



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

nr 11 (371)

Dwutygodnik

ISSN 1429-396X

1.06.2014 r.

Dodatek nr

9

ZASADY DOKONYWANIA KOREKT W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

I. ZASADY POPRAWIANIA BŁĘDÓW W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH I DOWODACH KSIĘGOWYCH.....str. 3

1. Co uważa się za błąd w księgach rachunkowych i jak ustala się poziom jego istotności? str. 3
2. Jakie zdarzenia nie stanowią korekty błędów? str. 4
3. Moment ujęcia w księgach rachunkowych skutków korekty błędu..... str. 5
4. Ewidencja skutków korekty błędów popełnionych w poprzednich latach..... str. 7
5. Sposoby korekty błędów w dowodach księgowych..... str. 8
6. Na czym polega korekta zapisów księgowych tylko zapisami dodatnimi lub tylko zapisami ujemnymi? str. 8

II. KOREKTY ZWIĄZANE Z POPEŁNIENIEM BŁĘDUstr. 12

1. Korekta ceny nabycia towarów z importu o koszty transportu str. 12
2. Korekta zapisu księgowego dotyczącego likwidacji środka trwałego..... str. 13
3. Korekta wysokości zobowiązania podatkowego za lata ubiegłe w księgach rachunkowych str. 15
4. Korekta składki na ubezpieczenie zdrowotne str. 16
5. Skutki niedokonywania odpisów amortyzacyjnych od prawa wieczystego użytkowania gruntu str. 16
6. Korekta błędnych zapisów dokonanych na kontach kosztów w zespole 5 ... str. 18

III. KOREKTY NIEZWIĄZANE Z POPEŁNIENIEM BŁĘDUstr. 19

1. Ulga na złe długi w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym.... str. 19
 - 1.1. Skutki korekty VAT należnego w księgach i sprawozdaniu wierzyciela str. 19

1.2. Korekta VAT naliczonego w księgach dłużnika i jej wpływ na sprawozdanie finansowe	str.	22
1.3. Ponowna korekta w związku z uregulowaniem należności	str.	23
1.4. Treść wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z 14 marca 2013 r.....	str.	24
2. Rozwiązania księgowe ułatwiające korektę kosztów w związku z opóźnieniami w płatnościach.....	str.	25
3. Korekta kosztów podatkowych z tytułu nieterminowych płatności a odroczony podatek dochodowy.....	str.	28
4. Rabat udzielony przez zagranicznego dostawcę w postaci obniżenia kwoty faktury	str.	29
5. Ewidencja księgowa skutków rocznej korekty VAT naliczonego	str.	31
5.1. Zasady dokonywania korekty VAT naliczonego w świetle ustawy o VAT	str.	31
5.2. Jak zaksięgować roczną korektę VAT naliczonego?.....	str.	32
5.3. Na wynik którego roku obrotowego wpłynie roczna korekta VAT?.....	str.	32
6. Jak często należy dokonywać korekty kosztów o wartość stanu zapasów?...str.	str.	33
6.1. Zasady stosowania uproszczonej ewidencji zapasów.....	str.	33
6.2. Korekta kosztów dla celów bilansowych.....	str.	33
6.3. Częstotliwość korekty kosztów a ustalenie zaliczek na podatek	str.	35
7. Korekta przychodów ze sprzedaży na przełomie roku.....	str.	35

Wszystko o podatkach, rachunkowości i finansach w 2014 roku

stan prawny na 1.01.2014 r.



**-50%
rabat**

856 stron

Cena po rabacie

~~58 zł~~ **29 zł**

Publikacja zawiera zbiór ujednoliconych aktów prawnych wraz z przepisami wykonawczymi. Jest podzielona na 3 części tematyczne:

Podatki i inne należności budżetowe

- Ordynacja podatkowa
- Podatek dochodowy od osób prawnych
- Podatek dochodowy od osób fizycznych
- Podatek od towarów i usług
- Podatek od czynności cywilnoprawnych
- Inne podatki i opłaty
- Wpłaty na PFRON

Rachunkowość

- Zasady prowadzenia rachunkowości

Finanse, fundusze, podróże służbowe

- Rozliczenia pieniężne
- Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
- Podróże służbowe krajowe i zagraniczne

Zamów na www.sklep.gofin.pl

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. ZASADY POPRAWIANIA BŁĘDÓW W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH I DOWODACH KSIĘGOWYCH

1. Co uważa się za błąd w księgach rachunkowych i jak ustala się poziom jego istotności?

Powszechnie uznaje się, że błąd należy rozumieć jako niezgodność z obowiązującymi normami, pomyłkę czy niewłaściwy sposób postępowania. W języku rachunkowości pod pojęciem błędu wskazuje się na pominięcia bądź nieprawidłowości, wynikające co najmniej z jednego z poniższych przypadków:

- popełnienia pomyłek arytmetycznych,
- niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości,
- niedopatrzeń,
- mylnej interpretacji zdarzeń gospodarczych,
- oszustw.

Błędy prowadzą do zniekształcenia zapisów w księgach rachunkowych lub zniekształcenia wiarygodnego obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym. Błędy w rachunkowości wynikają zatem z nieuwzględnienia lub niewłaściwego uwzględnienia wiarygodnych informacji, które bądź były dostępne w momencie sporządzania sprawozdań finansowych, bądź takich, w stosunku do których można było zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w toku sporządzania tych sprawozdań finansowych.

Istotność błędu określa się na podstawie tego, czy występując pojedynczo lub łącznie, mógł on wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników informacji stworzonych przez rachunkowość, a zawierających błędy. Można przyjąć, że informacją istotną jest taka, której pominięcie podczas sporządzania sprawozdania finansowego, może spowodować u wykwalifikowanego użytkownika (odbiorcy) sprawozdania finansowego podjęcie innej decyzji niż w sytuacji jej zawarcia. Jest ona zatem zależna od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości rozpatrywanych w kontekście towarzyszących okoliczności. Kluczowym czynnikiem uznania błędu za istotny może być zarówno jego wielkość, jak również rodzaj, bądź kombinacja obu tych czynników.

Przykład

W maju 2014 r. spółka z o.o. „X” wykryła w swoich księgach następujące błędy:

- 1) w wyniku pomyłki arytmetycznej w kwietniu 2014 r. błędnie naliczono amortyzację maszyny produkcyjnej. Miesięczny odpis wyniósł: 1.900 zł, zamiast: 9.100 zł,*
- 2) wskutek niedopatrzeń w marcu 2014 r. nie zafakturowano sprzedaży towarów jednostce „Lambda sp. k.” o wartości w cenie sprzedaży: 40.000 zł,*
- 3) wskutek mylnej interpretacji zdarzeń w kwietniu 2014 r. zaliczono roczne ubezpieczenie budynków w kwocie: 70.000 zł w całości bezpośrednio w koszty okresu, zamiast dokonania rozliczeń międzyokresowych.*

Kierownictwo jednostki uznało każde z tych zdarzeń za błąd istotny, ze względu na:
Ad. 1) wysokość błędu – kwota różnicy w amortyzacji w sposób istotny wpłynęłaby zarówno na wartość maszyny, jak i okres jej ekonomicznej użyteczności,

Ad. 2) rodzaj błędu – brak dokumentacji dokonanej sprzedaży wpłynie na kondycję finansową spółki, jak również brak faktury za dokonaną sprzedaż rodzi negatywne konsekwencje przy rozliczeniach z urzędem skarbowym z tytułu podatku od towarów i usług,

Ad. 3) kombinację wartości i rodzaju błędu – postępowanie takie jest niezgodne z zasadą współmierności, a kwota ubezpieczenia dotycząca zarówno 2014 r., jak również 2015 r. została uznana za istotną.

2. Jakie zdarzenia nie stanowią korekty błędów?

W praktyce, określenie czy dane zdarzenie jest związane z popełnieniem błędu jest w wielu przypadkach problematyczne. Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 wskazuje na sytuacje, które nie stanowią korekty błędów. Zalicza się do nich przykładowo:

- 1) zmiany wartości szacunkowych, które z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami i wymagają aktualizacji po uzyskaniu dodatkowych informacji. Nie stanowią błędu m.in.:
 - a) zwiększenia lub zmniejszenia kwoty rezerwy na zobowiązania wynikające ze zmiany prawdopodobieństwa niekorzystnego wyroku kończącego proces sądowy przeciwko jednostce,
 - b) zmiana stawek amortyzacyjnych środków trwałych na skutek zmiany uprzednio ustalonego okresu użytkowania,
 - c) zmiana wysokości odpisów aktualizujących wartość składnika aktywów na skutek pojawienia się nowych informacji,
- 2) skutki zmiany przyjętej zasady (polityki) rachunkowości, spowodowanej zmianą przepisów o rachunkowości lub dokonanej z inicjatywy jednostki (np. zmiana metody wyceny zapasów z ceny nabycia na cenę zakupu, metody ustalania wartości rozchodów z cen przeciętnych na pierwsze weszło pierwsze wyszło),
- 3) skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć podczas sporządzania sprawozdania finansowego, mimo zachowania należytej staranności. Oznacza to przypadki, w których jednostka, pomimo podjęcia wszystkich działań w celu uzyskania wszelkich niezbędnych do stworzenia wiarygodnego sprawozdania finansowego danych, nie otrzymała ich (np. korzystne lub niekorzystne wyroki sądowe, zmiana orzecznictwa sądowego w bieżącym okresie w odniesieniu do interpretacji przepisów podatkowych stosowanej przez jednostkę w poprzednich okresach). Brak danych nie jest uznawany za błąd, gdyż przyjmuje się założenie, że jednostka tworząc sprawozdanie finansowe uwzględniła wszystkie zidentyfikowane i posiadane przez siebie informacje.

Przykład

1. Zmiany wartości szacunkowych

„Alfa sp. k.” dokonała ponownego oszacowania okresu ekonomicznej użyteczności posiadanych maszyn produkcyjnych, wskutek czego okres ten uległ wydłużeniu z pięciu do ośmiu lat. Wynikająca z takiej decyzji zmiana wartości amortyzacji jest traktowana jako zmiana wartości szacunkowych, a nie jest błędem.

Jeżeli jednak, wskutek wydłużenia okresu ekonomicznej użyteczności jednostka nie skorygowała wartości przyszłych odpisów amortyzacyjnych, a naliczała je w wysokości sprzed zmiany okresu ekonomicznej użyteczności, to takie działanie należy uznać już za błąd.

2. Skutki zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości

„Beta SA” wyceniała dotychczas zapasy towarów po cenach zakupu, odnosząc koszty zakupu na poczet kosztów okresu. Począwszy od 1 stycznia 2014 r. jednostka zdecydowała się na wycenę zapasów towarów po cenie nabycia. Zmiana taka oznacza zmianę zasad (polityki) rachunkowości, a nie jest błędem.

Jeżeli jednak, już po dokonanej zmianie zasad wyceny, jednostka koszty transportu zakupionych towarów odnosi na koszty okresu, to takie działanie należy uznać za błąd.

3. Skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć podczas sporządzania sprawozdania finansowego

„Gamma sp. z o.o.” zdecydowała się w 2013 r., udzielić pożyczki, niepowiązanej ze sobą „Delta sp. j.”, której sprawozdanie finansowe nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta. Podjęcie decyzji o przyznaniu pożyczki poprzedziła gruntowna analiza finansowa sprawozdań finansowych z lat ubiegłych „Delta sp. j.”. Analiza ta potwierdziła zdolność potencjalnego pożyczkobiorcy do długoterminowego regulowania zobowiązań. Na dzień bilansowy 31.12.2013 r. „Gamma sp. z o.o.” wykazała pożyczkę w swoich aktywach jako inwestycje długoterminowe. W czerwcu 2014 r. wspólnicy „Delta sp. j.” zgłosili do sądu wnioski o upadłość likwidacyjną, wynikającą z oszustw rachunkowych, wskutek których jej rzeczywista sytuacja na dzień bilansowy 31.12.2013 r. nie spełnia kryterium kontynuacji działalności. Sporządzając swoje sprawozdanie finansowe „Gamma sp. z o.o.” nie wiedziała (i nie mogła wiedzieć) o nieprawidłowościach księgowych występujących w dniu bilansowym, stąd jej działań nie można uznać za błąd, ale za brak informacji.

Jeżeli jednak „Gamma sp. z o.o.” na dzień bilansowy wiedziała o nieprawidłowościach księgowych „Delta sp. j.”, a mimo to nie dokonała rewizji bilansowej wyceny pożyczki, to takie działanie należy uznać za błąd.

3. Moment ujęcia w księgach rachunkowych skutków korekty błędu

W sytuacji gdy jednostka wykryła w swoich księgach rachunkowych popełniony błąd, jest ona zobowiązana do jego korekty – najlepiej, gdy korekta ta zostanie dokonana jeszcze przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego. Zaznaczyć należy, że wykryte w bieżącym roku obrotowym błędy mogą być skutkiem nieprawidłowości, które miały miejsce w bieżącym roku obrotowym lub w poprzednich latach obrotowych. Rozróżnienie daty wystąpienia błędu jest istotne, ze względu na sposób dokonania korekty tego błędu w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych jednostki.

Ze względu na moment ich wykrycia wyróżnić można trzy grupy błędów:

- 1) błąd popełniony w bieżącym roku obrotowym, wykryty przed sporządzeniem sprawozdania finansowego,
- 2) błąd wykryty po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem,

- 3) błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych, wykryty po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

Błąd popełniony w bieżącym roku obrotowym, wykryty przed sporządzeniem sprawozdania finansowego

W sytuacji gdy jednostka popełniła w danym roku obrotowym błąd i wykryła go jeszcze przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za ten okres, zostanie on skorygowany w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.

Przykład

„Alfa sp. k.” dokonała w styczniu 2014 r. ponownego oszacowania okresu ekonomicznej użyteczności posiadanych maszyn produkcyjnych, wskutek czego zmianie uległa wartość odpisów amortyzacyjnych. Jednak w wyniku niedopatrzenia, w okresie luty–marzec 2014 r. naliczyła ona odpisy amortyzacyjne w wysokości sprzed dokonanej zmiany okresu ekonomicznej użyteczności, co wykryła w kwietniu 2014 r. Wykryty błąd jest błędem bieżącego okresu i zostanie skorygowany w księgach rachunkowych 2014 r.

Błąd wykryty po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem

Ten przypadek dotyczy błędów, które popełniono w okresie sprawozdawczym, za który zostało sporządzone sprawozdanie finansowe, przy czym wykryto je dopiero po jego sporządzeniu, ale jeszcze przed zatwierdzeniem. Na to, w którym roku obrotowym należy dokonać korekty skutków takich błędów, ma wpływ ocena istotności danego błędu. Uznanie błędu za istotny, powoduje konieczność korekty jego skutków w księgach tego roku obrotowego, w którym błąd ten wystąpił, i odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego za ten rok.

Przykład

„Beta SA” wyceniała dotychczas zapasy towarów po cenach zakupu, odnosząc koszty zakupu w poczet kosztów okresu. Począwszy od 1 stycznia 2013 r. jednostka zdecydowała się na wycenę zapasów towarów po cenie nabycia. Wskutek mylnej interpretacji zdarzeń koszty związane z transportem jednego z zakupionych towarów nie zwiększały wartości nabycia tego towaru, ale były odnoszone w koszty okresu, co zostało wykryte w lutym 2014 r., po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2013 r. Udział tego towaru w ogólnej wartości nabytych towarów wynosi 20%, co kierownik jednostki uznał za potwierdzenie wysokiej istotności tego błędu. Takie zakwalifikowanie błędu oznacza, że istnieje obowiązek korekty błędnych zapisów księgowych w księgach 2013 r., jak również sporządzanego na ich podstawie sprawozdania finansowego za 2013 r.

Natomiast, w przypadku gdy jednostka uzna błąd wykryty po sporządzeniu sprawozdania, a przed jego zatwierdzeniem, za nieistotny, skutki korekty tego błędu zostaną uwzględniane w roku, w którym błąd został wykryty.

Błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych, wykryty po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Oznacza to, że skutki takiego błędu należy ujawnić

nić, nie w poprzednich okresach sprawozdawczych, ale w roku jego wykrycia, o ile nie zostało już za bieżący rok zatwierdzone sprawozdanie finansowe.

Przykład

„Epsilon sp. z o.o.”, której roczne sprawozdanie finansowe za 2013 r. nie podlegało badaniu przez biegłego rewidenta, wykazała w nim zobowiązania handlowe. Jednak wskutek niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, a w szczególności zasady ostrożności, w kwotach zobowiązań nie naliczyła odsetek z tytułu nieterminowej płatności. Błąd ten wykryto w kwietniu 2014 r., już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2013 r. W takim przypadku błąd ten kwalifikuje się jako błąd poprzedniego okresu i podlega korekcie w księgach rachunkowych 2014 r.

Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie.

4. Ewidencja skutków korekty błędów popełnionych w poprzednich latach

Sposób korekty błędu popełnionego w poprzednich latach, uznanego za istotny

Skutki korekty błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych, uznanego za istotny, ujmuje się w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje w pozycjach zysku (straty) z lat ubiegłych, lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią odrębne przepisy. Ponadto, jednostka dokonując zmianę jest obowiązana wykazać w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym, o ile jest zobligowana do jego sporządzania. W przypadku błędów istotnych niezbędne jest również zastosowanie podejścia retrospektywnego dla danych porównawczych wykazywanych w sprawozdaniach finansowych. Zastosowanie tego podejścia jest równoznaczne z przekształceniem danych porównawczych wykazanych w sprawozdaniu w taki sposób jak gdyby zdarzenie, którego dotyczył błąd popełniony w poprzednich latach było ujęte w sposób prawidłowy.

Przykład

„Epsilon sp. z o.o.”, wskutek niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, w kwotach zobowiązań nie naliczyła odsetek z tytułu nieterminowej płatności. Błąd ten wykryto w kwietniu 2014 r., już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2013 r. Kierownik jednostki uznał ten błąd za istotny. Wartość zobowiązań z tytułu dostaw i usług wynosi: 120.000 zł, natomiast niezaewidencjonowane odsetki od przeterminowanych zobowiązań wynoszą: 17.500 zł. Jednostka w miesiącu wykrycia błędu, tzn. w kwietniu 2014 r., dokonała jego korekty, zapisem:

- **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”: 17.500 zł,
- **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”: 17.500 zł.

Saldo konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” jest wykazywane w pasywach bilansu w pozycji A.VII. „Zysk (strata) z lat ubiegłych”. W tym przypadku wartość tej pozycji zmniejszy się o: 17.500 zł. Ponadto jednostka powinna ujawnić wartość korekty w „Zestawieniu zmian w kapitale własnym” w pozycji 7 dotyczącej zmian w zysku (stracie) z lat ubiegłych. Jednostka jest również zobligowana do retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych sprawozdań z lat, w których odsetki od nieuregulowanych zobowiązań nie były naliczone.

Sposób korekty błędu popełnionego w poprzednich latach, uznanego za nieistotny

Jeśli błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych jest uznany za nieistotny, to jego ujęcie wymaga jedynie dokonania zapisów w bieżącym roku obrotowym, gdzie skutki takiego błędu wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, gdy wynika to z odrębnych przepisów. Jednostka nie jest zobligowana do korekty zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz do retrospektywnego przekształcania danych porównawczych.

Ujawnienie w informacji dodatkowej danych dotyczących błędów popełnionych w latach poprzednich

Niezależnie od istotności ujawnionego błędu, który wystąpił po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, jednostka jest zobowiązana do wykazania szczegółowych informacji o nim w „Dodatkowych informacjach i objaśnieniach” do sprawozdania finansowego, wskazując w szczególności rodzaj błędu, kwotę korekty dotyczącej bieżącego i poprzednich lat obrotowych oraz kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych. Jeżeli ustalenie wartości korekt jest praktycznie niewykonalne, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka wskazuje jedynie na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych, jak również podaje, na czym on polegał i powody, dla których dokonanie wiarygodnego szacunku jest niemożliwe.

5. Sposoby korekty błędów w dowodach księgowych

Błędy występujące na dokumentach księgowych dotyczą najczęściej treści tych dokumentów lub błędów rachunkowych. W zależności od rodzaju dowodu, w którym stwierdzono błąd, można je poprawiać w następujący sposób:

- **dowody zewnętrzne obce i własne** – tylko przez wysłanie kontrahentowi odpowiedniego dokumentu zawierającego sprostowanie wraz ze stosownym uzasadnieniem, chyba że inne przepisy stanowią inaczej,
- **dowody wewnętrzne** – przez skreślenie błędnej treści lub kwoty, z utrzymaniem czytelności skreślonych wyrażen lub liczb, wpisanie treści poprawnej i daty poprawki oraz złożenie podpisu osoby do tego upoważnionej, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Nie można też poprawiać pojedynczych liter lub cyfr.

Należy pamiętać, że są dokumenty, które z uwagi na swoje szczególne znaczenie nie mogą być poprawiane, na przykład dokumenty kasowe. W takiej sytuacji wskazane jest błędnie sporządzony dokument anulować, a na jego miejsce sporządzić nowy.

6. Na czym polega korekta zapisów księgowych tylko zapisami dodatnimi lub tylko zapisami ujemnymi?

Ustawa o rachunkowości ściśle określa jak korygować błędy księgowe. Stosownie do art. 25 ust. 1 tej ustawy, stwierdzone błędy w zapisach księgowych mogą być poprawiane na dwa sposoby:

- 1) przez skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty,
 - 2) przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi lub tylko zapisami ujemnymi.
-

W żadnym wypadku błędy powstałe podczas księgowania nie mogą być zdrapywane, zamazywane, wycierane lub usuwane w jeszcze inny sposób.

Sposób wymieniony w punkcie 1 stosuje się w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych ręcznie, na przykład za pomocą tzw. „amerykanki”. Takie poprawki muszą być dokonane jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych i nie mogą nastąpić po zamknięciu miesiąca.

Sposób korekty opisany w punkcie 2 polega na wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych specjalnego zapisu księgowego zwanego stornem. Ze względu na technikę dokonywania korekty wyróżnia się storno czarne, gdzie korekta następuje tylko zapisami dodatnimi oraz storno czerwone, dla którego korektę przeprowadza się tylko zapisami ujemnymi.

