa art. 2 pkt 1 ustawy o ZFŚS, można zakwalifikować także wyjazdy organizowane w ramach tzw. „zielonej szkoły”. Faktem jest, że takie wyjazdy są organizowane w sposób nieco odmienny niż klasyczne kolonie czy wyjazdy turystyczne. Wypoczynek i rekreacja są w nich połączone z nauką, jednak nie odbiera to im charakteru wypoczynkowego i mogą zostać sfinansowane z ZFŚS.

Możliwość i warunki dofinansowania różnych form wypoczynku dzieci, w tym wyjazdów na „zieloną szkołę”, powinien określać regulamin ZFŚS. Poniesienie wydatków związanych z wypoczynkiem dziecka powinno być ponadto potwierdzone stosownym dokumentem (fakturą, rachunkiem, dowodem wpłaty itp.).

7.2. Opodatkowanie i oskładkowanie dofinansowania udziału dziecka pracownika w „zielonej szkole”

Jeżeli wyjazd na „zieloną szkołę” zostanie zorganizowany przez podmiot prowadzący działalność w tym zakresie, np. przez biuro turystyczne lub szkołę, na zasadach określo-



Przykładowy wzór regulaminu zakładowego funduszu świadczeń socjalnych dostępny jest w serwisie www.druki.gofin.pl

nych w rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z dnia 21 stycznia 1997 r. w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wycieczki dla dzieci i młodzieży szkolnej, a także zasad jego organizowania i nadzorowania (Dz. U. nr 12, poz. 67 ze zm.) – to dopłata pracodawcy do udziału dziecka pracownika (które nie ukończyło 18 roku życia) w takiej formie wycieczki oraz do przejazdów związanych z tym wycieczką będzie korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 78 upod. W takim przypadku dopłata:

- ze środków ZFSS, funduszu socjalnego oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra będzie wolna od podatku dochodowego niezależnie od jej wysokości,
- z innych źródeł, np. ze środków obrotowych pracodawcy, będzie wolna od podatku dochodowego do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł – z uwzględnieniem innych dopłat, które pracownik otrzymał od początku roku do wycieczki dziecka zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie (np. do kolonii lub obozu).

Należy jednak zauważyć, iż przepis art. 21 ust. 1 pkt 78 upod. nie rozstrzyga, na który moment trzeba ustalać wiek dziecka korzystającego z wycieczki, by zwolnienie to miało zastosowanie. Pomocna w tym zakresie może być wydana przez Ministra Finansów interpretacja indywidualna z 4 grudnia 2013 r., nr DD3/033/272/MCA/13/RD-125985/13. Minister Finansów uznał w niej, że: „(...) dopłaty do wycieczki sfinansowane ze środków funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych bądź zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra, a także przejazdy związane z tym wycieczką, korzystają w całości ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki: dopłaty dotyczą wycieczki lub przejazdów dzieci i młodzieży do lat 18 (1), organizatorem wycieczki jest podmiot prowadzący działalność w tym zakresie (2), wycieczka ma formę wczasów, kolonii, obozu, zimowiska, w tym również połączonych z nauką, lub związany jest z pobytem na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych (3).

Odnosząc się do pierwszego z wyżej wymienionych warunków należy zauważyć, iż jest on spełniony w sytuacji, gdy w którymkolwiek momencie trwania wczasów, kolonii, obozu, zimowiska lub pobytu w placówkach leczniczo-sanitarnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych, bądź w trakcie przejazdów związanych z tym wycieczką lub pobytem, ich uczestnikiem jest osoba małoletnia. Za powyższym twierdzeniem przemawia użyty przez ustawodawcę ciąg wyrazów: dopłaty do (...) wycieczki (...) oraz przejazdów związanych z tym wycieczką i pobytem na leczeniu dzieci i młodzieży do lat 18. W konsekwencji, dla zastosowania przedmiotowego zwolnienia istotny jest wiek dziecka w trakcie pobytu na wczasach, kolonii, zimowisku, obozie lub leczeniu w placówkach wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o pdof, a nie wiek dziecka w momencie otrzymania dopłaty. Jednocześnie należy zauważyć, iż przepisy ustawy o pdof nie zawierają regulacji, która zobowiązywałaby do podziału otrzymanej kwoty dopłaty proporcjonalnie do liczby dni przypadających na wycieczkę małoletniego dziecka, które podczas spędzania czasu na odpoczynku uzyskało pełnoletniość. Z tych też względów przyjąć należy, iż warunek wieku jest spełniony, jeżeli w którymkolwiek momencie trwania wycieczki, pobytu lub przejazdów (a nie przez cały jego okres), dziecko nie miało ukończonych 18 lat (...).”

Interpretacja indywidualna Ministra Finansów stanowi, że przy ustalaniu wieku dziecka dla potrzeb skorzystania ze zwolnienia od podatku istotne jest, by chociaż przez jeden dzień skorzystania z wycieczki dziecko było niepełnoletnie.

Jeśli natomiast chodzi o składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, to dofinansowanie wypoczynku ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach ZFŚS nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne. Wynika to z § 2 ust. 1 pkt 19 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.) oraz z art. 81 ust. 1 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.).

7.3. Ewidencja księgową dopłat do „zielonej szkoły” ze środków ZFŚS

W przypadku dofinansowania wypoczynku małoletnich dzieci pracowników (w tym zorganizowanych w formie „zielonej szkoły”) ze środków ZFŚS jego ewidencja przebiega za pośrednictwem konta 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. Udzielenie i wypłatę takiego dofinansowania można zaksięgować zapisem:

- 1) przyznanie dofinansowania przez pracodawcę:
 - **Wn konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
 - **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- 2) wypłata świadczenia:
 - **Wn konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
- 3) refundacja środków z rachunku ZFŚS:
 - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
 - **Ma konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”.

Przykład

I. Założenia:

1. Pracownik przedłożył pracodawcy rachunek za pobyt swojego 10-letniego dziecka na „zielonej szkole” na kwotę: 550 zł. Wyjazd zorganizowany został przez podmiot prowadzący działalność w tym zakresie. Pracownikowi przysługuje dofinansowanie z ZFŚS w wysokości 50% wartości poniesionych na ten wyjazd kosztów, tj. kwota: $550 \text{ zł} \times 50\% = 275 \text{ zł}$.
2. Dofinansowanie wypoczynku w formie „zielonej szkoły” małoletnich dzieci ze środków ZFŚS nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz składkom na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, dlatego też pracodawca wypłacił pracownikowi całą kwotę dofinansowania, czyli: 275 zł.
3. Jednostka dokonała przelewu na konto pracownika z bieżącego rachunku firmowego, a następnie refundacji tej kwoty z rachunku bankowego ZFŚS.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przyznanie dofinansowania pracownikowi	275 zł	85-0	23-4
2. WB – przelew dofinansowania na rachunek pracownika	275 zł	23-4	13-0
3. WB – refundacja środków pieniężnych z rachunku ZFŚS	275 zł	13-0	13-5/0

III. Księgowania:

Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”		Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(1)	275	(2)	275	(1)	(2)
(3)	275				
Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”					
(S.p.)	X		275	(3)	

8. Świadczenia przyznawane pracownikom z okazji świąt

8.1. Paczki świąteczne dla pracowników i ich dzieci

Z okazji Świąt Bożego Narodzenia zamierzamy dla naszych pracowników i ich dzieci zakupić paczki ze środków ZFŚS. W jaki sposób zaksięgować zakup takich paczek i wydanie ich pracownikom?

W przypadku zakupu paczek świątecznych ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS), wydatki poniesione na ich sfinansowanie powinny obciążyć konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. Przy czym sam zakup paczek wskazane jest ująć na koncie 30 „Rozliczenie zakupu” w korespondencji z kontem 21 „Rozrachunki z dostawcami”. Dopiero wydanie paczek księgowane będzie jako zmniejszenie funduszu na stronie Wn konta 85-0.

W świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.), zakupy sfinansowane ze środków ZFŚS nie dotyczą zakupów związanych z prowadzoną przez jednostkę działalnością gospodarczą, lecz z działalnością socjalną. Tym samym nie są one związane z wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Jednostce nie przysługuje więc prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie paczek (ewentualnie towarów wchodzących w ich skład), finansowanych ze środków ZFŚS. W konsekwencji przekazanie ich pracownikom nie podlega opodatkowaniu VAT i nie wystąpi obowiązek wykazania VAT należnego.

Paczki należą ponadto do świadczeń rzeczowych, których wartość stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy (na podstawie art. 12 ust. 1 updof). Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof, wolna od podatku dochodowego jest wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w ustawie o ZFŚS, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych. Przychody z tego tytułu korzystają ze zwolnienia od podatku, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł, jeżeli w całości sfinansowane zostały ze środków ZFŚS lub funduszy związków zawodowych. Przy czym rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi. Tego rodzaju świadczenia podlegają opodatkowaniu bez względu na ich wartość.

Wartość paczek finansowanych ze środków ZFŚS nie stanowi natomiast – niezależnie od wartości – podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

Należy przy tym pamiętać, iż przyznawanie paczek z ZFŚS powinno być uzależnione od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osób uprawnionych do korzystania z funduszu (por. art. 8 ust. 1 ustawy o ZFŚS).

