

# ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI



rok XXVIII (2025)

DWUTYGODNIK

Nr 5 (629)

ISSN 1429 - 396X

1.03.2025 r.

<b>A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ.....</b>	<b>str. 4</b>
1. Obowiązek sporządzania dodatkowych elementów sprawozdania finansowego – odpowiedź Min. Fin. na pytanie naszego Wydawnictwa.....	str. 4
2. Dobrowolny Standard Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju dla Nienotowanych MŚP .....	str. 5
<b>B. RACHUNKOWOŚĆ I SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA.....</b>	<b>str. 10</b>
<b>I. Sporządzamy sprawozdanie finansowe za 2024 r. ....</b>	<b>str. 10</b>
1. Uchwały organu zatwierdzającego upraszczające sprawozdawczość .....	str. 10
2. Obowiązek tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze w spółce z o.o. spełniającej definicję jednostki małej .....	str. 13
3. Utrata wpłaconej zaliczki na zakup środka trwałego w księgach oraz rachunku zysków i strat.....	str. 15
<b>II. Sporządzanie sprawozdania z działalności – praktyczne wskazówki....</b>	<b>str. 17</b>
1. Charakter sprawozdania z działalności i podmioty zobowiązane do jego sporządzenia .....	str. 17
2. Zwolnienie z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności .....	str. 18
3. Podstawowa zawartość sprawozdania z działalności jednostki.....	str. 19
4. Powiązanie sprawozdania z działalności z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym .....	str. 20
<b>C. RACHUNKOWOŚĆ PODATKOWA.....</b>	<b>str. 22</b>
<b>III. Podatek dochodowy od osób prawnych w księgach rachunkowych ....</b>	<b>str. 22</b>
1. Zasady opłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych .....	str. 23
2. Księgowe ujęcie zaliczek na CIT w trakcie roku .....	str. 24
3. Ustalenie kwoty zobowiązania podatkowego na koniec roku .....	str. 26

Dziś dodatek:

Nr 4

Uproszczenia w sprawozdawczości...

**D. RACHUNKOWOŚĆ W PRZYKŁADACH LICZBOWYCH ..... str. 30**

- IV. Sprzedaż oraz likwidacja towarów objętych odpisem aktualizującym .. str. 30**
1. Zasady tworzenia odpisów aktualizujących wartość towarów..... str. 30
  2. Sprzedaż towarów zalegających w magazynie po cenach niższych od cen zakupu i rozwiązanie odpisu aktualizującego..... str. 32
  3. Likwidacja towarów nienadających się do sprzedaży i rozwiązanie odpisu aktualizującego ich wartość..... str. 33

**E. ŚRODKI TRWAŁE ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE... str. 34**

1. Zmiana klasyfikacji rodzajowej środka trwałego w związku z objęciem go podatkiem od nieruchomości ..... str. 34
2. Ulepszenie rzeczowego składnika majątku trwałego odpisanego uprzednio w koszty zużycia materiałów ..... str. 36
3. Zakup składnika majątku trwałego sfinansowany kredytem ratalnym udzielonym przez bank ..... str. 37

**F. RACHUNKOWOŚĆ KROK PO KROKU ..... str. 38**

- V. Skutki poręczenia kredytu innej firmie w księgach i sprawozdaniu ..... str. 38**
1. Powstanie zobowiązania warunkowego z tytułu poręczenia kredytu..... str. 38
  2. Ujawnienie informacji o stanie zobowiązań warunkowych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach ..... str. 39
  3. Utworzenie rezerwy na straty z tytułu udzielonego poręczenia ..... str. 40

**G. RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA W PRAKTYCE ..... str. 42**

1. Składniki majątku trwałego otrzymane nieodpłatnie przez SP ZOZ od organu założycielskiego ..... str. 42
2. Klasyfikacja budżetowa opłat wnoszonych za pobyt w mieszkaniu treningowym i wspomaganym..... str. 43
3. Wydatki na zakup szafek do szatni szkolnej w ewidencji księgowej i klasyfikacji budżetowej ..... str. 44

**H. STANDARDY RACHUNKOWOŚCI KRAJOWE I MIĘDZYNARODOWE..str. 47**

- VI. Polityka rachunkowości jednostki i jej zmiany według KSR nr 7..... str. 47**
1. Dokumentacja opisująca przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości .. str. 47
  2. Możliwość zmiany przyjętych do stosowania zasad (polityki) rachunkowości .. str. 48
  3. Przykłady zdarzeń stanowiących i niestanowiących zmiany zasad (polityki) rachunkowości ..... str. 49

4. Dokument wprowadzający zmiany zasad (polityki) rachunkowości ..... str. 49
5. Ujęcie w księgach i ujawnianie w sprawozdaniu skutków zmian zasad (polityki) rachunkowości ..... str. 50

## **I. ODPOWIADAMY NA PYTANIA.....str. 54**

### **VII. Relacja z dyżuru telefonicznego..... str. 54**

1. Jak zaksięgować otrzymaną pożyczkę przekazaną bezpośrednio na konto sprzedawcy? ..... str. 54
2. Na jakim koncie ująć otrzymany przez udziałowca zwrot wcześniej wniesionych dopłat?..... str. 55
3. W jakiej wartości wyksięgować umorzoną należność od kontrahenta zagranicznego?..... str. 56

### **VIII. Z listów Czytelników ..... str. 56**

1. Różnice pomiędzy fakturą zakupu a dowodem PZ, wynikające z zaokrągleń cen towarów..... str. 56
2. Niepodzielony zysk z lat ubiegłych w księgach i bilansie spółki z o.o. .... str. 57
3. Rozliczenie niedoboru gotówki w kasie, uznanego przez kierownika jednostki za zawiniony ..... str. 58
4. Ujęcie w kosztach bilansowych opłaty pobranej przez bank z tytułu zawarcia umowy faktoringowej ..... str. 60
5. Grunt nabyty przez dewelopera pod budowę domu oraz związane z nim podatki i opłaty..... str. 61
6. Prowizja za zarządzanie kredytem, pobrana po dniu bilansowym..... str. 64
7. Kurs waluty stosowany do ujęcia w księgach faktury dotyczącej importu towarów ..... str. 64
8. Wypłata wynagrodzenia za umorzone udziały spadkobiercom zmarłego wspólnika spółki z o.o. .... str. 65
9. Wpływ tymczasowego cła antydumpingowego na poszczególne elementy sprawozdania finansowego ..... str. 67
10. Zmiany wysokości rezerw na świadczenia pracownicze w kolejnych okresach wyceny..... str. 69

## **WZORCOWY WYKAZ KONT .....str. 71**

**UWAGA! SPECJALNY DYŻUR TELEFONICZNY EKSPERTÓW**



**19-20.03.2025 r.**

**Bilans 2024**

**Zadzwoń!** w godz. od 8<sup>00</sup> do 14<sup>00</sup>  
pod nr telefonu: **95 720 85 52**

### **INDEKS KSIĘGOWAŃ BUDŻET**

Obszerna **baza przykładów ewidencji księgowej** operacji gospodarczych sfery budżetowej.

**[indekksiegowan.gofin.pl/budzet](http://indekksiegowan.gofin.pl/budzet)**

**Przywilej dostępu TYLKO dla Prenumeratorów Serwisu Budżetowego**

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

## A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

### 1. Obowiązek sporządzania dodatkowych elementów sprawozdania finansowego – odpowiedź Min. Fin. na pytanie naszego Wydawnictwa

Po nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2024 r. poz. 1863) nowe brzmienie otrzymał art. 45 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Z przepisu tego wynika, że z obowiązku sporządzenia zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych zwolnione są jednostki mikro, jednostki małe, organizacje non profit, o których mowa w art. 80 ust. 4 ustawy o rachunkowości, oraz niepodlegające obowiązkowi badania sprawozdania finansowego jednostki sektora finansów publicznych.

Wśród naszych Czytelników pojawiają się w związku z tym wątpliwości, czy np. spółka z o.o., która rozpoczęła działalność w 2024 r. i w roku tym przekracza progi dla jednostki mikro i małej, musi sporządzić zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunek przepływów pieniężnych, mimo że jej sprawozdanie za ten rok nie podlega obowiązkowi badania w myśl art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości? Czy taka jednostka niebędąca jednostką mikro i małą w roku likwidacji działalności będzie musiała sporządzić zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunek przepływów pieniężnych, mimo że jej sprawozdanie nie będzie podlegało obowiązkowi badania w myśl art. 64 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy? Z prośbą o wyjaśnienie ww. kwestii zwróciliśmy się do Ministerstwa Finansów.



W piśmie z 6 lutego 2025 r., będącym odpowiedzią na pytanie naszego Wydawnictwa, resort finansów wskazał, iż:

*„(...) w myśl art. 45 ust. 3, w powiązaniu z art. 45 ust. 2 ustawy o rachunkowości (dalej uor) sprawozdanie finansowe wymienionych w tym przepisie jednostek obejmuje poza bilansem, rachunkiem zysków i strat oraz informacją dodatkową zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. Przepis ten stosuje się do jednostek innych niż jednostka mikro, jednostka mała, czy też jednostka, o której mowa w art. 80 ust. 4 uor. Ponadto ma on zastosowanie do jednostki sektora finansów publicznych, która w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniła co najmniej dwa warunki, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4 uor oraz alternatywnej spółki inwestycyjnej.*

*Oznacza to, że podana w przykładzie spółka z o.o., która przekroczyła progi dla jednostki mikro i jednostki małej w roku, w którym rozpoczęła działalność, w sprawozdaniu finansowym za ten rok obok bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej sporządzi dodatkowo zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.*

*Ww. brzmienie przepisu art. 45 ust. 3 uor nadane ustawą z 6 grudnia 2024 roku o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzo-*

rze publicznym oraz niektórych innych ustaw (...) ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r. (art. 14 ust. 3 tej ustawy) – w związku z tym ww. sp. z o.o., która rozpoczęła działalność w 2024 roku, będzie stosowała do swojego sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2024 znowelizowane regulacje określone w art. 45 ust. 3 uor.

Analogiczny obowiązek sporządzenia ww. dwóch dodatkowych elementów sprawozdania finansowego (zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych) będzie dotyczył spółki z o.o. niebędącej jednostką mikro i jednostką małą w roku likwidacji jej działalności.

A zatem wymóg sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, za wyjątkiem jednostek sektora finansów publicznych, nie jest obecnie powiązany z obowiązkiem poddania badaniu sprawozdania finansowego”.

## 2. Dobrowolny Standard Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju dla Nienotowanych MŚP

Europejska Grupa Doradcza do spraw Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) 17 grudnia 2024 r. opublikowała i przekazała Komisji Europejskiej Dobrowolny Standard Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju dla Nienotowanych MŚP (VSME), zwany dalej standardem.

Na stronie internetowej EFRAG <https://www.efrag.org/en> standard dostępny jest w języku angielskim. Polska wersja Dobrowolnego Standardu Raportowania Zrównoważonego Rozwoju dla mikro, małych i średnich przedsiębiorstw nienotowanych na giełdzie, przygotowana na zlecenie Ministerstwa Rozwoju i Technologii, zweryfikowana przez ekspertów Ministerstwa Finansów oraz Krajową Izbę Gospodarczą, dostępna jest na stronie internetowej <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/dobrowolne-wytyczne-do-raportowania-esg-dla-msp-esrs-vsme-przekazane-do-komisji-europejskiej>.

Standard może służyć jako dobrowolne narzędzie sprawozdawcze wykorzystywane przez mikro, małe i średnie jednostki do monitorowania ich działań w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESG) oraz zaspokajania rosnącego zapotrzebowania na takie dane ze strony ich partnerów biznesowych (np. banków, inwestorów lub większych przedsiębiorstw w łańcuchu wartości). Opracowując standard, zwrócono szczególną uwagę na zapewnienie spójności z europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS) dla dużych jednostek, mając na celu określenie proporcjonalnych wymogów. W przeciwieństwie do ESRS, standard nie ma mocy prawnej.

### Cel standardu i jego zastosowanie

Celem standardu jest zapewnienie wsparcia dla mikro, małych oraz średnich przedsiębiorstw poprzez:

- zapewnianie informacji, które umożliwią zaspokojenie potrzeb dużych jednostek wymagających od swoich dostawców informacji na temat zrównoważonego rozwoju,
- zapewnianie informacji, które umożliwią zaspokojenie potrzeb banków i inwestorów dotyczących dostarczania danych, ułatwiając w ten sposób jednostkom dostęp do finansowania,
- poprawę zarządzania w zakresie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które ich dotyczą, tj. wyzwań środowiskowych i społecznych, takich jak zanieczyszczenie oraz zdrowie i bezpieczeństwo własnych zasobów pracowniczych; co umożliwi

wzrost ich konkurencyjności i zwiększy ich odporność w perspektywie krótko-, średnio – i długoterminowej oraz

- umożliwienie rozwoju bardziej zrównoważonej gospodarki sprzyjającej zaangażowaniu społecznemu.

Standard ma dobrowolny charakter i generalnie może być stosowany przez jednostki (tj. osoby prowadzące działalność na własny rachunek, przedsiębiorstwa niemające osobowości prawnej), których papiery wartościowe nie są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Unii Europejskiej (nie są notowane na giełdzie). Dodatkowo standard mogą stosować notowane na giełdzie mikroprzedsiębiorstwa, gdyż nie są one objęte obowiązkiem stosowania dyrektywy w sprawie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (CSRD). W art. 3 dyrektywy 2013/34/UE (dyrektywa o rachunkowości) zdefiniowano jednostki mikro, małe i średnie w oparciu o wartość ich sumy bilansowej, przychodów netto ze sprzedaży oraz średnią liczbę zatrudnionych pracowników w roku obrotowym. Jednostki te nie są objęte zakresem dyrektywy CSRD, ale zachęca się je do korzystania z niniejszego standardu. Obejmuje on te same kwestie dotyczące zrównoważonego rozwoju, co standardy ESRS dla dużych jednostek. Opiera się on jednak na pojęciu proporcjonalności, a zatem uwzględnia podstawowe cechy mikro, małych i średnich jednostek. Co ważne mikro jednostki mogą, zależnie od ich decyzji, stosować tylko wybrane części standardu.

### Zasady sporządzania sprawozdania wskazane w standardzie

Standard określa wymogi, które umożliwiają przekazanie istotnych informacji na temat tego w jaki sposób jednostka miała i może mieć pozytywny lub negatywny wpływ na ludzi lub środowisko w perspektywie krótko-, średnio – lub długoterminowej, oraz w jaki sposób kwestie środowiskowe i społeczne wpłynęły lub mogą wpłynąć na jej sytuację finansową, wyniki i przepływy pieniężne w ww. perspektywie.

Według standardu jednostka powinna zgłaszać informacje, które są istotne, wiarygodne, porównywalne, zrozumiałe i możliwe do zweryfikowania. W zależności od rodzaju prowadzonej działalności, właściwe może być przedstawienie dodatkowych informacji (mierników i/lub ujawnień o charakterze opisowym), które nie są objęte treścią standardu. Taki zabieg pozwoli uwzględnić kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, powszechne w sektorze działalności jednostki (tj. zazwyczaj napotykanne przez przedsiębiorstwa lub podmioty w danej branży lub dziedzinie) lub specyficzne dla tej jednostki, wspierając tym samym przygotowanie informacji istotnych, wiarygodnych, porównywalnych, zrozumiałych i możliwych do zweryfikowania. Obejmuje to uwzględnienie informacji na temat emisji gazów cieplarnianych.

Standard podkreśla, że w sprawozdaniu należy ujawnić informacje porównawcze za poprzedni rok z wyjątkiem mierników ujawnionych po raz pierwszy. Informacje porównawcze powinny być zgłaszane począwszy od drugiego roku prowadzenia sprawozdawczości. Ponadto niektóre ujawnienia mają zastosowanie tylko w określonych okolicznościach, które precyzują w szczególności instrukcje zawarte w każdym ujawnieniu, wraz z informacjami, które należy zgłaszać tylko wtedy, gdy jednostka uzna je za mające zastosowanie. W przypadku pominięcia jednego z tych ujawnień, przyjmuje się, że nie ma ono zastosowania.

Dodatkowo jeśli jednostka jest spółką dominującą w grupie kapitałowej, to standard zaleca sporządzanie sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju w ujęciu skonsolidowanym, z uwzględnieniem informacji o spółkach zależnych. Jeśli jednostka dominująca takie sprawozdanie sporządzi, to spółki zależne, będą zwolnione z obowiązku sporządzania sprawozdań.

## Spójność i powiązania z ujawnieniami w sprawozdaniu finansowym

Według standardu, jeżeli jednostka sporządza sprawozdanie finansowe, informacje uwzględnione w jej sprawozdaniu w zakresie zrównoważonego rozwoju powinny być spójne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym za ten sam okres oraz przedstawione w sposób ułatwiający zrozumienie powiązań z informacjami wykazywanymi w sprawozdaniu finansowym, na przykład poprzez zastosowanie odpowiednich odniesień. Standard wymaga, aby jednostka zgłaszała informacje dotyczące kwestii środowiskowych i społecznych oraz kwestii dotyczących postępowania w biznesie z zastosowaniem ujawnień określonych w module podstawowym. Jeżeli jednostka będzie chciała przedstawić bardziej kompleksowe informacje, może zintegrować mierniki wymagane w module podstawowym, wybierając je z modułu kompleksowego.

## Moduły wchodzące w skład ujawnianych informacji

Standard składa się z modułu podstawowego, w skład którego wchodzi 11 ujawnień, oraz z modułu kompleksowego, w skład którego wchodzi 9 ujawnień.

Moduły te jednostka może wykorzystać jako podstawę do sporządzenia sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju. W standardzie przedstawiono dostępne opcje przygotowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju z wykorzystaniem jednego lub dwóch modułów. Po wyborze modułu należy przestrzegać jego postanowień w całości (z uwzględnieniem marginesu elastyczności), przekazując jednak w ramach każdego ujawnienia wyłącznie informacje istotne dla okoliczności dotyczących jednostki. Co istotne zastosowanie modułu podstawowego jest warunkiem wstępnym do zastosowania modułu kompleksowego. Moduł podstawowy określa podejście docelowe dla mikro jednostek i stanowi minimalny wymóg dla jednostek pozostałych.

Moduł podstawowy	
Wyszczególnienie ujawnień	Opis ujawnianych informacji
<b>Informacje ogólne</b>	
B1 – Podstawa sporządzenia	Informacje dotyczące wyboru wyłącznie modułu podstawowego lub modułu podstawowego i modułu kompleksowego, informacje czy pewne ujawnienia są pominięte z uwagi na tajemnicę przedsiębiorstwa oraz czy raport jest skonsolidowany (uwzględnia spółki zależne), a także informacje odnośnie liczby pracowników, obrotów przedsiębiorstwa, kodów NACE, otrzymanych certyfikatów potwierdzających zrównoważoną działalność
B2 – Praktyki, polityki i przeszłe inicjatywy na rzecz przejścia na bardziej zrównoważoną gospodarkę	Informacje na temat praktyk, polityk, inicjatyw lub planów perspektywicznych i celów z zakresu zrównoważonego rozwoju oraz działań podejmowanych w celu redukcji negatywnego wpływu w tym zakresie
<b>Mierniki dotyczące środowiska naturalnego</b>	
B3 – Energia i emisje gazów cieplarnianych	Informacje w zakresie zużycia energii w podziale na energię elektryczną i paliwa z dodatkowym wskazaniem jaka część przypada na energię pochodzącą ze źródeł odnawialnych i nieodnawialnych oraz informacje o emisji gazów cieplarnianych z zakresu 1 (obejmuje bezpośrednio emisje ze źródeł, które stanowią własność jednostki lub są przez nią zarządzane) i zakresu 2 (obejmuje emisje pośrednio z wytworzenia energii kupowanej od dostawcy mediów)



B4 – Zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby	Informacje z zakresu zanieczyszczeń emitowanych przez jednostkę do powietrza, wód i gleby w ramach własnej działalności operacyjnej
B5 – Bioróżnorodność	Dane dotyczące liczby i powierzchni lokalizacji posiadanych, dzierżawionych lub zarządzanych na obszarach wrażliwych pod względem bioróżnorodności lub w ich pobliżu
B6 – Woda	Informacje o całkowitym poborze wody, tj. ilość wody pobranej w granicach organizacji (lub zakładu), oraz ilość wody pobranej w lokalizacjach znajdujących się na obszarach o znacznym deficycie wody; jeśli procesy produkcyjne wiążą się ze znacznym zużyciem wody ujawnia się również jej zużycie
B7 – Wykorzystanie zasobów, gospodarka o obiegu zamkniętym i gospodarowanie odpadami	Informacje czy i w jaki sposób stosuje się zasady gospodarki o obiegu zamkniętym, tj. wskazuje się roczne ilości wytwarzanych odpadów (w podziale na odpady niebezpieczne i inne) oraz roczne ilości odpadów skierowanych do recyklingu lub ponownego użycia, a jeśli jednostka prowadzi działalność w sektorze, w którym mają miejsce znaczące przepływy materiałów, ujawnia roczny przepływ masy odpowiednich materiałów, które wykorzystuje
<b>Mienniki odnoszące się do kwestii społecznych</b>	
B8 – Własne zasoby pracowni- cze – Ogólna charakterystyka	Informacje na temat pracowników (m.in. liczba pracowników, rodzaje umów, płeć, kraj zatrudnienia) a w przypadku jednostki zatrudniającej 50 lub więcej pracowników, ujawnia się wskaźnik rotacji pracowników w okresie sprawozdawczym
B9 – Własne zasoby pracowni- cze – Bezpieczeństwo i higiena pracy	Informacje na temat liczby wypadków oraz wskaźnik wypadków związanych z pracą podlegających zgłoszeniu, a także liczbę zgonów czy chorób związanych z wykonywaniem pracy
B10 – Własne zasoby pracow- nicze – Wynagrodzenia, roko- wania zbiorowe i szkolenia	Informacje na temat płac, różnic płacowych w zależności od płci, układów zbiorowych pracy, oraz godzin przeznaczonych na przeszkolenie pracowników
<b>Mienniki odnoszące się do ładu korporacyjnego</b>	
B11 – Wyroki skazujące i grzywny za naruszenie prze- pisów antykorupcyjnych i prze- pisów w sprawie zwalczania przekupstwa	Informacje na temat liczby wyroków skazujących i łączną kwotę grzywien za naruszenie przepisów antykorupcyjnych i przepisów w sprawie zwalczania przekupstwa

Moduł kompleksowy określa dodatkowe punkty danych poza wskazanymi w module podstawowym. Zawiera ujawnienia, które w sposób całościowy spełniają potrzeby informacyjne partnerów biznesowych jednostki, takich jak inwestorzy, banki i klienci korporacyjni, uzupełniając ujawnienia uwzględnione w module podstawowym. Ujawnienia te odzwierciedlają obowiązki uczestników rynku finansowego i klientów korporacyjnych wynikające z odpowiednich przepisów prawa i regulacji. Odzwierciedlają również informacje potrzebne partnerom biznesowym do oceny odnoszącego się do jednostki profilu ryzyka dla zrównoważonego rozwoju, np. jako (potencjalnego) dostawcy lub (potencjalnego) pożyczkobiorcy. W module tym znajduje się wykaz ujawnień, które wskazane jest rozważyć i które należy zgłosić, jeśli mają zastosowanie do działalności i organizacji jednostki. W przypadku pominięcia jednego z tych ujawnień, przyjmuje się, że nie ma ono zastosowania.



<b>Moduł kompleksowy</b>	
<b>Wyszczególnienie ujawnień</b>	<b>Opis ujawnianych informacji</b>
<b>Informacje ogólne</b>	
C1 – Strategia: model biznesowy i strategia zrównoważonego rozwoju – powiązane inicjatywy	Kluczowe elementy składające się na model biznesowy oraz strategię, w tym opis znaczących grup oferowanych produktów i/lub usług, opis istotnego rynku, na którym jednostka prowadzi działalność, opis głównych relacji biznesowych (np. kluczowi dostawcy, klienci, kanały dystrybucji i konsumenci), oraz jeśli strategia zawiera kluczowe elementy, które odnoszą się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem lub mają na nie wpływ, to zwięzyły opis tych elementów
C2 – Opis praktyk, polityk i przyszłych inicjatyw na rzecz przejścia na bardziej zrównoważoną gospodarkę	Opis wdrożonych praktyk, polityk lub przyszłych inicjatyw na rzecz przejścia na bardziej zrównoważoną gospodarkę, które zgłoszono w ramach ujawnień B2 w module podstawowym oraz wskazanie ewentualnego najwyższego organu odpowiedzialnego za ich wdrożenie
<b>Mierniki dotyczące środowiska naturalnego</b>	
C3 – Cele redukcji emisji gazów cieplarnianych i transformacja klimatyczna	Podaje się ustanowione przez jednostkę cele redukcji emisji gazów cieplarnianych w wartościach bezwzględnych dla emisji z zakresu 1 i 2, a jeśli wyznaczono cele redukcji dla emisji z zakresu 3, również podaje się cele dla tych znaczących emisji; jeżeli jednostka prowadzi działalność w sektorach o znacznym oddziaływaniu na klimat i przyjęła plan transformacji na potrzeby łagodzenia zmiany klimatu może wyjaśnić, w jaki sposób przyczynia się on do redukcji emisji
C4 – Ryzyka związane z klimatem	Informacje czy jednostka zidentyfikowała zagrożenia związane z klimatem i zdarzenia dotyczące przejścia związanego z klimatem, powodujące poważne ryzyka związane z klimatem, które jej dotyczą
<b>Mierniki odnoszące się do kwestii społecznych</b>	
C5 – Dodatkowe (ogólne) cechy własnych zasobów pracowniczych	W przypadku jednostki zatrudniającej 50 lub więcej pracowników – informacje na temat stosunku płci pracowników na szczeblu zarządczym oraz osób samozatrudnionych pracujących wyłącznie dla danego przedsiębiorstwa
C6 – Dodatkowe informacje na temat własnych zasobów pracowniczych – Polityki i procesy dotyczące praw człowieka	Informacje na temat polityk i procesów z zakresu praw człowieka związanych m.in. z pracą nieletnich, pracą przymusową, dyskryminacją, handlem ludźmi, zapobieganiem wypadkom, itp., oraz wskazanie czy istnieje mechanizm rozpatrywania skarg własnych pracowników
C7 – Poważne incydenty dotyczące praw człowieka	Informacje czy jednostka ma potwierdzone zdarzenia dotyczące własnych pracowników związane z łamaniem praw człowieka oraz wskazanie działań jakie podjęto w celu przeciwdziałania takim incydentom
<b>Mierniki odnoszące się do ładu korporacyjnego</b>	
C8 – Przychody z niektórych sektorów i wykluczenie z unijnych wskaźników referencyjnych	W przypadku jednostki, która prowadzi działalność w jednym lub kilku z następujących sektorów, tj. produkcja kontrowersyjnych rodzajów broni, uprawa i produkcja tytoniu, sektor paliw kopalnych lub produkcja chemikaliów – powiązane z nim lub nimi przychody
C9 – Wskaźnik zróżnicowania organu zarządzającego pod względem płci	Podaje się wskaźnik zróżnicowania organu zarządzającego pod względem płci, obliczony jako średni stosunek liczby kobiet do liczby mężczyzn wśród członków zarządu; przy czym organ zarządzający oznacza najwyższy organ decyzyjny w przedsiębiorstwie

## Termin i miejsce publikacji sprawozdania

Według standardu, jeśli sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju jest sporządzane na potrzeby dużych jednostek lub banków, które wymagają corocznej aktualizacji, należy je sporządzać corocznie. Jeśli natomiast jednostka sporządza sprawozdanie finansowe, sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju należy sporządzić w tym samym terminie co sprawozdanie finansowe. W przypadku braku zmian w określonych punktach danych od poprzedniego roku sprawozdawczego, jednostka może wskazać, że nie zasłyły żadne zmiany w tym zakresie i zamieścić odniesienie do informacji podanych dla określonego punktu danych w sprawozdaniu z poprzedniego roku. W związku z tym, że podstawową funkcją sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju jest zapewnienie informacji dla rzeczywistych lub potencjalnych partnerów biznesowych jednostka może zdecydować o jego udostępnieniu opinii publicznej. W takim przypadku może przedstawić swoje sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju w oddzielnej sekcji sprawozdania z działalności, jeśli takowe posiada. W przeciwnym razie może przedstawić swoje sprawozdanie jako oddzielny dokument. W standardzie wskazano ponadto, iż w celu uniknięcia dwukrotnego publikowania tych samych informacji, w sprawozdaniu w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostka może zamieścić odniesienie do ujawnień opublikowanych w innych dokumentach, do których dostęp można uzyskać w tym samym czasie co do sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju.