Inaczej mówiąc, storno czarne polega na dokonaniu zapisu korygującego na tych samych kontach, co dokonano zapisu błędnego, ale po przeciwnych stronach tych kont.

Storno czerwone polega na wprowadzeniu zapisu korygującego na tej samej stronie, na której wystąpił błędny zapis, ale za pomocą liczb ujemnych.

Korektę za pomocą storna czarnego (korekta zapisami dodatnimi) lub czerwonego (korekta zapisami ujemnymi) stosuje się w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych za pomocą komputera, a także wtedy, gdy korektę błędnych zapisów przeprowadza się już po zamknięciu ksiąg miesiąca, w którym błędy te popełniono.

Jeżeli natomiast operację zaksięgowano na właściwych kontach, po właściwych jego stronach, lecz w błędnej kwocie, to jednostka może zastosować uproszczenie w formie tzw. storna częściowego.

Należy pamiętać, że każda korekta błędnie dokonanego zapisu powinna być udokumentowana poleceniem księgowania – PK, spełniającym wymagania określone dla dowodu księgowego w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Dodatkowo w treści dowodu należy podać:

- dane identyfikujące błędnie zaksięgowaną operację,
- dane księgowe zapisane błędnie,
- dane poprawne oraz inne dane uzasadniające korektę błędnie dokonanego zapisu.

Przykład

Korekta błędów księgowych zapisami dodatnimi – storno czarne

I. Założenia:

1. W spółce z o.o. zakup towarów na kwotę netto: 4.500 zł został pomyłkowo zaksięgowany zapisem: **Wn konto 31** „Materiały”, **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”, zamiast księgowania: **Wn konto 33** „Towary”, **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. Dokonano korekty błędnego zapisu stornem czarnym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – zapis błędny na podstawie dowodu źródłowego Pz	4.500 zł	31	30

2. PK – storno czarne błędnego zapisu	4.500 zł	30	31
3. PK – zapis poprawny	4.500 zł	33	30

III. Księgowania:

Konto 31 „Materiały”				Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 33 „Towary”			
(1)	4.500	4.500	(2)	(2)	4.500	4.500	(1)	(3)	4.500		
						4.500	(3)				

Wadą korekty błędnego zapisu przy zastosowaniu storna czarnego jest to, że powoduje ono zwiększenie obrotów na kontach. W przedstawionym przykładzie zwiększenie obrotów można zaobserwować na koncie 31 „Materiały” oraz 30 „Rozliczenie zakupu”. W związku z tym storna czarnego nie powinno się stosować dla kont, których obroty są wykorzystywane do obliczania wskaźników lub wykazywane są w sprawozdaniach sporządzanych przez jednostkę. W celu zachowania tzw. „czystości obrotów” na danym koncie, wskazane jest zastosowanie zapisu technicznego, szczególnie na kontach wynikowych (przychodów i kosztów).

Przykład

Korekta błędów księgowych zapisami ujemnymi – storno czerwone

I. Założenia:

1. Spółka wydała z magazynu na produkcję materiały w kwocie: 15.000 zł.
2. Wydanie materiałów z magazynu do zużycia zostało zaksięgowane przez pomyłkę na konto 40-2 „Usługi obce”, zamiast na konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”.
3. Dokonano korekty błędnego zapisu za pomocą storna czerwonego.
4. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko w układzie rodzajowym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – zapis błędny na podstawie dowodu źródłowego Rw	15.000 zł	40-2	31
2. PK – storno czerwone błędnego zapisu	- 15.000 zł	40-2	31
3. PK – zapis poprawny	15.000 zł	40-1	31

III. Księgowania:

Konto 31 „Materiały”				Konto 42-2 „Usługi obce”				Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”			
(S.p.)	50.000	15.000	(1)	(1)	15.000			(3)	15.000		
		- 15.000	(2)	(2)	- 15.000						
		15.000	(3)								

Jak widać na przykładzie liczbowym korekta błędnego księgowania stornem czerwonym eliminuje z obrotów konta kwoty błędnie zaksięgowane i dzięki temu zachowuje czystość obrotów na tych kontach.

Przykład

Korekta błędnego zapisu stornem czarnym częściowym

I. Założenia:

1. Jednostka dokonuje miesięcznych odpisów amortyzacyjnych środka trwałego w kwocie: 2.570 zł.
2. Zaksięgowano odpis amortyzacyjny za bieżący miesiąc w kwocie: 2.750 zł.
3. Dokonano korekty błędnego zapisu stornem czarnym częściowym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – miesięczny odpis amortyzacyjny w błędnej kwocie	2.750 zł	40-0	07-1
2. PK – storno czarne częściowe błędnego zapisu: 2.750 zł – 2.570 zł =	180 zł	07-1	40-0

III. Księgowania:

Konto 40-0 „Amortyzacja”				Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”			
(1)	2.750		(2)	(2)	180	2.750	(1)
(S.k.)	2.570					2.570	(S.k.)

Przykład

Korekta błędnego zapisu stornem czerwonym częściowym

I. Założenia:

Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy czym jednostka dokonała korekty błędnego zapisu stornem częściowym czerwonym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – miesięczny odpis amortyzacyjny w błędnej kwocie	2.750 zł	40-0	07-1
2. PK – storno czerwone częściowe błędnego zapisu: 2.570 zł – 2.750 zł =	– 180 zł	40-0	07-1

III. Księgowania:

Konto 40-0 „Amortyzacja”				Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”			
(1)	2.750				2.750	(1)	
(2)	– 180				– 180	(2)	
(S.k.)	2.570				2.570	(S.k.)	

II. KOREKTY ZWIĄZANE Z POPEŁNIENIEM BŁĘDU

1. Korekta ceny nabycia towarów z importu o koszty transportu

Importujemy towar z Chin. W dokumencie SAD zostały doliczone koszty transportu na podstawie faktury pro forma od przewoźnika, które ponosimy my. Towar przyjęliśmy do magazynu w cenie powiększonej o koszty transportu podane w dokumencie SAD. Obecnie otrzymaliśmy fakturę od przewoźnika i koszt transportu jest inny (wyższy) niż podany w zgłoszeniu celnym. Jak zaksięgować tę różnicę?

Stosownie do ustawy o rachunkowości, zapasy towarów na dzień nabycia ujmuje się w księgach rachunkowych według cen nabycia (zob. art. 28 ust. 11 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Cena nabycia to cena zakupu towaru obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku VAT oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem towaru do stanu zdatnego do wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Możliwe są następujące metody ewidencji towarów w cenach nabycia:

- 1) poprzez wliczanie kosztów zakupu bezpośrednio w cenę nabycia, zwiększając wartość towarów na koncie 33 „Towary” – jeżeli jest możliwe przypisanie tych kosztów do konkretnej dostawy,
- 2) poprzez rozliczanie kosztów zakupu w czasie proporcjonalnie pomiędzy rozchód i zapas danego składnika aktywów.

Jednostki mogą również, co w praktyce jest najczęściej stosowane, dokonywać wyceny nabywanych towarów według cen zakupu bez powiększania jej o inne koszty dotyczące tego nabycia. Jednak taki sposób wyceny możliwy jest do zastosowania, o ile nie zmienia to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki (por. art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Będzie tak m.in. wtedy, gdy koszty zakupu nie są istotne.

Z treści pytania wynika, że koszty transportu towarów jednostka wlicza bezpośrednio w cenę nabycia, czyli ujmuje na koncie 33 „Towary”. Przy czym błędnie ustaliła cenę nabycia towarów z importu. Po otrzymaniu od przewoźnika faktury z tytułu transportu towarów jednostka powinna zatem skorygować wartość nabytych towarów, w sposób następujący:

- 1) jeżeli towary nie zostały jeszcze sprzedane, powinna odpowiednio skorygować (zwiększyć) wartość towarów (konto 33) znajdujących się na stanie zapasów,
- 2) w sytuacji gdy towary zostały już sprzedane, powinna odpowiednio skorygować (zwiększyć) wartość sprzedanych towarów w cenach nabycia (konto 73-1).

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka dokonała importu towarów, których wartość wyrażona na fakturze w walucie obcej, po przeliczeniu na złotówki wynosiła: 50.000 zł. W dokumencie SAD spółka wykazała dodatkowo, na podstawie otrzymanej od przewoźnika faktury pro forma, koszty transportu w kwocie: 2.000 zł.

2. Przewoźnik po dokonaniu transportu wystawił fakturę na kwotę: 3.000 zł.
 3. Do chwili otrzymania faktury za transport spółka sprzedała towary o wartości: 31.200 zł, czyli: $(31.200 \text{ zł} \times 100) : 52.000 \text{ zł} = 60\%$ dostawy.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura od dostawcy zagranicznego	50.000 zł	30	21
2. Pz – przyjęcie towarów z importu do magazynu: 50.000 zł + 2.000 zł =	52.000 zł	33	30
3. Wz – wydanie sprzedanych towarów	31.200 zł	73-1	33
4. Faktura od przewoźnika za transport importowanych towarów:			
a) koszt transportu	3.000 zł	30	21
b) korekta ceny towarów o koszty niewliczone w cenę nabycia: (3.000 zł – 2.000 zł) = 1.000 zł, z tego przypadające na:			
– towary pozostające na stanie: 1.000 zł × 40% =	400 zł	33	30
– towary sprzedane: 1.000 zł × 60% =	600 zł	73-1	30

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 33 „Towary”			
(1)	50.000	52.000	(2)		50.000	(1)	(2)	52.000	31.200	(3)	
(4a)	3.000	400	(4b)		3.000	(4a)	(4b)	400			
		600	(4b)								
	53.000	53.000					(S.k.)	21.200			

Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”

(3)	31.200
(4b)	600

2. Korekta zapisu księgowego dotyczącego likwidacji środka trwałego

Okazało się, że w styczniu tego roku środek trwały nie w pełni zamortyzowany niesłusznie postawiliśmy w stan likwidacji i wyksięgowaliśmy go z ewidencji bilansowej. Jak teraz postąpić? Co zrobić z wartością początkową środka trwałego oraz amortyzacją, która powinna być naliczana w tym roku?

Likwidacja środka trwałego oznacza jego wycofanie z użytkowania i następuje w wyniku jego zużycia, zniszczenia bądź utraty przydatności. Dlatego też jednostka nie powinna dokonywać likwidacji i wyksięgowania z ewidencji bilansowej środka trwałego wspomnianego w pytaniu, jeśli jest nadal przez nią wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej.

W związku z tym, iż wycofanie z użytkowania środka trwałego, jak opisano w pytaniu, nastąpiło omyłkowo, jednostka jest zobowiązana do korekty uprzednio dokonanych zapisów w księgach bieżącego okresu sprawozdawczego, tj. miesiąca, w którym ten błąd wykryto, jako że księgi rachunkowe za poprzednie okresy (miesiące) zostały już zamknięte.