Przykład

I. Założenia:

1. Z okazji Świąt Bożego Narodzenia jednostka zakupiła dla pracowników i ich dzieci paczki o łącznej wartości: 18.200 zł.
2. Zakup tych paczek sfinansowano ze środków ZFŚS. Przyznawanie paczek uzależniono od sytuacji materialnej pracowników. Odbiór paczek pracownicy potwierdzili podpisami na sporządzonych w tym celu listach.
3. Wszyscy pracownicy w ciągu roku otrzymywali świadczenia z ZFŚS. U każdego z nich wartość tych świadczeń przekroczyła kwotę: 380 zł, stanowiącą limit, do wysokości którego świadczenia rzeczowe finansowane ze środków ZFŚS są zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym. W związku z tym pracodawca pobrał od każdego pracownika podatek dochodowy od wartości paczki. Podatek potrącono na koniec miesiąca z wynagrodzenia.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca zakup paczek (wartość brutto)	18.200 zł	30	21
2. PK – wydanie paczek pracownikom – na podstawie imiennych list, na których pracownicy potwierdzili odbiór paczek	18.200 zł	85-0	30
3. WB – uregulowanie zobowiązania z rachunku bankowego środków ZFŚS	18.200 zł	21	13-5/0
4. Lista płac – naliczenie oraz potrącenie kwoty podatku z wynagrodzenia – dla uproszczenia podajemy tylko ewidencję zaliczki na podatek dochodowy ogółem dla wszystkich pracowników: 18.200 zł × 18% =	3.276 zł	23-0	22

III. Księgowania:

<p style="text-align: center;">Konto 30 „Rozliczenie zakupu”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1) 18.200</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">18.200</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(2)</td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(1) 18.200	18.200	(2)		<p style="text-align: center;">Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(3) 18.200</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">18.200</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(1)</td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(3) 18.200	18.200	(1)		<p style="text-align: center;">Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(2) 18.200</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(2) 18.200			
(1) 18.200	18.200	(2)												
(3) 18.200	18.200	(1)												
(2) 18.200														
<p style="text-align: center;">Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(S.p.) X</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">18.200</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(3)</td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(S.p.) X	18.200	(3)		<p style="text-align: center;">Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(4) 3.276</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>	(4) 3.276				<p style="text-align: center;">Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">3.276</td> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black;">(4)</td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> </table>		3.276	(4)	
(S.p.) X	18.200	(3)												
(4) 3.276														
	3.276	(4)												

8.2. Dodatek świąteczny wypłacany w ramach ZFŚS

W ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych nasza spółka wypłaca wszystkim pracownikom świąteczny dodatek (premię). Jak powinna przebiegać ewidencja księgowa przyznania i wypłaty takiego dodatku?

Świadczenia pieniężne (w tym dodatki bądź premie) przyznane pracownikom ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych odnosi się w ciężar konta 85-0 „Zakładowy funduszu świadczeń socjalnych”.

Ewidencja księgową związaną z przyznaniem i wypłatą świadczenia pieniężnego sfinansowanego ze środków ZFŚS może przebiegać następująco:

- 1) świadczenie pieniężne przyznane pracownikom ze środków ZFŚS:
 - **Wn konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
 - **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- 2) wypłata świadczenia:
 - **Wn konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
 - **Ma konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”.

Wysokość przyznanych świadczeń powinna być przy tym uzależniona od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej każdego z pracowników.

Wypłacając pracownikom świąteczne dodatki (premie) należy jednocześnie pamiętać, iż – w myśl art. 21 ust. 1 pkt 67 updog – wolna od podatku jest wartość rzeczowych i pieniężnych świadczeń otrzymywanych przez pracownika, sfinansowanych w całości ze środków ZFŚS, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł. Nadwyżka ponad tę kwotę podlegać będzie opodatkowaniu jako przychód ze stosunku pracy w miesiącu, w którym pracownik ją otrzyma.

Ponadto wartość przekazanych pracownikom świadczeń podlegających opodatkowaniu należy doliczyć do innych przychodów ze stosunku pracy i od łącznej kwoty obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych. Z reguły podatek dochodowy od wypłaconego świadczenia potrąca się z wynagrodzenia za dany miesiąc i ujmuje na podstawie listy płac, zapisem:

- **Wn konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Zaliczka na podatek dochodowy może być również potrącona bezpośrednio od wypłaconego świadczenia. W takim przypadku zapisy księgowe będą następujące:

- 1) świadczenia pieniężne przyznane z ZFŚS: **Wn konto 85-0, Ma konto 23-4**,
- 2) potrącona zaliczka na podatek dochodowy: **Wn konto 23-4, Ma konto 22**,
- 3) wypłata świadczenia: **Wn konto 23-4, Ma konto 13-5/0**.

Świadczenia pieniężne otrzymane przez pracownika ze środków ZFŚS są natomiast wolne od składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne, bez względu na ich wysokość. Wynika to z treści § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz z art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

9. Zapomoga losowa wypłacona pracownikowi w związku z jego trudną sytuacją materialną

W jaki sposób zaksięgować zapomogę losową wypłaconą pracownikowi w związku z jego trudną sytuacją materialną ze środków ZFŚS?

Przepisy ustawy o ZFŚS stanowią, iż z ZFŚS może być udzielana pomoc materialna – rzeczowa lub finansowa. Pracodawca może więc z tego funduszu sfinansować zapomogi dla pracowników. Powinien mieć jednak na uwadze, że pomoc z ZFŚS uzależnia się od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z tego funduszu (art. 8 ust. 1 ww. ustawy). Odpowiedni zapis o przyznawaniu takiego rodzaju pomocy po-

winien znaleźć się w postanowieniach zakładowego regulaminu gospodarowania środkami ZFŚS, obowiązującego u pracodawcy.

Ewidencja zakładowego funduszu świadczeń socjalnych prowadzona jest na koncie 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”, dlatego przyznanie pracownikowi zapomogi ze środków tego funduszu księgowane jest zapisem:

- **Wn konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

W sytuacji opisanej w pytaniu zapomoga losowa wypłacona pracownikowi ze środków ZFŚS w związku z jego trudną sytuacją materialną może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Przepis ten zwalnia bowiem od podatku wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o ZFŚS, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków ZFŚS lub funduszy związków zawodowych, ale wyłącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł.

Jeżeli zatem kwota zapomogi losowej, o której mowa w pytaniu, łącznie z pozostałymi świadczeniami pieniężnymi i rzeczowymi przekracza kwotę wolną od opodatkowania, tj. 380 zł, to nadwyżka ponad tę kwotę podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Potrącony podatek ujmuje się w księgach rachunkowych zapisem:

- **Wn konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Przyznana pracownikowi ze środków ZFŚS zapomoga jest przy tym wolna od składek na ubezpieczenia społeczne – por. § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Zgodnie bowiem z powyższym przepisem, podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie stanowią świadczenia finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

W konsekwencji zapomoga losowa wypłacona ze środków ZFŚS nie będzie również brana pod uwagę przy ustalaniu podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne – por. art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Sama wypłata zapomogi księgowana jest zapisem:

- **Wn konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- **Ma konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS” lub 10 „Kasa”.

Przy czym, jeżeli zapomogę wypłacono gotówką z kasy jednostki, to konieczna będzie refundacja tej kwoty z konta ZFŚS, co w księgach rachunkowych podlegać będzie zarachowaniu zapisem: **Wn konto 13-0**, **Ma konto 13-5/0**.

Co istotne, jeżeli wynagrodzenie za pracę oraz zapomogę pracownik otrzymał w jednym miesiącu, to aby prawidłowo wyliczyć miesięczne obciążenia podatkowo-składkowe, pracodawca powinien każdą kolejną wypłatę rozliczać narastająco w danym miesiącu, tj. łącznie z wypłatami wcześniejszymi dokonany w tym samym miesiącu. Rozliczenie ostatniej wypłaty będzie wówczas korektą wcześniejszych rozliczeń i wykaże ostateczną kwotę zaliczki na podatek do przekazania na rachunek urzędu skarbowego oraz kwoty składek ZUS. O ile bowiem wynagrodzenie za pracę podlega opodatkowaniu i oskładkowaniu, to zapomoga może być zwolniona od tych obciążeń.



Druk listy płac dostępny jest
w serwisie www.drugi.gofin.pl

Przykład

I. Założenia:

1. 8 lipca 2014 r. pracownik otrzymał wynagrodzenie za czerwiec 2014 r. w wysokości: 2.200 zł brutto. Następnie 18 lipca wypłacono mu ze środków ZFŚS zapomogę losową. Wysokość przyznanej zapomogi wyniosła: 2.500 zł. Pracownikowi przysługują koszty uzyskania przychodu w wysokości: 111,25 zł oraz kwota zmniejszająca zaliczkę na podatek w wysokości: 46,33 zł.
2. Suma wszystkich świadczeń rzeczowych i pieniężnych sfinansowanych z ZFŚS i wypłaconych pracownikowi od początku roku przekroczyła już kwotę: 380 zł, w związku z czym nie ma tu zastosowania zwolnienie z podatku dochodowego przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 67 updof.
3. Obciążenia podatkowo-składkowe wynagrodzenia i zapomogi były następujące:

Wiersz	Wyszczególnienie	Kwota w zł
1.	Wynagrodzenie za pracę	2.200,00
2.	Zapomoga podlegająca opodatkowaniu	2.500,00
3.	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wiersz 1)	2.200,00
4.	Składki na ubezpieczenia społeczne (wiersz 3 × 13,71%)	301,62
5.	Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wiersz 3 – wiersz 4)	1.898,38
6.	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania (wiersz 5 × 9%)	170,85
7.	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku (wiersz 5 × 7,75%)	147,12
8.	Koszty uzyskania przychodu	111,25
9.	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek, po zaokrągleniu (wiersz 1 + wiersz 2 – wiersz 8 – wiersz 4)	4.287,00
10.	Zaliczka na podatek (wiersz 9 × 18%) – 46,33 zł	725,33
11.	Zaliczka na podatek do przekazania do urzędu skarbowego, po zaokrągleniu (wiersz 10 – wiersz 7)	578,00
12.	Wynagrodzenie wypłacone pracownikowi 8 lipca 2014 r. (wiersz 1 – wiersz 4 – wiersz 6 – kwota zaliczki na podatek należny od wynagrodzenia, tzn. kwota: 128 zł)	1.599,53
13.	Zapomoga wypłacona pracownikowi 18 lipca 2014 r. (wiersz 1 + wiersz 2 – wiersz 4 – wiersz 6 – wiersz 11 – wiersz 12)	2.050,00

