

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI



rok XXIX (2026)

DWUTYGODNIK

Nr 5 (653)

ISSN 1429 - 396X

01.03.2026 r.

A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ.....	str. 4
1. Założenia projektu aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15..	str. 4
2. Nowa wersja struktur logicznych sprawozdania finansowego dla ASI.....	str. 7
B. RACHUNKOWOŚĆ I SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA.....	str. 8
I. Sporządzamy sprawozdanie finansowe za 2025 r.	str. 8
1. Złożenie podpisu pod sprawozdaniem finansowym przez członka zarządu w trakcie zwolnienia chorobowego.....	str. 8
2. Osoby zobowiązane do podpisania sprawozdania w przypadku sprzedaży udziałów przez jednego ze wspólników	str. 10
3. Korekta przychodu wynikająca z przyznanego rabatu za sprzedaż towarów dokonaną w 2025 r.	str. 11
4. Umorzenie pożyczki przeznaczonej na bieżącą działalność w rachunku przepływów pieniężnych	str. 13
II. Podział czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów na krótkoterminowe i długoterminowe	str. 14
1. Zasady dokonywania czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów.....	str. 14
2. Alternatywne rozwiązanie ewidencyjne, dotyczące rozliczania kosztów w czasie	str. 15
3. Przypisanie znaczników do kont przeznaczonych do ewidencji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów.....	str. 16
C. RACHUNKOWOŚĆ PODATKOWA.....	str. 19
III. Odroczony podatek dochodowy od straty podatkowej.....	str. 19
1. Istota i zasady tworzenia podatku odroczonego z tytułu poniesionej straty..	str. 19
2. Ogólne zasady rozliczania straty podatkowej	str. 20
3. Utworzenie aktywów od straty podatkowej na przykładach liczbowych.....	str. 20

Dziś dodatek:

Nr 4

Uproszczenia dopuszczone ustawą...

D. RACHUNKOWOŚĆ W PRZYKŁADACH LICZBOWYCH	str. 24
IV. Zmiana współczynnika podwyższającego stawkę amortyzacji degresywnej.....	str. 24
1. Metoda degresywna w świetle przepisów podatkowych.....	str. 24
2. Metody amortyzacji bilansowej określone w KSR nr 11.....	str. 25
3. Wartości szacunkowe i ich zmiany według KSR nr 7.....	str. 27
4. Przykłady ustalania odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną.....	str. 27
V. Transfer i przewalutowanie środków na platformie do wymiany walut...str.	29
1. Ogólne zasady wyceny operacji wyrażonych w walutach obcych	str. 29
2. Różnice kursowe od własnych środków pieniężnych.....	str. 30
3. Wycena operacji na platformach wymiany walut	str. 30
E. ŚRODKI TRWAŁE ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE...str.	32
1. Wprowadzenie do ewidencji środków trwałych gruntu w spółce będącej jego posiadaczem samoistnym	str. 32
1.1. Moment nabycia własności nieruchomości przez zasiedzenie.....	str. 32
1.2. Wycena gruntu nabytego przez zasiedzenie w księgach rachunkowych..	str. 33
1.3. Wprowadzenie gruntu do ewidencji środków trwałych	str. 33
2. Różnice kursowe od kompensaty w walucie obcej, korygujące wartość początkową środka trwałego.....	str. 34
F. RACHUNKOWOŚĆ KROK PO KROKU	str. 35
VI. Ujawnienie środka trwałego w związku z przeprowadzoną inwentaryzacją.....	str. 35
1. Ustalenie wartości początkowej ujawnionego środka trwałego w wyniku inwentaryzacji	str. 36
2. Środek trwały użytkowany bez udokumentowania.....	str. 37
3. Błędne odniesienie środka trwałego w ciężar kosztów	str. 38
4. Ujawnienie środka trwałego pozyskanego w wyniku prac remontowych lub likwidacji innego obiektu.....	str. 39
5. Brak ustalonej przyczyny powstania nadwyżki środka trwałego	str. 40
G. RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA W PRAKTYCE	str. 42
1. Podpisywanie sprawozdań budżetowych jednostek obsługiwanych przez urząd miasta.....	str. 42
2. Opłata od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej wniesiona na rachunek bankowy KIS	str. 43
3. Dochody z tytułu opłat za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych w księgach jednostki oświatowej.....	str. 44

Dziś dodatek specjalny:

Pomocniki Rachunkowości – Przygotowanie do...

H. STANDARDY RACHUNKOWOŚCI KRAJOWE I MIĘDZYJARODOWE...str. 46**VII. Rozliczanie kosztów pośrednich produkcji na poszczególne wyroby według KSR nr 13..... str. 46**

1. Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów..... str. 46
2. Identyfikacja bezpośrednich kosztów produkcji w kalkulacji kosztu wytworzenia str. 47
3. Charakterystyka pośrednich kosztów produkcji str. 48
4. Koszty niestanowiące kosztów wytworzenia produktów str. 49
5. Zasady wyodrębniania i rozliczania miejsc powstawania kosztów str. 49
6. Klucze rozliczeniowe kosztów pośrednich produkcji..... str. 51
7. Stawki rzeczywistych i planowanych pośrednich kosztów produkcji..... str. 52

I. ODPOWIADAMY NA PYTANIA..... str. 54**VIII. Relacja z dyżuru telefonicznego..... str. 54**

1. Jak ująć w księgach koszty prowizji pobranej z góry od kredytu obrotowego? ..str. 54
2. Jakie kategorie kosztów można zaliczyć do pozostałych kosztów operacyjnych? str. 55
3. Czy korektę błędu ujętą jako rozliczenie wyniku finansowego prezentuje się w zestawieniu zmian w kapitale? str. 55

IX. Z listów Czytelników str. 56

1. Przypisanie w pliku JPK_KR_PD znaczników do kont pozabilansowych służących rozliczeniu podatku..... str. 56
2. Termin złożenia oświadczenia w KRS o braku obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego..... str. 58
3. Ujęcie w księgach rachunkowych spornej faktury dotyczącej zakupu usługi..str. 59
4. Wyłączenie zysku na sprzedaży towarów zrealizowanego pomiędzy dwiema łączącymi się spółkami str. 60
5. Magazyn energii, którego zakup sfinansowano z dotacji celowej..... str. 62
6. Obowiązek badania sprawozdania finansowego w spółce należącej do grupy kapitałowej str. 63
7. Koszty przywrócenia przedmiotu leasingu operacyjnego do stanu początkowego str. 64
8. Zastosowanie zapisu technicznego do korekty kosztu usługi obcej str. 66

WZORCOWY WYKAZ KONT str. 67**UWAGA! SPECJALNY DYŻUR TELEFONICZNY EKSPERTÓW****19-20 marca 2026 r.****Bilans 2025****Zadzwoń!** w godz. od 8⁰⁰ do 14⁰⁰pod nr telefonu: **95 720 85 52**DRUKI Gofin to **wiele funkcji!** m.in:Sprawdź na bieżąco nowe funkcje na **druki.gofin.pl****sklep.gofin.pl**

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

A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

1. Założenia projektu aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów www.gov.pl/web/finanse w zakładkach *O ministerstwie/Rady, komisje, komitety, zespoły/Komitet Standardów Rachunkowości /Konsultacje* opublikowano projekt aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (KSR nr 15). Aktualizacja jest konsekwencją zmian ustawy o rachunkowości wprowadzonych 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 ze zm.), dalej zwaną ustawą z 6 grudnia 2024 r. Na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b) ustawy o rachunkowości, obowiązującego od 1 stycznia 2025 r., do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych – obok kosztów i przychodów związanych ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych będących inwestycjami – zalicza się również koszty i przychody związane ze zbyciem materiałów.

Zmiana sposobu prezentacji przychodów i kosztów ze sprzedaży materiałów

Ustawa z 6 grudnia 2024 r. weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, tj. 1 stycznia 2025 r., z pewnymi wyjątkami. Jedną ze zmian wprowadzonych tą ustawą jest zmiana art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości. W przepisie tym usunięto z wyniku podstawowej działalności operacyjnej przychody i koszty ze sprzedaży materiałów. W konsekwencji w art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości, dotyczącym definicji pozostałych kosztów i pozostałych przychodów operacyjnych, w lit. b) dodano jako pozycję przychodów i kosztów związanych pośrednio z działalnością operacyjną, przychody i koszty związane ze zbyciem materiałów. Zmiany te skorelowane są ze zmianą załączników nr 1 i nr 5 do ustawy o rachunkowości. Skutkiem powyższej zmiany jest ujmowanie sprzedaży materiałów w pozostałych przychodach lub kosztach operacyjnych.

Co ważne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów www.gov.pl/web/finanse w zakładce *Co robimy/Rachunkowość/Pytania i odpowiedzi/Rachunkowość finansowa* opublikowano odpowiedź na pytanie dotyczące prezentacji w rachunku zysków i strat sprzedaży materiałów po nowelizacji ustawy o rachunkowości. Z odpowiedzi tej wynika, że przychody i koszty związane ze zbyciem materiałów mogą być prezentowane w szyku rozwartym (tak, jak przed nowelizacją ustawy, tj. oddzielnie przychody i koszty) lub *per saldo* (tj. jako różnicę pomiędzy przychodami i kosztami), jeżeli będzie to zgodne z zasadą rzetelnego i jasnego obrazu. W związku z tym wyjaśnieniem, Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR) zwróciła się do Ministerstwa Finansów z prośbą o udzielenie odpowiedzi na kolejne pyta-

nia związane z nowelizacją ustawy. Treść pytań oraz odpowiedzi Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów z 21 lipca 2025 r., nr DWR5.5101.67.2025, przedstawiliśmy w Zeszytach Metodycznych Rachunkowości nr 17 z 1 września 2025 r. Z treści tych odpowiedzi można wyciągnąć następujące wnioski:

- 1) pomimo, że zmiana dotycząca zbycia materiałów jest zmianą ustawową (obowiązek taki wynika ze zmiany przepisów o rachunkowości), to w świetle postanowień pkt 3.6 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7), jednostka zmienia przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w terminach określonych w przepisach o rachunkowości; zatem wybrane przez jednostkę rozwiązania w zakresie prezentacji skutków zbycia materiałów powinno zapewnić realizację zasady rzetelnego i jasnego obrazu i zostać opisane w jej zasadach (polityce) rachunkowości,
- 2) w ust. 10 dodatkowych informacji i objaśnień sporządzanych według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości jednostka może wskazać sposób prezentacji zbycia materiałów zarówno *per saldo*, jak i w szyku rozwartym; decyzję o ujawnieniu tych informacji podejmuje kierownik jednostki biorąc pod uwagę fakt, czy w istotny sposób wpłyną one na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki,
- 3) odmienny od dotychczasowego sposób prezentacji materiałów w sprawozdaniu finansowym powoduje konieczność zmian w zasadach (polityce) rachunkowości; jednostka powinna w takim przypadku zastosować pełne podejście retrospektywne, zgodnie z którym przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym doprowadzając je do porównywalności (pkt 3.11, 3.12 oraz pkt 7.3 KSR nr 7),
- 4) w przypadku gdy nabyte przez jednostkę materiały w celu zużycia na własne potrzeby w procesie produkcji, nie zostały w całości zużyte, to pozostały, niewykorzystany zapas materiałów (bez względu na ilość) może być sprzedany przez jednostkę jako materiał, jak każdy inny składnik majątku (jeżeli taką decyzję podejmie kierownik jednostki) – nie wiąże się to z koniecznością ich przekwalifikowania do towarów; jednocześnie, jeżeli jednostka z góry określoną część materiałów nabywa nie z zamiarem zużycia na własne potrzeby, ale w celu odsprzedaży (co znajduje potwierdzenie w jej dotychczasowej praktyce biznesowej) – wówczas ta część materiałów powinna być zaklasyfikowana jako towar.

Definicja dóbr uzupełniona o szerszą charakterystykę materiałów i towarów

W związku z nowelizacją ustawy o rachunkowości Komitet Standardów Rachunkowości przygotował projekt aktualizacji KSR nr 15. Komitet doprecyzował definicję dóbr, ze względu na przesunięcie sprzedaży materiałów z przychodów podstawowej działalności operacyjnej do pozostałych przychodów operacyjnych. Obecnie, w myśl pkt 3.1 KSR nr 15, dobra to wyroby gotowe zdadne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty, towary oraz materiały. Projekt aktualizacji rozszerza tę definicję dodając, że ze względu na przedmiot sprzedaży, szczególną kategorię dóbr stanowią materiały. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości, są to rzeczowe aktywa obrotowe nabyte w celu zużycia na własne potrzeby. W konsekwencji, sprzedaż materiałów powinna mieć charakter incydentalny i dotyczyć w szczególności:

- odpadów materiałowych,
- surowców niepełnowartościowych,
- zapasów nadmiernych lub zbędnych ze względu na zmianę asortymentu produkcji lub technologii wytwarzania.

Jest to zasadnicza różnica w stosunku do sprzedaży towarów przez jednostkę, które na mocy art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości są nabywane w celu odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym. Jednostka kwalifikuje wskazane składniki aktywów do poszczególnych kategorii zapasów biorąc pod uwagę cel ich nabycia. W przypadku nabycia materiałów w ilości przekraczającej własne potrzeby wynikające z prowadzenia produkcji lub świadczenia usług, nadwyżka przeznaczona do sprzedaży powinna być klasyfikowana do towarów w momencie nabycia. W szczególnych przypadkach kierownik jednostki może podjąć decyzję o przekwalifikowaniu materiałów do towarów. Przy czym sama decyzja o sprzedaży materiałów nie może być jedyną podstawą do ich przeklasyfikowania do towarów.

Prezentacja przychodów ze sprzedaży w sprawozdaniu finansowym

Wskazówki dotyczące prezentacji w rachunku zysków i strat przychodów ze sprzedaży dóbr zostały określone w pkt 8.1 KSR nr 15. Obecnie wynika z niego, że przychody z tytułu sprzedaży dóbr są prezentowane zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym w pozycjach A.I. „Przychody netto ze sprzedaży produktów” lub A.II. „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów”, natomiast w wariantcie porównawczym – w pozycjach A.I. „Przychody netto ze sprzedaży produktów” lub A.IV. „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów”. Zgodnie z załącznikami nr 4 i 5, przychody z tytułu sprzedaży dóbr są prezentowane w pozycji odpowiednio zagregowanej.

Powyższa prezentacja jest niezgodna z aktualnymi przepisami ustawy o rachunkowości oraz treścią załączników do tej ustawy. W związku z tym, w projekcie aktualizacji KSR nr 15 proponuje się wykreślenie powyższego brzmienia pkt 8.1 i zastąpienie sposobami prezentacji przedstawionymi w poniższej tabeli.

Prezentacja w rachunku zysków i strat przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych zdolnych do sprzedaży lub w toku produkcji, półproduktów oraz towarów	
a) zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości:	
–	w wariantcie kalkulacyjnym w pozycjach A.I. „Przychody netto ze sprzedaży produktów” i/lub A.II. „Przychody netto ze sprzedaży towarów”
–	w wariantcie porównawczym w pozycjach A.I. „Przychody netto ze sprzedaży produktów” i/lub A.IV. „Przychody netto ze sprzedaży towarów”
b) zgodnie z załącznikiem nr 4 do ustawy o rachunkowości:	
–	w pozycji A. „Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)”
c) zgodnie z załącznikiem nr 5 do ustawy o rachunkowości:	
–	w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji A. „Przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów”
–	w wariantcie porównawczym w pozycji A.I. „Przychody netto ze sprzedaży”
Prezentacja w rachunku zysków i strat przychodów ze sprzedaży materiałów, w szyku rozwartym lub <i>per saldo</i> – jako zysk ze sprzedaży, w zależności od rozstrzygnięć przyjętych przez jednostkę w polityce rachunkowości	
a) zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości:	
–	w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji G.IV. „Inne przychody operacyjne”

– w wariancie porównawczym w pozycji D.IV. „Inne przychody operacyjne”
b) zgodnie z załącznikiem nr 4 do ustawy o rachunkowości:
– w pozycji C. „Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów”
c) zgodnie z załącznikiem nr 5 do ustawy o rachunkowości:
– w wariancie kalkulacyjnym w pozycji F. „Pozostałe przychody operacyjne”
– w wariancie porównawczym w pozycji D. „Pozostałe przychody operacyjne”
Prezentacja w rachunku zysków i strat wartości sprzedanych materiałów w cenie nabycia (zakupu) oraz kosztów sprzedaży materiałów lub straty ze sprzedaży materiałów – przy przyjęciu zasady <i>per saldo</i>
a) zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości:
– w wariancie kalkulacyjnym w pozycji H.III. „Inne koszty operacyjne”
– w wariancie porównawczym w pozycji E.III. „Inne koszty operacyjne”
b) zgodnie z załącznikiem nr 4 do ustawy o rachunkowości:
– w pozycji D. „Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów”
c) zgodnie z załącznikiem nr 5 do ustawy o rachunkowości:
– w wariancie kalkulacyjnym w pozycji G. „Pozostałe koszty operacyjne”
– w wariancie porównawczym w pozycji E. „Pozostałe koszty operacyjne”

Dodajmy, że aktualizacja KSR nr 15 obejmuje także przykłady ilustrujące stosowanie omówionych zasad. Zmiany te polegają na usunięciu słowa „materiały” z nazw kont użytych w przykładach.

2. Nowa wersja struktur logicznych sprawozdania finansowego dla ASI

W Zeszytach Metodycznych Rachunkowości nr 24 z 20 grudnia 2025 r. w artykule pt. „Nowa wersja struktur logicznych sprawozdań finansowych – opis najważniejszych zmian” informowaliśmy, że w Centralnym Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych (CRWDE) na stronie internetowej <https://epuap.gov.pl/wps/portal/strefa-urzednika/inne-systemy/crwde> opublikowane zostały nowe struktury logiczne sprawozdań finansowych w wariancie 2 wersja v1-0E dla alternatywnych spółek inwestycyjnych (ASI), tj. struktury:

- SFASIT(2) SPRAWOZDANIE FINANSOWE DLA ALTERNATYWNYCH SPÓŁEK INWESTYCYJNYCH (W TYSIĄCACH) – nr wzoru 2025/08/12/13823,
- SFASIZ(2) SPRAWOZDANIE FINANSOWE DLA ALTERNATYWNYCH SPÓŁEK INWESTYCYJNYCH (W ZŁOTYCH) – nr wzoru 2025/08/12/13824.

Opublikowana wersja struktur logicznych sprawozdania dla ASI (wariant 2 wersja v1-0E) różniła się w znacznym stopniu od nowej wersji struktury sprawozdania dla jednostek innych (wariant 2 wersja v1-0E). Zasadniczo w podstawowych elementach sprawozdania finansowego, takich jak bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym czy rachunku przepływów pieniężnych, struktury dla ASI oraz dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji powinny być identyczne. O wyjaśnienie

MF nie tej kwestii zwróciliśmy się do Ministerstwa Finansów. W odpowiedzi z 26 stycznia 2026 r. na pytanie naszego Wydawnictwa, resort finansów wskazał, że:
„(...) Kwestia niezgodności w schemach dla alternatywnych spółek inwestycyjnych została już zidentyfikowana, a nowe wersje schem zostaną opublikowane w Centralnym Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych”.

W lutym 2026 r. opublikowano nowe wersje struktur logicznych sprawozdań finansowych dla ASI, tj. struktury:

- SFASIZ(2) SPRAWOZDANIE FINANSOWE DLA ALTERNATYWNYCH SPÓŁEK INWESTYCYJNYCH (W ZŁOTYCH) – nr wzoru 2026/02/10/14162,
- SFASIT(2) SPRAWOZDANIE FINANSOWE DLA ALTERNATYWNYCH SPÓŁEK INWESTYCYJNYCH (W TYSIĄCACH) – nr wzoru 2026/02/13/14163.

Struktury te uzupełniono o brakujące pozycje. Nowe schemy dla ASI, podobnie jak poprzednie, mają zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzonych od 1 stycznia 2026 r.

B. RACHUNKOWOŚĆ I SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA

I. SPORZĄDZAMY SPRAWOZDANIE FINANSOWE ZA 2025 R.

1. Złożenie podpisu pod sprawozdaniem finansowym przez członka zarządu w trakcie zwolnienia chorobowego

Jeden z członków zarządu naszej spółki z o.o. przebywa na długotrwałym zwolnieniu chorobowym. Pełni funkcję członka zarządu na podstawie powołania oraz ma zawartą umowę o pracę. Obawiamy się, że do dnia podpisania sprawozdania finansowego za 2025 r. nie wróci do pracy. Czy sprawozdanie finansowe musi być podpisane przez wszystkich członków zarządu? Czy podpisanie tego sprawozdania nie spowoduje utraty przez niego świadczeń chorobowych?

Odpowiedzialność za sporządzenie i podpisanie rocznego sprawozdania finansowego spoczywa na kierowniku jednostki. Obowiązek ten ma charakter osobisty i nie może zostać przeniesiony na pełnomocnika. Dlatego, naszym zdaniem, samo podpisanie sprawozdania finansowego przez członka zarządu w trakcie zwolnienia lekarskiego, ze względu na incydentalny charakter tej czynności, nie powinno przyczynić się do utraty świadczeń chorobowych. Fakt pozostawania przez członka zarządu na zwolnieniu lekarskim może być również podstawą do sporządzenia pisemnej odmowy podpisania sprawozdania finansowego lub odmowy złożenia oświadczenia.

Za sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego odpowiada kierownik jednostki, który – w myśl art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości – jest zobowiązany zapewnić sporządzenie sprawozdania nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia bilansowego oraz przedstawić je właściwym organom, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz postanowieniami statutu lub umowy jednostki. Jak stanowi art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe podpisują, podając zarazem datę podpisu:

- osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i

- kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy sprawozdanie finansowe podpisują wszyscy członkowie tego organu.

Ponadto art. 52 ust. 2b ustawy o rachunkowości przewiduje uproszczenie polegające na tym, że gdy jednostką kieruje organ wieloosobowy, sprawozdanie finansowe może podpisać co najmniej jedna osoba wchodząca w skład organu kierującego jednostką po złożeniu przez pozostałe osoby oświadczeń, że sprawozdanie finansowe spełnia wymagania przewidziane w ustawie.

W świetle art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, za kierownika jednostki uważa się członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy, to członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że za kierownika jednostki nie uznaje się ustanowionych przez jednostkę pełnomocników. W konsekwencji pełnomocnik, w tym prokurent, nie może zrealizować obowiązku podpisania sprawozdania finansowego, który to obowiązek został zastrzeżony wyłącznie dla kierownika tej jednostki. Dlatego samo przebywanie członka zarządu na zwolnieniu lekarskim w dniu podpisania sprawozdania finansowego nie powinno stanowić przeszkody w wykonaniu obowiązku jego podpisania. Złożenie podpisu na sprawozdaniu finansowym w okresie niezdolności do pracy, z reguły nie jest traktowane jako wykonywanie pracy zarobkowej, lecz raczej jako czynność o charakterze formalnoprawnym, incydentalnym i nie powinna powodować utraty prawa do zasiłku chorobowego.

Z postanowienia Sądu Najwyższego z 19 czerwca 2020 r., sygn. akt I UK 100/19, w zakresie utraty prawa do zasiłku w związku z wykonywaniem pracy zarobkowej w okresie niezdolności do pracy i wyjaśnienia pojęcia „wykonywania pracy zarobkowej” wynika, że:

„(...) w pewnych przypadkach wykonywanie niektórych ubocznych (marginalnych) czynności związanych z prowadzoną działalnością może nie być kwalifikowane jako wykonywanie pracy zarobkowej. Na przykład wykonywanie »formalnopravných czynności, do jakich jest zobowiązany ubezpieczony jako pracodawca« (por. wyrok Sądu Najwyższego z 7 października 2003 r., II UK 76/03, OSNP 2004 Nr 14, poz. 247), czy »podpisanie w trakcie zwolnienia lekarskiego dokumentów finansowych« przygotowanych przez inną osobę (wyrok Sądu Najwyższego z 17 stycznia 2002 r., II UKN 710/00, OSNP 2003 Nr 20, poz. 498). Należy zaznaczyć, że chodzi tu o zachowania o charakterze incydentalnym. Tylko sporadyczna, wymuszona okolicznościami aktywność może usprawiedliwiać zachowanie prawa do zasiłku (...).”