W księgach rachunkowych bieżącego okresu wskazane jest przywrócić wartość początkową środka trwałego i kwotę odpisów umorzeniowych według stanu przed wprowadzeniem błędnego zapisu za pomocą storno czerwonego (korekta zapisami ujemnymi). Jednocześnie należy wprowadzić pojedynczym zapisem kwotę odpisów amortyzacyjnych nienaliczonych w bieżącym roku obrotowym.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. posiada w ewidencji środków trwałych maszynę o wartości początkowej: 24.000 zł, oraz dotychczasowym umorzeniu: 19.200 zł. Środek trwały amortyzuje liniowo według stawki amortyzacyjnej: 10%.
2. W styczniu 2014 r. spółka omyłkowo wycofała środek trwały z używania i naliczyła ostatni odpis amortyzacyjny za styczeń w kwocie: 200 zł.
3. W czerwcu 2014 r. okazało się, że środek trwały jest nadal w użytkowaniu i spółka dokonała korekty zapisu dotyczącego likwidacji środka trwałego oraz zaksięgowwała odpisy amortyzacyjne przypadające za okres od lutego do czerwca 2014 r.
4. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym (zespół 4).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – odpis umorzeniowy za styczeń 2014 r.	200 zł	40-0	07-1
2. LT – likwidacja środka trwałego w styczniu 2014 r.:			
a) wyksięgowanie wartości początkowej maszyny	24.000 zł		01
b) wyksięgowanie dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych: 19.200 zł + 200 zł =	19.400 zł	07-1	
c) pozostała nieumorzona wartość środka trwałego	4.600 zł	76-1	
3. PK – korekta (w księgach czerwca 2014 r.) likwidacji środka trwałego (storno czerwone):			
a) korekta wartości początkowej środka trwałego	– 24.000 zł		01
b) korekta dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych	– 19.400 zł	07-1	
c) korekta nieumorzonej wartości środka trwałego	– 4.600 zł	76-1	
4. PK – odpisy amortyzacyjne za okres od lutego do czerwca 2014 r.:	1.000 zł	40-0	07-1
5 m-cy × 200 zł/m-c =			

III. Księgowania:

Dla uproszczenia zaksięgowano łącznie operacje dotyczące różnych okresów sprawozdawczych.

Konto 01 „Środki trwałe”	Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”	Konto 40 „Amortyzacja”																																																																						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; padding-right: 5px;">(S.p.)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">24.000</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">24.000</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">(2a)</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">– 24.000</td> <td style="text-align: right;">(3a)</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	(S.p.)	24.000		24.000	(2a)								– 24.000	(3a)							<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; padding-right: 5px;">(2b)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">19.400</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">19.200</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">(S.p.)</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td style="padding-right: 5px;">(3b)</td> <td style="text-align: right;">– 19.400</td> <td></td> <td style="text-align: right;">200</td> <td style="text-align: right;">(1)</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">1.000</td> <td style="text-align: right;">(4)</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	(2b)	19.400		19.200	(S.p.)						(3b)	– 19.400		200	(1)									1.000	(4)						<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; padding-right: 5px;">(1)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">200</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td style="padding-right: 5px;">(4)</td> <td style="text-align: right;">1.000</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	(1)	200									(4)	1.000								
(S.p.)	24.000		24.000	(2a)																																																																				
		– 24.000	(3a)																																																																					
(2b)	19.400		19.200	(S.p.)																																																																				
(3b)	– 19.400		200	(1)																																																																				
			1.000	(4)																																																																				
(1)	200																																																																							
(4)	1.000																																																																							
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="10" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; padding-right: 5px;">(2c)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">4.600</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td style="padding-right: 5px;">(3c)</td> <td style="text-align: right;">– 4.600</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”										(2c)	4.600									(3c)	– 4.600																																																		
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”																																																																								
(2c)	4.600																																																																							
(3c)	– 4.600																																																																							

3. Korekta wysokości zobowiązania podatkowego za lata ubiegłe w księgach rachunkowych

Spółka z o.o. wykonuje usługi medyczne. Podpisuje roczne kontrakty z Narodowym Funduszem Zdrowie (NFZ) na refundację badań lekarskich. Faktury dla NFZ wystawiane są raz w miesiącu, na koniec miesiąca, a NFZ płaci za wykonane usługi w miesiącu następnym. Spółka źle ustalała przychód podatkowy i ma obowiązek sporządzić korektę CIT za ubiegłe lata oraz dopłacić podatek dochodowy wraz z odsetkami. Będzie to korekta znacząca. Jak zaksięgować tego rodzaju korektę i w jaki sposób ująć w bilansie bieżącego roku?

Generalnie do ewidencji podatku dochodowego, do którego uiszczenia jednostka jest zobowiązana zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, służy konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”. Zatem w księgach rachunkowych zobowiązania z tytułu podatku dochodowego według deklaracji podatkowej CIT-8, w tym także z tytułu zaliczek płatnych w ciągu roku obrotowego, ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”.

Na dzień bilansowy należny podatek dochodowy za dany rok obrotowy (tj. ostateczne saldo konta 87), przebiegowuje się na wynik finansowy (**Wn konto 86, Ma konto 87**).

Jak wynika z treści pytania, jednostka z uwagi na błędnie ustalone podstawy opodatkowania w latach ubiegłych będzie musiała złożyć korekty zeznań podatkowych CIT-8 za te lata. W wyniku tych korekt zwiększy się kwota zobowiązania z tytułu podatku dochodowego i jednostka będzie musiała dopłacić brakującą różnicę wraz z odsetkami.

W świetle przepisów bilansowych skutki błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, które zostały wykryte już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, ujmuje się w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym je ujawniono (zob. art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Oznacza to, że korektę (zwiększenie) wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za lata ubiegłe można ująć w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego, tzn. w księgach 2014 r., zapisem: **Wn konto 87, Ma konto 22**. Przy czym zapis ten wystąpi w sytuacji, gdy w ocenie jednostki kwota tej korekty jest nieistotna.

W sytuacji natomiast gdy stwierdzoną nieprawidłowość można zakwalifikować do błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za lata poprzednie za spełniające wymagania art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości (tj. rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową i finansową jednostki oraz wynik finansowy jednostki), to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych” (por. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

Jeżeli w ocenie jednostki dodatkowa kwota podatku do zapłaty będzie znacząca, to jednostka powinna ująć korektę zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za lata ubiegłe wraz z odsetkami za inne lata niż rok bieżący na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, zapisem:

- **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych),
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych) lub 13-0 „Rachunek bieżący”.

Odsetki naliczone za bieżący rok i zapłacone w tym roku księguje się na zasadach ogólnych, tj. odnosi się w ciężar kosztów finansowych, zapisem: **Wn konto 75-1, Ma konto 22 lub 13-0.**

4. Korekta składki na ubezpieczenie zdrowotne

W lutym 2014 r. błędnie obliczyłam składkę na ubezpieczenie zdrowotne naszego pracownika. Błąd wykryto w maju 2014 r. W konsekwencji nastąpiła niedopłata składki na ubezpieczenie zdrowotne i nadpłata podatku dochodowego. W jaki sposób zaksięgować korektę składek?

W przedstawionej sytuacji jednostka – jako pracodawca – powinna złożyć do ZUS odpowiednie dokumenty korygujące. Wynikająca ze złożonej korekty kwota (niedopłata) składki zdrowotnej obciążająca pracownika podlegać będzie wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych (na podstawie sporządzonego PK), zapisem:

- **Wn konto 23-4** „Rozrachunki z pracownikami”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Rozrachunku z ZUS).

W przypadku wpłacenia przez pracownika brakującej kwoty składki zdrowotnej do kasy lub na konto jednostki, wpłata ta zostanie zaksięgowana zapisem:

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

Natomiast w przypadku potrącenia tej składki z wynagrodzenia pracownika, do ksiąg rachunkowych wprowadzony zostanie zapis w postaci:

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

Z kolei sama wpłata składki zdrowotnej na konto ZUS podlegać będzie ewidencji w księgach, zapisem:

- **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Rozrachunku z ZUS),
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Jednocześnie kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o którą powinna zostać pomniejszona zaliczka na podatek dochodowy, pracownik powinien rozliczyć indywidualnie w rocznym zeznaniu podatkowym. Jak wynika bowiem z art. 27b ust. 1 pkt 1 lit. b) updof, kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne pobraną przez płatnika w roku podatkowym odlicza się od podatku dochodowego. Przy czym kwota składki, o którą zmniejsza się podatek, nie może przekroczyć 7,75% podstawy jej wymiaru.

5. Skutki niedokonywania odpisów amortyzacyjnych od prawa wieczystego użytkowania gruntu

Jesteśmy spółką z o.o. Posiadamy prawo wieczystego użytkowania gruntu, które zostało wniesione przez wspólników w momencie przekształcenia zakładu budżetowego w spółkę. W polityce rachunkowości mamy zapisane, iż prawo to nie jest amortyzowane. Czy jest to zapis prawidłowy, czy też musimy go zmienić?

Przepisy art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości stanowią, iż odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych dokonuje się od wszystkich środków trwałych, z wyjątkiem gruntów niestających wydobyciu kopalin metodą odkrywkową. Oznacza to, iż – w świetle prawa bilanso-

wego – istnieje obowiązek naliczania amortyzacji od zaliczanego do środków trwałych prawa użytkowania wieczystego gruntu. Zwolnione z tego obowiązku są jedynie grunty nie służące wydobyciu kopalin metodą odkrywkową.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia wartości początkowej środka trwałego na ustalony okres amortyzacji. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej należy uwzględnić okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego (art. 32 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości). W praktyce okres amortyzacji prawa wieczystego użytkowania gruntu najczęściej nie przekracza 20 lat, mimo że prawo to jest przyznawane na 99 lat. Rozpoczęcie amortyzacji prawa wieczystego użytkowania gruntu może nastąpić nie wcześniej niż po przyjęciu go do używania (art. 32 ust. 1 i 2 ww. ustawy).

Należy jednak zauważyć, iż dla potrzeb podatkowych prawo wieczystego użytkowania gruntu nie podlega amortyzacji (art. 16c pkt 1 updop). Wydatki na nabycie tego prawa odnoszone są w koszty uzyskania przychodów dopiero w razie jego odpłatnego zbycia.

Nie ma merytorycznej, ani prawnej podstawy do przyjęcia zasady, iż nie amortyzuje się prawa użytkowania wieczystego gruntu dla celów bilansowych. To, że nie podlega ono amortyzacji podatkowej nie oznacza, że nie jest ono amortyzowane dla celów bilansowych.

Jednostka powinna zatem zmienić zapis w polityce rachunkowości dotyczący amortyzacji i określić wysokość stopy amortyzacyjnej dla zaliczanego do środków trwałych prawa użytkowania wieczystego gruntu.

Z pytania wynika jednocześnie, iż nabycie prawa wieczystego użytkowania gruntu nastąpiło w latach ubiegłych, a jednostka dotychczas nie dokonywała odpisów amortyzacyjnych od tego prawa. W takiej sytuacji zobowiązana jest więc do ustalenia odpisów za lata ubiegłe i zaewidencjonowania ich w księgach rachunkowych. Ujęcie ich w księgach rachunkowych powinno się przy tym odbyć z zastosowaniem art. 54 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości. W świetle tych przepisów błędy ujawnione po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym je ujawniono. Przy czym sposób ujęcia skutków korekty błędnego zapisu zależy od stopnia istotności popełnionego błędu.