4. Zapomoga w wysokości: 2.050 zł (po potrąceniu zaliczki na podatek dochodowy w wysokości: 450 zł) została wypłacona pracownikowi gotówką z kasy jednostki.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przyznanie pracownikowi zapomogi losowej	2.500 zł	85-0	23-4
2. PK – zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych	450 zł	23-4	22

3. KW – wypłata zapomogi losowej	2.050 zł	23-4	10
4. WB – przelew (refundacja) środków z rachunku ZFŚS na rachunek bieżący	2.050 zł	13-0	13-5/0

III. Księgowania:

Konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”		Konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”		Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”	
(1)	2.500	(2)	450	2.500	(1)
		(3)	2.050		
					450 (2)
Konto 10 „Kasa”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”	
(S.p.)	X	(4)	2.050	(S.p.)	X
	2.050				2.050
	(3)				(4)



Uwaga: Potrącona w momencie wypłaty zapomogi zaliczka na podatek dochodowy podlegać będzie odprowadzeniu na rachunek urzędu skarbowego. W przypadku zapłaty dokonanej z rachunku bankowego ZFŚS zdarzenie to podlegać będzie ewidencji, zapisem: **Wn konto 22, Ma konto 13-5**. Jeśli jednak zaliczka ta zostanie przekazana do urzędu skarbowego z rachunku podstawowego jednostki – należy dokonać refundacji tej kwoty z konta ZFŚS, czemu towarzyszyć będzie zapis: **Wn konto 13-0, Ma konto 13-5**.

II. ZAKŁADOWY FUNDUSZ ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. ZFŚS w jednostkach prowadzących działalność oświatową

Jednostka oświatowa prowadzona w formie jednostki budżetowej naliczyła podstawowy odpis roczny na ZFŚS. Jak księgować operacje związane z jego naliczeniem oraz wpłatą na wyodrębniony rachunek tego funduszu?

1.1. Zasady tworzenia i gospodarowania środkami funduszu

Ogólne zasady tworzenia i gospodarowania środkami zakładowego funduszu świadczeń socjalnych reguluje ustawa o ZFŚS. Natomiast regulacje szczegółowe dotyczące ZFŚS tworzonego przez szkoły zawarte zostały w ustawie z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela (Dz. U. z 2014 r. poz. 191). Zgodnie z art. 53 ust. 1 tej ustawy, dla nauczycieli dokonuje się corocznie odpisu w wysokości ustalonej jako iloczyn planowanej, przeciętnej w danym roku kalendarzowym, liczby nauczycieli zatrudnionych w pełnym i niepełnym wymiarze zajęć (po przeliczeniu na pełny wymiar zajęć) skorygowanej w końcu roku do faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych nauczycieli (po przeliczeniu na pełny wymiar zajęć) i 110% kwoty bazowej, o której mowa w art. 30 ust. 3, obowiązującej w dniu 1 stycznia danego roku.

Na mocy art. 10 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. poz. 1645), w roku 2014 do ustalania odpisu na ZFŚS dla nauczycieli, o którym mowa w art. 53 ust. 1 Karty Nauczyciela, stosuje się kwotę bazową obowiązującą w dniu 1 stycznia 2012 r.

Zatem w 2014 r. (tak jak w roku 2012) kwota bazowa wynosi 2.618,10 zł. Oznacza to, iż w 2014 r. odpis na ZFŚS dla nauczyciela zatrudnionego w pełnym wymiarze zajęć wynosi 2.879,91 zł (110% kwoty bazowej).

Dla nauczycieli będących emerytami, rencistami lub nauczycielami pobierającymi nauczycielskie świadczenie kompensacyjne dokonuje się odpisu na ZFŚS w wysokości 5% pobieranych przez nich emerytur, rent oraz nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych (art. 53 ust. 2 Karty Nauczyciela).

Tworzenie ZFŚS w szkołach działających w formie jednostek budżetowych jest obowiązkowe. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 2 ustawy o ZFŚS, pracodawcy prowadzący działalność w formie jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych tworzą ZFŚS, bez względu na liczbę zatrudnianych pracowników.

Natomiast w innych jednostkach oświaty (nieprowadzonych w formie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego) tworzenie ZFŚS odbywa się na zasadach określonych w art. 3 ust. 1 ustawy o ZFŚS. W myśl tych przepisów, do tworzenia funduszu socjalnego zobowiązani są pracodawcy zatrudniający, według stanu na dzień 1 stycznia danego roku, co najmniej 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty.

Ogólne cele, na jakie mogą być przeznaczane środki gromadzone w ramach ZFŚS, określone w przepisach ustawy o ZFŚS, to:

- 1) finansowanie działalności socjalnej organizowanej na rzecz osób uprawnionych do korzystania z funduszu, obejmującej:
 - a) usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, sprawowanej przez dziennego opiekuna lub nianię, w przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego,
 - b) udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową,
- 2) dofinansowanie zakładowych obiektów socjalnych,
- 3) tworzenie zakładowych żłobków, klubów dziecięcych, przedszkoli oraz innych form wychowania przedszkolnego.

W państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych prowadzących działalność na podstawie ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 ze zm.), ze środków ZFŚS (z odpisu obowiązkowego dla nauczycieli) wypłacane jest ponadto każdemu nauczycielowi świadczenie urlopowe. Świadczenie to wypłacane jest obligacyjnie do końca sierpnia każdego roku w wysokości odpisu podstawowego, o którym mowa w ustawie o ZFŚS, ustalonego proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy i okresu zatrudnienia nauczyciela w danym roku szkolnym (art. 53 ust. 1a Karty Nauczyciela).

Co istotne, zasady i warunki korzystania z usług i świadczeń finansowanych z ZFŚS oraz zasady przeznaczania środków funduszu na poszczególne cele i rodzaje działalności socjalnej powinny zostać sprecyzowane w regulaminie ZFŚS. Regulamin ten ustala pracodawca (dyrektor szkoły) w uzgodnieniu z zakładową organizacją związkową, a w razie jej braku – z pracownikiem wybranym przez załogę do reprezentowania jej interesów.

Należy przy tym pamiętać, iż przyznawanie świadczeń z ZFŚS musi być uzależnione od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z tego funduszu – z wyjątkiem wypłacanego ze środków ZFŚS świadczenia urlopowego, którego przyznanie nigdy nie jest uwarunkowane kryteriami socjalnymi.

1.2. Naliczanie i odprowadzanie odpisu podstawowego

Naliczenie i odprowadzenie odpisu podstawowego na ZFŚS w księgach rachunkowych jednostki oświatowej (prowadzonej w formie jednostki budżetowej) podlega ewidencji według zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r. poz. 289), zwanym dalej rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej.

W księgach jednostki oświatowej (prowadzonej w formie jednostki budżetowej) ewidencja stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych prowadzona jest na koncie 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. Natomiast środki pieniężne tego funduszu, wyodrębnione na specjalnym rachunku bankowym, ujmują się na koncie 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”.

Wpływ środków na wyodrębniony rachunek bankowy funduszu z tytułu odpisu podstawowego księguje się zapisem:

- **Wn konto 135** „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”
(w analityce: ZFŚS),
- **Ma konto 851** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

Przy czym sam odpis podstawowy, naliczony przez jednostkę na początku roku dla planowanej liczby zatrudnionych, obciąża koszty działalności jednostki, a więc odnoszony jest w ciężar kosztów rodzajowych i może podlegać ujęciu w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 405** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
- **Ma konto 240** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Rozliczenie ZFŚS).

Natomiast odprowadzenie odpisu z rachunku bieżącego jednostki budżetowej na konto ZFŚS podlega księgowaniu:

- **Wn konto 240** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Rozliczenie ZFŚS),
- **Ma konto 130** „Rachunek bieżący jednostki”.

Ewidencja odpisu podstawowego na ZFŚS może także przebiegać z pominięciem konta 240. Odpis podstawowy odnoszony jest wówczas w ciężar kosztów działalności jednostki w momencie przekazania środków na wyodrębniony rachunek funduszu, zapisem:

- **Wn konto 405** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
- **Ma konto 130** „Rachunek bieżący jednostki”.

W takiej sytuacji na konto kosztów rodzajowych odnoszona jest wartość przelanych, a nienaliczonych środków ZFŚS.

Przykład

I. Założenia:

Szkoła (jednostka budżetowa) naliczyła roczny odpis podstawowy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych na 2014 r. w wysokości: 69.000 zł. W maju 2014 r. z rachunku bieżącego jednostki przekazano na wyodrębniony rachunek funduszu 75% planowanej rocz-

nej kwoty odpisu, czyli kwotę: 51.750 zł. Według polityki rachunkowości jednostka odnosi na konto kosztów rodzajowych wartość przelanych, a nie naliczonych środków ZFŚS.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – odpis podstawowy na ZFŚS przekazany z rachunku bieżącego jednostki na wyodrębniony rachunek funduszu (75% planowanej rocznej kwoty odpisu)	51.750 zł	405	130
2. WB – wpływ środków na wyodrębniony rachunek bankowy ZFŚS	51.750 zł	135	851

III. Księgowania:

Konto 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”		Konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”		Konto 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” (w analityce: ZFŚS)	
(1)	51.750	(S.p.)	200.000	51.750	(1)
				(2)	51.750
Konto 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”					
	51.750	(2)			



Uwaga: Wydatek związany z przekazaniem odpisu z rachunku bieżącego jednostki na konto ZFŚS powinien zostać zakwalifikowany do paragrafu 444 „Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

1.3. Ewidencja świadczeń finansowanych ze środków ZFŚS w księgach szkoły

Jak w księgach jednostki budżetowej prowadzącej działalność oświatową (szkoły) ewidencjonować świadczenia finansowane ze środków ZFŚS?