Jeżeli jednak członek zarządu przebywający na zwolnieniu lekarskim nie tylko podpisuje sprawozdanie finansowe, ale również wykonuje inne czynności związane z zarządzaniem jednostką, to może stracić prawo do zasiłku.

Zwracamy uwagę, że ustawa o rachunkowości dopuszcza również możliwość odmowy podpisu sprawozdania finansowego, jak i możliwość odmowy złożenia oświadczenia o tym, że sprawozdanie finansowe spełnia wymagania ustawy o rachunkowości, w sytuacji określonej w art. 52 ust. 2b tej ustawy, tj. gdy jednostką kieruje organ wieloosobowy, a sprawozdanie finansowe podpisuje co najmniej jedna osoba wchodząca w skład tego organu, po złożeniu przez pozostałe osoby oświadczeń. Odmowa złożenia oświadczenia jest bowiem równoznaczna z odmową podpisu sprawozdania finansowego. Zarówno odmowa podpisu, jak i odmowa złożenia oświadczenia wymaga sporządzenia pisemnego uzasadnienia oraz dołączenia do sprawozdania finansowego (por. art. 52 ust. 2 i ust. 2b ww. ustawy). Podstawę do sporządzenia pisemnego uzasadnienia mogłaby stanowić długotrwała choroba członka

SN

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza orzeczeń wydawanych przez sądy dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

zarządu, która uniemożliwia sprawowanie ogólnego nadzoru nad rachunkowością jednostki oraz dokonanie analizy sprawozdania finansowego przedłożonego do podpisu.

Należy ponadto pamiętać, że w treści odmowy podpisu lub odmowy złożenia oświadczenia wskazuje się sprawozdanie finansowe, którego te dokumenty dotyczą, w szczególności przez podanie daty i godziny podpisania sprawozdania finansowego przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych. Jeśli odmowa podpisu lub odmowa złożenia oświadczenia zostały sporządzone w postaci papierowej, opatrzonej własnoręcznym podpisem, to jedna z osób wchodzących w skład tego organu, podpisująca sprawozdanie finansowe, zapewnia sporządzenie elektronicznych kopii tych dokumentów (por. art. 52 ust. 2c–2e ustawy o rachunkowości).

2. Osoby zobowiązane do podpisania sprawozdania w przypadku sprzedaży udziałów przez jednego ze wspólników

Wspólnik spółki jawnej sprzedał udziały w tej spółce w styczniu 2026 r. Od lutego 2026 r. wspólnikiem jest nowa osoba fizyczna. Roczne sprawozdanie finansowe spółki za 2025 r. zostanie sporządzone w marcu 2026 r. Kto powinien to sprawozdanie podpisać i zatwierdzić – nowy wspólnik, czy stary?

Roczne sprawozdanie finansowe spółki jawnej podpisują wspólnicy prowadzący sprawę tej spółki na dzień podpisania sprawozdania. Również zatwierdzenia tego sprawozdania finansowego dokonają wspólnicy aktualni na dzień jego zatwierdzenia.

Sprawozdanie finansowe sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia bilansowego. Spółka jawna prowadząca księgi rachunkowe, której rok obrotowy pokrywa się z kalendarzowym, powinna wywiązać się z tego obowiązku w terminie do 31 marca 2026 r. Sprawozdanie to podpisuje – podając przy tym datę podpisu – osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownik jednostki. Jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy, to sprawozdanie finansowe podpisują wszyscy członkowie tego organu albo co najmniej jedna osoba wchodząca w skład tego organu w sposób określony w art. 52 ust. 2b ustawy o rachunkowości po złożeniu przez pozostałe osoby wchodzące w skład tego organu oświadczeń, że sprawozdanie finansowe spełnia wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości. W przypadku spółki jawnej, za kierownika jednostki uważa się wspólników prowadzących sprawę spółki (por. art. 52 ust. 2 oraz art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości). Sprawozdanie finansowe powinno być opatrzone podpisami osób aktualnie będących wspólnikami, tj. na dzień podpisania tego sprawozdania, nawet jeśli do zmiany w składzie wspólników doszło po dniu bilansowym (tutaj: 31 grudnia 2025 r.), a osoby te nie kierowały spółką w okresie objętym tym sprawozdaniem.

Jeśli natomiast chodzi o zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, to powinno ono nastąpić nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. W jednostce, której rok obrotowy jest tożsamy z rokiem kalendarzowym, ostateczny termin na zatwierdzenie sprawozdania finansowego za 2025 r. to 30 czerwca 2026 r. W przypadku spółki jawnej przez organ zatwierdzający rozumie się jej wspólników (por. art. 53 ust. 1 oraz art. 3 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości). Podobnie jak w przypadku sporządzenia sprawozdania finansowego, sprawozdanie to powinni zatwierdzić wspólnicy aktualni na dzień jego zatwierdzenia.

Warto również podkreślić, że nowy wspólnik, który dołączył do spółki w lutym 2026 r. może odmówić podpisania sprawozdania finansowego, jak również odmówić złożenia

oświadczenia, że sprawozdanie to spełnia wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości. Odmowa złożenia podpisu lub odmowa złożenia oświadczenia wymaga pisemnego uzasadnienia oraz dołączenia do sprawozdania finansowego (por. art. 52 ust. 2 i ust. 2b ustawy o rachunkowości).

3. Korekta przychodu wynikająca z przyznanego rabatu za sprzedaż towarów dokonaną w 2025 r.

W styczniu 2026 r. nasza spółka wystawiła kontrahentowi fakturę korygującą, dotyczącą sprzedanych w listopadzie 2025 r. towarów. Korekta spowodowana jest rabatem cenowym, przyznanym w związku z zakupem przez kontrahenta określonej w umowie ilości towarów. W którym roku dla celów bilansowych należy skorygować przychód?

Korektę przychodu ze sprzedaży z tytułu rabatu spółka powinna ująć, dla celów bilansowych, w księgach okresu sprawozdawczego, w którym ten przychód powstał (tu: w księgach 2025 r.). Jeżeli jednak zaksięgowanie korekty w tym okresie nie jest możliwe, ponieważ sprawozdanie finansowe za 2025 r. zostało już sporządzone i zatwierdzone, to korektę należy ująć się na bieżąco, tj. w momencie wystawienia faktury korygującej.

Moment ujęcia w księgach rachunkowych korekty przychodów nie został jednoznacznie wskazany w ustawie o rachunkowości. Z regulacji bilansowych nie wynika więc, czy taka korekta powinna być ewidencjonowana na dzień wystawienia faktury korygującej, czy też odniesiona do okresu, w którym pierwotnie powstał przychód. Uwzględniając nadrzędne zasady rachunkowości, w szczególności zasadę współmierności przychodów i kosztów, o której mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości, przyjmuje się, że korekty przychodów ze sprzedaży ujmuje się dla celów bilansowych w księgach okresu sprawozdawczego (np. miesiąca, kwartału lub roku), w którym został rozpoznany pierwotny przychód, a nie w dacie wystawienia faktury korygującej. Korektę przychodu spółka powinna zatem ująć w księgach grudnia 2025 r. (przy założeniu, że księgi listopada 2025 r. są już zamknięte).

Dla zapewnienia prawidłowego ujęcia rabatu w księgach rachunkowych, jednostka może zastosować rozwiązanie przyjęte w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami oraz w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (KSR nr 15). Stanowisko dzieli rabaty na rabaty transakcyjne, potransakcyjne oraz prerabaty. Z pytania wynika, że spółka udzieliła kontrahentowi rabatu po spełnieniu określonego warunku, tj. zakupu danej ilości towarów. Zgodnie z ww. stanowiskiem, udzieliła zatem rabatu potransakcyjnego. W takim przypadku sprzedawca dokumentuje przyznanie rabatu dowodem korygującym i zmniejsza początkową wartość należności w swoich księgach rachunkowych. Jeżeli pierwotna należność została już spłacona, to przyznanie rabatu potransakcyjnego może również powodować powstanie u sprzedawcy zobowiązania wobec nabywcy. Drugostronnie, na podstawie dokumentu korygującego, należy w księgach sprzedawcy zmniejszyć przychód.

Zasady ujmowania rabatów i opustów zostały analogicznie sformułowane w KSR nr 15. Standard podkreśla, że na mocy zasady współmierności przychodów i kosztów, rabaty i opusty ujmowane są w okresie, w którym zostały ujęte przychody, których te rabaty i opusty dotyczą. Z tego względu, jeżeli dokumenty korygujące nie zostały jeszcze sporządzone,

konieczne jest obliczenie lub wiarygodne oszacowanie kwot rabatów i opustów należnych nabywcom i ich ujęcie w okresie sprawozdawczym, którego dotyczą. W myśl postanowień standardu, oszacowania można dokonać w oparciu o informacje o zrealizowanej w danym roku sprzedaży, a także o dane szacunkowe, dane prognozowane lub inne wiarygodne dane (por. pkt 6.3.3 KSR nr 15).

**Ewidencja księgową faktury korygującej,
dokumentującej przyznany kontrahentowi rabat**

1. Faktura korygująca wystawiona w styczniu 2026 r. w związku z przyznanym rabatem z tytułu sprzedaży towarów w 2025 r. – zapisy w księgach 2025 r.:
 - a) zmniejszenie przychodu ze sprzedaży: **Wn konto 73-0** „Sprzedaż towarów”,
 - b) zmniejszenie VAT należnego: **Wn konto 22-2/2** „VAT należny do rozliczenia w następnym okresie”,
 - c) zmniejszenie należności od kontrahenta: **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

Trzeba mieć na uwadze, że w myśl art. 29a ust. 13 ustawy o VAT (w stanie prawnym obowiązującym do 31 stycznia 2026 r.) sprzedawca dokonuje obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem że z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione, a faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, o której mowa w zdaniu pierwszym, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

Należy również zaznaczyć, że jeżeli korekta przychodu dotyczy sprzedaży dokonanej w ubiegłym roku obrotowym, za który zostało już sporządzone sprawozdanie finansowe, to trzeba uwzględnić regulacje zawarte w art. 54 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, powinna ona odpowiednio je zmienić, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Jedynie informacje (w tym wywołujące korekty) dotyczące lat objętych sprawozdaniem finansowym otrzymane po jego zatwierdzeniu, podlegają bieżącemu ujęciu w księgach rachunkowych. Przy czym w przypadku korekt istotnych, kwotę korekty odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

Dodajmy, że dla celów podatkowych zasady korekty przychodów zostały określone w art. 12 ust. 3j–3m updop oraz art. 14 ust. 1m–1p updof. Z przepisów tych wynika m.in., że jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty (w przypadku braku faktury). Jeśli faktura korygująca została wystawiona w związku z udzieleniem nabywcy rabatu od obrotu, to nie można mówić o błędzie rachunkowym, czy innej oczywistej omyłce. W związku z powyższym sprzedawca, który udzielił nabywcy rabatu od obrotów, koryguje przychody podatkowe na bieżąco, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym wystawił fakturę korygującą (tu: w styczniu 2026 r.).

4. Umorzenie pożyczki przeznaczonej na bieżącą działalność w rachunku przepływów pieniężnych

Nasza spółka jawna w 2023 r. zaciągnęła pożyczkę na finansowanie bieżącej działalności. Pożyczka ta nie była spłacana. W 2025 r. otrzymaliśmy decyzję o jej umorzeniu. Po raz pierwszy sporządzamy rachunek przepływów pieniężnych. W której pozycji tego elementu sprawozdania finansowego sporządzanego metodą pośrednią za 2025 r. powinniśmy wykazać umorzenie pożyczki?

Umorzoną kwotę pożyczki otrzymanej przez spółkę na finansowanie bieżącej działalności należy wykazać w sporządzanym metodą pośrednią rachunku przepływów pieniężnych, w części dotyczącej działalności operacyjnej, w pozycji A.II.10. „Inne korekty”.

Według art. 48b ustawy o rachunkowości, rachunek przepływów pieniężnych sporządza się metodą pośrednią lub bezpośrednią, zależnie od wyboru dokonanego przez kierownika jednostki i wykazuje się w nim dane za bieżący i poprzedni rok obrotowy. Jest on elementem sprawozdania finansowego sporządzanego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. W rachunku przepływów pieniężnych należy uwzględnić wszystkie wpływy i wydatki z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej jednostki, z wyjątkiem wpływów i wydatków będących rezultatem zakupu lub sprzedaży środków pieniężnych, przy czym dla właściwego określenia wartości przepływów pieniężnych:

- 1) przez działalność operacyjną rozumie się podstawowy rodzaj działalności jednostki oraz inne rodzaje działalności, niezaliczone do działalności inwestycyjnej (lokacyjnej) lub finansowej,
- 2) przez działalność inwestycyjną (lokacyjną) rozumie się nabywanie lub zbywanie składników aktywów trwałych i krótkoterminowych aktywów finansowych oraz wszystkie z nimi związane pieniężne koszty i korzyści;
- 3) przez działalność finansową rozumie się pozyskiwanie lub utratę źródeł finansowania (zmiany w rozmiarach i relacjach kapitału/funduszu własnego i obcego w jednostce) oraz wszystkie z nimi związane pieniężne koszty i korzyści.

Z pytania wynika, że spółka sporządza rachunek przepływów pieniężnych metodą pośrednią. Metoda pośrednia w rachunku przepływów pieniężnych działalności operacyjnej polega na tym, że wynik finansowy netto roku obrotowego koryguje się o pozycje niepowodujące zmian stanu środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, jak też o wyniki innych działalności niż operacyjna oraz elementy pieniężne wyniku, które zalicza się do właściwych rodzajów działalności (inwestycyjnej, finansowej). Z pytania wynika również, że spółka otrzymała w 2025 r. decyzję o umorzeniu pożyczki zaciągniętej w 2023 r. Kwotę umorzenia spółka zaprezentuje zatem w rachunku przepływów pieniężnych sporządzanym za 2025 r. (tj. za rok, w którym otrzymała decyzję o jej umorzeniu). Korektę tę wykaże ze znakiem minus, w części dotyczącej działalności operacyjnej, w pozycji A.II.10 „Inne korekty”. Jak wynika bowiem z KSR nr 1, zdarzenia wymagające korekty w obszarze działalności operacyjnej, których nie można przypisać do żadnej z pozycji korekt wymienionych w części A.II w punkcie 1–9, wykazuje się w pozycji A.II.10. „Inne korekty”. Należą do nich m.in.:

- 1) aktualizacja wyceny aktywów finansowych, jeżeli jej skutki są odnoszone na wynik finansowy (np. aktualizacja wartości aktywów finansowych krótkoterminowych

Dla Prenumeratorów GOFIN

BILANS
XML

Więcej o sporządzaniu sprawozdania finansowego w zakładce BILANS 2025 w serwisie www.gofin.pl

- do wartości rynkowej *in minus* – korekta plus), chyba że jednostka wykazuje ją w pozycji A.II.4 rachunku przepływów pieniężnych,
- 2) dotacje w roku ich otrzymania, jeżeli zostały w całości, z pominięciem rozliczeń międzyokresowych przychodów, odniesione na wynik finansowy bieżącego okresu (korekta minus),
 - 3) umorzenie zaciągniętych kredytów, pożyczek i innych zobowiązań finansowych (korekta minus),
 - 4) umorzenie udzielonych pożyczek (korekta plus).

II. PODZIAŁ CZYNNYCH ROZLICZEŃ MIĘDZYOKRESOWYCH KOSZTÓW NA KRÓTKOTERMINOWE I DŁUGOTERMINOWE

Spółka z o.o. od 1 stycznia 2026 r. zamierza wyodrębnić w ramach konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” konta analityczne, dotyczące krótkoterminowych i długoterminowych rozliczeń międzyokresowych, w związku z obowiązkiem znakowania kont księgowych. W styczniu 2026 r. spółka otrzymała fakturę za prenumeratę, wystawioną w tym samym miesiącu, obejmującą okres od 16 lutego 2026 r. do 15 kwietnia 2027 r. Koszty prenumeraty rozlicza poprzez konto 64-0 co miesiąc, w kwotach wynikających z liczby dni w danym miesiącu. Jak zaksięgować w styczniu 2026 r. fakturę w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe rozliczenia międzyokresowe? W jaki sposób będą przebiegały zapisy księgowe w kolejnych miesiącach? Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów spółka księguje na koncie 64-0, z pominięciem kont zespołu 4.

1. Zasady dokonywania czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów

Jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych. Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu, tj. w równych kwotach przypadających na poszczególne okresy sprawozdawcze, np. miesięcznie lub stosownie do wielkości świadczeń, np. proporcjonalnie do rozmiarów produkcji, wielkości sprzedaży lub zleceń produkcyjnych (por. art. 39 ust. 1 i 3 ustawy o rachunkowości). Czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów dokonuje się w odniesieniu do kosztów prostych (rodzajowych) działalności operacyjnej oraz kosztów finansowych. Wobec stosowania zasady ostrożności nie rozlicza się w czasie pozostałych kosztów operacyjnych.

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają metody ustalania miesięcznego odpisu czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, tym samym pozostawiają swobodę w tym zakresie jednostce. Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych ustala się najczęściej, dzieląc kwotę danego kosztu na liczbę miesięcy. Można również ustalać je dzieląc tę kwotę na liczbę dni. Jeżeli spółka, o której mowa w pytaniu, koszt prenumeraty rozlicza w czasie z podziałem na dni, to miesięczny odpis czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów wyznaczy dzieląc ten koszt na całkowitą ilość dni, których dotyczy prenumerata i mnożąc przez liczbę dni danego miesiąca. Sposób rozliczania czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów powinien zostać opisany w dokumentacji spółki wymaganej przez art. 10 ustawy o rachunkowości, opisującej przyjęte do stosowania zasady (politykę) rachunkowości.

Podziału czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów na krótkoterminowe i długoterminowe dokonuje się generalnie na dzień bilansowy. Rozliczenia międzyokresowe kosztów

dzieli się na krótkoterminowe i długoterminowe w oparciu o przewidywany czas ich rozliczenia (zaliczenia w koszty), licząc od dnia bilansowego. Krótkoterminowe dotyczą okresu do 12 miesięcy od dnia bilansowego, a długoterminowe powyżej 12 miesięcy od tego dnia. Jeżeli przyjąć za dzień bilansowy 31 grudnia 2026 r., to do rozliczeń krótkoterminowych zalicza się tylko te spośród aktywowanych kosztów, które przypadną do rozliczenia w ciągu 2027 r. Z kolei do długoterminowych – tylko te, które przypadną do rozliczenia po 31 grudnia 2027 r., czyli w 2028 r. i dalszych latach. W przypadku pytającej spółki wszystkie koszty prenumeraty powinny zostać zakwalifikowane do rozliczeń krótkoterminowych, bowiem zostaną rozliczone do końca 2027 r.

2. Alternatywne rozwiązanie ewidencyjne, dotyczące rozliczania kosztów w czasie

Do ujęcia kosztów rozliczanych w czasie związanych z działalnością operacyjną służy konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Wartości zaewidencjonowane na tym koncie stopniowo rozlicza się w czasie poprzez ich odnoszenie w odpowiednie koszty działalności operacyjnej. Ewidencja i rozliczanie czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów może przebiegać na dwa sposoby. Najczęściej koszty zakwalifikowane do czynnych rozliczeń międzyokresowych ujmuje się wstępnie, na podstawie dowodów źródłowych, na kontach kosztów rodzajowych, a następnie za pośrednictwem konta 49 „Rozliczenie kosztów” przenosi się na konto 64-0. Przy tym sposobie ewidencji, w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat metodą porównawczą, zmiana stanu konta 64-0 jest uwzględniana w zmianie stanu produktów.

Istnieje również alternatywny sposób rozliczania kosztów, który może być stosowany w jednostkach prowadzących ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4 lub na kontach zespołu 4 i 5. Polega on na tym, że koszty przewidziane do rozliczenia w czasie ujmuje się wprost z dokumentów źródłowych na koncie 64-0, tj. z pominięciem kont 40 i 49. Przy tym sposobie ewidencji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat metodą porównawczą, zmiana stanu konta 64-0 nie jest uwzględniana w zmianie stanu produktów. Z pytania wynika, że właśnie taki sposób ewidencji stosuje spółka.

Ewidencja księgową kosztów rozliczanych w czasie z pominięciem kont 40 i 49

1. Ujęcie kosztu wynikającego z dowodu księgowego do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”, 24-9 „Pozostałe rozrachunki – inne” lub 30 „Rozliczenie zakupu”.
2. Zarachowanie kosztu do okresu, którego dotyczy:
 - **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
 oraz równolegle (zapis w jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i 5):
 - **Wn konto zespołu 5,**
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Warto dodać, iż decyzję w sprawie sposobu ewidencji i rozliczania czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w zasadach (polityce) rachunkowości.

3. Przypisanie znaczników do kont przeznaczonych do ewidencji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów

Z dniem 1 stycznia 2025 r. weszły w życie przepisy art. 9 ust. 1c upod. W świetle tego przepisu, podatnicy CIT prowadzący księgi rachunkowe są obowiązani prowadzić te księgi przy użyciu programów komputerowych oraz przysyłać je właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego po zakończeniu roku podatkowego, w terminie do dnia upływu terminu złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1 upod, albo deklaracji, o której mowa w art. 28r ust. 1 upod. Księgi rachunkowe muszą zostać przekazane właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części, które zostały określone w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej.

Księgi rachunkowe należy przysyłać do naczelnika urzędu skarbowego w formie ustrukturyzowanej, tj. w pliku JPK_KR_PD. Każdy podatnik CIT powinien uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe o dodatkowe dane wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 2024 r. w sprawie dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe podlegające przekazaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 1314 ze zm.). Zgodnie z rozporządzeniem, przekazywane w ramach pliku JPK_KR_PD księgi rachunkowe powinny dodatkowo zawierać m.in. znaczniki identyfikujące konta ksiąg. W przypadku czynnych rozliczeń międzyokresowych odpowiedni znacznik przewidziano zarówno dla krótkoterminowych, jak i długoterminowych rozliczeń międzyokresowych kosztów. W przypadku wyodrębnienia w ramach konta 64-0 kont analitycznych, dotyczących długoterminowych oraz krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych kosztów, przypisuje się do nich znaczniki w sposób przedstawiony w tabeli.

Zespół 6 – Produkty i rozliczenia międzyokresowe						
Wykaz kont				Nazwa konta	Znacznik konta S_12_1	Znacznik konta dodatkowy S_12_2
Podstawowy	Rozszerzony					
	I	II	III			
64				Rozliczenia międzyokresowe kosztów		
	64-0			Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	INNE	
		64-0/1		Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	INNE	
			64-0/1/1	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów	BAAV2_W	
			64-0/1/2	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów	BABIV	

Przykład

I. Założenia:

1. Zgodnie z polityką rachunkowości spółki, ewidencję kosztów prowadzi się na kontach zespołu 4, bilans sporządza się według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, a koszty dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych (miesiący) ujmuje się wprost z dokumentów źródłowych na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”. W zakładowym planie kont, stanowiącym załącznik do polityki rachunkowości, spółka wyodrębniła w ramach konta 64-0 dwa konta analityczne, tj. konto 64-0/1/1 „Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów” oraz konto 64-0/1/2 „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Dla potrzeb JPK_KR_PD konta te spółka oznaczyła odpowiednio znacznikiem BAAV2_W oraz znacznikiem BABIV.
2. W styczniu 2026 r. spółka z o.o. opłaciła prenumeratę drukowanego czasopisma na okres od 16 lutego 2026 r. do 15 kwietnia 2027 r. Również w styczniu otrzymała z tego tytułu fakturę, w wysokości: 5.400 zł (w tym VAT 8%: 400 zł). Koszty prenumeraty spółka zakwalifikowała do krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych i ujęła na koncie 64-0/1/2.
3. Koszty prenumeraty spółka odpisuje w ciężar konta 40-1 „Zużycie materiałów i energii” począwszy od lutego 2026 r. w okresach miesięcznych z podziałem na dni. Harmonogram odpisów w danym miesiącu ustalono dzieląc kwotę: 5.000 zł na liczbę dni, których dotyczy prenumerata (424 dni) i mnożąc przez ilość dni w danym miesiącu. Koszty prenumeraty rozliczane są w czasie.