# B. RACHUNKOWOŚĆ I SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA

## I. SPORZĄDZAMY SPRAWOZDANIE FINANSOWE ZA 2024 R.

### 1. Uchwały organu zatwierdzającego upraszczające sprawozdawczość

*W poprzednim roku organ zatwierdzający naszej jednostki podjął uchwałę w sprawie przyjęcia uproszczonych zasad sporządzania sprawozdań finansowych przewidzianych dla jednostek małych, odwołując się do art. 48a ust. 4 i 48b ust. 5 ustawy o rachunkowości, które po ostatniej nowelizacji zostały uchylone. Czy w związku z tym należy podjąć nową uchwałę? Jaka powinna być treść tej uchwały w świetle nowych przepisów?*

Nie ma potrzeby modyfikowania uchwał uproszczeniowych podjętych przed 1 stycznia 2025 r., w oparciu o które zostanie sporządzone roczne sprawozdanie za rok obrotowy 2024 tylko dlatego, że powołano w nich uchylone od 1 stycznia 2025 r. przepisy art. 48a ust. 4 i 48b ust. 5 ustawy o rachunkowości.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości wprowadziła zmiany w wielkościach progowych zarówno dla jednostek małych, jak i mikro. Wartości te dla jednostki małej określa obecnie art. 3 ust. 1 pkt 1b ustawy o rachunkowości. Według tego przepisu przez jednostkę małą rozumie się jednostkę niebędącą jednostką mikro, która w roku obrotowym, za który sporzą-

dza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 33.000.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 66.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty

– przy czym jednostka traci status jednostki małej, jeżeli w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyła co najmniej dwie z trzech tych wielkości.

Przepis ten ma zastosowanie do sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2023 r. (por. art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw – Dz. U. poz. 1863 – dalej zwanej ustawą zmieniającą).

Nowelizacja ustawy zmieniła podejście do nadawania jednostkom prowadzącym księgi rachunkowe statusu jednostki małej lub mikro. Przed zmianą o nadaniu takiego statusu dla jednostki spełniającej wówczas obowiązujące kryteria decydowała uchwała organu właścicielskiego jednostki (np. zgromadzenia wspólników w spółce z o.o.) odnośnie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem któregośkolwiek z uproszczeń dla tych jednostek. Obecnie status taki jednostka nabywa z mocy samej ustawy i nie jest do tego wymagana żadna uchwała. Nie oznacza to jednak dowolności w stosowaniu uproszczonych elementów sprawozdań finansowych. W art. 49c ust. 1 ustawy o rachunkowości zastrzeżono bowiem wybór uproszczonego bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej dla organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe, co oczywiście jest logiczne z uwagi na to, że osoby wchodzące w skład tego organu są pierwszymi odbiorcami sprawozdawczości finansowej. Wpisuje się to w szerszą koncepcję stosowania uproszczeń, gdyż większość z nich obecnie dedykowana jest właśnie jednostkom małym lub mikro, przy czym uproszczenia w sprawozdawczości (polegające na sporządzaniu sprawozdań finansowych według załącznika nr 4 lub 5 do ustawy o rachunkowości) muszą znaleźć umocowanie w ważnej uchwale organu zatwierdzającego.

W myśl art. 14 ust. 9 ustawy zmieniającej, podjęte przez organ zatwierdzający przed dniem wejścia w życie tej ustawy (tj. przed dniem 1 stycznia 2025 r.) decyzje w sprawie sporządzania sprawozdań, o których mowa w art. 3 ust. 1a i 1c ustawy o rachunkowości (odpowiednio dla jednostek mikro i małych), w brzmieniu obowiązującym przed wprowadzeniem zmian, pozostają w mocy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy zmieniającej. Warto dodać, iż Ministerstwo Finansów odnosząc się do regulacji wskazanych w tym przepisie, w piśmie z 27 stycznia 2025 r., będącym odpowiedzią na pytanie naszego Wydawnictwa, wskazało:

*„(...) jednostka, która korzystała z określonych uproszczeń sprawozdawczych na podstawie decyzji organu zatwierdzającego podjętej przed dniem wejścia w życie ww. ustawy i dalej ma prawo do korzystania z tych uproszczeń, nie ma obowiązku podjęcia uchwały w sprawie stosowania tych uproszczeń sprawozdawczych w odniesieniu do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia*

*31 grudnia 2024 r. Jednakże, w przypadku gdy jednostka chciałaby zmienić zakres dotychczas stosowanych uproszczeń sprawozdawczych, konieczne będzie podjęcie nowej uchwały w tym zakresie przez organ zatwierdzający”.*

W związku z tym nie ma konieczności zwoływania zgromadzenia organu właścicielskiego, aby móc zastosować uproszczone wersje sprawozdań dla roku obrotowego 2024, jeśli stosowne uchwały zostały podjęte nie później jak 31 grudnia 2024 r., o ile z uchwał tych wprost wynika wola zastosowania określonych uproszczeń sprawozdawczych i jednostka nadal ma prawo do korzystania z tych uproszczeń.

Odnosnie poruszonej w pytaniu kwestii powoływania się przez uchwały organu zatwierdzającego podjęte w 2024 r. na art. 48a ust. 4 i art. 48b ust. 5 ustawy o rachunkowości nie obowiązujące od 1 stycznia 2025 r. zwrócić należy uwagę, że na dzień powzięcia tych uchwał przepisy te obowiązywały i w starym stanie prawnym umożliwiały jednostce małej odstąpienie od sporządzania odpowiednio: zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych. W nowym (obecnym) stanie prawnym brak obowiązku sporządzania nadmienionych elementów sprawozdawczych przez m.in. jednostki o statusie mikro i małej wynika z samej ustawy o rachunkowości, a mianowicie z jej art. 45 ust. 3. Przepis ten wymóg włączenia do sprawozdania finansowego rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym dedykuje:

- 1) jednostkom innym niż jednostka mikro i jednostka mała oraz jednostka, o której mowa w art. 80 ust. 4 ustawy o rachunkowości,
- 2) jednostkom sektora finansów publicznych, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa warunki, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości,
- 3) alternatywnym spółkom inwestycyjnym.

Wobec powyższego nie ma potrzeby modyfikowania uchwał uproszczeniowych podjętych przed 1 stycznia 2025 r., w oparciu o które zostanie sporządzone roczne sprawozdanie za rok obrotowy 2024 tylko dlatego, że powołano w nich przepisy art. 48a ust. 4 i art. 48b ust. 5 ustawy o rachunkowości uchylone od 1 stycznia 2025 r.

Natomiast nowe uchwały, z powołaniem już nowych jednostek redakcyjnych znowelizowanej ustawy o rachunkowości będzie należało podjąć:

- 1) dla sprawozdań finansowych, które będą sporządzane za rok obrotowy 2025 r. (i lata kolejne) – stosowny punkt można np. włączyć do projektu uchwał zwyczajnego zgromadzenia wspólników, które będzie zatwierdzać sprawozdanie finansowe za 2024 r.; dotyczy to także przypadku, gdy sprawozdanie finansowe za 2024 r. sporządzane jest w uproszczonej wersji na mocy dotychczasowej uchwały i art. 14 ust. 9 ustawy zmieniającej, a jednostka ma zamiar kontynuować uproszczoną sprawozdawczość w kolejnych latach obrotowych – dotychczasowe uchwały utracą moc w odniesieniu do tych kolejnych sprawozdań,
- 2) dla sprawozdań finansowych sporządzanych za 2024 r., jeśli do końca 2024 r. nie podjęto w tej sprawie uchwały (lub gdy podjęto ją po 31 grudnia 2024 r. z mylnym powołaniem nie obowiązujących już jednostek redakcyjnych ustawy o rachunkowości) – uchwała taka musi oczywiście mieć datę wcześniejszą, niż data sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego za 2024 r.,
- 3) w sytuacji gdy jednostka miała przed 1 stycznia 2025 r. podjętą uchwałę o sporządzaniu sprawozdań według załącznika nr 5 dla jednostek małych, jednak wskutek nowelizacji ustawy mieści się w limitach dla jednostek mikro – w przypadku zamiaru

ograniczenia któregoś z elementów sprawozdania finansowego do właściwego dla jednostek mikro także konieczne będzie podjęcie nowej uchwały; bez jej podjęcia obowiązuje ta dotychczasowa, redukująca zakres całego sprawozdania lub wybranych jego składowych do tych przewidzianych dla jednostki małej,

- 4) w sytuacji gdy jednostka mała ma podjętą przed 1 stycznia 2025 r. uchwałę uproszczeniową i dotąd sporządzała sprawozdania finansowe według załącznika nr 4 lub 5, jednak uznano, że sprawozdanie finansowe (lub któreś z jego składowych) za 2024 r. będzie należało sporządzić bez uproszczeń (całkowite lub częściowe uchylenie uchwały upraszczającej),
- 5) w sytuacji gdy jednostka mikro ma podjętą przed 1 stycznia 2025 r. uchwałę uproszczeniową i dotąd sporządzała sprawozdania finansowe według załącznika nr 4, jednak uznano, że sprawozdanie finansowe (lub któreś z jego składowych) za 2024 r. będzie należało sporządzić z mniejszym zakresem uproszczeń, tj. jak dla jednostki małej.

## 2. Obowiązek tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze w spółce z o.o. spełniającej definicję jednostki małej

***Jesteśmy spółką z o.o. ze 100% udziałem jednostki samorządu terytorialnego spełniającą definicję jednostki małej. Czy jesteśmy zobligowani do tworzenia rezerw na świadczeni pracownicze?***

Generalnie pytająca spółka pomimo spełniania definicji jednostki małej nie może skorzystać z uproszczenia określonego w art. 39 ust. 6 ustawy o rachunkowości i na jego podstawie odstąpić od tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze. Jednak może skorzystać z uproszczenia na podstawie ogólnych przepisów ustawy o rachunkowości i zrezygnować z tworzenia takich rezerw, jeśli ich kwota nie jest istotna.

Co do zasady, każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe powinna tworzyć rezerwy na świadczenia pracownicze w celu zapewnienia kompletności kosztów przypadających na dany rok obrotowy. Obowiązek tworzenia rezerw (w tym na świadczenia pracownicze) dla celów bilansowych wynika z jednej z nadrzędnych zasad rachunkowości – zasady współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów określonej w art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Rezerwy na świadczenia pracownicze tworzy się w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Z art. 39 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości wynika bowiem, że jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających w szczególności z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanymi osób, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana (w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku). Odpisy biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń. Czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności (por. art. 39 ust. 3 ww. ustawy).

Przy ujmowaniu, wycenie, prezentacji oraz ujawnianiu w sprawozdaniach finansowych biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów jednostki mogą – na mocy art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości – skorzystać ze wskazówek zawartych w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR nr 6).

W tym miejscu warto nadmienić, iż na skutek nowelizacji ustawy o rachunkowości dokonanej ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1863), dalej zwaną ustawą nowelizującą z 6 grudnia 2024 r., zmodyfikowano m.in. definicję jednostek małych, w tym podniesiono progi przychodów i sumy bilansowej dla tych jednostek oraz możliwość stosowania uproszczeń przez te jednostki. Według obecnego brzmienia przepisów jednostka uzyskuje status małej wyłącznie na podstawie określonych progów wartościowych. W świetle nowego art. 3 ust. 1 pkt 1b ustawy o rachunkowości, jednostką małą jest jednostka niebędąca jednostką mikro, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 33.000.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 66.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty – przy czym jednostka traci status jednostki małej, jeżeli w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyła co najmniej dwie z trzech tych wielkości

Ponadto ustawą nowelizującą z 6 grudnia 2024 r. zmieniono brzmienie art. 39 ust. 6 i 7 ustawy o rachunkowości odnoszącego się do możliwości odstąpienia od tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze. W myśl tych przepisów, jednostka mikro i jednostka mała mogą nie tworzyć biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych. Przy czym uproszczenia tego nie stosuje się do:

- 1) jednostek sektora finansów publicznych, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej,
- 2) spółek kapitałowych,
- 3) spółek komandytowo-akcyjnych,
- 4) spółek jawnych i spółek komandytowych, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej.

Zatem spółka z o.o., o której mowa w pytaniu, nawet jeśli spełnia warunki określone dla jednostki małej, nie może skorzystać z uproszczenia określonego w art. 39 ust. 6 ustawy o rachunkowości dotyczącego możliwości nietworzenia rezerw na świadczenia pracownicze w związku z tym, że jest spółką kapitałową.

Warto podkreślić, iż jednostki, które nie mogą skorzystać z uproszczenia, o którym mowa w art. 39 ust. 6 ustawy o rachunkowości, mogą – naszym zdaniem – skorzystać z uproszczenia w tym zakresie na podstawie ogólnych przepisów ustawy o rachunkowości, dotyczących zasady istotności. Opisaną bowiem w art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości zasadę istotności stosuje się z uwzględnieniem art. 4 ust. 4 tej ustawy, na podstawie którego jednostka



może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Przy czym nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne (por. art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości). Warunkiem stosowania uproszczeń jest to, aby wywołane nimi pominięcia bądź zniekształcenia, ani pojedynczo, ani łącznie, nie były istotne i nie mogły wprowadzać użytkowników sprawozdań finansowych w błąd.

Przepisy ustawy o rachunkowości dają więc spółce z o.o. możliwość nietworzenia rezerw na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników pod warunkiem, że nie są one istotne, tzn. nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Co ważne, decyzję w tej sprawie podejmuje kierownik jednostki (tu: zarząd spółki) i zapisuje w polityce rachunkowości. Przy czym ocenę istotności rezerw należy okresowo weryfikować dla wszystkich świadczeń pracowniczych łącznie. Jeżeli kwoty przewidywanych przyszłych świadczeń na rzecz pracowników okażą się w ocenie spółki istotne, to powinna ona utworzyć rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

### **3. Utrata wpłaconej zaliczki na zakup środka trwałego w księgach oraz rachunku zysków i strat**

*W 2019 r. spółka wpłaciła zaliczkę na poczet zakupu środka trwałego. W 2023 r. okazało się, że kontrahent zbankrutował. Jak wykazać w rachunku zysków i strat sporządzonym obecnie zaliczkę spisaną w koszty? Czy prawidłowa będzie pozycja zysk/strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych?*

Utraconą zaliczkę spisaną w księgach w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych prezentuje się w rachunku zysków i strat w ramach innych kosztów operacyjnych.

Generalnie wartość wpłaconych zaliczek na zakup środków trwałych może na dzień bilansowy figurować na koncie 30 „Rozliczenie zakupu” (jeśli jednostka otrzymała fakturę zaliczkową) lub na koncie 24-9 „Pozostałe rozrachunki – inne” (jeśli jednostka nie otrzymała faktury zaliczkowej). Nierozliczone na dzień bilansowy saldo konta 30 lub konta 24-9, odzwierciedla wartość wpłaconych zaliczek na zakup środków trwałych. Ujmuje się je w bilansie sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, jako składnik rzeczowych aktywów trwałych w pozycji A.II.3. „Zaliczki na środki trwałe w budowie”. Z kolei w przypadku jednostki sporządzającej bilans według załącznika nr 4 będzie to pozycja A. „Aktywa trwałe, w tym środki trwałe”, a według załącznika nr 5 – pozycja A.II. „Rzeczowe aktywa trwałe, w tym: – środki trwałe w budowie”.

Jeśli wpłacona na poczet środka trwałego zaliczka stała się należnością wątpliwą, to jednostka powinna rozważyć utworzenie odpisu aktualizującego wartość tej należności już w 2023 r. W świetle bowiem art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości, odpisu aktualizującego dokonuje się m.in. w stosunku do należności, z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna.

W księgach rachunkowych odpis aktualizujący wartość należności z tytułu wpłaconej zaliczki ujmuje się zapisem po stronie Wn konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”, w korespondencji ze stroną Ma konta 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”.



Jednostka nie wspomina w pytaniu o tym, czy objęła w poprzednich latach zaliczkę odpisem aktualizującym. Zakładamy więc, że takiego odpisu nie dokonała. Z treści pytania wynika natomiast, że z uwagi na niewypłacalność kontrahenta (dłużnika) jednostka nie jest w stanie odzyskać wpłaconej zaliczki. Wskazane jest więc uznać ją za nieściągalną. W związku z tym, że jej wartość nie została wcześniej objęta odpisem aktualizującym, wyksięgowuje się ją w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Odpisanie wpłaconej zaliczki z ksiąg rachunkowych w związku z uznaniem jej za nieściągalną ujmuje się zapisem po stronie Wn konta 76-1, w korespondencji ze stroną Ma konta 30 lub konta 24-9.

W przypadku utraty wpłaconej zaliczki należy także zwrócić uwagę na kwestię odliczenia podatku naliczonego i jego korektę. Jeśli jednostka w związku z wpłatą zaliczki otrzymała fakturę zaliczkową i odliczyła VAT naliczony, to w przypadku gdy z przyczyn leżących po stronie dostawcy do realizacji dostawy środka trwałego nie doszło, konieczna jest korekta podatku naliczonego. Korekty tej dokonuje się na podstawie otrzymanej od kontrahenta faktury korygującej, a jeżeli takiej faktury jednostka nie otrzymała, to w opinii organów podatkowych korekty VAT naliczonego powinna dokonać samodzielnie. Tak wynika m.in. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 lutego 2023 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.557.2022.1.AMA, w której czytamy:

**KIS**

*„(...) nabywca zobowiązany jest do dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego z tytułu zapłaconej zaliczki niezależnie od tego czy otrzymał zwrot tej zaliczki i czy została wystawiona na tą okoliczność faktura korygująca, jeżeli po wpłaceniu zaliczki okaże się, że dostawa nie zostanie ostatecznie zrealizowana (...)”.*

W księgach rachunkowych korekty podatku naliczonego można dokonać zapisem po stronie Wn konta 24-9 lub konta 30, w korespondencji ze stroną Ma konta 22-1 „VAT naliczony podlegający odliczeniu”.

Zwracamy uwagę, że odpisane w koszty należności z tytułu utraconej zaliczki nie podlegają rozliczeniu dla celów podatku dochodowego. Kwestię tę reguluje art. 16 ust. 1 pkt 56 updop oraz art. 23 ust. 1 pkt 54 updof. W świetle tych przepisów nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy. Stanowisko takie wyraził również

**KIS**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 15 listopada 2024 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.614.2024.2.MAP.

W rachunku zysków i strat zaliczkę odpisaną w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych prezentuje się jako inne koszty operacyjne. Zależnie od sporządzanego wariantu rachunku zysków i strat oraz załącznika do ustawy o rachunkowości, mogą to być pozycje przedstawione w tabeli:

Rachunek zysków i strat		
według załącznika nr 1	według załącznika nr 4	według załącznika nr 5
<ul style="list-style-type: none"> <li>– wariant kalkulacyjny: pozycja H.III. „Inne koszty operacyjne”,</li> <li>– wariant porównawczy: pozycja E.III. „Inne koszty operacyjne”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wariant porównawczy: pozycja D. „Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wariant kalkulacyjny: pozycja G. „Pozostałe koszty operacyjne, w tym:”,</li> <li>– wariant porównawczy: pozycja E. „Pozostałe koszty operacyjne, w tym:”</li> </ul>

---

## II. SPORZĄDZANIE SPRAWOZDANIA Z DZIAŁALNOŚCI – praktyczne wskazówki

Sprawozdanie z działalności sporządzają zobowiązane do tego przepisami ustawy o rachunkowości jednostki wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym. Ma ono zindywidualizowany charakter, gdyż odzwierciedla specyfikę działalności jednostki i przedstawia jej dokonania oraz zamierzenia z punktu widzenia kierownika jednostki. Dlatego nie jest ani możliwe, ani zasadne tworzenie jednolitego, szczegółowego wzorca takiego sprawozdania.

W niniejszym artykule omawiamy zakres informacyjny sprawozdania z działalności dla jednostek niebędących emitentami papierów wartościowych na rynkach regulowanych (dla tych przewidziano dodatkowe elementy podlegające włączeniu do omawianego sprawozdania, np. informacje o ładzie korporacyjnym, o zasobach niematerialnych), oraz niemających obowiązku sporządzania i włączania do omawianego dokumentu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o której mowa w art. 63p ustawy o rachunkowości.

### 1. Charakter sprawozdania z działalności i podmioty zobowiązane do jego sporządzenia

Roczne sprawozdania finansowe dostarczają informacji przede wszystkim o stanie finansowym jednostki – o wycenie aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, o osiągniętych wynikach finansowych, w większych jednostkach także o kierunkach przepływów pieniężnych. Informacja opisowa jest zawężona do prezentacji polityki rachunkowości, zagrożeń działania w ciągu roku od dnia bilansowego oraz informacji wynikających z zestawu not przewidzianych dodatkowymi informacjami i objaśnieniami. Jakkolwiek w sprawozdaniu finansowym podawane są niezwykle znaczące informacje, publikowane w ustandaryzowanej ustawą o rachunkowości postaci, to jednak brak tam miejsca na spojrzenie przez zarząd na kierowaną jednostkę z szerszej perspektywy. Prawo bilansowe jako miejsce na podanie dodatkowych informacji z perspektywy zarządu jednostki wskazuje dodatkowy element sprawozdawczy, jakim jest sprawozdanie z działalności jednostki.

Art. 49 ustawy o rachunkowości nakłada bowiem na kierownictwo jednostek wskazanych w ust. 1 tego przepisu obowiązek sporządzania – wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym – sprawozdania z działalności. Nie jest to element rocznego sprawozdania finansowego, lecz odrębny dokument towarzyszący takiemu sprawozdaniu, niebędący jednak załącznikiem do niego. Podmiotami, których kierownictwo ma obowiązek przygotowania sprawozdania z działalności są:

- spółki kapitałowe (tj. spółki akcyjne, spółki z o.o. oraz proste spółki akcyjne),
- spółki komandytowo-akcyjne,
- towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwa reasekuracji wzajemnej,
- spółdzielnie,
- przedsiębiorstwa państwowe,
- spółki jawne i komandytowe, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej (zwracamy uwagę na często występujące spółki komandytowe, gdzie jedynym komplementariuszem jest spółka z o.o. – oczywiście zarząd ich komplementariusza ma obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności takiej spółki komandytowej),
- specjalistyczne fundusze inwestycyjnych otwarte, fundusze inwestycyjne zamknięte oraz alternatywne spółki inwestycyjne.

Nie ma wzorca sprawozdania z działalności, a ustawa o rachunkowości określa jedynie minimalny zakres informacji, jaki tam się powinien znaleźć. W przeciwieństwie do sprawozdania finansowego, ma ono zindywidualizowany charakter – o zakresie i formie prezentacji decyduje kierownik jednostki. Mogą się tam znaleźć elementy opisowe, tabele, schematy, odesłania do innych upublicznionych dokumentów, powołania na dane zewnętrzne z podaniem źródeł (np. przegląd rentowności na tle innych jednostek z branży). Jego istotę trafnie

#### Dla Prenumeratorów GOFIN



Krajowe Standardy Rachunkowości,  
w tym KSR nr 9, dostępne  
w serwisie [www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl)

określono w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”. W myśl pkt 4.4 tego standardu sprawozdanie z działalności jednostki stanowi komentarz jej kierownika zawierający ocenę warunków, wyni-

ków i perspektyw działalności jednostki oraz wyjaśnienia umożliwiające zrozumienie specyfiki jej działalności, dokonań i sytuacji. Przedstawia punkt widzenia kierownika jednostki zarówno na wydarzenia okresu objętego sprawozdaniem finansowym, jak i ich skutki w następnych okresach działalności jednostki. Przy okazji zachęcamy do zapoznania się z tym standardem – zawarto tam bowiem szereg wytycznych co do zawartości i sposobu kształtowania treści tego elementu sprawozdawczego oraz powiązań z innymi sprawozdaniami.

Należy podkreślić, iż sprawozdanie z działalności podlega zbadaniu przez biegłego rewidenta w zakresie zgodności jego zawartości z wymogami art. 49 ustawy o rachunkowości (kompletność ujawnienia istotnych informacji), oraz zgodności informacji zawartych w tym sprawozdaniu z badanym sprawozdaniem finansowym. Biegły upewnia się, czy sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia. Opinia o sprawozdaniu z działalności jest zamieszczana w odrębnej sekcji sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania rocznego sprawozdania finansowego.

W przypadku podmiotów wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego sprawozdanie z działalności jednostki sporządza się w postaci elektronicznej (np. w pdf) oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Podpisują je wszystkie osoby wchodzące w skład kierownictwa (np. cały zarząd spółki kapitałowej). Sprawozdania z działalności nie podpisuje osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, chyba że wchodzi w skład kierownictwa podmiotu. Należy pamiętać o złożeniu sprawozdania z działalności w repozytorium dokumentów finansowych – składamy je wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym.