Do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń ZFŚS w jednostkach budżetowych służy konto 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. Stąd też świadczenia finansowane ze środków tego funduszu podlegać będą – co do zasady – ujęciu na tym właśnie koncie.

Z kolei środki pieniężne ZFŚS, wyodrębnione na specjalnym rachunku bankowym, ujmuje się na koncie 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”. Rozchody (wypłaty) środków ZFŚS z tytułu finansowania działalności objętej tym funduszem – na podstawie wyciągu bankowego – ujmuje się przy tym na stronie Ma tego konta.

Dokonując ewidencji księgowej świadczeń finansowanych ze środków ZFŚS należy pamiętać, że tylko niektóre z nich zwolnione są z podatku dochodowego od osób fizycznych (por. art. 21 ust. 1 pkt 67, pkt 38 oraz pkt 78 updof).

Świadczeń finansowanych ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach ZFŚS nie uwzględnia się natomiast w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ani w podstawie wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Świadczenia finansowane ze środków ZFŚS mogą korzystać z wyłączenia ze składek ZUS tylko pod warunkiem, że wchodzić w zakres działalności socjalnej. Jeżeli przy przyznawaniu pracownikom tego rodza-

służbowym, stosunkiem pracy lub spółdzielczym stosunkiem pracy, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2.280 zł (art. 21 ust. 1 pkt 38 updof). Dla zastosowania tego zwolnienia nie ma znaczenia źródło sfinansowania świadczenia. Jeśli zatem wartość bonów przekazanych emerytom i rencistom wraz z innymi świadczeniami (pieniężnymi i rzeczowymi) otrzymanymi przez tych pracowników od byłego zakładu pracy w danym roku nie przekracza 2.280 zł, to w całości korzysta ze zwolnienia z opodatkowania. Jeśli natomiast kwota ta zostanie przekroczona, to nadwyżkę opodatkowuje się 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym.

Przykład

Dopłaty do wypoczynku dzieci pracowników

I. Założenia:

1. Pracownica szkoły (jednostki budżetowej) przedłożyła rachunek za kolonię 10-letniego syna zorganizowaną przez podmiot prowadzący działalność w tym zakresie, na kwotę: 940 zł. Pracownicy przysługuje dofinansowanie z ZFŚS w wysokości 75% wartości kolonii, tj. kwota: $940 \text{ zł} \times 75\% = 705 \text{ zł}$. Dofinansowanie przyznano, biorąc pod uwagę sytuację życiową, rodzinną i materialną pracownicy.
2. Z rachunku bankowego ZFŚS jednostka przełała na konto pracownicy kwotę: 705 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przyznanie pracownicy dofinansowania	705 zł	851	234
2. WB – przelew dofinansowania na konto pracownicy	705 zł	234	135

III. Księgowania:

Konto 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” (1) 705	Konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” (2) 705 705 (1)	Konto 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” (w analityce: ZFŚS) (S.p.) X 705 (2)
--	--	--

Dofinansowanie z ZFŚS (bez względu na jego wysokość) do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18, zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie m.in. kolonii, obozów i zimowisk, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym (art. 21 ust. 1 pkt 78 lit. a updof).

Przykład

Nieoprocentowana pożyczka udzielona pracownikowi na cele mieszkaniowe

I. Założenia:

1. W lipcu 2014 r. ze środków ZFŚS udzielono pracownikowi jednostki budżetowej nieoprocentowanej pożyczki mieszkaniowej w wysokości: 6.000 zł. Pożyczka spłacana

jest w równych miesięcznych ratach, poprzez potrącenie z wynagrodzenia pracownika (pracownik wyraził na to zgodę na piśmie).

2. Z wynagrodzenia za sierpień 2014 r. potrącono pracownikowi ratę pożyczki w wysokości: 250 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – udzielenie pożyczki na cele mieszkaniowe	6.000 zł	234	135
2. PK – potrącenie raty pożyczki z wynagrodzenia za sierpień 2014 r.	250 zł	231	234
3. WB – przelew środków z rachunku bieżącego na rachunek ZFŚS w wysokości potrąconej raty pożyczki	250 zł	141	130
4. WB – wpływ środków w wysokości potrąconej raty pożyczki na rachunek ZFŚS	250 zł	135	141

III. Księgowania:

Konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”				Konto 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” (w analityce: ZFŚS)				Konto 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”			
(1)	6.000	250	(2)	(4)	250	6.000	(1)	(2)	250		
Konto 141 „Środki pieniężne w drodze”				Konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”							
(3)	250	250	(4)	(S.p.)	X	250	(3)				

1.4. Ustalanie i ewidencja świadczenia urlopowego wypłacanego nauczycielom

Jesteśmy jednostką oświatową (prowadzoną w formie jednostki budżetowej) zatrudniającej nauczycieli. Jak ustalić świadczenie urlopowe wypłacane nauczycielom? Jak ująć w księgach wypłatę świadczenia urlopowego?

Wysokość świadczenia urlopowego wypłacanego nauczycielom

W świetle art. 53 ust. 1a Karty Nauczyciela, nauczyciel otrzymuje do końca sierpnia każdego roku świadczenie urlopowe w wysokości odpisu podstawowego, o którym jest mowa w ustawie o ZFŚS. Świadczenie przysługuje w wysokości proporcjonalnej do wymiaru czasu pracy i okresu zatrudnienia nauczyciela w danym roku szkolnym. Okres zatrudnienia w danym roku szkolnym liczy się od 1 września poprzedniego roku kalendarzowego do 31 sierpnia roku bieżącego. Przy określaniu wysokości świadczenia urlopowego pod uwagę bierze się wymiar czasu pracy określony w umowie o pracę lub akcie mianowania.

Świadczenie w pełnej wysokości przysługuje zatem tylko nauczycielom zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu pracy. Nauczycielom zatrudnionym w niepełnym wymiarze czasu pracy lub nauczycielom, którzy nie byli zatrudnieni w okresie całego roku szkolnego – wysokość świadczenia urlopowego ustalana jest proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy i przepracowanego okresu w danym roku szkolnym.

Nauczyciel zatrudniony w kilku szkołach ma prawo do świadczenia urlopowego od każdego pracodawcy. Wysokość świadczeń urlopowych uzależniona będzie jednak od wymiaru zatrudnienia nauczyciela w poszczególnych szkołach.

W 2014 r. wysokość świadczenia urlopowego przypadająca na jednego nauczyciela zatrudnionego w pełnym wymiarze zajęć (w tzw. normalnych warunkach pracy), pozostającego w stosunku pracy przez cały rok szkolny, wynosi: 1.093,93 zł. Świadczenie urlopowe powinno zostać wypłacone nauczycielom do końca sierpnia tego roku, za który przysługuje. Przy czym dopuszczalna jest wypłata świadczenia we wcześniejszym terminie.

W świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, świadczenie urlopowe nauczycieli, mimo iż wypłacane jest ze środków ZFŚS, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych – jako przychód ze stosunku pracy. W przypadku nauczycieli wypłata świadczenia urlopowego nie jest bowiem uzależniona od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z funduszu, a więc nie wynika z działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o ZFŚS. Nie ma więc w tym przypadku zastosowania zwolnienie z opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Oznacza to, że przy wypłacie nauczycielom świadczenia urlopowego pracodawca jest obowiązany obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych.



Wysokość świadczeń urlopowych dla nauczycieli podajemy w serwisie www.wskazniki.gofin.pl

Wypłacane nauczycielom świadczenie urlopowe w wysokości nieprzekraczającej rocznie kwoty odpisu podstawowego nie podlega przy tym oskładkowaniu. Nie jest naliczana od niego również składka zdrowotna.

Ewidencja księgową wypłaty świadczenia urlopowego

W związku z tym, że świadczenia urlopowe nauczycieli wypłacane są ze środków ZFŚS, wartość tych świadczeń powinna zmniejszyć wartość funduszu ewidencjonowanego na koncie 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” – poprzez ujęcie ich po stronie Wn tego konta.

Natomiast sama wypłata powyższych świadczeń księgowana będzie jako zmniejszenie środków pieniężnych ZFŚS na koncie 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”.

Kontem właściwym do rozliczenia wypłacanych nauczycielom świadczeń urlopowych jest przy tym konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”. Służy ono bowiem do ewidencji należności, roszczeń i zobowiązań wobec pracowników z innych tytułów niż wynagrodzenia.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka oświatowa (szkoła) sporządziła listę nauczycieli objętych świadczeniami urlopowymi. Łączna wartość świadczeń wynosi: 21.700 zł.
2. Naliczona od świadczeń urlopowych zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych wynosi łącznie: $21.700 \text{ zł} \times 18\% = 3.906 \text{ zł}$.
3. Należne świadczenia urlopowe (po potrąceniu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych) przelano z rachunku funduszu na rachunki bankowe nauczycieli.

