30 LAT INFOR Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

20 lipca 2017

nr 7(247)

miesięcznik

BIULETYN głównego księgowego

EWIDENCJA • SPRAWOZDAWCZOŚĆ • PODATKI • ZARZĄDZANIE

I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ

1. Od 1 lipca 2017 r. czynności pomocnicze do usług finansowych i ubezpieczeniowych przestały korzystać ze zwolnienia z VAT . . . 3

1.1. Czynności techniczne i administracyjne są wyłączone ze zwolnienia . . . 4

2. Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych – komunikat MF . . . 5

3. Jakie są skutki zmian na liście krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową . . . 10

3.1. Zmiany wprowadzone na liście rajów podatkowych . . . 10

3.2. Skutki redukcji listy rajów podatkowych . . . 11

4. O to pytają księgowi

Jak księgować nagrody dla pracowników wypłacone z zysku netto firmy? . . . 13

Co zrobić z wydatkami na naprawę budynku w trakcie budowy, który został zalany? . . . 13

Jak często trzeba prowadzić inwentaryzację w sklepie należącym do firmy, która prowadzi ewidencję wartościową towarów? . . . 13

II. TEMAT NUMERU

1. Badanie sprawozdań finansowych według KSRF w brzmieniu MSB . . . 14

1.1. Sprawozdanie z badania . . . 16

1.2. Umowa z klientem . . . 17

1.3. Dowody badania – oświadczenia klienta . . . 18

1.4. Kontynuacja działalności . . . 20

1.5. Oszustwo oraz wykrywanie oszustwa . . . 22

1.6. Inwentaryzacja . . . 23

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

9 772084 586701 07

ISSN 2084-5863 INDEKS 328995 cena 63 zł (w tym 5% VAT)

1.7. Opinia eksperta 23

1.8. Wydanie opinii 24

III. EWIDENCJA KSIĘGOWA

1. Wzorcowe schematy ewidencyjne – podział zysku/pokrycie straty 29

2. WIDEOAKADEMIA Rozliczenie w księgach rachunkowych importu towarów 30

2.1. Podstawa opodatkowania 31

2.2. Rozliczenie VAT od importu 32

2.3. Wycena faktur importowych 33

2.4. Wycena towarów 38

IV. SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA

1. WIDEOAKADEMIA Dotacje na inwestycje w jednostce budżetowej 40

1.1. Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych 41

1.2. Ewidencja środków europejskich w jednostce budżetowej 44

1.3. Ewidencja przepływów środków europejskich w jednostce budżetowej 45

1.4. Wyodrębniona ewidencja księgowa środków otrzymanych z Unii Europejskiej i dokumentacja z nią związana 52

1.5. Polityka rachunkowości, ewidencja księgowa jednostek prowadzących księgi rachunkowe 53

1.6. Wyodrębnione zasady rachunkowości projektów współfinansowanych ze środków unijnych 53

2. Jak rozliczyć dywidendę wypłacaną zagranicznemu udziałowcowi 63

2.1. Zwolnienie dywidendy z podatku 63

2.2. Opodatkowanie dywidendy 64

V. RACHUNEK KOSZTÓW I ZARZĄDZANIE FINANSAMI

1. Klasyfikacja instrumentów finansowych zależy od celu ich nabywania 66

1.1. Wyliczenia efektywnej stopy procentowej 68

2. Koszty w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym i wybór wariantu rachunku zysków i strat 74

1. Od 1 lipca 2017 r. czynności pomocnicze do usług finansowych i ubezpieczeniowych przestały korzystać ze zwolnienia z VAT

Usługi pomocnicze do usług finansowych i ubezpieczeniowych nie są już objęte zwolnieniem z VAT. Od 1 lipca 2017 r. zwolnienie dla tego rodzaju usług zostało zlikwidowane.

Likwidacja zwolnienia dla usług pomocniczych do usług finansowych i ubezpieczeniowych jest konsekwencją wyroku TSUE z 17 marca 2016 r. w sprawie C-40/15 (Minister Finansów przeciwko Aspiro SA, dawniej BRE Ubezpieczenia sp. z o.o.). Polski ustawodawca dostosował przepisy ustawy o VAT w tym zakresie do wyroku TSUE, uchylając z dniem 1 lipca 2017 r. ust. 13 i 14 w art. 43 ustawy o VAT.

Do końca czerwca 2017 r. na podstawie uchylonego ust. 13 w art. 43 ustawy o VAT ze zwolnienia z VAT korzystały usługi stanowiące element usługi finansowej i ubezpieczeniowej wymienionej w ust. 1 pkt 7 i 37–41, który sam stanowił odrębną całość i był właściwy oraz niezbędny do świadczenia usługi zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 7 i 37–41. Na podstawie tego przepisu ze zwolnienia z VAT korzystały usługi pomocnicze do usług finansowych i ubezpieczeniowych. Wprowadzona z dniem 1 lipca 2017 r. zmiana prowadzi do usunięcia z regulacji dotyczących zwolnień z VAT zwolnienia dla usług pomocniczych do usług finansowych i ubezpieczeniowych.

Przykładowo, po wykreśleniu ust. 13 i 14 w art. 43 ustawy o VAT ze zwolnienia zostały wyłączone usługi, które przed zmianą przepisów były uznawane za stanowiące element usługi ubezpieczeniowej. Ze zwolnienia z VAT zostały zatem wyłączone usługi likwidacji szkód (świadczone na rzecz zakładów ubezpieczeń przez podmioty trzecie), w tym m.in. usługi:

- call center,
- obsługi likwidacji szkód,
- ustalania przyczyn i okoliczności powstania szkód,
- szacowania wysokości szkód (dokonanie wyceny, przygotowanie dokumentacji fotograficznej),
- przygotowania kompletnej dokumentacji niezbędnej do rozpatrzenia zgłoszonego roszczenia,
- podejmowania decyzji merytorycznych w sprawach szkodowych,
- organizowania pomocy w miejscu zdarzenia,
- naprawy uszkodzonych rzeczy,
- wynajmu samochodu zastępczego,
- holowania uszkodzonego pojazdu,
- rezerwacji miejsca w hotelu,
- lustracji miejsca zdarzenia,
- udzielania poszkodowanym informacji o warunkach ubezpieczenia,
- obejmujące wszelkie inne czynności natury technicznej.

PRZYKŁAD

Spółka (podatnik VAT czynny) świadczy w imieniu i na rzecz zakładu ubezpieczeń, na podstawie zawartej z nim umowy, kompleksowe usługi dotyczące likwidacji szkód (niektóre czynności zleca zewnętrznym podwykonawcom). Spółka otrzymuje wynagrodzenie oparte na stawkach ryczałtowych uzależnionych od rodzaju szkody. Spółka nie jest zakładem ubezpieczeń, brokerem ani agentem ubezpieczeniowym. W szczególności nie przyjmuje ona odpowiedzialności wobec ubezpieczonych. W świetle wyroku w sprawie C-40/15 świadczone przez spółkę usługi nie są objęte zwolnieniem przewidzianym dla usług ubezpieczeniowych. Od 1 lipca 2017 r. w związku z uchyleniem art. 43 ust. 13 ustawy o VAT spółka musi do świadczonych usług stosować podstawową 23% stawkę VAT.

1.1. Czynności techniczne i administracyjne są wyłączone ze zwolnienia

Przy dokonywaniu interpretacji, jakie usługi są wyłączone ze zwolnienia z VAT, warto sięgnąć do orzecznictwa TSUE. Biorąc pod uwagę orzecznictwo TSUE, należy stwierdzić, że dostawa zwykłej usługi technicznej lub administracyjnej, która nie zmienia sytuacji prawnej lub finansowej usługobiorcy, nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego dla usług pośrednictwa finansowego. Potwierdza to:

- wyrok z 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 (Sparekassernes Datacenter (SDC) przeciwko Skatteministeriet) – świadczone na rzecz banków usługi przetwarzania danych związanych z transakcjami prowadzonymi przez jego klientów – nie są objęte zwolnieniem dla usług pośrednictwa finansowego;
- wyrok z 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 (Commissioners of Customs & Excise przeciwko CSC Financial Services Ltd) – usługi techniczne lub administracyjne niezmieniające sytuacji prawnej lub finansowej – nie mieszczą się w obrocie papierami wartościowymi i nie są objęte zwolnieniem dla usług pośrednictwa finansowego;
- wyrok z 28 lipca 2011 r. w sprawie C-350/10 (Nordea Pankki Suomi Oyj) – usługi SWIFT (polegające na elektronicznym przesyłaniu wiadomości sprowadzających się do wydawania dyspozycji płatności i dyspozycji dotyczących transakcji na papierach wartościowych, za pomocą których środki przekazywane są przez jedną instytucję finansową do drugiej, w sposób chroniony zabezpieczeniami), które ograniczają się do aspektów technicznych i nie obejmują specyficznych i istotnych elementów operacji finansowych, a sam SWIFT odpowiada jedynie za należyte przesyłanie komunikatów finansowych za pomocą zatwierdzonego systemu informatycznego – nie są objęte zwolnieniem dla usług pośrednictwa finansowego;
- wyrok z 26 maja 2016 r. w sprawie C-607/14 (Bookit Ltd przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs) – zwolnienie od podatku VAT transakcji dotyczących płatności i przelewów nie ma zastosowania do usługi tzw. przetwarzania płatności za pomocą karty debetowej lub kredytowej świadczonej przez podatnika będącego jej usługodawcą, w przypadku gdy dana osoba kupuje za pośrednictwem tegoż usługodawcy bilet do kina

sprzedawany przez niego w imieniu i na rachunek innego podmiotu, za który to bilet osoba ta płaci kartą debetową lub kredytową.

Także kształtująca się praktyka organów podatkowych wskazuje, że czynności techniczne i administracyjne wobec usług finansowych są wyłączone ze zwolnienia z VAT w stanie prawnym, jaki obowiązuje od 1 lipca 2017 r. Organy podatkowe np. negują możliwość zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT, do świadczonych na rzecz banku usług w zakresie akceptacji kart w punktach handlowych i usługowych, gdyż nie stanowią odrębnej całości spełniającej specyficzne i istotne funkcje podlegającej zwolnieniu transakcji finansowej, lecz jedynie usługę techniczną/administracyjną (interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2017 r., sygn. 3063-ILPP2-3.4512.15.2017.1.WB).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37–41 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 60
- art. 1 pkt 3 lit. a) ustawy z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r. poz. 2024

Marcin Szymankiewicz – doradca podatkowy, autor licznych publikacji z dziedziny podatków

2. Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych – komunikat MF

Ministerstwo Finansów opublikowało komunikat, w którym ostrzega podatników przed stosowaniem schematów agresywnej optymalizacji podatkowej polegających na nadużywaniu zagranicznych spółek kapitałowych. Dotyczy to spółek, które, jak stwierdza Ministerstwo Finansów, formalnie są zarejestrowane za granicą, podczas gdy faktycznie są polskimi podatnikami i są zarządzane z terytorium Polski. W komunikacie MF wyjaśnia i podaje schematy optymalizacyjne.

Przedstawione w schematach działanie podatników będzie podlegać ocenie fiskusa z punktu widzenia przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Na komunikat powinni zwrócić uwagę podatnicy planujący przeniesienie działalności za granicę, by korzystać tam z niższego opodatkowania i jednocześnie nadal osiągać dochody w Polsce. Pośrednio ostrzeżenie uderza także w doradców pośredniczących w zakładaniu takich spółek zagranicznych. Treść ostrzeżenia dotyczy też członków zarządu takich spółek. Przedstawiamy pełną treść komunikatu.

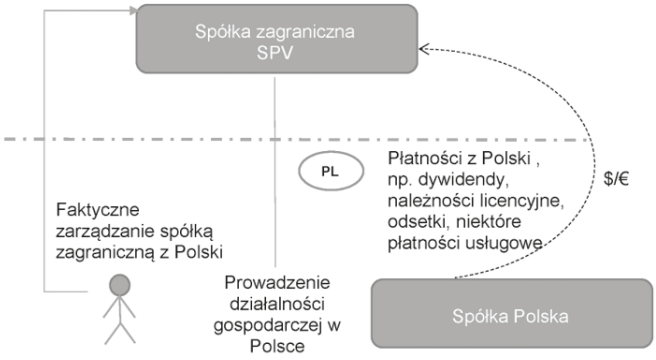
Ministerstwo Finansów ostrzega przed stosowaniem schematów agresywnej optymalizacji podatkowej polegających na nadużywaniu podmiotów – głównie spółek kapitałowych – formalnie zarejestrowanych za granicą w sytuacji, gdy są one faktycznie polskimi podatnikami i są zarządzane z terytorium Polski.

Ostrzeżenie to dotyczy w szczególności sytuacji, w której polscy podatnicy (osoby fizyczne lub prawne) prowadzący działalność gospodarczą w Polsce i osiągający dochody z terytorium Polski są kuszeni propozycjami oszczędności podatkowych polegającymi na tzw. przeniesieniu działalności do innego kraju. W tym celu rejestrowane są spółki na terytorium kraju obcego, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. conduit company, letterbox company), w których polski podatnik nabywa udziały i poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce, przy czym dochody mają w założeniu podlegać opodatkowaniu wyłącznie na terytorium tego kraju obcego. W tym celu używane są zarówno spółki z siedzibą w rajach podatkowych, jak też podmioty z terytorium UE (np. Czechy, Luksemburg, Wielka Brytania, Słowacja, Cypr, Malta, Holandia, Szwecja) oraz innych krajów europejskich, np. Szwajcarii.

Innym wariantem tej optymalizacji jest rejestrowanie spółki na terytorium kraju sąsiedniego w celu nabywania samochodów luksusowych lub sportowych. Samochody te, wyposażone w zagraniczne tablice rejestracyjne, są następnie udostępniane do wyłącznego korzystania w Polsce przez osoby fizyczne stale przebywające w Polsce (np. na terenie jednego województwa) i będące udziałowcami tych spółek.

Poniższe ostrzeżenie ma zastosowanie również do wielu podobnych sytuacji, w których zagraniczne spółki kapitałowe są faktycznie zarządzane z terytorium Polski, a ich rejestracja za granicą służy jedynie stworzeniu pozoru, że działalność prowadzona za ich pośrednictwem nie podlega opodatkowaniu w Polsce. W szczególności dotyczy to transakcji zbycia udziałów/akcji, emisji instrumentów dłużnych, wypłat dywidend, odsetek i należności licencyjnych, a także transakcji handlowych.

Ministerstwo Finansów ostrzega, że tego rodzaju operacje mogą być uznane za agresywną optymalizację podatkową i nie prowadzą do skutecznego wyłączenia opodatkowania w Polsce. Zapobieżenie unikaniu opodatkowania w Polsce może być w takich wypadkach zrealizowane przez władze skarbowe z wykorzystaniem klauzuli obejścia prawa podatkowego lub też poprzez ustalenie miejsca zarządu podmiotu zagranicznego – także w okresie sprzed wejścia w życie przepisów tej klauzuli.



Obowiązek podatkowy w Polsce

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od wszystkich swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania (nieograniczony obowiązek podatkowy). Wystarczające jest spełnienie tylko jednego z dwóch wskazanych warunków. Jeżeli więc spółka formalnie zarejestrowana jest za granicą, natomiast w rzeczywistości posiada zarząd w Polsce, to i tak podlega w Polsce opodatkowaniu od całości jej dochodów, niezależnie od tego, w jakim kraju zostały one uzyskane. Przedstawione powyżej schematy optymalizacji podatkowych są więc w świetle przepisów nieskuteczne i mogą skutkować powstaniem zaległości podatkowych w Polsce.

Warunek posiadania zarządu, o którym mowa w art. 3 ust. 1 updop, należy odczytywać nie tylko w znaczeniu formalnym (tj. siedziby organu zarządzającego), ale także w znaczeniu sprawowania na terytorium Polski zespołu czynności, które funkcjonalnie składają się na całokształt procesu zarządzania jego działalnością i majątkiem.

Ustalenie miejsca zarządu

Ministerstwo Finansów wyjaśnia, że ustalenie miejsca wykonywania zarządu nie ma charakteru wyłącznie formalnego. Ocena dla potrzeb ustalania miejsca zarządu takiego podmiotu nie powinna zawężać się do stwierdzenia, że np. dokument lub uchwała organu zarządzającego zostały podpisane poza terytorium Polski. Dokument oznaczony jako podpisany w państwie obcym może podlegać ocenie, czy rzeczywiście okoliczności dotyczące wytworzenia tego dokumentu wskazują na proces podejmowania decyzji za granicą.

Okolicznościami pomocniczymi dotyczącymi procesu decyzyjnego mogą być: korespondencja e-mailowa (służbowa), miejsca spotkań z pracownikami, zleceniobiorcami, doradcami, odbiorcami lub dostawcami, dowody przebywania w innym państwie, takie jak koszty związane z przejazdami lub przelotami, wynajmem mieszkania lub posiadanie mieszkania za granicą przez członka organu zarządzającego.

Pod uwagę muszą być brane zarówno istotne decyzje podejmowane przez organ zarządczy, jak i codzienne, bieżące decyzje dotyczące podmiotu zarządzanego. Na przykład: gdzie odbywa się zlecanie zadań i wydawanie poleceń pracownikom spółki oraz gdzie odbywa się składanie zamówień jej zleceniobiorcom, gdzie znajdują się pracownicy i zleceniobiorcy.

Istotne może być także miejsce wykonywania czynności zarządczych członka organu zarządzającego, na przykład czy członek organu zarządzającego dysponuje za granicą stałym biurem lub innym miejscem dla wykonywania czynności, personelem obsługującym, czy miejsce to jest jedynie adresem formalnym wykorzystywanym równolegle przez wiele niepowiązanych ze sobą podmiotów, czy członek organu zarządzającego zazwyczaj przebywa w tym miejscu w godzinach pracy.

Należy także uwzględnić fakt, że możliwe jest podejmowanie decyzji gospodarczych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Innymi słowy, miejsce zarządzania niekoniecznie musi mieć charakter stały, a decyzje mogą być podejmowane w różnych miejscach na świecie lub nawet w trakcie podróży. Jednakże dla ustalenia, gdzie istotnie podejmowane są te decyzje, liczy się także to, gdzie zostały faktycznie przygotowane przez fachowy personel i gdzie zostały zebrane i przetworzone dane lub dokonane analizy do podjęcia tych decyzji.

W każdym przypadku indywidualna ocena miejsca zarządu będzie należała do organów kontrolnych, które mogą dokonywać ustaleń z wykorzystaniem wszelkich dostępnych środków dowodowych.

Znane Ministerstwu Finansów stany faktyczne, w szczególności wystąpienie kilku z poniższych okoliczności, mogą świadczyć o braku miejsca zarządu spółki zagranicznej [SPV] w państwie jej formalnej siedziby:

- *członkami zarządu (dyrektorami) SPV są osoby fizyczne/inne podmioty pełniące te funkcje w sposób usługowy, również równolegle dla innych klientów, niemające doświadczenia zawodowego w zakresie branży/biznesu formalnie prowadzonego przez SPV, zwykle będące rezydentami państwa siedziby SPV (tzw. nominee directors; usługa standardowo zapewniana przez kancelarię prawną lub księgową lub inny podmiot zakładający/dostarczający SPV);*
- *członkowie zarządu SPV są jednocześnie członkami zarządu w polskich spółkach/innych spółkach z grupy;*
- *członkowie zarządu SPV przebywają i wykonują swoje funkcje na terytorium Polski (co potwierdza np. ich rezydencja podatkowa/obywatelstwo);*
- *brak przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu SPV;*
- *brak dokumentacji dotyczącej zadań wykonywanych przez członków zarządu SPV (w tym brak korespondencji dotyczącej prowadzenia jej spraw);*
- *brak lokalnych adresów e-mail/telefonów/wizytówek członków zarządu SPV;*
- *wizyty członków zarządu SPV w państwie siedziby spółki są czynnościami formalnymi polegającymi na podjęciu uchwały lub podpisaniu umowy, których treść została ustalona/wynegocjowana w Polsce;*
- *podpisywanie uchwał/umów/sprawozdań w posiedzeń SPV głównie przez pełnomocników (niezwiązanych z prowadzeniem spraw SPV – usługa w ramach wsparcia, tzw. corporate services), zapewniana zwykle przez kancelarię prawną/inny podmiot zakładający/dostarczający SPV);*
- *konto bankowe spółki zagranicznej, do którego dostęp jest w Polsce, oraz operacje bankowe są zlecane w Polsce lub wręcz następuje pobieranie gotówki kartą firmową z bankomatów w Polsce;*
- *zatrudnienie w spółce jedynie (lub niemal jedynie) personelu administracyjnego (zwłaszcza gdy jednocześnie świadczy on usługi na rzecz innych podmiotów, w tym w szczególności innych klientów kancelarii prawnej/innego podmiotu dostarczającego SPV);*
- *outsourcing przez SPV większości jej podstawowych funkcji (m.in. szerokie korzystanie przez SPV z tzw. usług określanych jako domiciliation);*
- *korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych (tzw. fiduciary services);*
- *konsultowanie decyzji dotyczących SPV głównie z polskimi doradcami (w tym doradcami podatkowymi);*
- *brak faktycznej możliwości prowadzenia spraw SPV w państwie jej siedziby (brak biura/dostępnej sali konferencyjnej);*
- *brak przechowywania w siedzibie SPV dokumentacji księgowej/korporacyjnej/prawnej.*

Pod uwagę brane są również czynniki związane np. z:

- *zasadnością/celem założenia przez podatnika SPV (np. inicjatywa w tym zakresie wyszła od doradców prawnych lub podatkowych i założenie spółki nie miało uzasadnienia biznesowego);*
- *formą jej nabycia (np. korzystanie z gotowych spółek tzw. shelf companies);*
- *zakresem działalności (np. przeprowadzenie przez SPV tylko jednej transakcji lub jednego typu transakcji, o której decyzja zapadła w Polsce).*

Skutki

Jeżeli więc SPV – formalnie zarejestrowana za granicą – w rzeczywistości posiada zarząd w Polsce, to zgodnie z przepisami podatkowymi podlega ona opodatkowaniu od całości jej dochodów w Polsce. Oznacza to, że zarząd spółki SPV ma obowiązek zapłaty podatku dochodowego, złożenia deklaracji rocznej i wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w Polsce. Na SPV ciąży także obowiązek poboru podatku u źródła od należności wypłacanych przez nią do innych odbiorców według reguł nakładanych przez prawo polskie, a członkowie jej zarządu – także tzw. nominee board members zapewniani w ramach usług typu corporate services – podlegają odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej według polskich przepisów.