## 2. Zwolnienie z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności

Zwolnienie z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności dedykowane jest jednostkom mikro, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości, oraz jednostkom małym, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1b ww. ustawy. Należy zauważyć, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r., a odnoszącym się w omawianym kontekście już do sprawozdawczości rocznej za rok obrotowy 2024, status jednostki mikro albo małej nabywa się z mocy samej ustawy, jeśli nie zostaną przekroczone limity wskazane w przywołanych wyżej przepisach ustawy o rachunkowości. Kierownik jednostki (zarząd) musi mieć nadal umocowanie w uchwale organu właścicielskiego do odstąpienia od sporządzania sprawozdania z działalności, tak jak to było przed ostatnią nowelizacją ustawy o rachunkowości – konieczność taką przewiduje bowiem wprost art. 49c znowelizowanej ustawy. Analogicznie jest w przypadku, gdyby kierownictwo chciało sporządzić bilans, rachunek zysków i strat lub informację dodatkową według uproszczonych wariantów jak dla jednostki mikro

albo małej – wymaga to również stosownych uchwał organu właścicielskiego (por. art. 49c ustawy o rachunkowości).



**Uwaga:** Jeżeli kierownik jednostki mikro lub małej zamierza odstąpić od sporządzania sprawozdania z działalności, to musi pamiętać o konieczności włączenia do sprawozdania finansowego (w części opisowej) informacji o nabyciu udziałów własnych, o której mowa w art. 49 ust. 2 pkt 5 ustawy o rachunkowości. Należy to uczynić także wówczas, gdy zdarzenia związane z nabyciem udziałów (akcji) własnych nie wystąpiły, zamieszczając stosowną o tym informację.

Zwolnienie z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności celowe jest rozważyć w szczególności w tych mikro i małych spółkach, w których członkami zarządu są sami wspólnicy. Jeśli grono udziałowców jest szersze i nie wszyscy są zaangażowani w działalność spółki, warto przemyśleć zasadność odstąpienia od sporządzania tego sprawozdania, gdyż może ono być źródłem informacji o spółce dla tych wspólników, którzy na co dzień nie są zaangażowani w prowadzenie jej spraw – będzie to wówczas dla nich dodatkowe źródło wiedzy o spółce, w której uczestniczą. Miejsmy także na uwadze, że sprawozdania z działalności mogą być także źródłem informacji dla otoczenia gospodarczego, a więc w pewnych przypadkach nie należy pochopnie rezygnować z ich sporządzenia tylko dlatego, że „łapiemy się” na status np. jednostki małej. Informacjami tam zawartymi mogą być zainteresowani np. potencjalni kontrahenci, podmioty udzielające finansowania, grantodawcy, potencjalni inwestorzy, franczyzodawcy i inni interesariusze. W tym kontekście dobrze przygotowane sprawozdanie z działalności będzie dla jednostki istotnym elementem jej PR (*public relations*).

### 3. Podstawowa zawartość sprawozdania z działalności jednostki

Jak wynika z art. 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje o:

- 1) **zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego** – identyfikuje się i wskazuje zdarzenia wpływające w istotny sposób na jednostkę, zarówno te o charakterze pozytywnym (np. pozyskanie nowego rynku zbytu, zakończenie sporu zbiorowego z załogą, korzystne rozstrzygnięcie postępowania administracyjnego), jak i negatywnym (np. powstanie jednostki konkurencyjnej i spadek w efekcie obrotów, zakłócenia łańcucha dostaw, upadłość istotnego kontrahenta); jeśli nastąpiło przejęcie innego podmiotu lub jego części wskutek połączenia, podziału, to publikuje się szczegółowe informacje na ten temat, z podaniem finansowych parametrów transakcji (również wówczas, gdyby fuzja miała miejsce po dniu bilansowym),
- 2) **przewidywanym rozwoju jednostki** – zamieszcza się opis planowanych, realnie możliwych do podjęcia w aktualnym otoczeniu gospodarczym w przewidywalnej przyszłości działań rozwojowych w szerokim tego pojęcia znaczeniu, np. ujawnia się informację o planowanym rozszerzeniu mocy wytwórczych, planowanym nabyciu innego podmiotu (bez podawania szczegółów), planach zakupu istotnych aktywów,
- 3) **ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju** – podaje się w szczególności informację o prowadzonych pracach badawczo-rozwojowych, szanse zakończenia ich pozytywnym rezultatem oraz kierunki prowadzonych badań,

- 4) **aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej** – zamieszcza się opis podstawowych wskaźników finansowych dla roku obrotowego i roku poprzedzającego, wskazuje się na przewidywane tendencje w ich kształtowaniu w perspektywie minimum kolejnego roku; minimalny zakres wskaźników dla jednostki nienotowanej na rynkach publicznych to płynność, rentowność kapitału i sprzedaży, wskaźniki zadłużenia,
- 5) **udziałach własnych, w tym:**
- a) przyczynie nabycia udziałów własnych dokonanego w roku obrotowym (np. ziszczenie się warunku przewidzianego umową, śmierć wspólnika),
  - b) liczbie i wartości nominalnej nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów, a w przypadku braku wartości nominalnej – ich wartości księgowej, jak też części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują,
  - c) w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego – równowartości tych udziałów,
  - d) liczbie i wartości nominalnej wszystkich udziałów nabytych i zatrzymanych, a w razie braku wartości nominalnej – wartości księgowej, jak również części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują
- dodajmy, że nie jest prawidłowe podawanie w tym punkcie (5) wartości kapitału zakładowego – nie o to tutaj chodzi, tylko o stosunkowo rzadkie przypadki wejścia spółki w posiadanie udziałów (akcji) własnych, które zwykle następnie ulegają umorzeniu,
- 6) **posiadanych przez jednostkę oddziałach (zakładach)** – identyfikuje się oddziały, ich lokalizację oraz rolę w organizacji jako całości; dotyczy tylko jednostek z wyodrębnionym co najmniej jednym oddziałem,
- 7) **instrumentach finansowych w zakresie:**
- a) ryzyka: zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest jednostka,
  - b) przyjętych przez jednostkę celach i metodach zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z metodami zabezpieczenia istotnych rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń; przykładem instrumentu jaki powinien być opisany choćby kredyt bankowy ze zmienną stopą procentową, generujący ryzyko jej wzrostu, jeśli został zabezpieczony SWAP-em – również należy to opisać.

Ponadto, w myśl art. 49 ust. 3 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie z działalności powinno obejmować również, jeśli jest to istotne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki, co najmniej:

- 1) kluczowe finansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki,
- 2) kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki oraz informacje dotyczące zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego.

## 4. Powiązanie sprawozdania z działalności z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym

Z treści art. 49 ust. 3a ustawy o rachunkowości wynika, że w przypadku gdy istnieje powiązanie pomiędzy wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym a informacjami zawartymi w sprawozdaniu z działalności jednostki, sprawozdanie z działalności jednostki powinno zawierać odniesienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym, a także dodatkowe wyjaśnienia dotyczące tych kwot. Na kolejnych stronach przedstawiamy przykłady zastosowania tego przepisu w praktyce.

**Przykład 1**

*W zakresie planowanego rozwoju zarząd jednostki wskazał w sprawozdaniu finansowym, że w 2024 r. rozpoczęto proces zmierzający do nabycia nowej linii produkcyjnej i określił wartość planowanych nakładów na 2 mln zł. Jeśli w tym celu uiszczono już zaliczki na poczet tej inwestycji, należy w sprawozdaniu z działalności wskazać, że kwoty zaliczek wpłaconych z tego tytułu figurują w bilansie w pozycji zaliczek na środki trwałe w budowie, a w rachunku przepływów pieniężnych – w innych wydatkach inwestycyjnych. Informacja o tym, zawarta w sprawozdaniu z działalności, powinna być spójna z tą zawartą w nocie dodatkowych informacji i objaśnień, odnośnie planowanych nakładów inwestycyjnych.*

**Przykład 2**

*Spółka realizująca eksportowe dostawy złożonych i drogich urządzeń narażona jest na ryzyko spadku kursu waluty, w której rozliczane są dostawy. O tym ryzyku zarząd powinien poinformować w sprawozdaniu z działalności, wskazując jednocześnie na powzięte w tym obszarze zabezpieczenia. Jeżeli jednostka zabezpiecza należności z tytułu dostaw eksportowych z odroczoną płatnością kontraktami terminowymi forward bądź opcjami walutowymi, i w bilansie wystąpiły z tego tytułu aktywa bądź zobowiązania finansowe, to należy w sprawozdaniu z działalności powołać stosowne pozycje sprawozdania finansowego, w których je ujęto.*

**Przykład 3**

*Zarząd w sprawozdaniu z działalności ujawnił informację o tym, że pogorszyła się sytuacja finansowa podmiotu zależnego, na rzecz którego udzielił poręczenia kredytu. W tej sytuacji należy podać wartość utworzonej rezerwy, miejsce jej odniesienia w rachunku zysków i strat oraz wskazać, że informację o poręczeniu ujawniono w stosownej nocie dodatkowych informacji i objaśnień. Istnieje też konieczność uzasadnienia, jakie były przesłanki udzielenia poręczenia.*

**Przykład 4**

*Jednostka prowadziła w 2024 r. i w latach wcześniejszych prace rozwojowe. Zarząd jednostki podał w sprawozdaniu z działalności informację o tym, że w 2024 r. zostały one zakończone z wynikiem pozytywnym, określając jednocześnie kwotę nakładów, istotę i znaczenie zakończonych prac dla spółki. Należy w tym kontekście odnieść się do pozycji bilansowej wartości niematerialnych i prawnych oraz stosownej noty zawartej w dodatkowych informacjach i objaśnieniach dotyczącej zmiany wartości początkowej i umorzenia wartości niematerialnych i prawnych wskazując pozycje, do których odniesiono zakończone prace rozwojowe. Ze względu na powyższy wymóg, przed podpisaniem sprawozdania z działalności celowe jest uzgodnienie stwierdzeń tam zawartych z działem finansowo-księgowym, pod kątem zapewnienia spójności tego sprawozdania z rocznym sprawozdaniem finansowym. Koniecznie należy to uczynić w odniesieniu do ostatecznych wersji obu sprawozdań. Niespójności, które mogą wystąpić przedstawiają przykłady 5 i 6.*



**Przykład 5**

*W sprawozdaniu z działalności za 2024 r. zarząd podał informację, że w styczniu 2025 r. ogłosił upadłość jeden z głównych dostawców zaopatrujących jednostkę w niezbędny w jej procesach produkcyjnych surowiec, którego zapas wystarczy zaledwie na 3–4 miesiące pracy. Pozyskanie surowca w odpowiednio korzystnej cenie z innego źródła jest niepewne z uwagi na sytuację geopolityczną, w tym obserwowane „wojny celne”. Tymczasem w przygotowanym sprawozdaniu finansowym brak wskazania zagrożenia działalności (we wprowadzeniu oraz w stosowanej nocie dodatkowych informacji i objaśnień), brak też informacji o znaczącym zdarzeniu po dniu bilansowym.*

**Przykład 6**

*W sprawozdaniu z działalności wyliczono i podano wskaźniki płynności finansowej, które oparto na pierwszej wersji sprawozdania finansowego. Po jakimś czasie księgowość sporządziła kolejną wersję sprawozdania, w której jedną z istotnych należności pokryto odpisem aktualizującym. Nie przeprowadzono procedury uzgodnienia danych na ostatecznych wersjach obu sprawozdań, w związku z czym wskaźniki płynności wyliczone w sprawozdaniu z działalności są nieprawidłowe, a kwota należności przyjęta do wyliczenia wskaźnika odbiega od tej wynikającej z bilansu.*

Warto również zwrócić uwagę na to czego nie umieszcza się w sprawozdaniu z działalności. Przede wszystkim do sprawozdania z działalności nie należy kopiować danych zawartych w sprawozdaniu finansowym, ani powielać tych danych. Często spotyka się np. umieszczone w tabeli kwoty kosztów rodzajowych w postaci skopiowanego fragmentu rachunku zysków i strat. Nie ma potrzeby powielania tych danych z rachunku zysków i strat do sprawozdania z działalności, chyba że towarzyszy temu intencja skomentowania istotnych zmian kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym w porównaniu z okresem ubiegłym lub gdy w sprawozdaniu z działalności wyliczane są w oparciu o te kwoty jakieś wskaźniki finansowe. Jednak w takim przypadku zawsze należy sprawdzić zgodność podanych kwot ze sprawozdaniem finansowym. Oczywiście w sprawozdaniu z działalności nie ujawnia się również informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa, nie jest celowe podawanie danych umożliwiających identyfikację kontrahentów, z którymi jednostka współpracuje. Nie ujawnia się również szczegółów toczących się negocjacji. Nie podaje się też danych wrażliwych lub objętych tajemnicą związaną np. z obronnością (dotyczy to w szczególności szeroko pojętych firm zbrojeniowych, także ich dostawców i kooperantów).

## C. RACHUNKOWOŚĆ PODATKOWA

### III. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

W trakcie roku obrotowego jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych ujmują w księgach rachunkowych zaliczki na ten podatek według zasad określonych w polityce rachunkowości. Natomiast na dzień bilansowy kwotę podatku dochodowego za dany rok należy doprowadzić do wysokości wynikającej z rocznego zeznania podatko-



wego CIT-8. Przy czym odpowiednich księgowani dokonyje się w roku obrotowym, którego podatek dochodowy dotyczy. W niniejszym artykule na przykładach liczbowych przedstawiamy jak zaksięgować w ciągu roku należne zaliczki na podatek dochodowy opłacane miesięcznie lub w formie uproszczonej oraz jak doprowadzić na dzień bilansowy kwotę podatku do wysokości wynikającej z zeznania rocznego. Zaznaczamy przy tym, iż opisane zagadnienia dotyczą jednostek rozliczających się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych, tj. nie dotyczą spółek opodatkowanych estońskim CIT.

## 1. Zasady opłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych

Podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (podatnikami CIT) są m.in. spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne, spółki komandytowe oraz niektóre spółki jawne.

Zasadniczo podatnicy CIT w trakcie roku podatkowego obliczają i wpłacają na rachunek urzędu skarbowego miesięczne zaliczki na podatek dochodowy w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące (por. art. 25 ust. 1 updop). Zaliczki te wpłaca się w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 updop.

Podatnicy rozpoczynający działalność w pierwszym roku podatkowym oraz mali podatnicy, mogą wpłacać zaliczki kwartalne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały. Zaliczki kwartalne wpłaca się w terminie do 20 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale, za który wpłacana jest zaliczka. Zaliczkę za ostatni kwartał roku podatkowego wpłaca się w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Przy czym, jeżeli przed upływem terminu jej wpłaty podatnik złoży zeznanie roczne i zapłaci podatek, to nie wpłaca zaliczki za ostatni kwartał. O wyborze sposobu wpłacania zaliczek kwartalnych podatnicy informują w zeznaniu podatkowym, składanym za rok podatkowy, w którym stosowali kwartalny sposób wpłacania zaliczek (por. art. 25 ust. 1b–1e updop).

Zwracamy uwagę, że na podstawie art. 25 ust. 18 updop, podatnicy mogą nie wpłacać zaliczki obliczonej według zasad określonych w art. 25 ust. 1 i 1b updop (czyli zaliczki miesięcznej i kwartalnej), jeżeli podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku pomniejszony o sumę zaliczek wpłaconych od początku roku nie przekracza 1.000 zł. Jeżeli podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku pomniejszony o sumę zaliczek wpłaconych od początku roku przekracza 1.000 zł, wpłacie podlega różnica pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku a sumą zaliczek wpłaconych od początku roku.

Podatnicy CIT mogą również, na podstawie art. 25 ust. 6 updop, wpłacać zaliczki miesięczne w danym roku podatkowym w uproszczonej formie w wysokości 1/12 podatku należnego wykazanego w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 updop, złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy. Jeżeli w tym zeznaniu podatnicy nie wykazali podatku należnego, to mogą wpłacać zaliczki miesięczne w wysokości 1/12 podatku należnego wynikającego

z zeznania złożonego w roku poprzedzającym dany rok podatkowy o dwa lata. Jeżeli również w tym roku podatnicy nie wykazali podatku należnego, nie są możliwe wpłaty zaliczek w uproszczonej formie. Ponadto w myśl art. 25 ust. 7 pkt 2 i 3 updop podatnicy, którzy wybrali uproszczoną formę wpłacania zaliczek, są obowiązani:

- stosować tę formę wpłacania zaliczek w całym roku podatkowym,
- wpłacać zaliczki terminowo, tj. generalnie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, a za ostatni miesiąc roku podatkowego do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego.

O wyborze formy wpłacania zaliczek według zasad uproszczonych podatnicy informują w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym wpłacali zaliczki w uproszczonej formie (por. art. 25 ust. 7a updop).

## 2. Księgowe ujęcie zaliczek na CIT w trakcie roku

Należne zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych ujmuje się w księgach rachunkowych podmiotu będącego podatnikiem tego podatku na koncie 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”, w korespondencji z kontem rozrachunkowym, a ich zapłata następuje z rachunku bieżącego jednostki. Mimo że termin zapłaty zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych za dany miesiąc (kwartał) przypada w następnym miesiącu (kwartale), w księgach rachunkowych podatek ten podlega ujęciu w miesiącu (kwartale), za który jest ustalany. Przypadająca do zapłaty miesięczna (kwartalna) zaliczka na podatek dochodowy powinna zostać wprowadzona do ksiąg pod datą ostatniego dnia tego miesiąca (kwartału).

### Przykład

#### Ewidencja miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy

##### I. Założenia:

1. Spółka z o.o. opłaca miesięczne zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni.
2. Zaliczkę na podatek za luty 2025 r. spółka ustaliła w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące, w kwocie: 4.500 zł.
3. Zaliczka została wpłacona na rachunek urzędu skarbowego w marcu 2025 r.

##### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach lutego 2025 r.</b>			
1. PK – zarachowanie zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych za luty 2025 r.	4.500 zł	87	22-3/0
<b>B. Zapisy w księgach marca 2025 r.</b>			
2. WB – zapłata zaliczki na podatek dochodowy za luty 2025 r.	4.500 zł	22-3/0	13-0

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach lutego 2025 r.

Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”		Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”	
(S.p.)	X		4.500 (1)
(1)	4.500		

#### B. Zapisy w księgach marca 2025 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”	
(S.p.)	X	(2)	4.500 (S.p.)
	4.500 (2)	4.500	

W przypadku gdy w kolejnym miesiącu (kwartale) dochód będzie niższy od dochodu za poprzednie miesiące (kwartały), to suma zapłaconych dotychczas zaliczek na podatek dochodowy będzie przewyższała kwotę podatku należnego od początku roku. Wówczas powstała nadpłata jednostka może zaewidencjonować zapisem po stronie Wn konta 22-3/0, w korespondencji ze stroną Ma konta 87. Zaznaczyć jednak należy, że korygowanie zarachowanego podatku dochodowego w trakcie roku nie jest obowiązkowe. Natomiast na koniec roku obrotowego saldo tego konta musi przedstawiać wartość faktycznego podatku zgodną z rocznym zeznaniem podatkowym. Jeśli jednostka będąca podatnikiem CIT opłaca zaliczki miesięczne w formie uproszczonej, to ich ewidencja może przebiegać według zasad przedstawionych w powyższym przykładzie. Jednostka może również zastosować rozwiązanie ewidencyjne polegające na ujmowaniu kwoty zaliczki na podatek dochodowy na koncie 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”, zamiast na koncie 87 w sposób przedstawiony na poniższym przykładzie liczbowym.

## Przykład

### Ewidencja zaliczek na podatek dochodowy opłacanych w uproszczonej formie

#### I. Założenia:

- Spółka z o.o. przyjęła uproszczoną formę opłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych. Co miesiąc wpłaca zaliczkę w wysokości 1/12 podatku należnego wykazanego w zeznaniu złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy, tj. kwotę: 24.000 zł : 12 m-cy = 2.000 zł.
- Zgodnie z polityką rachunkowości spółki, zaliczki na podatek opłacane w uproszczonej formie ujmują się w księgach na koncie 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”.
- W księgach rachunkowych lutego 2025 r. spółka ujęła zaliczkę na podatek za luty, natomiast jej zapłaty dokonała w marcu 2025 r.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach lutego 2025 r.</b>			
1. PK – zaliczka na podatek dochodowy od osób prawnych opłacana w uproszczonej formie za luty 2025 r.	2.000 zł	65-1	22-3/0

B. Zapisy w księgach marca 2025 r.			
2. WB – zapłata zaliczki na podatek dochodowy za luty 2025 r.	2.000 zł	22-3/0	13-0

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach lutego 2025 r.

Konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”		Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”	
(S.p.)	X		2.000 (1)
(1)	2.000		

#### B. Zapisy w księgach marca 2025 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”	
(S.p.)	X	(2)	2.000 (S.p.)
	2.000 (2)	2.000	2.000

Przypominamy, iż wybrany przez jednostkę sposób ewidencjonowania w księgach rachunkowych uproszczonych zaliczek na podatek dochodowy należy opisać w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości.

## 3. Ustalenie kwoty zobowiązania podatkowego na koniec roku

W myśl art. 27 ust. 1 i 1c updog podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru (CIT-8), o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą zapłaconych zaliczek za okres od początku roku. Zeznanie składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

W księgach rachunkowych na dzień bilansowy należy uzgodnić saldo konta 87 z wynikającym z zeznania rocznego CIT-8 podatkiem dochodowym. Jeżeli z zeznania rocznego wynika, że podatek należny za dany rok podatkowy różni się od kwoty podatku zarachowanego i zapłaconego w trakcie roku, to trzeba dokonać w księgach odpowiednich zapisów korygujących. Stosownych księgowania dokonuje się w roku obrotowym, którego podatek dochodowy dotyczy.

#### Ewidencja księgowa podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości wynikającej z zeznania rocznego

1. PK – doprowadzenie podatku do wysokości wynikającej z zeznania rocznego:
  - a) podatek należny jest większy niż suma wpłaconych w trakcie roku zaliczek:
    - **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
    - **Ma konto 22-3/0** „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”,
  - b) podatek należny jest mniejszy niż suma wpłaconych w trakcie roku zaliczek:
    - **Wn konto 22-3/0** „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”,
    - **Ma konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”.

Jeżeli przed upływem terminu do wpłaty zaliczki za ostatni miesiąc lub kwartał roku podatkowego podatnik złoży zeznanie roczne i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 updog, to nie wpłaca tej zaliczki (por. art. 25 ust. 1a i 1c updog).

## Przykład

### Uzgodnienie salda konta 87 z kwotą wynikającą z zeznania CIT-8 w przypadku opłacania miesięcznych zaliczek na podatek

#### I. Założenia:

1. Rokiem obrotowym spółki z o.o. jest rok kalendarzowy. Spółka opłacała w trakcie roku zaliczki miesięczne na podatek dochodowy. Suma należnych zaliczek na podatki w 2024 r. od stycznia 2024 r. do listopada 2024 r. wyniosła: 48.800 zł, plus należna zaliczka za grudzień w wysokości: 4.200 zł, razem należne zaliczki: 53.000 zł.
2. Z rocznego zeznania podatkowego wynika kwota podatku należnego w wysokości: 45.000 zł. Oznacza to, że spółka nadpłaciła w trakcie roku podatek dochodowy, a nadpłata wynosi:  $53.000 \text{ zł} - 45.000 \text{ zł} = 8.000 \text{ zł}$ .
3. Spółka nie złożyła rocznego zeznania podatkowego za 2024 r. w terminie do 20 stycznia 2025 r., a zaliczkę za grudzień 2024 r. zapłaciła 20 stycznia 2025 r.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach 2024 r.</b>			
1. PK – należne zaliczki za okres od stycznia do listopada 2024 r. (dla uproszczenia łączna kwota)	48.800 zł	87	22-3/0
2. WB – zapłata zobowiązań z tytułu miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy za okres od stycznia do listopada 2024 r. (dla uproszczenia łączna kwota)	48.800 zł	22-3/0	13-0
3. PK – należna zaliczka za grudzień 2024 r.	4.200 zł	87	22-3/0
4. PK – doprowadzenie kwoty zobowiązania z tytułu podatku dochodowego do wysokości wynikającej z zeznania rocznego	8.000 zł	22-3/0	87
<b>B. Zapisy w księgach 2025 r.</b>			
1. WB – zapłata należnej zaliczki na podatek dochodowy za grudzień 2024 r.	4.200 zł	22-3/0	13-0

#### III. Księgowania:

##### A. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”				Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			
(S.p.)	X								
		48.800	(2)	(2)	48.800	48.800	(1)	(1)	48.800
				(4)	8.000	4.200	(3)	(3)	4.200
				(S.k.)	3.800			(S.k.)	45.000

## B. Zapisy w księgach 2025 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”	
(S.p.)	X	4.200	(1)	(S.p.)	3.800
				(1)	4.200

Jednostka opłacająca zaliczki na podatek dochodowy w uproszczonej formie jest również zobowiązana nie później niż na koniec roku obrotowego obliczyć podatek należny od rzeczywistego dochodu osiągniętego za dany rok. Jeśli w trakcie roku obrotowego jednostka księgowała uproszczone zaliczki na podatek po stronie Wn konta 65-1, w korespondencji ze stroną Ma konta 22-3/0, to wyliczony podatek za cały rok wynikający z rocznego zeznania podatkowego ujmie zapisem po stronie Wn konta 87, w korespondencji ze stroną Ma konta 65-1. Następnie powstałe saldo (Wn lub Ma) konta 65-1 przeksięguje odpowiednio na konto 22-3/0.

### Przykład

#### Ustalenie kwoty podatku należnego za dany rok w przypadku opłacania zaliczek na podatek w formie uproszczonej

##### I. Założenia:

1. Rok obrotowy spółki z o.o. jest rokiem kalendarzowym. Spółka opłaca w ciągu roku zaliczki w formie uproszczonej, tzn. w wysokości 1/12 podatku należnego wykazanego w złożonym zeznaniu w roku poprzedzającym dany rok podatkowy, tj. kwotę: 3.000 zł.
2. Zgodnie z polityką rachunkowości spółki, zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych opłacane w uproszczonej formie ujmują się w księgach rachunkowych na koncie 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”.
3. Z rocznego zeznania podatkowego spółki wynika kwota podatku należnego w wysokości: 37.000 zł. Spółka zobowiązana jest dopłacić różnicę w wysokości: 37.000 zł – (3.000 zł × 12 m-cy) = 1.000 zł.
4. Spółka nie złożyła rocznego zeznania podatkowego za 2024 r. w terminie do 20 stycznia 2025 r., a zaliczkę na podatek dochodowy za grudzień 2024 r. w uproszczonej formie zapłaciła 20 stycznia 2025 r.

##### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach 2024 r.</b>			
1. PK – należne miesięczne zaliczki na podatek dochodowy opłacane w uproszczonej formie (w łącznej kwocie): 3.000 zł × 12 m-cy =	36.000 zł	<b>65-1</b>	<b>22-3/0</b>
2. WB – zapłata należnych zaliczek na podatek dochodowy opłacanych w uproszczonej formie od stycznia do listopada 2024 r. (w łącznej kwocie): 3.000 zł × 11 m-cy =	33.000 zł	<b>22-3/0</b>	<b>13-0</b>

3. PK – należny podatek wynikający z zeznania podatkowego	37.000 zł	87	65-1
4. PK – przeksięgowanie salda konta 65-1 na konto 22-3/0	1.000 zł	65-1	22-3/0
<b>B. Zapisy w księgach 2025 r.</b>			
1. WB – zapłata zaliczki w uproszczonej formie za grudzień 2024 r.	3.000 zł	22-3/0	13-0
2. WB – zapłata zobowiązania podatkowego wynikającego z rocznego zeznania	1.000 zł	22-3/0	13-0

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”		Konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”							
(S.p.)	X	33.000	(2)	(2)	33.000	36.000	(1)	(1)	36.000	37.000	(3)
						1.000	(4)	(4)	1.000		
						4.000	(S.k.)				
Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”											
(3)		37.000									

#### B. Zapisy w księgach 2025 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 22-3/0 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych”					
(S.p.)	X	3.000	(1)	(1)	3.000	4.000	(S.p.)
		1.000	(2)	(2)	1.000		

Zwracamy uwagę, iż co do zasady, jednostki które są podatnikami CIT tworzą rezerwy i ustalają aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości. Taki obowiązek wynika z art. 37 ustawy o rachunkowości, a szczegółowe wskazówki w tym zakresie zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”. W księgach rachunkowych podatek odroczony ujmuje się razem z podatkiem bieżącym na koncie 87. W celu ułatwienia analizy obciążeń z tytułu podatku dochodowego wskazane jest więc wyodrębnienie w ramach konta 87 co najmniej dwóch kont analitycznych, tj. konta 87-0 „Podatek dochodowy bieżący” oraz konta 87-2 „Odroczony podatek dochodowy”.

Warto przy tym zaznaczyć, że nie wszyscy podatnicy CIT muszą ustalać odroczony podatek dochodowy. W myśl art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości jednostka mikro i jednostka mała mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Uproszczenia tego nie mogą stosować jednostki wymienione w art. 3 ust. 1h ustawy o rachunkowości.



Na temat podatku odroczonego pisaliśmy w ZMR nr 2 z 2024 r. na str. 47



## D. RACHUNKOWOŚĆ W PRZYKŁADACH LICZBOWYCH

### IV. SPRZEDAŻ ORAZ LIKWIDACJA TOWARÓW OBJĘTYCH ODPISEM AKTUALIZUJĄCYM

*W księgach rachunkowych 2024 r. utworzyliśmy odpisy aktualizujące wartość towarów, które zalegały w magazynie. Ewidencję towarów prowadzimy w cenach zakupu. W 2025 r. zamierzamy przeprowadzić wyprzedaż tych towarów po cenach niższych od cen ich zakupu. Natomiast towary, które nie będą nadawały się do sprzedaży przeznaczymy do likwidacji. Jak księgować opisane operacje gospodarcze? Co zrobić z utworzonym odpisem aktualizującym?*

W sytuacji przedstawionej w pytaniu, odpis aktualizujący wartość towarów zalegających w magazynie, w momencie gdy dojdzie do ich sprzedaży lub likwidacji, należy wyksięgować. Ewidencję księgową sprzedaży i likwidacji towarów objętych odpisem aktualizującym przedstawiamy na przykładach liczbowych.

#### 1. Zasady tworzenia odpisów aktualizujących wartość towarów

Wyceny bilansowej aktywów i pasywów, dokonuje się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według zasad określonych w art. 28 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy, nie rzadziej niż na dzień bilansowy rzeczowe składniki aktywów obrotowych, w tym towary, wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto. Natomiast odpisów aktualizujących wartość towarów dokonuje się na podstawie art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości, jeśli zachodzi trwała utrata ich wartości, tzn. wtedy gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów (tu: towary) nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Utworzony odpis aktualizujący doprowadza wartość towarów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku, do ustalonej w inny sposób wartości godziwej. Oznacza to konieczność ustalenia takiej wartości (ceny), po której towary te mogłyby zostać sprzedane. W praktyce najczęstszą przyczyną utraty wartości towarów jest:

- 1) utrata wartości użytkowej, np. na skutek uszkodzenia, zepsucia, zeschnięcia, utraty cech estetycznych, upływu terminu ważności,
- 2) utrata wartości handlowej, np. z powodu spadku cen na skutek konkurencji, postępu technicznego, zmian mody lub w wyniku wahań kursów giełd towarowych,
- 3) zaleganie towarów w magazynach i punktach sprzedaży na skutek malejącej ich rotacji (nie dotyczy to jednak towarów przewidzianych do długotrwałej sprzedaży).

Zagadnienie utraty wartości aktywów szeroko opisuje Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” (KSR nr 4). Standard ten w pkt 1.5 wyjaśnia, że dany składnik aktywów utracił – w zależności od sytuacji – całkowicie lub częściowo zdolność do przynoszenia jednostce korzyści ekonomicznych, jeśli na dzień bilansowy jego wartość wynikająca z ksiąg rachunkowych jest wyższa od korzyści ekonomicznych jakie on przynie-

sie. Konsekwencją tego jest konieczność dokonania odpisu aktualizującego, obniżającego na dzień bilansowy jego wartość bilansową.

W świetle pkt 6.3.9 KSR nr 4, utratę wartości aktywów można stwierdzić m.in. podczas spisu z natury, oględzin, analizy danych ewidencji informujących o rotacji (czasie zalegania) itp. Przyczyną utraty w części lub w całości wartości użytkowej lub handlowej towarów może być np. uszkodzenie, zepsucie, zeschnięcie, utrata cech estetycznych, zestarzenie się, zmiany w upodobaniach klientów, postęp techniczny, upływ sezonu, zmniejszony popyt rynkowy lub przeznaczenie do zbycia ze względów ekonomicznych. Inną przesłanką utraty wartości towarów może być prawdopodobny na dzień bilansowy wzrost szacowanych kosztów, niezbędnych do doprowadzenia sprzedaży do skutku, lub fakt, że ceny nabycia (zakupu) niektórych towarów z uwagi na niekorzystne transakcje są wyższe od ich cen sprzedaży netto.

W myśl art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości, odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych (w tym towarów) dokonane w związku z utratą ich wartości oraz wynikające z wyceny według cen sprzedaży netto zamiast według cen nabycia, albo zakupu, albo kosztów wytworzenia zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych. W księgach rachunkowych utworzenie odpisu aktualizującego wartość towarów ujmuje się zapisem po stronie Wn konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”, w korespondencji ze stroną Ma konta 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”.

Co istotne nie każda obniżka cen towaru powoduje trwałą utratę przez nie wartości i utworzenie odpisu aktualizującego. W przypadku jednostek, które prowadzą ewidencję towarów według cen zakupu (nabycia) obniżka cen sprzedaży, jeśli nowa cena nie jest niższa od ceny zakupu (nabycia) towarów, nie wymaga dokonania w ewidencji księgowej jakichkolwiek zapisów. Takie obniżki cen są związane ze zmniejszeniem marży handlowej, co wpływa na niższy poziom zrealizowanych przychodów ze sprzedaży. Jeżeli jednak jednostka obniża cenę towaru poniżej ceny zakupu (nabycia), to należy uznać, że doszło do trwałej utraty wartości towarów, a obniżka taka podlega ujęciu w księgach rachunkowych jako odpis aktualizujący wartość zapasów towarów.

#### **Przykład – utworzenie odpisu aktualizującego wartość towarów**

*Spółka akcyjna „X” prowadzi działalność hurtową. Towary ewidencjonuje w księgach rachunkowych według cen zakupu. Na dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2024 r., objęła odpisem aktualizującym wartość 1.000 szt. towaru „AB-1”, zalegających w magazynie na skutek zmniejszonego popytu rynkowego. Cena sprzedaży netto towaru „AB-1” okazała się niższa od ceny jego zakupu. Wysokość odpisu aktualizującego spółka ustaliła w następujący sposób:*

- a) cena zakupu towaru „AB-1”:  $15 \text{ zł/szt.} \times 1.000 \text{ szt.} = 15.000 \text{ zł}$ ,
- b) cena sprzedaży netto towaru „AB-1”:  $9 \text{ zł/szt.} \times 1.000 \text{ szt.} = 9.000 \text{ zł}$ ,
- c) odpis aktualizujący wartość towaru „AB-1”:  $(15 \text{ zł/szt.} - 9 \text{ zł/szt.}) \times 1.000 \text{ szt.} = 6.000 \text{ zł}$ .

*W księgach rachunkowych 2024 r. spółka utworzyła odpis aktualizujący w wysokości: 6.000 zł i ujęła go na podstawie dowodu „PK – polecenie księgowania”, zapisem:*

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”.

Odpisy aktualizujące wartość rzeczowych aktywów obrotowych, ujęte na koncie 34-7, powinny pozostać na tym koncie do czasu przekazania danego składnika zapasu do zużycia, sprzedaży, likwidacji lub ustania przyczyny dokonania tego odpisu. Nie później niż na dzień

bilansowy jednostka powinna zweryfikować, czy nie ustała przyczyna, dla której odpisy aktualizujące wartość towarów zostały utworzone oraz czy w magazynie znajdują się jeszcze towary, które objęto odpisami aktualizującymi na poprzedni dzień bilansowy.

Rozwiązanie odpisu aktualizującego wartość towarów w wyniku ustania przyczyny jego utworzenia ujmuje się w księgach rachunkowych po stronie Wn konta 34-7, w korespondencji ze stroną Ma konta 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”. Jak wynika bowiem z art. 35c ustawy o rachunkowości, w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość aktywów, w tym również odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego zwiększa wartość danego składnika aktywów i podlega zaliczeniu, odpowiednio do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych.

W praktyce ustanie przyczyny, dla której odpis aktualizujący utworzono, występuje bardzo rzadko. Najczęściej jednostki mają do czynienia z rozchodem towarów w wyniku ich sprzedaży lub likwidacji.

## 2. Sprzedaż towarów zalegających w magazynie po cenach niższych od cen zakupu i rozwiązanie odpisu aktualizującego

Do czasu sprzedaży towarów handlowych, na które uprzednio jednostka utworzyła odpis aktualizujący, kwota odpisu pozostaje na koncie 34-7. Dopiero gdy dojdzie do upłynięcia towarów zalegających w magazynie, wartość odpisu aktualizującego – równolegle do rozchodu towarów – przeksięgowuje się z konta 34-7 na konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”. Natomiast ewidencja sprzedaży towarów przebiega na zasadach ogólnych.

### Przykład

#### I. Założenia:

1. W spółce z o.o. prowadzącej działalność handlową prowadzi się ilościowo-wartościową ewidencję towarów, a zgodnie z polityką rachunkowości towary w magazynie wycenia się na poziomie cen zakupu (nabycia).
2. Na koniec 2024 r. spółka utworzyła odpis aktualizujący wartość towarów „Y” zalegających w magazynie. Odpis ten w wysokości: 10.000 zł ujęła w księgach rachunkowych zapisem po stronie Wn konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”, w korespondencji ze stroną Ma konta 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”. Obniżka ceny towaru „Y” przedstawiała się następująco:

Lp.	Wyszczególnienie	Cena ewidencyjna		Ilość objęta obniżką cen	Wartość towarów		Różnica wynikająca z obniżki cen (kol. 6 – 7)
		Przed obniżką	Po obniżce		Przed obniżką cen (kol. 3 x 6)	Po obniżce cen (kol. 4 x 7)	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Towar „Y”	110 zł	60 zł	200 szt.	22.000 zł	12.000zł	10.000 zł

3. W 2025 r. spółka sprzedała 160 szt. zalegającego w magazynie towaru „Y”. Cena sprzedaży netto wynikająca z faktury wynosiła: 9.600 zł.
4. W związku ze sprzedażą 160 szt. towarów wyksięgowano odpis aktualizujący przypadający na te towary w kwocie:  $(110 \text{ zł/szt.} - 60 \text{ zł/szt.}) \times 160 \text{ szt.} = 8.000 \text{ zł}$ .

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – sprzedaż towaru objętego obniżką ceny: a) wartość towaru według ceny sprzedaży netto: 160 szt. × 60 zł/szt. = b) VAT należny c) należność ogółem	9.600 zł 2.208 zł 11.808 zł		73-0 22-2 20
2. WZ – rozchód sprzedanych towarów według cen nabycia: 160 szt. × 110 zł/szt. =	17.600 zł	73-1	33
3. PK – wyksięgowanie odpisu aktualizującego przypadającego na towary sprzedane	8.000 zł	34-7	73-1

## III. Księgowania:

Konto 33 „Towary”			
(S.p.)	22.000	17.600	(2)
(S.k.)	4.400		

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”			
		9.600	(1a)

Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”			
		2.208	(1b)

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			
(1c)	11.808		

Konto 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”			
(3)	8.000	10.000	(S.p.)
		2.000	(S.k.)

Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”			
(2)	17.600	8.000	(3)

## 3. Likwidacja towarów nienadających się do sprzedaży i rozwiązanie odpisu aktualizującego ich wartość

Towary, które z różnych przyczyn nie nadają się do sprzedaży i nie spowodują w przyszłości wpływu do jednostki korzyści ekonomicznych, nie powinny być wykazywane w bilansie jako składniki aktywów. Jeżeli utracona została bezpowrotnie możliwość ich wykorzystania w prowadzonej działalności gospodarczej, to należy je wyksięgować z ewidencji bilansowej, odnosząc ich wartość w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych w sposób przedstawiony na przykładzie.

### Przykład

#### I. Założenia:

- Na podstawie danych z poprzedniego przykładu przy założeniu, że saldo początkowe na 1 stycznia 2025 r.:
  - po stronie Wn konta 33 wynosi: 40 szt. × 110 zł/szt. = 4.400 zł,
  - po stronie Ma konta 34-7 wynosi: 40 szt. × (110 zł/szt. – 60 zł/szt.) = 2.000 zł.
- Spółka przeznaczyła do likwidacji pozostałe w magazynie 40 szt. towarów „Y” i w związku z tym wyksięgowała odpis aktualizujący przypadający na te towary w kwocie: 2.000 zł.
- Wartość zlikwidowanych towarów spisano w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych w kwocie: 40 szt. × 60 zł/szt. = 2.400 zł.

**II. Dekretacja:**

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – spisanie wartości towarów nienadających się do sprzedaży w związku z ich likwidacją:			
a) do wysokości objętej odpisem aktualizującym	2.000 zł	34-7	33
b) ponad wartość odpisu aktualizującego	2.400 zł	76-1	33

**III. Księgowania:**

Konto 33 „Towary”				Konto 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”				Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”			
(S.p.)	4.400	2.000	(1a)	(1a)	2.000	2.000	(S.p.)	(1b)	2.400		
		2.400	(1b)								

Warto dodać, iż ewentualne wydatki związane z utylizacją towarów odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych zapisem po stronie Wn konta 76-1, w korespondencji ze stroną Ma konta 30 „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.

Fizyczną likwidację towarów nienadających się do użytku, które mogą być przeznaczone wyłącznie do likwidacji, należy także odpowiednio udokumentować. W tym celu można posłużyć się np. protokołem fizycznej likwidacji towarów, a w przypadku oddania towarów do utylizacji obcemu podmiotowi – dowodami wydania (przyjęcia) do utylizacji.

## E. ŚRODKI TRWAŁE ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE

### 1. Zmiana klasyfikacji rodzajowej środka trwałego w związku z objęciem go podatkiem od nieruchomości

*Wprowadzając w 2019 r. do ewidencji środków trwałych kontener socjalny, który na stałe nie był przymocowany do podłoża, zakwalifikowaliśmy go do grupy 806 KŚT jako zaplecze kontenerowe. Po nowelizacji przepisów dotyczących podatku od nieruchomości, kierownictwo doszło do wniosku, że kontener powinien być w innej grupie rodzajowej. Jakim dokumentem przekwalifikować ten środek trwały z grupy 8 do 2 KŚT? Jak księgować taką operację? Co z naliczonym do tej pory umorzeniem? Czy możemy dokonać takiego przekwalifikowania w ciągu roku obrotowego?*

Samo objęcie danego obiektu podatkiem od nieruchomości nie musi oznaczać automatycznie konieczności przesuwania go pomiędzy grupami KŚT, gdyż pierwotnie nadany symbol klasyfikacyjny nie musi być nieadekwatny. Jeśli jednak z określonych względów jednostka uzna to za celowe, to może tego dokonać w sposób wskazany w dalszej części artykułu.

Klasyfikacji środków trwałych do odpowiedniej grupy oraz rodzaju dokonuje się na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz. U. poz. 1864. Do rodzaju 806 KŚT zalicza się m.in. kioski, budki, domki kampingowe, zadaszenia ochronne i podobne różne obiekty wolnostojące, niezwiązane w sposób trwały z gruntem. Prawo budowlane nie zawiera definicji trwałego związania z gruntem, jednak próby zdefiniowania tego pojęcia można znaleźć w orzecznictwie sądowym. Przykładowo w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 748/23, stwierdzono że z trwałym związaniem z gruntem będziemy mieć do czynienia wówczas, gdy spełnione są następujące warunki:

- budynek jest usytuowany poniżej poziomu terenu, a jego fundamenty są wkopane w grunt,
- budynek jest sztywno, stabilnie, ciągle i niezmiennie powiązany ze swoimi fundamentami,
- podbudowa budynku nie znajduje się na poziomie terenu,
- przeniesienie lub rozebranie budynku wiąże się z wykonaniem robót ziemnych,
- odłączenie budynku od fundamentów prowadzi do istotnej zmiany całości, również do jego uszkodzenia lub zniszczenia,
- brak możliwości traktowania odłączanego budynku od fundamentów jako całości.

Definicję trwałego związania z gruntem włączono od 1 stycznia 2025 r. do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.). Stanowi ona, że trwałe związanie z gruntem to takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce. Zwracamy uwagę, iż zapewnienie wskazanych cech może nastąpić także w sposób inny niż fundamentowanie. Tak szeroka definicja trwałego związania z gruntem może w niektórych przypadkach skłaniać do uznania, że dany obiekt (tu: zaplecze kontenerowe) jest jednak w ten sposób z gruntem związany pomimo, iż nie posiada łąwy fundamentowej. Jeżeli tak jest, to kontener taki, jako obiekt wymieniony w pozycji 10 złącznika nr 4 do ww. ustawy, będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości niezależnie od tego, jaka klasyfikacja została mu nadana w ewidencji środków trwałych jednostki. Co więcej, nadana temu środkowi trwałemu KŚT wcale nie musi okazać się niewłaściwa i może on pozostawać w ewidencji z pierwotnym przyporządkowaniem, a zmieni się tylko to, że obiekt ten będzie podlegał uwzględnieniu w kalkulacji podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Jeżeli jednostka uzna, że skutek dokonanej analizy powinna jednak nadać kontenerowi inny symbol KŚT niż nadany pierwotnie to nic nie stoi na przeszkodzie, aby symbol ten zmienić w ciągu roku. Na tę okoliczność sporządza się protokół przekwalifikowania lub emituje się inny dokument zgodnie z wewnętrznymi wymaganiami jednostki. Najpewniej w tym przypadku zajdzie także konieczność przeksięgowania stosownych wartości w analitykach do konta 01 „Środki trwałe” i 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych” (przeniesienie pomiędzy analitykami prowadzonymi według grup KŚT). Do tego celu używa się dedykowanego takiej operacji dokumentu, który udostępniany jest z poziomu modułu ewidencji środków trwałych, albo gdy takiego brak – dokonuje się stosownego przeksięgowania dokumentem PK. Pamiętać należy, aby przy sporządzaniu tabeli „ruchu” środków trwałych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach wyodrębnić skutki takiego zmniejszenia i zwiększenia wartości zmieniających grup środków trwałych z wyraźnym wskazaniem przekwalifikowania jako ich tytułu.

Nie należy natomiast w ciągu roku zmieniać rocznych stawek amortyzacji. Takiej zmiany można dokonać jedynie ze skutkiem od pierwszego miesiąca następnego roku obrotowego (por. art. 32 ust. 3 ustawy o rachunkowości).



## 2. Ulepszenie rzeczowego składnika majątku trwałego odpisanego uprzednio w koszty zużycia materiałów

*W momencie przyjęcia do używania odpisaliśmy wartość środka trwałego w koszty zużycia materiałów, ze względu na jego nieistotną wartość. Obecnie ponieśliśmy nakłady na ulepszenie tego składnika majątku, przekraczające przyjętą w naszej jednostce wartość graniczną. Jak powinniśmy je zaksięgować?*

W przypadku gdy jednostka odpisała wartość środka trwałego w koszty zużycia materiałów w momencie przyjęcia go do używania i poniosła nakłady skutkujące ulepszeniem tego składnika majątku, przekraczające przyjętą w jednostce wartość graniczną, to może wprowadzić wartość początkową tego składnika majątku do ewidencji środków trwałych i powiększyć ją o koszty ulepszenia. Może również koszty ulepszenia odpisać w koszty danego okresu sprawozdawczego.

Definicję ulepszenia zawiera art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegające na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji. Koszty ulepszenia powodują, że wartość użytkowa środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. W księgach rachunkowych nakłady ponoszone na ulepszenie środka trwałego odnosi się na stronę Wn konta 08 „Środki trwałe w budowie”, w korespondencji ze stroną Ma odpowiedniego konta zespołu 1, 2, 3, 5 lub 6. Po zakończeniu prac związanych z ulepszeniem środka trwałego objętego ewidencją bilansową, koszty zgromadzone na koncie 08 przeksięgowuje się na konto 01 „Środki trwałe”. W wyniku takiego przeksięgowania powstaje nowa wartość początkowa środka trwałego powiększona o koszty jego ulepszenia. Stanowi ona podstawę do dokonywania dalszych odpisów amortyzacyjnych. Odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego objętego ulepszeniem dokonuje się na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości, czyli drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Co istotne, suma wszystkich odpisów amortyzacyjnych nie może przekroczyć nowej powiększonej o ulepszenie wartości początkowej środka trwałego. Nakłady poniesione na ulepszenie jednostka może rozliczać także w bieżące koszty działalności, jeśli uzna ich wartość za nieistotną. Jak wynika bowiem z art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostki mogą stosować uproszczenia, jeśli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy. Ustalając uproszczenia dla celów rachunkowości, trzeba pamiętać, że nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne (por. art. 4 ust. 4a ww. ustawy). Jednostka w polityce rachunkowości może przyjąć uproszczenie polegające na tym, że dla celów bilansowych (jak i podatkowych) wartości początkowej środków trwałych nie zwiększają nakłady na ulepszenie, których łączna kwota poniesiona w danym roku obrotowym nie przekracza wartości określonej w przepisach podatkowych, tj. obecnie 10.000 zł, jeśli jest to dla jednostki kwota nieistotna. W takiej sytuacji nakłady poniesione na ulepszenie staną zaliczone bezpośrednio do kosztów podstawowej działalności operacyjnej.

Jeżeli jednostka odpisała wartość składnika rzeczowych aktywów trwałych w koszty zużycia materiałów w momencie przyjęcia go do używania i obecnie poniosła nakłady skut-



kujące jego ulepszeniem, przekraczające przyjętą w jednostce wartość graniczną, to może zastosować jedno z poniższych rozwiązań:

- 1) wprowadzić wartość początkową odpisanego składnika majątku do ewidencji środków trwałych, zapisem po stronie Wn konta 01 „Środki trwałe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych” i powiększyć wartość początkową tego środka trwałego o koszt ulepszenia, a następnie dokonywać odpisów amortyzacyjnych za zasadach, o których mowa w art. 32 ustawy o rachunkowości, lub
- 2) odpisać nakłady poniesione na ulepszenie jednorazowo w koszty danego okresu sprawozdawczego lub rozliczać je stopniowo poprzez czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zakładając że ww. nakłady, jako dotyczące składnika majątku nieobjętego ewidencją środków trwałych, nie mogą być uznane za ulepszenie środka trwałego.

Decyzja co do sposobu postępowania w tej sprawie zależy od kierownika jednostki.

### 3. Zakup składnika majątku trwałego sfinansowany kredytem ratalnym udzielonym przez bank

*Jesteśmy niepublicznym zakładem opieki zdrowotnej (spółką z o.o.). W grudniu 2024 r. zakupiliśmy aparat USG za ponad 200.000 zł. Płatność rozłożona jest na 24 raty płatne od stycznia 2025 r. W umowie sprzedaży jest klauzula, że aparat USG pozostaje własnością sprzedawcy do uiszczenia ostatniej raty. Otrzymaliśmy od sprzedawcy fakturę na całą kwotę. Od stycznia 2025 r. dokonujemy płatności rat na konto banku, który udzielił kredytu ratalnego na ten zakup (zakup na raty 0%). Fakturę zakupu ujęto na koncie 30, a następnie odniesiono na środki trwałe i chcielibyśmy dokonywać tylko amortyzacji bilansowej. Czy to właściwe działanie? Jak zaksięgować powyższe operacje?*

Jeżeli doszło do zawarcia umowy zakupu składnika majątku trwałego z zastrzeżeniem prawa własności, to amortyzacja tego składnika zaliczonego do środków trwałych będzie przebiegała dwutorowo.

Do momentu przeniesienia prawa własności, połączonego z zapłatą ostatniej raty, jednostka nie może dla celów podatkowych uznawać takiego składnika za środek trwały i tym samym naliczać od jego wartości początkowej odpisów amortyzacyjnych. Natomiast dla celów bilansowych jednostka może przyjąć ten składnik majątku na stan środków trwałych w dacie rzeczywistego rozpoczęcia użytkowania i rozpocząć jego amortyzację.