II. Harmonogram odpisywania czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów:

Miesiąc	Ilość dni	Kwota (w zł)
Luty 2026 r.	13	153,30
Marzec 2026 r.	31	365,57
Kwiecień 2026 r.	30	353,77
Maj 2026 r.	31	365,57
Czerwiec 2026 r.	30	353,77
Lipiec 2026 r.	31	365,57
Sierpień 2026 r.	31	365,57
Wrzesień 2026 r.	30	353,77
Październik 2026 r.	31	365,57
Listopad 2026 r.	30	353,77
Grudzień 2026 r.	31	365,57
Styczeń 2027 r.	31	365,57
Luty 2027 r.	28	330,19
Marzec 2027 r.	31	365,57
Kwiecień 2027 r.	15	176,87*

* 5.000 zł : 424 × 15 dni = 176,89 zł, jednak do rozliczenia pełnej kwoty pozostało 176,87 zł.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach stycznia 2026 r.			
1. WB – opłacona prenumerata	5.400 zł	21	13-0
2. FZ – faktura dokumentująca zakup prenumeraty:			
a) wartość brutto	5.400 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	400 zł	22-1	30
c) wartość netto	5.000 zł	64-0/1/2	30
B. Zapisy w księgach lutego 2026 r.			
1. PK – zarachowanie wydatków według harmonogramu	153,30 zł	40-1	64-0/1/2
C. Zapisy w księgach od marca do grudnia 2026 r. (dla uproszczenia jednym zapisem)			
1. PK – zarachowanie wydatków według harmonogramu	3.608,50 zł	40-1	64-0/1/2

III. Dekretacja:**A. Zapisy w księgach stycznia 2026 r.**

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”							
(1)	5.400,00	5.400,00	(2a)	(S.p.)	X	5.400,00	(1)	(2a)	5.400,00	400,00	(2b)
										5.000,00	(2c)
Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 64-0/1/2 „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów”									
(2b)	400,00	(2c)	5.000,00								

B. Zapisy w księgach lutego 2026 r.

Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”		Konto 64-0/1/2 „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów”			
(1)	153,30	(S.p.)	5.000,00	153,30	(1)
		(S.k.)	4.846,70		

C. Zapisy w księgach od marca do grudnia 2026 r.

Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”		Konto 64-0/1/2 „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów”			
(1)	3.608,50	(S.p.)	4.846,70	3.608,50	(1)
		(S.k.)	1.238,20		

IV. Prezentacja czynnych rozliczeń międzyokresowych w bilansie:

W bilansie sporządzanym na 31 grudnia 2026 r. według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości spółka wykaże saldo konta 64-0/1/2 w wysokości: 1.238,20 zł, w aktywach w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”.

C. RACHUNKOWOŚĆ PODATKOWA

III. ODROZONY PODATEK DOCHODOWY OD STRATY PODATKOWEJ

Spółka wodno-kanalizacyjna, będąca podatnikiem CIT, jest zobowiązana do ustalania odroczonego podatku dochodowego. Za lata 2024–2025 spółka odnotowała stratę podatkową i bilansową. Obliczając wysokość podatku odroczonego za 2024 r. spółka ustaliła aktywa od poniesionej straty podatkowej. Od 2026 r. zostaną zatwierdzone nowe taryfy na poziomie ponoszonych kosztów z działalności podstawowej, można więc założyć, że w latach kolejnych spółka odliczy straty podatkowe za lata 2024–2025. W związku z tym, również za 2025 r. spółka ustaliła aktywa od poniesionej straty podatkowej. Jak w księgach 2025 r. i w latach kolejnych ująć operacje dotyczące odroczonego podatku dochodowego, gdy spółka dokona odliczenia straty podatkowej?

Decyzja o ustaleniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego od straty podatkowej w 2025 r., mimo poniesienia straty również w roku poprzednim, jest prawidłowa, pod warunkiem jednak, że prognozy finansowe (w oparciu o nowe taryfy) są wiarygodne.

1. Istota i zasady tworzenia podatku odroczonego z tytułu poniesionej straty

Zasady ustalania odroczonego podatku dochodowego wynikają bezpośrednio z art. 37 ustawy o rachunkowości. Ich praktyczne rozwinięcie oraz szczegółowa interpretacja zawarte są w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (KSR nr 2).

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej do odliczenia od podatku w przyszłości. Wynikają one z ujemnych różnic przejściowych, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania oraz strat podatkowych możliwych do odliczenia, ustalonych przy uwzględnieniu zasady ostrożności (por. art. 37 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Według wytycznych pkt 5.1.1 KSR nr 2, poniesione straty podatkowe, możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości, stanowią podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przypadku gdy osiągnięcie wystarczającego dochodu nie jest prawdopodobne, konieczne jest dokonanie odpisu aktualizującego wartość tych aktywów. Szczegółowe kryteria oceny prawdopodobieństwa zawarto w pkt 8.3.1–8.3.11 ww. standardu.

Przesłankami uprawdopodobniającymi osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) są m.in.:

- a) osiągnięcie przez podatnika w ostatnich 3 latach odpowiednio wysokiego dochodu oraz zysku netto (przy założeniu braku istotnych spadków w przyszłości); w analizie tej pomija się straty wynikające ze zdarzeń incydentalnych o nikłym prawdopodobieństwie powtórzenia,

- b) kontrakty, których realizacja spowoduje uzyskanie dochodu w kwocie pozwalającej na potrącenie ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych; należy tu brać pod uwagę aktualne na dzień bilansowy ceny sprzedaży i strukturę kosztów,
- c) dane wynikające z budżetu (planu finansowego); waga tego argumentu zależy m.in. od historycznej sprawdzalności budżetów sporządzanych przez jednostkę w latach ubiegłych,
- d) możliwości podjęcia działań służących powstaniu lub zwiększeniu dochodu w okresie przed wygaśnięciem możliwości rozliczenia straty (np. przesunięcie dochodów w czasie).

Z kolei okoliczności sugerujące brak prawdopodobieństwa osiągnięcia dochodu to np.:

- a) wystąpienie straty podatkowej lub bilansowej w którymkolwiek z ostatnich 3 lat,
- b) utrata prawa do odliczenia strat podatkowych w ciągu ostatnich 5 lat (z powodu braku dochodu),
- c) spodziewane straty podatkowe lub bilansowe w kolejnych latach, nawet w przypadku wysokiego dochodu osiąganego w latach ubiegłych.

W opisanym w pytaniu przypadku, mimo poniesienia strat w latach 2024–2025, spółka posiada przekonujące dowody na wygenerowanie dochodu podatkowego począwszy od 2026 r. Kluczowym argumentem jest decyzja zatwierdzająca nową taryfę, która gwarantuje pokrycie kosztów i tym samym uprawdopodobnia przyszłą rentowność podatkową.

2. Ogólne zasady rozliczania straty podatkowej

Przepisy art. 7 ust. 5 updop przewidują, że strata może być odliczona od dochodu z tego samego źródła:

- a) w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty albo
- b) jednorazowo w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą wartości 5.000.000 zł, a jeżeli rozliczenie jednorazowe było niemożliwe, to nieodliczona w ten sposób kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości całkowitej straty podlegającej odliczeniu.

Należy pamiętać, że rozliczeniu nie podlegają straty z tytułu zbycia walut wirtualnych. Jednakże strata ta może zostać doliczona do kosztów uzyskania przychodów w kolejnym roku podatkowym (por. art. 7 ust. 6 oraz art. 15 ust. 13 updop).

3. Utworzenie aktywów od straty podatkowej na przykładach liczbowych

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. zobowiązana do ustalania podatku odroczonego odnotowała za 2024 r. stratę podatkową w wysokości: 800.000 zł oraz stratę bilansową w wysokości: 850.000 zł. Ustalając wysokość podatku odroczonego za 2024 r., jednostka ujęła aktywa z tytułu poniesionej straty podatkowej.

2. W 2025 r. spółka ponownie poniosła stratę podatkową w kwocie: 1.000.000 zł oraz bilansową w kwocie: 1.100.000 zł. Opierając się na przesłankach ekonomicznych (wprowadzenie od 2026 r. nowych taryf gwarantujących pokrycie kosztów działalności podstawowej), uznano, że odliczenie strat z 2024 r. i 2025 r. w okresach przyszłych jest prawdopodobne. W związku z tym w 2025 r. spółka ujęła kolejne aktywa z tytułu straty podatkowej.
3. Na potrzeby przykładu założono, że w 2026 r. spółka wypracuje dochód podatkowy oraz bilansowy w wysokości: 500.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2024 r.			
1. PK – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od straty za 2024 r.: 800.000 zł × 19% =	152.000 zł	65-0	87
2. PK – przeksięgowanie podatku na wynik finansowy	152.000 zł	87	86
B. Zapisy w księgach 2025 r.			
1. PK – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od straty za 2025 r.: 1.000.000 zł × 19% =	190.000 zł	65-0	87
2. PK – przeksięgowanie podatku na wynik finansowy	190.000 zł	87	86
C. Zapisy w księgach 2026 r.			
1. PK – odliczenie straty za 2024 r. do wysokości uzyskanego dochodu (zmniejszenie aktywów): 500.000 zł × 19% =	95.000 zł	87	65-0
2. PK – przeksięgowanie podatku na wynik finansowy	95.000 zł	86	87

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”		Konto 86 „Wynik finansowy”	
(1)	152.000	(2)	152.000	(1)	(Strata) 850.000
(S.k.)	152.000				152.000 (2)
					(Strata netto)698.000

B. Zapisy w księgach 2025 r.

Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”		Konto 86 „Wynik finansowy”	
(S.p.)	152.000	(2)	190.000	(1)	(Strata) 1.100.000
(1)	190.000				190.000 (2)
(S.k.)	342.000				(Strata netto)910.000

C. Zapisy w księgach 2026 r.

Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”			Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			Konto 86 „Wynik finansowy”		
(S.p.)	342.000	95.000 (1)	(1)	95.000	95.000 (2)	(2)	95.000	500.000 (Zysk brutto)
(S.k.)	247.000							405.000 (Zysk netto)

IV. Podsumowanie salda konta 65-0:

Rok	Strata podatkowa (w zł)	Dochód podatkowy (w zł)	Zmiana w aktywach (w zł)	Saldo konta 65-0 w bilansie (w zł)	Efekt w rachunku zysków i strat
2024	800.000		+ 152.000	152.000	Zmniejszenie straty
2025	1.000.000		+ 190.000	342.000	Zmniejszenie straty
2026		500.000	- 95.000	247.000	Zmniejszenie zysku/Obciążenie wyniku

Przykład

I. Założenia:

Na podstawie danych z poprzedniego przykładu przy założeniu, że w 2026 r. spółka wypracuje dochód podatkowy oraz bilansowy w wysokości: 2.000.000 zł. Dochód ten pozwoli na pełne rozliczenie strat z 2024 r. i 2025 r. w jednym roku podatkowym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2024 r.			
1. PK – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od straty za 2024 r.: $800.000 \text{ zł} \times 19\% =$	152.000 zł	65-0	87
2. PK – przeksięgowanie podatku na wynik finansowy	152.000 zł	87	86
B. Zapisy w księgach 2025 r.			
1. PK – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od straty za 2025 r.: $1.000.000 \text{ zł} \times 19\% =$	190.000 zł	65-0	87
2. PK – przeksięgowanie podatku na wynik finansowy	190.000 zł	87	86
C. Zapisy w księgach 2026 r.			
1. PK – odliczenie straty za 2024 r. i 2025 r. (zmniejszenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego): $(800.000 \text{ zł} + 1.000.000 \text{ zł}) \times 19\% =$	342.000 zł	87	65-0
2. PK – ujęcie należnego podatku za 2026 r. (CIT-8): $2.000.000 \text{ zł} - 1.800.000 \text{ zł} = 200.000 \text{ zł}; 200.000 \text{ zł} \times 19\% =$	38.000 zł	87	22-3
3. PK – przeksięgowanie podatku na wynik finansowy	380.000 zł	86	87

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			Konto 86 „Wynik finansowy”				
(1)	152.000	(2)	152.000	152.000	(1)	(Strata)	850.000	152.000	(2)
(S.k.)	152.000					(Strata netto)	698.000		

B. Zapisy w księgach 2025 r.

Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			Konto 86 „Wynik finansowy”				
(S.p.)	152.000	(2)	190.000	190.000	(1)	(Strata)	1.100.000	190.000	(2)
(1)	190.000								
(S.k.)	342.000					(Strata netto)	910.000		

C. Zapisy w księgach 2026 r.

Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			Konto 86 „Wynik finansowy”					
(S.p.)	342.000	342.000	(1)	(1)	342.000	380.000	(3)	(3)	380.000	2.000.000 (Zysk brutto)
				(2)	38.000					1.620.000 (Zysk netto)

Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Podatek dochodowy od osób prawnych – CIT-8)	
	38.000 (2)

! **Uwaga:** W pozycji „Podatek dochodowy” w rachunku zysków i strat za 2026 r. spółka wykaże kwotę: 380.000 zł. Choć podatek należny za 2026 r., który spółka zapłaci do urzędu skarbowego, wynosi tylko: 38.000 zł, to wynik finansowy zostanie obciążony kwotą podatku (część bieżąca i odroczone) w wysokości: 380.000 zł.

IV. Podsumowanie salda konta 65-0:

Rok	Strata podatkowa (w zł)	Dochód podatkowy (w zł)	Zmiana w aktywach (w zł)	Saldo konta 65-0 w bilansie (w zł)	Efekt w rachunku zysków i strat
2024	800.000		+ 152.000	152.000	Zmniejszenie straty
2025	1.000.000		+ 190.000	342.000	Zmniejszenie straty
2026		2.000.000	- 342.000	0	Zmniejszenie zysku/Obciążenie wyniku

D. RACHUNKOWOŚĆ W PRZYKŁADACH LICZBOWYCH

IV. ZMIANA WSPÓŁCZYNNIKA PODWYŻSZAJĄCEGO STAWKĘ AMORTYZACJI DEGRESYWNEJ

Z polityki rachunkowości naszej jednostki wynika, że maszyny stanowiące środki trwałe, zaklasyfikowane do grupy 4 KŚT, amortyzuje się metodą degresywną z zastosowaniem współczynnika podwyższającego stawkę amortyzacji, ustalanego każdorazowo przez kierownika jednostki. Polityka rachunkowości nie wskazuje konkretnego poziomu współczynnika. Do tej pory współczynnik ten był niższy niż 2,0. Obecnie w stosunku do nowo zakupionych maszyn zamierzamy podwyższyć ten współczynnik do poziomu 2,0. Czy w związku z tym powinniśmy dokonać stosownej zmiany w polityce rachunkowości spółki? Jakie są bilansowe zasady dokonywania amortyzacji degresywnej?

Jeżeli z zasad (polityki) rachunkowości spółki wynika, że maszyny stanowiące środki trwałe, zaklasyfikowane do grupy 4 „Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania” Klasyfikacji Środków Trwałych, amortyzuje się metodą degresywną z zastosowaniem współczynnika podwyższającego stawkę amortyzacji, ustalanego każdorazowo przez kierownika jednostki, to w przypadku zmiany jego poziomu, nie jest wymagana zmiana tej polityki. Zmiana wysokości współczynnika może zostać uznana za zmianę szacunków. Dla celów bilansowych, dokonując amortyzacji metodą degresywną, można skorzystać z zasad określonych w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (KSR nr 11).

1. Metoda degresywna w świetle przepisów podatkowych

Możliwość dokonywania amortyzacji metodą degresywną wynika z przepisów podatkowych oraz z KSR nr 11. W myśl art. 16k ust. 1 updog oraz odpowiednio art. 22k ust. 1 updog, odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych – od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody określonej w art. 16i ust. 1 updog oraz odpowiednio w art. 22i ust. 1 updog, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16i updog oraz odpowiednio z art. 22i updog. Oznacza to, że dla celów podatkowych przy degresywnej metodzie amortyzacji, począwszy od roku, w którym roczna amortyzacja naliczana według tej metody jest niższa od amortyzacji naliczanej według metody liniowej, należy przejść na metodę liniową i stosować ją do całkowitego zamortyzowania.

wania środka trwałego. Przypominamy, że dla celów podatkowych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania (por. art. 16h ust. 1 pkt 1 updog i art. 22h ust. 1 pkt 1 updog).

2. Metody amortyzacji bilansowej określone w KSR nr 11

Dla celów bilansowych, w myśl art. 32 ustawy o rachunkowości, odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego. Ustawa o rachunkowości w art. 32 ust. 3 wymaga, aby na dzień przyjęcia środka trwałego do używania ustalić okres lub stawkę i metodę jego amortyzacji. Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych. Dodajmy, że na mocy pkt 8.33 KSR nr 11, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych można rozpocząć w miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania lub w miesiącu następującym po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania. Nie może to być jednak okres wcześniejszy ani późniejszy. Moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych jednostka opisuje w zasadach (polityce) rachunkowości.

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają jednak, jakie metody amortyzacji może stosować jednostka. Z pkt 8.9 KSR nr 11 wynika jedynie, że można stosować różne metody amortyzacji do poszczególnych grup, podgrup, rodzajów i obiektów inwentarzowych. Wybrana metoda amortyzacji, poprzez sposób rozłożenia w czasie wartości środka trwałego podlegającego amortyzacji, powinna odzwierciedlać sposób i tryb czerpania z niego korzyści. Standard wskazuje, że najczęściej stosowane są następujące metody amortyzacji:

- a) metoda liniowa,
- b) metoda degresywna (określana również jako metoda amortyzacji przyspieszonej lub metoda amortyzacji malejącej),
- c) metoda naturalna (określana również jako metoda jednostek produkcji lub metoda zróżnicowanego odpisu).

Metoda degresywna amortyzacji polega na takim rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji, że odpisy amortyzacyjne w początkowych okresach użytkowania środka trwałego są wyższe od przeciętnych (ustalanych metodą liniową) i stopniowo maleją. Metodę tę stosuje się najczęściej do takich maszyn, urządzeń i środków transportu, które w początkowych okresach użytkowania podlegają szybszemu zużyciu (zwłaszcza tzw. zużyciu moralnemu) niż w okresach późniejszych. Pozwala ona m.in. skompensować zmniejszającymi się w czasie kosztami amortyzacji potencjalnie wyższe koszty eksploatacji środka trwałego w późniejszych okresach jego użytkowania, wynikające z wyższych kosztów remontów (por. art. 8.10 i 8.12 KSR nr 11). Jak wynika ze standardu, stosowanie metody degresywnej przewidzianej w przepisach podatkowych możliwe jest również dla celów bilansowych. Przy stosowaniu metody degresywnej odpisy amortyzacyjne mogą być dokonywane:

- a) metodą malejącego salda,
- b) metodą sumy cyfr rocznych (określaną również jako metoda degresywna uproszczona lub metoda SOYD – ang. *Sum Of Years' Digits*),
- c) metodą degresywno-liniową (przewidzianą w przepisach podatkowych),
- d) innymi metodami.

Ustalanie stopy (%) amortyzacji degresywnej metodą malejącego salda

Stopę (%) amortyzacji degresywnej metodą malejącego salda ustala się jako iloczyn stopy amortyzacji liniowej i wskaźnika przyspieszającego, według wzoru:

$A_{d\%} = A_{\%} \times d$	<p>gdzie:</p> <p>$A_{d\%}$ – stopa amortyzacji degresywnej malejącego salda,</p> <p>$A_{\%}$ – stopa amortyzacji liniowej,</p> <p>d – wskaźnik przyspieszający</p>
-----------------------------	---

Wskaźnik przyspieszający jest ustalany w wysokości pozwalającej na jak najdokładniejsze odzwierciedlenie szybszego konsumowania korzyści ekonomicznych z danego środka trwałego w początkowych okresach jego użytkowania. Może być on również ustalony w wysokości 1 – wówczas stopa amortyzacji degresywnej malejącego salda będzie równa stopie amortyzacji liniowej (por. pkt 8.18–8.19 KSR nr 11). Trzeba mieć na uwadze, że na początek każdego roku ustala się nową stawkę (kwotę) amortyzacji z uwagi na malejącą wartość księgową netto środka trwałego, za pomocą wzoru:

$A_i = A_{d\%} \times WN_i$	<p>gdzie:</p> <p>A_i – kwota amortyzacji w roku i,</p> <p>$A_{d\%}$ – stopa amortyzacji degresywnej malejącego salda,</p> <p>WN_i – wartość księgową netto środka trwałego na początek roku i-tym pomniejszona o wartość istotnej pozostałości środka trwałego</p>
-----------------------------	---

Odpisy amortyzacyjne dokonywane metodą degresywną malejącego salda nie umożliwiają odpisania pełnej wartości środka trwałego podlegającego amortyzacji. Dlatego po zakończeniu okresu użytkowania środka trwałego, jego pozostałą wartość księgową netto odpisuje się jednorazowo w ciężar kosztów amortyzacji (por. pkt 8.20 KSR nr 11).

Ustalanie stopy (%) amortyzacji degresywnej metodą uproszczoną (sumy cyfr rocznych)

Stopę amortyzacji degresywnej metodą degresywną uproszczoną (sumy cyfr rocznych) ustala się według wzoru:

$A_{s\%} = \frac{N + (1 - t)}{N(N + 1)} \times 2$	<p>gdzie:</p> <p>$A_{s\%}$ – stopa amortyzacji degresywnej metodą sumy cyfr rocznych,</p> <p>N – ilość (liczba) lat amortyzacji (okres ekonomicznej użyteczności),</p> <p>t – kolejny rok, za który ustalana jest stopa amortyzacji (to jest 1 dla roku 1, 2 – dla roku 2 itd.)</p>
---	--

Stopa amortyzacji degresywnej ustalona metodą sumy cyfr rocznych zmienia się (zmniejsza) w każdym kolejnym roku użytkowania środka trwałego. Wynikającą z niej stawkę amortyzacji ustala się jako iloczyn stopy amortyzacji rocznej dla danego roku i wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji. Metoda degresywna uproszczona (sumy cyfr rocznych) pozwala na całkowite rozliczenie podlegającej amortyzacji wartości środka trwałego przez okres jego użytkowania (por. art. 8.21 KSR nr 11).

Ustalanie stopy (%) amortyzacji degresywnej metodą degresywno-liniową

W przypadku stosowania metody degresywno-liniowej amortyzacji (przewidzianej w przepisach podatkowych) stopę i stawkę amortyzacji ustala się analogicznie jak przy metodzie amortyzacji degresywnej malejącego salda, ale stosuje się ją tylko do czasu, w którym stawka amortyzacji wynikająca z tej metody zrówna się bądź będzie niższa od kwoty odpisu, jaka byłaby ustalona gdyby stosowano metodę liniową. Począwszy od tego okresu jednostka ustala stawkę amortyzacji metodą liniową (por. pkt 8.22 KSR nr 11).

3. Wartości szacunkowe i ich zmiany według KSR nr 7

Zmianę wysokości współczynnika podwyższającego stawkę amortyzacji degresywnej można potraktować jako zmianę szacunków. Szczegółowe informacje o wartościach szacunkowych i ich zmianach 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). KSR nr 7 i KSR nr 11 nie wskazują wprost, że wysokość tego współczynnika stanowi wartość szacunkową. Jednak z pkt 8.15 KSR nr 11 wynika, że zmiana okresu lub stawki amortyzacji stanowi zmianę szacunków o rozumieniu KSR nr 7. Z tego względu, że w metodzie degresywnej stawka amortyzacji jest ustalana przy zastosowaniu współczynnika podwyższającego, zmiana jego wysokości prowadzi do zmiany stopy (stawki) amortyzacji, a tym samym stanowi zmianę wartości szacunkowych w rozumieniu KSR nr 7.