Zasady te dotyczą nie tylko przyszłych rozliczeń SPV, ale obejmują również przeszłe okresy rozliczeniowe, w tym sprzed 15 lipca 2016 r., tj. sprzed wprowadzenia przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ministerstwo Finansów informuje, że skorygowanie rozliczeń podatkowych wraz z uiszczeniem zaległości podatkowej przed wszczęciem postępowania kontrolnego pozwala na uchronienie się przed tymi konsekwencjami.

Ministerstwo Finansów przestrzega przed próbami tworzenia sztucznej dokumentacji potwierdzającej procesy biznesowe lub decyzyjne w spółkach typu SPV opisanych powyżej.

Źródło: Komunikat MF z 12 czerwca 2017 r. „Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu" – opubl. www.mf.gov.pl

Od redakcji:

Cytowany komunikat MF jest już trzecim z ostrzeżeń, w których przedstawiane są schematy „agresywnej optymalizacji podatkowej", w stosunku do których może być stosowana ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Przypomnijmy, że chociaż komunikaty nie mają żadnego waloru prawnego, to stanowią wytyczne, w oparciu o które polscy podatnicy mogą zorientować się, w przypadku jakich działań spotkają się z ryzykiem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Omawiane ostrzeżenie dotyczy sytuacji, w których polski podatnik rejestruje spółki na terytorium kraju obcego (np. Czech), które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych. W spółkach tych polski podatnik nabywa udziały i poprzez nie kontynuuje działalność w Polsce, przy czym dochody tych spółek są korzystniej opodatkowane na terytorium tego kraju obcego. Takim praktykom MF chce przeciwdziałać na dwa sposoby:

1) stosując klauzulę obejścia prawa podatkowego lub
2) ustalając, że miejsce zarządu podmiotu zagranicznego faktycznie znajduje się w Polsce.

Z tej drugiej metody fiskus może korzystać także w stosunku do spółek powstałych w okresie przed wejściem w życie przepisów dot. tej klauzuli (czyli przed 15 lipca 2016 r.). Fiskus zaznacza, że podatnicy pdop, którzy mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od wszystkich swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Tym samym, jeżeli zarząd spółki zagranicznej znajduje się w Polsce, MF ma podstawy, by opodatkować dochody tej spółki. Fiskus wzywa takich podatników do skorygowania rozliczeń podatkowych wraz z uiszczeniem zaległości podatkowej przed wszczęciem postępowania kontrolnego, co pozwali na uchronienie się przed konsekwencjami (odpowiedzialnością podatkową i karnoskarbową).

Sławomir Biliński – prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", ekspert podatkowy, autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

3. Jakie są skutki zmian na liście krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową

Od 23 maja 2017 r. obowiązuje nowa lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Minister Finansów określił tę listę w osobnych rozporządzeniach dotyczących odpowiednio pdof i pdop. Pomimo że rozporządzenia Ministra Finansów zawierają dwie listy, to wymieniono w nich te same kraje. Przedstawiamy, jakie zmiany wprowadzono na liście i jakie są tego skutki dla polskich podatników.

3.1. Zmiany wprowadzone na liście rajów podatkowych

Na nowej liście rajów podatkowych nie znalazły się żadne nowe kraje i terytoria. Z dotychczasowej listy zostało natomiast usuniętych pięć pozycji:
1) Barbados,
2) Federacja Saint Kitts i Nevis,
3) Saint Vincent i Grenadyny,
4) Księstwo Liechtensteinu,
5) Wspólnota Bahamów.

Z listy Minister Finansów usunął te kraje i terytoria, które OECD uznało za spełniające już standardy wymiany informacji podatkowych.

W tabeli przedstawiamy aktualną listę rajów podatkowych z uwzględnieniem wprowadzonych zmian.

Tabela. Lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową

1.	Księstwo Andory
2.	Anguilla – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
3.	Antigua i Barbuda
4.	Saint-Marten, Curaçao – kraje wchodzące w skład Królestwa Niderlandów
5.	Królestwo Bahrajnu
6.	Brytyjskie Wyspy Dziewicze – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
7.	Wyspy Cooka – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią
8.	Wspólnota Dominiki
9.	Grenada
10.	Sark – Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej
11.	Hongkong – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej
12.	Republika Liberii
13.	Makau – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej
14.	Republika Malediwów
15.	Republika Wysp Marshalla
16.	Republika Mauritiusu
17.	Księstwo Monako
18.	Republika Nauru
19.	Niue – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią
20.	Republika Panamy
21.	Niezależne Państwo Samoa
22.	Republika Seszeli
23.	Saint Lucia
24.	Królestwo Tonga
25.	Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych – Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych
26.	Republika Vanuatu

3.2. Skutki redukcji listy rajów podatkowych

Usunięcie danego kraju/terytorium z listy rajów podatkowych oznacza korzystne zmiany dla polskich podatników prowadzących interesy z tamtejszymi przedsiębiorcami lub osiągających tam dochody. Transakcje z udziałem podmiotów zarejestrowanych czy posiadających siedziby w krajach i terytoriach wymienionych na liście są szczególnie traktowane przez polskie przepisy podatkowe. I tak po usunięciu danego kraju/terytorium z listy stosujących szkodliwą konkurencję podatkową polski podatnik:

1) posiadający lub kontrolujący spółki z siedzibą w tych krajach lub tam zarejestrowane nie będzie musiał automatycznie uznawać ich za tzw. zagraniczne spółki kontrolowane (zob. art. 24a ust. 3 updop i art. 30f ust. 3 updof). W konsekwencji nie zawsze konieczne będzie w takim przypadku płacenie 19% podatku od dochodów spółki zagranicznej, w której polski podatnik posiada udziały w kapitale;

2) dokonujący transakcji z podmiotami zarejestrowanymi w kraju/terytorium wykreślonym z listy lub zawierający z tymi podmiotami umowy powinien sprawdzić, czy nie wygasł w stosunku do tych transakcji/umów obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej. Przypomnijmy, że polscy podatnicy dokonujący transakcji, w związku z którymi zapłata należności z nich wynikająca jest dokonywana na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium/kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej tych transakcji. Dokumentację muszą także sporządzać zawierający umowy spółki czy umowy wspólnego przedsięwzięcia z podmiotami z takich krajów. Dotyczy to sytuacji, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym wymagalnych w danym roku świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro (art. 9a updop i art. 25a updof). Po wykreśleniu danego kraju z tej listy będą musieli sporządzać tę dokumentację, tylko jeśli transakcja czy umowa dokonywana jest z podmiotem powiązanym. Co więcej, próg wartości, od której należy je dokumentować, będzie tu wyższy niż stosowany przy transakcjach z podmiotami mającymi siedzibę lub zarząd w krajach stosujących szkodliwą konkurencję. W przypadku krajów/terytoriów usuniętych z listy 23 maja 2017 r. obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej ze względu na ich położenie w raju podatkowym wygaśnie z tym dniem. Po tym dniu do transakcji polskich podatników z podmiotami z krajów/terytoriów wykreślonych należy stosować ogólne zasady sporządzania dokumentacji podatkowej;
3) uzyskujący dochody w kraju/terytorium wykreślonym z listy stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, m.in.:
   - ze stosunku pracy,
   - z działalności wykonywanej osobiście,
   - z działalności gospodarczej

   – zyska możliwość stosowania ulgi podatkowej określonej w art. 27g updof. Przepis ten pozwala na odliczenie od podatku dochodowego kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym z zastosowaniem metody odliczenia proporcjonalnego a podatkiem obliczonym według metody wyłączenia z progresją. Z ulgi tej nie mogą jednak korzystać podatnicy osiągający dochody w krajach/terytoriach wymienionych jako stosujące szkodliwą konkurencję podatkową (art. 27g ust. 3 updof).

PODSTAWA PRAWNA:

- § 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 17 maja 2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – Dz.U. z 2017 r. poz. 997
- § 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 17 maja 2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – Dz.U. z 2017 r. poz. 998
- art. 9a i 24a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 25a, 27g, 30f ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Sławomir Biliński – prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", ekspert podatkowy, autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

Marek Żochowski
doradca podatkowy

Jak księgować nagrody dla pracowników wypłacone z zysku netto firmy?

Z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym firma postanowiła wypłacić pracownikom nagrody. Jak je potraktować rachunkowo?

Chociaż nagrody dla pracowników wypłacane z zysku netto firmy w sensie podatkowym mogą być traktowane jako koszt uzyskania przychodu, jednak nie ma to wpływu na traktowanie takiego wydatku w sensie rachunkowym. Według ustawy o rachunkowości nagrody takie nie mają charakteru kosztowego. A to oznacza, że nie obciążają kosztów działalności operacyjnej jednostki. Powinno się je księgować jako „rozliczenie wyniku finansowego".

Co zrobić z wydatkami na naprawę budynku w trakcie budowy, który został zalany?

Budynek będący w trakcie budowy, który zostanie zaliczony do środków trwałych firmy, został gruntownie zalany. Czy koszty związane z jego naprawą zwiększają wartość początkową środka trwałego? Jak zaksięgować straty spowodowane zalaniem?

Wydatki ponoszone na środki trwałe w budowie dekretuje się na koncie „środki trwałe w budowie". Szkody wywołane zdarzeniami losowymi takimi jak zalanie nie zwiększają wartości rozpoczętych prac. Dla celów rachunkowych zalicza się je do „pozostałych kosztów operacyjnych".

Jak często trzeba prowadzić inwentaryzację w sklepie należącym do firmy, która prowadzi ewidencję wartościową towarów?

Firma prowadzi kilka sklepów. Prowadzi ewidencję wartościową towarów. Czy w przypadku jednego sklepu możemy odejść od przeprowadzania inwentaryzacji raz w roku i robić ją np. co dwa lata?

NIE! Ustawa o rachunkowości wyraźnie wymaga, żeby przeprowadzano inwentaryzację zapasów towarów w punktach obrotu detalicznego objętych ewidencją wartościową przynajmniej raz w roku. W zasadzie powinno się to odbyć na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Przepisy dopuszczają jednak sytuację, w której termin i częstotliwość inwentaryzacji na ostatni dzień roku obrotowego uznaje się za dotrzymane, o ile tylko inwentaryzacja zapasów towarów i materiałów (opakowań) w punktach obrotu detalicznego objętych ewidencją wartościową odbędzie się przynajmniej raz w roku. W praktyce oznacza to, że może to być dowolny dzień danego roku obrotowego. Nie ma jednak możliwości, żeby inwentaryzacja odbywała się rzadziej.

WWW.INFORLEX.PL

- Precyzyjna wyszukiwarka
- Codziennie aktualizowana baza wiedzy
- Codzienny kontakt z Ekspertami
- Najlepsze narzędzia w pracy każdego Księgowego

UWAGA! Nowy regulamin TELEPORADNI dostępny po zalogowaniu na stronie www.bgk.infor.pl

1. Badanie sprawozdań finansowych według KSRF w brzmieniu MSB

W przypadku podmiotów uprawnionych stosujących KSRF w brzmieniu MSB (w dalszej części tekstu przez „MSB" należy rozumieć „KSRF w brzmieniu MSB") kwestie badania sprawozdania finansowego szczegółowo regulują poszczególne MSB. Co ciekawe, biegły rewident nie może potwierdzić przestrzegania MSB w sprawozdaniu z badania, o ile nie przestrzegał wymogów wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania. Oznacza to, że nie ma możliwości ich wybiórczego stosowania przez biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie zgodnie z MSB, ponieważ dla celów stwierdzenia, iż badanie było przeprowadzone zgodnie z MSB, należy przestrzegać wszystkich MSB.

To, co dotychczas odróżniało „oryginalne" (nieobowiązujące obecnie w Polsce) MSB od KSRF, to m.in. sprawozdanie biegłego rewidenta. W przypadku „oryginalnych" MSB nie mamy już do czynienia z podziałem na opinię i raport, ale ze „sprawozdaniem biegłego rewidenta", które – jako jedną ze składowych – zawiera w sobie opinię. Do niedawna nie było to zgodne z polskimi przepisami prawa (w tym kontekście z ustawą o rachunkowości), ale po wejściu w życie ustawy z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym (która m.in. zmieniła przepisy ustawy o rachunkowości w kwestii sprawozdawczości z badania) podział na opinię i raport zaniknął, a biegli rewidenci mają wydawać właśnie „sprawozdanie z badania".

Mając na względzie przedstawioną zmianę, trzeba zaznaczyć, że obecnie sprawozdanie biegłego rewidenta istotnie odbiega od formy, jaką do niedawna prezentowały opinia i raport. Co ciekawe, „oryginalne" MSB prezentują dwa rodzaje treści paragrafu opiniującego, możliwych do zastosowania przez biegłego rewidenta.

Po wejściu w życie ustawy z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym każde badanie będzie musiało się kończyć wydaniem sprawozdania z badania. Zgodnie z art. 83 tej ustawy sprawozdanie z badania ma być formułowane w sposób jasny, jednoznaczny i musi zawierać:

- nazwę i siedzibę firmy audytorskiej, która przeprowadziła badanie;
- nazwę jednostki, której sprawozdanie finansowe podlegało badaniu;
- wskazanie, czy przedmiotem badania było roczne sprawozdanie finansowe badanej jednostki, czy też roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej;
- wskazanie dnia bilansowego sprawozdania finansowego oraz okresów objętych sprawozdaniem finansowym podlegającym badaniu;
- wskazanie zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzeniu sprawozdania finansowego podlegającego badaniu;
- opis zakresu badania, w tym wskazanie standardów badania, według których przeprowadzono badanie;

- imię i nazwisko biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania oraz jego numer w rejestrze;
- opinię biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- opinię biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową (opinia biegłego rewidenta może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną. W przypadku gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie z badania zawiera odmowę wydania opinii. Kwestiom tym poświęcono miejsce w dalszej części niniejszego artykułu);
- opinię, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;
- oświadczenie o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności, oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie;
- opinię, czy emitent obowiązany do złożenia oświadczenia o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarł w tym oświadczeniu informacje wymagane zgodnie z zakresem określonym w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1639, z późn. zm.) lub regulaminach, o których mowa w art. 61 tej ustawy, a w odniesieniu do określonych informacji wskazanych w tych przepisach lub regulaminach – stwierdzenie, czy są one zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;
- objaśnienia, w których biegły rewident odnosi się do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania, które nie powodują wydania opinii z zastrzeżeniami;
- oświadczenie biegłego rewidenta o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności;
- stwierdzenie, że zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej zarząd lub inny organ zarządzający obecnie lub w przyszłości;
- informację o tym, czy jednostka (której to dotyczy) sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, a w przypadku jednostki korzystającej ze zwolnienia – informację, czy jednostka ta ujawniła w swoim sprawozdaniu z działalności nazwę i siedzibę jednostki dominującej wyższego szczebla, sporządzającej oświadczenie lub odrębne sprawozdanie grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych, które obejmie tę jednostkę i jej jednostki zależne każdego szczebla;

- inne elementy, które biegły rewident uzna za konieczne;
- podpis biegłego rewidenta i datę sporządzenia sprawozdania z badania.

1.1. Sprawozdanie z badania

W sprawozdaniu z badania należy ponadto zamieścić:

- opinię, czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych;
- uzasadnienie wydania opinii z zastrzeżeniami, wydania opinii negatywnej albo odmowy wydania opinii przez biegłego rewidenta, wraz z opisem skutków zniekształceń będących powodem wydania takiej opinii albo odmowy jej wydania;
- informację o niedopełnieniu przez badaną jednostkę, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego, a w stosownych przypadkach także do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy;
- informację o stwierdzonym podczas badania istotnym naruszeniu prawa, statutu lub umowy spółki mającym wpływ na sprawozdanie finansowe;
- informację, czy jednostka badana przestrzega obowiązujących regulacji ostrożnościowych, określonych w odrębnych przepisach, w szczególności, czy:
  - spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa prawidłowo ustaliła współczynnik wypłacalności,
  - bank lub podmiot prowadzący działalność maklerską prawidłowo ustalił współczynniki kapitałowe,
  - zakład ubezpieczeń lub zakład reasekuracji utworzył rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe dla celów rachunkowości w wysokości zapewniającej pełne wywiązywanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań wynikających z zawartych umów ubezpieczenia lub umów reasekuracji,
  - zakład ubezpieczeń na życie prawidłowo wyliczył margines wypłacalności i posiada środki własne w wysokości nie niższej niż margines wypłacalności i nie niższej niż kapitał gwarancyjny.

Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta badającego zgodnie z MSB jest uzyskanie przez niego wystarczającej pewności, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem czy oszustwem. Wystarczająca pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Wystarczająca pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ istnieją nieuniknione ograniczenia badania spowodowane tym, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i formułuje opinię, ma raczej charakter uprawdopodabniający niż rozstrzygający. Analogicznie jak w przypadku KSRF tutaj również mamy do czynienia

z badaniem próbek, a nie wszystkich danych/operacji, składających się na sprawozdanie finansowe.

1.2. Umowa z klientem

Kwestii umowy z klientem poświęcony jest MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia.* Wskazuje się w nim, że wysłanie przez biegłego rewidenta umowy zlecenia badania przed jego rozpoczęciem leży w interesie zarówno jednostki, jak i biegłego rewidenta, gdyż pozwala uniknąć nieporozumień związanych z badaniem. Forma i treść umowy zlecenia badania mogą być różne w zależności od danej jednostki, jednak każdorazowo należy w niej obowiązkowo określić:

- cel i zakres badania,
- odpowiedzialność biegłego rewidenta,
- odpowiedzialność kierownictwa jednostki,
- wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego,
- wzmiankę o oczekiwanej formie i treści wszelkich sprawozdań, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta, oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności sprawiające, iż sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści,

ale także (to już fakultatywnie):

- szczegółowe omówienie zakresu badania,
- formy wszelkich innych komunikatów na temat wyników zlecenia badania,
- informację, że ze względu na nieodłączne ograniczenia badania połączone z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, mimo że badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB,
- ustalenia związane z planowaniem i przeprowadzeniem badania, w tym skład zespołu wykonującego badanie,
- oczekiwanie podmiotu uprawnionego odnośnie do dostarczenia przez kierownictwo pisemnych oświadczeń,
- zgodę kierownictwa jednostki na udostępnienie biegłemu rewidentowi wstępnej wersji sprawozdania finansowego i innych informacji uzupełniających w odpowiednim czasie w celu umożliwienia biegłemu rewidentowi zakończenia badania w zaproponowanym terminie,
- zgodę kierownictwa na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach mogących wpływać na sprawozdanie finansowe, o których kierownictwo dowiedziało się w okresie między datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą udostępnienia sprawozdań finansowych,
- sposób wyliczenia wynagrodzenia oraz ustalenia dotyczące fakturowania usługi,
- ustalenia dotyczące zaangażowania innych biegłych rewidentów oraz ekspertów do niektórych prac związanych z badaniem,
- ustalenia dotyczące zaangażowania do badania audytorów wewnętrznych oraz innych pracowników jednostki,
- informację o możliwości nawiązaniu kontaktu z poprzednim biegłym rewidentem, o ile był powołany, w przypadku podjęcia się badania po raz pierwszy.

UWAGA!

W przypadku, w którym klient zaproponowałby zmianę warunków zlecenia badania (np. z badania na przegląd lub usługę pokrewną – czyli, odpowiednio, na usługę o mniejszym stopniu zapewnienia lub niedającym zapewnienia), biegły rewident nie może się na to zgodzić, jeżeli zmiana ta nie jest racjonalnie uzasadniona (absolutnie niedopuszczalna byłaby np. zmiana spowodowana tym, aby uniknąć wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odmowy wyrażenia opinii). Jeśli warunki zlecenia badania zostały jednak zmienione, biegły rewident oraz kierownictwo mają obowiązek zamieszczenia nowych warunków zlecenia w umowie lub w innym odpowiednim pisemnym porozumieniu.

Co ważne – jeśli biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, a kierownictwo nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas biegły rewident ma obowiązek wycofania się z wykonywania badania, a także powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, np. osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów. W tym miejscu warto dodać, że niezależnie od formy stosowanych przez podmiot uprawniony standardów (KSRF lub MSB) postanowienia aktów prawnych wyższej rangi (tj. ustaw i wydawanych do nich aktów wykonawczych) mają pierwszeństwo przed standardami, co powoduje, że także w tym przypadku, na podstawie art. 66 ust. 9 uor, o rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego kierownik jednostki oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych mają obowiązek niezwłocznego poinformowania (wraz z podaniem stosownego wyjaśnienia przyczyn rozwiązania umowy) KRBR, a w przypadku JZP – także Komisję Nadzoru Finansowego.

Kwestii umowy poświęcone są również niedawno zaktualizowane przepisy art. 66 ust. 4 i 5 oraz nowy ust. 5a uor, zgodnie z którymi obecnie wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego (przepis ten nie dotyczy już przeglądu sprawozdania finansowego) dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej, jednak kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru. Kierownik jednostki ma za zadanie zawrzeć z firmą audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. Co istotne, w przypadku badania ustawowego pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest obecnie zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata, z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego ponosi oczywiście badana jednostka. Za nieważne z mocy prawa uznaje się wszelkie klauzule umowne w umowach zawartych przez badaną jednostkę, które ograniczałyby możliwość wyboru firmy audytorskiej przez organ dokonujący wyboru firmy audytorskiej, na potrzeby przeprowadzenia badania ustawowego sprawozdań finansowych tej jednostki, do określonych kategorii lub wykazów firm audytorskich.