4. Potrąconą w momencie wypłaty świadczenia urlopowego zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych odprowadzono na rachunek urzędu skarbowego. Zapłaty dokonano z rachunku bankowego ZFŚS.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Łączna wartość świadczeń urlopowych należnych nauczycielom (w kwocie brutto)	21.700 zł	851	234
2. Zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych	3.906 zł	234	225
3. WB – wypłata świadczeń urlopowych z rachunku ZFŚS (kwota łączna): 21.700 zł – 3.906 zł =	17.794 zł	234	135
4. WB – odprowadzenie do urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych	3.906 zł	225	135

III. Księgowania:

Konto 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”		Konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”		Konto 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” (w analityce: ZFŚS)					
(1)	21.700	(2)	3.906	21.700	(1)	(S.p.)	30.000	17.794	(3)
		(3)	17.794					3.906	(4)
Konto 225 „Rozrachunki z budżetami”									
(4)	3.906	3.906	(2)						

2. Korekta odpisu na ZFŚS w księgach jednostki budżetowej

Jesteśmy samorządową jednostką budżetową. W związku ze zmianą zatrudnienia w ciągu roku na koniec roku budżetowego dokonaliśmy korekty odpisu na ZFŚS. W jaki sposób zaksięgować zwrot nadpłaconej kwoty odpisu?

Pracodawcy, którzy tworzą zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (ZFŚS), zobowiązani są w końcu roku do porównania planowanego stanu zatrudnienia z rzeczywistym i skorygowania wielkości dokonanych dotąd odpisów na ten fundusz.

Z przepisów rozporządzenia w sprawie ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych wynika bowiem, że naliczenia odpisów na ZFŚS dokonuje się w oparciu o przeciętną planowaną w danym roku kalendarzowym liczbę zatrudnionych u pracodawcy, skorygowaną w końcu roku do faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych.

Jeśli wielkość zatrudnienia w ciągu roku ulega zmianie w stosunku do przeciętnego planowanego zatrudnienia, to pracodawca powinien porównać planowany stan zatrudnienia z faktyczną liczbą etatów i dokonać stosownej korekty odpisu. Porównania takiego dokonuje się zazwyczaj pod koniec roku kalendarzowego (w ostatnich jego dniach), gdy można przeanalizować przebieg zatrudnienia w trakcie roku oraz kiedy wiadomo, że stan zatrudnienia już się nie zmieni. Jeżeli rzeczywista liczba zatrudnionych będzie w jednostce:

- niższa od planowanej na początku roku – wycofuje się z rachunku ZFŚS nadpłacone środki,
- wyższa od przyjętej – dokonuje się dopłaty środków na rachunek ZFŚS.

Z pytania wynika, iż w ciągu roku jednostka budżetowa przekazała odpis na ZFŚS w kwocie wyższej od należnej. W związku z tym powinna dokonać zwrotu z rachunku ZFŚS nadpłaty przekazanych środków. Co istotne, jeśli zwrot nadpłaconej kwoty odpisu na ZFŚS został dokonany w tym samym roku budżetowym, w którym poniesione zostały wydatki budżetowe związane z przekazaniem tego odpisu, to jest on traktowany jako zmniejszenie wydatków budżetowych. W takiej sytuacji zwracane środki powinny zostać przyjęte na rachunek bieżący wydatków.

Korektę odpisu na ZFŚS oraz zwrot środków z rachunku ZFŚS ujmuje się wówczas w księgach jednostki budżetowej następującymi zapisami:

1. Korekta (zmniejszenie) rocznego odpisu na ZFŚS:
 - **Wn konto 851** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
 - **Ma konto 405** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”.
2. WB – zwrot środków z rachunku ZFŚS na rachunek bieżący jednostki:
 - **Wn konto 141** „Środki pieniężne w drodze”,
 - **Ma konto 135** „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” (w analityce: Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych).
3. WB – wpływ zwracanej kwoty na rachunek bieżący jednostki:
 - **Wn konto 130** „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto wydatków),
 - **Ma konto 141** „Środki pieniężne w drodze”.

W przypadku zwrotu nadpłaconej kwoty odpisu w tym samym roku budżetowym na koncie 130 należy ponadto dokonać dodatkowego technicznego zapisu ujemnego po obu stronach tego konta w postaci: **Wn konto 130, Ma konto 130**.

Przeprowadzenie takiego zapisu jest niezbędne do prawidłowego sporządzenia sprawozdania o wydatkach budżetowych. Przy obowiązku księgowania operacji na koncie 130 zgodnie z dokumentacją bankową, w przypadku błędnych zapisów, zwrotów nadpłat bądź innych korekt dochodziłoby do sfałszowania danych na temat faktycznie (kasowo) wykonanych dochodów i wydatków. Stąd konieczność zastosowania technicznego zapisu ujemnego po obu stronach konta 130. Zapis ten koryguje bowiem wielkość wpływów i wypływów z rachunku bankowego do faktycznie wykonanych dochodów i wydatków jednostki budżetowej, nie wpływając przy tym na wielkość salda tego konta.

Dokonany w tym samym roku budżetowym zwrot nadpłaconej kwoty odpisu jest przy tym ewidencjonowany jako zmniejszenie wydatków w paragrafie 444 „Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

Czy jeśli zwrot nadpłaconej kwoty odpisu na ZFŚS nastąpi dopiero w następnym roku budżetowym, kwotę tę należy odprowadzić na rachunek budżetu gminy?

W sytuacji gdy zwrot nadpłaconej kwoty odpisu na ZFŚS dokonywany jest w następnym roku budżetowym, kwota zwrócona stanowi dochód budżetowy. Zwrot ten powinien wówczas zostać przyjęty na rachunek bieżący dochodów, a następnie – w terminach określonych odrębnymi przepisami – odprowadzony na właściwy rachunek budżetu. W przedstawionej sytuacji będzie to rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego (gminy).

Uzyskany w następnym roku budżetowym zwrot nadpłaconej kwoty odpisu na ZFŚS za rok ubiegły powinien zostać zaksięgowany zapisem:

1. WB – zwrot środków z rachunku ZFŚS na rachunek bieżący jednostki:
 - **Wn konto 141** „Środki pieniężne w drodze”,
 - **Ma konto 135** „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” (w analityce: ZFŚS).
2. WB – wpływ zwracanej kwoty na rachunek bieżący jednostki:
 - **Wn konto 130** „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto dochodów),
 - **Ma konto 141** „Środki pieniężne w drodze”.

Natomiast odprowadzenie zwróconej kwoty odpisu na rachunek budżetu ewidencjonowane będzie zapisem:

- **Wn konto 222** „Rozliczenie dochodów budżetowych”,
- **Ma konto 130** „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto dochodów).

Należy przy tym pamiętać, iż wpływ środków na konto dochodów budżetowych powinien zostać wykazany z odpowiednim paragrafem. W tym przypadku będzie to paragraf 097 „Wpływy z różnych dochodów”, który obejmuje wszystkie pozostałe dochody nieobjęte poszczególnymi paragrafami, m.in. rozliczenia z lat ubiegłych.

3. Prowadzenie wspólnej działalności socjalnej – ewidencja środków otrzymanych od innych jednostek

Jako urząd gminy prowadzimy wspólną działalność socjalną z kilkoma gminnymi jednostkami organizacyjnymi. Jak w księgach jednostki budżetowej zaewidencjonować środki otrzymane od jednostek uczestniczących we wspólnej działalności socjalnej?

Wspólne prowadzenie działalności socjalnej zostało uregulowane w przepisach art. 8 ust. 2 i art. 9 ustawy o ZFŚS. Zgodnie z tymi przepisami, pracodawcy mogą prowadzić wspólną działalność socjalną na warunkach określonych w umowie. Umowa o wspólnej działalności socjalnej powinna określać w szczególności:

- przedmiot wspólnej działalności,
- zasady jej prowadzenia,
- sposób rozliczeń oraz tryb wypowiedzenia i rozwiązania umowy.

Umowa może także określać warunki odstąpienia od jej stosowania oraz odpowiedzialność stron z tego tytułu.

Zasady i warunki korzystania z usług i świadczeń finansowanych z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS) oraz zasady przeznaczania środków funduszu na poszczególne cele i rodzaje działalności socjalnej pracodawcy określają w regulaminie ZFŚS, ustalonym zgodnie z art. 27 ust. 1 albo z art. 30 ust. 5 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 167). Pracodawcy, u których nie działa zakładowa organizacja związkowa, uzgadniają regulamin z pracownikami wybranymi przez załogę do reprezentowania jej interesów.

W przypadku prowadzenia wspólnej działalności socjalnej (w ramach połączonego funduszu świadczeń socjalnych) poszczególni pracodawcy naliczają odpis na ZFŚS corocznie i przekazują środki na wyodrębniony wspólny rachunek bankowy ZFŚS.

W księgach pytającej jednostki ewidencja księgowa środków otrzymanych od innych jednostek uczestniczących we wspólnej działalności socjalnej (na poczet tej działalności) może przebiegać zapisami:

- 1) przypisanie należności:
 - **Wn konto 240** „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 851** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- 2) wpływ środków na wyodrębniony rachunek bankowy (na podstawie wyciągu bankowego):
 - **Wn konto 135** „Rachunki środków funduszy specjalnego przeznaczenia”,
 - **Ma konto 240** „Pozostałe rozrachunki”.

4. Różnice stwierdzone podczas weryfikacji sald kont ZFŚS w samorządowej instytucji kultury

Podczas weryfikacji sald kont ZFŚS (85-0 i 13-5) w samorządowej instytucji kultury stwierdzono różnice. Niezgodności te wynikają najprawdopodobniej z błędnego księgowania podatku od bonów świątecznych oraz prowizji bankowych. Podatek ujęto na koncie rozrachunków z tytułu wynagrodzeń, przy czym zapłaty podatku dokonano z rachunku ZFŚS. Natomiast prowizje bankowe obciążały konto 85-0 i nie były refundowane z rachunku bieżącego. W jaki sposób dokonać korekty tych księgowień?