W myśl pkt 3.4 KSR nr 7, jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości i stosuje w sposób ciągły przyjęty przez siebie sposób ustalania wartości szacunkowych, np. okresów i stawek amortyzacyjnych lub umorzeniowych dla środków trwałych. Przy czym jeśli w jednostce zmieniły się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków lub jednostka uzyskała dodatkowe informacje, które wcześniej nie były jej znane bądź nabrała większego doświadczenia gospodarczego, to wartości szacunkowe wymagają przez nią zweryfikowania i w miarę potrzeby zaktualizowania. Weryfikacja szacunków nie odnosi się do poprzednich okresów, jest natomiast skutkiem oceny bieżącej sytuacji oraz oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych lub obowiązków związanych z pozycjami w sprawozdaniu finansowym. Weryfikację przeprowadza się nie później niż na dzień bilansowy. Nie są to korekty błędów ani zmiany zasad (polityki) rachunkowości (por. pkt 2.13 KSR nr 7).

Skutki zmiany wartości szacunkowych, w tym spowodowane ich weryfikacją, jednostka uwzględnia, stosując podejście prospektywne, co oznacza zastosowanie zmienionych wartości szacunkowych od dnia dokonania ich zmiany. W odniesieniu do amortyzacji zmiana okresu lub stawki nie powoduje więc korekty odpisów amortyzacyjnych ujętych w poprzednich okresach.

4. Przykłady ustalania odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną

W przypadku amortyzacji metodą degresywną kwoty rocznej amortyzacji w pierwszych latach używania środka trwałego są wysokie, a w ostatnich spadają. Wybierając zatem degresywną metodę amortyzacji jednostka decyduje się na większe obciążenie wyniku finansowego jednostki w postaci kosztów amortyzacji w pierwszych latach eksploatacji składnika majątku.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. „X” zakupiła w grudniu 2025 r. nową maszynę produkcyjną, zaliczaną do grupy 4 KŚT, o wartości w cenie nabycia: 150.000 zł. Przewidywany okres użytkowania maszyny wynosi 10 lat. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych spółka rozpoczęła w styczniu 2026 r.
2. Zgodnie z polityką rachunkowości spółki, ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej prowadzi się na kontach zespołu 4 i 5, a w odniesieniu do środków trwałych wykorzystywanych do działalności produkcyjnej stosuje się metodę amortyzacji degresywnej przewidzianą w przepisach podatkowych. Współczynnik podwyższający stawkę amortyzacyjną wynosi: 2.

II. Ustalenie odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną przewidzianą w przepisach podatkowych:

1. Stawka z Wykazu stawek amortyzacyjnych: 10%.
2. Stawka podwyższona o współczynnik: $2 \times 10\% = 20\%$.
3. Roczna kwota amortyzacji ustalona metodą liniową: $150.000 \text{ zł} \times 10\% = 15.000 \text{ zł}$.
4. Odpisy amortyzacyjne do końca okresu użytkowania maszyny z zastosowaniem metody degresywnej przewidzianej w przepisach podatkowych:

Rok obrotowy	Wartość bilansowa na początku roku (w zł)	Kwota rocznej amortyzacji (w zł)	Skumulowane umorzenie na koniec roku (w zł)	Wartość bilansowa na koniec roku (w zł)
2026	150.000	$150.000 \times 20\% = 30.000$	30.000	120.000
2027	120.000	$120.000 \times 20\% = 24.000$	54.000	96.000
2028	96.000	$96.000 \times 20\% = 19.200$	73.200	76.800
2029	76.800	$76.800 \times 20\% = 15.360$	88.560	61.440
2030	61.440	$61.440 \times 20\% = 12.288$ Od 2030 r. amortyzacja metodą liniową; roczna kwota amortyzacji wynosi: 15.000	103.560	46.440
2031	46.440	15.000	118.560	31.440
2032	31.440	15.000	133.560	16.440
2033	16.440	15.000	148.560	1.440
2034	1.440	1.440	150.000	0,00

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – odpisy amortyzacyjne za 2026 r. (w uproszczeniu od stycznia do grudnia jednym zapisem) oraz równolegle	30.000 zł	40-0	07-1
	30.000 zł	50	49

III. Księgowania:

Konto 40-0 „Amortyzacja”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”	
(1)	30.000		30.000	(1)	(1) 30.000
Konto 49 „Rozliczenie kosztów”					
	30.000			(1)	

V. TRANSFER I PRZEVALUTOWANIE ŚRODKÓW NA PLATFORMIE DO WYMIANY WALUT

Spółka komandytowa założyła konto na elektronicznej platformie do wymiany walut (fintech). Z konta walutowego spółki są przelewane środki, następnie na platformie następuje wymiana waluty EUR na PLN (odrębne konta) i kwota PLN trafia na bankowe konto złotówkowe spółki. Jakie kursy waluty należy zastosować do poszczególnych operacji? Jak rozliczyć powstałe różnice kursowe? W której pozycji bilansu wykazać saldo konta (EUR lub PLN)?

Przelew środków w walucie obcej na platformę do wymiany walut traktuje się jak przesunięcie środków własnych pomiędzy własnymi rachunkami walutowymi. W związku z tym, do wyceny operacji transferu stosuje się kurs historyczny (zastosowany do zaksięgowania wpływu). Natomiast operacja przewalutowania stanowi formę sprzedaży waluty. Do wyceny rozchodu waluty oraz odpowiadającego mu wpływu środków w złotych polskich należy zastosować kurs faktyczny (wymiany), po którym transakcja została zrealizowana przez platformę.

1. Ogólne zasady wyceny operacji wyrażonych w walutach obcych

Wszystkie operacje gospodarcze wyrażone w walucie obcej wymagają przeliczenia na walutę polską przed wprowadzeniem ich do ksiąg rachunkowych. Na mocy art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach 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 przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań (jeżeli zastosowanie kursu faktycznego nie jest uzasadnione) oraz w przypadku pozostałych operacji.

Zastosowanie kursu faktycznego do wyceny wpływu lub rozchodu z rachunku walutowego jest możliwe wyłącznie wtedy, gdy dochodzi do rzeczywistej wymiany waluty (tj. jej zakupu lub sprzedaży). W sytuacjach gdy na rachunek walutowy wpływa należność od kontrahenta w walucie obcej lub gdy dokonuje się zapłaty zobowiązania bezpośrednio z tego rachunku, nie występuje kurs faktycznie zastosowany (ponieważ nie dochodzi do wymiany).

Do wyceny stosuje się wówczas średni kurs ogłoszony dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień:

- 1) wpływu waluty obcej (otrzymanie należności),
- 2) wypływu waluty obcej (zapłata zobowiązania).

2. Różnice kursowe od własnych środków pieniężnych

Jeżeli rozchód środków pieniężnych z tytułu zapłaty zobowiązania w walucie obcej wyceniany jest po kursie średnim NBP, lub w przypadku sprzedaży waluty – po kursie faktycznym, to zazwyczaj kursy te różnią się od kursów przyjętych w momencie wpływu waluty na rachunek. W konsekwencji na rachunku walutowym powstają różnice kursowe od własnych środków pieniężnych. Do ustalenia kolejności rozchodu środków z rachunku walutowego należy przyjąć jedną z metod określonych w art. 34 ust. 4 pkt 1–3 ustawy o rachunkowości, tj. FIFO (pierwsze przyszło, pierwsze wyszło), LIFO (ostatnie przyszło, pierwsze wyszło) lub metodę kursu przeciętnego (średnioważonego).

Warto dodać, iż dla celów bilansowych rozchód środków z rachunku walutowego można także wyceniać po kursie, po jakim waluty wyceniono w momencie ich wpływu na ten rachunek (tj. kursie historycznym), przyjmując jedną z metod, o których mowa w art. 34 ust. 4 pkt 1–3 ustawy o rachunkowości, określających kolejność rozchodu, tj. FIFO, LIFO lub kurs przeciętny (średnioważony). Takie podejście wynika z art. 35 ust. 8 ww. ustawy. Decyzja w sprawie zasad wyceny rozchodu waluty z rachunku walutowego należy do kierownika jednostki i powinna zostać opisana w polityce rachunkowości.

3. Wycena operacji na platformach wymiany walut

Platformy wymiany walut stanowią cyfrową alternatywę dla tradycyjnych rachunków bankowych, służąc zarówno do bieżących płatności, jak i transakcji zagranicznych. Środki zgromadzone przez jednostkę na takich platformach wykazuje się w aktywach bilansu, sporządzanego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, w pozycji B.III.1.c) – „Środki pieniężne w kasie i na rachunkach”. Jeżeli na dzień bilansowy na rachunkach platform wymiany walut pozostają środki w walucie obcej, to należy je wycenić według średniego kursu ogłoszonego przez NBP z tego dnia (por. art. 30 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Jak wynika z pytania, spółka założyła konto na platformie wymiany walut, które zasila własną walutą obcą (euro), a następnie dokonuje tam wymiany na walutę polską i przelewa środki na firmowe konto złotówkowe. Istotne znaczenie dla poprawnej wyceny ma precyzyjne rozróżnienie momentu transferu od momentu wymiany środków pieniężnych.

Przelew waluty z własnego rachunku walutowego na platformę wymiany walut traktuje się jak przesunięcie środków pieniężnych na osobny (inny) rachunek własny. W związku z tym wycena tej operacji następuje po tym samym kursie, po jakim wyceniono pierwotny wpływ tej waluty (kurs historyczny). Operacja ta nie generuje różnic kursowych.

Z kolei zamiana waluty obcej na walutę polską na platformie (przewalutowanie) to w istocie sprzedaż waluty. Właściwym kursem do wyceny transakcji przewalutowania jest kurs faktycznie zastosowany przez platformę. W momencie przewalutowania powstają różnice kursowe, ponieważ następuje zamiana składnika aktywów wycenionego po kursie historycznym na składnik aktywów o konkretnej, nowej wartości w walucie polskiej.

Operacja	Kurs do wyceny
Przelew z własnego konta walutowego na konto platformy	Jest to tzw. przesunięcie wewnętrzne. Do wyceny stosuje się kurs historyczny, tj. kurs, po jakim wyceniono pierwotny wpływ tej waluty obcej. Nie dochodzi tu do powstania różnic kursowych.

Wymiana waluty na platformie (EUR na PLN)	Do wyceny stosuje się kurs faktycznie zastosowany przez platformę. Jest to kurs, po którym platforma sprzedawała walutę polską za walutę obcą.
Przelew z konta na platformie na konto złotówkowe	Środki pieniężne wpływają już w walucie polskiej, księguje się je w wartości nominalnej, która wynikała z wymiany.

Poniżej na przykładzie liczbowym przedstawimy szczegółowo zasady wyceny operacji związanych z wpływem, transferem oraz przewalutowaniem walut obcych.

Przykład

I. Założenia:

- Na rachunku walutowym spółki figuruje kwota: 50.000 EUR, według dat wpływu:
 - 15.01.2026 r.: $20.000 \text{ EUR} \times 4,2110 \text{ zł/EUR} = 84.220 \text{ zł}$ (wpływ należności),
 - 23.01.2026 r.: $30.000 \text{ EUR} \times 4,2128 \text{ zł/EUR} = 126.384 \text{ zł}$ (wpływ należności),
 - łączna wartość: 210.604 zł.
- Spółka 27 stycznia 2026 r. przelała: 50.000 EUR na platformę wymiany walut, gdzie dokonano przewalutowania euro na złotówki po kursie: 4,203268 zł/EUR. W wyniku tej operacji, 29 stycznia 2026 r. na rachunek złotówkowy wpłynęła kwota: 210.163,40 zł.
- Do wyceny rozchodu waluty spółka stosuje metodę FIFO.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – przelew euro na konto utworzone na platformie: ($20.000 \text{ EUR} \times 4,2110 \text{ zł/EUR}$) + ($30.000 \text{ EUR} \times 4,2128 \text{ zł/EUR}$) = 84.220,00 zł + 126.384,00 zł = Uwaga: Rozchód z banku następuje po kursach historycznych (FIFO)	210.604,00 zł	13-5	13-1
2. WB – przewalutowanie euro na złotówki – zapisy na subkontach rachunku 13-5: $50.000 \text{ EUR} \times 4,203268 \text{ zł/EUR} =$	210.163,40 zł	13-5	13-5
3. Rozliczenie różnic kursowych na koncie 13-5: ($20.000 \text{ EUR} \times 4,2110 \text{ zł/EUR}$) + ($30.000 \text{ EUR} \times 4,2128 \text{ zł/EUR}$) – ($50.000 \text{ EUR} \times 4,203268 \text{ zł/EUR}$) = $210.604,00 \text{ zł} - 210.163,40 \text{ zł} =$	440,60 zł	75-1	13-5
4. WB – wpływ środków na konto złotówkowe	210.163,40 zł	13-0	13-5

III. Księgowania:

Konto 13-1 „Rachunek walutowy”		Konto 13-5 „Inne rachunki bankowe” (w analityce: Konto na platformie wymiany walut – EUR)	
(S.p.) 50.000/210.604,00	50.000/210.604,00 (1)	(1) 50.000/210.604,00	210.163,40 (2) 440,60 (3)
Konto 13-5 „Inne rachunki bankowe” (w analityce: Konto na platformie wymiany walut – PLN)	Konto 75-1 „Koszty finansowe” (w analityce: Różnice kursowe)	Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(2) 210.163,40	210.163,40 (4)	(3) 440,60	(4) 210.163,40

E. ŚRODKI TRWAŁE ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE

1. Wprowadzenie do ewidencji środków trwałych gruntu w spółce będącej jego posiadaczem samoistnym

Spółka stała się posiadaczem samoistnym działki przemysłowej. Jak wprowadzić działkę do ksiąg rachunkowych i w jakiej wartości?

Nieruchomość gruntową nabytą przez zasiedzenie traktuje się jak przedmiot otrzymany nieodpłatnie. Wartość początkową takiego gruntu ustala się w wysokości ceny sprzedaży lub inaczej ustalonej wartości godziwej. Wartość nieodpłatnie nabytego gruntu niepodlegającego amortyzacji odnosi się w księgach bezpośrednio na pozostałe przychody operacyjne. Jeśli jednak zasiedzenie nastąpiło w poprzednich latach obrotowych, to sposób ujęcia gruntu będzie zależał od istotności tego zdarzenia. Zdarzenia istotne koryguje się przez kapitał własny jako wynik z lat ubiegłych, natomiast zdarzenia nieistotne ujmuje się według ogólnych zasad rachunkowości.

1.1. Moment nabycia własności nieruchomości przez zasiedzenie

W myśl art. 172 Kodeksu cywilnego, posiadacz nieruchomości niebędący jej właścicielem nabywa własność, jeżeli posiada nieruchomość nieprzerwanie od lat dwudziestu jako posiadacz samoistny, chyba że uzyskał posiadanie w złej wierze (zasiedzenie). Po upływie lat trzydziestu posiadacz nieruchomości nabywa jej własność, choćby uzyskał posiadanie w złej wierze. Zatem nabycie własności rzeczy na podstawie zasiedzenia następuje poprzez upływ czasu. Najważniejszym skutkiem zasiedzenia nieruchomości jest nabycie jej własności przez dotychczasowego posiadacza. Wartość nieruchomości gruntowej nabytej w drodze zasiedzenia stanowi nieodpłatne przysporzenie majątkowe. Wynika tak m.in. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 sierpnia 2025 r., nr 0111-KDIB-1-3.4010.425.2025.1.AN, według której:

KIS

„(...) Nabycie nieruchomości przez zasiedzenie jest formą nieodpłatnego przysporzenia majątkowego, a wartość nieruchomości nabytej przez zasiedzenie należy traktować jako wartość otrzymanej nieodpłatnie rzeczy. Tym samym, nabycie poprzez zasiedzenie nieruchomości, będzie stanowiło przysporzenie majątkowe, które podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (...).”

Moment nabycia własności nieruchomości w drodze zasiedzenia wskazuje sąd w postanowieniu. Jest to jednocześnie moment powstania przychodu podatkowego. Jak stwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 października 2025 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.417.2025.2.EJ:

KIS

„(...) na skutek zasiedzenia dotychczasowy posiadacz samoistny, czyli ten, który faktycznie włada rzeczą jak właściciel ex lege nabywa własność na skutek upływu czasu i może żądać, aby stwierdził to sąd w orzeczeniu. Nabycie własności jest tu tzw. nabyciem pierwotnym, a orzeczenie sądu ma charakter deklaratoryjny i stanowi podstawę wpisu nowego właściciela do księgi wieczystej. Orzeczenie sądu nie jest warunkiem nabycia prawa własności, nabywa się je bowiem po spełnieniu przesłanek określonych w przepisach kodeksu cywilnego”

go. Orzeczenie sądu stanowi jednak dowód takiego nabycia, na który będzie się można powołać w celu wykazania prawa własności rzeczy (...).”

Do momentu powstania przychodu z tytułu nabycia własności nieruchomości w drodze zasiedzenia odniósł się również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 28 kwietnia 2025 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.109.2025.1.AS, stwierdzając:



„(...) przychód do opodatkowania powstał w dniu wskazanym w postanowieniu Sądu Rejonowego o stwierdzeniu nabycia własności nieruchomości przez zasiedzenie, tj. (...), kiedy nastąpiło nabycie własności wskazanej we wniosku Nieruchomości (...).”

1.2. Wycena gruntu nabytego przez zasiedzenie w księgach rachunkowych

Stosownie do treści art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności m.in. nieruchomości – w tym grunty. Jeśli grunt nabyty przez zasiedzenie spełnia wskazaną definicję środków trwałych, to jednostka może go wprowadzić do ewidencji.

Dla celów rachunkowości nieruchomość nabytą przez zasiedzenie wskazane jest traktować jak rzecz otrzymaną nieodpłatnie. W świetle pkt 6.22 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (KSR nr 11), wartość początkową środka trwałego otrzymanego nieodpłatnie ustala się w wysokości ceny sprzedaży albo inaczej ustalonej wartości godziwej takiego samego lub podobnego składnika aktywów. W myśl art. 28 ust. 5 ustawy o rachunkowości, za cenę (wartość) sprzedaży netto składnika aktywów przyjmuje się możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy.

1.3. Wprowadzenie gruntu do ewidencji środków trwałych

Co do zasady, grunty – jeśli nie służą wydobyciu kopalin metodą odkrywkową – nie podlegają amortyzacji (por. art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości). W księgach rachunkowych nieodpłatne nabycie gruntu przez zasiedzenie odnosi się więc bezpośrednio na pozostałe przychody operacyjne. Jak wynika bowiem z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. h) ustawy o rachunkowości, pozostałe koszty i przychody operacyjne to m.in. koszty i przychody związane z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Także KSR nr 11 w pkt 6.23 wyjaśnia, iż wartość początkową nieodpłatnie otrzymanego środka trwałego niepodlegającego amortyzacji (np. gruntu) ujmuje się drugostronnie na dzień otrzymania jako pozostały przychód operacyjny. Otrzymany nieodpłatnie grunt ujmuje się w księgach rachunkowych na podstawie dokumentu „OT – Przyjęcie środka trwałego”, zapisem po stronie Wn konta 01 „Środki trwałe (w analityce: Grunty), w korespondencji ze stroną Ma konta 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Należy jednak zauważyć, że gdy nabycie nieruchomości przez zasiedzenie nastąpiło we wcześniejszym okresie sprawozdawczym, co np. potwierdził sąd w wydanym postanowieniu, to zastosowanie znajdzie w takiej sytuacji art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawoz-

dania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 tej ustawy, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”. W praktyce przepis ten dotyczy nie tylko popełnionych błędów, lecz także zdarzeń odnoszących się do lat poprzednich. Istotne zdarzenia z lat ubiegłych ujmuje się w księgach rachunkowych na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych). Następnie wykazuje się je w pasywach bilansu jako nierozliczony wynik z lat ubiegłych. Z kolei zdarzenia nieistotne rozlicza się na zasadach ogólnych, dokonując zapisu w księgach rachunkowych tak, jakby zdarzenie miało miejsce w danym okresie sprawozdawczym.

Ewidencja księgowa nabycia środka trwałego w drodze zasiedzenia, jeśli nastąpiło ono w poprzednim okresie sprawozdawczym

1. Wprowadzenie gruntu otrzymanego nieodpłatnie w drodze zasiedzenia, gdy jego wartość jest istotna:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe” (w analityce: Grunty),
 - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych).
2. Wprowadzenie gruntu otrzymanego nieodpłatnie w drodze zasiedzenia, gdy jego wartość jest nieistotna:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe” (w analityce: Grunty),
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

2. Różnice kursowe od kompensaty w walucie obcej, korygujące wartość początkową środka trwałego

Od naszego kontrahenta zagranicznego kupiliśmy maszynę (środek trwały). Wartość zobowiązania wyrażona była w euro. Jednocześnie od tego samego kontrahenta posiadamy należności również wyrażone w euro. Rozliczenie zapłaty za środek trwały nastąpiło w drodze kompensaty wzajemnych rozrachunków, a po jej dokonaniu kontrahent zagraniczny uregulował pozostałą kwotę należności. Czy różnice kursowe powstałe przy kompensacie skorygują wartość początkową maszyny?

Różnice kursowe związane z rozliczeniem zapłaty za środek trwały w drodze kompensaty rozrachunków w walucie obcej, powstałe przed przyjęciem tego środka trwałego do używania, korygują jego wartość początkową. Jeśli jednak kompensata została dokonana już po oddaniu środka trwałego do używania, to różnice kursowe należy odnieść odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych.

Kontrahenci mogą regulować wzajemne rozrachunki bezgotówkowo, w tym m.in. poprzez kompensatę. W wyniku dokonania kompensaty pomiędzy kontrahentami dochodzi do wzajemnego umorzenia wierzytelności. Jeśli wierzytelności te stanowią tę samą kwotę, to podlegają umorzeniu w całości. Jeżeli jednak kwoty wierzytelności są różne, to umarzają się do wysokości wierzytelności niższej. Ewentualna pozostała po potrąceniu kwota wierzytelności podlega dalszemu rozliczeniu, np. w drodze zapłaty, co miało miejsce w opisaney w pytaniu sytuacji.

Ustawa o rachunkowości nie przewiduje szczególnych regulacji dotyczących kompensaty wzajemnych rozrachunków. Zasady ich rozliczania w drodze kompensaty zostały szerzej opisane w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kon-

trahentami. Z powołanego stanowiska wynika, że jednostka może dokonać kompensaty wzajemnych należności i zobowiązań z kontrahentem również wtedy, gdy są one wyrażone:

- a) w tej samej walucie obcej,
- b) jedno z nich (należność lub zobowiązanie) – w walucie polskiej, natomiast drugie (należność lub zobowiązanie) – w walucie obcej,
- c) w dwóch różnych walutach obcych.

Jeśli kompensacie podlegają należności i zobowiązania wyrażone w walutach obcych, to do ich wyceny przyjmuje się kurs średni NBP obowiązujący w dniu poprzedzającym dzień przeprowadzenia kompensaty, co wynika z art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Ze względu na zastosowanie różnych kursów waluty do wyceny rozrachunków na dzień ich powstania oraz na dzień ich uregulowania w formie kompensaty powstają różnice kursowe. Zasadniczo, powstałe w wyniku kompensaty różnice kursowe ujmuje się w księgach rachunkowych tak samo, jak różnice kursowe powstałe przy rozliczeniu rozrachunków w drodze zapłaty, czyli odnosi się je odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych. Jeżeli jednak różnice te dotyczą zakupu środka trwałego oraz kompensata rozrachunków ma miejsce przed oddaniem tego środka trwałego do używania, to skorygują one wartość początkową środka trwałego. Zastosowanie znajdzie w takim przypadku art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, według którego cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- a) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- b) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Różnice kursowe powstałe przy zapłacie za środek trwały w walucie obcej odnosi się na konto 08 „Środki trwałe w budowie”.