Z pytania wynika jednak, iż zakup aparatu USG sfinansowano kredytem ratalnym udzielonym przez bank. Oznacza to, że wraz z zakupem tego aparatu na raty od sprzedawcy podpisana została jednocześnie umowa z bankiem na kredyt ratalny, do którego teraz jednostka spłaca comiesięczne raty. W takiej sytuacji sprzedawca otrzymał więc już całą należność za sprzedany aparat USG (tyle że od banku), co – w naszej opinii – powinno wiązać się z przeniesieniem prawa własności na pytającą jednostkę. Kwestia ta powinna zostać wyjaśniona ze sprzedawcą. Skutkuje to bowiem możliwością uznania nabytego aparatu USG dla celów podatku dochodowego za środek trwały, a także możliwością naliczania odpisów amortyzacyjnych i ujmowania ich wartości w kosztach podatkowych. Niemniej jednak ewidencja księgowa zakupu środka trwałego finansowanego kredytem ratalnym, udzielonym przez bank lub inną instytucję zajmującą się tego rodzaju działalnością, może przebiegać w sposób przedstawiony na kolejnej stronie.

### Ewidencja księgowa zakupu środka trwałego finansowanego kredytem ratalnym

1. FZ – faktura dokumentująca zakup środka trwałego na raty:
  - a) wartość brutto:
    - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
    - **Ma konto 24-9** „Pozostałe rozrachunki – inne”,
  - b) VAT podlegający odliczeniu:
    - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
    - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. OT – przyjęcie środka trwałego do używania:
  - **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
  - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
3. PK – odpisy amortyzacyjne:
  - **Wn konto 40-0** „Amortyzacja” lub konto zespołu 5,
  - **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.
4. PK – kwota udzielonego przez bank kredytu ratalnego (bank przekazał środki pieniężne bezpośrednio sprzedawcy):
  - **Wn konto 24-9** „Pozostałe rozrachunki – inne”,
  - **Ma konto 13-4** „Kredyty bankowe”.
5. WB – zapłata kolejnych rat na konto banku:
  - **Wn konto 13-4** „Kredyty bankowe”,
  - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

## F. RACHUNKOWOŚĆ KROK PO KROKU

### V. SKUTKI PORĘCZENIA KREDYTU INNEJ FIRMIE W KSIĘGACH I SPRAWOZDANIU

*Nasza spółka z o.o. udzieliła poręczenia kredytu innej firmie. Jakich zapisów księgowych powinniśmy w związku z tym dokonać? Jak przedstawić poręczenie w sprawozdaniu finansowym?*

W przypadku poręczenia kredytowego innej firmie, kwotę tego poręczenia wskazane jest ująć jako zobowiązania warunkowe w ewidencji pozabilansowej na koncie 29-1 „Zobowiązania warunkowe”. Zobowiązań ujmowanych w ewidencji pozabilansowej nie wykazuje się w bilansie oraz rachunku zysków i strat. Mogą wymagać jednak ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

#### 1. Powstanie zobowiązania warunkowego z tytułu poręczenia kredytu

Udzielone przez spółkę z o.o. innej jednostce poręczenie kredytu powoduje powstanie w spółce zobowiązania warunkowego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 28 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu przez zobowiązania warunkowe rozumie się obowiązek wykonania świadczeń, których powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych

zdarzeń. Przykładowo w sytuacji, gdy dłużnik kredytu nie spłaci, będzie musiała spłacić go spółka z o.o., która kredyt ten poręczyła.

Szerzej zagadnienie zobowiązań warunkowych opisuje Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR nr 6). Standard stosuje się do zobowiązań warunkowych, które są rezultatem zdarzeń przeszłych i mogą spowodować powstanie zobowiązania, np. z tytułu udzielonej gwarancji, poręczenia, indosowania weksla, toczącego się postępowania sądowego, podpisania umowy przewłaszczenia składników aktywów (por. pkt 1.5 KSR nr 6).

W przypadku gdy jednostka podlega odpowiedzialności solidarnej ta część obowiązku, która może nie zostać wypełniona przez strony trzecie, jest traktowana jako zobowiązanie warunkowe. Zobowiązania warunkowe nie są ujmowane w ewidencji bilansowej. Spełnienie kryteriów dotyczących ujmowania pozycji jako zobowiązania wymaga nie tylko istnienia obecnego obowiązku świadczenia, ale także prawdopodobieństwa nastąpienia wyływu środków w celu wypełnienia przez jednostkę tego obowiązku. W przypadku gdy spełnienie obowiązku nie jest prawdopodobne, tzn. jeśli bardziej możliwe jest, że do zaistnienia zdarzenia nie dojdzie niż to, że do niego dojdzie (prawdopodobieństwo zaistnienia zdarzenia jest mniejsze od prawdopodobieństwa, że zdarzenie nie nastąpi). Jednostka sama ocenia, czy możliwość nastąpienia wyływu środków jest znikoma, czy też nie. W przypadku odpowiedzi negatywnej (prawdopodobieństwo nie jest znikome), jednostka ujawnia informację o istnieniu zobowiązania warunkowego. W razie odpowiedzi pozytywnej (prawdopodobieństwo jest znikome) nie powstaje obowiązek ujawnienia zobowiązania warunkowego (por. pkt 3.17–3.19 KSR nr 6). Jednostka w ramach uproszczeń może zrezygnować z ujawniania zobowiązań warunkowych o ile uproszczenie to nie wywiera istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (por. pkt 3.21 KSR nr 6).

Wartość udzielonego poręczenia ujmuje się wyłącznie w ewidencji pozabilansowej, zapisem jednostronnym po stronie Ma konta 29-1 „Zobowiązania warunkowe”. Kwota ta pozostanie na koncie 29-1 do czasu wystąpienia zdarzenia powodującego wzrost prawdopodobieństwa spłaty kredytu przez poręczyciela. Natomiast po spłacie kredytu przez kredytobiorcę bez realizacji poręczenia, zobowiązanie warunkowe podlega wyksięgowaniu, zapisem jednostronnym po stronie Wn konta 29-1.

## **2. Ujawnienie informacji o stanie zobowiązań warunkowych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach**

W świetle pkt 2.4–2.5 KSR nr 6 zobowiązania, jak długo mają charakter warunkowych, nie są ujmowane w bilansie oraz w rachunku zysków i strat. Wymagają one jednak ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Jednostki sporządzające informację dodatkową według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości ujawniają zobowiązania warunkowe w ustępie 1 pkt 16 dodatkowych informacji i objaśnień. Jednostki małe sporządzające informację dodatkową według załącznika nr 5 ujawniają te zobowiązania w pkt 8 dodatkowych informacji i objaśnień, a jednostki mikro sporządzające informacje uzupełniającą do bilansu według załącznika nr 4 w pkt 1 tej informacji. W zakres zobowiązań warunkowych podlegających ujawnieniu w informacji dodatkowej wchodzi łączna kwota zobowiązań warunkowych, w tym również udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń, także wekslowych, niewykazanych w bilansie, ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń. Odrębnie należy wykazać

także informacje dotyczące zobowiązań warunkowych w zakresie emerytur i podobnych świadczeń oraz wobec jednostek powiązanych lub stowarzyszonych.

Jednostka ujawnia informację o stanie zobowiązań warunkowych na dzień bilansowy w informacji dodatkowej, jeżeli możliwość wypływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku nie jest znikoma. Do każdego rodzaju zobowiązania warunkowego jednostka podaje krótki opis charakteru zobowiązania oraz ujawnia szacunkową kwotę jego skutków finansowych, przesłanki świadczące o istnieniu niepewności co do kwoty lub terminu wypływu środków a także możliwości uzyskania zwrotów. Jednostka zaprzestaje ujawniać zobowiązania warunkowe w razie utworzenia rezerw po ponownym zweryfikowaniu kryteriów, powstania zobowiązania wynikającego z okoliczności, dla których ujawniono zobowiązanie warunkowe lub ustania obecnego lub możliwego obowiązku (por. pkt 5.3–5.6 KSR nr 6).

### 3. Utworzenie rezerwy na straty z tytułu udzielonego poręczenia

Z uwagi na ewentualne zmiany okoliczności towarzyszących podejmowaniu decyzji o ujawnieniu zobowiązania warunkowego jednostka powinna oceniać zobowiązania warunkowe nie rzadziej niż na dzień bilansowy w celu ustalenia, czy wypływ środków stał się prawdopodobny. Jeśli stanie się prawdopodobne, że wypływ środków będzie konieczny w związku z pozycją potraktowaną jako zobowiązanie warunkowe, to tworzy się rezerwę, wykazując ją w księgach i sprawozdaniu finansowym tego okresu, w którym nastąpiła zmiana prawdopodobieństwa (por. pkt 4.18 KSR nr 6), rezerwy związane z udzielonymi poręczeniami wymagają utworzenia wówczas, gdy prawdopodobieństwo możliwego obowiązku wywiązania się z tych poręczeń jest większe niż prawdopodobieństwo jego braku. Podstawą oceny prawdopodobieństwa możliwego obowiązku jest analiza przebiegu wywiązywania się podmiotu, któremu udzielono poręczenia ze zobowiązań objętych poręczeniem (por. pkt 3.11 KSR nr 6).

W myśl art. 35d ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, rezerwy tworzy się m.in. na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować, a w szczególności na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego. Rezerwy zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych, zależnie od okoliczności, z którymi przyszłe zobowiązania się wiążą.

#### Ewidencja księgowa utworzenia rezerwy na straty z tytułu udzielonego poręczenia

1. PK – utworzenie rezerwy w kwocie przewidywanej straty z tytułu udzielonego poręczenia:
  - a) rezerwa na podstawową kwotę kredytu:
    - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
    - **Ma konto 83-1** „Pozostałe rezerwy”,
  - b) rezerwa na kwotę odsetek:
    - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
    - **Ma konto 83-1** „Pozostałe rezerwy”.

Powstanie zobowiązania na które uprzednio utworzono rezerwę, zmniejsza rezerwę (por. art. 35d ust. 3 ww. ustawy). Wykorzystanie rezerwy ujmuje się w księgach zapisem po stronie Wn konta 83-1, w korespondencji ze stroną Ma konta zespołu 2. Niewykorzystane rezerwy, wobec zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego ich utworzenie, zwiększają na dzień, na który okazały się zbędne, odpowiednio pozostałe przychody operacyjne lub przychody finansowe (por. art. 35d ust. 4 ww. ustawy).

## Przykład

### I. Założenia:

1. Spółka z o.o. zawarła w 2022 r. umowę poręczenia, w której zobowiązała się do spłaty za swojego kontrahenta kredytu w wysokości: 70.000 zł, gdyby ten nie dokonał spłaty w umownym terminie.
2. W 2023 r. sytuacja finansowa kontrahenta pogorszyła się, a spółka utworzyła w księgach rachunkowych rezerwę na przewidywane straty z tytułu udzielonego poręczenia w wysokości: 45.000 zł plus odsetki: 5.000 zł.
3. W 2024 r. spółka otrzymała wezwanie z banku do uregulowania w terminie do 30 czerwca 2024 r. niespłaconej przez kontrahenta części kredytu w wysokości: 37.000 zł plus odsetki: 4.000 zł. Spółka uregulowała zobowiązanie przelewem oraz rozwiązała niewykorzystaną część rezerwy.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>A. Zapisy w księgach 2022 r.</b>			
1. Ewidencja pozabilansowa – ujęcie zobowiązania warunkowego z tytułu poręczenia kredytu	70.000 zł		<b>29-1</b>
<b>B. Zapisy w księgach 2023 r.</b>			
1. PK – utworzenie rezerwy na straty z tytułu udzielonego poręczenia:			
a) rezerwa na kwotę kredytu	45.000 zł	<b>76-1</b>	<b>83-1</b>
b) rezerwa na kwotę odsetek	5.000 zł	<b>75-1</b>	<b>83-1</b>
2. Ewidencja pozabilansowa – wyksięgowanie zobowiązania warunkowego	70.000 zł	<b>29-1</b>	
<b>C. Zapisy w księgach 2024 r.</b>			
1. PK – powstanie zobowiązania do zapłaty i wykorzystanie rezerwy	41.000 zł	<b>83-1</b>	<b>24-9</b>
2. PK – rozwiązanie niewykorzystanej części rezerwy:			
a) rozwiązanie rezerwy na kwotę kredytu	8.000 zł	<b>83-1</b>	<b>76-0</b>
b) rozwiązanie rezerwy na kwotę odsetek	1.000 zł	<b>83-1</b>	<b>75-0</b>
3. WB – spłata zadłużenia objętego poręczeniem	41.000 zł	<b>24-9</b>	<b>13-0</b>

### III. Księgowania:

#### A. Zapisy w księgach 2022 r.

Konto pozabilansowe 29-1  
„Zobowiązania warunkowe”

	70.000	(1)
--	--------	-----

#### B. Zapisy w księgach 2023 r.

Konto 76-1 „Pozostałe  
koszty operacyjne”

(1a)	45.000
------	--------

Konto 75-1 „Koszty finansowe”

(1b)	5.000
------	-------

Konto 83-1 „Pozostałe rezerwy”

	45.000 (1a)
--	-------------

	5.000 (1b)
--	------------

	50.000 (S.k.)
--	---------------

Konto pozabilansowe 29-1  
„Zobowiązania warunkowe”

(2)	70.000	70.000	(S.p.)
-----	--------	--------	--------

### C. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 24-9 „Pozostałe rozrachunki – inne” (w analityce: Bank)				Konto 83-1 „Pozostałe rezerwy”			
(S.p.)	X	41.000	(3)	(3)	41.000	41.000	(1)	(1)	41.000	50.000	(S.p.)
								(2a)	8.000		
								(2b)	1.000		
Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”				Konto 75-0 „Przychody finansowe”							
		8.000	(2a)			1.000	(2b)				

## G. RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA W PRAKTYCE

### 1. Składniki majątku trwałego otrzymane nieodpłatnie przez SP ZOZ od organu założycielskiego

*SP ZOZ w listopadzie 2024 r. dokumentem PT otrzymał od organu założycielskiego windę wraz z montażem oraz sprzęt medyczny. Jak ująć to zdarzenie w księgach – w korespondencji z kontem funduszu, czy z kontem rozliczeń międzyokresowych przychodów? Nie ma na to dodatkowych dokumentów mówiących o przekazaniu na własność. W poprzednich okresach w ten sam sposób przekazano roboty budowlane, czyli ulepszenie budynku posiadanego w nieodpłatnym użytkowaniu. Zdarzenie to ujęto w księgach w korespondencji z kontem funduszu.*

Składniki majątku trwałego otrzymane przez samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (SP ZOZ) od organu założycielskiego wskazane jest ująć w księgach zakładu w korespondencji z kontem funduszu (a nie z kontem rozliczeń międzyokresowych przychodów), jeśli otrzymał je na podstawie umowy nieodpłatnego użytkowania.

W przypadku nieodpłatnie otrzymywanych przez SP ZOZ składników majątkowych mają zastosowanie zasady ogólne wynikające z ustawy o rachunkowości, w tym w szczególności postanowienia art. 41 tej ustawy. Z przepisu tego wynika, iż rozliczeń międzyokresowych przychodów dokonuje się w stosunku do przyjętych nieodpłatnie, w tym także w drodze darowizny, środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych.

Przepisów art. 41 ustawy o rachunkowości nie stosuje się jednak do składników majątkowych otrzymanych na podstawie umowy nieodpłatnego użytkowania. Regulacje art. 56 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2024 r. poz. 799 ze zm.) wskazują bowiem, iż wartość majątku SP ZOZ określa m.in. fundusz założycielski, który sta-



nowi wartość wydzielonej SP ZOZ części mienia Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub uczelni medycznej, w tym przekazanego w nieodpłatne użytkowanie.

W przypadku SP ZOZ istotne znaczenie dla ustalenia sposobu ewidencji nieodpłatnie otrzymanych składników majątkowych ma więc forma prawna, w jakiej następuje przekazanie danego składnika do używania. Jeśli bowiem SP ZOZ otrzymuje składnik majątku spełniający kryteria dla uznania go za środek trwały:

- 1) na podstawie umowy nieodpłatnego użytkowania (bez przenoszenia własności), to jego wartość (wynikającą z zawartej umowy) powinien ująć w księgach rachunkowych po stronie Wn konta 01 „Środki trwałe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 80 „Fundusz założycielski”,
- 2) nieodpłatnie na własność, np. na podstawie umowy darowizny, to jego wartość powinien ująć w księgach rachunkowych po stronie Wn konta 01 „Środki trwałe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Z pytania wynika zaś, iż SP ZOZ nie posiada dokumentów świadczących o przekazaniu mu na własność windy i sprzętu medycznego. Zakładamy więc, iż zostały one przekazane na podstawie umowy nieodpłatnego użytkowania (bez przenoszenia własności). W związku z tym składniki te powinny zostać wprowadzone do ewidencji środków trwałych SP ZOZ w korespondencji z funduszem założycielskim.

Warto również zaznaczyć, iż skoro budynek, o którym mowa w pytaniu będący własnością organu założycielskiego (podmiotu tworzącego) został oddany SP ZOZ do nieodpłatnego użytkowania i wprowadzono go do ewidencji w korespondencji z kontem funduszu, to również otrzymane od podmiotu tworzącego ulepszenia tego budynku (tu: winda wraz z montażem oraz sprzęt medyczny) wskazane jest zaksięgować w korespondencji z kontem funduszu.

## 2. Klasyfikacja budżetowa opłat wnoszonych za pobyt w mieszkaniu treningowym i wspomaganym

***Jesteśmy ośrodkiem pomocy społecznej. Prowadzimy mieszkania treningowe i wspomagane. Jaką klasyfikację budżetową zastosować do opłat za pobyt w tych mieszkaniach, wnoszonych przez osoby korzystające z takiego wsparcia?***

Opłaty za pobyt w mieszkaniach treningowych i wspomaganym wnoszone przez osoby korzystające z takiego wsparcia wskazane jest ujmować w dziale 852 „Pomoc społeczna”, w rozdziale 85220 „Jednostki specjalistycznego poradnictwa, mieszkania chronione i ośrodki interwencji kryzysowej” oraz w paragrafie 069 „Wpływy z różnych opłat”.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1283 ze zm.), prowadzenie i zapewnienie miejsc w mieszkaniach treningowych lub wspomaganym należy do zadań własnych gminy o charakterze obowiązkowym. Zgodnie zaś z art. 53 ww. ustawy, wsparcie w mieszkaniu treningowym lub wspomaganym może być przyznane osobie pełnoletniej, która ze względu na trudną sytuację życiową, wiek, niepełnosprawność lub chorobę potrzebuje wsparcia w codziennym funkcjonowaniu, ale nie wymaga usług w zakresie świadczonym przez jednostkę całodobowej opieki, w szczególności osobie z zaburzeniami psychicznymi, osobie bezdomnej, osobie opuszczającej pieczę zastępczą w rozumieniu przepisów o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, młodzieżowy ośrodek wychowawczy, okręgowy ośrodek wychowawczy, zakład poprawczy, schronisko dla nieletnich, a także cudzoziemcowi, który uzyskał w Rzeczypospolitej Polskiej status uchodźcy, ochronę uzupełniającą lub zezwolenie na pobyt czasowy

udzielone w związku z okolicznością, o której mowa w art. 159 ust. 1 pkt 1 lit. c) lub d) ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz. U. z 2024 r. poz. 769 ze zm.).

Mieszkania treningowe i wspomagane są formą pomocy społecznej przygotowującą, przy wsparciu specjalistów, osoby w nich przebywające do prowadzenia niezależnego życia lub wspierającą te osoby w codziennym funkcjonowaniu. Mogą być prowadzone przez:

- 1) każdą jednostkę organizacyjną pomocy społecznej,
- 2) organizację pozarządową, o której mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2024 r. poz. 1491 ze zm.), oraz podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 3 tej ustawy, prowadzące działalność w zakresie pomocy społecznej, pieczy zastępczej lub integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym – na zasadach określonych w art. 25 ustawy o pomocy społecznej.

W mieszkaniu treningowym świadczy się usługi bytowe, pracę socjalną oraz naukę w obszarze rozwijania lub utrwalania niezależności, sprawności w zakresie samoobsługi, pełnienia ról społecznych w integracji ze społecznością lokalną, w celu umożliwienia prowadzenia niezależnego życia. Natomiast w mieszkaniu wspomaganym świadczy się usługi bytowe, pracę socjalną oraz pomoc w wykonywaniu czynności niezbędnych w codziennym funkcjonowaniu i realizacji kontaktów społecznych, w celu utrzymania lub rozwijania niezależności osoby na poziomie jej psychofizycznych możliwości. Podstawą przyznania wsparcia w mieszkaniu treningowym lub wspomaganym jest decyzja, wydawana po dokonaniu ustaleń między podmiotem kierującym do tej formy wsparcia, podmiotem prowadzącym mieszkanie treningowe lub wspomagane oraz osobą ubiegającą się o pobyt w tym mieszkaniu lub jej przedstawicielem ustawowym, zwanych kontraktem mieszkaniowym.

Do pobieranych przez ośrodek pomocy społecznej opłat za pobyt w mieszkaniu treningowym i wspomaganym wskazane jest zastosować klasyfikację budżetową, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.). Naszym zdaniem, odpowiedni w tej sytuacji będzie dział 852 „Pomoc społeczna”, rozdział 85220 „Jednostki specjalistycznego poradnictwa, mieszkania chronione i ośrodki interwencji kryzysowej” i paragraf 069 „Wpływy z różnych opłat”. Wpływy z tytułu opłat za pobyt w mieszkaniu treningowym i wspomaganym nie zostały co prawda wymienione wprost w objaśnieniach do paragrafu 069, jednak wyodrębnione w ramach tego paragrafu poszczególne pozycje opłat stanowią katalog otwarty i – naszym zdaniem – wskazane jest ujmować w nim także tego typu opłaty.

### 3. Wydatki na zakup szafek do szatni szkolnej w ewidencji księgowej i klasyfikacji budżetowej

*Jesteśmy jednostką oświatową. W najbliższym czasie zamierzamy zakupić szafki do szatni szkolnej. Koszt jednego zestawu to 1.800 zł, a planujemy kupić 25 takich zestawów za 45.000 zł. Jak księgować taki zakup oraz jaką klasyfikację budżetową zastosować?*

Sposób ewidencji zakupionych przez jednostkę szafek do szatni szkolnej zależeć będzie od tego czy zostaną one przez jednostkę uznane za pozostałe środki trwałe (ewidencjonowane na koncie 013), czy za materiały (których wartość odnoszona jest bezpośrednio w koszty). Niezależnie od powyższego, poniesione na ten zakup wydatki wskazane jest ująć w paragrafie 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”.

## Ewidencja księgową zakupionych mebli

Jednostki budżetowe zobligowane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, z uwzględnieniem przepisów szczególnych zawartych w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342), dalej zwanym rozporządzeniem w sprawie rachunkowości budżetowej. W zakresie kwalifikacji składników majątkowych do środków trwałych stosują regulacje określone w § 2 pkt 5 tego rozporządzenia. Wynika z nich, że przez środki trwałe rozumie się środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki. W myśl zaś art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, za środki trwałe przyjmuje się rzeczowe aktywa trwałe o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

W obszarze ewidencji majątku trwałego przydatne wskazówki zawiera ponadto Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (KSR nr 11), w tym rozdział V „Zasady tworzenia obiektów inwentarzowych”. W myśl pkt 3.10 i 5.3 tego standardu, podstawową jednostką ewidencji środków trwałych jest obiekt inwentarzowy, zidentyfikowany numerem KŚT, posiadający określoną wartość początkową oraz okres i metodę amortyzacji. Co do zasady, powinien on samodzielnie spełniać określone funkcje w procesach wytwarzania wyrobów, świadczenia usług lub w czynnościach administracyjnych. Obiekt inwentarzowy może stanowić:

- pojedynczy obiekt inwentarzowy, jakim jest indywidualny środek trwały, posiadający cechy określone w ustawie o rachunkowości oraz wartość wyższą niż przyjęta przez jednostkę dolna granica wartości środka trwałego,
- zbiorczy obiekt inwentarzowy, w skład którego wchodzi dwa lub więcej środków trwałe.

Z kolei zbiorowy obiekt inwentarzowy mogą tworzyć:

- obiekty zespolone funkcjonalnie, w skład których mogą wchodzić środki trwałe różne co do rodzaju, ale pełniące swą funkcję łącznie (np. zespół urządzeń tworzących tomograf komputerowy),
- obiekty zespolone rodzajowo, w skład których mogą wchodzić środki trwałe identyczne lub podobne co do rodzaju (np. meble).

Według pkt 5.10 KSR nr 11 zbiorczy obiekt inwentarzowy zespolony rodzajowo tworzy się wtedy, gdy wszystkie rzeczowe składniki aktywów trwałych wchodzące w skład tego obiektu i stanowiące części składowe tego obiektu należą do tego samego rodzaju KŚT, są użytkowane w podobnych warunkach, spełniają zbliżone funkcje i nie zachodzi potrzeba ustalania amortyzacji odrębnie dla każdego z nich, jednorazowe odpisanie w koszty poszczególnych składników tego obiektu zniekształciłoby wynik finansowy. Zbiorczy obiekt inwentarzowy w postaci zestawu mebli mogą tworzyć zarówno różne meble, które stanowią wyposażenie jednego pokoju, gabinetu lub biura, jak i meble w jednym rodzaju (np. szafki do szatni szkolnej). Oznacza to, iż meble niewbudowane na stałe w konstrukcję budynku (meble wolnostojące) mogą stanowić odrębne środki trwałe podlegające amortyzacji jako pojedynczy lub zbiorczy obiekt inwentarzowy.

Co istotne – na mocy § 7 ust. 2 pkt 4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości budżetowej – meble i dywany mogą być, bez względu na wartość początkową, umarżane jedno-

razowo przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania. Stanowią one wówczas pozostałe środki trwałe ewidencjonowane na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe”, a ich jednorazowe umorzenie obciąża konto 401 „Zużycie materiałów i energii”. O stosowaniu takiego rozwiązania decyduje kierownik danej jednostki, zamieszczając stosowne postanowienia w dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości przyjęte w tej jednostce.

Nie zawsze jednak meble muszą być ewidencjonowane na koncie 013. Jednostka może bowiem – na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości – skorzystać z uproszczenia polegającego na tym, że składniki majątku posiadające cechy środków trwałych, ale nieprzekraczające określonej wartości początkowej, traktowane są jak materiały. Składniki te nie są wówczas ujmowane w ewidencji środków trwałych, tylko odnoszone bezpośrednio w koszty zużycia materiałów w miesiącu oddania ich do używania. W takim przypadku, dla potrzeb kontroli, wskazane jest objąć je jednak ewidencją ilościową (pozabilansową). Jest to dopuszczalne w przypadku drobnego wyposażenia o niewielkiej wartości, tzw. małowartościowego i tylko wówczas, kiedy zostanie to uregulowane w polityce rachunkowości jednostki.