W sytuacji gdy błąd polegający na niedokonywaniu odpisów amortyzacyjnych od prawa wieczystego użytkowania gruntu dla celów bilansowych nie miał istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe za rok lub lata poprzednie, odpisy dotyczące lat ubiegłych można zaksięgować zapisem:

- **Wn konto 40-0** „Amortyzacja” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” (w zależności od tego jakie zasady korekty kosztów nieistotnych dotyczących poprzednich lat obrotowych przyjęto w polityce rachunkowości jednostki),
- **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.

Jeżeli jednak błąd polegający na niedokonywaniu odpisów amortyzacyjnych jednostka uzna za istotny, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu powinna odnieść na konto 82, zapisem:

- **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych),
- **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.

Jak wynika bowiem z art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, w odniesieniu do błędów istotnych, w następstwie których nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za jasno i rzetelnie przedstawiających sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki – kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „Zysk (strata) z lat ubiegłych”. Ocena stopnia istotności popełnionego błędu należy przy tym do kierownika jednostki.

Natomiast odpisy amortyzacyjne dotyczące roku bieżącego i lat przyszłych będą ujmowane w księgach pytającej jednostki na zasadach ogólnych.

6. Korekta błędnych zapisów dokonanych na kontach kosztów w zespole 5

Prowadzimy ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5. Jak skorygować błędne zapisy na kontach w zespole 5, polegające na ujęciu wydatków w ciężar kosztów wydziałowych, zamiast w ciężar kosztów zarządu?

W przypadku błędnego zakwalifikowania kosztów na kontach zespołu 5, przy równoczesnym prawidłowym ich ujęciu na kontach zespołu 4, korekty dokonanego zapisu dokonuje się poprzez przeksięgowanie przedmiotowych kosztów na prawidłowe konto w zespole 5 – bez korekty zapisów na kontach kosztów rodzajowych. W przedstawionej sytuacji może się to odbyć zapisem:

- **Wn konto 55** „Koszty zarządu”,
- **Ma konto 52-1** „Koszty wydziałowe”.

W takiej sytuacji wskazane jest jednak dokonanie dodatkowego zapisu technicznego dla zachowania czystości obrotów na koncie kosztów wydziałowych – poprzez ujęcie kwoty odpowiadającej korygowanym kosztom po obu stronach konta 52-1, zapisem ujemnym.

Przykład

Korekta kosztów przy zastosowaniu strona czarnego

I. Założenia:

1. Jednostka, prowadząca ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, błędnie zakwalifikowała odpis amortyzacyjny budynku biurowego do kosztów wydziałowych (konto 52-1), zamiast do kosztów zarządu (konto 55). Koszt ten w wysokości: 3.740 zł został przy tym prawidłowo odniesiony w ciężar konta 40-0 „Amortyzacja”.
2. Korekty błędnego zapisu dokonano za pomocą strona czarnego.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędnego zapisu (przeksięgowanie odpisu amortyzacyjnego z kosztów wydziałowych do kosztów zarządu)	3.740 zł	55	52-1
oraz równolegle techniczny zapis ujemny	- 3.740 zł	52-1	52-1

III. Księgowania:

Konto 55 „Koszty zarządu”		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe”			
(1)	3.740	(S.p.)	3.740	3.740	(1)
		(1)	- 3.740	- 3.740	(1)

Przeksięgowania kosztów (odniesionych w ciężar kosztów wydziałowych) na konto kosztów zarządu można ponadto dokonać poprzez wyksięgowanie uprzednio dokonanych zapisów zapisem ujemnym (tzw. stornem czerwonym) i wprowadzenie zapisu poprawnego, tzn.:

1) storno uprzednio dokonanego zapisu (kwota ze znakiem ujemnym):

- **Wn konto 52-1** „Koszty wydziałowe”,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,

2) ujęcie kosztów zapisem prawidłowym (ze znakiem plus):

- **Wn konto 55** „Koszty zarządu”,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Przykład

Korekta kosztów przy zastosowaniu strona czerwonego

I. Założenia:

Założenia analogiczne jak w przykładzie poprzednim, przy czym korekty błędnego zapisu dokonano za pomocą storna czerwonego.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędnego zapisu:			
a) storno uprzednio dokonanego zapisu (zapis czerwony)	- 3.740 zł	52-1	49
b) ujęcie kosztów zapisem prawidłowym	3.740 zł	55	49

III. Księgowania:

Konto 52-1 „Koszty wydziałowe”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”		Konto 55 „Koszty zarządu”	
(S.p.)	3.740		3.740	(S.p.)	
(1a)	- 3.740		- 3.740	(1a)	
			3.740	(1b)	3.740

III. KOREKTY NIEZWIĄZANE Z POPEŁNIENIEM BŁĘDU

1. Ulga na złe długi w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym

1.1. Skutki korekty VAT należnego w księgach i sprawozdaniu wierzyciela

Zasady korekty VAT należnego w świetle przepisów o VAT

Zasady korygowania VAT należnego w ramach tzw. ulgi na złe długi reguluje art. 89a ustawy o VAT. W myśl tego przepisu podatnik może skorygować podstawę opodatkowania

oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Wierzyciel może skorzystać z ulgi na złe długi, pod warunkiem że spełnione będą następujące warunki:

- 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 2) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:
 - a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
 - b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 3) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Korekta VAT należnego może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem, że od dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

Rozwiązania ewidencyjne możliwe do zastosowania w zakresie korekty VAT należnego

Ustawa o rachunkowości nie zawiera wskazówek dotyczących ujęcia w księgach korekty VAT należnego z tytułu skorzystania z ulgi na złe długi. W zależności od zapisów zamieszczonych w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości korekta VAT należnego może zostać ujęta w księgach wierzyciela na wyodrębnionym koncie rozrachunkowym lub na koncie pozostałych rozliczeń międzyokresowych, zapisem:

- **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- **Ma konto zespołu 2** (np. konto 24 lub odpowiednie konto analityczne do konta 22) lub 65 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”.

Taki sposób księgowania wynika z wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z 14 marca 2013 r., którego treść cytujemy na końcu niniejszego artykułu.

Figurujące na dzień bilansowy w księgach rachunkowych saldo Ma konta 65 lub 22 albo 24 wykazuje się w pasywach bilansu w pozycji B.IV.2. „Inne rozliczenia międzyokresowe – krótkoterminowe”.

Można zastosować także inne rozwiązanie ewidencyjne zaprezentowane w konsultacjach uzgodnionych z Departamentem Rachunkowości Ministerstwa Finansów w miesięczniku „Rachunkowość” nr 8 z 2013 r. na str. 34–35. W publikacji tej wskazano, że korektę VAT należnego z tytułu ulgi na złe długi można zaksięgować w korespondencji z kontem 28 „Od-pisy aktualizujące wartość należności”, zapisem:

- **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- **Ma konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności – korekta VAT”.

W jednostce, która przyjmie takie rozwiązanie dalsze księgowania będą uzależnione od postępowania dłużnika:

- 1) w razie zapłaty należności przez dłużnika ewidencja będzie następująca:
 - **Wn konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności – korekta VAT”,
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- 2) w sytuacji gdy należność nadal nie zostanie uregulowana i jej nieściągalność zostanie uznana za uprawdopodobnioną, jednostka dokona uzupełniającego odpisu aktualizującego w kwocie wierzytelności netto, tj. bez VAT, zapisem:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”;
 jednocześnie jednostka przeksięguje odpis aktualizujący kwotę VAT, zapisem:
 - **Wn konto 28** Odpisy aktualizujące wartość należności – korekta VAT”,
 - **Ma konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”.

Jeżeli na dzień bilansowy należność nie zostanie uregulowana, to saldo Ma konta 28 pomniejsza kwotę należności wykazywaną w aktywach bilansu.

Przykład

I. Założenia:

W lutym 2014 r. spółka skorzystała z ulgi na złe długi w odniesieniu do należności z tytułu dostawy towarów o wartości brutto: 12.300 zł (w tym VAT: 2.300 zł). W kwietniu 2014 r. wierzytelność ta nadal nie została uregulowana, więc spółka dokonała uzupełniającego odpisu aktualizującego na kwotę: 10.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – zmniejszenie VAT należnego z tytułu ulgi na złe długi	2.300 zł	22-2	28
2. PK – odpis aktualizujący wartość należności w kwocie wierzytelności netto	10.000 zł	76-1	28
3. PK – przeniesienie odpisu aktualizującego kwotę VAT	2.300 zł	28	28

III. Księgowania:

Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”

(1) 2.300

Konto 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności – korekta VAT”

(3) 2.300 2.300 (1)

Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”

(2) 10.000

Konto 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”

10.000 (2)

2.300 (3)

1.2. Korekta VAT naliczonego w księgach dłużnika i jej wpływ na sprawozdanie finansowe

Zasady korekty VAT naliczonego w świetle przepisów o VAT

Zasady korygowania VAT naliczonego u dłużnika reguluje art. 89b ustawy o VAT. Dłużnik, który nie ureguluje należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, obowiązany jest do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął ten 150. dzień.

Istnieje jednak odstępstwo od tej zasady. Nie ma ona zastosowania wówczas, gdy dłużnik ureguluje należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

Jeżeli należność zostanie uregulowana częściowo, korekta dotyczyć będzie podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

Obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego powstaje u dłużnika niezależnie od tego, czy wierzyciel w stosunku do nieuregulowanej należności skorzystał z ulgi na złe długi, czy też nie. Może się zatem zdarzyć, że wierzyciel nie skoryguje podatku należnego w ramach ulgi na złe długi, natomiast dłużnik i tak będzie musiał skorygować odliczony VAT.

Rozwiązania ewidencyjne możliwe do zastosowania w zakresie korekty VAT naliczonego

Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów z 14 marca 2013 r. korygowany VAT naliczony, do czasu jego rozliczenia (bądź odpisania) powinien zostać ujęty w księgach rachunkowych na wyodrębnionym koncie rozrachunkowym bądź na koncie pozostałych rozliczeń międzyokresowych. Ewidencja korekty VAT naliczonego w księgach dłużnika może zatem przebiegać następująco:

- **Wn konto zespołu 2** (np. konto 24 lub odpowiednie konto analityczne do konta 22) lub 65 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”,
- **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”.

Figurujące na dzień bilansowy w księgach rachunkowych saldo Wn konta 65 lub konta zespołu 2 wykazuje się w aktywach bilansu w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”.

Analogiczny sposób wykazywania skorygowanego VAT naliczonego zaprezentowano w publikacji Wydawnictwa Rachunkowość Sp. z o.o. pt. „Zamknięcie roku 2013” na str. 160 i 186.