Ewidencja księgowa różnic kursowych korygujących wartość początkową środka trwałego w związku z dokonaną kompensatą rozrachunków

1. PK – dodatnie różnice kursowe zmniejszające wartość początkową środka trwałego:
 - **Wn konto 24-9** „Pozostałe rozrachunki – inne”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.
2. PK – ujemne różnice kursowe zwiększające wartość początkową środka trwałego:
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
 - **Ma konto 24-9** „Pozostałe rozrachunki – inne”.

F. RACHUNKOWOŚĆ KROK PO KROKU

VI. UJAWNIENIE ŚRODKA TRWAŁEGO W ZWIĄZKU Z PRZEPROWADZONĄ INWENTARYZACJĄ

Ujawnienie nadwyżki środka trwałego w trakcie inwentaryzacji stanowi szczególny przypadek jego pozyskania. W takiej sytuacji jednostka powinna ustalić przyczynę powstania nadwyżki, dokonać właściwej wyceny środka trwałego oraz ująć go w ewidencji bilansowej. Od momentu ujawnienia środka trwałego rozpoczyna się naliczanie odpisów amortyzacyjnych. Przy ewidencji ujawnionych środków trwałych jednostki mogą korzystać z wytycznych

zawartych w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”. W niniejszym artykule, na przykładach liczbowych, przedstawiamy jak ująć w księgach rachunkowych nadwyżki środków trwałych w zależności od przyczyn ich powstania.

1. Ustalenie wartości początkowej ujawnionego środka trwałego w wyniku inwentaryzacji

Różnice stwierdzone w trakcie inwentaryzacji mogą mieć postać niedoborów, nadwyżek i szkód. W wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji środków trwałych może okazać się, że jednostka użytkuje środek trwały, który z różnych powodów nie został wprowadzony do ewidencji bilansowej. Stwierdzenie nadwyżki środka trwałego podczas inwentaryzacji, czyli jego ujawnienie, jest szczególnym przypadkiem pozyskania środka trwałego. Zagadnienie ujawnienia środków trwałych szczegółowo opisano w pkt 6.28–6.31 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (KSR nr 11). Według standardu, ujawnienie nieobjętego ewidencją księgową środka trwałego wymaga ustalenia przyczyny powstania nadwyżki. Warunkuje ona możliwość uznania oraz sposób wyceny i ujęcia w księgach ujawnionego środka trwałego. Jednostka nie uznaje ujawnionego przedmiotu za środek trwały, jeżeli nie jest w stanie wykazać, iż sprawuje nad nim kontrolę albo jeżeli nie jest on zdalny do użytkowania. Przypomnijmy, że w świetle art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdalne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Zalicza się do nich w szczególności nieruchomości (w tym np. grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki), a także maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy, również ulepszenia w obcych środkach trwałych oraz inwentarz żywy. Natomiast środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Jeśli umowa spełnia co najmniej jeden z warunków wskazanych w tym przepisie, to jej przedmiot kwalifikuje się do aktywów trwałych korzystającego.

Wprowadzenie ujawnionego środka trwałego do ewidencji bilansowej wymaga ustalenia jego wartości początkowej. Generalnie wartością początkową środka trwałego jest cena nabycia lub koszt wytworzenia. W przypadku pozyskania środka trwałego w drodze zakupu, jego wartość początkową stanowi cena nabycia określona w art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Natomiast za wartość początkową środka trwałego wytworzonego we własnym zakresie przyjmuje się koszt wytworzenia, którego definicję zawiera art. 28 ust. 3 ww. ustawy. Cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych obejmuje ponadto, na podstawie art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- 1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- 2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Zatem ujawnione w wyniku inwentaryzacji środki trwałe wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia na podstawie posiadanej dokumentacji dotyczącej tych środków trwałych. Natomiast, w przypadku braku możliwości odtworzenia wartości początkowej środka trwałego, wyznacza się ją w wysokości ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu lub w wartości godziwej. Z treści art. 28 ust. 2 w powiązaniu z art. 28 ust. 5 ustawy o rachunkowości wynika bowiem, że gdy nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą.

Przyczyny powstania różnic inwentaryzacyjnych ustala komisja inwentaryzacyjna i ujmuje w protokole inwentaryzacyjnym. Sposób rozliczenia oraz ostateczne ustalenia dotyczące tych różnic zawiera protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, który zatwierdza kierownik jednostki. Dokumenty te stanowią podstawę do ujęcia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych. Ujawniony w wyniku inwentaryzacji środek trwały ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem po stronie Wn konta 01 „Środki trwałe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”.

Wstępnie ustalona nadwyżka środka trwałego ujęta po stronie Ma na koncie 24-1/1, pozostaje na tym koncie do czasu wyjaśnienia przyczyn jej powstania. Jednak, na koniec roku obrotowego, konto to nie powinno wykazywać salda. W myśl bowiem art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

2. Środek trwały użytkowany bez udokumentowania

W przypadku gdy jednostka ustali, że środek trwały jest użytkowany bez udokumentowania, stanowiąc w ewidencji środek trwały w budowie, wówczas uznaje go, nadaje mu cechy obiektu inwentarzowego i ujmuje w wartości początkowej, jaką ten składnik aktywów miałby, gdyby był poprawnie wprowadzony do ewidencji księgowej środków trwałych. Wartość początkowa ujawnionego środka trwałego pomniejsza w tym przypadku koszty środków trwałych w budowie (por. pkt 6.30 KSR nr 11).

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. zakupiła w 2025 r. budynek wraz z gruntem. W akcie notarialnym widniała jedna cena transakcji: 800.000 zł bez wyszczególnienia wartości budynku i gruntu. Budynek wymagał remontu, by dostosować go do potrzeb spółki. Na dzień bilansowy 31 grudnia 2025 r. remont nie został jeszcze zakończony. Dotychczasowe koszty remontu budynku wynosiły: 300.000 zł.
2. W wyniku inwentaryzacji środków trwałych w budowie okazało się, iż pomyłkowo wprowadzono na konto 08 „Środki trwałe w budowie” wartość budynku wraz z gruntem. Saldo konta 08 na 31 grudnia 2025 r. wynosiło: 800.000 zł + 300.000 zł = 1.100.000 zł.
3. Grunt i budynek powinny być odrębnymi obiektami inwentarzowymi. Dokonana przez rzeczoznawcę wycena nieruchomości wykazała, iż procentowy udział wartości budynku w ogólnej wartości nieruchomości wynosi 63%. Zatem wartość budynku wprowadzona do ewidencji powinna wynosić: 800.000 zł × 63% = 504.000 zł. Z kolei procentowy udział wartości gruntu w ogólnej wartości nieruchomości wynosi 37%. Zatem wartość gruntu wprowadzona do ewidencji powinna wynosić: 800.000 zł × 37% = 296.000 zł.
4. Spółka dokonała ujawnienia gruntu w ewidencji środków trwałych w grudniu 2025 r. Wartość początkowa gruntu wynosi: 296.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. OT – wprowadzenie środka trwałego ujawnionego podczas inwentaryzacji do ewidencji bilansowej (nadwyżka inwentaryzacyjna)	296.000 zł	01	24-1/1

2. PK – rozliczenie nadwyżki środka trwałego przez zmniejszenie kosztów środka trwałego w budowie	296.000 zł	24-1/1	08
---	------------	--------	----

III. Księgowania:

Konto 08 „Środki trwałe w budowie”	Konto 01 „Środki trwałe” (w analityce: Grunty)	Konto 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”
(S.p.) 1.100.000 296.000 (2)	(1) 296.000	(2) 296.000 296.000 (1)

3. Błędne odniesienie środka trwałego w ciężar kosztów

Zdarza się, że na skutek pomyłki lub błędu środek trwały zostaje ujęty w księgach rachunkowych w ciężar kosztów działalności, mimo że powinien być ujęty w ewidencji bilansowej jako środek trwały. W takiej sytuacji, w celu skorygowania ujawnionego błędu należy odpowiednio zmniejszyć wcześniej zawyżone koszty, zapisem po stronie Wn konta 24-1/1, w korespondencji z właściwym kontem kosztowym, na którym pierwotnie, błędnie ujęto wydatek.

Przykład

I. Założenia:

1. W wyniku przeprowadzonego spisu z natury środków trwałych w spółce z o.o. w grudniu 2025 r. ujawniono środek trwały.
2. Po weryfikacji ewidencji środków trwałych oraz dokumentacji księgowej ustalono, że środek trwały został wytworzony we własnym zakresie. Spółka ustaliła, że koszt wytworzenia wyniósł: 20.000 zł i pierwotnie został odniesiony w lutym 2025 r. na konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – wprowadzenie środka trwałego ujawnionego podczas inwentaryzacji do ewidencji bilansowej	20.000 zł	01	24-1/1
2. PK – rozliczenie nadwyżki inwentaryzacyjnej – środek trwały wytworzony we własnym zakresie	20.000 zł	24/1/1	70-1
3. PK – zapis techniczny dla zachowania czystości obrotów na koncie 70-1	- 20.000 zł	70-1	70-1

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”	Konto 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”	Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”
(1) 20.000	(2) 20.000 20.000 (1)	(3) (-) 20.000 20.000 (2) (-) 20.000 (3)

Jeśli nadwyżka inwentaryzacyjna środka trwałego dotyczy okresów, za które sprawozdania finansowe są już zatwierdzone oraz ma istotną wartość, to należy potraktować ją jako korektę błędów lat ubiegłych (por. pkt 6.30 KSR nr 11). W takiej sytuacji rozliczenie nadwyżki odbywa się zapisem po stronie Wn konta 24-1/1, w korespondencji ze stroną Ma konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych). Jak wynika bowiem z art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem

sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za rzetelnie i jasno przedstawiające sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Przykład

I. Założenia:

1. W wyniku inwentaryzacji w grudniu 2025 r. w spółce z o.o. ujawniono środek trwały, który nie był objęty ewidencją bilansową. Po przeprowadzeniu weryfikacji ewidencji środków trwałych oraz dokumentacji księgowej ustalono, że środek ten został przez spółkę zakupiony w 2024 r. Jego wartość początkowa wynikająca z faktury zakupu wynosi: 42.000 zł.
2. Błąd polegający na nieuwjęciu środka trwałego w ewidencji bilansowej spółka uznała za istotny. Sprawozdanie finansowe za 2024 r. zostało już zatwierdzone. Spółka potraktowała to zdarzenie jako korektę błędu lat ubiegłych, odnosząc nadwyżkę inwentaryzacyjną środka trwałego na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk za 2024 r.).
3. Zgodnie z polityką rachunkowości spółki, rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – wprowadzenie środka trwałego ujawnionego podczas inwentaryzacji do ewidencji bilansowej	42.000 zł	01	24-1/1
2. PK – rozliczenie nadwyżki inwentaryzacyjnej środka trwałego – korekta błędu lat ubiegłych	42.000 zł	24-1/1	82

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”	Konto 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”	Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk za 2024 r.)
(1) 42.000	(2) 42.000 42.000 (1)	42.000 (2)



Uwaga: Jeśli ujawniony błąd nie zniekształca w sposób istotny wyniku finansowego spółki za lata ubiegłe, to nadwyżkę inwentaryzacyjną można odnieść na pozostałe przychody operacyjne.

4. Ujawnienie środka trwałego pozyskanego w wyniku prac remontowych lub likwidacji innego obiektu

Jeżeli jednostka ustali, że środek trwały został wytworzony w ramach prac remontowych, powstał przy okazji likwidacji maszyn, pojazdów itp., wówczas uznaje go, nadaje mu cechy obiektu inwentarzowego i ujmuje w ustalonej wartości początkowej. Wartość ta drugostron-

nie odnoszona jest na pozostałe przychody operacyjne lub (o ile spełnione są warunki wymienione w art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości) traktuje się ją jako korektę błędów lat ubiegłych (por. pkt 6.30 KSR nr 11).

Przykład

I. Założenia:

1. W wyniku przeprowadzonego spisu z natury środków trwałych w spółce z o.o. ujawniono środek trwały (urządzenie). Po weryfikacji ewidencji środków trwałych oraz dokumentacji księgowej ustalono, że urządzenie powstało w wyniku likwidacji innego środka trwałego (maszyny).
2. Obecnie nie jest możliwe odtworzenie wartości początkowej tego środka trwałego. Spółka ustaliła, iż cena sprzedaży netto podobnych używanych urządzeń wynosi: 15.000 zł. Powstałą nadwyżkę spółka odniosła na pozostałe przychody operacyjne.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – wprowadzenie środka trwałego ujawnionego podczas inwentaryzacji do ewidencji bilansowej	15.000 zł	01	24-1/1
2. PK – rozliczenie nadwyżki inwentaryzacyjnej – ujawniony środek trwały powstały przy likwidacji maszyny	15.000 zł	24-1/1	76-0

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe” (w analityce: Urządzenia techniczne)	Konto 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”	Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”
(1) 15.000	(2) 15.000 15.000 (1)	15.000 (2)



Uwaga: W przypadku ujawnienia środka trwałego w wyniku błędów powstałych w poprzednich latach obrotowych uznanych za istotne, rozliczenie nadwyżki inwentaryzacyjnej nastąpi zapisem po stronie Wn konto 24-1/1, w korespondencji ze stroną Ma konta 82.

5. Brak ustalonej przyczyny powstania nadwyżki środka trwałego

Jeśli jednostka nie jest w stanie określić przyczyny powstania nadwyżki środka trwałego, wówczas wartość początkową ujawnionego i ujmowanego w księgach rachunkowych środka trwałego ustala w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego przedmiotu. Drugostronnie wartość ta jest ujmowana jako rozliczenie międzyokresowe przychodów. Jest ona rozliczana w korespondencji z pozostałymi przychodami operacyjnymi, równoległe do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tego środka trwałego. Wynika tak z pkt 6.31 KSR nr 11. Warto dodać, iż w ten sam sposób ujmuje się i rozlicza ujawniony środek trwały, jeżeli w toku weryfikacji ustalono, że otrzymano go nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny.

Przykład

I. Założenia:

1. W spółce z o.o. przeprowadzono spis z natury środków trwałych na 31 grudnia 2025 r. Inwentaryzacja wykazała nadwyżkę środka trwałego. Weryfikacja ewidencji środków trwałych oraz dokumentacji księgowej nie wskazała przyczyn powstania nadwyżki. Za wartość początkową środka trwałego przyjęto cenę sprzedaży (rynkową) podobnego przedmiotu, tj. kwotę: 30.000 zł.
2. Środek trwały spółka wprowadziła do ewidencji środków trwałych 31 grudnia 2025 r. Stopa rocznej amortyzacji tego środka wynosi 20%. Spółka będzie dokonywać miesięcznych odpisów amortyzacyjnych od stycznia 2026 r. w wysokości: $(30.000 \text{ zł} \times 20\%) : 12 \text{ m-cy} = 500 \text{ zł}$.
3. Zgodnie z polityką rachunkowości spółki, rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy, ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej prowadzi się tylko na kontach zespołu 4, a odpisów amortyzacyjnych środków trwałych dokonuje się od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2025 r.			
1. PK – wprowadzenie środka trwałego ujawnionego podczas inwentaryzacji do ewidencji bilansowej	30.000 zł	01	24-1/1
2. PK – rozliczenie nadwyżki inwentaryzacyjnej środka trwałego jako rozliczeń międzyokresowych przychodów	30.000 zł	24-1/1	84
B. Zapisy w księgach 2026 r.			
1. PK – miesięczny odpis amortyzacyjny	500 zł	40-1	07-1
2. PK – zaliczenie równowartości odpisu amortyzacyjnego do pozostałych przychodów operacyjnych	500 zł	84	76-0

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2025 r.

Konto 01 „Środki trwałe”	Konto 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”	Konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
(1) 30.000	(2) 30.000 30.000 (1)	30.000 (2)
		30.000 (S.k.)

B. Zapisy w księgach 2026 r.

Konto 40-1 „Amortyzacja”	Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”	Konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
(1) 500	500 (1)	(2) 500 30.000 (S.p.)
Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”		
500 (2)		

Zwracamy uwagę, że w świetle ustawy o podatku dochodowym, rozpoczęcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych od ujawnionych środków trwałych nieobjętych dotychczas ewidencją, następuje począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji (por. art. 16h ust. 1 pkt 4 updop oraz art. 22h ust. 1 pkt 4 updof).

Z kolei ustawa o rachunkowości nie przewiduje szczególnego momentu rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych od ujawnionego środka trwałego. Zgodnie z zasadami ogólnymi określonymi w art. 32 tej ustawy, w przypadku ujawnienia środka trwałego amortyzację można rozpocząć dopiero po jego wprowadzeniu do ewidencji środków trwałych. Jednostka może więc rozpocząć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej ujawnionego środka trwałego dla celów bilansowych począwszy od miesiąca wprowadzenia go do ewidencji. Może to także nastąpić, analogicznie jak dla celów podatkowych, czyli od miesiąca następnego.

Co istotne, zarówno ustawa o rachunkowości, jak i przepisy podatkowe nie dopuszczają naliczania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej ujawnionego środka trwałego za okres poprzedzający jego ujęcie w ewidencji.

G. RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA W PRAKTYCE

1. Podpisywanie sprawozdań budżetowych jednostek obsługiwanych przez urząd miasta

Urząd miasta prowadzi obsługę księgową szkół i przedszkoli. Kto w takiej sytuacji podpisuje sprawozdania budżetowe (np. Rb-27S, Rb-28S) za szkoły i przedszkola – kierownik urzędu, czyli burmistrz, czy dyrektor danej placówki?

W przypadku prowadzenia przez urząd miasta wspólnej obsługi szkół i przedszkoli, sprawozdania budżetowe obsługiwanych jednostek powinny być podpisywane przez kierownika jednostki obsługującej, czyli przez burmistrza.

Z art. 10a ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1153 ze zm.) wynika, że gmina może zapewnić wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną:

- 1) jednostkom organizacyjnym gminy zaliczanym do sektora finansów publicznych,
- 2) gminnym instytucjom kultury,
- 3) innym zaliczanym do sektora finansów publicznych gminnym osobom prawnym utworzonym na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego

– zwanym jednostkami obsługiwany.

Wspólną obsługę mogą prowadzić urząd gminy, inna jednostka organizacyjna gminy, jednostka organizacyjna związku międzygminnego albo jednostka organizacyjna związku powiatowo-gminnego, zwane jednostkami obsługującymi (por. art. 10b ust. 1 ww. ustawy).

Co istotne, według art. 53 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.), kierownik jednostki obsługującej jest odpowiedzial-

ny za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą albo porozumieniem.

Ponadto, z przepisów art. 10c ustawy o samorządzie gminnym wynika, że zakres wspólnej obsługi nie może obejmować kompetencji kierowników jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych do dysponowania środkami publicznymi oraz zaciągania zobowiązań, a także sporządzania i zatwierdzania planu finansowego oraz przeniesień wydatków w tym planie. W przypadku powierzenia obowiązków z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek obsługiwanych, są one przekazywane w całości.

Przepisy § 14 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 133 ze zm.) stanowią przy tym, iż sprawozdanie podpisują główny księgowy (skarbnik) i kierownik jednostki (dysponent funduszu, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego, kierownik jednostki obsługującej).

Oznacza to, że sprawozdania budżetowe jednostek obsługiwanych przez urząd miasta powinny być podpisywane przez głównego księgowego i kierownika urzędu miasta. Wynika to wprost z przywołanych wyżej przepisów.

2. Opłata od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej wniesiona na rachunek bankowy KIS

Na rachunek bankowy Krajowej Informacji Skarbowej uiszciliśmy opłatę od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej. Do jakiego paragrafu klasyfikacji budżetowej zakwalifikować tę opłatę? Czy właściwy będzie paragraf 452? Na jakich kontach zaksięgować powyższą opłatę?

Opłatę od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej wskazane jest ująć w paragrafie 451 „Opłaty na rzecz budżetu państwa”. Natomiast w ewidencji księgowej wartością uiszczoną opłaty należy obciążyć odpowiednie konto kosztów, tzn. konto 403 „Podatki i opłaty”.

Przepisy art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) stanowią, iż dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (KIS), na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Zgodnie z art. 14f § 1 tej ustawy, wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Wpłaty należy dokonać na rachunek bankowy KIS.

Co istotne, opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu państwa (art. 14f § 3 ww. ustawy). W związku z tym wydatek związany z uiszczeniem takiej opłaty pytająca jednostka powinna ująć w paragrafie 451 „Opłaty na rzecz budżetu państwa”, a nie w paragrafie 452 „Opłaty na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego”.

Natomiast w ewidencji bilansowej wniesioną na rachunek bankowy KIS opłatę od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej wskazane jest odnieść w ciężar konta 403 „Podatki i opłaty”.

Zgodnie z rozporządzeniem 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 ze zm.), dalej zwanym rozporządzeniem w sprawie rachunkowości budżetowej, konto 403 służy do ewi-

dencji w szczególności kosztów z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłat: notarialnej, skarbowej i administracyjnej oraz składek i wpłat do organizacji międzynarodowych. Naszym zdaniem, na koncie tym wskazane jest ujmować wszelkiego rodzaju podatki i opłaty, których obowiązek poniesienia wynika z odrębnych przepisów prawa, w tym opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej.

Ewidencja księgową opłaty od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej

1. PK – zarachowanie opłaty od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej w ciężar kosztów rodzajowych:
 - **Wn konto 403** „Podatki i opłaty”,
 - **Ma konto 240** „Pozostałe rozrachunki”.
2. WB – wniesienie opłaty na rachunek bankowy KIS:
 - a) w jednostce budżetowej:
 - **Wn konto 240** „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 130** „Rachunek bieżący jednostki”,
 - b) w samorządowym zakładzie budżetowym:
 - **Wn konto 240** „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 131** „Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”.



Uwaga: Opłatę za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej można też odnieść w ciężar kosztów na podstawie wyciągu bankowego, zapisem: **Wn konto 403, Ma konto 130 lub 131**, bez ewidencji na koncie 240.

3. Dochody z tytułu opłat za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych w księgach jednostki oświatowej

Jesteśmy samorządową jednostką oświatową (szkołą podstawową). Na jakich kontach księgowych powinniśmy ujmować dochody z tytułu opłat pobieranych za wydanie duplikatu świadectwa i legitymacji szkolnej, jeśli są one gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów, a na jakich, w sytuacji gdy szkoła nie ma takiego rachunku?

Dochody z tytułu opłat za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych gromadzone na wyodrębnionym rachunku bankowym wskazane jest ewidencjonować w księgach pytającej jednostki jako pozostałe przychody operacyjne (konto 760). Kontem przeciwnym w przypadku należności przypisanych z tytułu takich dochodów będzie przy tym konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”. Natomiast jeśli dochody te gromadzone są na rachunku bieżącym jednostki, to wskazane jest odnieść je na zwiększenie przychodów z tytułu dochodów budżetowych (konto 720). Jednocześnie przypis należności z tytułu takich dochodów powinien być ujmowany w korespondencji z kontem 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”.

Świadectwa i legitymacje szkolne są wydawane przez szkoły nieodpłatnie. Jednak za wydanie duplikatu świadectwa i legitymacji szkolnej pobierana jest opłata. Za wydanie duplikatu świadectwa pobierana jest opłata w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od legalizacji dokumentu, a za wydanie duplikatu legitymacji szkolnej – w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od poświadczenia własnoręczności podpisu. Opłatę wnosi się na rachunek bankowy wskazany przez dyrektora szkoły (por. § 67 rozporządzenia Ministra Edukacji

i Nauki z dnia 7 czerwca 2023 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków – Dz. U. poz. 1120 ze zm.).

Ewidencja księgową opłat pobieranych za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych w księgach rachunkowych jednostki oświatowej jest różna w zależności od tego czy są one gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów, czy na rachunku bieżącym jednostki.

Przypominamy, iż z regulacji zawartych w art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.) wynika, iż samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe gromadzą na wydzielonym rachunku dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, pochodzące w szczególności:

- 1) ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
- 2) z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki budżetowej,
- 3) z działalności polegającej na świadczeniu usług w ramach kształcenia zawodowego – w przypadku jednostek budżetowych prowadzących kształcenie zawodowe.