1.3. Dowody badania – oświadczenia klienta

W kwestii dowodów badania klienci podmiotów uprawnionych mogą być zdziwieni, że biegły rewident będzie ich prosił o różnego rodzaju pisemne oświadczenia. Jednak nie-

potrzebnie, ponieważ – jak również w przypadku KSRF – pisemne oświadczenia (w tym kierownika jednostki) są koniecznymi informacjami, których biegły rewident musi wymagać w związku z badaniem sprawozdania finansowego jednostki. Pisemne oświadczenia stanowią dowód badania. Co ciekawe, mimo że pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów badania, jednak nie stanowią one same przez się wystarczających i odpowiednich dowodów badania w żadnej ze spraw, których dotyczą. Także fakt, że kierownictwo złożyło wiarygodne pisemne oświadczenia, nie wpływa na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które biegły rewident uzyskuje na temat wywiązania się kierownictwa z jego odpowiedzialności lub na temat określonych stwierdzeń. Do „standardowych" oświadczeń kierownika jednostki, o jakie prosi biegły rewident, należą głównie: potwierdzenie odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami sprawozdawczości finansowej, potwierdzenie kompletności przekazanych informacji oraz ujętych w sprawozdaniu transakcji, a także oświadczenie o kontynuacji działalności (o którym mowa w dalszej części komentarza) oraz oświadczenie, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie bilansowej, które powodowałyby konieczność korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione. Biegły rewident ma prawo uznać za konieczne również poproszenie o inne pisemne oświadczenia dotyczące badanego sprawozdania finansowego. Pisemne oświadczenia są niezbędnymi dowodami badania, dlatego opinia z badania nie może być wyrażona, a sprawozdanie biegłego rewidenta nosić daty wcześniejszej od daty pisemnych oświadczeń. Ponadto ponieważ biegłego rewidenta interesują zdarzenia, które nastąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta i mogą wymagać dokonania poprawki lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, pisemne oświadczenia powinny mieć datę możliwie najbliższą dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, ale nie późniejszą od tej daty.

MSB wskazują na następującą gradację w zakresie wiarygodności dowodów badania:

- wiarygodność dowodów badania wzrasta, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych od jednostki źródeł zewnętrznych,
- wiarygodność dowodów badania sporządzonych wewnętrznie przez jednostkę wzrasta, gdy stosowne kontrole przeprowadzane przez jednostkę, w tym kontrole sporządzania i przechowywania dowodów badania, działają skutecznie,
- dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta (przykładowo w drodze obserwacji stosowania kontroli) są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub w drodze wnioskowania (np. przez zadawanie pytań na temat stosowania kontroli),
- dowody badania w formie dokumentacji papierowej, elektronicznej lub zapisu na innych nośnikach są bardziej wiarygodne niż dowody badania pozyskane w formie ustnej (np. notatki sporządzone podczas spotkania są bardziej wiarygodne niż późniejsze ustne oświadczenia dotyczące omawianych zagadnień),
- dowody badania w postaci oryginalnych dokumentów są bardziej wiarygodne niż dowody badania w postaci kopii lub faksów albo dokumentów, które zostały sfilmowane, przetworzone cyfrowo lub w inny sposób przetworzone na formę elektroniczną, których wiarygodność może zależeć od kontroli ich sporządzania i przechowywania.

1.4. Kontynuacja działalności

Kwestii kontynuacji działalności poświęcony jest MSB 570 *Kontynuacja działalności.* Pamiętając o wyższości ustawy o rachunkowości nad standardami zawodowymi, należy wskazać, że również w przypadku MSB w kontekście kontynuacji działalności zastosowanie ma art. 5 ust. 2 uor, gdzie stwierdza się, że przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmniejszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki ma za zadanie uwzględnić wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego.

Odnośnie do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić wątpliwości co do zasadności kontynuacji działalności, MSB przedstawia następujące przykłady zdarzeń lub uwarunkowań, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (lista nie zawiera wszystkich przykładów, a wystąpienie jednej lub większej liczby pozycji nie zawsze wskazuje, że zachodzi istotna niepewność):

- objawy finansowe:
  - zobowiązania netto i krótkoterminowe zobowiązania netto,
  - zbliżający się termin wymagalności pożyczek terminowych, przy braku realistycznych perspektyw przedłużenia terminu lub możliwości ich spłaty, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych wykorzystywanych w celu finansowania aktywów długoterminowych,
  - zdarzenia lub uwarunkowania wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia wierzycieli,
  - ujemne przepływy środków pieniężnych wykazywane w sprawozdaniach finansowych za okresy przeszłe lub przyszłe,
  - niekorzystne kształtowanie się kluczowych wskaźników finansowych,
  - istotne straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne,
  - opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidend,
  - niemożność terminowego regulowania zobowiązań,
  - niemożność dotrzymania warunków umowy kredytowej,
  - zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w momencie dostawy,
  - niezdolność zapewnienia finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub niezbędnych inwestycji;
- objawy operacyjne:
  - zamiary kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności,
  - odejście kluczowego personelu kierowniczego i brak następców,

  - utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy,
  - trudności związane z siłą roboczą,
  - niedobór ważnych surowców,
  - zagrożenie ze strony poważnego konkurenta;
- pozostałe objawy:
  - nieprzestrzeganie wymogów dotyczących kapitałów lub innych wymogów ustawowych,
  - toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki wiązałyby się z powstaniem roszczeń, które prawdopodobnie nie mogłyby być przez nią zaspokojone,
  - zmiany w prawie lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę,
  - brak ubezpieczenia lub nienależyte ubezpieczenie od skutków katastrof.

MSB 570 wskazuje, że znaczenie takich zdarzeń lub uwarunkowań może często zostać złagodzone przez inne czynniki, np. skutki niezdolności jednostki do normalnego regulowania zobowiązań mogą zostać złagodzone poprzez plany kierownictwa zmierzające do zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych innymi sposobami, takimi jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Analogicznie, skutki utraty głównego dostawcy mogą zostać złagodzone dzięki dostępności alternatywnego źródła dostaw.

Oczywiście także w przypadku MSB kierownictwo jednostki jest obowiązane dostarczyć oświadczenie o zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Rozpatrując ocenę dokonaną przez kierownictwo, biegły rewident musi rozważyć, czy ocena ta uwzględnia wszystkie stosowne informacje, które zostały przez niego uzyskane w wyniku przeprowadzenia badania. W przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident ma obowiązek uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w celu ustalenia, czy istnieje istotna niepewność (przeprowadzając w tym względzie stosowne procedury). Oznacza to po prostu, że biegły rewident nie może zadowolić się otrzymanym oświadczeniem, ponieważ zawarte w nim treści wymagają przeprowadzenia stosownych procedur.

Jeśli **przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne** w danych okolicznościach, ale zachodzi istotna niepewność co do możliwości kontynuacji działalności jednostki, a badane sprawozdanie finansowe:

- zawiera odpowiednie ujawnienie – biegły rewident wyraża **opinię bez zastrzeżeń** i uzupełnia swoje sprawozdanie o paragraf objaśniający (w celu podkreślenia, że zachodzi istotna niepewność spowodowana zdarzeniem lub uwarunkowaniem, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, oraz zwrócenia uwagi na zawartą w sprawozdaniu finansowym informację dodatkową ujawniającą zagadnienia dotyczące kontynuacji działalności);
- nie zawiera odpowiedniego ujawnienia – biegły rewident, stosownie do sytuacji, wyraża **opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną** (jednocześnie stwierdzając w swoim sprawozdaniu, że występuje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności).

Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownictwo przy jego sporządzaniu tego założenia **nie jest zasadne – biegły rewident wyraża opinię negatywną**.

W przypadku, w którym **kierownictwo jednostki odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu**, pomimo prośby biegłego rewidenta, biegły rewident wydaje **opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii** (ponieważ w takiej sytuacji biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego).

1.5. Oszustwo oraz wykrywanie oszustwa

Zgodnie z pkt 4–8 MSB 240 *Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw* główna **odpowiedzialność za zapobieganie oszustwu oraz za jego wykrywanie** spoczywa na osobach sprawujących nadzór nad jednostką oraz na kierownictwie jednostki. Jest zatem ważne, aby kierownictwo kładło silny nacisk na zapobieganie oszustwom, co mogłoby zmniejszyć możliwości wystąpienia oszustwa, oraz na działania zniechęcające do oszustwa, co mogłoby powstrzymywać przed popełnianiem oszustwa w związku z prawdopodobieństwem wykrycia i nałożenia kary (działania te obejmują zobowiązanie do tworzenia kultury opartej na zasadach uczciwości i etycznym postępowaniu, wzmacnianej poprzez aktywny nadzór sprawowany przez osoby sprawujące nadzór). Biegły rewident przeprowadzając badanie zgodnie z MSB jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało spowodowane oszustwem czy błędem.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego nie zostaną wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe od ryzyka niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu. Wynika to z faktu, że oszustwo może zakładać podjęcie wyrafinowanych i dokładnie zaplanowanych działań mających je zataić, jak np.: fałszerstwo, umyślne niezaksięgowanie transakcji lub celowe złożenie nieprawdziwych oświadczeń biegłemu rewidentowi. Takie próby zatajenia faktów mogą być tym bardziej trudne do wykrycia, jeśli towarzyszy im zmowa. Zmowa może sprawić, że biegły rewident będzie sądził, że określone dowody badania mają charakter uprawdopodobniający, podczas gdy w rzeczywistości będą fałszywe. Szansa wykrycia przez biegłego rewidenta oszustwa zależy od takich czynników, jak umiejętności sprawcy, częstotliwość i zakres dokonywanych manipulacji, zasięg zmowy, relatywna wielkość poszczególnych kwot będących przedmiotem manipulacji oraz stanowiska służbowe osób dokonujących oszustwa. O ile biegły rewident może rozpoznać możliwości popełnienia oszustwa, o tyle rzeczą trudną do ustalenia jest to, czy zniekształcenia w dziedzinach wymagających osądu, takich jak wartości szacunkowe, są spowodowane błędem lub oszustwem. Ponadto ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa kierowni-

ctwa jest większe od ryzyka niewykrycia oszustwa popełnionego przez personel niższego szczebla, ponieważ kierownictwo ma często możliwość bezpośredniego lub pośredniego manipulowania zapisami księgowymi i prezentowania nacechowanych oszustwem informacji finansowych albo ominięcia procedur kontroli służących zapobieganiu tego typu oszustwom popełnianym przez pracowników.

1.6. Inwentaryzacja

Kwestii inwentaryzacji został poświęcony z kolei MSB 501 *Dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień.* W jego pkt 4 wskazano, że jeżeli zapasy stanowią istotną pozycję sprawozdań finansowych, biegły rewident ma obowiązek uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody dotyczące ich istnienia i stanu przez obecność podczas spisu z natury (chyba że jest to niewykonalne), w celu:

- oceny określonych przez kierownictwo instrukcji i procedur dotyczących ewidencji i kontroli wyników spisu z natury,
- obserwacji przestrzegania procedur liczenia zapasów określonych przez kierownictwo,
- inspekcji zapasów,
- kontrolnego przeliczenia wybranych pozycji.

MSB wyraźnie też wskazuje, że jeżeli ze względu na nieprzewidziane okoliczności biegły rewident nie może być obecny podczas spisu z natury zapasów, musi przeprowadzić lub obserwować spis dokonany w innym terminie oraz zastosować procedury badania w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły pomiędzy datami spisów. Także jeżeli obecność podczas spisu z natury zapasów jest w praktyce niewykonalna (np. ze względu na rodzaj i lokalizację zapasów, które mogą się znajdować np. w miejscu stwarzającym zagrożenie bezpieczeństwa biegłego rewidenta), biegły rewident ma obowiązek przeprowadzenia alternatywnych procedur badania, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów. Jeżeli jest to niemożliwe, biegły rewident musi odpowiednio zmodyfikować o ten fakt opinię. Także w tym przypadku należy pamiętać o tym, że generalnie (poza wyjątkiem, gdy biegły rewident nie mógł być obecny podczas spisu i zachodzi konieczność jego przeprowadzenia w innym terminie) biegły rewident (lub jego przedstawiciel, np. asystent) bierze udział w inwentaryzacji w charakterze obserwatora, a nie osoby przeprowadzającej inwentaryzację.

1.7. Opinia eksperta

W pkt 3 MSB 620 *Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta* wskazuje się, że odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania nie ogranicza fakt korzystania przez niego z wyników pracy eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta. Jeżeli jednak biegły rewident korzystający z wyników pracy powoływanego przez siebie eksperta stwierdzi, że wyniki pracy tego eksperta odpowiadają jego celom, to może on przyjąć ustalenia lub wnioski wynikające z dziedziny wiedzy eksperta jako odpowiednie dowody badania.

Jednocześnie jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera niezmodyfikowaną (czyli inną niż bez zastrzeżeń) opinię, nie może on nawiązać do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta (chyba że wymaga tego prawo lub regulacja).

1.8. Wydanie opinii

W kwestii **rodzaju wydawanych opinii** MSB 700 *Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych* w pkt 20 wskazuje, że sprawozdanie biegłego rewidenta musi mieć formę pisemną.

Biegły rewident wyraża **opinię niezmodyfikowaną (czyli bez zastrzeżeń)**, jeżeli stwierdzi, że sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Jeśli z kolei stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie, lub też nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, modyfikuje on opinię w swoim sprawozdaniu w sposób następujący:

- wyraża **opinię z zastrzeżeniem**, gdy:
  - po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia – pojedynczo lub łącznie – są istotne, ale ich wpływ na sprawozdanie finansowe nie jest rozległy, lub
  - nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę opinii, ale stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy;
- wyraża **opinię negatywną**, jeżeli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia sprawozdania finansowego – pojedynczo lub łącznie – są zarówno istotne, jak i rozległe;
- **odstępuje od wyrażenia opinii**, gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię, oraz stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy (biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, w tych niezwykle rzadkich okolicznościach zbiegu wielu niepewności, gdy stwierdzi, że mimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących każdej z niepewności osobno, nie jest możliwe sformułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych z uwagi na potencjalny związek pomiędzy niepewnościami a ich potencjalnym łącznym wpływem na sprawozdania finansowe).

Uwzględniając konsekwencje niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczeń nałożonych przez kierownictwo po przyjęciu zlecenia przez biegłego rewidenta (czyli chodzi o **ograniczenie zakresu badania** – zgodnie z terminologią używaną również przez KSRF), biegły rewident w pierwszej kolejności ma obowiązek zwrócenia się do kierownictwa jednostki o usunięcie ogra-

niczenia. Jeżeli kierownictwo odmawia, biegły rewident ma za zadanie poinformować o sprawie osoby sprawujące nadzór, chyba że wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, i ustalić, czy możliwe jest przeprowadzenie alternatywnych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Jeżeli ich uzyskanie nie jest możliwe, biegły rewident ustala skutki tego w następujący sposób:

- jeżeli stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy – wyraża **opinię z zastrzeżeniem**,
- jeżeli stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy, a więc wyrażenie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednie, aby zakomunikować powagę sytuacji – biegły rewident:
  - **wycofuje się z badania**, jeżeli jest to wykonalne i możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji albo
  - jeżeli wycofanie się z badania przed wyrażeniem opinii nie jest wykonalne lub możliwe, **odstępuje od wyrażenia opinii** o sprawozdaniach finansowych.

Dodatkowo zgodnie z pkt 6 i 8 MSB 706 *Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* wskazuje się, że jeżeli biegły rewident uzna za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która jego zdaniem jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, to zamieszcza w swoim sprawozdaniu paragraf objaśniający. Paragraf taki dotyczy wyłącznie informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli z kolei biegły rewident uzna za konieczne poinformowanie o sprawie innej niż zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, która jego zdaniem ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, a prawo lub regulacja tego nie zabraniają, to informuje o takiej sprawie w swoim sprawozdaniu w paragrafie o nagłówku *Inna sprawa* lub innym odpowiednim nagłówku.

UWAGA!

Warto wiedzieć, że również w badaniu zgodnie z MSB biegły rewident jest zainteresowany m.in. zdarzeniami pomiędzy datą, na którą zostało sporządzone sprawozdanie finansowe, a datą wydania przez niego opinii. Poświęcony jest temu MSB 560 *Późniejsze zdarzenia*. Wynika to z faktu, że zdarzenia te bezpośrednio oddziałują na dane prezentowane w sprawozdaniu finansowym (np. zapłata należności do czasu badania powoduje, że należność ta nie będzie pokryta odpisem aktualizującym) i mogą powodować konieczność korekty prezentowanych danych lub wręcz ujawnienia danych wcześniej nieprezentowanych.

Kwestii **komunikacji biegłego rewidenta z badaną jednostką** w MSB poświęcono dwa standardy – MSB 260 *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór,* oraz MSB *265 Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości*

kontroli wewnętrznej. Zgodnie z pkt 9 MSB 260 biegły rewident jest zobowiązany do komunikowania się w sposób jasny z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z jego odpowiedzialnością, uzyskania od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania oraz przekazania tym osobom bez zwłoki wynikających z badania spostrzeżeń, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, a także promowania skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

Biegły rewident jest również zobowiązany do komunikowania osobom sprawującym nadzór m.in.:

- swojej opinii na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym (jeżeli to potrzebne, wyjaśnia on, dlaczego uważa dane rozwiązanie w rachunkowości, które jest dopuszczone w ramach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za nieodpowiednie w specyficznych okolicznościach właściwych dla jednostki),
- znaczących trudności napotkanych podczas badania,
- innych wynikających z badania spraw, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, jeśli takie stwierdził.

W kwestii słabości wykrytych w kontroli wewnętrznej biegły rewident ma obowiązek informować osoby sprawujące nadzór o tym fakcie na bieżąco oraz pisemnie w trakcie badania. W pisemnej informacji zamieszcza on:

- opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków, a także
- wystarczające informacje umożliwiające osobom sprawującym nadzór oraz kierownictwu poznanie kontekstu powiadomienia.

Podsumowując: koncepcyjnie KSRF i MSB stosują podobne podejście, jednak MSB zawierają o wiele bardziej szczegółowe zapisy. Porównanie metodologii badania oraz wynikających z niej implikacji dla badanych jednostek wskazuje, że z punktu widzenia klienta w zasadzie nie ma większego znaczenia, zgodnie z jakimi standardami jest przeprowadzane badanie. Jego rezultat w postaci wydanej opinii wraz z raportem jest jednakowo ważny, co oznacza, że opinia z badania przeprowadzonego zgodnie z danym zestawem standardów nie jest „lepsza" czy „gorsza" od opinii z badania zgodnie z drugim zestawem.

Warto wiedzieć, z czym wiąże się badanie i jak się do niego przygotować. Wpływa to znacząco na efektywność pracy personelu badanej jednostki, a także pozwala uniknąć ewentualnych nieporozumień dotyczących charakteru pracy i zakresu odpowiedzialności biegłego rewidenta. Dobitnym tego przykładem jest funkcjonujący w społeczeństwie pogląd, że za wykrycie ewentualnych oszustw w badanej jednostce odpowiedzialny jest wyłącznie biegły rewident.

Cenne jest również zrozumienie, że praca biegłego rewidenta to w dużej mierze poznanie funkcjonowania klienta, co wiąże się ze zrozumieniem jego modelu biznesowe-

go i zachodzących w jednostce procesów. Tym samym biegły rewident podczas badania będzie współpracował nie tylko z kierownikiem jednostki oraz personelem finansowo-księgowym, ale także z przedstawicielami innych działów: produkcji, sprzedaży, kontroli wewnętrznej itp. Nie należy się temu dziwić, ponieważ największą wiedzę o operacyjnych procesach posiada najczęściej nie kierownik jednostki, lecz właśnie pracownicy, do których podstawowych obowiązków (oraz związana z nimi odpowiedzialność) przypisane jest bieżące wykonywanie/obsługa tych operacji. I właśnie również z tymi osobami biegły rewident współpracuje podczas badania.

W Polsce rokrocznie wydawanych jest około 30 000 opinii z badania sprawozdań finansowych, z czego zdecydowaną większość stanowią badania wymagane przez ustawę o rachunkowości. Jest to wynikiem tego, że w Polsce niestety dominuje pogląd, iż badanie sprawozdania finansowego to obowiązek „administracyjny". Przedsiębiorcy najczęściej nie wiedzą, że współpraca z biegłym rewidentem, w tym w szczególności z racji badania sprawozdania finansowego, niesie ze sobą wymierne korzyści. Biegły rewident to ekspert mający spojrzenie z zewnątrz, który pomoże spojrzeć na funkcjonowanie klienta w sposób obiektywny. Jego wiedza najczęściej pozwala na wykrycie ewentualnych błędów czy oszustw (w tym często ograniczając ewentualne straty). Dzięki współpracy z biegłym rewidentem przedsiębiorcy mają szansę zoptymalizować procesy, przedyskutować wdrożone rozwiązania, dylematy (także podatkowe), upewnić się, czy stosowane rozwiązania są zgodne z prawem. Biegły rewident pomoże także w analizie funkcjonowania kontroli jakości klienta, wskazując na jej ewentualne mankamenty; jest w stanie w sposób obiektywny dokonać diagnozy perspektyw rozwoju klienta wobec zagrożeń i szans występujących w otoczeniu jednostki, dokonać oceny potencjału jednostki w oparciu o posiadane przez nią zasoby czy też wskazać obszary działalności szczególnie narażone na ryzyko (i zaproponować odpowiednie działania zabezpieczające). Wiedza biegłego rewidenta może być również pomocna w wykryciu oznak sytuacji zagrażających kontynuacji działania.