Naszym zdaniem, w przypadku potraktowania zakupionych zestawów szafek do szatni szkolnej jako zbiorczego obiektu inwentarzowego, ich wartość (łącznie 45.000 zł) można ująć w księgach rachunkowych pytającej jednostki na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe”, dokonując jednocześnie ich jednorazowego umorzenia. Natomiast jeśli każdy z nabytych zestawów szafek (o wartości 1.800 zł) zostanie potraktowany jako pojedynczy obiekt inwentarzowy, ich wartość można odnieść bezpośrednio w ciężar kosztów zużycia materiałów w zespole 4 (bez ewidencjonowania ich na koncie 013) – oczywiście jeśli taki sposób ewidencji niskocennych składników majątku przewidziano w polityce rachunkowości jednostki.

### **Klasyfikacja budżetowa wydatków na zakup szafek**

Szczegółne zasady obowiązujące jednostki sektora finansów publicznych (w tym jednostki budżetowe), wynikające z ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.), a także rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.), zobowiązują te jednostki do grupowania wydatków w podziale na: wydatki bieżące i majątkowe. Zgodnie z powyższym rozporządzeniem, do klasyfikowania wydatków bieżących jednostek budżetowych służą paragrafy: 400 do 472, 474, 475, 477 do 481, 483 do 493 i 495 do 498. Do klasyfikowania wydatków majątkowych (inwestycyjnych) w tych jednostkach służy generalnie paragraf 605 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych” i 606 „Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”.

Wydatki majątkowe (paragrafy 605 i 606) przeznaczone są przy tym na sfinansowanie realizowanych przez jednostki budżetowe inwestycji lub zakupy środków trwałych niezaliczanych do pierwszego wyposażenia, których wartość początkowa jest wyższa od kwoty określonej w art. 16f updop, czyli od kwoty 10.000 zł, a odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych nie są dokonywane jednorazowo lub gdy od nich nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w przypadkach określonych w tej ustawie.

Natomiast zakup składników kwalifikowanych do pozostałych środków trwałych (ujmowanych na koncie 013), w stosunku do których jednostka dokonuje jednorazowych odpisów amortyzacyjnych, a także zakup materiałów (ujmowanych na koncie 401), powinien być finansowany z wydatków bieżących, tzn. z paragrafu 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”. W paragrafie tym ujmuje się bowiem zakup materiałów i wyposażenia związany z utrzymaniem i funkcjonowaniem jednostek. Stąd też, niezależnie od tego czy zakupione przez jednostkę szafki zostaną uznane za pozostałe środki trwałe (ewidencjonowane na koncie 013),

czy za materiały (których wartość odnoszona jest bezpośrednio w koszty), poniesione na ich zakup wydatki wskazane jest ująć w paragrafie 421.

## H. STANDARDY RACHUNKOWOŚCI KRAJOWE I MIĘDZYNARODOWE

### VI. POLITYKA RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTKI I JEJ ZMIANY WEDŁUG KSR NR 7

Przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości to wybrane i stosowane przez nią rozwiązania dopuszczone ustawą o rachunkowości, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych (por. art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości). Szczegółowe wskazówki w kwestii ustalania zasad (polityki) rachunkowości i ich zmiany zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7). W niniejszym artykule przedstawiamy reguły wprowadzania zmian przyjętych do stosowania zasad rachunkowości oraz sposób ujęcia w księgach rachunkowych i ujawniania w sprawozdaniu finansowym skutków tych zmian.

#### 1. Dokumentacja opisująca przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości

Jednostka prowadząca księgi rachunkowe powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
  - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
  - b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
  - c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji,
- 4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.



Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje ww. dokumentację (jest odpowiedzialny za jej zatwierdzenie). Co istotne zakres dokumentacji wynikający z przepisów ustawy o rachunkowości ma charakter otwarty. Każda jednostka, jeżeli uzna to za stosowne, może rozszerzyć ten zakres, dostosowując go do własnych potrzeb. Przypomnijmy, iż przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne. Wykazane w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości, w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych. Przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmnieszonej istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki uwzględni wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego (por. art. 5 ustawy o rachunkowości).

## **2. Możliwość zmiany przyjętych do stosowania zasad (polityki) rachunkowości**

Ustawodawca wprowadził możliwość zmiany zasad (polityki) rachunkowości i określił zasady postępowania w takich przypadkach. Szczegółowo natomiast kwestie tę reguluje KSR nr 7. Według art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji jednostka może, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane ustawą. Zmiana dotychczas stosowanych rozwiązań wymaga również określenia w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdania finansowe wymagane innymi przepisami prawa, jeżeli zostały one sporządzone za okres, w którym powyższe rozwiązania uległy zmianie. W przypadku takim należy w sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać przyczyny tych zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian. Skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

KSR nr 7 w pkt 3.6 i 3.7 uszczegółowia ww. przepis wskazując, że jednostki mogą zmienić przyjęte do stosowania zasady (politykę) rachunkowości w terminach określonych w przepisach o rachunkowości, jeżeli obowiązek taki wynika ze zmiany przepisów o rachunkowości lub jednostka utraciła prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w przepisach o rachunkowości. W uzasadnionych przypadkach jednostki mogą odstąpić od ciągłości stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i zmienić je, dokonując retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, jeżeli uznają, że jest to konieczne dla bardziej jasnego przedstawienia ich sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Nową zasadę należy stosować od pierwszego dnia roku obrotowego. Zależnie od decyzji kierownika danej jednostki jest to pierwszy dzień bieżącego lub następnego roku obrotowego. Dodajmy, że według pkt 2.10 KSR nr 7 retrospektywne przekształcenie danych porównawczych to przekształcenie danych porównawczych w taki sposób, jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości przyjęte w roku obrotowym stosowane były od zawsze



lub od początku możliwie najwcześniejszego roku obrotowego, a zdarzenie uznane za istotny błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych było wówczas poprawnie ujęte.

### 3. Przykłady zdarzeń stanowiących i niestanowiących zmiany zasad (polityki) rachunkowości

Zgodnie z pkt 3.8 KSR nr 7, za zmianę przyjętych zasad (polityki) rachunkowości uznaje się zmiany wymienione w poniższej tabeli.

Lp.	Zdarzenie, które uznaje się za zmianę zasad (polityki) rachunkowości
1.	Zmiana zasad klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat, bądź przepływów pieniężnych
2.	Zmiana metod wyceny aktywów i pasywów na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych i na dzień bilansowy
3.	Zmiana metody ustalania wyniku finansowego
4.	Zmiana sposobu prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym

Zmiany wskazane w tabeli mogą być spowodowane m.in.:

- 1) uzyskaniem przez jednostkę prawa lub utratą prawa do stosowania uproszczeń przewidzianych przepisami o rachunkowości,
- 2) indywidualną decyzją jednostki spowodowaną zmianą przedmiotu działalności, zwiększeniem lub zmniejszeniem jej zakresu, potrzebą dostosowania się do rozwiązań obowiązujących w grupie kapitałowej, do której jednostka weszła lub w branży, w której jednostka rozpoczęła działalność, wykorzystaniem możliwości uproszczeń, wykonaniem zaleceń kontroli lub rewizji finansowej,
- 3) decyzją o zastosowaniu lub rezygnacji ze stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Natomiast według pkt 3.9 KSR nr 7, nie stanowią zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości m.in. zdarzenia wymienione w poniższej tabeli.

Lp.	Zdarzenia, których nie uznaje się za zmianę zasad (polityki) rachunkowości
1.	Przyjęcie w odniesieniu do nowych zdarzeń i transakcji zasad (polityki) rachunkowości różniących się od poprzednio stosowanych do podobnych, ale nie identycznych zdarzeń i transakcji
2.	Przyjęcie nowej zasady w odniesieniu do zdarzeń, które uprzednio nie występowały lub występowały, ale były nieistotne, a stały się istotne
3.	Zmiany wysokości wartości szacunkowych

### 4. Dokument wprowadzający zmiany zasad (polityki) rachunkowości

Zmian zasad (polityki) rachunkowości dokonuje się w formie pisemnej poprzez nadanie nowego brzmienia zmienianym fragmentom polityki rachunkowości lub jeśli zakres zmian jest bardzo duży, to ustanawia się nowy jednolity tekst w celu utrzymania czytelności całej dokumentacji. Rodzaj dokumentu wprowadzającego zmiany zasad (polityki) rachunkowości zależy od formy prawnej danej jednostki. Przykładowo w spółkach kapitałowych dokumentem tym

będzie uchwała zarządu, natomiast w spółkach osobowych – uchwała wspólników. W firmach osób fizycznych zmianę zasad rachunkowości wprowadza się zarządzeniem właściciela.

Uchwała w sprawie zmiany zasad (polityki) rachunkowości może zostać sporządzona w sposób przedstawiony poniżej.

**Uchwała Spółki z o.o. „X”  
z dnia 31 grudnia 2024 r. w sprawie zmian zasad (polityki) rachunkowości**

1. Zarząd Spółki z o.o. „X” podejmuje uchwałę o wprowadzeniu zmian w zasadach (polityce) rachunkowości, polegających na (...).
2. Zmiany wprowadza się poprzez nadanie nowego brzmienia zmienianym fragmentom polityki rachunkowości.
3. Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.

Prezes Zarządu  
Anna Jaś

Wiceprezes Zarządu  
Tomasz Kwiecień

## 5. Ujęcie w księgach i ujawnianie w sprawozdaniu skutków zmian zasad (polityki) rachunkowości

Ze wskazówek zawartych w pkt 3.11–3.15 KSR nr 7 wynika, że zmianę zasad (polityki) rachunkowości jednostka ujmuje:

- a) stosując pełne podejście retrospektywne w przypadku:
  - gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, nie zawierają przepisów przejściowych ustalających sposób ich uwzględnienia,
  - gdy jednostka z własnej inicjatywy dokonuje zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
  - utraty prawa do stosowania uproszczeń wynikających z przepisów o rachunkowości,
- b) zgodnie z przepisami przejściowymi – gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, ustalają sposób ich uwzględnienia.

Pełne podejście retrospektywne oznacza zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków w taki sposób, jak gdyby zasady te były stosowane od zawsze. W przypadku pełnego podejścia retrospektywnego przekształca się dane porównawcze (por. pkt 2.8 KSR nr 7).

Lp.	Zasady postępowania zgodnego z pełnym podejściem retrospektywnym
1.	Odniesienie skutków zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je na mocy art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią inne przepisy o rachunkowości
2.	Przekształcenie retrospektywnie danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym
3.	Wykazanie skutków zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli jednostka zobowiązana jest do jego sporządzania

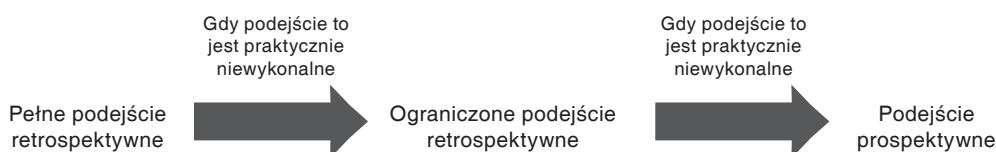
W przypadku gdy zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego jest praktycznie niewykonalne, jednostka stosuje ograniczone podejście retrospektywne, ujmując skutki zmiany wartości aktywów i zobowiązań wynikające ze zmiany przyjętych zasad (polityki)

rachunkowości jako korektę stanu początkowego odpowiednich składników kapitału (funduszu) własnego możliwie najwcześniejszego roku obrotowego. Ograniczone podejście retrospektywne oznacza zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków od początku możliwie najwcześniejszego roku obrotowego (por. pkt 2.9 KSR nr 7). Z kolei podejście retrospektywne, zarówno pełne jak i ograniczone uznaje się za praktycznie niewykonalne, gdy jednostka nie może go zastosować, mimo podjęcia racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Ma to miejsce, jeżeli:

- a) skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia,
- b) wymaga to przyjęcia założeń, co do intencji kierownika jednostki w minionym okresie,
- c) wymaga to przeprowadzenia istotnych szacunków, a nie jest możliwe obiektywne wyodrębnienie z posiadanych danych takich informacji na temat szacunków,
- d) wymagałoby to poniesienia kosztów niewspółmiernych do korzyści,
- e) nie jest możliwe ustalenie wpływu zmienionych zasad (polityki) rachunkowości na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych za poszczególne lata obrotowe,
- f) nie jest możliwe ustalenie na początek bieżącego roku obrotowego łącznego wpływu zmienionych zasad (polityki) rachunkowości na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych za wszystkie poprzednie lata obrotowe.

Jeżeli również zastosowanie ograniczonego podejścia retrospektywnego jest praktycznie niewykonalne jednostka stosuje podejście prospektywne i odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego lub kapitału (funduszu) własnego, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią. Podejście prospektywne oznacza zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym ta zmiana miała miejsce. W przypadku podejścia prospektywnego nie przekształca się danych porównawczych.

#### **Schemat zastosowania odpowiedniego podejścia dotyczącego skutków zmian zasad (polityki) rachunkowości**



Z pkt 2.15 KSR nr 7 wynika ponadto, że jeżeli jednostka zmieniła przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, to jest zobowiązana również do ujawnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ustępie 6 pkt 3 i 4 rodzaju zmian, przyczyn ich wprowadzenia oraz przedstawienia ich liczbowego wpływu odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny, jak i retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych. W jednostkach, które nie stosują uproszczenia polegającego na zaniechaniu ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zmiana zasad (polityki) rachunkowości może wpływać również na wysokość odroczonego podatku dochodowego. Jeżeli dane porównawcze wymagają doprowadzenia do porównywalności, to stosuje się postanowienia rozdziału VII KSR nr 7.

W przypadku zakłócenia porównywalności danych sprawozdawczych i porównawczych w wyniku zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości dla zapewnienia porównywalności retrospektywnie przekształcone dane porównawcze wykazuje się uzupełniająco w odrębnej kolumnie bilansu – i jeżeli to praktycznie wykonalne - w rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych (por. pkt 7.6 KSR nr 7).

Poniżej przedstawiamy przykład dotyczący zmiany zasady wyceny nieruchomości zaliczanych do inwestycji, opracowany na podstawie przykładu 3 do rozdziału III KSR nr 7.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Kierownik jednostki podjął w 201X r. decyzję o zmianie zasad (polityki) rachunkowości, polegającej na zmianie zasady wyceny nieruchomości (gruntów) zaliczanych do inwestycji z wyceny w cenach nabycia pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości na wycenę w cenach rynkowych bądź inaczej określonej wartości godziwej. Powodem zmiany zasad (polityki) rachunkowości było wejście jednostki do grupy kapitałowej, w której powinny obowiązywać jednolicie zasady wyceny przyjęte przez jednostkę dominującą.
2. Cena nabycia gruntu o powierzchni 2.000 ha zakupionego w 201X-8 r. wyniosła: 2.000.000 zł. Jednostka nie posiada żadnych planów dotyczących wykorzystania tego gruntu dla własnych potrzeb. Do końca 201X-1 r. nie dokonała żadnego odpisu z tytułu trwałej utraty wartości gruntu.
3. Celem dokonania odpowiednich ujawnień o skutkach zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostka zleciła rzeczoznawcy majątkowemu ustalenie wartości gruntu na każdy z dni kończących poprzednie okresy sprawozdawcze. Rzeczoznawca majątkowy, z uwagi na brak informacji o transakcjach rynkowych z okresu 201X-8–201X-3, które mogłyby zostać wykorzystane do wyceny, ustalił cenę rynkową gruntu wyłącznie dla poniższych okresów:
  - a) 201X-2 r.: 4.500.000 zł,
  - b) 201X-1 r.: 4.000.000 zł,
  - c) 201X r.: 4.000.000 zł.

W okresie od daty nabycia gruntu do dnia wyceny ustawodawca rozszerzył zakres pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych o skutki aktualizacji wyceny nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji.

4. Wobec braku możliwości ustalenia wpływu zmienionych zasad (polityki) rachunkowości na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych za lata obrotowe od 201X-8 do 201X-3 kierownik jednostki podjął decyzję o zastosowaniu ograniczonego podejścia retrospektywnego, odstępując od ustalenia jaka część wzrostu wartości nieruchomości inwestycyjnej w minionych latach winna być rozliczona jako zwiększenie „Kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny”, a jaka powinna stanowić „Zysk (stratę) z lat ubiegłych”. W rozpatrywanym przypadku decyzja ta nie wpływa na informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym jako przekształcone dane porównawcze albowiem dane te prezentuje się jedynie za poprzedni rok obrotowy, a ponadto przedmiot zmiany zasad (polityki) rachunkowości przesądza o tym, że przekształcone dane porównawcze poprzedniego roku obrotowego są skumulowanymi danymi porównawczymi lat wcześniejszych. Reasumując: skutek ograniczonego podejścia retrospektywnego jest taki sam jak skutek podejścia retrospektywnego.

### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
<b>Zapisy w księgach 201X r.</b>			
1. PK – aktualizacja wartości inwestycji w nieruchomości	2.000.000 zł	<b>04</b>	<b>82</b>

2. PK – utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego 201X-1 r.: 2.000.000 zł × 19% =	380.000 zł	82	83-0
---	------------	----	------

### III. Księgowania:

Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”		Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych)		Konto 83-0 „Rezerwa tytułu odroczonego podatku dochodowego”	
(1)	2.000.000	(2)	380.000	2.000.000	(1)
				380.000	(2)

### IV. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za 201X r.:

#### Fragment bilansu

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze za rok obrotowy (w zł)	Dane za poprzedni rok obrotowy	
		Dane porównawcze (w zł)	Przekształcone dane porównawcze (w zł)
<b>Aktywa</b>			
Inwestycje w nieruchomości	4.000.000	2.000.000	4.000.000
<b>Pasywa</b>			
Zysk (strata) z lat ubiegłych	1.620.000	0	1.620.000
Rezerwa tytułu odroczonego podatku dochodowego	380.000	0	380.000

#### Fragment rachunku zysków i strat (wariant porównawczy i kalkulacyjny)

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze za rok obrotowy (w zł)	Dane za poprzedni rok obrotowy	
		Dane porównawcze (w zł)	Przekształcone dane porównawcze (w zł)
Inne koszty operacyjne	0	0	500.000

#### Fragment informacji dodatkowej

##### 1. Wprowadzenie do sprawozdania finansowego:

- pkt 7 – omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny nieruchomości inwestycyjnych; jednostka w punkcie tym zamieściła informację, że nieruchomości inwestycyjne w momencie początkowego ujęcia wyceniane są w cenie nabycia, natomiast na dzień bilansowy wycenia się je w wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.

##### 2. Dodatkowe informacje i objaśnienia:

- ustęp 1 pkt 1 – zmiany w inwestycjach długoterminowych (w zł)

Inwestycje długoterminowe	BO	Korekty lat ubiegłych	Zwiększenia	Zmniejszenia	BZ
Nieruchomości	2.000.000	2.000.000	0	0	4.000.000
<b>Razem</b>	<b>2.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4.000.000</b>

- ustęp 1 pkt 9 – zmiany w kapitale (funduszu) własnym, o ile jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym (w zł)

Kapitał (fundusz) własny	BO	Korekty lat ubiegłych	Zwiększenia	Zmniejszenia	BZ
Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	1.620.000	0	0	1.620.000
<b>Razem</b>	<b>0</b>	<b>1.620.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.620.000</b>

- ustęp 1 pkt 11 – zmiany rezerw na zobowiązania (w zł)


Rezerwy na zobowiązania	BO	Korekty lat ubiegłych	Zwiększenia	Zmniejszenia	BZ
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	380.000	0	0	380.000
<b>Razem</b>	<b>0</b>	<b>380.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>380.000</b>

- ustęp 6 pkt 3 – jeżeli dokonana zmiana zasad wyceny inwestycji w nieruchomości wywiera istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, należy o tym poinformować w tym punkcie; w celu zachowania jednolitych zasad wyceny w grupie kapitałowej jednostka podjęta w bieżącym roku decyzję o zmianie zasad (polityki) rachunkowości, polegającą na zmianie zasady wyceny nieruchomości (gruntów) zaliczanych do inwestycji z wyceny w cenach nabycia pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości na wycenę w cenach rynkowych; zmiana zasad (polityki) rachunkowości została zastosowana retrospektywnie; w wyniku zmiany tych zasad korekta wyniku finansowego lat ubiegłych wyniosła 1.620.000 zł (zwiększenie);
- ustęp 6 pkt 4 – nie ma potrzeby wypełniania tej pozycji ponieważ zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat.

## I. ODPOWIADAMY NA PYTANIA

### VII. RELACJA Z DYŻURU TELEFONICZNEGO

#### 1. Jak księgować otrzymaną pożyczkę przekazaną bezpośrednio na konto sprzedawcy?

 *Nasza spółka zakupiła materiały do produkcji. Zobowiązanie z tego tytułu zostało uregulowane ze środków pożyczki, przy czym pożyczkodawca nie wpłacił środków na nasz rachunek bankowy, lecz bezpośrednio na konto sprzedawcy materiałów. Jak księgować tę pożyczkę?*

W sytuacji opisanej w pytaniu kwotę otrzymanej pożyczki wskazane jest wprowadzić do ksiąg rachunkowych, zapisem po stronie Wn konta 24-0/0 „Pożyczki otrzymane”, w korespondencji ze stroną Ma konta 21 „Rozrachunki z dostawcami”.

Z treści pytania wynika, że uruchomienie pożyczki nastąpiło w drodze zapłaty zobowiązania wobec sprzedawcy materiałów. Środki pieniężne zostały bezpośrednio przekazane




przez pożyczkodawcę na konto sprzedawcy materiałów. W takiej sytuacji kwotę otrzymanej pożyczki należy wprowadzić do ksiąg rachunkowych w korespondencji z kontem rozrachunkowym kontrahenta, tj. sprzedawcy materiałów.

#### **Ewidencja księgowa uregulowania zobowiązania wobec sprzedawcy kwotą otrzymanej pożyczki**

1. FZ – faktura dokumentująca zakup materiałów:
  - a) wartość brutto zobowiązania:
    - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
    - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
  - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
    - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
    - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. PK – uregulowanie zobowiązania wobec sprzedawcy materiałów kwotą otrzymanej pożyczki:
  - **Wn konto 24-0/0** „Pożyczki otrzymane”,
  - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”.

## **2. Na jakim koncie ująć otrzymany przez udziałowca zwrot wcześniej wniesionych dopłat?**

 *Spółka z o.o. posiada udziały w innej spółce z o.o. Jako udziałowiec zostaliśmy zobowiązani do wniesienia dopłat do kapitału. W listopadzie 2024 r. uchwałą wspólników zdecydowano o zwrocie dopłat. Jak ująć w księgach otrzymany zwrot wcześniej wniesionych dopłat?*

Otrzymany zwrot dopłat zalicza się do przychodów finansowych i ujmuje w księgach rachunkowych, zapisem po stronie Ma konta 75-0 „Przychody finansowe”, w korespondencji ze stroną Wn konta 24-3 „Rozrachunki z udziałowcami”.

W myśl art. 179 K.s.h. dopłaty mogą być zwracane wspólnikom, jeżeli nie są wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Zwrot powinien być dokonany równomiernie wszystkim wspólnikom. Może on nastąpić po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia o zamierzonym zwrocie w piśmie przeznaczonym do ogłoszeń spółki. Zwrot dopłat wymaga uchwały wspólników (por. art. 228 pkt 5 K.s.h.).

W księgach spółki z o.o. wnoszącej dopłaty, wartość dopłat odnosi się w ciężar kosztów finansowych, natomiast ich późniejszy zwrot odnosi się na przychody finansowe.


#### **Ewidencja księgowa zwrotu dopłat w księgach rachunkowych udziałowca**

1. PK – uchwała wspólników o zwrocie dopłat:
  - **Wn konto 24-3** „Rozrachunki z udziałowcami”  
(w analityce: Rozrachunki ze wspólnikiem z tytułu dopłat),
  - **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”.
2. WB – otrzymanie zwrotu wniesionych wcześniej dopłat:
  - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
  - **Ma konto 24-3** „Rozrachunki z udziałowcami”  
(w analityce: Rozrachunki ze wspólnikiem z tytułu dopłat).



**Uwaga:** Można również pominąć konto 24-3 i zaksięgować zwrot dopłat zapisem: **Wn konto 13-0, Ma konto 75-0.**

### 3. W jakiej wartości wyksięgować umorzoną należność od kontrahenta zagranicznego?

 **Zamierzamy umorzyć należność od kontrahenta zagranicznego wyrażoną w walucie obcej. Należność ta nie była objęta odpisem aktualizującym. Jak wyksięgować taką należność? Czy wycenić ją według kursu z dnia odpisania, czy historycznego?**

W przypadku umorzonych należności wyrażonych w walutach obcych odpisaniu w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych podlega wartość należności ustalona według kursu waluty obcej w dniu powstania należności.


Stosownie do art. 35b ust. 4 ustawy o rachunkowości, należności umorzone, od których nie dokonano odpisów aktualizujących ich wartość lub dokonano odpisów w niepełnej wysokości, zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych, zależnie od charakteru tej należności. W księgach rachunkowych dokonuje się w związku z tym zapisu po stronie Wn konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” lub 75-1 „Koszty finansowe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 20 „Rozrachunki z odbiorcami” lub 24-9 „Pozostałe rozrachunki – inne”.

W przypadku należności wyrażonych w walutach obcych zaliczeniu (odpisaniu) w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych podlega wartość ustalona według kursu waluty obcej obowiązującego w dniu powstania należności. Saldo to nie podlega ponownej wycenie według kursu z dnia jej odpisania.

Jeśli w księgach widnieją różnice kursowe naliczone od tej należności na poprzedni dzień bilansowy i nie zostały wyksięgowane pod datą pierwszego dnia roku obrotowego, to należy je wystornować w momencie odpisania należności w związku z jej umorzeniem.

## VIII. Z LISTÓW CZYTELNIKÓW

### 1. Różnice pomiędzy fakturą zakupu a dowodem PZ, wynikające z zaokrągleń cen towarów

 **W wyniku zaokrągleń cen na magazynie powstają różnice pomiędzy wartością towarów przyjmowanych do magazynu a wartością tych towarów wynikającą z faktury zakupu. Jak rozliczać takie różnice w księgach rachunkowych?**

Niewielkie (nieistotne) różnice powstałe na skutek zaokrąglania cen podczas przyjęcia towarów do magazynu odnosi się na konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”. Z kolei znaczne różnice wskazane jest księgować na utworzonym w tym celu koncie odchyień od cen ewidencyjnych towarów. Następnie na koniec okresu sprawozdawczego różnice wynikające z zaokrągleń cen towarów rozlicza się na towary sprzedane i na pozostające w magazynie.