Nie zawsze saldo konta 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” musi się zgadzać z saldem konta 13-5/0 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”. Ustalając na dzień bilansowy zgodność tych sald należy uwzględnić nieprzekazane przez jednostkę na wyodrębniony rachunek odpisy z ZFŚS oraz środki zaangażowane w udzielone pracownikom pożyczki. Powodem wystąpienia różnic pomiędzy saldem konta 85-0 a saldem konta 13-5 mogą być ponadto błędy w księgowaniach, a także niedokonanie refundacji (tj. przelewu) środków z rachunku bieżącego na rachunek ZFŚS lub odwrotnie.

Podatek od bonów sfinansowanych ze środków ZFŚS

Otrzymane przez pracowników bony, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi, sfinansowane ze środków ZFŚS – podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Na mocy art. 21 ust. 1 pkt 67 updog wyłączone są one bowiem ze świadczeń rzeczowych, które są objęte zwolnieniem z opodatkowania. Oznacza to, że wartość przekazanych pracownikom bonów jednostka (pracodawca) powinna doliczyć do innych przychodów tych pracowników ze stosunku pracy i od łącznej kwoty obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek dochodowy. Źródłem sfinansowania zaliczki na podatek dochodowy z tytułu otrzymania od pracodawcy bonów są zatem własne środki pracownika – podatek ten nie powinien być płacony z rachunku bankowego ZFŚS.

Podatek dochodowy od osób fizycznych obciążający pracowników w związku z przekazaniem im bonów nie jest księgowany na zmniejszenie ZFŚS. Obciążenie tym podatkiem pracowników, którym wydano bony, księgowane jest – na podstawie listy płac (razem z wynagrodzeniem) – zapisem:

- **Wn konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Z kolei wpłata tego podatku do urzędu skarbowego podlega ujęciu w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”,
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Z pytania wynika, iż jednostka prawidłowo ujęła podatek dochodowy obciążający pracowników (w związku z przekazaniem im bonów) na koncie rozrachunków z tytułu wynagrodzeń. W przedstawionej sytuacji niezbędne będzie więc jedynie dokonanie refundacji (zwrotu) kwoty tego podatku zapłaconego z rachunku bankowego ZFŚS. Przelew środków z rachunku bieżącego na rachunek ZFŚS księgowany będzie zapisem: **Wn konto 13-5/0, Ma konto 13-0**.

Koszty obsługi rachunku bankowego ZFŚS

Przepisy art. 12 ust. 1 ustawy o ZFŚS nakładają na pracodawcę obowiązek gromadzenia środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych na odrębnym rachunku bankowym. Środki te mogą być przeznaczone jedynie na finansowanie działalności socjalnej organizowanej na rzecz osób uprawnionych do korzystania z ZFŚS oraz na dofinansowanie zakładowych obiektów socjalnych. Ustawa nie przewiduje możliwości wykorzystania środków ZFŚS na pokrycie kosztów obsługi bankowej – administrowanie środkami tego funduszu zgromadzonymi na wyodrębnionym rachunku bankowym nie mieści się bowiem w pojęciu działalności socjalnej.

Koszty związane z prowadzeniem wyodrębnionego rachunku środków ZFŚS, jak i inne opłaty pobierane przez bank od operacji dokonywanych na tym rachunku, nie obciążają tego funduszu, lecz koszty działalności podstawowej jednostki. Pracodawca zobowiązany jest ponosić je z własnych środków. Dlatego pobrane przez bank z rachunku ZFŚS opłaty powinny być zrefundowane z rachunku podstawowego (bieżącego) jednostki.

Ujęcie księgowe opłat bankowych i ich refundacja wyglądać może następująco:

1. WB – koszty opłat i prowizji bankowych dotyczących wyodrębnionego rachunku bankowego ZFŚS:
 - **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub konto zespołu 5,
 - **Ma konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”.
2. WB – refundacja (zwrot) pobranych opłat:
 - **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Z uwagi na fakt, iż pytająca jednostka nie dokonywała refundacji środków pobieranych z rachunku bankowego ZFŚS tytułem opłat i prowizji bankowych, powinna tego dokonać w bieżącym okresie. Ponadto powinna przeksięgować koszty związane z prowadzeniem wyodrębnionego rachunku środków ZFŚS i innych opłat bankowych, które obciążą fundusz, w ciężar kosztów działalności operacyjnej. Może się to odbyć zapisem: **Wn konto 40-2 lub konto zespołu 5, Ma konto 85-0**.

5. Wartość odpisu podstawowego nieprzekazana na rachunek ZFŚS w sprawozdaniu Rb-Z

Jednostka organizacyjna gminy nie przekazała na rachunek zakładowego funduszu świadczeń socjalnych części corocznego odpisu podstawowego. Czy w sprawozdaniu Rb-Z należy ująć taką kwotę jako zobowiązanie wymagalne?

Wartość odpisu podstawowego, która nie została przekazana na rachunek zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w ustawowo określonym terminie jest zobowiązaniem wymagalnym, podlegającym wykazaniu w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji.

W myśl postanowień art. 5 ust. 1 ustawy o ZFŚS, fundusz ten tworzy się z corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych. Jednocześnie równowartość odpisu na dany rok kalendarzowy pracodawca zobowiązany jest przekazać na wyodrębniony rachunek bankowy tego funduszu w terminie do 30 września danego roku, z tym, że w terminie do 31 maja danego roku powinien przekazać kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości odpisów podstawowych (art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS).

W związku z nieprzekazaniem wymaganych kwot w odpowiednich terminach w jednostce powstanie zobowiązanie wymagalne wobec ZFŚS.

Sprawozdanie Rb-Z sporządza się na podstawie przepisów rozporządzenia w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych, według stanu na koniec I, II, III i IV kwartału roku budżetowego.

Jeśli więc do 30 czerwca jednostka nie przekazała na wyodrębniony rachunek ZFŚS kwoty stanowiącej co najmniej 75% równowartości odpisu podstawowego, wówczas wynikające z tego zobowiązanie wobec funduszu należało wykazać w sprawozdaniu Rb-Z za II kwartał w wierszu E4.2 „Wymagalne zobowiązania – pozostałe”, w kolumnie 13 „Gospodarstwa domowe”. Natomiast w sprawozdaniu Rb-Z za III kwartał może wystąpić jedynie nieprzekazana do 30 września część odpisu należąca do przekazania do 31 maja. Nieprzekazana przez jednostkę część odpisu podstawowego należąca do 30 września w sprawozdaniu Rb-Z za III kwartał nie wystąpi – nie stanowi ona bowiem jeszcze zobowiązania wymagalnego. Zobowiązanie staje się wymagalne, licząc od dnia następnego po upływie terminu płatności wskazanego w dokumencie zapłaty lub zapisanego w umowie (§ 2 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 do rozporządzenia w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych) – w tym przypadku będzie to więc 1 października.

Oznacza to, że jeśli jednostka nie przekazała na rachunek ZFŚS jedynie drugiej raty (albo przekazała ją w kwocie mniejszej niż 25% odpisu podstawowego), to wynikające z tego zobowiązanie zostanie wykazane jako zobowiązanie wymagalne dopiero w sprawozdaniu Rb-Z sporządzanym na 31 grudnia – jeśli oczywiście do końca roku środki te nie staną przekazane na ten rachunek.



Druk Rb-Z dostępny jest
w serwisie www.druki.gofin.pl

III. USTAWA z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych

(publikacja: Dz. U. z 2012 r. poz. 592 ze zm.)

Rozdział 1 Przepisy ogólne

Art. 1. 1. Ustawa określa zasady tworzenia przez pracodawców zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, zwanego dalej „Funduszem”, i zasady gospodarowania środkami tego Funduszu, przeznaczonego na finansowanie działalności socjalnej organizowanej na rzecz osób uprawnionych do korzystania z Funduszu, na dofinansowanie zakładowych obiektów socjalnych oraz na tworzenie zakładowych żłobków, klubów dziecięcych, przedszkoli oraz innych form wychowania przedszkolnego.

2. Minister właściwy do spraw wewnętrznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw pracy oraz ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, w stosunku do pracowników zatrudnionych w podległych mu jednostkach sfery budżetowej, niebędących funkcjonariuszami lub żołnierzami zawodowymi, a Minister Sprawiedliwości w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw pracy oraz ministrem właściwym do spraw finansów publicznych w stosunku do pracowników zatrudnionych w jednostkach sfery budżetowej więziennictwa, niebędących funkcjonariuszami Służby Więziennej, określają, w drodze rozporządzenia:

- 1) sposób tworzenia i gromadzenia środków Funduszu;
- 2) wysokość odpisu na Fundusz, jednak nie wyższą od określonej w ustawie.

3. Minister Obrony Narodowej w porozumieniu z Ministrami Pracy i Polityki Socjalnej oraz Finansów może określić, w drodze rozporządzenia, sposób tworzenia i gromadzenia środków Funduszu oraz wysokość odpisu na Fundusz – jednak nie wyższą od określonej w ustawie – w stosunku do pracowników cywilnych wojska.

Art. 2. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) działalność socjalna – usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, sprawowanej przez dziennego opiekuna lub nianię, w przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową;
- 2) coroczny odpis podstawowy – równowartość dokonanych odpisów na rachunek bankowy Funduszu w wysokości określonej w art. 5, na zasadach określonych w art. 6 ust. 2;
- 3) (uchylony)
- 4) zakładowe obiekty socjalne – ośrodki wczasowe i kolonijne, domy wypoczynkowe, sanatoria, ogrody działkowe, obiekty sportowo-rekreacyjne, żłobki, kluby dziecięce i przedszkola oraz obiekty służące działalności kulturalnej;
- 5) osoby uprawnione do korzystania z Funduszu – pracowników i ich rodziny, emerytów i rencistów – byłych pracowników i ich rodziny oraz inne osoby, którym pracodawca przyznał, w regulaminie, o którym mowa w art. 8 ust. 2, prawo korzystania ze świadczeń socjalnych finansowanych z Funduszu;
- 6) przedsiębiorca – osobę fizyczną, osobę prawną, a także jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, jeżeli przedmiot jej działania obejmuje prowadzenie działalności gospodarczej.