Poza badaniem biegły rewident wykonuje jeszcze następujące czynności:

- wynikające z ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych:
  - badanie rachunkowości oraz działalności spółki z o.o. (art. 223 i art. 225),
  - badanie sprawozdania założycieli spółki akcyjnej (art. 312 w związku z art. 311) oraz komandytowo-akcyjnej (art. 312 § 1 w związku z art. 126 § 1 pkt 2),
  - badanie sprawozdania zarządu spółki akcyjnej w związku ze zwykłym podwyższeniem kapitału zakładowego (art. 431 i art. 312),
  - badanie planu przekształcenia spółki handlowej (art. 559),
  - badanie wyceny aktywów i pasywów spółki jawnej, w której wszyscy wspólnicy prowadzili sprawy spółki, w związku z jej przekształceniem (art. 572);
- wynikające z ustawy z 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych – badanie informacji finansowych partii politycznych o otrzymanych subwencjach oraz o pokrytych z subwencji wydatkach (art. 34 ust. 4);
- wynikające z ustawy z 5 stycznia 2001 r. – Kodeks wyborczy – badanie sprawozdania o przychodach, wydatkach i zobowiązaniach finansowych komitetu wyborczego, w tym

o uzyskanych kredytach bankowych i warunkach ich uzyskania (jeżeli sprawozdanie finansowe przedkładane jest Państwowej Komisji Wyborczej) (art. 142);

- wynikające z ustawy z 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (w ramach sprawozdania z badania sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa energetycznego) ustosunkowanie się do problematyki zapewnienia równoprawnego traktowania odbiorców oraz eliminowania subsydiowania skrośnego pomiędzy działalnościami (art. 44 ust. 3);
- wynikające z ustawy z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii – potwierdzenie prawidłowości wyliczenia przez odbiorcę przemysłowego wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej[1] (art. 52 ust. 3 pkt 3);
- wynikające z ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe:
  - badanie prawidłowości i rzetelności wszystkich sprawozdań finansowych sporządzanych przez bank, kontrola ksiąg rachunkowych, analiza portfela kredytowego oraz dokonanie innych czynności, jak np. badanie zabezpieczenia i terminowości spłaty kredytów i pożyczek pieniężnych (art. 135),
  - badanie bilansu sporządzonego na dzień przejęcia banku przez inny bank (w określonych warunkach, z dniem określonym w decyzji KNF o przejęciu) (art. 149);
- wynikające z ustawy z 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi – ocena systemu zarządzania ryzykiem przyjętego w towarzystwie funduszy inwestycyjnych (art. 48 ust. 2g);
- wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z 2 maja 2013 r. w sprawie prospektu informacyjnego funduszu inwestycyjnego otwartego i specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego oraz wyliczenia wskaźnika zysku do ryzyka tych funduszy – zbadanie przez podmiot uprawniony zgodności metod i zasad wyceny aktywów funduszu, opisanych w prospekcie informacyjnym, z przepisami dotyczącymi rachunkowości funduszy inwestycyjnych, a także zgodności i kompletności tych zasad z przyjętą przez fundusz polityką inwestycyjną (§ 10 ust. 1 pkt 14).

Na koniec warto podkreślić, że biegłego rewidenta obowiązuje tajemnica zawodowa, a obowiązek jej zachowania nie jest ograniczony w czasie[2].

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 49b, art. 66–70 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 245
- art. 83 ustawy z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach oraz ich samorządzie – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Maciej Chorostkowski – biegły rewident, dyrektor Biura KIBR

[1] Więcej w tej kwestii w komunikacie nr 2/2015 KRBR z 18 listopada 2015 r. w sprawie usługi poświadczającej prawidłowość wyliczenia wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej (https://www.kibr.org.pl/pl/regulacje-kibr#komunikaty-krbr).

[2] Art. 59 ust. 1 ustawy. Zgodnie z ust. 4 i 5 tego artykułu, nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w ustawie lub w odrębnych przepisach, a także udostępnienie dokumentacji i informacji z wykonania czynności rewizji finansowej w związku z toczącymi się postępowaniami przed organami KIBR.

1. Wzorcowe schematy ewidencyjne – podział zysku/pokrycie straty

NOWY CYKL! Wzorcowe schematy ewidencyjne

Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego nastąpi ujęcie w księgach podziału zysku lub pokrycia straty.

Ujęcie w księgach rachunkowych podziału zysku – na podstawie uchwały walnego zgromadzenia

Wariant I – dywidenda

1. Ujęcie uchwały
   Wn „Wynik finansowy"
   Ma „Pozostałe rozrachunki z udziałowcami"
   – w analityce: imienne konto udziałowca

2. Wypłata dywidendy
   Wn „Pozostałe rozrachunki z udziałowcami"
   Ma „Rozrachunki z US" – podatek od dywidend 19%
   Ma „Rachunek bankowy"

Wariant II – przeznaczenie zysku na kapitał zapasowy

Wn „Wynik finansowy"
Ma „Kapitał zapasowy"

Ujęcie w księgach rachunkowych pokrycia strat z lat ubiegłych – na podstawie uchwały walnego zgromadzenia
Wn „Wynik finansowy"
Ma „Rozliczenie wyniku finansowego" – strata z lat ubiegłych

Uwaga! Może się zdarzyć, że w uchwale brak postanowienia dotyczącego pokrycia straty. Jeżeli uchwała nie zawiera takiego postanowienia, przewiduje tylko przeznaczenie zysku na zwiększenie kapitału zapasowego, to nie można dokonać pokrycia straty z lat ubiegłych. Całą kwotę zysku należy przeksięgować na kapitał zapasowy, a spółka nadal będzie wykazywała straty z lat ubiegłych.

oprac. **dr Gyöngyvér Takáts** – właścicielka biura rachunkowego, trener, wykładowca

2. Rozliczenie w księgach rachunkowych importu towarów

Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl
TEMAT na zamówienie

Rozliczenie w księgach rachunkowych importu, a co za tym idzie – cła i VAT, w wielu przypadkach powoduje problemy ewidencyjne. Najpoważniejszym problemem okazuje się prawidłowa wyceny początkowa nabytych w drodze importu towarów.

W myśl ustawy o VAT import towarów to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego (czyli spoza wspólnoty europejskiej, np. z Rosji lub Stanów Zjednoczonych) na terytorium Unii Europejskiej (np. Polski). Ustawa określa również definicję towarów, przez które rozumie się wszystkie rzeczy ruchome oraz wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części.

UWAGA!

Importu towarów, czyli przywozu towarów z terytoriów państw trzecich, nie należy mylić z nabyciem i przywozem towarów z Unii Europejskiej. Taka czynność to wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów lub nabycie na zasadach obowiązujących w obrocie krajowym.

Podmioty, które mają obowiązek podatkowy w imporcie towarów, to osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, które:

- mają prawo do skorzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które (zgodnie z odrębnymi przepisami) zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami,
- mają obowiązek uiszczenia cła, nawet jeśli z przepisów celnych jasno wynika, że importowany towar jest zwolniony z cła albo cło na towar zostało zawieszone w części lub w całości bądź zastosowana została preferencyjna, obniżona lub zerowa stawka celna.

Miejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terenie towary znajdują się w momencie wprowadzenia ich na terytorium Unii Europejskiej. Istnieje jednak wyjątek od tej reguły. Jeśli towary w momencie wprowadzenia ich do Unii Europejskiej zostaną objęte niżej wymienionymi procedurami bądź przeznaczeniami, to miejscem importu będzie kraj, w którym przestaną podlegać tym procedurom.

Procedury i przeznaczenia celne, o których mowa wyżej, to:

- procedura uszlachetniania czynnego w systemie zawieszeń,
- procedura odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
- procedura składu celnego,
- procedura tranzytu, w tym także składowania czasowego przed nadaniem przeznaczenia celnego,
- przeznaczenie – wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego.

Ustawa o VAT określa termin powstania obowiązku podatkowego w imporcie towarów jako moment powstania długu celnego. Podstawową przesłanką powstania długu celne-

go w przywozie jest dopuszczenie towaru do wolnego obrotu na obszarze celnym Unii Europejskiej w związku z przyjętym zgłoszeniem celnym. Dług celny powstaje w wyniku dopuszczenia do swobodnego obrotu towaru podlegającego należnościom przywozowym, z chwilą przyjęcia zgłoszenia celnego. Jeśli więc zgłoszenie celne zostało przyjęte np. 30 czerwca br., to tego samego dnia powstał dług celny oraz obowiązek podatkowy w VAT.

Jednak w przypadku:

1) objęcia towarów procedurą celną albo przetwarzania pod kontrolą celną – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą,
2) objęcia procedurą celną:
   - składu celnego,
   - odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
   - uszlachetniania czynnego w systemie zawieszeń,
   - tranzytu

obowiązek podatkowy powstaje w momencie wprowadzenia towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego. Jeżeli od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą wymagalności tych opłat.

2.1. Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest co do zasady wartość celna, która została powiększona o należne cło.

Wszystkie niżej wymienione podstawy opodatkowania obejmują koszty dodatkowe, chyba że koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, zostały włączone do wartości celnej.

W przypadku importu towarów:

1) opodatkowanych innymi podatkami akcyzowymi – podstawą opodatkowania będzie wartość celna, jednak powiększona o należne cło oraz podatek akcyzowy;
2) objętych procedurą uszlachetniania biernego – podstawą opodatkowania towarów jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych, dopuszczonych do obrotu, a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększoną o należne cło. Jeżeli towary objęte procedurą uszlachetniania biernego są opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania będzie różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o cło i podatek akcyzowy;
3) objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną – podstawą opodatkowania towarów importowanych będzie wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne w przypadku, gdyby towary były objęte procedurą dopuszczającą do obrotu. W przypadku towarów objętych podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania będzie wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, plus podatek akcyzowy.

Jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać należności z tytułu importu towarów, należności te są doliczane do podstawy opodatkowania.

2.2. Rozliczenie VAT od importu

Obowiązek obliczenia oraz wykazania kwoty podatku w zgłoszeniu celnym spoczywa na importerach towarów. Jeśli organ celny stwierdzi, że podana przez importera kwota jest nieprawidłowa, wydaje decyzję z zaproponowaną przez siebie prawidłową kwotą. O zmianę wysokości podatku może także wnioskować sam podatnik. Kwotę należnego podatku za import podatnik musi uiścić w ciągu 10 dni od dnia powiadomienia go przez organ celny.

W przypadku gdy towary zostaną objęte na terytorium kraju uproszczeniem, podatnik może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów.

Przepis stosuje się pod warunkiem przedstawienia przez podatnika naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, przed którym podatnik dokonuje formalności związanych z importem towarów, wydanych nie wcześniej niż sześć miesięcy przed dokonaniem importu:

- zaświadczeń o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenia społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;
- potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego.

Podatnik jest obowiązany do przedstawienia naczelnikowi urzędu celno-skarbowego dokumentów potwierdzających rozliczenie kwoty podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej w terminie czterech miesięcy po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów. Jeśli podatnik nie przedstawi dokumentów w tym terminie, wówczas traci prawo do rozliczenia podatku na zasadach uproszczonych w odniesieniu do kwoty podatku należnej z tytułu importu towarów, którą miał rozliczyć w deklaracji podatkowej. Podatnik jest obowiązany do zapłaty naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu do poboru kwoty należności celnych przywozowych wynikających z długu celnego kwoty podatku wraz z odsetkami.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje, co do zasady, w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Ponadto w ustawie o VAT zastrzeżono, że odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny. Jeżeli jednak podatnik nie odliczy VAT w ww. terminie, może tego dokonać w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Zatem warunkiem odliczenia podatku naliczonego w imporcie towarów jest powstanie obowiązku podatkowego od danej czynności oraz posiadanie przez nabywcę dokumentu celnego.

Jeśli więc np. obowiązek podatkowy w imporcie towarów powstał w czerwcu br., to podatnik ma prawo odliczyć VAT w deklaracji za czerwiec, pod warunkiem że w tym samym miesiącu otrzymał dokument celny (SAD). Jeżeli podatnik otrzymał SAD dopiero w lipcu br., to obowiązek podatkowy w imporcie powstał u niego w czerwcu br., ale prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługiwało mu dopiero w rozliczeniu za lipiec br.

2.3. Wycena faktur importowych

W myśl zapisów ustawy o rachunkowości operacje wyrażone w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po kursie średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień. Zazwyczaj jest to dzień wystawienia faktury importowej. Taki sam kurs będzie właściwy dla celów podatku dochodowego, ponieważ w myśl zapisów ustaw podatkowych koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Natomiast dla celów VAT w przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

W razie braku faktury importowej przeliczenia wartości zakupionych towarów na złote dokonuje się na podstawie dokumentów celnych. Wówczas jednak do ustalenia wartości towarów nie należy przyjmować kursu wynikającego z dokumentu celnego, lecz kurs średni ogłoszony przez NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia tego dokumentu.

Na podstawie faktury importowej wystawionej przez kontrahenta zagranicznego, a w razie jej braku – na podstawie dokumentu celnego, zakup towarów handlowych może zostać ujęty w księgach rachunkowych zapisem:

Wn „Rozliczenie zakupu”
Ma „Rozrachunki z dostawcami”

Poniżej podane są ewidencje podatku należnego VAT oraz innych należności celnych w przypadku zapłaty VAT do urzędu celnego:

1. Podatek należny z tytułu importu:
   VAT podlegający odliczeniu
   Wn „VAT naliczony”
   Ma „Rozrachunki publicznoprawne”
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym
   VAT niepodlegający odliczeniu
   Wn „Rozliczenie zakupu”
   Ma „Rozrachunki publicznoprawne”
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym

2. Należne cło:
   Wn „Rozliczenie zakupu”
   Ma „Rozrachunki publicznoprawne”
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym

3. Zapłata podatku należnego VAT oraz cła do urzędu celnego:
   Wn „Rozrachunki publicznoprawne”
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym
   Ma „Rachunek bieżący”

W przypadku stosowania uproszczonej procedury, jak wspomniano, jednostka nie wpłaca podatku należnego VAT na rachunek urzędu celnego, lecz dokonuje jego rozliczenia poprzez wykazanie kwoty tego podatku w deklaracji składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów.

Przy stosowaniu uproszczonej procedury ewidencja należności celnych przedstawia się następująco:

1. Podatek należny z tytułu importu:
   VAT podlegający odliczeniu
   Wn „VAT naliczony”
   Ma „Rozrachunki z tytułu VAT należnego”
   VAT niepodlegający odliczeniu
   Wn „Rozliczenie zakupu”
   Ma „Rozrachunki z tytułu VAT należnego”
2. Należne cło:
   Wn „Rozliczenie zakupu”
   Ma „Rozrachunki publicznoprawne”
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym
3. Zapłata cła do urzędu celnego:
   Wn „Rozrachunki publicznoprawne”
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym
   Ma „Rachunek bieżący”

PRZYKŁAD 1

Jednostka będąca czynnym podatnikiem VAT dokonała zakupu towarów od kontrahenta z Rosji, których wartość zgodnie z fakturą wystawioną 2 lipca 2017 r. wyniosła 10 000 USD. Średni kurs NBP z 1 lipca 2017 r. wynosił 3,8000 PLN/USD.
Towar został przyjęty do magazynu 2 lipca 2017 r.
Kurs celny w dniu dokonania odprawy celnej wynosił 3,8200 PLN/USD. Z dokumentu celnego SAD wynikają następujące dane:

- *wartość celna towaru: 10 000 USD × 3,8000 PLN/USD = 38 000 zł,*
- *cło: 2700 zł,*
- *VAT należny od importu (będący VAT podlegającym odliczeniu): (38 000 zł + 2700 zł) × × 23% = 40 700 zł x 23% = 9361 zł.*

Jednostka nie stosuje procedury uproszczonej umożliwiającej rozliczenie VAT od importu w deklaracji VAT-7. W związku z tym dokonała wpłaty należnego VAT oraz cła na rachunek bankowy urzędu celnego 15 października 2017 r

Ewidencja księgowa

1. *Faktura importowa:*
   10 000 USD × 3,8000 PLN/USD = 38 000 zł
   ***Wn** „Rozliczenie zakupu”* *38 000 zł*
   ***Ma** „Rozrachunki z dostawcami”* *38 000 zł*

2. *Dokument celny SAD – cło:*
   ***Wn** „Rozliczenie zakupu”* *2 700 zł*
   ***Ma** „Rozrachunki publicznoprawne”* *2 700 zł*
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym

3. *Dokument celny SAD – VAT:*
   ***Wn** „VAT naliczony”* *9 361 zł*
   ***Ma** „Rozrachunki publicznoprawne”* *9 361 zł*
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym

4. *Przyjęcie towarów do magazynu w cenie zakupu:*
   38 000 zł + 2700 zł = 40 700 zł
   ***Wn** „Towary”* *40 700 zł*
   ***Ma** „Rozliczenie zakupu”* *40 700 zł*

5. *Zapłata cła oraz VAT:*
   2700 zł + 9361 zł = 12 061 zł
   ***Wn** „Rozrachunki publicznoprawne”* *12 061 zł*
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym
   ***Ma** „Rachunek bankowy”* *12 061 zł*

Rozliczenie zakupu			
1)	*38 000*	*40 700*	*(4*
2)	*2 700*		

Rozrachunki z dostawcami			
		38 000	*(1*

Rozrachunki publicznoprawne			
5)	*12 061*	*2 700*	*(2*
		9 361	*(3*

VAT naliczony			
3)	*9 361*		

Towary			
4)	*40 700*		

Rachunek bankowy			
Sp.)	*x*	*12 061*	*(5*

PRZYKŁAD 2

Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na imporcie i sprzedaży samochodów. W związku z rodzajem prowadzonej działalności stała się płatnikiem podatku akcyzowego.
Dane faktury importowej i SAD takie same jak w przykładzie 1.
Stawka procentowa podatku akcyzowego w wysokości 4% została przyjęta umownie.

Ewidencja księgowa

1. *Faktura importowa:*
   10 000 USD × 3,8000 PLN/USD = 38 000 zł
   ***Wn** „Rozliczenie zakupu”* *38 000,00 zł*
   ***Ma** „Rozrachunki z dostawcami”* *38 000,00 zł*

2. *Dokument celny SAD – cło:*
   ***Wn** „Rozliczenie zakupu”* *2 700,00 zł*
   ***Ma** „Rozrachunki publicznoprawne”* *2 700,00 zł*
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym

3. *Podatek akcyzowy podlegający wpłacie na konto urzędu celnego:*
   (38 000 zł + 2700 zł) × 4% = 1628 zł
   ***Wn** „Rozliczenie zakupu”* *1 628,00 zł*
   ***Ma** „Rozrachunki publicznoprawne”* *1 628,00 zł*
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym

4. *Dokument celny SAD – VAT:*
   (38 000 zł + 2700 zł + 1628 zł) x 23% = 42 328 zł x 23% = 9735,44 zł
   ***Wn** „Rozliczenie zakupu”* *9 735,44 zł*
   ***Ma** „Rozrachunki publicznoprawne”* *9 735,44 zł*
   – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym

5. *Przyjęcie samochodu jako towaru przeznaczonego do sprzedaży w cenach nabycia:*
   ***Wn** „Towary”* *40 700,00 zł*
   ***Ma** „Rozliczenie zakupu”* *40 700,00 zł*

6. *Zarachowanie akcyzy zapłaconej przy imporcie jako podatek akcyzowy do odliczenia:*
   ***Wn** „Rozrachunki publicznoprawne”* *1 628,00 zł*
   – w analityce: akcyza naliczona
   ***Ma** „Rozliczenie zakupu”* *1 628,00 zł*

7. *Zarachowanie VAT zapłaconego w związku z importem samochodu:*
   (38 000 zł + 2700 zł + 1628 zł) x 23% = 42 328 zł x 23% = 9735,44 zł
   ***Wn** „VAT naliczony”* *9 735,44 zł*
   ***Ma** „Rozliczenie zakupu”* *9 735,44 zł*

8. *Sprzedaż samochodu osobowego na podstawie faktury VAT:*
   a) wartość brutto
   ***Wn** „Rozrachunki z odbiorcami”* *57 268,80 zł*
   b) wartość netto (w tym akcyza)
   ***Ma** „Sprzedaż towarów”* *46 560,00 zł*
   c) VAT należny
   ***Ma** „VAT należny”* *10 708,80 zł*

   Obliczenie ceny sprzedaży netto samochodu osobowego:
   Kwota 4232 zł to przyjęta w umowie marża przy sprzedaży samochodu osobowego (10%) od wartości 42 328 zł (wartość netto zakupu + cło + akcyza).
   Obliczenie akcyzy należnej: 46 500 zł × 4% = 1860 zł.
   Obliczenie VAT należnego: 46 500 zł × 23% = 10 708,80 zł.

Cena sprzedaży brutto: 46 500 zł + 10 708,88 zł = 57 268,80 zł,
w tym zawarta jest kwota akcyzy należnej w wysokości 1860 zł.

9. *Wydanie sprzedanego samochodu osobowego:*
   Wn *„Wartość sprzedanych towarów”* *40 700,00 zł*
   Ma *„Towary”* *40 700,00 zł*

10. *Zarachowanie akcyzy należnej w wielkości wykazanej w fakturze:*
    Wn *„Wartość sprzedanych towarów”* *1 860,00 zł*
    Ma *„Rozrachunki publicznoprawne”* *1 860,00 zł*
    – w analityce: „Akcyza należna”

11. *Rozliczenie na koniec miesiąca akcyzy naliczonej i zapłaconej przy imporcie:*
    Wn *„Rozrachunki publicznoprawne”* *1 628,00 zł*
    – w analityce: „Rozliczenie akcyzy”
    Ma *„Rozrachunki publicznoprawne”* *1 628,00 zł*
    – w analityce: „Akcyza naliczona”

12. *Rozliczenie akcyzy należnej na koniec miesiąca:*
    Wn *„Rozrachunki publicznoprawne”* *1 860,00 zł*
    – w analityce: „Akcyza należna”
    Ma *„Rozrachunki publicznoprawne”* *1 860,00 zł*
    – w analityce: „Rozliczenie akcyzy”

13. *Zapłata cła oraz VAT:*
    2700 zł + 9735,44 zł = 12 435,44 zł
    Wn *„Rozrachunki publicznoprawne”* *12 435,44 zł*
    – w analityce: rozrachunki z urzędem celnym
    Ma *„Rachunek bankowy”* *12 435,44 zł*

14. *Zapłata podatku akcyzowego:*
    1860 zł – 1628 zł = 232 zł
    Wn *„Rozrachunki publicznoprawne”* *232,00 zł*
    – w analityce: „Rozliczenie akcyzy”
    Ma *„Rachunek bankowy”* *232,00 zł*

Wykazane w dokumencie SAD opłaty manipulacyjne należy księgować bezpośrednio do kosztów rodzajowych na konto „Podatki i opłaty”.