Katalog powyższych dochodów jest otwarty. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego zobowiązany został do określenia tego katalogu w stosownej uchwale, jak również do określenia m.in. sposobu przeznaczenia tych dochodów – z zastrzeżeniem, że dochody te wraz z odsetkami nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych, a także sposobu i trybu sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych, dokonywania zmian w tym planie oraz ich zatwierdzania. Wydatki finansowane tymi dochodami mogą być bowiem dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach planu finansowego (por. art. 223 ust. 2 i 4 ustawy o finansach publicznych).

Jednocześnie – w myśl przepisów rozporządzenia w sprawie rachunkowości budżetowej – do ewidencji środków pieniężnych (dochodów) gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym państwowych i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową służy konto 132 „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”. Co istotne, dochody jednostek budżetowych gromadzone na wyodrębnionym rachunku dochodów powinny być księgowane – w zależności od ich charakteru – odpowiednio na kontach 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”, 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”, 750 „Przychody finansowe” i 760 „Pozostałe przychody operacyjne”. Nie powinny być one – naszym zdaniem – księgowane na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.

Oznacza to, iż dochody z tytułu opłat za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych gromadzone na wydzielonym rachunku bankowym wskazane jest ewidencjonować w księgach pytającej jednostki jako pozostałe przychody operacyjne (konto 760). Kontem przeciwstawnym w przypadku należności przypisanych z tytułu takich dochodów będzie wówczas konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

Natomiast w sytuacji, gdy jednostka nie ma wydzielonego rachunku i dochody z tytułu opłat za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych gromadzi na rachunku bieżącym, to dochody te powinna odnieść na zwiększenie przychodów z tytułu dochodów budżetowych (konto 720). Przypis należności z tytułu takich dochodów powinien być ujmowany w korespondencji z kontem 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”.

Warto również zaznaczyć, że jeśli wpływy z tytułu opłat, o których mowa w pytaniu, gromadzone są na wydzielonym rachunku bankowym, to nie podlegają one w ciągu roku budżetowego odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a więc nie przekształcają się po zrealizowaniu kasowym (w momencie ich wpływu na rachunek bankowy) w dochody budżetowe. Natomiast w sytuacji gdy jednostka nie posiada takiego rachunku (lub jeśli dochody tego typu nie zostały wskazane jako źródło dochodów), otrzymane środki

stanowią dochody budżetowe i jako takie odprowadzane są na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wynika to z art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Ewidencja księgową opłat pobieranych za wydanie duplikatu świadectwa i legitymacji szkolnej

A. Pobierane opłaty gromadzone są na wydzielonym rachunku dochodów

1. PK – przypis należności z tytułu opłat pobieranych za wydanie duplikatu świadectwa i legitymacji szkolnej:
 - **Wn konto 201** „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”,
 - **Ma konto 760** „Pozostałe przychody operacyjne”.
2. WB – wpływ środków pieniężnych na wydzielony rachunek bankowy:
 - **Wn konto 132** „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”,
 - **Ma konto 201** „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

B. Pobierane opłaty gromadzone są na rachunku bieżącym szkoły

1. PK – przypis należności z tytułu opłat pobieranych za wydanie duplikatu świadectwa i legitymacji szkolnej:
 - **Wn konto 221** „Należności z tytułu dochodów budżetowych”,
 - **Ma konto 720** „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.
2. WB – wpływ opłat na rachunek bieżący jednostki:
 - **Wn konto 130** „Rachunek bieżący jednostki”,
 - **Ma konto 221** „Należności z tytułu dochodów budżetowych”.
3. WB – odprowadzenie zrealizowanych dochodów na rachunek budżetu:
 - **Wn konto 222** „Rozliczenie dochodów budżetowych”,
 - **Ma konto 130** „Rachunek bieżący jednostki”.
4. PK – przeksięgowanie zrealizowanych dochodów budżetowych na podstawie okresowego sprawozdania budżetowego (Rb-27S):
 - **Wn konto 800** „Fundusz jednostki”,
 - **Ma konto 222** „Rozliczenie dochodów budżetowych”.

H. STANDARDY RACHUNKOWOŚCI KRAJOWE I MIĘDZYNARODOWE

VII. ROZLICZANIE KOSZTÓW POŚREDNICH PRODUKCJI NA POSZCZEGÓLNE WYROBY WEDŁUG KSR NR 13

Jesteśmy jednostką produkcyjną. W jaki sposób powinniśmy rozliczać pośrednie koszty produkcji na poszczególne produkty, aby prawidłowo ustalić koszt ich wytworzenia?

1. Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów

Produkty to wytworzone lub przetworzone przez przedsiębiorstwo bądź pozyskane od natury wyroby gotowe zdatne do obrotu (sprzedaży), półprodukty lub produkty w toku. Wycenia się je w koszcie wytworzenia, który w myśl art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpo-

średnie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Przez normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych rozumie się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów.

Należy dodać, że w przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem produktu do sprzedaży bądź długim okresem wytwarzania produktu, koszt wytworzenia można zwiększyć o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasu produktów w okresie ich wytworzenia i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu. Ponadto jednostka mikro i jednostka mała mogą przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych, przy czym ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto (por. art. 28 ust. 4 i 4a ustawy o rachunkowości).

Na dzień bilansowy stan produktów wycenia się w rzeczywistym koszcie wytworzenia nie wyższym od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy (por. art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości). Szczegółowo zasady ustalania kosztu wytworzenia produktów omawia Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (KSR nr 13).

2. Identyfikacja bezpośrednich kosztów produkcji w kalkulacji kosztu wytworzenia

Do kosztu wytworzenia zalicza się, w myśl art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, koszty bezpośrednie produktów i uzasadnioną część kosztów pośrednich, to jest tę ich część, która tworzy wartość produktów, ponieważ bez jej poniesienia produkt nie mógłby powstać (por. pkt 6.7 KSR nr 13). Jak wskazuje w pkt 6.2 KSR nr 13, koszty bezpośrednie produktów to wartość zużytych zasobów, które można powiązać z danym finalnym obiektem kosztów – przedmiotem kalkulacji (wyrób, zlecenie, grupa asortymentowa) na podstawie dokumentów odzwierciedlających bezpośredni pomiar zużycia zasobów lub uwzględniając niewątpliwy związek przyczynowo-skutkowy zachodzący między produktem a zużyciem zasobu. Do kosztów bezpośrednich produktów zalicza się:

- materiały bezpośrednie, obejmujące wartość w cenie nabycia tych zużytych do produkcji materiałów (surowców, materiałów pomocniczych, półfabrykatów obcych, opakowań podstawowych), których zużycie można bezspornie powiązać z wytwarzanym produktem,
- wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami obowiązkowo lub dobrowolnie ponoszonymi przez pracodawcę, których czas pracy lub wynagrodzenie może być w sposób bezpośredni powiązany z określonym produktem,
- energię, paliwa technologiczne, wodę technologiczną i inne media, gdy można koszty ich zużycia bezspornie powiązać z określonym produktem,
- inne koszty bezpośrednie, jak np. zużycie narzędzi specjalnych, wykorzystywanych do produkcji określonego wyrobu (np. form, sprawdzianów), koszty obróbki obcej polegającej na wykonywaniu określonych operacji na produktach przez inne przedsię-

biorstwo lub wykonywaniu części procesu produkcyjnego w postaci usługi przez podwykonawcę; koszty uruchomienia nowej produkcji, np. koszty patentów, licencji, technologicznego i konstrukcyjnego przygotowania produkcji nowych wyrobów, koszty prób, jeśli możliwe jest przyporządkowanie tych kosztów do tych produktów.

3. Charakterystyka pośrednich kosztów produkcji

W myśl pkt 6.3 KSR nr 13, do pośrednich kosztów produkcji zalicza się koszty, które na podstawie dostępnych przedsiębiorstwu danych nie mogą być bezpośrednio odniesione na produkty lub ich bezpośrednie przypisanie byłoby nieopłacalne. Do tej grupy kosztów zalicza się m.in.:

- amortyzację maszyn i urządzeń oraz budynków i budowli, w których następuje produkcja,
- zużycie materiałów, energii, wynagrodzenia i usługi związane z utrzymaniem maszyn i urządzeń w ruchu, w tym ich konserwacją i remontem, oświetleniem, ogrzaniem, utrzymaniem czystości, transportem wewnętrznym,
- wynagrodzenia wraz z pochodnymi nadzoru i administracji wydziałowej.

Do pośrednich kosztów produkcji, na podstawie pkt 6.2 KSR nr 13, mogą być także zaliczane:

- określone materiały bezpośrednie, jeśli ich koszt jest nieistotny, a przypisanie do produktów byłoby nieopłacalne, np. nici, guziki, śruby, gwoździe, farby, kleje,
- wynagrodzenia pracowników, którzy stale lub przejściowo nie pracują bezpośrednio przy wytwarzaniu produktu, ale uczestniczą w procesie produkcji.

Ponadto łącznie z kosztami pośrednimi produkcji jako koszty przetworzenia (przerobu) są ujmowane wynagrodzenia pracowników obsługujących urządzenia, których praca lub następujące w nich procesy powodują przetworzenie surowca w produkt, a czas pracy tych urządzeń zużyty na wytworzenie lub przetworzenie poszczególnych produktów podlega pomiarowi.

Koszty pośrednie gromadzi się według wyodrębnionych obiektów kosztów, którymi są miejsca powstawania kosztów (mpk). Zgodnie z pkt 6.4 KSR nr 13, główne rodzaje miejsc powstawania kosztów pośrednich produkcji to zazwyczaj wyodrębnione organizacyjnie:

- wydziały podstawowe, w których wytwarza się produkty; zgromadzone według wydziałów koszty pośrednie produkcji noszą miano kosztów wydziałowych,
- wydziały pomocnicze, które świadczą usługi (np. remontowe, transportowe, informatyczne) lub wykonują produkty (np. narzędzia, formy, opakowania, utylizacja odpadów) na rzecz innych mpk przedsiębiorstwa (głównie wydziałów podstawowych),
- komórki badawczo-rozwojowe, biura konstrukcyjne, laboratoria, wzorownie,
- komórki ogólnoprodukcyjne zapewniające usługi nieodzwonne dla produkcji, w przypadku których dokładny pomiar ich świadczeń nie jest możliwy lub opłacalny (np. oczyszczalnia ścieków, stacja pomp, ochrona, w tym przeciwpożarowa, utrzymanie terenu).

W celu zwiększenia dokładności przypisania kosztów pośrednich produkcji do produktów, mogą być wyodrębniane jako miejsca powstawania kosztów stanowiska pracy maszynowej i ręcznej, grupy maszyn i urządzeń, gniazda produkcyjne i inne (por. pkt 6.5 KSR nr 13).

Koszty pośrednie produkcji można podzielić na koszty zmienne i koszty stałe. Koszty zmienne to te, które zmieniają się w miarę proporcjonalnie do zmian rozmiarów działalności. Przyjmuje się zazwyczaj, że koszty zmienne zmieniają się w sposób liniowy tj. wprost proporcjonalnie w stosunku do określonego czynnika zmienności kosztów. Do zmiennych kosztów pośrednich produkcji można zaliczyć np. koszty energii, paliw, oprzyrządowania, których zu-

życie zależy od czasu pracy maszyn i urządzeń. Z kolei koszty stałe to te, które nie zmieniają się wraz ze zmianami rozmiarów działalności i są ponoszone nawet jeżeli przedsiębiorstwo nic nie produkuje. Wzrost lub spadek wielkości produkcji lub innego czynnika zmienności kosztów nie powoduje zmiany wysokości kosztów stałych. Przykładem kosztu stałego jest amortyzacja linii produkcyjnej obliczana metodą liniową (por. pkt 7.1–7.3 KSR nr 13).

Koszty pośrednie produkcji gromadzi się według miejsc powstawania kosztów a następnie rozlicza i przypisuje do produktów za pomocą kluczy rozliczeniowych. W celu dokładnego przypisania kosztów pośrednich produkcji poszczególnym produktom, KSR nr 13 w pkt 8.2 zaleca:

- podział tych kosztów na miejsca pracy (mpk), na których następuje wytworzenie, pozyskanie lub przetworzenie produktów, mniejsze aniżeli przedsiębiorstwo jako całość lub wchodzące w jego skład fazy (wydziały) produkcji oraz
- stosowanie odpowiednich kluczy rozliczeniowych, za pomocą których koszty pośrednie produkcji poszczególnych mpk są przypisywane produktom; klucze te powinny wiernie odzwierciedlać związki między wytworzonymi lub przetworzonymi dzięki temu produktami (przyczyna) a wykorzystaniem lub zużyciem zasobów w mpk (poniesionymi kosztami – skutek).

4. Koszty niestanowiące kosztów wytworzenia produktów

Dla określenia pełnego obrazu kosztów wytworzenia produktów należy wskazać także koszty, których nie zalicza się do tej kategorii. Według pkt 6.8 KSR nr 13, do kosztów wytworzenia zapasu produktu nie zalicza się:

- nieuzasadnionych kosztów pośrednich produkcji będących konsekwencją niewykorzystania zdolności produkcyjnych, w tym kosztów wynagrodzeń za nieplanowane przestoje, kosztów związanych z nieczynnymi urządzeniami produkcyjnymi, kosztów utrzymania niewykorzystanych powierzchni produkcyjnych oraz innych nieprzypisanych do produktów stałych kosztów produkcji,
- strat produkcyjnych, przekraczających normalne ryzyko produkcyjne, w tym spowodowanych powstaniem braków nienaprawialnych i kosztów naprawy braków,
- kosztów sprzedaży, jak np. promocji, reklamy, marketingu, kompletacji i pakowania dostaw i ich ekspedycji oraz transportu, opłat licencyjnych zależnych od wielkości sprzedaży, kosztów rękopmi i napraw gwarancyjnych,
- kosztów ogólnego zarządu, jak np. wynagrodzeń zarządu i organów nadzoru przedsiębiorstwa, utrzymania biur i samochodów osobowych zarządu, systemu informatycznego, prowadzenia rachunkowości, podatków, opłat i innych wydatków dotyczących przedsiębiorstwa jako całości,
- kosztów magazynowania produktów; jeżeli jednak czynności magazynowania są niezbędne dla doprowadzenia produktów do stanu zdatnego do sprzedaży (np. wymagane jest dojrzewanie wytworzonych przez przedsiębiorstwo serów lub leżakowanie napojów alkoholowych), to wchodzą one w skład kosztów wytworzenia.

5. Zasady wyodrębniania i rozliczania miejsc powstawania kosztów

Miejsce powstawania kosztów (mpk) jest to wydzielony organizacyjnie lub umownie obszar aktywności przedsiębiorstwa (np. zakład, wydział, gniazdo lub centrum produkcyjne, grupa maszyn lub pojedyncza maszyna, linia produkcyjna, brygada, stanowisko pracy ręcz-

nej), którego koszty stanowią wyodrębniony obiekt kosztów. Z kolei obiekt kosztów to dowolny przedmiot lub podmiot odniesienia lub grupowania lub kalkulacji kosztów, wyodrębniony według określonych przez przedsiębiorstwo kryteriów w dostosowaniu do potrzeb zewnętrznych (sprawozdań finansowych) i wewnętrznych (zarządczych). Obiektem kosztów mogą być w szczególności produkty lub ich grupy, miejsca powstawania kosztów, funkcje (czynności), odbiorcy itp. (por. pkt 3.4–3.5 KSR nr 13).

Na tworzenie miejsc powstawania kosztów (m.in. określenie ich zakresu i zasięgu), jak wskazuje pkt 8.3 KSR nr 13, wpływa rodzaj i typ produkcji, jej struktura, organizacja, wielkość przedsiębiorstwa itp. W ramach wydziałów celowe może być np. wyodrębnienie jako oddzielnych miejsc powstawania kosztów, kosztów pośrednich produkcji:

- grup pracowników (np. brygad),
- grup maszyn o podobnym przeznaczeniu i o zbliżonych kosztach jednostki pracy (np. tokarki, wiertarki, frezarki),
- poszczególnych unikalnych maszyn,
- gniazd produkcyjnych, czyli stanowisk pracy i maszyn, które ustawione obok siebie, realizują zadania w kolejnych etapach produkcji,
- linii lub taśm produkcyjnych, tj. zespołu maszyn zestawionych ze sobą i sterowanych tak, aby funkcjonowały jako zintegrowana całość, lub zespołu stanowisk pracy ręcznej, ustawionych w kolejności operacji składających się na proces technologiczny,
- oddziałów (centrów) produkcyjnych, czyli wyodrębnionych organizacyjnie części prowadzonej produkcji o niższym poziomie złożoności niż wydział produkcyjny.

Jeżeli czynnikiem decydującym o wyodrębnieniu mpk są potrzeby kalkulacji, to porównania wymagają korzyści płynące z takiego rozwiązania, także dla ustalenia cen produktów i kształtowania asortymentu produkcji, z kosztami zapewnienia wiarygodności tych informacji.

Jak wynika z pkt 8.4 KSR nr 13, w wielu przedsiębiorstwach miejscami powstawania kosztów są wyodrębnione wydziały produkcji, charakteryzujące się odmiennością wykonywanych czynności produkcyjnych z uwagi na zaangażowane zasoby, stosowaną technologię, itp. Standard przedstawia, w których przypadkach istnieje potrzeba wyodrębniania miejsc powstawania kosztów odpowiadających poszczególnym maszynom lub ich zespołom albo stanowiskom pracy, co prezentujemy w poniższej tabeli.

Przedsiębiorstwa, w których może być zasadne wydzielenie, jako miejsc powstawania kosztów, poszczególnych maszyn lub ich zespołów oraz stanowisk pracy ręcznej	Przedsiębiorstwa, w których nie ma potrzeby wyodrębniania miejsc powstawania kosztów odpowiadających stanowiskom pracy
<ul style="list-style-type: none"> – produkcja ma charakter jednostkowy lub małoseryjny, – koszty eksploatacji maszyn lub ich grup są zróżnicowane, – różna jest kolejność i czas wytworzenia lub przetwarzania poszczególnych produktów, – organizacja procesu produkcji jest różna (równolegle w wydziale produkcyjnym odbywa się obróbka ręczna i maszynowa, która może być zautomatyzowana i półautomatyczna) 	<ul style="list-style-type: none"> – produkcja ma charakter masowy i wielkoseryjny, – wytwarza się jeden produkt, a w ramach poszczególnych stanowisk pracy nie powstają zapasy produktów w toku lub ich stan jest w przybliżeniu stały, – wytwarza się kilka produktów, lecz czas ich przetworzenia (obróbki) na kolejnych stanowiskach pracy jest zbliżony

Jeżeli przedsiębiorstwo wyodrębnia, jako miejsca powstawania kosztów, koszty komórek ogólnoprodukcyjnych i produkcji pomocniczej, to przed przypisaniem kosztów pośrednich produkcji poszczególnym produktom, konieczne jest rozliczenie:

- kosztów komórek ogólnoprodukcyjnych za pomocą kluczy rozliczeniowych między koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży, wydziały pomocnicze i mpk produkcji podstawowej,
- kosztów wydziałów pomocniczych, w proporcji do ich świadczeń, między koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży, mpk produkcji podstawowej i ewentualnie produkty gotowe wytworzone przez te wydziały.

Jeżeli w ramach wydziałów podstawowych wyodrębnia się wchodzące w ich skład mniejsze mpk (np. grupy maszyn, gniazda produkcyjne, pojedyncze maszyny, stanowiska pracy ręcznej), to rozliczenia za pomocą stosownych kluczy wymagają koszty wspólne wydziałów, jak np. utrzymania powierzchni, transportu wewnętrznego kierownictwa. W rezultacie tych czynności ogół kosztów pośrednich przedsiębiorstwa zostaje podzielony na koszty pośrednie produkcji wchodzące w skład kosztu wytworzenia przypisywane produktom oraz koszty ogólnego zarządu i koszty sprzedaży (por. pkt 8.5 KSR nr 13).

6. Klucze rozliczeniowe kosztów pośrednich produkcji

Zgromadzone w miejscach powstawania koszty pośrednie produkcji rozlicza się na wyroby, półprodukty, produkty w toku, za pomocą kluczy rozliczeniowych, tj. wielkości (miary) pozwalające przy uwzględnieniu związków przyczynowo-skutkowych, w sposób racjonalny, przypisać koszty pośrednie produkcji do przedmiotów produkcji (produktów), miejsc powstawania kosztów lub innych obiektów kosztów (por. pkt 3.3 KSR nr 13). Poprawnie dobrany klucz rozliczeniowy, wyrażony za pomocą odpowiedniej, stałej lub zmiennej, jednostki miary powinien spełniać dwie role:

- pokazywać przyczynę powstania kosztu,
- pozwalać na przypisanie kosztów pośrednich produkcji – mpk do produktów odpowiednio do powiązań przyczynowo-skutkowych, jakie istnieją między mpk a produktem.

Dobór klucza rozliczeniowego zależy od rodzaju wyodrębnionych, dostosowanych do charakteru produkcji, miejsc powstawania kosztów, sposobu pomiaru ich zdolności produkcyjnych oraz możliwości wiarygodnego a zarazem łatwego ustalenia tej wielkości. Tam, gdzie to możliwe i zasadne, celowe jest stosowanie jako kluczy rozliczeniowych, wielkości przyjętych do pomiaru zdolności produkcyjnych (por. pkt 8.6 KSR nr 13).

Zgodnie z pkt 8.7 KSR nr 13, najprostszy sposób rozliczania wszystkich rzeczywiście poniesionych kosztów pośrednich produkcji na produkty, polega na uznaniu przedsiębiorstwa za jedno mpk i zastosowanie do rozliczenia tych kosztów na produkty jednego, wspólnego dla całego przedsiębiorstwa klucza rozliczeniowego. Może nim być ilość produktów, czas pracy lub płaca bezpośrednia pracowników wytwarzających poszczególne produkty. Rozwiązanie takie może znaleźć zastosowanie w przedsiębiorstwach o produkcji masowej i wielkoseryjnej, gdzie wytwarza się kilka produktów, lecz w procesie produkcyjnym biorą udział te same maszyny, urządzenia i stanowiska pracy.

Przykład opracowany na podstawie przykładu 8.1 zamieszczonego w KSR nr 13

Przedsiębiorstwo wytwarza następujące wyroby: wyrób A, wyrób B, wyrób C. Obróbka tych wyrobów odbywa się w trzech, zbliżonych do siebie czasem, fazach produkcyjnych. W lutym 2026 r. poniesiono koszty pośrednie produkcji w wysokości: 600.000 zł, w tym faza I: 100.000 zł, faza II: 200.000 zł, a faza III: 300.000 zł. W lutym 2026 r. koszty zużytych materiałów bezpośrednich oraz koszty robocizny bezpośrednio kształtowały się następująco:

Wyroby	Koszty zużytych materiałów bezpośrednich (w zł)	Koszty robocizny bezpośredniej (w zł)
Wyrób A	10.000	5.000
Wyrób B	15.000	10.000
Wyrób C	25.000	15.000

Przyjmując założenie, że koszty pośrednie produkcji przedsiębiorstwa rozlicza się wspólnym kluczem w stosunku do wagi zużytych surowców, która to wielkość – ze względu na jednakowy rodzaj surowców zużywanych do wytworzenia poszczególnych wyrobów – charakteryzują koszty materiałów bezpośrednich, wskaźnik narzutu wynosi: 600.000 zł (koszty pośrednie produkcji) : 50.000 zł (koszty zużytych materiałów bezpośrednich) = 12 zł. Rozliczenie kosztów pośrednich produkcji na poszczególne wyroby przedstawia się następująco:

- wyrób A: $10.000 \times 12 \text{ zł} = 120.000 \text{ zł}$,
- wyrób B: $15.000 \times 12 \text{ zł} = 180.000 \text{ zł}$,
- wyrób C: $25.000 \times 12 \text{ zł} = 300.000 \text{ zł}$.