Rozdział 2 Tworzenie Funduszu

Art. 3. 1. Fundusz tworzą, z zastrzeżeniem ust. 2, pracodawcy zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku co najmniej 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty.

1a–1b. (uchylone)

2. Pracodawcy prowadzący działalność w formie jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych tworzą Fundusz, bez względu na liczbę zatrudnianych pracowników.

3. Pracodawcy zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku mniej niż 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, z zastrzeżeniem ust. 2, mogą tworzyć Fundusz do wysokości i na zasadach określonych w art. 5 lub mogą wypłacać świadczenie urlopowe, o którym mowa w ust. 4–6.

3a. Pracodawcy, o których mowa w ust. 3, nieobjęci układem zbiorowym pracy oraz niezobowiązani do wydania regulaminu wynagradzania, informacje w sprawie nietworzenia Funduszu i niewypłacania świadczenia urlopowego przekazują pracownikom w pierwszym miesiącu danego roku kalendarzowego, w sposób przyjęty u danego pracodawcy.

3b. U pracodawców, o których mowa w ust. 3, zatrudniających co najmniej 20 pracowników, objętych układem zbiorowym pracy, postanowienia w sprawie nietworzenia Funduszu i niewypłacania świadczenia urlopowego zawiera się w układzie zbiorowym pracy. Jeżeli u takich pracodawców pracownicy nie są objęci układem zbiorowym pracy, postanowienia w sprawie nietworzenia Funduszu i niewypłacania świadczenia urlopowego zawiera się w regulaminie wynagradzania; art. 4 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

4. Wysokość świadczenia urlopowego, o którym mowa w ust. 3, nie może przekroczyć wysokości odpisu podstawowego, określonego w art. 5 ust. 2, 2a i 3 – odpowiedniego do rodzaju zatrudnienia pracownika, z tym że wysokość świadczenia dla zatrudnionych, o których mowa w art. 5 ust. 2 i 3, ustala się proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy pracownika.

5. Świadczenie urlopowe, o którym mowa w ust. 4, wypłaca pracodawca raz w roku każdemu pracownikowi korzystającemu w danym roku kalendarzowym z urlopu wypoczynkowego w wymiarze co najmniej 14 kolejnych dni kalendarzowych.

5a. Wypłata świadczenia urlopowego następuje nie później niż w ostatnim dniu poprzedzającym rozpoczęcie urlopu wypoczynkowego, o którym mowa w ust. 5.

6. Świadczenie urlopowe, o którym mowa w ust. 4, nie podlega składce na ubezpieczenie społeczne pracowników.

7. (uchylony)

Art. 4. 1. U pracodawców, o których mowa w art. 3 ust. 1, układ zbiorowy pracy może dowolnie kształtować wysokość odpisu na Fundusz; może również postanawiać, że Fundusz nie będzie tworzony.

2. U pracodawców określonych w art. 3 ust. 1, których pracownicy nie są objęci układem zbiorowym pracy, postanowienia w sprawach, o których mowa w ust. 1, może zawierać regulamin wynagradzania.

3. Jeżeli u pracodawcy, o którym mowa w ust. 2, nie działa zakładowa organizacja związkowa, postanowienia regulaminu wynagradzania w sprawie wysokości odpisu na Fundusz lub nietworzenia Funduszu wymagają uzgodnienia z pracownikiem, o którym mowa w art. 8 ust. 2.

Art. 5. 1. Fundusz tworzy się z corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych.

2. Wysokość odpisu podstawowego, o którym mowa w ust. 1, wynosi na jednego zatrudnionego, z zastrzeżeniem ust. 2a i 3, 37,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedniego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą.

2a. Wysokość odpisu podstawowego na jednego pracownika młodocianego wynosi w pierwszym roku nauki 5%, w drugim roku nauki 6%, a w trzecim roku nauki 7% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, o którym mowa w ust. 2.

3. Wysokość odpisu podstawowego na jednego pracownika wykonującego prace w szczególnych warunkach lub prace o szczególnym charakterze – w rozumieniu przepisów o emeryturach pomostowych, wynosi 50% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, o którym mowa w ust. 2.

3a. (uchylony)

3b. (uchylony)

4. Wysokość odpisu podstawowego może być zwiększona o 6,25% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, o którym mowa w ust. 2, na każdą zatrudnioną osobę, w stosunku do której orzeczono znaczny lub umiarkowany stopień niepełnosprawności.

5. Pracodawcy sprawujący opiekę socjalną nad emerytami i rencistami, w tym także ze zlikwidowanych zakładów pracy, mogą zwiększyć Fundusz o 6,25% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, o którym mowa w ust. 2, na każdego emeryta i rencistę uprawnionego do tej opieki.

5a. Pracodawcy, którzy utworzyli zakładowy żłobek lub klub dziecięcy oraz przeznaczą na ten cel z odpisu podstawowego kwotę odpowiadającą 7,5 punktu procentowego tego odpisu mogą zwiększyć Fundusz na każdą zatrudnioną osobę o 7,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, o którym mowa w ust. 2, pod warunkiem przeznaczenia całości tego zwiększenia na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego.

6. Minister właściwy do spraw pracy określi, w drodze rozporządzenia, sposób ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych, w celu naliczania odpisu na Fundusz, biorąc pod uwagę w szczególności liczbę osób zatrudnionych w danym roku kalendarzowym.

7. Przeciętne wynagrodzenie miesięczne, o którym mowa w ust. 2, ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” nie później niż do dnia 20 lutego każdego roku.

8. Przepisów ust. 1–7 nie stosuje się do:

- 1) szkół wyższych działających na podstawie przepisów o szkolnictwie wyższym;
- 2) szkół i placówek objętych systemem oświaty w stosunku do nauczycieli podlegających przepisom Karty Nauczyciela.

8a. Odpisy i zwiększenia, o których mowa w art. 5, 13 i 14, u pracodawcy tworzą jeden Fundusz.

Art. 5a. W 2012 r. przez przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 5 ust. 2, należy rozumieć przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w drugim półroczu 2010 r. ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie art. 5 ust. 7.

Art. 5b. W 2013 r. przez przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 5 ust. 2, należy rozumieć przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w drugim półroczu 2010 r. ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie art. 5 ust. 7.

Art. 5c. W 2014 r. przez przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 5 ust. 2, należy rozumieć przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w drugim półroczu 2010 r. ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie art. 5 ust. 7.

Art. 6. 1. Odpisy i zwiększenia, o których mowa w art. 3-5 i 6a, oraz kwoty wypłaconych świadczeń urlopowych, o których mowa w art. 3, obciążają koszty działalności pracodawcy.

2. Równowartość dokonanych odpisów i zwiększeń naliczonych zgodnie z art. 5, 13 i 14 na dany rok kalendarzowy pracodawca przekazuje na rachunek bankowy Funduszu w terminie do dnia 30 września tego roku, z tym że w terminie do dnia 31 maja tego roku przekazuje kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości odpisów, o których mowa w art. 5 ust. 1–3.

2a. Przepisów ust. 2 oraz art. 12 ust. 1 nie stosuje się do pracodawców, o których mowa w art. 3 ust. 3.

3. (uchylony)

Art. 6a. 1. Pracodawca, rozpoczynający działalność w roku kalendarzowym, zobowiązany do utworzenia Funduszu, dokonuje, z zastrzeżeniem ust. 1a, odpisu na Fundusz od następnego roku kalendarzowego.

1a. Jeżeli rozpoczęcie działalności następuje w roku kalendarzowym w wyniku komercjalizacji, przejęcia, podziału lub połączenia zakładu lub jego części z równoczesnym przejściem pracowników, pracodawca zatrudniający co najmniej 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty oraz pracodawca, o którym mowa w art. 3 ust. 2, tworzą Fundusz.

2. (uchylony)

Art. 7. 1. Środki Funduszu zwiększa się o:

- 1) wpływy z opłat pobieranych od osób i jednostek organizacyjnych – korzystających z działalności socjalnej, o której mowa w art. 2 pkt 1;
- 2) darowizny oraz zapisy osób fizycznych i prawnych;
- 3) (uchylony)
- 4) odsetki od środków Funduszu;
- 5) wpływy z oprocentowania pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe;
- 6) wierzytelności likwidowanych zakładowych funduszy socjalnego i mieszkaniowego;
- 7) przychody z tytułu sprzedaży, dzierżawy i likwidacji środków trwałych służących działalności socjalnej, w części nieprzeznaczonej na utrzymanie lub odtworzenie zakładowych obiektów socjalnych;
- 8) przychody z tytułu sprzedaży i likwidacji zakładowych domów i lokali mieszkalnych w części nieprzeznaczonej na utrzymanie pozostałych zakładowych zasobów mieszkaniowych;
- 9) inne środki określone w odrębnych przepisach.

1a. Za przychód ze sprzedaży lub likwidacji, o którym mowa w ust. 1 pkt 7 i 8, uważa się przychód ze sprzedaży lub likwidacji pomniejszony o koszty tej sprzedaży lub likwidacji.

2. Zwiększenia, o których mowa w ust. 1 pkt 7 i 8, nie dotyczą pracodawców postawionych w stan upadłości lub likwidacji, z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych likwidowanych w celu prywatyzacji.

3. W razie przejścia zakładu pracy w trybie art. 23¹ Kodeksu pracy na pracodawcę zobowiązanego do tworzenia Funduszu, Fundusz pracodawcy przejmującego przejmuje środki pieniężne, należności i zobowiązania Funduszu pracodawcy przekazującego.