Rozliczenie zakupu

1)	*38 000,00*	*40 700,00*	*(5*
2)	*2 700,00*	*1 628,00*	*(6*
3)	*1 628,00*	*9 735,44*	*(7*
4)	*9 735,44*		

Rozrachunki z dostawcami

		38 000,00	*(1*

Rozrachunki publicznoprawne

11)	*1 628,00*	*2 700,00*	*(2*
13)	*12 435,44*	*1 628,00*	*(3*
		9 735,44	*(4*

Towary

5)	*40 700,00*	*40 700,00*	*(9*

Rozrachunki publicznoprawne
Akcyza naliczona

6)	1 628,00	1 628,00	(11

Rozrachunki publicznoprawne
Akcyza należna

12)	1 860,00	1 860,00	(10

Rozliczenie akcyzy

11)	1 628,00	1 860,00	(12
14)	232,00		

Rozrachunki z odbiorcami

8)	57 268,80		

Sprzedaż towarów

		46 500,00	(8

VAT należny

		10 708,80	(8

Wartość sprzedanych towarów

9)	40 700,00		
10)	1 860,00		

VAT naliczony

7)	9 735,44		

Rachunek bankowy

Sp.)	x	12 435,44	(13
		232,00	(14

2.4. Wycena towarów

W myśl zapisów ustawy o rachunkowości na dzień nabycia zapasy rzeczowych składników obrotowych ujmuje się w księgach rachunkowych według cen nabycia lub kosztów wytworzenia. Natomiast cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym.

Cena nabycia ulega zwiększeniu o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu. W cenie nabycia uwzględnia się więc także koszty zakupu (w szczególności koszty transportu), jeżeli ich wysokość stanowi znaczącą wartość.

Jeśli koszty zakupu zostaną uznane za nieistotne, wówczas odnosi się je bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej zapisem jak niżej:
Wn „Koszty według rodzajów”
– w analityce: usługi obce lub
konto zespołu 5
Ma „Rozliczenie zakupu”.

Natomiast koszty zakupu stanowiące istotną wartość mogą być wliczone bezpośrednio w cenę nabycia, zwiększając wartość towarów ujmowanych na koncie „Towary” na podstawie dowodu Pz. Ta metoda może być jednak stosowana tylko w sytuacjach, gdy w momencie

nabycia towarów kwota kosztów zakupu jest znana i istnieje możliwość ich przypisania do każdej dostawy i do poszczególnych asortymentów towarów.

Jeżeli nie jest to możliwe, wówczas koszty zakupu są ujmowane bieżąco na koncie „Koszty zakupu" zapisem jak niżej:

Wn „Koszty zakupu"
Ma „Rozliczenie zakupu"

Po zakończeniu okresu sprawozdawczego (miesiąca) koszty ujęte na koncie „Koszty zakupu" odnoszone są na konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów" i następnie rozliczane proporcjonalnie na wartość sprzedanych towarów oraz na wartość towarów stanowiących zapas.

Koszty zakupu przypadające na sprzedane towary podlegają wyksięgowaniu z konta „Rozliczenie zakupu" zapisem:
Wn „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)"
Ma „Rozliczenia międzyokresowe kosztów"

Na dzień bilansowy kwota nierozliczonych kosztów zakupu pozostająca na koncie „Rozliczenie zakupu" (jako saldo debetowe tego konta) zwiększa wartość zapasów towarów wykazywanych w bilansie w pozycji B.I.4 „Zapasy".

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 7, art. 19a ust. 9, art. 33a, art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 60
- art. 28 ust. 2, ust. 11 pkt 1, art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 791

Joanna Gawrońska – biegły rewident

Polecamy

W 2017 roku na życzenie Czytelników nowy cykl:

Wzorcowe schematy ewidencyjne

W następnych numerach BIULETYNU głównego księgowego m.in.:

- **dokonanie odpisów aktualizujących**
- **wypłata zaliczki na dywidendy**

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl

1. Dotacje na inwestycje w jednostce budżetowej

Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

TEMAT na zamówienie

Jednostka budżetowa to jednostka organizacyjna, której wydatki są wydatkami budżetu państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego, a dochody są dochodami budżetu państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego. Wysokość wydatków w jednostce budżetowej nie zależy od wysokości osiągniętych przez nią dochodów. Uniezależnienie wydatków od dochodów jest stosowane tam, gdzie usługi świadczone są nieodpłatnie albo opłaty za te usługi nie pokrywają kosztów poniesionych na ich wytworzenie. Taki sposób finansowania nazywany jest zasadą rozliczeń brutto.

Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan finansowy, czyli plan dochodów i wydatków. Ujęte w planie finansowym, ale niezrealizowane w danym roku wydatki wygasają z upływem roku budżetowego i jednostka zobowiązana jest do zwrotu niezrealizowanych wydatków dysponentowi, od którego je otrzymała.

Istnieją wyjątki od tej zasady. Nie wygasają z upływem roku wydatki budżetu państwa:

1) których planowanym źródłem finansowania są przychody z kredytów zagranicznych;
2) przeznaczone na finansowanie zadań, programów i projektów realizowanych ze środków pochodzących:
   a) z budżetu Unii Europejskiej,
   b) ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, inne niż wymienione w pkt a);
3) których źródłem finansowania są dochody własne państwowych jednostek budżetowych;
4) zgromadzone na rachunku funduszy motywacyjnych.

Szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla jednostek budżetowych są uregulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

Państwowe jednostki budżetowe ujmują w księgach rachunkowych:

1) podatkowe i niepodatkowe dochody budżetu państwa i wydatki budżetu państwa faktycznie (kasowo) zrealizowane na rachunkach bankowych dochodów lub wydatków budżetowych w danym roku budżetowym,
2) wydatki budżetu środków europejskich faktycznie (kasowo) zrealizowane lub zrealizowane przez Bank Gospodarstwa Krajowego (BGK) na podstawie zleceń płatności w danym roku budżetowym.

W załączniku nr 3 do wymienionego rozporządzenia jest określony plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Plan kont stanowi podstawę do opracowania zakładowego planu kont.

Ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować następującymi zasadami:

1) konta wskazane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również z wykorzystaniem symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce;
2) plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być uzupełniony, w miarę potrzeby, o właściwe konta planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
3) konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych;
4) zakładowy plan kont powinien uwzględniać ustalenia dysponenta części budżetowej lub zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności;
5) zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

1.1. Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

I. Wykaz kont

1. Konta bilansowe

Zespół 0 – Majątek trwały

011 – Środki trwałe
013 – Pozostałe środki trwałe
014 – Zbiory biblioteczne
015 – Mienie zlikwidowanych jednostek
016 – Dobra kultury
017 – Uzbrojenie i sprzęt wojskowy
020 – Wartości niematerialne i prawne
030 – Długoterminowe aktywa finansowe
071 – Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
072 – Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych
073 – Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe
077 – Umorzenie uzbrojenia i sprzętu wojskowego
080 – Środki trwałe w budowie (inwestycje)

Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe

101 – Kasa
130 – Rachunek bieżący jednostki
131 – Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych

132 – Rachunek dochodów jednostek budżetowych
134 – Kredyty bankowe
135 – Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
136 – Rachunek państwowych funduszy celowych
137 – Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi
138 – Rachunek środków europejskich
139 – Inne rachunki bankowe
140 – Krótkoterminowe aktywa finansowe
141 – Środki pieniężne w drodze

Zespół 2 – Rozrachunki i rozliczenia
201 – Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami
221 – Należności z tytułu dochodów budżetowych
222 – Rozliczenie dochodów budżetowych
223 – Rozliczenie wydatków budżetowych
224 – Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich
225 – Rozrachunki z budżetami
226 – Długoterminowe należności budżetowe
227 – Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich
228 – Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi
229 – Pozostałe rozrachunki publicznoprawne
230 – Rozliczenia z budżetem środków europejskich
231 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
234 – Pozostałe rozrachunki z pracownikami
240 – Pozostałe rozrachunki
245 – Wpływy do wyjaśnienia
290 – Odpisy aktualizujące należności

Zespół 3 – Materiały i towary
300 – Rozliczenie zakupu
310 – Materiały
330 – Towary
340 – Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów

Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie
400 – Amortyzacja
401 – Zużycie materiałów i energii
402 – Usługi obce
403 – Podatki i opłaty
404 – Wynagrodzenia
405 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

409 – Pozostałe koszty rodzajowe
490 – Rozliczenie kosztów

Zespół 5 – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie
500 – Koszty działalności podstawowej
530 – Koszty działalności pomocniczej
550 – Koszty zarządu
580 – Rozliczenie kosztów działalności

Zespół 6 – Produkty
600 – Produkty gotowe i półfabrykaty
620 – Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów
640 – Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Zespół 7 – Przychody, dochody i koszty
700 – Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia
720 – Przychody z tytułu dochodów budżetowych
730 – Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu
740 – Dotacje i środki na inwestycje
750 – Przychody finansowe
751 – Koszty finansowe
760 – Pozostałe przychody operacyjne
761 – Pozostałe koszty operacyjne

Zespół 8 – Fundusze, rezerwy i wynik finansowy
800 – Fundusz jednostki
810 – Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje
820 – Rozliczenie wyniku finansowego
840 – Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów
851 – Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
853 – Fundusze celowe
855 – Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek
860 – Wynik finansowy
870 – Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy

2. Konta pozabilansowe
970 – Płatności ze środków europejskich
975 – Wydatki strukturalne
976 – Wzajemne rozliczenia między jednostkami
980 – Plan finansowy wydatków budżetowych
981 – Plan finansowy niewygasających wydatków
982 – Plan wydatków środków europejskich

983 – Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego
984 – Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat
985 – Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych
990 – Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym
992 – Zapewnienie finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa
998 – Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego
999 – Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat

1.2. Ewidencja środków europejskich w jednostce budżetowej

Zgodnie z zapisami ustawy o finansach publicznych wydatki na realizację programów i projektów finansowanych ze środków europejskich to:

- płatności – część odpowiadająca wkładowi środków europejskich,
- dotacja celowa – część odpowiadająca wkładowi krajowemu (współfinansowanie).

Dotacjami celowymi są m.in. środki przeznaczone na współfinansowanie realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich.

Za obsługę płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich odpowiada Minister Finansów, obsługę bankową płatności prowadzi zaś Bank Gospodarstwa Krajowego.

Podstawą dokonania płatności na rzecz beneficjenta jest zlecenie płatności wystawione przez instytucję, z którą beneficjent zawarł umowę o dofinansowanie projektu, oraz pisemna zgoda dysponenta części budżetowej na dokonanie płatności. W przypadku gdy projekt realizuje instytucja zarządzająca lub instytucja pośrednicząca będąca zarządem województwa albo przez zarząd województwa upoważniona, zlecenia płatności są wystawiane przez zarząd województwa.

Płatności mogą być przekazywane na rachunek beneficjenta, podmiotu upoważnionego przez beneficjenta lub wykonawcy. Płatność może być udzielana w formie zaliczki lub refundacji wydatków. Zlecenie płatności może dotyczyć kwoty wydatków kwalifikowanych zgodnie z kryteriami określonymi na podstawie ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju. Zgodnie z zapisami ustawy dotacje celowe to środki przekazane nie tylko na współfinansowanie realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich, ale też m.in. na finansowanie lub dofinansowanie zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego, a także kosztów realizacji inwestycji. Udzielenie dotacji celowej dla jednostek samorządu terytorialnego określają odrębne przepisy.

Ewidencja księgowa w jednostce budżetowej środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej jest uzależniona od sposobu przepływu tych środków, czy też dokonywania związanych z tym płatności.

Jednostka samorządu terytorialnego (organ) jest beneficjentem. Beneficjentami nie są natomiast jednostki budżetowe, gdyż nie mają osobowości prawnej. Środki budżetu ze środków europejskich są dla jednostek samorządu terytorialnego dochodem budżetu.

1.3. Ewidencja przepływów środków europejskich w jednostce budżetowej

I wariant – nie jest zakładane odrębne konto na środki unijne

1. Faktura – część krajowa + część współfinansowana
   Wn 080 „Inwestycje" (środki trwałe w budowie) – analityka część krajowa § 6059
   Wn 080 „Inwestycje" (środki trwałe w budowie) – analityka część europejska § 6057
   Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"
2. Wpływ środków na wydatki – część krajowa
   Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki"
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych"
3. Zapłata zobowiązania na rzecz wykonawcy
   Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"
   Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki"
4. Sprawozdanie o wydatkach część krajowa RB 28s
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych"
   Ma 800 „Fundusz jednostki"
5. Wpływ na rachunek jednostki części europejskiej
   Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki"
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych"
6. Zapłata zobowiązania na rzecz wykonawcy
   Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"
   Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki"
7. Sprawozdanie o wydatkach część europejska RB28
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych"
   Ma 800 „Fundusz jednostki"

II wariant – na środki unijne zakładane jest odrębne konto

1. Faktura – część krajowa
   Wn 080 „Inwestycje" (środki trwałe w budowie) – analityka część krajowa § 6059
   Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"
2. Faktura – część europejska
   Wn 080 „Inwestycje" (środki trwałe w budowie) – analityka część europejska § 6057
   Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"
3. Otrzymanie przez jednostkę środków – część krajowa
   Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki"
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych"
4. Zapłata faktury (część krajowa)
   Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"
   Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki"
5. Sprawozdanie RB-28s – część krajowa
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych"
   Ma 800 „Fundusz jednostki"

6. Zapłata z BGK bezpośrednio na rachunek kontrahenta – część europejska
   Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
   Ma 227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich”
7. Sprawozdanie o wydatkach – część europejska
   Wn 227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich”
   Ma 800 „Fundusz jednostki”

III wariant – przy braku przepływów środków przez rachunki bankowe jednostki

1. Faktura – część krajowa
   Wn 080 „Inwestycje” (środki trwałe w budowie) – analityka część krajowa § 6059
   Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
2. Faktura – część europejska
   Wn 080 „Inwestycje” (środki trwałe w budowie) – analityka część europejska § 6057
   Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
3. Otrzymanie przez jednostkę środków – część krajowa
   Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki”
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
4. Zapłata faktury (część krajowa)
   Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
   Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”
5. Sprawozdanie RB 28s – część krajowa
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
   Ma 800 „Fundusz jednostki”
6. Zapłata z BGK bezpośrednio na rachunek kontrahenta – część europejska
   Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
   Ma 227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich”
7. Sprawozdanie o wydatkach – część europejska
   Wn 227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich”
   Ma 800 „Fundusz jednostki”

Poniżej są przedstawione także ewidencje przepływów środków europejskich w samorządzie (organ).

I wariant – nie jest zakładane odrębne konto na środki unijne

1. Przekazanie środków (część krajowa) z dochodów na wydatki do jednostki realizującej projekt
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
   Ma 133 „Rachunek budżetu”
2. Rozliczenie na podstawie sprawozdania jednostki
   Wn 902 „Wydatki budżetu”
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

3. Wpływ na rachunek budżetu części europejskiej
   Wn 133 „Rachunek budżetu”
   Ma 901 „Dochody budżetu”
4. Przekazanie do jednostki środków stanowiących część europejską
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
   Ma 133 „Rachunek budżetu”
5. Sprawozdanie jednostki
   Wn 902 „Wydatki budżetu”
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
6. Przeniesienie dochodów
   Wn 901 „Dochody budżetu”
   Ma 961 „Wynik wykonania budżetu”
7. Przeksięgowanie kosztów
   Wn 961 „Wynik wykonania budżetu”
   Ma 902 „Wydatki budżetu”

II wariant – na środki unijne zakładane jest odrębne konto

1. Przekazanie środków do jednostki – część krajowa – 200 000 zł
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
   Ma 133 „Rachunek budżetu”
2. Sprawozdanie jednostki Rb-28s – część krajowa – 200 000 zł
   Wn 902 „Wydatki budżetu”
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
3. Sprawozdanie jednostki Rb-28s – część europejska – 800 000 zł
   Wn 902 „Wydatki budżetu”
   Ma 901 „Dochody budżetu”

III wariant – przy braku przepływów środków przez rachunki bankowe jednostki

1. Przekazanie środków do jednostki – część krajowa
   Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
   Ma 133 „Rachunek budżetu”
2. Sprawozdanie jednostki Rb-28s – część krajowa
   Wn 902 „Wydatki budżetu”
   Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
3. Sprawozdanie jednostki Rb-28s – część europejska
   Wn 902 „Wydatki budżetu”
   Ma 901 „Dochody budżetu”

Na następnych stronach zostały przedstawione opisy kont jednostki budżetowej, wyszczególnione w powyższych ewidencjach, na podstawie załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont.

II. Opis kont (fragmenty)

Konto 011 – „Środki trwałe"

Konto 011 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki.

Na stronie Wn konta 011 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu i wartości początkowej środków trwałych.

Na stronie Wn konta 011 ujmuje się w szczególności:

1) przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu gotowych środków trwałych lub inwestycji oraz wartość ulepszeń zwiększających wartość początkową środków trwałych;
2) przychody środków trwałych nowo ujawnionych;
3) nieodpłatne przyjęcie środków trwałych;
4) zwiększenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny.

Na stronie Ma konta 011 ujmuje się w szczególności:

1) wycofanie środków trwałych z używania na skutek ich likwidacji, z powodu zniszczenia, zużycia, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania;
2) ujawnione niedobory środków trwałych;
3) zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 powinna umożliwić:

1) ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych;
2) ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe;
3) należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji.

Konto 011 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków trwałych w wartości początkowej.

Konto 071 – „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych"

Konto 071 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które podlegają umorzeniu według stawek amortyzacyjnych stosowanych przez jednostkę.

Odpisy umorzeniowe są dokonywane w korespondencji z kontem 400.

Na stronie Ma konta 071 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Wn – zmniejszenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Ewidencję szczegółową do konta 071 prowadzi się według zasad podanych w wyjaśnieniach do kont 011 i 020.

Konto 071 może wykazywać saldo Ma, które wyraża stan umorzenia wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Konto 080 – „Środki trwałe w budowie (inwestycje)"

Konto 080 służy do ewidencji kosztów środków trwałych w budowie oraz do rozliczenia kosztów środków trwałych w budowie na uzyskane efekty inwestycyjne.

Na stronie Wn konta 080 ujmuje się w szczególności:
1) poniesione koszty dotyczące środków trwałych w budowie w ramach inwestycji prowadzonych zarówno przez obcych wykonawców, jak i we własnym imieniu;
2) poniesione koszty dotyczące przekazanych do montażu, lecz jeszcze nieoddanych do używania maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów, zakupionych od kontrahentów oraz wytworzonych w ramach własnej działalności gospodarczej;
3) poniesione koszty ulepszenia środka trwałego (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja), które powodują zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego.

Na stronie Ma konta 080 ujmuje się wartość uzyskanych efektów, w szczególności:
1) środków trwałych,
2) wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych w budowie.

Na koncie 080 można księgować również rozliczenie kosztów dotyczących zakupów gotowych środków trwałych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 080 powinna zapewnić co najmniej wyodrębnienie kosztów środków trwałych w budowie według poszczególnych rodzajów efektów inwestycyjnych oraz skalkulowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia poszczególnych obiektów środków trwałych.

Konto 080 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość kosztów środków trwałych w budowie i ulepszeń.

Konto 130 – „Rachunek bieżący jednostki"

Konto 130 służy do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunku bankowym z tytułu wydatków i dochodów (wpływów) budżetowych objętych planem finansowym.

Na stronie Wn konta 130 ujmuje się wpływy środków pieniężnych:
1) otrzymanych na realizację wydatków budżetowych zgodnie z planem finansowym oraz dla dysponentów niższego stopnia, w korespondencji z kontem 223;
2) z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji dochodów budżetowych), w korespondencji z kontem 101, 221 lub innym właściwym kontem.

Na stronie Ma konta 130 ujmuje się:
1) zrealizowane wydatki budżetowe zgodnie z planem finansowym jednostki, jak również środki pobrane do kasy na realizację wydatków budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji wydatków budżetowych), w korespondencji z właściwymi kontami zespołów: 1, 2, 3, 4, 7 lub 8;
2) okresowe przelewy dochodów budżetowych do budżetu, w korespondencji z kontem 222;
3) okresowe przelewy środków pieniężnych dla dysponentów niższego stopnia (ewidencja szczegółowa według dysponentów, którym przelano środki pieniężne), w korespondencji z kontem 223.

Zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów między jednostką a bankiem. Na koncie

130 obowiązuje zachowanie zasady czystości obrotów, co oznacza, że do błędnych zapisów, zwrotów nadpłat, korekt wprowadza się dodatkowo techniczny zapis ujemny. Ewidencja szczegółowa do konta 130 jest prowadzona w szczegółowości planu finansowego dochodów i wydatków budżetowych.

Konto 130 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki budżetowej. Saldo konta 130 jest równe saldom wynikającym z ewidencji szczegółowej prowadzonej dla kont:

1) wydatków budżetowych; konto 130 w zakresie wydatków budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a niewykorzystanych do końca roku;
2) dochodów budżetowych; konto 130 w zakresie dochodów budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do końca roku nie zostały przelane do budżetu.

Saldo konta 130 ulega likwidacji przez księgowanie:

1) przelewu środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 223;
2) przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z kontem 222.

Konto 138 – „Rachunek środków europejskich"

Konto 138 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na rachunkach bankowych, związanych z realizacją programów i projektów finansowanych ze środków europejskich.

Na koncie 138 dokonuje się księgowań na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem.

Na stronie Wn konta 138 ujmuje się w szczególności wpływy środków pieniężnych w korespondencji z kontem 227, a na stronie Ma ujmuje się w szczególności wypłaty środków pieniężnych na realizację programów i projektów finansowanych z tych środków.

Ewidencja szczegółowa do konta 138 jest prowadzona w szczegółowości planu finansowego i powinna zapewniać możliwość ustalenia stanu poszczególnych środków pieniężnych według źródeł ich pochodzenia. Ewidencja ta powinna umożliwiać również ustalenie stanu tych środków odpowiednio w podziale na programy lub projekty.

Konto 201 – „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"

Konto 201 służy do ewidencji rozrachunków i roszczeń krajowych i zagranicznych z tytułu dostaw, robót i usług, w tym również zaliczek na poczet dostaw, robót i usług oraz kaucji gwarancyjnych, a także należności z tytułu przychodów finansowych. Konto 201 obciąża się za powstałe należności i roszczenia oraz za spłatę i zmniejszenie zobowiązań, a uznaje się za powstałe zobowiązania oraz spłatę i zmniejszenie należności i roszczeń.