Przykład

I. Założenia:

Spółka „A” wystawiła fakturę na rzecz spółki „B” w kwocie: 24.600 zł (w tym VAT: 4.600 zł). 150. dzień od dnia, w którym upłynął termin płatności należności, minął 10 marca 2014 r. Spółka „B” odliczyła podatek naliczony z tej faktury, jednak nie uregulowała należności do ostatniego dnia marca. W związku z tym zmuszona była dokonać korekty VAT naliczonego. Zgodnie z postanowieniami swojej polityki rachunkowości, korektę VAT naliczonego spółka księguje w korespondencji z kontem 22-4 „VAT naliczony do rozliczenia w przyszłości w związku z nieuregulowaniem zobowiązania”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta VAT naliczonego	4.600 zł	22-4	22-1

III. Księgowania:

Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 22-4 „VAT naliczony do rozliczenia w przyszłości w związku z niuregulowaniem zobowiązania”	
	4.600 (1)	(1)	4.600

Sankcja dla dłużnika za niedokonanie korekty VAT naliczonego

Dłużnik, który był obowiązany do skorygowania podatku naliczonego ze względu na niuregulowanie należności, ale korekty takiej nie dokonał, narażony jest na ustalenie przez organ podatkowy dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z niuregulowanych faktur. Sankcja ta nie ma zastosowania wobec osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

W księgach rachunkowych dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z niuregulowanych faktur odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne” lub 13-0 „Rachunek bieżący”.

1.3. Ponowna korekta w związku z uregulowaniem należności**Zapisy w księgach wierzyciela**

W przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której wierzyciel skorygował podatek należny i podstawę opodatkowania, należność zostanie uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel ma obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta.

Jeżeli należność zostanie uregulowana częściowo, to podstawa opodatkowania oraz kwota podatku należnego musi być zwiększona w odniesieniu do tej części. W księgach rachunkowych wierzyciela korektę tę można ująć zapisem:

- **Wn konto zespołu 2** (np. konto 24, 22 lub 28) lub 65 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”
(w analityce: Korekta VAT należnego z tytułu ulgi na złe długi),
- **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”.

Przykład**I. Założenia:**

W styczniu spółka skorzystała z ulgi na złe długi w odniesieniu do należności z tytułu dostawy towarów o wartości brutto: 18.450 zł (w tym VAT: 3.450 zł). W marcu wierzytelność ta nadal nie została uregulowana, więc spółka dokonała uzupełniającego odpisu aktualizują-

cego na kwotę: 15.000 zł. W maju dłużnik uregulował całą należność. Korektę VAT należnego z tytułu ulgi na złe długi spółka ujęła w korespondencji z kontem 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – wpływ na rachunek bankowy należności	18.450 zł	13-0	20
2. PK – zwiększenie VAT należnego oraz wyksięgowanie odpisu aktualizującego z tytułu ustania przyczyny jego dokonania:			
a) zwiększenie VAT należnego	3.450 zł		22-2
b) rozwiązanie odpisu aktualizującego wartość należności (kwota brutto)	18.450 zł	28	
c) wartość netto należności	15.000 zł		76-0

III. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”	Konto 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
(S.p.) 18.450 18.450 (1)	3.450 (2a)	(2b) 18.450 18.450 (S.p.)
Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”	
(1) 18.450	15.000 (2c)	

Zapisy w księgach dłużnika

Po stronie dłużnika – w przypadku uregulowania przez niego należności po dokonaniu korekty podatku naliczonego – powstanie prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano (lub o część kwoty podatku naliczonego przy częściowym uregulowaniu należności). Ewidencja w księgach rachunkowych dłużnika może przebiegać zapisami:

- **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
- **Ma konto zespołu 2** (np. konto 24 lub odpowiednie konto analityczne do konta 22) lub 65 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”.

1.4. Treść wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z 14 marca 2013 r.

W związku z licznymi pytaniami Czytelników kierowanymi do naszego Wydawnictwa, poprosiliśmy Ministerstwo Finansów o wyjaśnienie kwestii:

- jak ująć w księgach wierzyciela korektę VAT należnego w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, o której mowa w art. 89a ustawy o VAT?
- jak ująć w księgach dłużnika korektę odliczonej kwoty VAT w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju, o której mowa w art. 89b ustawy o VAT?

Ministerstwo Finansów w dniu 14 marca 2013 r. udzieliło następującej odpowiedzi:

„Upzejmie informujemy, że zgodnie z art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nie-

ściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze (art. 89a ust. 1a).

A zatem ww. korekta podatku należnego będzie miała swoje konsekwencje w księgach rachunkowych. Korygowany VAT należny powinien zostać ujęty na wyodrębnionym koncie rozrachunkowym bądź na koncie pozostałych rozliczeń międzyokresowych (w zależności od przyjętych zasad klasyfikacji zdarzeń określonych w zasadach (polityce) rachunkowości) do czasu jego rozliczenia, bądź odpisania.

Zgodnie z art. 89b ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.

A zatem ww. korekta podatku naliczonego będzie również miała swoje konsekwencje w księgach rachunkowych. Korygowany VAT naliczony powinien zostać ujęty na wyodrębnionym koncie rozrachunkowym bądź na koncie pozostałych rozliczeń międzyokresowych (w zależności od przyjętych zasad klasyfikacji zdarzeń określony w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości) do czasu jego rozliczenia, bądź odpisania.”

2. Rozwiązania księgowe ułatwiające korektę kosztów w związku z opóźnieniami w płatnościach

Zdarza się, że regulujemy swoje zobowiązania po terminie. W związku z tym musimy korygować koszty podatkowe. Jak dokonać takiej korekty, wykorzystując konta pozabilansowe lub konta analityczne utworzone do poszczególnych kont kosztów? Prosimy o podanie przykładów.

Od 1 stycznia 2013 r., na podstawie art. 15b updop oraz art. 24d updof, w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) – kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu, i nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów, w miesiącu na który przypada 30. dzień od upływu terminu zapłaty. Wprowadzono też regułę, że jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z faktur lub innych dokumentów dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie. W miesiącu uregulowania zobowiązania, podatnik zwiększa koszty uzyskania przychodów o uprzednio dokonaną korektę.

Korekty kosztów uzyskania przychodów w przypadku nieuregulowania zobowiązania dotyczą tylko kosztów w ujęciu podatkowym. Nie są to korekty kosztów rozumianych jako kategoria ekonomiczna i w związku z tym jednostka nie powinna, równoległe do korekty podatkowej, wyksięgowywać korygowanego kosztu na kontach bilansowych. Wyksięgowania takie prowadziłyby w oczywisty sposób do szeregu nieprawidłowości w ustaleniu wyniku bilansowego.

W celu ustalenia podstawy opodatkowania można zastosować pewne rozwiązania księgowo, które ułatwią korektę kosztów. Najbardziej efektywną metodą dokonywania korekt kosztów podatkowych w związku z nieterminowym opłacaniem zobowiązań, jest odpowiednie zorganizowanie ewidencji pozabilansowej (tzw. grupy kont 9).

Zapisy na kontach pozabilansowych mogą wyglądać następująco:

- 1) wyłączenie kosztu z kosztów podatkowych:
 - **Wn konto 930** „Korekty kosztów podatkowych w związku z brakiem zapłaty”,
 - **Ma konto 999** „Pozabilansowe konto techniczne”,
- 2) opłacenie zaległości i ponowne uwzględnienie kosztu w kosztach podatkowych – księgowanie jak wyżej ze znakiem minus.

Przy takim modelu ewidencji koszty podatkowe są ustalane według formuły: Koszty bilansowe okresu minus obroty Wn konta 930 za okres. Jeżeli program umożliwia wprowadzanie zapisów na kontach pozabilansowych zapisem jednostronnym, to konto 999 nie wystąpi. Konto 930 może wykazywać saldo Wn, które będzie wyrażało wartość przejściowej różnicy pomiędzy wynikiem brutto a podstawą opodatkowania.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka nabyła 30 maja 2014 r. komputer na kwotę netto: 2.000 plus VAT: 460 zł, z terminem płatności 13 czerwca 2014 r. (termin krótszy niż 60 dni). Z uwagi na niską wartość początkową komputer ten zaliczono do niskocennych składników i odniesiono jego wartość bezpośrednio po zakupie w koszty zużycia materiałów. Jeżeli do daty upływu 30 dni od terminu płatności, czyli do 13 lipca 2014 r., jednostka nie dokona zapłaty za ten komputer będzie zobowiązana do dokonania korekty kosztów podatkowych w lipcu.
2. Do ewidencji kosztów niepodatkowych jednostka stosuje konta pozabilansowe 930 oraz 999.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach maja 2014 r.			
1. FZ – zakup komputera:			
a) wartość brutto	2.460 zł	30	21
b) VAT podlegający odliczeniu	460 zł	22-1	30
c) wartość netto	2.000 zł	40-1	30
B. Zapisy w księgach lipca 2014 r.			
2. PK – wyłączenie kosztu z kosztów podatkowych	2.000 zł	930	999

III. Dekretacja:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu” <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">(1a) 2.460</td> <td style="width: 25%; padding: 5px;">460 (1b)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">2.000 (1c)</td> </tr> </table>	(1a) 2.460	460 (1b)		2.000 (1c)	Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami” <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">2.460 (1a)</td> </tr> </table>	2.460 (1a)	Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">(1b) 460</td> </tr> </table>	(1b) 460
(1a) 2.460	460 (1b)							
	2.000 (1c)							
2.460 (1a)								
(1b) 460								

Konto 40-1 „Zużycie materiałów”	
(1c)	2.000

Ewidencja pozabilansowa

Konto 930 „Korekty kosztów podatkowych w związku z brakiem zapłaty”	
(2)	2.000

Konto 999 „Pozabilansowe konto techniczne”	
2.000	(2)

Kolejnym rozwiązaniem księgowym może być wprowadzenie kont analitycznych do konkretnych pozycji kosztów (przykładowo do konta przeznaczonego do ewidencji kosztów zużycia materiałów można utworzyć dodatkowe konto analityczne „Zużycie materiałów – nkup”) i dokonywanie przeksięgowania w ramach kont analitycznych części kosztów podlegających korekcie.

Przykład

I. Założenia:

Na podstawie danych liczbowych z poprzedniego przykładu, przy założeniu, że korekty kosztów podatkowych jednostka dokonuje na kontach analitycznych utworzonych do konkretnych pozycji kosztów.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach maja 2014 r.			
1. FZ – zakup komputera:			
a) wartość brutto	2.460 zł	30	21
b) VAT podlegający odliczeniu	460 zł	22-1	30
c) wartość netto	2.000 zł	40-1/0	30
B. Zapisy w księgach lipca 2014 r.			
2. PK – przeksięgowanie na analityczne konto kosztów niepodatkowych	2.000 zł	40-1/1	40-1/0

III. Dekretacja:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”			
(1a)	2.460	460 (1b)	
		2.000 (1c)	

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”	
2.460	(1a)

Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	
(1b)	460

Konto 40-1/0 „Zużycie materiałów – kup”	
(1c)	2.000
2.000	(2)

Konto 40-1/1 „Zużycie materiałów – nkup”	
(2)	2.000

3. Korekta kosztów podatkowych z tytułu nieterminowych płatności a odroczony podatek dochodowy

Jesteśmy spółką z o.o. W październiku 2013 r. nabyliśmy środek trwały. Od listopada rozpoczęliśmy jego amortyzację. Termin płatności określony na fakturze zakupu nie przekracza 60 dni. Jeżeli na dzień bilansowy zobowiązanie z tytułu nabycia tego środka trwałego nie zostanie uregulowane, to czy w związku z korektą kosztów będziemy musieli utworzyć aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego?