3a. W razie przejścia zakładu pracy w trybie art. 23¹ Kodeksu pracy na pracodawcę, który nie jest zobowiązany do tworzenia Funduszu, pracodawca przejmujący przejmuje środki pieniężne, należności i zobowiązania Funduszu pracodawcy przekazującego. Nadwyżka przejętych środków pieniężnych wraz z odsetkami oraz przejętych należności wraz z odsetkami nad przejętymi zobowiązaniami wraz z odsetkami nie stanowi przychodu pracodawcy przejmującego, jest gromadzona na odrębnym rachunku bankowym lub wydzielonym subkoncie i podlega wydatkowaniu na zasadach określonych ustawą dla dokonywania wydatków z Funduszu. Art. 8 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

3b. W razie przejścia części zakładu pracy w trybie art. 23¹ Kodeksu pracy na pracodawcę zobowiązanego do tworzenia Funduszu, Fundusz pracodawcy przejmującego zwiększa się, w części przypadającej na liczbę przejmowanych pracowników, o równowartość środków pieniężnych Funduszu pracodawcy przekazującego, skorygowanych odpowiednio o należności i zobowiązania Funduszu – według stanu na ostatni dzień miesiąca, w którym następuje przejście.

3c. Zasady podziału środków pieniężnych stanowiących równowartość odpisu podstawowego, obciążającego koszty pracodawcy przekazującego, dotyczącego roku, w którym następuje przejście części zakładu pracy, określa porozumienie między pracodawcami.

3d. Przekazanie środków, o których mowa w ust. 3b i 3c, następuje w terminie 30 dni od daty przejścia części zakładu pracy, chyba że porozumienie, o którym mowa w ust. 3c, stanowi inaczej.

4. Przedsiębiorcy mogą dodatkowo zwiększać środki Funduszu z zysku netto do podziału, a spółdzielnie – z nadwyżki bilansowej.

Art. 8. 1. Przyznawanie ulgowych usług i świadczeń oraz wysokość dopłat z Funduszu uzależnia się od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z Funduszu.

2. Zasady i warunki korzystania z usług i świadczeń finansowanych z Funduszu, z uwzględnieniem ust. 1, oraz zasady przeznaczania środków Funduszu na poszczególne cele i rodzaje działalności socjalnej określa pracodawca w regulaminie ustalonym zgodnie z art. 27 ust. 1 albo z art. 30 ust. 5 ustawy o związkach zawodowych. Pracodawca, u którego nie działa zakładowa organizacja związkowa, uzgadnia regulamin z pracownikiem wybranym przez załogę do reprezentowania jej interesów.

2a. (uchylony)

3. Związkom zawodowym przysługuje prawo wystąpienia do sądu pracy z roszczeniem o zwrot Funduszowi środków wydatkowanych niezgodnie z przepisami ustawy lub o przekazanie należnych środków na Fundusz.

Art. 9. 1. Pracodawcy mogą prowadzić wspólną działalność socjalną na warunkach określonych w umowie. Przepisy art. 8 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

2. (uchylony)

3. Umowa, o której mowa w ust. 1, określa w szczególności przedmiot wspólnej działalności, zasady jej prowadzenia, sposób rozliczeń oraz tryb wypowiedzenia i rozwiązania umowy. Umowa może także określać warunki odstąpienia od jej stosowania oraz odpowiedzialność stron z tego tytułu.

Art. 10. Środkami Funduszu administruje pracodawca.

Art. 11. Środki Funduszu niewykorzystane w danym roku kalendarzowym przechodzą na rok następny.

Art. 12. 1. Środki Funduszu są gromadzone na odrębnym rachunku bankowym.

2. Środki Funduszu nie podlegają egzekucji, z wyjątkiem przypadków, gdy egzekucja jest prowadzona w związku z zobowiązaniami Funduszu.

Art. 12a. 1. Kto, będąc pracodawcą lub będąc odpowiedzialnym, w imieniu pracodawcy, za wykonywanie przepisów ustawy, nie wykonuje przepisów ustawy albo podejmuje działania niezgodne z przepisami ustawy, podlega karze grzywny.

2. W sprawach, o których mowa w ust. 1, orzeka się na podstawie wniosku pochodzącego od właściwego organu Państwowej Inspekcji Pracy w trybie określonym przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia.

Rozdział 3

Zmiany w przepisach obowiązujących oraz przepisy przejściowe i końcowe

Art. 13–19. (pominięto)

Art. 20. Ilekroć w innych ustawach jest mowa o zakładowym funduszu socjalnym i zakładowym funduszu mieszkaniowym, oznacza to zakładowy fundusz świadczeń socjalnych tworzony na zasadach określonych w ustawie.

Art. 21. Niewykorzystane środki zakładowego funduszu socjalnego i zakładowego funduszu mieszkaniowego przechodzą na Fundusz.

Art. 21a. W rolniczych spółdzielniach produkcyjnych i innych spółdzielniach zajmujących się produkcją rolną przepisy ustawy mogą być również stosowane do członków tych spółdzielni. Decyzje w tym zakresie podejmuje walne zgromadzenie spółdzielni.

Art. 22. Traci moc ustawa z dnia 24 października 1986 r. o zakładowych funduszach socjalnym i mieszkaniowym w jednostkach gospodarki uspołecznionej (Dz. U. z 1990 r. nr 58, poz. 343, z 1991 r. nr 80, poz. 350 i z 1992 r. nr 21, poz. 85).

Art. 23. Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 stycznia 1994 r.

IV. ROZPORZĄDZENIE MINISTRA PRACY I POLITYKI SPOŁECZNEJ z dnia 9 marca 2009 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

(publikacja: Dz. U. z 2009 r. nr 43, poz. 349)

Na podstawie art. 5 ust. 6 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 1996 r. nr 70, poz. 335, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

§ 1. Podstawę naliczania odpisu, o którym mowa w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, zwanej dalej „ustawą”, stanowi przeciętna planowana w danym roku kalendarzowym liczba zatrudnionych u pracodawcy, skorygowana w końcu roku do faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych, obejmująca pracowników zatrudnionych w pełnym i niepełnym wymiarze czasu pracy (po przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy).

§ 2. Podstawę naliczania odpisu, o którym mowa w art. 5 ust. 1 ustawy, w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych i innych spółdzielniach zajmujących się produkcją rolną stanowi liczba członków spółdzielni według stanu na dzień naliczenia zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, skorygowana zgodnie ze stanem w dniu 31 grudnia danego roku do faktycznej liczby członków zarejestrowanych w spółdzielni.

§ 3. 1. Przy obliczaniu przeciętnej liczby zatrudnionych w danym roku kalendarzowym (obrachunkowym) dodaje się przeciętne liczby zatrudnionych w poszczególnych miesiącach i otrzymaną sumę dzieli się przez 12.

2. Sposób obliczania przeciętnej liczby zatrudnionych, o którym mowa w ust. 1, stosuje się również w przypadku, gdy pracodawca działał w okresie krótszym niż jeden rok kalendarzowy albo naliczał odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych na niepełny rok kalendarzowy.

§ 4. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

V. USTAWA z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela

(publikacja: Dz. U. z 2014 r. poz. 191)

– wyciąg –

Art. 53. 1. Dla nauczycieli dokonuje się corocznie odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych w wysokości ustalonej jako iloczyn planowanej, przeciętnej w danym roku kalendarzowym, liczby nauczycieli zatrudnionych w pełnym i niepełnym wymiarze zajęć (po przeliczeniu na pełny wymiar zajęć) skorygowanej w końcu roku do faktycznej przecięt-

nej liczby zatrudnionych nauczycieli (po przeliczeniu na pełny wymiar zajęć) i 110% kwoty bazowej, o której mowa w art. 30 ust. 3, obowiązującej w dniu 1 stycznia danego roku.*)

1a. Z odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, o którym mowa w ust. 1, wypłacane jest nauczycielowi do końca sierpnia każdego roku świadczenie urlopowe w wysokości odpisu podstawowego, o którym mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, ustalonego proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy i okresu zatrudnienia nauczyciela w danym roku szkolnym.

2. Dla nauczycieli będących emerytami, rencistami lub nauczycielami pobierającymi nauczycielskie świadczenie kompensacyjne dokonuje się odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych w wysokości 5% pobieranych przez nich emerytur, rent oraz nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych.

2a. (uchylony)

3. Odpisy, o których mowa w ust. 1 i 2, łącznie z naliczonymi odpisami podstawowymi na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych na pozostałych pracowników oraz emerytów, rencistów i nauczycieli pobierających nauczycielskie świadczenie kompensacyjne – byłych pracowników, stanowią jeden fundusz w szkole.

3a. W przypadku likwidacji szkoły organ prowadzący szkołę jest obowiązany wskazać inną szkołę, w której będzie naliczany odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych na każdego nauczyciela będącego emerytem lub rencistą zlikwidowanej szkoły oraz nauczyciela pobierającego nauczycielskie świadczenie kompensacyjne, którego szkoła była ostatnim miejscem pracy. Osoby te korzystają z usług i świadczeń finansowanych z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych na zasadach i warunkach ustalonych w regulaminie obowiązującym we wskazanej szkole.

4. Organ prowadzący szkołę może tworzyć służbę socjalną powołaną do gospodarowania funduszem, o którym mowa w ust. 3.

5. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–4 stosuje się przepisy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

*) **Uwaga od redakcji:** Zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 1645), w roku 2014 do ustalania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych dla nauczycieli stosuje się kwotę bazową obowiązującą w dniu 1 stycznia 2012 r.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska
Dodatek opracowała: Agnieszka Krystek
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

NAKLAD 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.