Ewidencja szczegółowa do konta 201 może być prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej oraz powinna zapewnić możliwość ustalenia należności i zobowiązań krajowych i zagranicznych według poszczególnych kontrahentów.

Konto 201 może mieć dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności i roszczeń, a saldo Ma – stan zobowiązań.

Konto 223 – „Rozliczenie wydatków budżetowych"

Konto 223 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostkę wydatków budżetowych, w tym wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich.

Na stronie Wn konta 223 ujmuje się w szczególności:

1) w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeniesienia, na podstawie sprawozdań budżetowych, zrealizowanych wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich, na konto 800;
2) okresowe przelewy środków pieniężnych na pokrycie wydatków budżetowych oraz wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich, w korespondencji z kontem 130.

Na stronie Ma konta 223 ujmuje się w szczególności:

1) okresowe wpływy środków pieniężnych otrzymanych na pokrycie wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich, w korespondencji z kontem 130;
2) okresowe wpływy środków pieniężnych przeznaczonych dla dysponentów niższego stopnia, w korespondencji z kontem 130.

W samorządowych jednostkach budżetowych na koncie 223 ujmuje się również operacje związane z przepływami środków europejskich w zakresie, w jakim środki te stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Konto 223 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na pokrycie wydatków budżetowych, lecz niewykorzystanych do końca roku.

Saldo konta 223 ulega likwidacji poprzez księgowanie przelewu na rachunek dysponenta wyższego stopnia środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 130.

Konto 227 – „Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich"

Konto 227 służy do ewidencji i rozliczeń wydatków z budżetu środków europejskich, ujętych w planie wydatków środków europejskich.

Na stronie Wn konta 227 ujmuje się w szczególności w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeniesienie wydatków z budżetu środków europejskich na podstawie sprawozdań budżetowych na konto 800.

Na stronie Ma konta 227 ujmuje się w szczególności:

1) wpływ środków europejskich otrzymanych na pokrycie wydatków w związku z realizacją programów i projektów finansowanych z tych środków, w korespondencji z kontem 138;
2) przeksięgowanie kwoty uregulowanego zobowiązania wobec wykonawcy (odbiorcy) na podstawie informacji z Banku Gospodarstwa Krajowego o dokonaniu płatności na rachunek wykonawcy (odbiorcy), w korespondencji z kontami zespołu 2.

1.4. Wyodrębniona ewidencja księgowa środków otrzymanych z Unii Europejskiej i dokumentacja z nią związana

1.4.1. Obowiązki beneficjenta

Beneficjent dotacji unijnych ma zobowiązania wynikające z realizacji projektów współfinansowanych ze środków unijnych. Powinien on wykazać się należytą starannością, w szczególności ponosząc wydatki celowo, rzetelnie, racjonalnie i w sposób ekonomicznie uzasadniony, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, wytycznymi, zaleceniami i procedurami przewidzianymi w ramach danego programu. Jego sposób postępowania powinien zapewnić prawidłową i terminową realizację projektu oraz osiągnięcie celów i wskaźników zakładanych we wniosku o dofinansowanie projektu.

Beneficjent jest także zobowiązany m.in. do:

- prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej wydatków projektu w sposób przejrzysty – tak aby była możliwa identyfikacja poszczególnych operacji księgowych,
- systematycznego monitorowania przebiegu realizacji projektu oraz niezwłocznego informowania instytucji zarządzającej o podejrzeniu zaistnienia nieprawidłowości lub o zamiarze zaprzestania realizacji projektu,
- poddania się kontroli w zakresie prawidłowej realizacji projektu, która dokonywana jest przez instytucję zarządzającą oraz przez inne podmioty uprawnione do jej przeprowadzenia,
- przechowywania dokumentacji związanej z realizacją projektu w sposób gwarantujący jej dostępność oraz prawidłowe zabezpieczenie przez okres przewidziany umową o dofinansowanie,
- zachowania trwałości projektu przez okres przewidziany umową o dofinansowanie od zakończenia realizacji projektu,
- zapewnienia informowania społeczeństwa o finansowaniu projektu ze środków Unii Europejskiej (UE).

1.4.2. Obowiązek prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej

Beneficjenci prowadzący księgi rachunkowe powinni zapewnić odrębną ewidencję księgową polegającą na:

- prowadzeniu odrębnej ewidencji księgowej kosztów, wydatków, przychodów i wpływów związanych z danym projektem w ramach prowadzonych ksiąg rachunkowych oraz na wyodrębnieniu w tym celu stosownych kont syntetycznych, analitycznych i pozabilansowych w taki sposób, aby było możliwe spełnienie wymagań w zakresie kontroli (wewnętrznej i zewnętrznej) wykorzystania środków
  lub
- wprowadzeniu odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z projektem; wyodrębniony kod księgowy oznacza odpowiedni symbol, numer, wyróżnik stosowany przy rejestracji, ewidencji lub oznaczeniu dokumentu, który umożliwia sporządzanie zestawienia lub rejestru dowodów księgowych w określonym przedziale czasowym ujmującego wszystkie operacje związane z projektem.

1.5. Polityka rachunkowości, ewidencja księgowa jednostek prowadzących księgi rachunkowe

W unijnych oraz krajowych aktach prawnych zostały uregulowane m.in. zasady pozyskania środków UE, kwalifikowalność wydatków, sposób ich rozliczenia oraz obowiązki informacyjne i promocyjne beneficjentów dotacji unijnych.

Jednym z obowiązków wynikających z przepisów wspólnotowych jest prowadzenie wyodrębnionej ewidencji księgowej projektów współfinansowanych ze środków unijnych. Beneficjent unijnej pomocy powinien więc wprowadzić odrębny system księgowy albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych. W związku z tym niezbędne jest wprowadzenie zmian nie tylko w planie kont jednostki, ale także w polityce rachunkowości.

1.5.1. Polityka rachunkowości

W zasadach (polityce) rachunkowości zawarte są wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

W polityce rachunkowości nie powinny znajdować się zapisy powtórzone z ustawy o rachunkowości, lecz powinny być w niej ujęte tylko informacje w zakresie, w jakim ustawa o rachunkowości daje jednostkom prawo wyboru lub w jakim dopuszcza uproszczenia. Wszelkie rozwiązania muszą być jednak zgodne z ustawą o rachunkowości.

W momencie opracowywania zasad (polityki) rachunkowości nie ma możliwości opisania rozwiązań wszystkich zdarzeń gospodarczych, jakie mogą zaistnieć w jednostce. W związku z tym jeśli w późniejszym czasie w jednostce wystąpią zdarzenia, których rozwiązania nie zostały zawarte w polityce rachunkowości, wówczas należy wprowadzić w formie aneksu, uchwałą lub zarządzeniem, zmiany zasad (polityki) rachunkowości.

Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wchodzą w życie zawsze od pierwszego dnia roku obrotowego, a jeśli zostały dokonane w trakcie roku, wówczas obowiązują z mocą wsteczną. Decyzja o zmianie zasad rachunkowości może być podjęta w dowolnym momencie, jednak jej skutki należy odnieść zawsze do całego roku obrotowego.

1.6. Wyodrębnione zasady rachunkowości projektów współfinansowanych ze środków unijnych

1.6.1. Zasady ogólne

Dostosowanie zasad (polityki) rachunkowości do specyfiki funduszy europejskich ma na celu wskazanie sposobu ujęcia zdarzeń gospodarczych związanych z realizacją projektów współfinansowanych ze środków unijnych w księgach rachunkowych jednostki.

Dostosowania wymagają zapisy dotyczące:

- wykazu kont księgi głównej zakładowego planu kont,
- zasad ewidencji i rozliczania wydatków inwestycyjnych,
- zasad ewidencji środków pieniężnych,

- zasad ewidencji i rozliczania kosztów i przychodów jednostki, w tym ustalania wyniku finansowego,
- zasad ewidencji kapitałów,
- archiwizacji dokumentów.

1.6.2. Specyfika zapisów księgowych dotacji unijnych

Wyodrębniona ewidencja księgowa polega na odrębnej ewidencji wszystkich operacji związanych z realizowanym projektem poprzez wprowadzenie do stosowanego zakładowego planu kont dodatkowych (odrębnych) kont syntetycznych, analitycznych i pozabilansowych. Powinno się także wyodrębnić dodatkowe rejestry dokumentów księgowych, w układzie umożliwiającym uzyskanie informacji wymaganych w zakresie sprawozdawczości finansowej projektu i kontroli wykorzystania środków.

Powyższe zapisy powinny być powiązane, w części dotyczącej ewidencji zdarzeń gospodarczych związanych z realizacją projektów, z:

- dowodami księgowymi stanowiącymi podstawę dokonywania zapisów w księgach rachunkowych jednostki,
- wnioskami o płatność sporządzonymi na podstawie dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków,
- zapisami na księgowych kontach bankowych projektów oraz faktycznymi przepływami na rachunku dla niego wyodrębnionym.

Celem wyodrębnionych zapisów jest:

- zapewnienie prawidłowej realizacji projektów,
- zapewnienie, czy stosowane rozwiązania odpowiadają we wszystkich istotnych aspektach wymogom programów,
- prawidłowe, rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji finansowej i majątkowej projektów według stanu na dzień sporządzenia wymienionych dokumentów.

Szczegółowe wymagania w odniesieniu do projektów zawiera umowa o dofinansowanie zawarta z instytucją zarządzającą.

Podczas prowadzenia ewidencji księgowej powinny być przestrzegane następujące zasady:

- zgodności z umową o dofinansowanie,
- zgodności z przepisami krajowymi,
- zgodności z przepisami wspólnotowymi,
- zgodności z zasadą racjonalnego gospodarowania.

1.6.3. Zakładowy plan kont

Na potrzeby realizowanych projektów wyodrębnia się następujące konta księgowe:

- konto inwestycyjne o nazwie „Środki trwałe w budowie", na którym księgowane są ponoszone wydatki ujęte w budżecie projektu z rozbiciem na wydatki kwalifikowane i niekwalifikowane,

- rachunek bankowy związany z wyodrębnionym dla celów projektu rachunkiem bankowym, na który lub z którego dokonywane są wszelkie płatności związane z projektem,
- konta kosztów lub/i przychodów, wyłącznie w przypadku faktycznego wystąpienia lub założenia we wniosku projektowym,
- konta rozrachunkowe, według poszczególnych wykonawców, w celu ewidencji rozrachunków i roszczeń związanych z realizowanym projektem,
- konta funduszy.

Wszystkie wymienione konta mają tę samą nazwę (taki sam sposób kodowania), pozwalającą na jednoznaczne wyodrębnienie zapisów na nich dokonywanych, związanych z realizowanym projektem.

Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się dla:

- środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz dokonywanych odpisów umorzeniowych,
- rozrachunków z kontrahentami i pracownikami.

1.6.4. Zasady ewidencji i rozliczania kosztów

W przypadku uzyskania dofinansowania ze środków Unii Europejskiej lub/i krajowych środków publicznych zostają wyodrębnione analityczne konta księgowe z nazwami (kodami) nawiązującymi do realizowanych projektów.

W sytuacji gdy dane koszty dotyczą:

- wyłącznie danego projektu lub
- ogólnej działalności jednostki i konkretnego projektu, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej lub/i krajowych środków publicznych,

zostają rozliczone zgodnie z metodą przyjętą dla danego projektu.

Poniesione koszty podlegają ewidencji zarówno na jednym z syntetycznych kont kosztów rodzajowych, jak i na koncie analitycznym, wyodrębnionym dla celów projektu, w części przypadającej na ten projekt.

Metoda przyjęta do rozliczania kosztów ogólnych w celu zakwalifikowania ich jako koszty danego projektu powinna być niezmienna przez cały okres realizacji projektu, a sposób jej wyliczenia podlega archiwizacji na takich samych zasadach jak pozostała dokumentacja związana z projektem.

Koszty ponoszone w związku z realizacją projektu współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej lub/i krajowych środków publicznych są ewidencjonowane w podziale na koszty kwalifikowane i niekwalifikowane.

1.6.5. Zasady ewidencji i rozliczania przychodów

W związku z realizacją projektów dofinansowanych ze środków Unii Europejskiej lub/i krajowych środków publicznych mogą powstawać przychody pochodzące z wykorzystania środków dofinansowania. Przychody te podlegają ewidencji na wyodrębnionym dla danego projektu koncie w okresie realizacji projektu oraz w okresie pięciu lat od dnia podpisania umowy o dofinansowanie projektu.

Każdy przychód planowany do osiągnięcia w projekcie w okresie jego współfinansowania musi zostać włączony do budżetu projektu i pomniejsza kwotę dofinansowania. W celu wyodrębnienia przychodów uzyskiwanych w ramach projektów finansowanych ze środków europejskich w ramach kont zespołu 7 wyodrębnia się księgowe konta przychodów uzyskiwanych w ramach realizowanych projektów.

1.6.6. Archiwizacja dokumentów

Jednostka dokonuje archiwizacji i przechowuje dokumentację związaną z realizacją projektów (oryginały lub kopie poświadczone za zgodność z oryginałem).

W szczególności archiwizacji podlegają następujące dokumenty:

- oryginalny formularz zgłoszonego wniosku,
- pismo informujące o akceptacji wniosku i przyznaniu dofinansowania,
- faktury i inne dokumenty potwierdzające poniesienie wydatków,
- wyciągi z konta bankowego oraz wydruk z konta projektu,
- sprawozdania i dokumenty potwierdzające zawarte w nich informacje,
- wnioski płatnicze,
- wszelkie istotne pisma wysyłane i otrzymywane, w tym zwłaszcza korespondencja dotycząca zmian w projekcie,
- umowy z wykonawcami wraz z dokumentacją dotyczącą sposobu wyłonienia wykonawcy.

Wymienione dokumenty muszą być dostępne dla potrzeb kontroli i przechowywane w sposób umożliwiający ich weryfikację.

1.6.7. Przystosowanie planu kont do ewidencji dotacji unijnych

Jak już wcześniej była o tym mowa, w celu poprawnej ewidencji wszystkich operacji związanych z realizowanym projektem powinny być stosowane odrębne konta:

- syntetyczne,
- analityczne oraz
- pozabilansowe.

Taki układ pozwala na uzyskanie informacji wymaganych w zakresie sprawozdawczości finansowej projektu, a w przypadku kontroli wykorzystania środków umożliwia przedstawienie stosownych danych dotyczących rozliczenia projektów.

Należy podkreślić, że umowa o dotację zawiera zapis, iż ewidencja rachunkowa powinna być prowadzona w sposób pozwalający na kontrolę wykorzystania otrzymanych środków.

Na potrzeby pojedynczego projektu jednostka powinna wyodrębnić m.in. konta:

a) środków trwałych i środków trwałych w budowie,

b) rachunku bankowego (ewentualnie kasy, jeśli wystąpi taka potrzeba),
c) kosztów,
d) przychodów (w przypadku ich faktycznego wystąpienia lub założenia we wniosku projektowym),
e) funduszy (jeśli po realizacji projektu nastąpi ich zwiększenie).

a) Wyodrębniona ewidencja środków trwałych

Przykładowy wykaz kont w zespole 0 w przypadku zakupu np. dwóch maszyn produkcyjnych (projekt X i Z) może przedstawiać się następująco:

I wariant

Jednostka może utworzyć dla środków trwałych sfinansowanych dotacją dodatkową analitykę do konta analitycznego, wyodrębniając poszczególne środki trwałe.

010 – Środki trwałe
010-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów
010-2 Budynki i lokale
010-3 Maszyny
010-3-1 Maszyny produkcyjne – działalność podstawowa
010-3-2 Maszyny – Projekt X
010-3-3 Maszyny – Projekt Z
010-4 Urządzenia techniczne
010-5 Środki transportu
010-6 Inne środki trwałe

070 – Umorzenie środków trwałych
070-1 Prawa użytkowania wieczystego gruntów
070-2 Budynki i lokale
070-3 Maszyny
070-3-1 Maszyny produkcyjne – działalność podstawowa
070-3-2 Maszyny – Projekt X
070-3-3 Maszyny – Projekt Z
070-4 Urządzenia techniczne
070-5 Środki transportu
070-6 Inne środki trwałe

II wariant

Jednostka może też utworzyć dla środków trwałych sfinansowanych dotacją dodatkowe konto syntetyczne z analityką na poszczególne rodzaje środków trwałych.

010 – Środki trwale
010-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów
010-2 Budynki i lokale
010-3 Maszyny
010-4 Urządzenia techniczne

010-5 Środki transportu
010-6 Inne środki trwałe
010-7 Środki trwałe sfinansowane dotacją – Projekt X
010-7-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów
010-7-2 Budynki i lokale
010-7-3 Maszyny
010-7-4 Urządzenia techniczne
010-7-5 Środki transportu
010-7-6 Inne środki trwałe
010-8 Środki trwałe sfinansowane dotacją – Projekt Z
010-8-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów
010-8-2 Budynki i lokale
010-8-3 Maszyny
010-8-4 Urządzenia techniczne
010-8-5 Środki transportu
010-8-6 Inne środki trwałe

070 – Środki trwale
070-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów
070-2 Budynki i lokale
070-3 Maszyny
070-4 Urządzenia techniczne
070-5 Środki transportu
010-6 Inne środki trwałe
070-7 Środki trwałe sfinansowane dotacją – Projekt X
070-7-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów
070-7-2 Budynki i lokale
070-7-3 Maszyny
070-7-4 Urządzenia techniczne
070-7-5 Środki transportu
070-7-6 Inne środki trwałe
070-8 Środki trwałe sfinansowane dotacją – Projekt Z
070-8-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów
070-8-2 Budynki i lokale
070-8-3 Maszyny
070-8-4 Urządzenia techniczne
070-8-5 Środki transportu
070-8-6 Inne środki trwałe

Jednak taki sposób ewidencji może być wprowadzony tylko wówczas, gdy stosowany przez jednostkę księgowy program komputerowy pozwala na „dołączenie" do odpowiednich pozycji bilansu kont bilansowych z poziomu analityki. Wynika to z tego, że w bilansie wartości

środków trwałych muszą być przedstawione w układzie określonym w załączniku do ustawy o rachunkowości.

b) Wyodrębniona ewidencja środków pieniężnych

W umowach o dotacje z reguły znajdują się zapisy mówiące o obowiązku prowadzenia odrębnego rachunku bankowego, jednak na ogół nie nakładają obowiązku prowadzenia odrębnej kasy, a tym samym sporządzania odrębnego raportu kasowego.

Przykładowy wykaz kont dla celów ewidencji środków pieniężnych:

I wariant

Jednostka może wprowadzić dodatkową analitykę do kont analitycznych
100 – Kasa
100-1 Kasa – działalność podstawowa
100-2 Kasa – Projekt X
100-3 Kasa – Projekt Z
130 – Bieżący rachunek bankowy
130-1 Bieżący rachunek bankowy – działalność podstawowa
130-2 Bieżący rachunek bankowy – Projekt X
130-3 Bieżący rachunek bankowy – Projekt Z

II wariant

Jednostka może utworzyć odrębne konta syntetyczne
101 Kasa – działalność podstawowa
102 Kasa – Projekt X
103 Kasa – Projekt Z
131 Bieżący rachunek bankowy – działalność podstawowa
132 Bieżący rachunek bankowy – Projekt X
133 Bieżący rachunek bankowy – Projekt Z

PRZYKŁAD

Jednostka budżetowa „X" modernizuje budynek. Projekt ten jest sfinansowany w 70% ze środków unijnych, a w 30% ze środków krajowych.
W budżecie projektu zostały zaplanowane następujące wydatki:
- *materiały zużyte do modernizacji budynku: 2 000 000 zł,*
- *wynagrodzenia pracowników realizujących projekt (wynagrodzenia wraz z narzutami): 1 200 000 zł,*
- *usługi obce wykorzystywane przy realizacji projektu: 1 800 000 zł.*

Całkowity koszt projektu zaplanowano na 5 000 000 zł.
Jednostka do ewidencji wybrała II wariant (omówiony wyżej) i ewidencjonuje wydatki sfinansowane dotacją w podziale na część krajową i część europejską.
W ewidencji analitycznej jednostka wyodrębniła następujące analityki (kody):

1) *konto syntetyczne np. 080, 201 itd.,*
2) *konto analityczne – pierwszy poziom – „3" projekt modernizacja budynku,*
3) *konto analityczne – drugi poziom – „1" część krajowa, „2" część europejska.*

Ewidencja księgowa

1. *Faktura za materiały do projektu – część krajowa 30%:*
   2 000 000 zł x 30% = 600 000 zł
   ***Wn** 080 „Inwestycje"* *600 000 zł*
   – w analityce: 080-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
   ***Ma** 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"* *600 000 zł*
   – w analityce: 201-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
2. *Faktura za materiały do projektu – część europejska 70%:*
   2 000 000 zł x 70% = 1 400 000 zł
   ***Wn** 080 „Inwestycje"* *1 400 000 zł*
   – w analityce: 080-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
   ***Ma** 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"* *1 400 000 zł*
   – w analityce: 201-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
3. *Koszty wynagrodzeń pracowników realizujących projekt – część krajowa 30%:*
   1 200 000 zł x 30% = 360 000 zł
   ***Wn** 080 „Inwestycje"* *360 000 zł*
   – w analityce: 080-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
   ***Ma** 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń"* *360 000 zł*
   – w analityce: 231-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
4. *Koszty wynagrodzeń pracowników realizujących projekt – część europejska 70%:*
   1 200 000 zł x 70% = 840 000 zł
   ***Wn** 080 „Inwestycje"* *840 000 zł*
   – w analityce: 080-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
   ***Ma** 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń"* *840 000 zł*
   – w analityce: 231-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
5. *Przeksięgowanie składki ZUS i podatku dochodowego od wynagrodzeń:*
   ***Wn** 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń"* *420 000 zł*
   – w analityce: 231-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa 126 000 zł
   231-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska 294 000 zł
   ***Ma** 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne"* *322 000 zł*
   składki ZUS: pracodawcy 200 000 zł, pracownika 125 000 zł
   – w analityce: 229-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa 96 600 zł
   229-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska 225 400 zł
   ***Ma** 225 „Rozrachunki z budżetami"* *98 000 zł*
   podatek dochodowy od osób fizycznych – PIT
   – w analityce: 225-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa 29 400 zł
   225-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska 68 600 zł
6. *Faktura za usługi obce wykorzystywane przy realizacji projektu*
   – część krajowa 30%:
   1 800 000 zł x 30% = 540 000 zł
   ***Wn** 080 „Inwestycje"* *540 000 zł*
   – w analityce: 080-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
   ***Ma** 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami"* *540 000 zł*
   – w analityce: 201-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa

7. *Faktura za usługi obce wykorzystywane przy realizacji projektu – część europejska 70%:*
   2 000 000 zł x 70% = 1 260 000 zł
   ***Wn** 080 „Inwestycje”* *1 260 000 zł*
   – w analityce: 080-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
   ***Ma** 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”* *1 260 000 zł*
   – w analityce: 201-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
8. *Otrzymanie przez jednostkę środków – część krajowa:*
   ***Wn** 130 „Rachunek bieżący jednostki”* *1 500 000 zł*
   – w analityce: 130-3 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
   ***Ma** 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”* *1 500 000 zł*
   – w analityce: 223-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
9. *Zapłata faktury (część krajowa):*
   ***Wn** 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”* *1 140 000 zł*
   600 000 zł + 540 000 zł
   – w analityce: 201-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
   ***Ma** 130 „Rachunek bieżący jednostki”* *1 140 000 zł*
   – w analityce: 130-3 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
10. *Zapłata wynagrodzeń, składek ZUS, podatku PIT (część krajowa):*
    ***Wn** 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”* *234 000 zł*
    (1 200 000 zł – 322 000 zł – 98 000 zł) x 30% = 234 000 zł
    – w analityce: 231-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
    ***Wn** 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”* *96 600 zł*
    322 000 zł x 30% = 96 600 zł
    – w analityce: 229-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
    ***Wn** 225 „Rozrachunki z budżetami”* *29 400 zł*
    98 000 zł x 30% = 29 400 zł
    – w analityce: 225-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
    ***Ma** 130 „Rachunek bieżący jednostki”* *360 000 zł*
    – w analityce: 130-3 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
11. *Sprawozdanie RB-28s – część krajowa*
    1 140 000 zł + 360 000 zł = 1 500 000 zł
    ***Wn** 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”* *1 500 000 zł*
    – w analityce: 223-3-1 – projekt modernizacja budynku – część krajowa
    ***Ma** 800 „Fundusz jednostki”* *1 500 000 zł*
12. *Zapłata z BGK bezpośrednio na rachunek kontrahenta – część europejska:*
    1 400 000 zł + 1 260 000 zł = 2 660 000 zł
    ***Wn** 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”* *2 660 000 zł*
    – w analityce: 201-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
    ***Ma** 227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich”* *2 660 000 zł*
    – w analityce: 227-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
13. *Zapłata wynagrodzeń, składek ZUS, podatku PIT (część europejska)*
    ***Wn** 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”* *546 000 zł*
    (1 200 000 zł – 322 000 zł – 98 000 zł) x 70% = 546 000 zł
    – w analityce: 231-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
    ***Wn** 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”* *225 400 zł*
    322 000 zł x 70% = 225 400 zł
    – w analityce: 229-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
    ***Wn** 225 „Rozrachunki z budżetami”* *68 600 zł*

98 000 zł x 70% = 68 600 zł
– w analityce: 225-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
***Ma** 227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich” 840 000 zł*
– w analityce: 227-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska

14. *Sprawozdanie o wydatkach – część europejska:*
2 660 000 zł + 840 000 zł = 3 500 000 zł
***Wn** 227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich” 3 500 000 zł*
– w analityce: 227-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska
***Ma** 800 „Fundusz jednostki” 3 500 000 zł*

15. *Oddanie inwestycji do użytku (zmodernizowanego budynku):*
***Wn** 011„Środki trwałe” 5 000 000 zł*
***Ma** 080 „Inwestycje” 5 000 000 zł*
– w analityce: 080-3-2 – projekt modernizacja budynku – część krajowa 1 500 000 zł
080-3-2 – projekt modernizacja budynku – część europejska 3 500 000 zł

080 „Inwestycje”

1)	600 000	5 000 000	(15
2)	1 400 000		
3)	360 000		
4)	840 000		
6)	540 000		
7)	1 260 000		

201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

9)	1 140 000	600 000	(1
12)	2 660 000	1 400 000	(2
		540 000	(6
		1 260 000	(7

231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

5)	322 000	360 000	(3
5)	98 000	840 000	(4
10)	234 000		
13)	546 000		

229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

10)	96 600	322 000	(5
13)	225 400		

225 „Rozrachunki z budżetami”

10)	29 400	98 000	(5
13)	68 600		

130 „Rachunek bieżący jednostki”

8)	1 500 000	1 140 000	(9
		360 000	(10

223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

11)	1 500 000	1 500 000	(8

800 „Fundusz jednostki”

		1 500 000	(11
		3 500 000	(14

227 „Rozliczenie środków z budżetu środków europejskich”

14)	3 500 000	2 660 000	(12
		840 000	(13

011 „Środki trwałe”

Sp.)	x	
15)	5 000 000	

PODSTAWA PRAWNA:

- § 1, § 4, § 14, § 15 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 760

Joanna Gawrońska – biegły rewident

2. Jak rozliczyć dywidendę wypłacaną zagranicznemu udziałowcowi

PROBLEM **Prowadzimy spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Jej siedziba znajduje się w Polsce, ale 100% udziałowcem jest spółka mająca siedzibę na Słowacji. Jest to spółka kapitałowa – odpowiednik polskiej sp. z o.o. Spółka słowacka posiada udziały w spółce polskiej około roku. Spółka polska zamierza wypłacić dywidendę za 2016 r. Prosimy o wskazanie skutków podatkowych i sposobu rozliczenia dywidendy wypłacanej spółce słowackiej.**

RADA **W przedstawionym przez Państwa stanie faktycznym, przy spełnieniu wskazanych w uzasadnieniu warunków, możliwe będzie zastosowanie zwolnienia z podatku w stosunku do dywidendy wypłacanej spółce słowackiej. W przypadku ich niespełnienia stawka podatku od wypłacanej dywidendy wyniesie 19% lub dywidenda zostanie opodatkowana według zasad wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej ze Słowacją. Szczegóły w uzasadnieniu.**

UZASADNIENIE Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT") wskazuje, że dochody (przychody) z dywidend zasadniczo są opodatkowane w ryczałtowej wysokości 19% uzyskanego przychodu. Ustawa przewiduje również zwolnienia i zastosowanie innej (zwykle niższej) stawki z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeśli taka umowa ma zastosowanie w konkretnej sytuacji.

Sprawdźmy, czy w przypadku przedstawionym w problemie będzie możliwe zastosowanie zwolnienia z podatku.

2.1. Zwolnienie dywidendy z podatku

Na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT zwalnia się od podatku dochodowego m.in. dochody (przychody) z dywidend, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej albo w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania;
3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;
4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

Odnosząc powyższy przepis do analizowanego stanu faktycznego, należy uznać, że warunki z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT zostaną spełnione (zakładając, że spółka słowacka spełnia warunek

z pkt 4). Trzeba jednak zauważyć, że stosownie do art. 22 ust. 4a ustawy o CIT zwolnienie to ma zastosowanie w przypadku, gdy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd w Polsce posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości nie mniej niż 10% udziałów (akcji), nieprzerwanie przez okres dwóch lat. Posiadanie udziałów przez spółkę słowacką powinno wynikać z tytułu własności (art. 22 ust. 4d ustawy o CIT), ale zakładamy, że ten warunek jest spełniony.

Z przedstawionego problemu wynika, że spółka słowacka posiada udziały w spółce polskiej około roku, więc warunek posiadania ich nieprzerwanie przez okres dwóch lat nie jest na dzień dzisiejszy spełniony. Nie oznacza to jednak, że dochód z dywidendy musi podlegać opodatkowaniu. Zgodnie bowiem z ust. 4b ustawy o CIT wskazane zwolnienie ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości nie mniej niż 10% udziałów (akcji), w spółce wypłacającej dywidendę przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu udziału w zysku osoby prawnej mającej siedzibę lub zarząd w Polsce upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów).

Oznacza to, że w przypadku posiadania udziałów przez spółkę słowacką w polskiej spółce po dniu wypłaty dywidendy do upływu nieprzerwanego dwuletniego okresu ich posiadania spółka słowacka będzie mogła skorzystać z ww. zwolnienia. Stanowisko to popierają również organy podatkowe, np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 22 lutego 2016 r. (sygn. IBPB-1-3/4510-760/15/PC).

Co się stanie w przypadku niespełnienia tego warunku już po wypłacie dywidendy?

Otóż w przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji) w ww. wysokości nieprzerwanie przez okres dwóch lat spółka słowacka będzie zobowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów) z dywidendy w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. W takim przypadku odsetki należy naliczyć od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy spółka skorzystała ze zwolnienia.

Należy pamiętać, że płatnikiem podatku od dywidendy będzie w tym przypadku spółka polska, powinna więc zadbać o właściwe udokumentowanie zastosowanego zwolnienia, natomiast jeśli jest to niemożliwe, powinna pobrać podatek.

Obowiązki płatnika w zakresie wypłaty dywidendy określa art. 26 ustawy o CIT. Stosownie do art. 26 ust. 1c ustawy o CIT zastosowanie zwolnienia, o którym mowa powyżej, przez spółkę polską jest możliwe pod warunkiem uzyskania od spółki słowackiej certyfikatu rezydencji dokumentującego jej miejsce siedziby dla celów podatkowych. Ponadto spółka polska zobowiązana jest do uzyskania pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa w art. 22 ust. 4 pkt 4, czyli spółka słowacka nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania. Jeżeli spółka słowacka posiada te dokumenty, to będzie mogła być zwolniona z podatku. Spółka polska jako płatnik będzie zaś zobowiązana jedynie do sporządzenia informacji IFT-2R w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłaty (również wówczas, gdy spółka polska w roku podatkowym sporządziła i przekazała te informacje na pisemny wniosek udziałowca).

2.2. Opodatkowanie dywidendy

W przypadku gdyby zwolnienie, o którym mowa powyżej, nie mogło zostać zastosowane (np. ze względu na braki w ww. dokumentacji), spółka polska zobowiązana jest jako płatnik do pobo-

ru podatku od wypłacanej dywidendy. Jak wspomniano powyżej, stawka podatku wynosi 19%, chyba że możliwe będzie zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową. Stosowanie ww. umowy jest jednak możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji.

W przypadku uzyskania certyfikatu rezydencji od spółki słowackiej możliwe będzie opodatkowanie dywidendy według stawki określonej w umowie ze Słowacją. Zgodnie z art. 10 umowy między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie 18 sierpnia 1994 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131 ze zm.), dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w umawiającym się państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. Jednak dywidendy takie mogą być opodatkowane także w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę, i zgodnie z prawem tego państwa, ale jeżeli odbiorca dywidend jest ich właścicielem, podatek tak ustalony nie może przekroczyć:

a) 0% kwoty dywidend brutto, jeżeli ich właścicielem jest spółka (inna niż spółka osobowa), która w momencie wypłaty dywidendy posiada lub będzie posiadać bezpośrednio, przez nieprzerwany, 24-miesięczny okres, nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy,
b) 5% kwoty dywidend brutto we wszystkich pozostałych przypadkach.

Postanowienia niniejszego ustępu nie dotyczą opodatkowania spółki w odniesieniu do zysków, z których dywidendy są wypłacane.

Umowa definiuje również pojęcie dywidendy jako dochód z akcji lub innych praw, z wyjątkiem wierzytelności, z udziału w zyskach, jak również dochody z innych praw spółki, które według prawa podatkowego państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, są pod względem podatkowym traktowane jak dochody z akcji.

Biorąc pod uwagę postanowienia umowy ze Słowacją oraz analizowany stan faktyczny, należy stwierdzić, że dywidenda wypłacana spółce słowackiej może nie być opodatkowana, jeśli spółka słowacka będzie posiadała udziały spółki polskiej nieprzerwanie przez okres dwóch lat.

W przypadku zaś nieuzyskania certyfikatu rezydencji właściwa będzie stawka 19%. W takiej sytuacji (opodatkowania dywidendy) podatek należy wpłacić w terminie do siódmego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Ponadto spółka polska jako płatnik będzie zobowiązana do sporządzenia informacji IFT-2R w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłaty (również wówczas, gdy w roku podatkowym sporządziła i przekazała ww. informację na pisemny wniosek udziałowca). Ponadto spółka polska będzie zobowiązana do złożenia deklaracji CIT-10Z (do urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych) w terminie do końca pierwszego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Ewa Leszczyńska – doradca podatkowy

1. Klasyfikacja instrumentów finansowych zależy od celu ich nabywania

Klasyfikując instrumenty finansowe do właściwych kategorii, należy wziąć pod uwagę nie tylko rodzaj instrumentu finansowego, ale także cel jego nabycia bądź posiadania. Na przykład kupione akcje mogą być zaliczone przez jednostkę do aktywów finansowych przeznaczonych do obrotu (krótkoterminowe) lub aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (długoterminowe lub krótkoterminowe), zależnie od intencji i planów jednostki wobec posiadanych akcji. Informacja dotycząca kwalifikacji aktywów finansowych do odpowiedniej kategorii instrumentów finansowych jest istotna dla prawidłowej ich wyceny.

Wycena instrumentów finansowych zależy m.in. od tego, czy jednostka stosuje tylko przepisy ustawy o rachunkowości, czy też ma obowiązek stosowania przepisów rozporządzenia MF w sprawie instrumentów finansowych. Przepisy zarówno ustawy o rachunkowości, jak i rozporządzenia MF pozwalają na wycenę instrumentów finansowych według skorygowanej ceny nabycia.

UWAGA!

Jednostki, które przekroczą limity dla małych podmiotów, powinny przy wycenie instrumentów finansowych uwzględniać obok postanowień ustawy o rachunkowości również przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie instrumentów finansowych.

Tabela 1. Wycena bilansowa według skorygowanej ceny nabycia

Lp.	*Pozycja bilansowa*	*Sposób wyceny*	*Zapis ustawy o rachunkowości*
1	*2*	*3*	*4*
1.	■ *udziały w innych jednostkach* ■ *inwestycje zaliczone do aktywów trwałych, oprócz nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji*	■ *według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości* ■ *według wartości godziwej* ■ *według skorygowanej ceny nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności*	*Art. 28 ust. 1 pkt 3*
2.	*Inwestycje krótkoterminowe*	■ *według ceny (wartości) rynkowej* ■ *według ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa* ■ *według skorygowanej ceny nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności*	*Art. 28 ust. 1 pkt 5*

1	2	3	4
		■ *w inny sposób określonej wartości godziwej, gdy dla danych krótkoterminowych inwestycji nie istnieje aktywny rynek*	
3.	*Należności i udzielone pożyczki*	■ *w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności, z zastrzeżeniem pkt 7a (lp. 4)*	*Art. 28 ust. 1 pkt 7*
4.	*Należności i udzielone pożyczki zaliczone do aktywów finansowych*	■ *według skorygowanej ceny nabycia* ■ *jeśli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do trzech miesięcy – według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej*	*Art. 28 ust. 1 pkt 7a*
5.	*Zobowiązania*	■ *w kwocie wymagającej zapłaty, z zastrzeżeniem pkt 8a (lp. 6)*	*Art. 28 ust. 1 pkt 8*
6.	*Zobowiązania finansowe*	■ *według skorygowanej ceny nabycia* ■ *jeśli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do trzech miesięcy – według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej*	*Art. 28 ust. 1 pkt 8a*
7	*Inwestycje zaliczone do aktywów trwałych, inne niż nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne*	■ *skutki przeszacowania do cen rynkowych zwiększają kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny; spadek wartości inwestycji uprzednio przeszacowanej do wysokości kwoty, o którą podwyższono z tego tytułu kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny – zmniejsza kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny*	*Art. 35 ust. 4*
		■ *w pozostałych przypadkach skutki obniżenia wartości inwestycji zalicza się do kosztów finansowych. Wzrost wartości danej inwestycji bezpośrednio wiążący się z uprzednim obniżeniem jej wartości, zaliczonym do kosztów finansowych, ujmuje się do wysokości tych kosztów jako przychody finansowe*	

Skorygowana cena nabycia aktywów finansowych i zobowiązań finansowych to cena nabycia (wartość), w jakiej składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych został po raz pierwszy wprowadzony do ksiąg rachunkowych, pomniejszona o spłaty wartości nominalnej, odpowiednio skorygowana o skumulowaną kwotę zdyskontowanej różnicy między wartością początkową składnika i jego wartością w terminie wymagalności, wyliczoną za pomocą efektywnej stopy procentowej, a także pomniejszona o odpisy aktualizujące wartość.

Schemat. Skorygowana cena nabycia

cena nabycia (wartość początkowa)

–

spłaty wartości nominalnej (kapitału podstawowego)

–/+

skumulowana kwota zdyskontowanej różnicy między wartością początkową składnika i jego wartością w terminie wymagalności, wyliczoną za pomocą efektywnej stopy procentowej

–

odpisy aktualizujące wartość

=

skorygowana cena nabycia

Poprzez zastosowanie efektywnej stopy procentowej wartość przychodów lub kosztów przypadająca na dane okresy nie jest ewidencjonowana w takiej samej wysokości, lecz w różnych okresach w innych wartościach. Stała jest natomiast stopa rentowności aktywów bądź zobowiązań. Dzięki takiemu ujęciu przychodów i kosztów spełniony jest wymóg art. 4 ust. 2, zgodnie z którym zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmowane są w księgach rachunkowych i wykazywane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

1.1. Wyliczenia efektywnej stopy procentowej

W praktyce do wyliczenia efektywnej stopy procentowej dla rzeczywistych przepływów pieniężnych używa się arkusza kalkulacyjnego z wbudowaną funkcją:

- IRR – przy płatnościach następujących w równych okresach,
- XIRR – przy płatnościach następujących w nierównych okresach.

PRZYKŁAD

Ujęcie transakcji udzielenia pożyczki przez jednostkę stosującą przepisy rozporządzenia MF

Jednostka „UDZIAŁ" udzieliła 30 maja 201x r. jednostce „POŻYCZ" pożyczki w wysokości 600 000 zł na dwa lata. Zgodnie z zawartą umową pożyczki jednostka „POŻYCZ" będzie spłacać pożyczkę w równych ratach w wysokości 80 000 zł na koniec każdego kwartału. Wraz z ratą jednostka „POŻYCZ" będzie spłacała odsetki ustalone w wysokości 6,67%, tj. 5000 zł kwartalnie. Pierwszą ratę wraz z odsetkami jednostka „POŻYCZ" zapłaci 30 września 201x r.

Jednostka stosuje przepisy rozporządzenia MF, a udzielone pożyczki wycenia według skorygowanej ceny nabycia.

Tabela 2. Wyliczenie efektywnej stopy procentowej – IRR

Okresy	Płatności
	–600 000
1.	80 000
2.	80 000
3.	80 000
4.	80 000
5.	80 000
6.	80 000
7.	80 000
8.	80 000
IRR =	1,4569%

Tabela 3. Wyliczenie odsetek z wykorzystaniem efektywnej stopy procentowej w wysokości 1,4569%

Rata	Data wpływu	Należność na początek okresu	Otrzymana kwota	Odsetki	Kapitał	Należność na koniec okresu
1	2	3	4	5 (3 × IRR)	6 (4 – 5)	7 (3 – 6)
1.	30.09.201x	600 000,00	80 000,00	8 741,41	71 258,59	528 741,41
2.	31.12.201x	528 741,41	80 000,00	7 703,25	72 296,75	456 444,66
3.	31.03.201x+1	456 444,66	80 000,00	6 649,95	73 350,05	383 094,61
4.	30.06.201x+1	383 094,61	80 000,00	5 581,31	74 418,69	308 675,93
5.	30.09.201x+1	308 675,93	80 000,00	4 497,11	75 502,89	233 173,04
6.	31.12.201x+1	233 173,04	80 000,00	3 397,10	76 602,90	156 570,14
7.	31.03.201x+2	156 570,14	80 000,00	2 281,07	77 718,93	78 851,21
8.	30.06.201x+2	78 851,21	80 000,00	1 148,79	78 851,21	0,00
Razem			640 000,00	40 000,00	600 000,00	

Rok 201x

1. Udzielenie pożyczki jednostce „UDZIAŁ":

Wn *„Pozostałe rozrachunki"*	*600 000,00 zł*
– w analityce udzielone pożyczki	
Ma *„Rachunek bankowy"*	*600 000,00 zł*

2. Wpłata na rachunek bankowy przez jednostkę „POŻYCZ" pierwszej raty pożyczki wraz z odsetkami (30.09.201x r.):

Spłata kapitału (kwartalnie): (600 000 zł : 24 miesiące) × 3 miesiące = 75 000 zł

Spłata odsetek (kwartalnie): (40 000 zł : 24 miesiące) × 3 miesiące = 5000 zł

Razem rata (kapitał + odsetki) kwartalnie: 75 000 zł + 5000 zł = 80 000 zł

Wn *„Rachunek bankowy"*	*80 000,00 zł*
Ma *„Pozostałe rozrachunki"*	*75 000,00 zł*
– w analityce udzielone pożyczki	
Ma *„Przychody finansowe"*	*5 000,00 zł*
– w analityce przychody podatkowe	

3. Różnica między odsetkami naliczonymi według IRR i odsetkami otrzymanymi (na dzień 30.09.201x r.):
8741,41 zł – 5000 zł = 3741,41 zł

Wn *„Pozostałe rozrachunki"*	*3 741,41 zł*
– w analityce udzielone pożyczki	
Ma *„Przychody finansowe"*	*3 741,41 zł*
– w analityce przychody niebędące przychodami podatkowymi	

4. Wpłata na rachunek bankowy przez jednostkę „POŻYCZ" drugiej raty pożyczki wraz z odsetkami (31.12.201x r.):

Wn *„Rachunek bankowy"*	*80 000,00 zł*
Ma *„Pozostałe rozrachunki"*	*75 000,00 zł*
– w analityce udzielone pożyczki	
Ma *„Przychody finansowe"*	*5 000,00 zł*
– w analityce przychody podatkowe	

5. Różnica między odsetkami naliczonymi według IRR i odsetkami otrzymanymi (na dzień 31.12.201x r.):
7703,25 zł – 5000 zł = 2703,25 zł