Przepisy art. 15b updop oraz 24d updof znajdują zastosowanie również w odniesieniu do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych do tej części odpisów amortyzacyjnych, które podatnik zaliczył do kosztów podatkowych.

Korekty kosztów uzyskania przychodów w przypadku nieregulowania zobowiązania dotyczą wyłącznie kosztów w ujęciu podatkowym. Dla celów bilansowych obowiązuje zasada memoriału stąd jednostki nie wyksięgowują, równolegle do korekty podatkowej, kosztu na kontach bilansowych. Zmniejszenie kosztów podatkowych nie ma wpływu na zmianę wyniku finansowego. Dlatego kwoty korygowanych kosztów podatkowych na skutek niezapłaconych zobowiązań wymagają uwzględnienia przy ustalaniu odroczonego podatku dochodowego.

W sytuacji opisanej w pytaniu korekcie podatkowej podlegała kwota amortyzacji środka trwałego, bowiem jednostka nie uregulowała zobowiązania z tytułu zakupu tego aktywu. W konsekwencji powstanie przejściowa różnica ujemna pomiędzy wartością bilansową a podatkową środka trwałego ($WB < WP$) i jednostka powinna utworzyć aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Należy w tym miejscu dodać, iż odroczony podatek dochodowy ustalają wyłącznie jednostki będące podatnikami podatku dochodowego, a więc rozliczające się na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przykład

I. Założenia:

1. 21 października 2013 r. jednostka nabyła środek trwały o wartości początkowej: 50.000 zł. W listopadzie rozpoczęto jego amortyzację metodą liniową przy zastosowaniu stawki 14% (podatkowo i bilansowo). Miesięczny odpis amortyzacyjny wynosi: $50.000 \text{ zł} \times 14\% : 12 \text{ m-cy} = 583,33 \text{ zł}$. Do dnia bilansowego zarachowano w księgach i uznano za koszt podatkowy amortyzację za okres od listopada do grudnia w kwocie: $583,33 \text{ zł} \times 2 \text{ m-ce} = 1.166,66 \text{ zł}$.
2. Termin płatności określony na fakturze zakupu środka trwałego przypadał na 13 listopada 2013 r. i był krótszy niż 60 dni. Graniczny termin zapłaty upłynął 13 grudnia 2013 r.
3. Do końca 2013 r. nie zostało uregulowane zobowiązanie z tytułu zakupu środka trwałego. W związku z tym z kosztów uzyskania przychodów w 2013 r. wyeliminowano amortyzację środka trwałego w kwocie: 1.166,66 zł. W konsekwencji powstała przejściowa różnica pomiędzy wartością bilansową a podatkową środka trwałego.
4. Na koniec 2013 r. utworzono aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie:
 - a) wartość bilansowa środka trwałego: $50.000 \text{ zł} - 1.166,66 \text{ zł} = 48.833,34 \text{ zł}$,
 - b) wartość podatkowa środka trwałego: 50.000 zł,

- c) różnica przejściowa ujemna: 1.166,66 zł,
 d) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: $1.166,66 \text{ zł} \times 19\% = 221,67 \text{ zł}$.
 5. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów działalności operacyjnej wyłącznie na kontach zespołu 4.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. OT – przyjęcie środka trwałego do używania	50.000,00 zł	01	08
2. PK – odpis amortyzacyjny (w uproszczeniu za listopad i grudzień łącznie): $583,33 \text{ zł} \times 2 \text{ m-ce} =$	1.166,66 zł	40-0	07-1
3. PK – wyłączenie kosztu z kosztów podatkowych (ewidencja pozabilansowa)*	1.166,66 zł	930	999
4. PK – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	221,67 zł	65-0	87

* Na temat rozwiązań księgowych ułatwiających korektę kosztów w związku z opóźnieniami w płatnościach pisaliśmy w Zeszytach Metodycznych Rachunkowości nr 18 z 20 września 2013 r. na str. 56–58.

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”	Konto 08 „Środki trwałe w budowie”	Konto 40-0 „Amortyzacja”
(1) 50.000,00	(S.p.) 50.000,00 50.000,00 (1)	(2) 1.166,66
Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe od środków trwałych”	Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”	Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”
1.166,66 (2)	(4) 221,67	221,67 (4)

Ewidencja pozabilansowa

Konto 930 „Korekty kosztów podatkowych w związku z brakiem zapłaty”	Konto 999 „Pozabilansowe konto techniczne”
(3) 1.166,66	1.166,66 (3)

4. Rabat udzielony przez zagranicznego dostawcę w postaci obniżenia kwoty faktury

Zagraniczny dostawca towarów (WNT) udzielił naszej spółce rabatu w postaci obniżenia wartości kwoty faktury zakupu. Rabat ten udokumentował notą kredytową. Jak ustalić wartość dostawy? Jaki kurs zastosować do wyceny udzielonego rabatu?

W sytuacji gdy zagraniczny dostawca udzielił spółce rabatu w postaci obniżenia wartości faktury i fakt ten udokumentował notą kredytową, ustalenie właściwej wartości dostawy (jak również podstawy opodatkowania VAT) może nastąpić w wystawionym przez spółkę dowodzie wewnętrznym (może być również wystawiona faktura wewnętrzna) lub bezpośrednio na tej nocie.

Do wyceny udzielonego rabatu stosuje się ten sam kurs, jaki był zastosowany przy przeliczaniu kwot z faktury pierwotnej. Nie jest to bowiem nowa transakcja, lecz stanowi korektę już dokonanej operacji.

W jakim terminie dla celów VAT spółka powinna rozliczyć notę kredytową otrzymaną od unijnego kontrahenta, dotyczącą WNT?

W omawianej sytuacji korekty podstawy opodatkowania i kwoty VAT spółka powinna dokonać w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała notę kredytową od dostawcy, gdyż pierwotna faktura była wystawiona poprawnie i nie doszło do zaniżenia podatku należnego.

W przypadku korekty sposób rozliczenia WNT zależy bowiem od okoliczności, które spowodowały wystawienie noty kredytowej. W sytuacji gdy obniżenie wartości WNT ma związek z uznaną reklamacją lub udzieleniem rabatu potransakcyjnego, korekty należy dokonać w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał notę kredytową od dostawcy.

Z kolei błędy dotyczące ilości towarów lub ich ceny, czyli pomyłki, które istniały już w momencie wystawienia faktury pierwotnej przez dostawcę, należy korygować w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WNT.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka handlowa otrzymała od kontrahenta z Niemiec notę, dokumentującą rabat udzielony na towar. Wartość udzielonego rabatu wynosi: 1.500 EUR.
2. Jednostka prowadzi ewidencję towarów w cenach zakupu. Towar, na który otrzymano rabat, został w 40% sprzedany.
3. Średni kurs NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury pierwotnej, wynosił: 4,15 zł/EUR (kurs przykładowy).
4. Jednostka wystawiła fakturę wewnętrzną, dokumentującą korektę wewnątrzwspółnotowego nabycia.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Kwota uzyskanego rabatu na towar wynikająca z noty kredytowej: 1.500 EUR × 4,15 zł/EUR =	6.225,00 zł	21	30
2. Faktura wewnętrzna korygująca VAT z tytułu WNT: (1.500 EUR × 4,15 zł/EUR) × 23% = 1.431,75 zł			
a) VAT należny	1.431,75 zł	22-2	30
b) VAT naliczony	1.431,75 zł	30	22-1
3. PK – korekta wartości towarów w związku z uzyskanym rabatem:			
a) pozostających na stanie magazynowym: 6.225 × 60% =	3.735,00 zł	30	33
b) sprzedanych: 6.225 × 40% =	2.490,00 zł	30	73-1

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”	Konto 30 „Rozliczenie zakupu”	Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”
(1) 6.225,00	(2b) 1.431,75 6.225,00 (1) (3a) 3.735,00 1.431,75 (2a) (3b) 2.490,00	1.431,75 (2b)

Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”

(2a) 1.431,75

Konto 33 „Towary”

3.735,00 (3a)

Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”

2.490,00 (3b)

5. Ewidencja księgowa skutków rocznej korekty VAT naliczonego

5.1. Zasady dokonywania korekty VAT naliczonego w świetle ustawy o VAT

Rocznej korekty VAT naliczonego dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy (miesięczny lub kwartalny) następnego roku podatkowego. Oznacza to, że podatnik składający deklaracje miesięczne wykaże korektę za 2014 r. w deklaracji za styczeń 2014 r. (składanej w lutym), zaś podatnik składający deklaracje kwartalne – w deklaracji za I kwartał 2014 r. (składanej w kwietniu).

W myśl ogólnej zasady wyrażonej w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W sytuacji zatem, gdy podatnik wykonuje zarówno działalność opodatkowaną, jak i zwolnioną z VAT, zobowiązany jest do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz w stosunku do których takie prawo nie przysługuje. Jeżeli jednak nie jest możliwe przyporządkowanie poniesionych wydatków do czynności opodatkowanych lub zwolnionych z VAT, wówczas – na podstawie art. 90 ust. 2 ustawy o VAT – odliczenia dokonuje na podstawie wskaźnika proporcji (z zastrzeżeniem art. 90 ust. 10 ustawy o VAT). Proporcję na dany rok podatkowy określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Natomiast po zakończeniu roku dokonuje się korekty kwoty podatku odliczonego wstępnie na podstawie przyjętej proporcji z poprzedniego roku podatkowego, z uwzględnieniem proporcji rzeczywistego wskaźnika proporcji za dany rok podatkowy.

Czas dokonywania korekty zależy od rodzaju zakupu. I tak, w przypadku:

- a) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji o wartości początkowej nieprzekraczającej 15.000 zł,
- b) towarów i usług,
- c) opłaty rocznej z tytułu oddania gruntu w wieczyste użytkowanie

– korektę przeprowadza się jednorazowo.

Nieco odmiennie przedstawia się natomiast korekta VAT przy zakupie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł. Korekta VAT dla tych składników dokonywana jest w ciągu:

- a) 5 kolejnych lat – w przypadku środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, innych niż nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów (roczna korekta dotyczy jednej piątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu),
- b) 10 lat – w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów (roczna korekta dotyczy jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu).

5.2. Jak zaksięgować roczną korektę VAT naliczonego?

Roczną korektę VAT naliczonego można ująć w księgach następującymi zapisami:

- 1) korekta zwiększająca VAT naliczony:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
- 2) korekta zmniejszająca VAT naliczony:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”.

Analogicznego zapisu dokonuje się również, gdy korekta dotyczy VAT odliczanego od zakupu środka trwałego wykorzystywanego w działalności mieszanej. Korekta roczna w żaden sposób nie wpływa więc na wcześniej ustaloną wartość początkową środka trwałego, lecz jest odnoszona bezpośrednio w koszty lub przychody.

5.3. Na wynik którego roku obrotowego wpłynie roczna korekta VAT?

Sporządzenie rocznej korekty podatku naliczonego wiąże się z powstaniem przychodu lub kosztu zarówno bilansowego, jak i podatkowego.

Kwestię zaliczenia kwoty korekty do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów regulują odpowiednie przepisy ustaw o podatku dochodowym. Jak wynika z art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. c) updog lub art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. c) updog, kosztem uzyskania przychodów jest kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji, lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji – w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami ustawy o VAT.