Łączny koszt wytworzenia, na który składają się koszty zużytych materiałów bezpośrednich, koszty robocizny bezpośredniej oraz koszty pośrednie produkcji przypadające na poszczególne wyroby, wyniósł zatem: 680.000 zł, w tym:

- wyrób A: 135.000 zł (tj. 10.000 zł + 5.000 zł + 120.000 zł),
- wyrób B: 205.000 zł (tj. 15.000 zł + 10.000 zł + 180.000 zł),
- wyrób C: 340.000 zł (tj. 25.000 zł + 15.000 zł + 300.000 zł).

W przypadku gdy droga produktów przez poszczególne fazy produkcji jest różna lub czasy ich przetworzenia w danej fazie istotnie się różnią, celowe jest wyodrębnienie kilku mpk (por. przykład 8.2 KSR nr 13).

7. Stawki rzeczywistych i planowanych pośrednich kosztów produkcji

Z pkt 8.9 KSR nr 13 wynika, że zalecane jest rozliczanie kosztów pośrednich produkcji między produkty przy założeniu normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych. Przypisanie kosztów pośrednich produktom następuje wtedy za pomocą stawek kosztów pośrednich, obliczanych jako iloraz kosztów pośrednich za pewien okres, zgromadzonych w miejscu powstawania kosztów i normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych w tym samym okresie, mierzonego jednostkami ilości produktu lub czasu pracy maszyn bądź pracowników. Stosowanie stawki rzeczywistych pośrednich kosztów produkcji – zmiennych i stawki rzeczywistych pośrednich kosztów produkcji – stałych wiąże się z koniecznością ewidencji faktycznie poniesionych kosztów pośrednich produkcji w podziale na zmienne i stałe.

Jeżeli przedsiębiorstwo nie ewidencjonuje rzeczywistych kosztów pośrednich produkcji w podziale na zmienne i stałe, zalecane jest stosowanie planowanych stawek pośrednich kosztów produkcji ustalanych przy uwzględnieniu planowanych kosztów zmiennych i stałych produkcji. Ustala się je na podstawie planowanych na pewien okres (rok, kwartał, miesiąc) zmiennych i stałych kosztów produkcji (wynikających z budżetów lub innych narzędzi planowania kosztów) przy założeniu normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych w tym okresie. Planowane stawki (narzuty) mogą być ustalane dla różnych miejsc powstawania

kosztów – zakładu produkcyjnego, jednostek organizacyjnych zakładu, np. wydziałów, linii produkcyjnych, stanowisk pracy itd. (por. pkt 8.10 KSR nr 13).

Przykład opracowany na podstawie przykładu 8.3 zamieszczonego w KSR nr 13

W przedsiębiorstwie planowane kwartalne koszty pośrednie wydziału ustalono w następującej wysokości:

Rodzaj kosztu	Koszty zmienne (zł/mg)	Koszty stałe (zł/kwartał)
Energia i paliwo	2,50	10.000
Materiały pomocnicze	1,50	10.000
Wynagrodzenia z narzutami		60.000
Remonty i konserwacje	1,00	20.000
Amortyzacja		20.000
Podatki i opłaty		5.000
Pozostałe koszty		25.000
Razem	5,00	150.000

Kluczem rozliczeniowym, za pomocą którego koszty pośrednie są przypisywane produktom, są maszynogodziny zużyte na przetworzenie poszczególnych produktów. W normalnych warunkach przewidywane jest wyprodukowanie wyrobu A: 1.000 szt. oraz wyrobu B: 4.000 szt., co wymaga zużycia 5.000 mg. Planowana stawka pośrednich stałych kosztów produkcji – dla normalnych zdolności produkcyjnych – zostanie zatem skalkulowana w wysokości: 30 zł/mg (tj. planowane koszty stałe podzielone przez normalny poziom zdolności produkcyjnych, czyli: 150.000 zł : 5.000 mg = 30 zł/mg). Natomiast planowana stawka pośrednich kosztów zmiennych wyniesie: 5 zł/mg. Zatem łączna stawka kosztów pośrednich wyniesie: 35 zł/mg.

Według pkt 8.11 KSR nr 13, stałe koszty pośrednie produkcji mogą być także ustalane na podstawie informacji o planowanych kosztach mpk obejmujących zasoby produkcyjne powodujące te koszty. Do zasobów zaangażowanych powodujących koszty stałe należą np.:


- budynki,
- maszyny i urządzenia bądź długookresowe umowy ich najmu (leasingu),
- pracownicy zatrudnieni na czas nieokreślony,
- dostawy mediów energetycznych objęte umowami długookresowymi.

W przypadku nabycia budynków, maszyn i urządzeń przedsiębiorstwo ponosi przez okres ich użytkowania koszty odpisów amortyzacyjnych, remontów, konserwacji i ochrony, które są w dużej mierze niezależne od stopnia wykorzystania środków trwałych a zwłaszcza budynków, maszyn czy urządzeń. W przypadku zatrudniania pracowników na umowę za stałą pensję lub na dniówkę – przedsiębiorstwo ponosi przez okres zatrudnienia koszty wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń bez względu na wahania zapotrzebowania na pracę określonego pracownika. Długookresowe umowy na dostawę mediów, np. energetycznych, wiążą się z ponoszeniem stałych opłat z tytułu przesyłu czy abonamentu. Do czasu podjęcia decyzji o wyzbyciu się tych zasobów, koszty spowodowane ich zaangażowaniem utrzymują się na względnie stałym poziomie.

I. ODPOWIADAMY NA PYTANIA

VIII. RELACJA Z DYŻURU TELEFONICZNEGO

1. Jak ująć w księgach koszty prowizji pobranej z góry od kredytu obrotowego?

 *Jednostka zaciągnęła kredyt obrotowy w rachunku kredytowym, od którego bank pobrał prowizję z góry, w wyniku czego na rachunek bankowy wpłynęła kwota niższa niż kwota zobowiązania do spłaty. W jaki sposób należy ująć i rozliczyć tę różnicę w księgach rachunkowych? Czy prowizja ta może zostać jednorazowo zaliczona do kosztów finansowych?*


Różnica pomiędzy kwotą otrzymanych środków a wartością zobowiązania stanowi, co do zasady, czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów i odpisuje się je w koszty finansowe w równych ratach przez okres trwania kredytu. W przypadku jednak gdy kwota prowizji jest nieistotna, to można ją zaliczyć jednorazowo w momencie poniesienia w ciężar kosztów finansowych.

Jeżeli zgodnie z umową wartość otrzymanych finansowych składników aktywów jest niższa od zobowiązania zapłaty za nie, to różnica stanowi czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów, które odpisuje się w koszty finansowe w równych ratach, w ciągu okresu, na jaki zaciągnięto zobowiązanie. Tak wynika z art. 39 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Rozliczanie prowizji, w okresie na jaki jednostka zaciągnęła kredyt, może odbywać się za pomocą konta 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”. W takim przypadku prowizja od kredytu dotycząca przyszłych okresów, ujęta na tym koncie, będzie rozliczana sukcesywnie w ciężar kosztów finansowych.

Ustawa o rachunkowości nie formułuje co prawda wprost żadnego uproszczenia odnoszącego się do czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jednak zgodnie z ogólną zasadą istotności (art. 8 ust. 1 ustawy) jednostki mają zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Zatem nie ma obowiązku wyodrębnienia zdarzeń nieistotnych, w tym nieistotnych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Tak wynika z treści pkt 12.9 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 16 „Uproszczenia dopuszczone ustawą o rachunkowości” (KSR nr 16). Według pkt 12.10 tego standardu, uproszczenie dotyczące czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów polega na tym, że jednostka określa kwotę lub procent – próg istotności przy początkowym ujęciu – poniżej których rozliczenia w czasie uważa się za nieistotne, a tym samym zbędne. Koszty dotyczące przyszłych okresów poniżej tej wartości ujmuje się jako koszty bieżącej działalności.

Jeśli zatem kwota pobranej prowizji, która pomniejszyła przyznany kredyt, zostanie uznana przez jednostkę za nieistotną i jej jednorazowe zarachowanie w koszty nie zniekształci wyniku finansowego, to nie znajduje uzasadnienia rozliczanie jej w czasie. Odnosi się ją wówczas bezpośrednio w koszty finansowe, zapisem po stronie Wn konta 75-1 „Koszty finansowe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 13-4 „Kredyty bankowe”.


2. Jakie kategorie kosztów można zaliczyć do pozostałych kosztów operacyjnych?

 *Jednostka prowadząca działalność w zakresie usług transportowych ma wątpliwość dotyczącą zasad klasyfikacji kosztów. Zastanawia się, czy do pozostałych kosztów operacyjnych może zaliczać wyłącznie te pozycje, które zostały wprost wymienione w ustawie o rachunkowości. Czy katalog tych kosztów ma charakter zamknięty, czy też dopuszczalne jest ujęcie w tej grupie innych wydatków, jeżeli spełniają one określone kryteria bilansowe?*

Ustawa o rachunkowości w art. 3 ust. 1 pkt 32 podaje katalog kosztów i przychodów, które jednostka może ująć w księgach rachunkowych jako pozostałe koszty i przychody operacyjne. Nie jest to jednak katalog zamknięty, co oznacza, że jednostka może zaliczyć do tej grupy również inne pozycje kosztów i przychodów, o ile wynikają one z działalności operacyjnej, ale nie są bezpośrednio związane z podstawową działalnością jednostki.

Do pozostałych kosztów i przychodów działalności operacyjnej jednostki zalicza się przychody i koszty, które w sposób pośredni wiążą się z jej podstawową działalnością. Ustawa o rachunkowości zalicza do nich w szczególności te koszty i przychody, które związane są m.in. z działalnością socjalną, ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, z odszkodowaniami i karami, czy ze zdarzeniami losowymi. Wymienione wyżej pozycje, które jednostki powinny zaliczać do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych, nie stanowią zamkniętego katalogu. Jako pozostałe koszty i przychody operacyjne można bowiem ujmować w księgach inne koszty i przychody, które nie są bezpośrednio związane z działalnością operacyjną. Trzeba jednak pamiętać, że do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych, na mocy art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zalicza się wszystkie koszty poniesione lub wymagające poniesienia w roku obrotowym, o których do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego jednostka uzyskała informacje oraz tylko niewątpliwe, rzeczywiście otrzymane lub pewne przychody.

3. Czy korektę błędu ujętą jako rozliczenie wyniku finansowego prezentuje się w zestawieniu zmian w kapitale?

 *Nasza spółka ujęła korektę błędu istotnego z lat poprzednich na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych). Za 2025 r. sporządzamy zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym. Czy taką korektę powinniśmy wykazać również w tym elemencie sprawozdania?*

Korektę błędu popełnionego w poprzednich latach, ujętą na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych), należy ujawnić w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym, sporządzonym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Wykazuje się ją w tym elemencie sprawozdania finansowego – w pozycji I. „Kapitał (fundusz) własny na początek okresu (BO)” jako „korekty błędów”, korygując kapitał własny na początek okresu oraz w pozycji 5.1 lub 5.4, korygując zysk lub stratę z lat ubiegłych na początek okresu.

Jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za przedstawiające rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych” (por. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Korekty błędów istotnych nie wpływają na zysk lub stratę netto roku, w którym je wprowadzono do ksiąg rachunkowych i nie wykazuje się ich w rachunku zysków i strat za ten rok. W księgach rachunkowych korekty istotne dotyczące lat ubiegłych ujmuje się na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych), a następnie wykazuje w pasywach bilansu jako nierozliczony wynik z lat ubiegłych. W jednostce sporządzającej bilans według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości korekta istotna podlega wykazaniu w pasywach w pozycji A.V. „Zysk (strata) z lat ubiegłych”. Jeżeli dana jednostka sporządza zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym, to korekta tego błędu podlegać będzie jednocześnie wykazaniu w tym elemencie sprawozdania finansowego. Takie rozwiązanie pozwala ustalić wartość kapitału, a także zysków bądź strat z lat ubiegłych, w wysokościach, jakie byłyby wykazane, gdyby jednostka nie popełniła błędu w znaczeniu określonym w art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

IX. Z LISTÓW CZYTELNIKÓW

1. Przypisanie w pliku JPK_KR_PD znaczników do kont pozabilansowych służących rozliczeniu podatku

✉ *Jesteśmy spółką z o.o. W związku z obowiązkiem dotyczącym raportowania ksiąg rachunkowych mamy wątpliwości jak w pliku JPK_KR_PD oznaczyć konta pozabilansowe dotyczące rozliczenia podatku dochodowego? Czy do kont tych można przypisać tylko jeden znacznik w polu S_12_3, czy należy również wpisać znacznik w polu S_12_1?*

Do kont pozabilansowych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego należy przypisać znacznik zarówno w polu S_12_3, jak i w polu S_12_1.

Spółka z o.o. jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych (podatnik CIT), dostosowując księgi rachunkowe do obowiązkowego ich przesyłania w postaci elektronicznej w formie jednolitego pliku kontrolnego, tj. pliku JPK_KR_PD, zobowiązana jest uwzględnić przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 2024 r. w sprawie dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe podlegające przekazaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 1314 ze zm.), dalej zwanego rozporządzeniem w sprawie dodatkowych danych dla podatników CIT. Na podstawie § 2 ust. 1 pkt 3 tego rozporządzenia, księgi należy uzupełnić m.in. o znaczniki identyfikujące konta ksiąg wykazywane według słownika znaczników identyfikujących konta ksiąg (określone w załącznikach do ww. rozporządzenia). Znaczniki identyfikujące konta ksiąg rachunkowych powinny zostać zastosowane zgodnie ze wskazówkami zawartymi w słownikach znaczników. W słownikach wyróżnia się znaczniki bilansowe – odpowiadające poszczególnym pozycjom aktywów i pasywów bilansu, znaczniki wynikowe – odpowiadające poszczególnym pozycjom rachunku zysków i strat (w wariantach porównawczym oraz kalkulacyjnym) oraz znaczniki podatkowe – związane z rozliczeniem podatku dochodowego.

Jednolity plik kontrolny JPK_KR_PD składa się z siedmiu węzłów, w tym z węzła ZOIS. Węzeł ZOIS zawiera pola odzwierciedlające zestawienie obrotów i sald, wynikające z ksiąg rachunkowych prowadzonych za okres, którego dotyczy JPK_KR_PD. Dodatkowo węzeł ten zawiera pola dodatkowe, dotyczące znaczników kont, tj.:

- 1) pole obowiązkowe S_12_1, w którym wskazuje się znacznik bilansowy lub wynikowy,
- 2) pole fakultatywne S_12_2, w którym wskazuje się dodatkowy znacznik bilansowy lub wynikowy,
- 3) pole fakultatywne S_12_3, w którym wskazuje się znacznik podatkowy.

Jeśli w planie kont wyodrębniono w ramach kont wynikowych konta analityczne służące rozliczeniu podatku dochodowego, to dla tych kont poza znacznikiem obowiązkowym należy wskazać odpowiedni znacznik podatkowy z oznaczeniem PD. Z kolei w przypadku stosowania dla celów rozliczenia podatkowego kont pozabilansowych, należy wskazać dla tych kont odpowiedni znacznik PD z oznaczeniem PB (pozabilansowe).

Co jednak ważne, jeżeli na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego stosowane są w jednostce konta pozabilansowe, to do tych kont należy przypisać dwa znaczniki, tj.:

- 1) w polu S_12_3 – odpowiedni znacznik podatkowy z oznaczeniem PB oraz
- 2) w polu S_12_1 – znacznik „INNE”.

Zatem pytająca spółka do kont pozabilansowych utworzonych w celu rozliczenia podatku dochodowego musi przypisać znacznik podatkowy z oznaczeniem PB w polu S_12_3 oraz znacznik „INNE” w polu S_12_1.

W tabeli poniżej przedstawiamy przykładowe konta pozabilansowe utworzone na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego i ich oznaczenie.

Wykaz kont		Nazwa konta	Znacznik konta	
Podstawowy	Rozszerzony		S_12_1	S_12_3
90		Konta pozabilansowe w zespole 9	INNE	
	90-1	Przychody zwolnione z opodatkowania (trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych)	INNE	PD1_PB
	90-2	Przychody niepodlegające opodatkowaniu w roku bieżącym	INNE	PD2_PB
	90-4	Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych)	INNE	PD4_PB
	90-5	Koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów w bieżącym roku	INNE	PD5_PB

Odstępstwem od powyżej wskazanej reguły (dwóch znaczników dla kont pozabilansowych służących rozliczeniu podatku dochodowego) jest sytuacja, gdy do konta pozabilansowego, utworzonego na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego, w słowniku znaczników nie ma odpowiedniego znacznika PD. Ustawodawca bowiem w zakresie znaczników podatkowych nie wyodrębnił znaczników dotyczących przychodów podatkowych niestanowiących przychodów księgowych oraz kosztów podatkowych niestanowiących kosztów księgowych. W sytuacji gdy przyjęty przez daną jednostkę plan kont przewiduje ujmowanie takich przychodów i kosztów w ewidencji pozabilansowej, wówczas konta takie powinny być oznaczone w polu S_12_1 znacznikiem „INNE”.

Warto dodać, iż Ministerstwo Finansów na stronie internetowej www.podatki.gov.pl w zakładkach *Podatki dla Przedsiębiorców/JPK/JPK_PD/Pytania i odpowiedzi/Pytania i odpowiedzi merytoryczne* zamieściło odpowiedź na pytanie nr 143, dotyczące oznaczania w pliku JPK_KR_PD kont pozabilansowych odpowiednimi znacznikami. Poniżej prezentujemy treść pytania wraz z odpowiedzią:

„Jak raportować w pliku JPK_KR_PD konta pozabilansowe?”

W pliku JPK_KR_PD wymagane jest obowiązkowe raportowanie danych tylko z tych kont pozabilansowych, które są wykorzystywane przez jednostkę dla celów zaprezentowania różnic pomiędzy wynikiem podatkowym a bilansowym. Konta te oznaczamy znacznikami określonymi w słowniku znaczników PD odpowiednio z oznaczeniem »POZABILANSOWE« w polu S_12_3 i »INNE« w polu S_12_1.

Zapisy na ww. kontach muszą zostać wykazane w węźle »KontoZapis«. Ww. konta pozabilansowe wykazywane są na poziomie węzła »ZOiS« wraz ze wszystkimi wymaganymi w tym węźle danymi.

Raportowanie pozostałych kont pozabilansowych stosowanych przez jednostkę jest fakultatywne. Jeżeli zapisy na nich zostaną zaraportowane, konta muszą również zostać wskazane w węźle ZOIS.

Jeżeli jednostka nie ujmuje w dzienniku dokumentów, w których wszystkie zapisy dotyczą kont pozabilansowych, zasadnym jest dla tych zapisów utworzenie odrębnego wykazu w węźle »Dziennik« z użyciem odpowiedniego opisu w polu D_2.

Podkreślamy, że konta pozabilansowe i ich znakowanie (znaczniki) występują na poziomie węzła »ZOiS«, a zapisy na nich wykazywane są w węźle »KontoZapis«.

2. Termin złożenia oświadczenia w KRS o braku obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego

✉ ***Nasza spółka jawna osób fizycznych nie miała obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych w 2025 r. oraz nie prowadzi ich w 2026 r. W jakim terminie powinniśmy złożyć oświadczenie do KRS o niesporządzaniu sprawozdania finansowego i jak taki obowiązek wypełnić?***

Oświadczenie o braku obowiązku sporządzenia i złożenia rocznego sprawozdania finansowego za 2025 r. należy przekazać do KRS w terminie do 30 czerwca 2026 r.

W myśl art. 70a ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki będącej spółką jawną osób fizycznych albo spółką partnerską, której przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za poprzedni rok obrotowy wyniosły mniej niż równowartość w walucie polskiej 2.500.000 euro i która nie stosuje zasad rachunkowości określonych ustawą na podstawie art. 2 ust. 2 tej ustawy, składa we właściwym rejestrze sądowym, w terminie 6 miesięcy od dnia kończącego rok obrotowy, oświadczenie o braku obowiązku sporządzenia i złożenia rocznego sprawozdania finansowego.

Przypomnijmy, iż limit przychodów decydujący o prowadzeniu ksiąg rachunkowych w 2025 r. wynosił: 2.500.000 euro × 4,2846 zł/euro = 10.711.500 zł, a w 2026 r. wynosi: 2.500.000 euro × 4,2586 zł/euro = 10.646.500 zł. Natomiast art. 2 ust. 2 ustawy o rachunkowości dotyczy jednostek, które dobrowolnie zdecydowały się na prowadzenie ksiąg rachunkowych, mimo nieprzekroczenia podanych limitów.

Zatem każda spółka jawna osób fizycznych i spółka partnerska, która w danym roku nie prowadzi ksiąg rachunkowych, jest zobowiązana przekazać do KRS oświadczenie o braku obowiązku sporządzenia i złożenia rocznego sprawozdania finansowego do końca czerwca roku następnego. Obowiązek ten powinien być realizowany corocznie po zakończeniu danego roku. Oświadczenie to musi być złożone drogą elektroniczną w trybie zgłoszenia za pośrednictwem systemu RDF.

Zgłoszenie oświadczenia może podpisać kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym co najmniej jedna osoba fizyczna, której numer PESEL jest ujawniony w rejestrze, wpisana jako uprawniona samodzielnie lub łącznie z innymi osobami do reprezentowania podmiotu, prokurent, syndyk, zarządca w postępowaniu restrukturyzacyjnym albo likwidator (por. art. 19e ust. 2 i 8 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym – Dz. U. z 2025 r. poz. 869 ze zm.).

Z informacji udostępnionych na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości (www.prs.ms.gov.pl) wynika, iż planowane jest wdrożenie nowej wersji oprogramowania dla Repozytorium Dokumentów Finansowych. Nowe rozwiązanie będzie m.in. miało zaktualizowaną szatę graficzną (interfejs użytkownika) oraz zostanie dostosowane do najnowszych rozwiązań technologicznych. Na dzień oddania niniejszej publikacji do druku nie wiemy jaka będzie procedura składania oświadczenia o braku obowiązku sporządzenia i złożenia rocznego sprawozdania finansowego na Portalu Rejestrów Sądowych.

3. Ujęcie w księgach rachunkowych spornej faktury dotyczącej zakupu usługi

✉ ***Otrzymałmy od kontrahenta fakturę za zakup usługi budowlanej. Kwestionujemy jednak wartość wskazaną na tej fakturze, ponieważ jest ona wyższa niż kwota uprzednio uzgodniona z kontrahentem. Czy taką fakturę powinniśmy ująć w księgach rachunkowych?***

W przypadku gdy otrzymana faktura potwierdza wykonaną usługę, ale jednostka kwestionuje wartość na jaką została wystawiona, gdyż jest ona np. wyższa niż wcześniej uzgodniono, wskazane jest ująć taką fakturę w księgach rachunkowych, a jej kwestionowaną część pozostawić do czasu wyjaśnienia sprawy i otrzymania faktury korygującej na koncie 30 „Rozliczenie zakupu”.

W księgach rachunkowych danego okresu sprawozdawczego należy ująć każde zdarzenie gospodarcze, które miało miejsce w tym okresie. Co więcej księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie oraz bieżąco. Za rzetelne uznaje się księgi, w których dokonane zapisy wiernie odzwierciedlają stan rzeczywisty. Podstawą dokonywania zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowo, które powinny być rzetelne, a więc zgodne z faktycznym przebiegiem dokumentowanych operacji gospodarczych, kompletne – tj. zawierające co najmniej elementy wskazane w art. 21 ustawy o rachunkowości – oraz wolne od błędów rachunkowych (por. art. 20 ust. 1, art. 22 ust. 1 oraz art. 24 ww. ustawy). Jak wynika zatem z powyższych zasad bilansowych, jeśli otrzymana faktura potwierdza wykonanie usługi, to należy ująć ją w księgach rachunkowych, nawet jeśli jednostka nie zgadza się z wartością z niej wynikającą.