Jeżeli powstałe w wyniku zaokrągleń cen jednostkowych różnice pomiędzy wartością przyjmowanych do magazynu towarów a ich wartością wynikającą z faktury zakupu są nieznaczne (nieistotne), to można rozliczać je bezpośrednio przy księgowaniu poszczególnych dostaw i odnosić na konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”. W sy-

tuacji natomiast, gdy powstałe na skutek zaokrągleń cen różnice są znaczne, wskazane jest ujmować je w księgach rachunkowych wykorzystując w tym celu specjalnie utworzone konto 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” (w analityce: Odchylenia wynikające z zaokrągleń cen jednostkowych). Następnie na koniec okresu sprawozdawczego różnice wynikające z zaokrągleń cen towarów wskazane jest rozliczać na towary sprzedane i na pozostające w magazynie. Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów przypadające na towary sprzedane przeksięgowuje się z konta 34-2 na konto 73-1 w zależności od rodzaju powstałych odchyleń.

#### **Ewidencja księgowa rozliczania różnic powstałych w wyniku zaokrągleń cen towarów**

1. FZ – zakup towarów:
  - a) wartość brutto faktury:
    - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
    - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
  - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
    - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
    - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. PZ – przyjęcie towarów do magazynu:
  - **Wn konto 33** „Towary”,
  - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
3. PK – rozliczenie różnic powstałych z tytułu zaokrągleń:
  - a) różnice nieistotne (niewielkie):
    - **Wn/Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
    - **Ma/Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
  - b) różnice istotne (znaczące):
    - **Wn/Ma konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”  
(w analityce: Odchylenia wynikające z zaokrągleń cen jednostkowych),
    - **Ma/Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
4. WZ – wydanie z magazynu sprzedanych towarów:
  - **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
  - **Ma konto 33** „Towary”.
5. PK – rozliczenie odchyleń przypadających na sprzedane towary:
  - **Wn/Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
  - **Ma/Wn konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”  
(w analityce: Odchylenia wynikające z zaokrągleń cen jednostkowych).

## **2. Niepodzielony zysk z lat ubiegłych w księgach i bilansie spółki z o.o.**

- Rok obrotowy spółki z o.o. jest zgodny z rokiem kalendarzowym. Za 2023 r. spółka osiągnęła niewielki zysk. W 2024 r. wspólnicy zatwierdzili sprawozdanie finansowe za 2023 r., ale nie podjęli uchwały w sprawie podziału zysku. Na jakim koncie powinien figurować w księgach rachunkowych niepodzielony zysk i w której pozycji bilansu sporządzanego za 2024 r. należy go wykazać?**

Zysk wypracowany w poprzednich latach obrotowych do momentu podjęcia decyzji o jego podziale – pozostaje na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, jako niepodzielony zysk z lat ubiegłych.

W księgach rachunkowych wynik finansowy ustala się na koncie 86 „Wynik finansowy”. Saldo Ma tego konta odzwierciedla kwotę zysku, natomiast saldo Wn odzwierciedla kwotę straty. Wartość zysku lub straty pozostaje na koncie 86 do momentu zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy. Pod datą zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, czyli w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego, saldo konta 86 przeksięgowuje się na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”. Następnie na podstawie uchwały organu zatwierdzającego o podziale zysku lub pokryciu straty następuje rozliczenie konta 82 zgodnie z postanowieniami zawartymi w tej uchwale.

Jeśli jednak organ zatwierdzający spółki z o.o. (tu: wspólnicy spółki) nie podjął uchwały o podziale zysku, to wynik finansowy za poprzedni rok obrotowy pozostaje na koncie 82. Będzie on figurował na tym koncie jako niepodzielony zysk z lat ubiegłych tak długo, jak długo nie zostanie podjęta stosowna uchwała.

Zwracamy uwagę, że podział wyniku finansowego za dany rok obrotowy nie musi być przeprowadzony w dniu zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Przepisy ustawy o rachunkowości nie precyzują terminu podziału zysku (pokrycia straty). Wskazują jedynie, że nie można podzielić zysku, ani pokryć straty bez uprzedniego zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Natomiast w przypadku gdy sprawozdanie finansowe podlega badaniu podział lub pokrycie wyniku finansowego może nastąpić po wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami (por. art. 53 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości).

Jeśli wspólnicy spółki z o.o. do końca 2024 r. nie zdecydowali w jaki sposób zysk za 2023 r. zostanie podzielony, to będzie on podlegał prezentacji w bilansie sporządzonym na 31 grudnia 2024 r. po stronie pasywów w kapitale własnym. W zależności od tego, według jakiego załącznika do ustawy o rachunkowości pytająca spółka sporządza sprawozdanie finansowe, w tym bilans, niepodzielony zysk wykaże w pozycji:

- A.V. „Zysk (strata) z lat ubiegłych” – według załącznika nr 1 lub nr 5,
- A. Kapitał (fundusz) własny, w tym:” – według załącznika nr 4.

### 3. Rozliczenie niedoboru gotówki w kasie, uznanego przez kierownika jednostki za zawiniony

✉ ***Na dzień 31 grudnia 2024 r. przeprowadzona została inwentaryzacja firmowej kasy. Spis z natury wykazał niedobór gotówki w kasie. Kierownik jednostki uznał niedobór za zawiniony. W jaki sposób rozliczyć w księgach powstały niedobór i na podstawie jakich dokumentów?***

W księgach rachunkowych ujawnione w trakcie inwentaryzacji niedobory, do czasu wyjaśnienia przyczyn ich powstania, ujmuje się na koncie 24-1/0 „Rozliczenie niedoborów i szkód”. Następnie rozlicza się je w księgach rachunkowych zgodnie z decyzją kierownika jednostki zawartą w protokole różnic inwentaryzacyjnych. Niedobór powinien być wyjaśniony i rozliczony w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Ustawa o rachunkowości wymaga także, by przeprowadzenie inwentaryzacji oraz jej wyniki były odpowiednio udokumentowane.

W przypadku gdy spis z natury gotówki w kasie wykazał niedobór środków pieniężnych należy ustalić przyczynę jego powstania. Ujawnienie niedoboru gotówki w kasie (do czasu jego rozliczenia) ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem po stronie Wn konta 24-1/0 „Rozliczenie niedoborów i szkód”, w korespondencji ze stroną Ma konta 10 „Kasa”. Dokonuje się tego na podstawie sporządzonego protokołu z inwentaryzacji kasy. Niedobór pozo-

staje na koncie 24-1/0 do czasu wyjaśnienia przyczyn jego powstania i ustalenia sposobu rozliczenia. Powinien on zostać wyjaśniony i rozliczony w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji, a konto 24-1/0 na koniec roku obrotowego nie powinno wykazywać salda. Jak wynika bowiem z art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, powstałe rozbieżności pomiędzy stanem rzeczywistym ustalonym w drodze spisu z natury a stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych trzeba wyjaśnić i rozliczyć jeszcze przed zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy, w którym przeprowadzono inwentaryzację.

W jednostce, której rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym, granicznym terminem rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach 2024 r. jest 26 marca 2025 r.

Wskazówki w zakresie sposobu rozliczania niedoborów zawiera stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Stanowisko to odnosi się co prawda do inwentaryzacji zapasów, jednak naszym zdaniem wskazówki w nim zawarte są na tyle uniwersalne, że nie mogą być pomocne także przy rozliczeniu niedoborów gotówki w kasie. W świetle pkt 101 tego stanowiska, niedobory nieusprawiedliwione powstałe wskutek zaniedbań, nadużyć, braku właściwego zabezpieczenia lub ochrony, można podzielić na:

- 1) niedobory bezsporne, jeżeli osoba odpowiedzialna wyraża zgodę na ich pokrycie; są odnoszone w ciężar rozrachunków z pracownikami,
- 2) niedobory sporne, jeżeli osoba odpowiedzialna nie wyraża zgody na ich pokrycie; kierownik jednostki podejmuje decyzję, czy dany niedobór zostanie zaliczony do:
  - a) niedoborów dochodzonych – w takiej sytuacji roszczenie o zwrot szkody w wysokości poniesionej straty wobec osoby uznanej za winną zostaje skierowane na drogę postępowania sądowego; powstają roszczenia sporne, od których dokonuje się odpisów aktualizujących,
  - b) niedoborów niedochodzonych – w tym przypadku kierownik jednostki rezygnuje z wystąpienia na drogę sądową, godząc się z poniesieniem straty, a zarazem może zastosować wobec osoby odpowiedzialnej sankcje (upomnienie, pozbawienie premii, odwołanie z funkcji, wypowiedzenie); obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

Rozliczenia w księgach ujawnionego niedoboru gotówki w kasie dokonuje się na podstawie protokołu inwentaryzacji kasy zatwierdzonego przez kierownika jednostki zawierającego wyjaśnienie przyczyn powstania niedoboru.

Jeśli powstały niedobór gotówki w kasie zostanie uznany za zawiniony, wówczas jego wartością obciąża się kasjera. W przypadku gdy niedobór okaże się bezsporny, a osoba odpowiedzialna za prowadzenie kasy wyrazi zgodę na jego pokrycie, to brakującą kwotę może wpłacić bezpośrednio do kasy lub na rachunek bankowy jednostki. Innym możliwym sposobem rozliczenia (jeśli pracownik wyrazi na to zgodę na piśmie) jest potrącenie brakującej kwoty z wynagrodzenia.

#### **Ewidencja księgowa rozliczenia bezspornego niedoboru gotówki w kasie**

1. PK – niedobór uznany za zawiniony, jeśli pracownik wyraził zgodę na jego pokrycie:
  - **Wn konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
  - **Ma konto 24-1/0** „Rozliczenie niedoborów i szkód”.
2. KP lub WB – wpłata przez pracownika brakującej kwoty do kasy lub na rachunek bieżący:
  - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub 10 „Kasa”,
  - **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.
3. LP – potrącenie niedoboru z wynagrodzenia pracownika (jeśli wyraził na to zgodę):
  - **Wn konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
  - **Ma konto 23-4** „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Jeśli pracownik odmawia pokrycia niedoboru, to ewidencja księgową jego rozliczenia będzie uzależniona od decyzji kierownika jednostki.

#### Ewidencja księgową rozliczenia niedoboru spornego

1. PK – niedobór uznany za zawiniony dochodzony od pracownika (sporny):
  - a) powstanie roszczenia spornego w momencie skierowania sprawy na drogę sądową:
    - **Wn konto 24-6** „Należności dochodzone na drodze sądowej”,
    - **Ma konto 24-1/0** „Rozliczenie niedoborów i szkód”,
  - b) utworzenie odpisu aktualizującego wartość roszczenia:
    - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
    - **Ma konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”.
2. PK – niedobór zawiniony decyzją kierownika jednostki niedochodzony:
  - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
  - **Ma konto 24-1/0** „Rozliczenie niedoborów i szkód”.

## 4. Ujęcie w kosztach bilansowych opłaty pobranej przez bank z tytułu zawarcia umowy faktoringowej

✉ *Spółka z o.o. podpisała z bankiem umowę faktoringową. Na jej podstawie bank pobrał opłatę wstępną. W ciężar jakich kosztów odnieść opłatę faktoringową?*

Opłaty pobrane przez faktora (bank) za świadczone usługi faktoringowe zalicza się do kosztów finansowych. Jeśli opłaty te dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych, to podlegają rozliczeniu w czasie przez konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

W związku z działalnością faktoringową faktor (bank) pobiera różnego rodzaju opłaty, które najczęściej mają charakter prowizji. Opłaty te nie są związane z podstawową działalnością operacyjną jednostki, ale podobnie jak sprzedaż wierzytelności kwalifikuje się je do działalności finansowej i ujmuje na koncie 75-1 „Koszty finansowe”.

Sposób rozliczania opłat (prowizji) ponoszonych przez jednostkę w związku z zawartą umową faktoringową zależy od charakteru tych opłat, tj. czy dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych, czy są to opłaty ponoszone jednorazowo, a także od przyjętej przez jednostkę polityki (zasad) rachunkowości wobec czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Opłata faktoringowa może obciążyć koszty finansowe jednorazowo w momencie jej poniesienia przez jednostkę. W księgach rachunkowych zarachowanie opłaty faktoringowej w ciężar kosztów może przebiegać zapisem po stronie Wn konta 75-1 „Koszty finansowe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 30 „Rozliczenie zakupu” lub 24-9 „Pozostałe rozrachunki – inne”.

Jeśli jednak opłata faktoringowa dotyczy przyszłych okresów sprawozdawczych, to w myśl art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości, podlega rozliczeniu w czasie. Jak wynika z art. 39 ust. 3 ww. ustawy odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń. Przy czym, czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów z zachowaniem zasady ostrożności. W odniesieniu do kosztów podlegających rozliczeniu w czasie, których kwota z punktu widzenia rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jest nieistotna, można zastosować uproszczenie na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Uproszczenie to może polegać na tym, że wydatek dotyczący okresu dłuższego niż rok obrotowy odnosi się w części dotyczącej tego roku jednorazowo w koszty,



już w momencie jego poniesienia bez rozliczenia w czasie. Natomiast w części dotyczącej kolejnego roku (kolejnych lat) odnosi się w koszty bilansowe, jednorazowo na początku kolejnego roku obrotowego (kolejnych lat obrotowych). Tylko w wyjątkowych sytuacjach, przy małej istotności kosztu, za dopuszczalne można także przyjąć uproszczenie polegające na jednorazowym odpisaniu w koszty całego wydatku. Co do zasady, ocena czy kwoty podlegające rozliczeniu w czasie stanowią dla jednostki istotną, czy też nieistotną wartość, należy do samej jednostki.

Do ujmowania kosztów podlegających rozliczeniu w czasie związanych z działalnością finansową jednostki służy konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

#### **Ewidencja księgową opłaty faktoringowej podlegającej rozliczeniu w czasie**

1. Ujęcie kosztu na podstawie dowodu źródłowego do rozliczenia w czasie:
  - **Wn konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”,
  - **Ma konto 24-9** „Pozostałe rozrachunki – inne” lub 30 „Rozliczenie zakupu”.
2. PK – zarachowanie raty opłaty do okresu, którego dotyczy:
  - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
  - **Ma konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

## **5. Grunt nabyty przez dewelopera pod budowę domu oraz związane z nim podatki i opłaty**

*Jesteśmy spółką z o.o. zajmującą się działalnością deweloperską. Koszty podstawowej działalności operacyjnej ewidencjonujemy na kontach zespołu 4. Zakupiliśmy grunt pod budowę domu i w związku z tym uiściliśmy opłaty notarialne. Ponadto otrzymaliśmy decyzję dotyczącą zapłaty podatku rolnego od nabytego gruntu. Jak ująć opłaty notarialne oraz podatek rolny w przypadku gdy inwestycja będzie zakończona przed upływem pół roku, a jak gdy inwestycja będzie trwała dłużej niż pół roku?*

Generalnie dla ujęcia w księgach wydatków wskazanych w pytaniu nie ma wpływu to czy inwestycja będzie trwała do pół roku czy dłużej. Wskazana w pytaniu opłata notarialna związana z zakupem gruntu wpływa na cenę jego nabycia, a jej ujęcie uzależnione jest od klasyfikacji nabytego gruntu. Natomiast podatek rolny poniesiony przed dniem rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego obciąża koszty i wynik okresu jego poniesienia.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera szczegółowych regulacji dotyczących działalności deweloperskiej. Informacje na ten temat można natomiast znaleźć w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska” (KSR nr 8). W świetle pkt 3.2 tego standardu, działalność deweloperska jest to działalność gospodarcza obejmująca wykonywanie jednego lub więcej przedsięwzięć deweloperskich polegających na budowie lub przebudowie (ulepszeniu) budynków i ich odprzedaży w całości lub części (np. lokali); przedsięwzięcia mogą mieć charakter jednorazowy lub wznawiany. Przedmiot przedsięwzięcia deweloperskiego – budynek (i) lub znajdujące się w nim (nich) lokale – jest wnoszony z zamiarem sprzedaży jednemu lub wielu nabywcom (por. pkt 4.1 KSR nr 8). Z kolei w pkt 7.1 KSR nr 8 wskazano, iż koszty wykonania przedsięwzięcia deweloperskiego gromadzi się dla każdego przedsięwzięcia odrębnie do czasu jego zakończenia. Do kosztów tych zalicza się

wszystkie składniki kosztu wytworzenia w rozumieniu art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości (tzn. koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich związanych z tym produktem), przy uwzględnieniu wskazówek zawartych w pkt 7.5 KSR nr 8. Według standardu, w dniu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego wynikająca z ksiąg rachunkowych wartość gruntu, wartość prawa wieczystego użytkowania gruntu lub wartość budynku do przebudowy (ulepszenia), na którym przedsięwzięcie to będzie realizowane, odnosi się w ciężar kosztów produkcji w toku przedsięwzięcia deweloperskiego, a dodatkowo w przypadku prawa wieczystego użytkowania gruntu zaprzestaje się jego umarzania i amortyzacji. Jeżeli deweloper stosuje konta kosztów według rodzaju, przeklasyfikowanie do produkcji w toku gruntu lub prawa następuje przy wykrzystaniu konta „Obiekty w zabudowie” wchodzącego w skład konta kosztów według rodzaju „Zużycie materiałów i energii”. Warto dodać, że zastosowanie mają tutaj również wyjaśnienia zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”.

Do dnia rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego grunt, na którym jest lub będzie posadowiony przedmiot przedsięwzięcia, jest zależnie od stanu faktycznego w momencie nabycia klasyfikowany i wykazywany w bilansie jako:

- 1) towar (zapas) – jeśli deweloper zakupił grunt dla realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego, jednak jego rozpoczęcie zostało opóźnione (np. ze względów finansowych lub prawnych) wykazuje się ten grunt w cenie nabycia, przy czym do czasu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego cena ta jest powiększana o koszty związane z przystosowaniem gruntu do stanu zdatnego do użytkowania lub wprowadzenia do obrotu, takie jak np. koszty odrolnienia, rekultywacji terenu, karczowania, rozbiórki zbędnych zabudowań, uzbrojenia terenu, itd., zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości; w uzasadnionych przypadkach cena nabycia może być powiększana także o koszty finansowania zewnętrznego związanego z zakupem gruntu i przystosowaniem go do stanu zdatnego do sprzedaży oraz pomniejszana o przychody z tego tytułu z zastrzeżeniem, że tak ustalona wartość gruntu nie jest wyższa od jego ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy, zgodnie z art. 28 ust. 4 ww. ustawy lub
- 2) inwestycja w nieruchomości – w przypadku gdy deweloper zakupił grunt bez zamiaru realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego; w takim przypadku grunt może być wyceniony według zasad stosowanych do nieruchomości inwestycyjnych, tj. w cenie nabycia bądź w cenie rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej,
- 3) środek trwały – jeśli grunt miał pierwotnie być wykorzystywany na własne potrzeby dewelopera; wycenia się go w cenie nabycia.


Zatem nabyty przez dewelopera grunt z przeznaczeniem pod budowę budynku (tj. określonego przedsięwzięcia deweloperskiego) powinien być ujmowany w księgach rachunkowych od momentu nabycia do dnia rozpoczęcia tego przedsięwzięcia, w zależności od stanu faktycznego – jako towar lub inwestycja w nieruchomości albo środek trwały w cenie nabycia. Oznacza to, że do ceny nabycia tego gruntu zalicza się koszty bezpośrednio związane z tym zakupem, w tym m.in. opłaty notarialne.

Ewidencja opłaty notarialnej związanej z zakupem gruntu przeznaczonego do realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego w zależności od klasyfikacji będzie przebiegała zapisem po stronie Wn konta 33 „Towary” lub 04 „Inwestycje w nieruchomości” albo 01 „Środki trwałe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 30 „Rozliczenie zakupu”.

Pod datą rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego wartość gruntu w cenie nabycia odnosi się w ciężar kosztów produkcji. Na dzień bilansowy koszty wytworzenia nieukończono- nego przedsięwzięcia deweloperskiego przenosi się na zapasy, np. na konto 60-2 „Produkcja w toku”. Przy ewidencji kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4, zapisu tego dokonuje się po stronie Wn konta 60-2, w korespondencji ze stroną Ma konta 49 „Rozliczenie kosztów”.

Natomiast w kwestii ujęcia w księgach rachunkowych podatku rolnego od nabytego gruntu warto przypomnieć, iż opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Tak stanowi art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.). O charakterze danego gruntu decydują zapisy w ewidencji gruntów i budynków, a dane wynikające z tej ewidencji stanowią podstawę opodatkowania gruntów podatkiem rolnym lub podatkiem od nieruchomości. Dane z ewidencji korzystają z domniemania zgodności ze stanem rzeczywistym.

W przepisach brak jest jednak definicji pojęcia gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W literaturze i orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że grunty rolne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej to grunty, na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej. Zajęciem w tym rozumieniu jest już rozpoczęcie prac mających na celu realizację inwestycji, np. niwelacja gruntu, jego ogrodzenie, rozpoczęcie prac budowlanych itp. Czynności związane z prowadzeniem działalności gospodarczej na gruncie rolnym muszą być wykonywane w sposób trwały (nieincydentalny) i tak, że w zasadzie wykluczają prowadzenie innej działalności. Na gruncie rolnym zajęтым na prowadzenie działalności gospodarczej nie może być prowadzona typowa działalność rolnicza. Zatem grunty, na których została rozpoczęta inwestycja, będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Tak wskazano przykładowo w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 1144/13 oraz wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 12 października 2017 r., sygn. akt. I SA/Sz 670/17.

<b>Dla Prenumeratorów GOFIN</b>	
	Baza orzeczeń wydawanych przez sądy dostępna w serwisie <a href="http://www.orzecznictwo.gofin.pl">www.orzecznictwo.gofin.pl</a>

NSA

WSA

W świetle pkt 7.6 KSR nr 8 podatek od nieruchomości lub opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu, na którym posadowiona jest nieruchomość stanowiąca przedmiot przedsięwzięcia deweloperskiego, poniesione po dniu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego, aż do dnia jego zakończenia, mogą być zaliczone do kosztu wytworzenia przedsięwzięcia deweloperskiego. Podatek od nieruchomości i opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu poniesione przed dniem rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego obciążają koszty i wynik finansowy okresu ich poniesienia. Wprawdzie standard odnosi się do podatku od nieruchomości a nie do podatku rolnego, jednak – naszym zdaniem – dla celów ujęcia w księgach rachunkowych podatek rolny traktuje się analogicznie.

Z pytania wprost to nie wynika, zakładamy jednak, że spółka na posiadanym gruncie rolnym nie rozpoczęła jeszcze prac mających na celu realizację inwestycji.

Biorąc pod uwagę powyższe wskazać należy, iż wydatek związany z podatkiem rolnym od nabytego gruntu, na którym posadowiona będzie nieruchomość (w przypadku pytającej spółki dom) poniesiony przed dniem rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego obciąży koszty i wynik finansowy okresu jego poniesienia. W tej sytuacji ewidencja podatku rolnego będzie przebiegała zapisem po stronie Wn konta 40-2 „Podatki i opłaty”, w korespondencji ze stroną Ma konta 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.

## 6. Prowizja za zarządzanie kredytem, pobrana po dniu bilansowym

✉ *Jesteśmy spółką z o.o. na estońskim CIT. W 2024 r. bank udzielił nam kredytu na zakup środków trwałych i budowę hali produkcyjnej. W umowie jest zapis, że bank pobiera prowizję za zarządzanie kredytem w wysokości 0,05% wykorzystanej kwoty kredytu. W dniu 31 stycznia 2025 r. bank pobrał z naszego rachunku kwotę 5 tys. zł tytułem tej. Na dzień 31 grudnia 2024 r. otrzymaliśmy potwierdzenie salda z banku, na którym jako należność banku wykazano, kwotę kredytu oraz kwotę prowizji. W którym roku i jakim zapisem powinniśmy ująć tę prowizję w księgach?*

Z okoliczności przedstawionych w pytaniu można wnioskować, że przedmiotowa prowizja dotyczy zarządzania kredytem w 2024 r. Zapewne wynika to z umowy kredytowej, ale również z tego, że bank zarachował w swoich księgach przychód z tytułu prowizji memoriałowo do 2024 r. – stąd widoczna jest ona na potwierdzeniu salda. Technicznie jednak środki zostały pobrane w styczniu. Z tego względu, opisaną prowizję należy zaksięgować w 2024 r. dowodem PK pod datą 31 grudnia.

Prowizji, o której mowa w pytaniu, nie księguje się w 2024 r. wyciągiem bankowym (WB), gdyż tej operacji nie ma w zestawieniu operacji bankowych na wyciągu za grudzień. Tym samym próba wprowadzenia tej kwoty do ksiąg na podstawie WB spowodowałaby niezgodność salda tego wyciągu na 31 grudnia 2024 r. z odpowiednim saldem w księdze głównej. Sposób księgowania zależy od tego, czy koszty kredytu są jeszcze alokowane do środków trwałych w budowie, czy już na koniec grudnia środki te oddano do użytku i koszty kredytu odnoszone są w ciężar konta 75-1 „Koszty finansowe”. W pierwszym przypadku wystąpi zapis po stronie Wn konta 08 „Środki trwałe w budowie” i po stronie Ma konta 13-4 „Kredyty bankowe” (w analityce: Nienotyfikowane prowizje należne), natomiast w drugim wystąpi zapis po stronie Wn konta 75-1 i po stronie Ma konta 13-4. Na wyciągu bankowym za styczeń 2025 r. powinna pojawić się operacja pobrania prowizji, którą należy ująć w księgach zapisem po stronie Wn konta 13-4 i po stronie Ma konta 13-0 „Rachunek bieżący”.

Powyżej przedstawiliśmy modelowe podejście do zagadnienia. Zwracamy jednak uwagę, że kwota prowizji jest nieistotna, stąd też jej ewentualne kasowe zaksięgowanie w styczniu pod datą faktycznego poniesienia nie spowoduje nierzetelności sprawozdania finansowego za 2024 r.

## 7. Kurs waluty stosowany do ujęcia w księgach faktury dotyczącej importu towarów

✉ *Nasza jednostka zakupiła towary w kraju spoza UE (import towarów). Po jakim kursie powinniśmy przeliczyć fakturę dotyczącą importu towarów oraz wprowadzić towar do magazynu?*

Dla celów bilansowych zobowiązanie wynikające z faktury wyrażonej w walucie obcej wycenia się po średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski (NBP) z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury. Natomiast przyjęcie towarów do magazynu następuje według wartości ustalonej na fakturze.