Natomiast jak stanowi z art. 12 ust. 1 pkt 4g updog oraz art. 14 ust. 2 pkt 7f updog, przychodem jest kwota podatku od towarów i usług:

- a) nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji, lub
- b) dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, o których mowa w lit. a)

– w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami ustawy o VAT.

Dla celów podatkowych przychód lub koszt powstanie w miesiącu, w którym są składane deklaracje VAT zawierające rozliczenie korekty. Przychód lub koszt podatkowy powstanie więc w lutym lub kwietniu roku następującego po roku podatkowym, za który dokonywana jest korekta.

Dla celów bilansowych skutki korekty VAT (przychód lub koszt) wprowadza się do ksiąg rachunkowych roku, którego korekta dotyczy. W tym bowiem przypadku ma zastosowanie zasada memoriału określona w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z zasadą memoriału w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Ponadto, jak wynika z art. 7 ust. 2 ustawy o rachunkowości, w wyniku finansowym danego roku jednostka powinna uwzględnić również zdarzenia ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych.

Dodajmy, że w przypadkach gdy kwota korekty jest z punktu widzenia jednostki nieistotna, to korzystając z możliwości uproszczeń w ramach przyjętych zasad rachunkowości, można ją ująć w księgach tego roku, w którym korekta ta jest sporządzana.

6. Jak często należy dokonywać korekty kosztów o wartość stanu zapasów?

6.1. Zasady stosowania uproszczonej ewidencji zapasów

Kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, może podjąć decyzję o odpisywaniu w koszty wartości:

- a) materiałów i towarów – na dzień ich zakupu,
- b) produktów gotowych – w momencie ich wytworzenia.

Możliwość stosowania tego uproszczenia wynika z art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości i łączy się z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Wartość zakupionych i wytworzonych składników aktywów obrotowych odpisanych w koszty na dzień ich zakupu lub wytworzenia można ujmować w księgach rachunkowych w sposób następujący:

- 1) FZ – odpisanie w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu:
 - **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- 2) FZ – odpisanie w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu:
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 w jednostkach stosujących zespół 4 i 5 dodatkowo wystąpi zapis:
 - **Wn odpowiednie konto zespołu 5**,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
- 3) PW – odpisanie w koszty wartości wyrobów gotowych na dzień ich wytworzenia:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” lub 58 „Rozliczenie kosztów działalności”.

6.2. Korekta kosztów dla celów bilansowych

Ustawa o rachunkowości nie podaje częstotliwości korekty kosztów, mówi tylko, iż należy jej dokonać nie później niż na dzień bilansowy. Można więc przyjąć, iż dla celów bilansowych różnice w stanie składników aktywów obrotowych mogą być ustalane raz na koniec roku obrotowego, co kwartał lub nawet raz na miesiąc – jeżeli jednostka taką zasadę przyjmie.

Stan zapasów na dzień bilansowy ustala się drogą spisu z natury przeprowadzonego w ostatnim dniu roku obrotowego. Obowiązek ten wynika z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. W tym przypadku nie ma zastosowania art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości, mówiący o tym, że termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku. Przepis ten bowiem wyłącza produkty gotowe, produkty w toku oraz materiały i towary określone w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

Natomiast podstawę wyceny zapasów w ciągu roku mogą stanowić dane z ewidencji ilościowej, ale pod warunkiem, że:

- a) zapewnia kontrolę ilości wydanych i zużytych materiałów, sprzedanych towarów i wyrobów oraz
- b) jest prowadzona w sposób ciągły, wiarygodny i sprawdzalny.

Z przepisów ustawy o rachunkowości nie wynika bowiem, iż podstawą wyceny w ciągu roku stanu zapasów, których wartość w momencie zakupu lub wytworzenia odnoszona jest bezpośrednio w koszty, musi być ich spis z natury. Przepis ten mówi tylko o ustaleniu stanu i jego wycenie.

W księgach rachunkowych korekta kosztów o wartość stanu zapasów ustalonego na podstawie spisu z natury (obowiązkowo na koniec roku obrotowego) lub wiarygodnej ewidencji ilościowej (wyłącznie w trakcie roku obrotowego) może przebiegać następującymi zapisami:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – stan aktywów obrotowych na dzień kończący okres sprawozdawczy – na podstawie spisu z natury. Korekta kosztów o wartość stanu na koniec okresu:			
a) towarów	500 zł	33	73-1
b) materiałów	150 zł	31	40-1
w jednostkach stosujących zespół 4 i 5 dodatkowo wystąpi zapis	150 zł	49	zespół 5
c) wyrobów gotowych	900 zł	60	70-1

Tak ustalony zapas – z pierwszym dniem kolejnego okresu sprawozdawczego – przeksięguje się w ciężar kosztów. Dokonuje się tego zapisem:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przeksięgowanie w ciężar kosztów wartości posiadanego zapasu składników aktywów obrotowych:			
a) towarów	500 zł	73-1	33
b) materiałów	150 zł	40-1	31
w jednostkach stosujących zespół 4 i 5 dodatkowo wystąpi zapis	150 zł	zespół 5	49
c) wyrobów gotowych	900 zł	70-1	60

Innym możliwym rozwiązaniem jest pozostawienie na kontach 31, 33, 60 wartości zapasów do dnia kolejnego okresu sprawozdawczego. W takim przypadku urealnienie stanu może nastąpić poprzez księgowania jedynie kwoty zwiększającej bądź zmniejszającej wartość zapasu.

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – urealnienie stanu zapasów w kolejnym okresie sprawozdawczym:			
a) towarów:			
– wartość na koniec okresu sprawozdawczego: 600 zł			
– wartość na początek okresu sprawozdawczego: 500 zł			
– różnica: 600 zł – 500 zł =	100 zł	33	73-1
b) materiałów:			
– wartość na koniec okresu sprawozdawczego: 50 zł			
– wartość na początek okresu sprawozdawczego: 150 zł			
– różnica: 150 zł – 50 zł =	100 zł	40-1	31
w jednostkach stosujących zespół 4 i 5 dodatkowo wystąpi zapis	100 zł	zespół 5	49
c) wyrobów gotowych:			
– wartość na koniec okresu sprawozdawczego: 1.450 zł			
– wartość na początek okresu sprawozdawczego: 900 zł			
– różnica: 1.450 zł – 900 zł =	550 zł	60	70-1

6.3. Częstotliwość korekty kosztów a ustalenie zaliczek na podatek

W latach ubiegłych organy podatkowe uznawały, że dla prawidłowego ustalania zaliczek na podatek dochodowy wystarczające jest korygowanie kosztów o wartość stanu zapasów raz na koniec roku podatkowego. Takie stanowisko prezentował przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 15 grudnia 2011 r., nr IPPB1/415-897/11-2/EC, oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 5 września 2012 r., nr ILPB1/415-592/12-3/AA. Pisaliśmy o tym m.in. w Zeszytach Metodycznych Rachunkowości nr 5 z 1 marca 2013 r. w artykule pt. „Częstotliwość korekty kosztów o wartość stanu zapasów towarów w jednostce handlowej”.

Niestety obecnie organy podatkowe zmieniły swoje stanowisko. Według najnowszych interpretacji korekty należy dokonywać w każdym okresie, za który ustalana jest zaliczka na podatek dochodowy (miesięcznie lub kwartalnie). Jako przykład można wskazać interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 marca 2014 r., nr ILPB1/415-1420/13-2/AA.

Wobec tego należy uznać, iż z możliwości korygowania kosztów o wartość niezużytych materiałów oraz niesprzedanych towarów i wyrobów (robót) gotowych raz w roku na ostatni dzień roku obrotowego mogą skorzystać jedynie jednostki opłacające zaliczki na podatek dochodowy w formie uproszczonej. W jednostkach, które opłacają zaliczki na podatek na zasadach ogólnych (miesięcznie lub kwartalnie), korygowanie kosztów o wartość stanu zapasów raz na koniec roku może nie być wystarczające dla prawidłowego ustalania zaliczek na podatek dochodowy.

7. Korekta przychodów ze sprzedaży na przełomie roku

W księgach którego roku ująć kwotę wynikającą z faktury korygującej, wystawionej w styczniu 2014 r., zmniejszającej przychód ze sprzedaży dokonanej w grudniu roku poprzedniego?

Przepisy prawa bilansowego nie określają zasad oraz momentu dokonywania korekt przychodów, tj. czy przychód należy skorygować w dacie wystawienia faktury korygującej, czy też w dacie powstania przychodu. Z art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości wynika, iż wynik na działalności operacyjnej obejmuje przychody netto z uwzględnieniem wszelkich rabatów, opustów i innych zwiększeń lub zmniejszeń. Z kolei – stosownie do przepisów art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości – jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy.

Uwzględniając powyższe przepisy można przyjąć, że korekty przychodów, jakie nastąpiły na przełomie roku do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego, ujmuje się w księgach roku, w którym powstał przychód. Faktura korygująca powinna mieć wpływ na przychody należne, określone w fakturze podstawowej, bowiem dotyczy ona uprzednio wykazanych przychodów. Ponadto korekta jest sposobem naprawienia, urealnienia ewidencji wcześniejszego zdarzenia.

Jeżeli faktura korygująca wystawiona w styczniu 2014 r. (niezależnie od powodu jej wystawienia) odnosi się do przychodów 2013 r., to powinna być ujęta w księgach rachunkowych roku 2013. W konsekwencji, w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 2013 r., korekta spowoduje zmniejszenie lub zwiększenie przychodów ze sprzedaży oraz należności.

Warto w tym miejscu dodać, iż w przypadku gdy korekta „in minus” dotyczy dostawy już w całości opłaconej, spowoduje ona powstanie nadpłaty należności, którą wykazuje się po stronie pasywów w pozycji B.III.2 lit. i) „Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek – inne”.

Korektę przychodów ze sprzedaży w księgach 2013 r., tj. roku, w którym przychody te powstały, można ująć na podstawie faktury korygującej wystawionej w 2014 r. w sposób zaprezentowany poniżej.

Rodzaj korekty	Sposób ujęcia w księgach rachunkowych
Korekta zmniejszająca przychód („in minus”)	a) wartość w cenach sprzedaży netto – Wn konto 70-0 „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”, b) zmniejszenie VAT należnego – Wn konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie), c) uznanie nabywcy wartością w cenach sprzedaży brutto – Ma konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”
Korekta zwiększająca przychód („in plus”)	a) wartość w cenach sprzedaży netto – Ma konto 70-0 „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”, b) zwiększenie VAT należnego – Ma konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT należny do rozliczenia w późniejszym terminie), c) obciążenie nabywcy wartością w cenach sprzedaży brutto – Wn konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”

W sytuacji gdy korekta związana jest z reklamacją i nastąpi zwrot reklamowanych produktów, towarów lub materiałów, korekta spowoduje odpowiednie zwiększenie zapasu oraz zmniejszenie kosztu sprzedaży. Z uwagi na fakt, iż na dzień bilansowy reklamowany towar (produkt, materiał) znajduje się poza jednostką, w księgach danego roku dokonuje się następujących zapisów:

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

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

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

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska
 Dodatek opracowała: Urszula Kaczmarek
 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.