W kwestii prawa do odliczenia VAT, w przypadku faktur spornych, należy odnieść się do art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b) ustawy o VAT, z którego wynika, że nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczo-

nego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne, podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością. Oznacza to, że prawo do odliczenia podatku naliczonego nie przysługuje w zakresie tej części kwoty wykazanej na fakturze, która jest kwestionowana i nie odpowiada rzeczywistemu przebiegowi transakcji.

Ewidencja księgową faktury zakupu, której wartość jest kwestionowana przez jednostkę

1. FZ – faktura dokumentująca wykonanie usługi:
 - a) wartość brutto zobowiązania wobec dostawcy:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
 - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu (w części niekwestionowanej przez jednostkę):
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - c) ujęcie kosztu usługi w wysokości akceptowanej przez jednostkę:
 - **Wn konto 40-3** „Usługi obce” lub konto zespołu 5,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.



Uwaga: Saldo Wn pozostałe na koncie 30 odzwierciedla kwestionowaną wartość netto faktury i nieodliczony VAT. Będzie figurowało ono na tym koncie do czasu wyjaśnienia sporu i otrzymania faktury korygującej.

4. Wyłączenie zysku na sprzedaży towarów zrealizowanego pomiędzy dwiema łączącymi się spółkami

- ✉ *Dwie spółki kapitałowe połączyły się 2 stycznia 2026 r. bez podwyższenia kapitału zakładowego i wydawania udziałów. Połączenie zostanie rozliczone metodą łączenia udziałów. Według ustawy o rachunkowości, przy takim połączeniu należy wyłączyć wzajemne transakcje. W grudniu 2025 r. spółka „B” (przejmowana) sprzedała spółce „A” (przejmującej) towary. W spółce „A” zakupiona część towarów nie została odsprzedana i pozostała na dzień połączenia na koncie „Zapasy”. Wzajemne operacje gospodarcze dotyczące sprzedaży i zakupu towarów występowały także przed połączeniem w latach 2022–2025. Za jaki okres należy dokonać wyłączeń kosztów, przychodów oraz zysków lub strat ze wzajemnych operacji gospodarczych? Jakich należy dokonać księgowania? Czy można przyjąć do sumowania aktywów i pasywów obu spółek bilanse sporządzone na dzień 31 grudnia 2025 r.?*

W przypadku rozliczenia połączenia metodą łączenia udziałów istnieje obowiązek wyłączenia wzajemnych należności i zobowiązań łączących się spółek bez względu na istotność i bez względu na okres, z jakiego pochodzą. Natomiast obowiązek korekty wzajemnych przychodów i kosztów dotyczy tylko przychodów i kosztów zarachowanych w roku obrotowym, w którym nastąpiło połączenie.

Metoda łączenia udziałów jest, obok metody nabycia, jedną z metod rozliczenia operacji połączenia spółek w księgach rachunkowych. W myśl art. 44a ust. 2 ustawy o rachunkowości, w razie łączenia się spółek, na skutek którego nie następuje utrata kontroli nad nimi przez ich dotychczasowych udziałowców, można zastosować metodę łączenia udziałów, o której mowa w art. 44c tej ustawy; w szczególności dotyczy to łączenia się spółek zależ-

nych w sposób bezpośredni lub pośredni od tej samej jednostki dominującej, jak również w razie połączenia jednostki dominującej niższego szczebla z jej jednostką zależną. Przyjmujemy, że w opisanym przypadku zastosowanie tej metody jest dozwolone. Jak wskazuje art. 44c ust. 1 ustawy o rachunkowości, łączenie spółek metodą łączenia udziałów polega na sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów połączonych spółek, według stanu na dzień połączenia, po uprzednim doprowadzeniu ich wartości do jednolitych metod wyceny i dokonaniu wyłączeń, o których mowa w art. 44c ust. 2 i 3. Ustawa o rachunkowości w art. 44c ust. 2 zakłada wyłączenie kapitału zakładowego spółki przejmowanej oraz korektę kapitałów własnych spółki przejmującej o różnicę pomiędzy aktywami i pasywami. Natomiast w myśl art. 44c ust. 3 ustawy o rachunkowości, wyłączeniu podlegają również:

- 1) wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze łączących się spółek;
- 2) przychody i koszty operacji gospodarczych dokonywanych w danym roku obrotowym przed połączeniem między łączącymi się spółkami;
- 3) zyski lub straty operacji gospodarczych dokonanych przed połączeniem między łączącymi się spółkami, zawarte w wartościach podlegających łączeniu aktywów i pasywów.

Określonych w art. 44c ust. 3 pkt 2 i 3 ustawy o rachunkowości wyłączeń można nie dokonywać, jeżeli nie wpłynie to na rzetelność i jasność sprawozdania finansowego spółki przejmującej (por. art. 44c ust. 4 ww. ustawy).

Z przedstawionych uregulowań wynika, że:

- 1) istnieje obowiązek wyłączenia wzajemnych należności i zobowiązań łączących się spółek bez względu na istotność i bez względu na okres, z jakiego pochodzą,
- 2) obowiązek korekty wzajemnych przychodów i kosztów dotyczy tylko przychodów i kosztów zarachowanych w roku obrotowym, w którym nastąpiło połączenie – skoro w naszym przypadku wpis połączenia miał miejsce 2 stycznia (tj. zaraz po końcu roku obrotowego), to prawdopodobnie przychodów i kosztów takich nie odnotowano, a więc nie będzie czego korygować,
- 3) zyski lub straty z operacji gospodarczych zawarte w aktywach lub pasywach łączących się podmiotów wyłączamy niezależnie od tego, kiedy operacje te przeprowadzono (z prawem do pominięcia wyłączenia, gdy kwoty nieistotne).

Jak wynika z pytania, w księgach spółki przejmującej na dzień połączenia pozostały towary nabyte od spółki przejmowanej. Należy więc ustalić, jaki narzut zrealizowanego zysku spółki przejmowanej jest zawarty w wartości zapasów towarów. Kwotę tę należy bowiem wyłączyć z wartości zapasów, co w konsekwencji wpłynie na wartość korekty kapitałowej, o której mowa w art. 44c ust. 2 ustawy o rachunkowości. W księgach rachunkowych zwykle korekta ta wpływa na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Przykład

Spółka „B” (przejmowana) sprzedała spółce „A” (przejmującej) w grudniu 2025 r. towary w cenie sprzedaży wynoszącej: 1.000.000 zł. Cena nabycia tych towarów wynosiła: 850.000 zł. W spółce „A” zakupiona część towarów nie została odsprzedana i pozostała na dzień połączenia na koncie „Zapasy” w wysokości: 500.000 zł. Na całej dostawie (1.000.000 zł) spółka „B” zrealizowała marżę w wysokości: 150.000 zł i z takim narzutem spółka „A” towar kupiła. Skoro do dnia połączenia spółka „A” sprzedała z tego połowę, to narzut zawarty w niesprzedanych towarach wyniósł: 75.000 zł. Kwotę tę należy wyłączyć z wartości zapasów.

Operację księgowego rozliczenia połączenia celowe jest oprzeć na zestawieniach obrotów i sald wygenerowanych na 1 stycznia 2026 r., po zaksięgowaniu ewentualnych operacji gospodarczych z tego dnia. Rozliczenie połączenia odbywa się na poziomie sald (i – w przypadku metody łączenia udziałów – także obrotów) kont księgowych. Na podstawie bilansów obu łączących się spółek można jedynie wykonać symulację stanów bilansowych poszczególnych aktywów i pasywów po połączeniu.

5. Magazyn energii, którego zakup sfinansowano z dotacji celowej

✉ *Spółka z o.o. ze 100% udziałem gminy realizowała czynności związane z organizacją zakupu magazynu energii przeznaczonego na potrzeby gminy. Zakup został sfinansowany z dotacji celowej w ramach Programu Ochrony Ludności i Obrony Cywilnej, która nie obejmowała usługi doradczej, przygotowania przetargu, montażu magazynu. Spółka poniosła wydatki na obsługę doradczą postępowania, a w przyszłości poniesie koszty montażu. Magazyn został dostarczony i zostanie zainstalowany w nieruchomości spółki. Obecnie stanowi on składnik majątku gminy i planowane jest jego wniesienie aportem do spółki w 2026 r. W jaki sposób spółka powinna ujmować te wydatki w ewidencji do momentu wniesienia aportu?*

Sposób księgowego rozliczenia operacji, o których mowa w pytaniu, zależy od tego, czy i gdzie pojawią się korzyści ekonomiczne związane z użytkowaniem magazynu.

Z pytania wnioskujemy, że gmina w ramach Programu Ochrony Ludności i Obrony Cywilnej zyskała finansowanie nabycia magazynu energii, który zostanie zamontowany w nieruchomości będącej w posiadaniu spółki z o.o. należącej do tej gminy. Pewne czynności związane z organizacją zakupu zostały zlecone spółce, ona też je sfinansowała, a niebawem sfinansuje także montaż i uruchomienie magazynu energii. Kluczowa dla zakwalifikowania obiektu do aktywów i do środków trwałych spółki jest odpowiedź na pytanie, czy przedmiotowy magazyn energii przyczyni się do powstawania korzyści ekonomicznych w spółce. Korzyści ekonomiczne mogą pojawiać się w spółce na kilka sposobów, przykładowo magazyn może:

- być wykorzystywany przez spółkę do gromadzenia nadwyżek energii generowanych z będących pod jej kontrolą źródeł OZE,
- pełnić rolę zapasowego źródła energii do awaryjnego zasilania użytkowanych przez spółkę instalacji,
- przynosić korzyści ekonomiczne z tytułu wykonywania przez spółkę zadań powierzonych przez gminę w ramach programu ochrony ludności.

Jeżeli spółka będzie w stanie wskazać konkretne korzyści ekonomiczne płynące z posiadania tego urządzenia przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, to należy zaliczyć ten składnik aktywów do środków trwałych spółki.

Kolejnym problemem jest rozstrzygnięcie jak potraktować wydatki ponoszone przez spółkę przed przyjęciem aportu, tj. wydatki na doradztwo i organizację przetargu oraz na montaż i uruchomienie magazynu. Koszty doradztwa można odnieść na konto środków trwałych w budowie pod warunkiem, że zostały poniesione już po decyzji o nabyciu magazynu energii i dotyczą one aspektów technicznych jak typ, pojemność, konfiguracja. W takim przypadku koszty te wpłyną na wartość początkową powstałego obiektu inwentarzewego (inwestycja w obcy środek trwały bądź środek trwały, zależnie od tego, czy aport będzie miał

miejsce odpowiednio po czy przed oddaniem urządzenia do używania). Natomiast koszty organizacji przetargu, jako koszty jedynie pośrednio związane z pozyskaniem środka trwałego, nie zwiększają jego wartości – odpisuje się je w ciężar kosztów okresu poniesienia.

Zakładając, że magazyn w momencie ponoszenia wydatków na montaż i uruchomienie nadal pozostaje własnością gminy, to wydatki te należy ująć w spółce na koncie środków trwałych w budowie, a po uzyskaniu gotowości do użytkowania ich sumę odnieść na konto środków trwałych i traktować jako podlegający amortyzacji nakład w obcym środku trwałym.

Możliwa jest też sytuacja, kiedy na moment ponoszenia wydatków magazyn będzie już wniesiony aportem (czyli ujęty na koncie środków trwałych w budowie w korespondencji z odpowiednimi kontami kapitałów) – wówczas wydatki te także odnosi się na konto środków trwałych w budowie, skąd po uruchomieniu magazynu trafią na docelowe konto środków trwałych.

Ostatni możliwy wariant zakłada, że najpierw następuje montaż i uruchomienie, rozpoczyna się amortyzowanie nakładu w obcym środku trwałym i dopiero po jakimś czasie następuje wniesienie urządzenia aportem. Aport ujmuje się wówczas w spółce bezpośrednio na koncie środków trwałych (w korespondencji z odpowiednimi kontami kapitałów własnych w zespole 8), zaś wartość początkową tak utworzonej pozycji ewidencyjnej zwiększa się o wartość niezamortyzowanej do tego czasu inwestycji w obcy środek trwały (przeksięgowanie wewnątrz grupy 0).

Naszym zdaniem wartość magazynu dla potrzeb jego wyceny aportowej nie powinna być zwiększana o koszty poniesione przez spółkę. Wydatki te bowiem obciążą już przyjmującego aport.

6. Obowiązek badania sprawozdania finansowego w spółce należącej do grupy kapitałowej

☒ *Właścicielem polskiej spółki z o.o. jest spółka niemiecka (posiada 100% udziałów). Obie spółki wchodzi w skład grupy kapitałowej. Sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej podlega badaniu przez biegłego rewidenta w innym kraju UE. Do tej pory polska spółka z o.o., z uwagi na wewnętrzne wymagania grupy była badana przez firmę audytorską i ponosiła koszty tego badania, mimo że nie przekraczała progów badania określonych w ustawie o rachunkowości. Czy sama przynależność do grupy kapitałowej powoduje, że spółka ma obowiązek poddać swoje sprawozdanie finansowe badaniu w Polsce?*

Sama przynależność do grupy kapitałowej nie powoduje ustawowego obowiązku badania sprawozdania finansowego polskiej spółki z o.o. Natomiast obowiązkowemu badaniu podlega spółka z o.o., której roczne sprawozdanie finansowe sporządzane jest zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR) lub która dla celów podatkowych wybrała bilansową metodę ustalania różnic kursowych.

Obowiązek badania sprawozdania finansowego przez polską spółkę z o.o. wystąpi wówczas, gdy – w myśl art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości – w poprzedzającym roku obrotowym, za który spółka sporządziła sprawozdanie finansowe, spełniła co najmniej dwa z następujących warunków:

- a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 3.125.000 euro,

c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 6.250.000 euro.

Ponadto, w świetle art. 64 ust. 3 ustawy o rachunkowości, badaniu podlegają sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, a także roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR. Zatem spółka z o.o. sporządzająca roczne sprawozdanie finansowe według MSR jest zobowiązana poddawać je badaniu przez firmę audytorską.

Obowiązek badania może także wynikać z przepisów innych ustaw niż ustawa o rachunkowości. Obowiązek taki może dotyczyć spółki z o.o., w przypadku gdy dla celów podatkowych wybrała bilansową metodę ustalania różnic kursowych. W świetle art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 3 updog, podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że przez okres nie krótszy niż trzy lata podatkowe, licząc od początku roku podatkowego, w którym została przyjęta ta metoda, sporządzane przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez firmy audytorskie. O wyborze tej metody podatnicy informują w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym rozpoczęli jej stosowanie.

Do grupy jednostek zobowiązanych do badania sprawozdania finansowego na podstawie innych przepisów niż ustawa o rachunkowości należą również emitenci obligacji oraz jednostki działające na podstawie przepisów prawa energetycznego (przedsiębiorstwa energetyczne).

Badanie, którego obowiązek wynika z art. 64 ustawy o rachunkowości lub innych ustaw, zalicza się do badania ustawowego w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1891). Natomiast badania sprawozdań finansowych, o których mowa w pytaniu, wynikają z wewnętrznych regulacji grupy kapitałowej lub ewentualnie wymogów audytu grupowego. Nie jest to jednak obowiązek wynikający z ustawy o rachunkowości, tym samym są to badania nieobligatoryjne (dobrowolne).

7. Koszty przywrócenia przedmiotu leasingu operacyjnego do stanu początkowego

☒ *W styczniu 2025 r. nasza spółka z o.o. przyjęła w leasing operacyjny pomieszczenia, w których zamontowaliśmy sufit podwieszany. Zgodnie z postanowieniami umowy leasingu, na moment jej zakończenia będziemy zobowiązani do demontażu sufitu i przywrócenia pomieszczeń do stanu z dnia rozpoczęcia obowiązywania umowy. Szacowane koszty demontażu są dla nas istotne. W jaki sposób ująć w księgach rezerwę na koszty niezbędne do wywiązania się z tego zobowiązania? Ewidencję kosztów prowadzimy na kontach zespołu 4 i 5.*

Koszty demontażu sufitu i przywrócenia pomieszczeń do stanu pierwotnego, w przypadku gdy są istotne, wymagają ujęcia w księgach rachunkowych jako bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów, a drugostronnie – jako odpowiadające im czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów.

Ustawa o rachunkowości nie reguluje kwestii poruszonej w pytaniu. Szczegółowe informacje na temat leasingu można znaleźć w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (KSR nr 5). Wskazówki jak postąpić w sytuacji opisanej w pytaniu można znaleźć w pkt 5.5 tego standardu.

Według KSR nr 5, umowy leasingu operacyjnego często zawierają klauzule stanowiące, że korzystający zobowiązuje się ponosić dodatkowe opłaty za przeprowadzone przez finansującego lub w jego imieniu konserwacje, remonty, usuwanie uszkodzeń przedmiotu leasingu w okresie leasingu lub zobowiązuje się zwrócić finansującemu stanowiący przedmiot leasingu środek trwały w stanie, w jakim przejął go w momencie rozpoczęcia leasingu przy uwzględnieniu normalnego zużycia przez okres leasingu. O ile w odniesieniu do własnych środków trwałych jednostka może postępować w sposób, który pozwala uniknąć poniesienia w przyszłości kosztów konserwacji, remontów itp., to w przypadku środków trwałych przejętych w leasing operacyjny postanowienia umowy leasingu mogą wykluczać taką możliwość. Warunki umowy leasingu operacyjnego mogą powodować, że na dzień bilansowy przypadający na okres leasingu istnieje zobowiązanie, z którego korzystający nie może się wycofać lub uniknąć jego spełnienia. Zachodzi wtedy zdarzenie obligujące w rozumieniu Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR nr 6), uzasadniające tworzenie rezerwy (biernego rozliczenia międzyokresowego) na koszty niezbędne do wywiązania się z tego zobowiązania. W myśl KSR nr 6, już w momencie wykonania sufitu podwieszanego w pytającej spółce powstanie zdarzenie obligujące, w wyniku którego przewidywane koszty usunięcia sufitu i przywrócenia pomieszczeń do stanu pierwotnego – jeżeli są istotne – wymagają ujęcia jako bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów (w bilansie są one wykazywane jako rezerwa) przy uwzględnieniu zmian wartości pieniądza, a drugostronnie – jako odpowiadające im czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów są systematycznie odpisywane w ciężar odpowiednich kosztów działalności operacyjnej jednostki przez okres trwania leasingu. Na każdy dzień bilansowy należy weryfikować wysokość biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (ich wystarczalność dla wywiązania się z przewidzianego umową zobowiązania). W przypadku zmiany szacunków ich kwotę trzeba zaktualizować poprzez – odpowiednio – zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych lub zmniejszenie pozostałych kosztów operacyjnych. W momencie zakończenia umowy leasingu i przywrócenia przedmiotowi leasingu stanu pierwotnego, poniesione w związku z tym koszty obciążają ujęte w tym celu bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów (por. pkt 5.5 KSR nr 5).

Ewidencja księgową skutków wystąpienia zdarzenia obligującego w leasingu operacyjnym, w jednostce stosującej konta zespołu 4 i 5

1. PK – utworzenie biernych rozliczeń międzyokresowych na przyszłe koszty:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
2. PK – bieżące odpisy kosztów rozliczanych w czasie:
 - **Wn konto zespołu 5**,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
3. PK – zmniejszenie kwoty biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (skutki weryfikacji na dzień bilansowy):
 - **Wn konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.
4. PK – zwiększenie kwoty biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (skutki weryfikacji na dzień bilansowy):
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

8. Zastosowanie zapisu technicznego do korekty kosztu usługi obcej

✉ *Jesteśmy spółką jawną. W lutym 2025 r. koszt usługi obcej ujęliśmy na koncie 40-2 „Usługi obce” w pomyłkowo zawyżonej kwocie (zamiast kwoty: 2.000 zł zaksięgowaliśmy kwotę: 20.000 zł). Dokonałiśmy korekty za pomocą storna czarnego, zmniejszając koszt zapisem dodatnim po przeciwnej stronie konta. Czy należy zastosować w tym przypadku dodatkowo zapis techniczny?*

Zapis techniczny stosuje się w celu zachowania tzw. czystości obrotów na kontach księgowych, w szczególności na kontach wynikowych. W związku z tym, aby zapewnić przejrzystość i prawidłową prezentację obrotów, na koncie 40-2 „Usługi obce” można zastosować zapis techniczny.

Z przepisów ustawy o rachunkowości nie wynika definicja ani obowiązek stosowania tzw. zapisu technicznego. Oznacza to, że jego stosowanie nie jest wymagane przepisami prawa. W praktyce gospodarczej często stosuje się jednak taki zapis, szczególnie gdy w wyniku korekty błędnych zapisów na kontach, widniejące na nich obroty mogą dostarczać fałszywych informacji o przebiegu operacji gospodarczej i o sytuacji samej jednostki. W myśl art. 25 ust. 2 ustawy o rachunkowości, w razie ujawnienia błędów po zamknięciu miesiąca, stwierdzone błędy w zapisach poprawia się przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi (storno czarne) albo tylko ujemnymi (storno czerwone). Dowodem księgowym korygującym zapisy jest zazwyczaj dowód „PK – Polecenie księgowania”. Podstawą zapisów korekt mogą być również sporządzone przez jednostkę inne dowody księgowe korygujące poprzednie zapisy (por. art. 20 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości). Na ich podstawie w księgach rachunkowych dokonuje się storna błędnego zapisu oraz wprowadza zapis prawidłowy.

W sytuacji opisanej w pytaniu, spółka stornem czarnym dokonała korekty zawyżonej kwoty kosztu zaksięgowanego na koncie 40-2 „Usługi obce”. Storno to polega na dokonaniu zapisu korygującego na tym samym koncie, na którym nastąpiło błędne księgowanie, lecz po przeciwnej jego stronie, za pomocą liczby dodatniej. Po skorygowaniu błędu stornem czarnym, skutki wprowadzonej korekty są widoczne na saldzie konta, natomiast jego obroty mają wartości zawyżone. W takim przypadku wskazane jest zastosować zapis techniczny. Zapisu technicznego dokonuje się po obu stronach tego samego konta w tej samej kwocie. Jego celem jest zachowanie czystości obrotów na koncie księgowym oraz przywrócenie pierwotnego charakteru konta. Stosowanie ww. zapisu wskazane jest szczególnie w odniesieniu do kont wynikowych (kont kosztów i przychodów).

Poniżej na schemacie księgowym przedstawiamy korektę błędnej kwoty kosztu usługi obcej stornem czarnym z zastosowaniem zapisu technicznego.

Schemat księgowania:				Opis operacji na koncie 40-2:	
Konto 40-2 „Usługi obce”					
(1)	20.000	20.000	(2)	1) błędna kwota kosztu,	
(3)	2.000			2) storno czarne uprzednio dokonanego zapisu,	
(4)	-20.000	-20.000	(4)	3) prawidłowa kwota kosztu,	
				4) zapis techniczny	

Zastosowanie zapisu technicznego do konta wynikowego kosztów sprawia, że wielkość narastających obrotów po stronie Wn przedstawia rzeczywiście poniesione przez jednostkę koszty w danym okresie sprawozdawczym.

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
wartości środków trwałych wartości niematerial-
nych i prawnych oraz inwestycji w nieruchomości i prawa
- 07
- 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
- 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



Dostępny jest również Serwis INDEKS KSIĘGOWAŃ BUDŻET na www.indeksksiegowan.gofin.pl/budzet



DRUKI Gofin

AKTYWNE WZORY DRUKÓW I UMÓW

NIEZBĘDNE W KAŻDEJ FIRMIE I INSTYTUCJI!



✓ Z druków korzystano
ponad **343 520 000** razy!

✓ Ponad **3 490** aktywnych
druków GOFIN

Zamów abonament na sklep.gofin.pl

DRUKI Gofin to **wiele funkcji!** m.in:



**Pełna obsługa e-Faktur
w ramach KSeF**



**Przygotowanie
i wysyłka e-sprawozdań
finansowych**



**Przygotowanie
i wysyłka druków JPK**



**Sporządzanie i wysyłka
zeznań podatkowych**

Zobacz więcej na druki.gofin.pl

Program DRUKI Gofin w wersji komercyjnej jest osobnym produktem niepowiązanym 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 **9 500**



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.