Jeżeli faktura dokumentująca import towarów została wystawiona przez kontrahenta w walucie obcej, to zobowiązanie przelicza się na walutę polską. Do zasad przeliczenia na złote operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych odnosi się art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu, wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia – o ile odrębne przepisy dotyczące środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych nie stanowią inaczej – odpowiednio po kursie:

- 1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań,
- 2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.

Do kwestii wyceny zobowiązań w walucie obcej odnosi się także stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami. Stanowisko wskazuje, że w przypadku zobowiązań w walutach obcych jednostka dokonuje ich przeliczenia na walutę polską pod datą ich ujęcia w księgach rachunkowych. Do przeliczenia jednostka stosuje kurs średni ogłoszony dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień przeprowadzenia transakcji zakupu-sprzedaży (jest to *de facto* kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji).

W praktyce do wyceny zobowiązania wyrażonego w walucie obcej można zastosować kurs średni ogłoszony przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury (tu: faktury importowej). Co ważne, dla celów bilansowych przyjęcie towarów do magazynu następuje według wartości ustalonej na fakturze.

## 8. Wypłata wynagrodzenia za umorzone udziały spadkobiercom zmarłego wspólnika spółki z o.o.

***Umowa spółki z o.o. przewiduje wyłączenie prawa wstąpienia spadkobiercy zmarłego wspólnika do spółki. Spadkobiercom zostało wypłacone wynagrodzenie. Spadkobiercy poinformowali oficjalnie o śmierci wspólnika po upływie roku od jego śmierci. Kiedy spółka powinna umorzyć udziały? Jak zaksięgować wypłatę wynagrodzenia dla spadkobiercy?***

Spółka powinna się wstrzymać z przekazaniem wynagrodzenia za umorzone udziały spadkobiercom do czasu, aż przedstawią oni spółce dowód nabycia spadku, tj. prawomocne postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku albo zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia sporządzony przez notariusza.

Jak stanowi art. 183 § 1 i 2 Kodeksu spółek handlowych (K.s.h.), umowa spółki z o.o. może ograniczyć lub wyłączyć wstąpienie do spółki spadkobierców na miejsce zmarłego wspólnika. W tym przypadku umowa spółki powinna określać warunki spłaty spadkobierców niewstępujących do spółki, pod rygorem bezskuteczności ograniczenia lub wyłączenia. Umowa spółki może wyłączyć lub w określony sposób ograniczyć podział udziałów między spadkobierców w przypadku, gdy zmarły wspólnik miał więcej niż jeden udział.

Umowa spółki może wyłączyć ze spadkobrania udziały po zmarłym wspólniku z jednoczesnym wskazaniem, komu z grona pozostałych wspólników przypadną i na jakich zasadach zostaną przyznane te należące do zmarłego udziały i w jaki sposób będzie ustalono



na kwota należna spadkobiercom. Rozliczenie następuje wówczas nie pomiędzy spółką a spadkobiercami, tylko pomiędzy wspólnikiem lub wspólnikami przejmującymi te udziały a spadkobiercami. W spółce wystąpią wówczas przebiegowania w obrębie analityki do konta kapitału podstawowego (na analitykach według wspólników).

Inny tryb rozliczenia wystąpi, gdy umowa spółki wskazuje śmierć wspólnika jako przesłankę do umorzenia jego udziałów w trybie przymusowym albo automatycznym. W tym przypadku, zgodnie z art. 199 § 4 K.s.h., umowa spółki może stanowić, że udział ulega umorzeniu w razie ziszczenia się określonego zdarzenia (tu: śmierci wspólnika) bez powzięcia uchwały zgromadzenia wspólników. Stosuje się wówczas przepisy o umorzeniu przymusowym. W trybie przymusowym i automatycznym zastosowanie ma art. 199 § 2 K.s.h. Stanowi on, że wynagrodzenie w przypadku umorzenia przymusowego/automatycznego nie może być niższe od wartości przypadających na udział aktywów netto, wykazanych w sprawozdaniu finansowym za ostatni rok obrotowy, pomniejszonych o kwotę przeznaczoną do podziału między wspólników. Wynagrodzenie w przypadku umorzenia przymusowego określa uchwała wspólników, w której powinno znaleźć się także uzasadnienie jego wysokości. Natomiast przy umorzeniu automatycznym, stosownie do art. 199 § 5 K.s.h., w przypadku ziszczenia się określonego w umowie spółki zdarzenia powodującego umorzenie udziału, zarząd powinien powziąć niezwłocznie uchwałę o obniżeniu kapitału zakładowego, chyba że umorzenie udziału następuje z czystego zysku. Umorzenie udziału z czystego zysku nie wymaga obniżenia kapitału zakładowego (por. art. 199 § 6 K.s.h.).

Stan faktyczny opisany w pytaniu może budzić zastrzeżenia, czy dokonano czynności w kolejności wymaganej przez przepisy prawa. W przypadku umorzenia przymusowego finansowanego z czystego zysku, przepisy Kodeksu spółek handlowych nie regulują wprost momentu umorzenia. W doktrynie nie ma jednolitego stanowiska co do tego zagadnienia. Przyjąć należy, że decyduje tu ostatnia z czynności koniecznych do umorzenia, tj. przy umorzeniu przymusowym skutek umorzenia ma miejsce z chwilą podjęcia uchwały. Jeśli natomiast umowa spółki przesądza, że udziały ulegają automatycznemu umorzeniu w razie śmierci wspólnika, tj. w trybie art. 199 § 4 K.s.h., a wynagrodzenie jest wypłacane z czystego zysku, wówczas umorzenie udziałów następuje z mocy prawa z chwilą ziszczenia się zdarzenia określonego w umowie spółki. Co ważne, w razie umorzenia wymagającego obniżenia kapitału zakładowego, art. 199 § 7 K.s.h. przesądza, że umorzenie (przymusowe/automatyczne) następuje z chwilą obniżenia kapitału zakładowego.

Pamiętać należy, że z przekazaniem wynagrodzenia za umorzone udziały spadkobiercom spółka powinna się wstrzymać do czasu, aż spadkobiercy przedstawią spółce dowód nabycia spadku, tj. prawomocne postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku albo zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia sporządzony przez notariusza. Nawet jeśli dysponują oni testamentem, to nie stanowi on wystarczającego dowodu na wykazanie praw do spadku przez daną osobę (por. art. 1027 Kodeksu cywilnego). Co ważne, zarząd spółki nie jest umocowany do rozstrzygania o uprawnieniach osoby podającej się za spadkobiercą wspólnika, która nie legitymuje się wymiernym dowodem potwierdzającym dziedziczenie. Omówione wymogi dotyczą nie tylko sytuacji, kiedy kilka osób zgłasza konkurencyjne uprawnienia do nabycia spadku, ale także wówczas, kiedy to np. członkowie zarządu mają powody sądzić, że dana osoba jest spadkobiercą (wyrok Sądu Najwyższego z 26 maja 2011 r., sygn. akt III CSK 221/10).

W przypadku gdy umorzenie jest finansowane z obniżenia kapitału zakładowego dodatkowo trzeba poczekać, aż nastąpi obniżenie kapitału zakładowego (tj. gdy zostanie ono wpisane do rejestru sądowego), gdyż dopiero wówczas wynagrodzenie za umorzone udziały stanie się wymagalne. W przypadku, o którym mowa w pytaniu, zarząd dowiedział się





o śmierci wspólnika (zapewne nieangażującego się na co dzień w działania spółki) ze sporym opóźnieniem, toteż stosowne procedury będą wszczęte po otrzymaniu tej informacji.

#### **Ewidencja umorzenia udziałów z powstałego z zysków kapitału zapasowego**

1. Nabycie udziałów do umorzenia (według ceny nabycia wynikającej z uchwały wspólników):
  - **Wn konto 14** „Krótkoterminowe aktywa finansowe” (w analityce: Udziały własne),
  - **Ma konto 24-9** „Pozostałe rozrachunki – inne” (w analityce: Spadkobiercy).
2. Umorzenie udziałów z kapitału zapasowego:
  - **Wn konto 81-1** „Kapitał zapasowy”,
  - **Ma konto 14** „Krótkoterminowe aktywa finansowe” (w analityce: Udziały własne).
3. Wypłata na rzecz spadkobierców – nie wcześniej niż w dniu dostarczenia przez nich zarządowi odpowiedniego dowodu potwierdzającego dziedziczenie:
  - **Wn konto 24-9** „Pozostałe rozrachunki – inne” (w analityce: Spadkobiercy),
  - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub 10 „Kasa”.

Jeżeli umorzenie nastąpi z zysku roku bieżącego, to operacja nr 2 będzie ujęta zapisem po stronie Wn konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, w korespondencji ze stroną Ma konta 14. W takim przypadku kwotę tę należałoby wykazać w pasywach bilansu, w pozycji „Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego” (wartość ujemna).

## **9. Wpływ tymczasowego cła antydumpingowego na poszczególne elementy sprawozdania finansowego**

*Nasza firma importuje towary w procedurze uproszczonej. Zdarza się, że towary w odprawie celnej mają naliczone tymczasowe cło antydumpingowe oraz należności podatkowe (VAT), podlegające zabezpieczeniu w odniesieniu do tego cła (odpowiednio typ opłaty A35 i 1T1 na dokumencie PZC). Towary ewidencjonujemy w cenach rzeczywistych oraz sprzedajemy sukcesywnie. Tymczasowe cło oraz VAT podlegają wpłacie do urzędu celnego lub są pobierane z zabezpieczenia długu celnego. Jak ująć te operacje w księgach rachunkowych? Czy wartość ww. cła powinniśmy wliczyć w cenę nabycia towaru? W którym momencie cło staje się kosztem podatkowym? Jak wykazać kwoty cła i VAT w bilansie, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych?*

Wartość cła antydumpingowego w chwili wydania decyzji ostatecznej, co do zasady powinno zwiększyć cenę nabycia zaimportowanego towaru. Może jednak wystąpić pewien problem techniczny w ewidencji magazynowej, polegający na braku możliwości zaktualizowania wartości początkowej dla indeksu towaru, z którego nastąpiły już rozchody. Jak postąpić w takim przypadku wyjaśniamy w dalszej części artykułu.

Najogólniej rzecz ujmując, cło antydumpingowe to instrument ochronny mający na celu zapobieganie szkodom i zaburzeniom rynków UE wywoływanym importem towarów, w odniesieniu do których stwierdzone zostało stosowanie sztucznie zaniżonych cen. Ma to miejsce w szczególności, gdy cena towaru oferowana na rynek UE jest niższa od cen oferowanych na inne rynki w wywozie z kraju eksportera. Zagadnienia te regulują przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/1036 z dnia 8 czerwca 2016 r. w sprawie ochrony przed przywozem produktów po cenach dumpingowych z krajów niebędących członkami Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 176 z 2016 r. ze zm.). Po stwierdzeniu podejrzenia dumpingu i wszczęciu stosownego dochodzenia mogą zostać ustano-

wione środki zabezpieczające w postaci cła tymczasowego. Zależnie od ostatecznego rozstrzygnięcia, pobrane cło tymczasowe staje się ostatecznie należne bądź podlega zwrotowi lub zwalniane jest zabezpieczenie. Jeśli pobrane zostały cła tymczasowe, to na dokumencie ZC299 (poświadczenie zgłoszenia celnego – PZC) pojawią się typy opłat: A35 – tymczasowe cło antydumpingowe oraz 1T1 – należności podatkowe (VAT i akcyza) podlegające zabezpieczeniu w odniesieniu do tymczasowego cła antydumpingowego.

Należy mieć na uwadze, że wpłacone z omawianych tytułów kwoty nie są na tym etapie kwotami należnymi z tytułu importu towarów. Dług celny w odniesieniu do nich nie powstał, a wpłacone kwoty to zabezpieczenie na poczet długu mogącego powstać w związku z ostateczną decyzją o nałożeniu cła antydumpingowego. Dopiero wówczas podatnik otrzyma stosowny dokument celny. Ma to następujące implikacje:

- 1) kwoty zabezpieczone tytułem tymczasowego cła antydumpingowego wskazane jest zaksięgować na rozrachunkach (należnościach) publicznoprawnych, na wyodrębnionych kontach dla tych tytułów – po stronie Wn,
- 2) nie jest celowe uwzględnianie tymczasowego cła antydumpingowego w wartości nabycia przyjmowanych na magazyn zaimportowanych towarów; przy czym uwzględnić należy cło naliczone w zwykłym trybie,
- 3) w JPK\_V7 nie uwzględnia się kwoty zabezpieczenia pobranego na VAT w związku z ustanowionym tymczasowym cłem antydumpingowym.

Powyższe nie wyczerpuje jeszcze powinności związanych z bilansowym aspektem zagadnienia. Z pytania wynika, że zaimportowane towary są sukcesywnie sprzedawane, a nie jest jeszcze wiadome, kiedy, czy i w jakiej dokładnie wysokości cło antydumpingowe zostanie ustalone (jak wskazaliśmy, uiszczono kwoty to na razie zabezpieczenie na poczet tych przyszłych zobowiązań). W związku z powyższym niezbędne będzie zawiązanie krótkoterminowej rezerwy na poczet zobowiązań celnych w odniesieniu do towarów, które zostały sprzedane do końca roku, obciążając jej wartością koszt sprzedanych towarów. Kwota ostatecznego zobowiązania z tytułu cła antydumpingowego i termin jego zapłaty nie są pewne, niemniej prawdopodobna konieczność ich zapłaty (tu: wykorzystania wpłaconego zabezpieczenia) wynika ze zdarzenia przeszłego, jakim było zaimportowanie towaru z kraju podejrzanego o stosowanie dumpingu. Rezerwę tworzy się w odniesieniu do sprzedanego do dnia bilansowego wolumenu zaimportowanych towarów, a także w odniesieniu do tych towarów, których rozchód obciążył koszty jednostki w ramach dowolnego innego zdarzenia gospodarczego. Liczy się ją tylko w odniesieniu do cła, gdyż VAT przypisany cłu antydumpingowemu finalnie, przy założeniu, że sprzedaż jest opodatkowana, uzyska status podatku naliczonego i zostanie odliczony.

Rezerwę na poczet zobowiązań celnych ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem po stronie Wn konta 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”, w korespondencji ze stroną Ma konta 83-1 „Pozostałe rezerwy”.

W związku z wpłaconym tymczasowym cłem antydumpingowym i VAT w bilansie wystąpią następujące pozycje:

- 1) niesprzedane (nierozchodowane) do końca roku obrotowego zaimportowane towary (wycenione według cen nabycia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy),
- 2) należności krótkoterminowe, tj. z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych,
- 3) krótkoterminowa rezerwa doszacowująca koszt sprzedanych towarów o cło antydumpingowe, które najpewniej stanie się należne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilan-

sowego; rezerwę tę należy opisać w stosownej notcie w ramach dodatkowych informacji i objaśnień.

W rachunku przepływów pieniężnych wpłata kwot zabezpieczenia na poczet tymczasowego cła antydumpingowego i VAT wpłynie na segment przepływów z działalności operacyjnej, a konkretnie na pozycję zmiany stanu należności (wzrost ze znakiem „minus”). Natomiast zawiązanie omówionej rezerwy wpłynie oczywiście na wynik finansowy oraz zmianę stanu rezerw (zwiększenie ze znakiem „plus”) tego segmentu rachunku przepływów pieniężnych.

Jeżeli ostatecznie po dniu bilansowym nie dojdzie do nałożenia cła antydumpingowego, to zawiązaną rezerwę odpisuje się na dobro pozostałych przychodów operacyjnych. Zabezpieczone kwoty na poczet tego cła i VAT zostaną zwrócone z odsetkami, które odnosi się na dobro przychodów finansowych.

Naszym zdaniem nałożone na jednostkę cło antydumpingowe będzie skutkowało w podatku dochodowym jako koszt:

- 1) w momencie wydania ostatecznej decyzji o nałożeniu cła – w odniesieniu do towarów sprzedanych do tego dnia,
- 2) w momencie sprzedaży towarów – w odniesieniu do towarów sprzedawanych po wydaniu ostatecznej decyzji.

Pozostaje jeszcze kwestia, co zrobić z wartością cła antydumpingowego w chwili wydania decyzji ostatecznej. Co do zasady powinno ono „wejść” w cenę nabycia zaimportowanego towaru. Jednak pozostaje pewien aspekt techniczny – otóż prawdopodobnie w ewidencji magazynowej nie będzie się dało zaktualizować wartości początkowej dla indeksu towaru, z którego nastąpiły już rozchody. W takim przypadku:

- 1) można rozważyć „przeindeksowanie” pozycji magazynowej tak, by dodać narzut z tytułu nałożonego cła antydumpingowego i ustalić nową wartość nabycia – wówczas w księdze głównej dokonuje się przeksięgowania pomiędzy kontem rozrachunków z tytułu ceł na konto towarów (oczywiście przypisuje się cło jednostkowe w odniesieniu do towarów pozostałych na magazynie), albo
- 2) można nic nie zmieniać w ewidencji magazynowej, a kwotę cła antydumpingowego dotyczącego pozostałych na stanie towarów przeksięgować z konta rozrachunków celnych na stronę Wn konta odchyleń od cen ewidencyjnych towarów z tego tytułu, by stamtąd rozliczać ją sukcesywnie w ciężar kosztu sprzedanych towarów na koniec kolejnych okresów rozliczeniowych, w proporcji do sprzedanego wolumenu.

## 10. Zmiany wysokości rezerw na świadczenia pracownicze w kolejnych okresach wyceny

☒ *W ubiegłym roku po raz pierwszy utworzyliśmy w księgach rachunkowych rezerwy na świadczenia pracownicze. W tym roku ponownie przy pomocy aktuarialisty ustaliliśmy kwotę rezerwy na dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2024 r. Jak ująć zmianę stanu rezerw w stosunku do roku poprzedniego? W praktyce spotkaliśmy się z opinią o odnoszeniu zmian aktuarialnych w pozostałe przychody lub koszty operacyjne. Czy takie księgowanie jest prawidłowe, czy może zmiana wysokości rezerwy obciąża koszty działalności podstawowej?*

Ujmowanie zmiany stanu rezerw, w tym zysków i strat aktuarialnych, w pozostałych przychodach lub pozostałych kosztach operacyjnych nakazuje Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR nr 6). W jednostkach niestosujących KSR nr 6 sposób ujęcia skutków zmian założeń aktuarialnych należy określić w zasadach (polityce) rachunkowości.

Rezerwy na świadczenia pracownicze tworzy się w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w wiarygodnie oszacowanej wartości i księguje w ciężar kosztów bezpośrednio związanych z podstawową działalnością operacyjną w bieżącym okresie.

W przypadku prowadzenia ewidencji kosztów na kontach zespołu 4 i 5 lub tylko 5 utworzenie takiej rezerwy ujmuje się zapisem po stronie Wn konta zespołu 5, w korespondencji ze stroną Ma konta 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Według art. 28 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, jednostka dokonuje wyceny rezerw nie rzadziej niż na dzień bilansowy w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości. Dotyczy to również biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. W księgach rachunkowych podwyższenie utworzonej w poprzednich latach rezerwy o koszty dotyczące danego roku obrotowego ujmuje się na ogólnych zasadach dotyczących ich tworzenia.

Przy ujmowaniu, wycenie, prezentacji oraz ujawnianiu w sprawozdaniach finansowych biernych rozliczeń międzyokresowych na przyszłe świadczenia pracownicze jednostki mogą, na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, skorzystać ze wskazówek zawartych w KSR nr 6. Według tego standardu, podstawą wyceny rezerw na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników są przepisy prawa pracy, regulaminów wynagrodzeń, układów zbiorowych i innych wiążących porozumień pracodawców z pracownikami. Szacunek kwoty rezerwy powinien uwzględniać obowiązkowe obciążenie pracodawcy wynikające z obowiązujących na dzień szacowania rezerwy przepisów prawa, np. składki emerytalne i rentowe. Oznacza to, że co roku ustala się na nowo kwotę rezerwy według wiedzy i stanu na dzień bilansowy, aby uwzględnić wpływające na wysokość przewidywanych świadczeń zmiany, jakie zaszły od poprzedniego roku. W zakresie wyceny jednostki mogą skorzystać z metody szacowania rezerw opisanej szczegółowo w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 19 „Świadczenia pracownicze” lub z usług aktuarusza.

Zmiana wysokości rezerwy w kolejnych okresach wyceny może następować na skutek zmiany założeń aktuarialnych. Zyski i straty aktuarialne mogą powstać na skutek m.in.:

- a) nieoczekiwanie wysokich lub niskich wskaźników: rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, umieralności, wzrostu wynagrodzeń,
- b) zmiany założeń dotyczących możliwości płatności świadczeń.

W ustawie o rachunkowości kwestia ujęcia zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania nie została szczegółowo uregulowana. Jednostki, które nie stosują KSR nr 6, nie wyodrębniają w księgach rachunkowych różnicy pomiędzy tymi wartościami. W ciężar kosztów zaliczają zazwyczaj wypłaty świadczeń dokonane w danym okresie, a dodatkowo na wynik finansowy wpływa zmiana stanu rezerw i obie te pozycje wykazywane są łącznie, w jednej pozycji rachunku zysków i strat. Natomiast KSR nr 6 nakazuje ujmowanie zmiany stanu rezerw, w tym zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania w rachunku zysków i strat, odpowiednio w pozycjach pozostałych przychodów lub pozostałych kosztów operacyjnych (por. pkt 4.7 KSR nr 6).

Jeżeli jednostka nie stosuje KSR, a skutki zmian założeń aktuarialnych chce ujmować jako pozostałe przychody i pozostałe koszty operacyjne, to powinna to zapisać w zasadach (polityce) rachunkowości.

#### Dla Prenumeratorów GOFIN



Odpowiedzi na pytania Czytelników dostępne w serwisie [www.pytaniaczytelnikow.gofin.pl](http://www.pytaniaczytelnikow.gofin.pl)

# WZORCOWY WYKAZ KONT

## Zespół 0 – Aktywa trwałe

- 01 Środki trwałe
- 02 Wartości niematerialne i prawne
- 03 Długoterminowe aktywa finansowe
- 04 Inwestycje w nieruchomości i prawa  
Odpisy umorzeniowe oraz z tytułu trwałej utraty
- 07 wartości środków trwałych wartości niematerial-  
nych i prawnych oraz inwestycji w nieruchomości i prawa
- 08 Środki trwałe w budowie
- 09 Konta pozabilansowe w zespole 0

## Zespół 1 – Środki pieniężne, rachunki bankowe oraz inne krótkoterminowe aktywa finansowe

- 10 Kasa
- 13 Rachunki i kredyty bankowe
- 14 Krótkoterminowe aktywa finansowe

## Zespół 2 – Rozrachunki i roszczenia

- 20 Rozrachunki z odbiorcami
- 21 Rozrachunki z dostawcami
- 22 Rozrachunki publicznoprawne
- 23 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń i innych  
świadczeń na rzecz pracowników
- 24 Pozostałe rozrachunki
- 28 Odpisy aktualizujące wartość należności
- 29 Konta pozabilansowe w zespole 2

## Zespół 3 – Materiały i towary

- 30 Rozliczenie zakupu
- 31 Materiały i opakowania
- 33 Towary
- 34 Odchylenia od cen ewidencyjnych
- 39 Konta pozabilansowe w zespole 3

## Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie

- 40 Koszty według rodzajów
- 49 Rozliczenie kosztów

## Zespół 5 – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie

- 50 Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej
- 51 Koszty działalności podstawowej – handlowej
- 52 Koszty wydziałowe i koszty sprzedaży
- 53 Koszty działalności pomocniczej
- 55 Koszty zarządu
- 58 Rozliczenie kosztów działalności

## Zespół 6 – Produkty i rozliczenia międzyokresowe

- 60 Produkty gotowe i półprodukty
- 62 Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów  
i półproduktów
- 64 Rozliczenia międzyokresowe kosztów
- 65 Pozostałe rozliczenia międzyokresowe
- 67 Inwentarz żywy oraz odchylenia od cen  
ewidencyjnych

## Zespół 7 – Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem

- 70 Przychody i koszty związane ze sprzedażą  
produktów
- 73 Przychody i koszty związane ze sprzedażą  
towarów
- 74 Przychody i koszty związane ze sprzedażą mate-  
riałów i opakowań
- 75 Przychody i koszty finansowe
- 76 Pozostałe przychody i koszty operacyjne
- 79 Obroty wewnętrzne i koszty obrotów  
wewnętrznych

## Zespół 8 – Kapitały (fundusze) własne, fundusze specjalne i wynik finansowy

- 80 Kapitał (fundusz) podstawowy
- 81 Pozostałe kapitały (fundusze) własne
- 82 Rozliczenie wyniku finansowego
- 83 Rezerwy
- 84 Rozliczenia międzyokresowe przychodów
- 85 Fundusze specjalne
- 86 Wynik finansowy
- 87 Podatek dochodowy od osób prawnych

**Wn Ma**

## Serwis INDEKS KSIĘGOWAŃ FIRMA

Księgowania od A do Z – baza przykładów ewidencji księgowej  
zdarzeń gospodarczych

[www.indeksksiegowan.gofin.pl/firma](http://www.indeksksiegowan.gofin.pl/firma)



Dostępny jest również Serwis INDEKS KSIĘGOWAŃ BUDŻET na [www.indeksksiegowan.gofin.pl/budzet](http://www.indeksksiegowan.gofin.pl/budzet)



# DRUKI Gofin

AKTYWNE WZORY DRUKÓW I UMÓW

Program **DRUKI Gofin** niezbędny w każdej firmie i instytucji. Bogata baza aktywnych druków jest dostępna za pośrednictwem serwisu **druk.gofin.pl** wraz z precyzyjną, bardzo pomocną wyszukiwarką. Baza druków jest stale uzupełniana i aktualizowana. Wersja komercyjna DRUKI Gofin umożliwia wykorzystywanie programu do współpracy z kontrahentami oraz do celów usługowych i zarobkowych (obsługa nieograniczonej ilości podmiotów, bez limitu NIP).



Korzystaj z pełnej bazy ponad  
**3790** druków i umów !  
W tym ponad **3270** aktywnych druków GOFIN !

Z druków korzystano ponad  
**310 000 000** razy !

Zamów abonament na [sklep.gofin.pl](http://sklep.gofin.pl)

DRUKI Gofin to wiele funkcji ! m.in:



Przygotowanie i wysyłka  
e-sprawozdań finansowych



Sporządzanie i wysyłka  
zeznań podatkowych



JPK\_KR\_PD oraz JPK\_ST\_KR



Przesyłanie wybranych  
druków do systemu  
e-Deklaracje

Program DRUKI Gofin w wersji komercyjnej jest osobnym produktem niepowiązany z prenumeratą wydawnictw.

## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

**Redakcja:** Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół  
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
e-mail: zeszyty@gofin.pl

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

NAKLAD **10 050**



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.