Wn *„Pozostałe rozrachunki"*	*2 703,25 zł*
– w analityce udzielone pożyczki	
Ma *„Przychody finansowe"*	*2 703,25 zł*
– w analityce przychody niebędące przychodami podatkowymi	

Rok 201x+1

6. Wpłaty na rachunek bankowy przez jednostkę „UDZIAŁ" dwóch rat pożyczki (trzeciej i czwartej) wraz z odsetkami (31.03.201x+1 r. i 30.06.201x+1 r.):

Wn *„Rachunek bankowy"*	*160 000,00 zł*

Ma *„Pozostałe rozrachunki”* *150 000,00 zł*
– w analityce udzielone pożyczki
Ma *„Przychody finansowe”* *10 000,00 zł*
– w analityce przychody podatkowe

7. *Różnica między odsetkami naliczonymi według IRR i odsetkami zapłaconymi (na dzień 31.03.201x+1 r. i 30.06.201x+1 r.):*
(6649,95 zł + 5581,31 zł) – (5000 zł + 5000 zł) = 12 231,27 zł – 10 000 zł = 2231,27 zł
Wn *„Pozostałe rozrachunki”* *2 231,27 zł*
– w analityce udzielone pożyczki
Ma *„Przychody finansowe”* *2 231,27 zł*
– w analityce przychody niebędące przychodami podatkowymi

8. *Wpłata na rachunek bankowy przez jednostkę „KREDYT” piątej raty pożyczki wraz z odsetkami (30.09.201x+1 r.):*
Wn *„Rachunek bankowy”* *80 000,00 zł*
Ma *„Pozostałe rozrachunki”* *75 000,00 zł*
– w analityce udzielone pożyczki
Ma *„Przychody finansowe”* *5 000,00 zł*
– w analityce przychody podatkowe

9. *Różnica między odsetkami naliczonymi według IRR i odsetkami zapłaconymi (na dzień 30.09.201x+1 r.):*
4497,11 zł – 5000 zł = –502,89 zł
Wn *„Koszty finansowe”* *502,89 zł*
– w analityce niestanowiące kosztów uzyskania przychodów
Ma *„Pozostałe rozrachunki”* *502,89 zł*
– w analityce udzielone pożyczki

10. *Wpłata na rachunek bankowy przez jednostkę „UDZIAŁ” szóstej raty pożyczki wraz z odsetkami (31.12.201x+1 r.):*
Wn *„Rachunek bankowy”* *80 000,00 zł*
Ma *„Pozostałe rozrachunki”* *75 000,00 zł*
– w analityce udzielone pożyczki
Ma *„Przychody finansowe”* *5 000,00 zł*
– w analityce przychody podatkowe

11. *Różnica między odsetkami naliczonymi według IRR i odsetkami zapłaconymi (na dzień 31.12.201x+1 r.):*
3397,10 zł – 5000 zł = –1602,90 zł
Wn *„Koszty finansowe”* *1 602,90 zł*
– w analityce niestanowiące kosztów uzyskania przychodów
Ma *„Pozostałe rozrachunki”* *1 602,90 zł*
– w analityce udzielone pożyczki

Rok 201x+2

12. *Wpłaty na rachunek bankowy przez jednostkę „POŻYCZ” dwóch rat pożyczki (siódmej i ósmej) wraz z odsetkami (31.03.201x+2 r. i 30.06.201x+2 r.):*

Wn *„Rachunek bankowy”* *160 000,00 zł*
Ma *„Pozostałe rozrachunki”* *150 000,00 zł*
– w analityce udzielone pożyczki
Ma *„Przychody finansowe”* *10 000,00 zł*
– w analityce przychody podatkowe

13. *Różnica między odsetkami naliczonymi według IRR i odsetkami zapłaconymi (na dzień 31.03.201x+2 r. i 30.06.201x+2 r.):*
(2281,07 zł + 1148,79 zł) – (5000 zł + 5000 zł) = 3429,86 zł – 10 000 zł = –6570,14 zł
Wn *„Koszty finansowe”* *6 570,14 zł*
– w analityce niestanowiące kosztów uzyskania przychodów
Ma *„Pozostałe rozrachunki”* *6 570,14 zł*
– w analityce udzielone pożyczki *6 570,14 zł*

Pozostałe rozrachunki

1)	*600 000,00*	*75 000,00*	*(2*
3)	*3 741,41*	*75 000,00*	*(4*
5)	*2 703,25*	*150 000,00*	*(6*
7)	*2 231,27*	*75 000,00*	*(8*
		502,89	*(9*
		75 000,00	*(10*
		1 602,90	*(11*
		150 000,00	*(12*
		6 570,14	*(13*
	608 675,93	***608 675,93***	

Rachunek bankowy

2)	*80 000,00*	*600 000,00*	*(1*
4)	*80 000,00*		
6)	*160 000,00*		
8)	*80 000,00*		
10)	*80 000,00*		
12)	*160 000,00*		
	640 000,00	***600 000,00***	
		40 000,00	***(Sk***

Przychody finansowe podatkowe

	5 000,00	*(2*
	5 000,00	*(4*
	10 000,00	*(6*
	5 000,00	*(8*
	5 000,00	*(10*
	10 000,00	*(12*
	40 000,00	

Przychody finansowe niepodatkowe

	3 741,41	*(3*
	2 703,25	*(5*
	2 231,27	*(7*
	8 675,93	

Koszty finansowe – nkup

9)	*502,89*	
11)	*1 602,90*	
13)	*6 570,14*	
	8 675,93	

Tabela 4. Fragment bilansu

Aktywa	*31.12.201x*	*31.12.201x+1*
A. Aktywa trwałe		
IV. Inwestycje długoterminowe		
3. Długoterminowe aktywa finansowe	*456 444,66*	*156 570,14*
b) w pozostałych jednostkach	*456 444,66*	*156 570,14*
– udzielone pożyczki	*456 444,66*	*156 570,14*

Tabela 5. Fragment rachunku zysków i strat – wariant porównawczy

Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)	*201x rok*	*201x+1 rok*	*201x+2 rok*	*Razem*
G. Przychody finansowe				
II. Odsetki	*16 444,66*	*22 231,27*	*10 000,00*	*48 675,93*
H. Koszty finansowe				
I. Odsetki		*2 105,79*	*6 570,14*	*8 675,93*
Przychody i koszty (G – H)	*16 444,66*	*20 125,48*	*3 429,86*	*40 000,00*

Z przedstawionych danych wynika, że w przypadku zastosowania efektywnej stopy procentowej i wyceny udzielonej pożyczki według skorygowanej ceny nabycia, która uwzględnia wartość pieniądza w czasie, pożyczka ta na dzień:

- *31 grudnia 201x r. wynosi 456 444,66 zł,*
- *31 grudnia 201x+1 r. wynosi 156 570,14 zł.*

W przypadku wyceny w kwocie wymaganej zapłaty, tj. łącznie z naliczonymi na dzień bilansowy odsetkami, wartość pożyczki na dzień:

- *31 grudnia 201x r. wynosi 480 000 zł (640 000 zł – 160 000 zł),*
- *31 grudnia 201x+1 r. wynosi 160 000 zł (480 000 zł – 320 000 zł).*

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 28 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Joanna Gawrońska – biegły rewident

2. Koszty w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym i wybór wariantu rachunku zysków i strat

Przedsiębiorstwo, które sporządza rachunek zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym, ma obowiązek przedstawić w informacji dodatkowej dane o poniesionych kosztach według rodzaju. Dlatego jeśli jednostki nie zdecydują się prowadzić ewidencji w układzie rodzajowym i wybiorą jedynie układ kalkulacyjny (zespół 5 w planie kont), wskazane jest prowadzenie stosownej ewidencji analitycznej. Jak prowadzić ewidencję kosztów w obydwóch zespołach kosztowych?

Innym rozwiązaniem, z którego może skorzystać przedsiębiorstwo, jest prowadzenie ewidencji równocześnie w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym. System taki określa się jako ewidencję rodzajowo-kalkulacyjną lub mieszaną. Jej istotą jest podwójne zaksięgowanie każdej pozycji kosztowej w następujący sposób:

- każdy koszt rejestrowany jest na koncie kosztu w układzie rodzajowym w korespondencji z odpowiednim kontem bilansowym,
- następnie dokonywany jest tzw. zapis równoległy, polegający na ujęciu kosztu na odpowiednim koncie kosztów w układzie funkcjonalnym w korespondencji z kontem 490 „Rozliczenie kosztów".

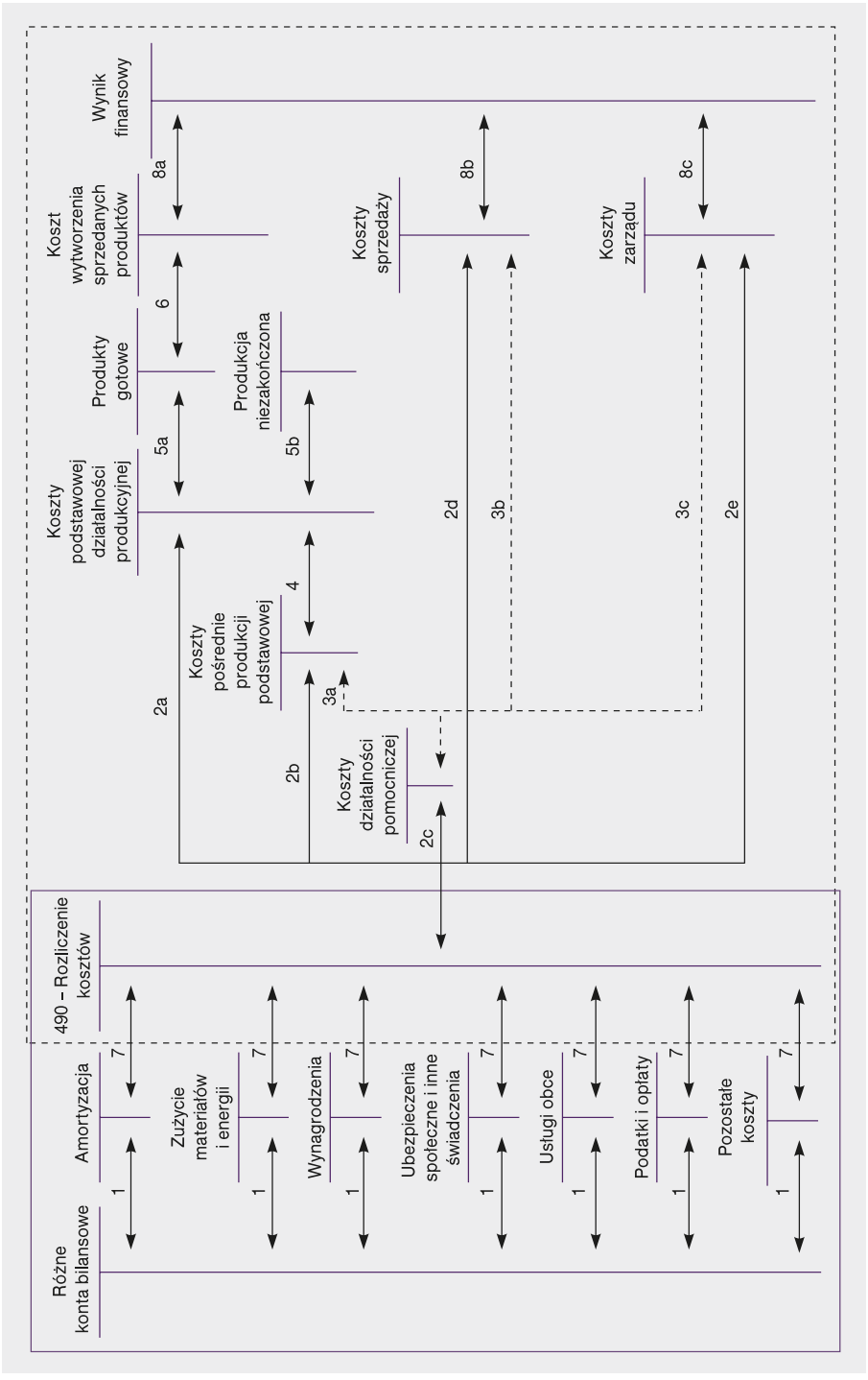
Ewidencja w systemie mieszanym jest nieco bardziej pracochłonna niż zastosowanie prostszych układów, stwarza jednak duże możliwości w zakresie analizy danych i sporządzania sprawozdań. Przede wszystkim „dwukrotne" zaksięgowanie tego samego kosztu pozostawia jednostce możliwość zamknięcia wyniku zarówno z kont zespołu rodzajowego, jak i z kont zespołu funkcjonalnego. Niezwykle istotną rolę w całym przedstawionym „podwójnym" systemie ewidencyjnym kosztów (zespoły 4 + 5) odgrywa konto 490 „Rozliczenie kosztów". Dzięki niemu możliwe jest zamknięcie zespołu kont kosztów, które nie zostaną przeniesione na wynik finansowy:

- jeśli firma wybierze sporządzenie rachunku zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym – wówczas konta zespołu 5 i koszt własny sprzedaży przeksięgowane zostaną na wynik finansowy, natomiast konta kosztów rodzajowych (zespół 4) zostaną przeniesione na konto 490 „Rozliczenie kosztów";
- jeśli z kolei firma zdecyduje się na sporządzenie rachunku zysków i strat w wariancie porównawczym – wówczas konta zespołu 4 przeksięgowane zostaną na wynik finansowy, natomiast konta kosztów sprzedaży, zarządu i koszt własny sprzedaży zostaną przeniesione na konto 490 „Rozliczenie kosztów". W wyniku ewentualnych różnic w obrotach powstanie wtedy saldo wyrażające zmianę stanu produktów. Saldo to również zostanie przeksięgowane na wynik finansowy.

Objaśnienia operacji do schematu 1:

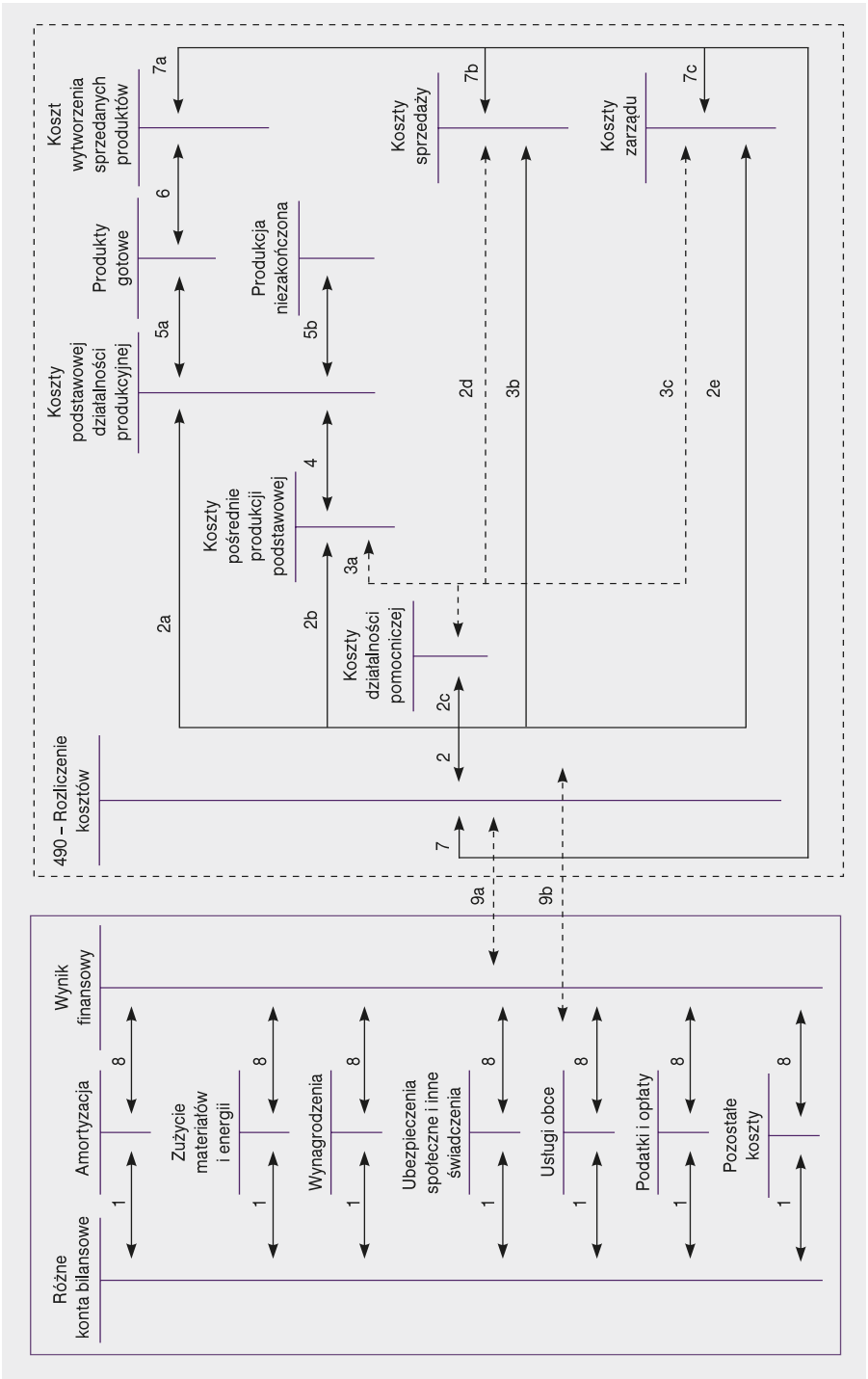
1. Ewidencja kosztów poniesionych w układzie rodzajowym

Schemat 1. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym w przypadku sporządzania kalkulacyjnego rachunku zysków i strat



Źródło: opracowanie własne.

Schemat 2. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym w przypadku sporządzania porównawczego rachunku zysków i strat



Źródło: opracowanie własne.

2. Ewidencja kosztów:
   a) bezpośrednich działalności produkcyjnej
   b) pośrednich działalności produkcyjnej
   c) działalności pomocniczej
   d) sprzedaży
   e) ogólnego zarządu
3. Rozliczenie kosztów działalności pomocniczej na części dotyczące:
   a) produkcji pośredniej
   b) sprzedaży
   c) zarządu
4. Rozliczenie kosztów pośrednich na produkty
5. Rozliczenie kosztów działalności podstawowej na:
   a) wyroby gotowe
   b) produkcję niezakończoną
6. Wydanie sprzedanych wyrobów gotowych z magazynu
7. Przeniesienie kosztów rodzajowych na konto „Rozliczenie kosztów”
8. Przeniesienie na wynik finansowy na dzień bilansowy:
   a) kosztów wytworzenia sprzedanych produktów
   b) kosztów sprzedaży
   c) kosztów zarządu

Objaśnienia operacji do schematu 2:

1. Ewidencja kosztów poniesionych w układzie rodzajowym
2. Ewidencja kosztów:
   a) bezpośrednich działalności produkcyjnej
   b) pośrednich działalności produkcyjnej
   c) działalności pomocniczej
   d) sprzedaży
   e) ogólnego zarządu
3. Rozliczenie kosztów działalności pomocniczej na części dotyczące:
   a) produkcji pośredniej
   b) sprzedaży
   c) zarządu
4. Rozliczenie kosztów pośrednich na produkty
5. Rozliczenie kosztów działalności podstawowej na:
   a) wyroby gotowe
   b) produkcję niezakończoną
6. Wydanie sprzedanych wyrobów gotowych z magazynu
7. Przeniesienie na konto „Rozliczenie kosztów”:
   a) kosztów wytworzenia sprzedanych produktów
   b) kosztów sprzedaży
   c) kosztów zarządu
8. Przeniesienie na wynik finansowy kosztów rodzajowych
9. Przeniesienie na wynik finansowy salda konta „Rozliczenie kosztów” wyrażającego zmianę stanu produktów w postaci:
   a) zwiększenia przychodów (wzrost zapasów)
   b) zmniejszenia przychodów (spadek zapasów)

PRZYKŁAD 1

Przedsiębiorstwo produkcyjne korzysta z kont kosztów w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym. W bieżącym okresie wystąpiły następujące zdarzenia gospodarcze (dla uproszczenia pominięto kwestię VAT):

1) zużyto w procesie produkcyjnym materiały na kwotę 30 000 zł,
2) zaksięgowano wynagrodzenia na kwotę 20 000 zł (wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych wynosiły 5000 zł, pośrednio produkcyjnych – 10 000 zł, wynagrodzenia pracowników administracji i zarządu – 5000 zł),
3) naliczono amortyzację maszyn produkcyjnych w bieżącym miesiącu w kwocie 10 000 zł,
4) otrzymano fakturę za wynajem lokalu magazynowego, wartość czynszu obejmującego najbliższe trzy miesiące wynosiła 12 000 zł,
5) opłacono ubezpieczenie hali produkcyjnej na najbliższe sześć miesięcy w kwocie 18 000 zł,
6) oszacowano wartość zużytej energii na podstawie zapisów licznika w kwocie 4000 zł,
7) przyjęto do magazynu wytworzone produkty (3000 szt.) według kosztu wytworzenia,
8) sprzedano 2500 sztuk produktów po cenie 40 zł/szt.,
9) sprzedane produkty wydano z magazynu.

Wiadomo, że na początek okresu jednostka posiadała w magazynie 500 sztuk produktów według jednostkowego kosztu wycenionego na 24 zł/szt. Do rozchodu zapasów jednostka stosuje metodę FIFO.

Tabela 1. Ewidencja księgowa

Nr operacji	Strona Dt	Kwota	Strona Ct	Kwota
1	2	3	4	5
1	Zużycie materiałów	30 000	Materiały	30 000
1a	Koszty działalności podstawowej	30 000	Rozliczenie kosztów	30 000
2	Wynagrodzenia	20 000	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń	20 000
2a	Koszty działalności podstawowej Koszty wydziałowe Koszty zarządu	5 000 10 000 5 000	Rozliczenie kosztów	20 000
3	Amortyzacja	10 000	Umorzenie środków trwałych	10 000
3a	Koszty wydziałowe	10 000	Rozliczenie kosztów	10 000
4	Usługi obce	12 000	Zobowiązania wobec dostawców	12 000
4	RMK czynne	12 000	Rozliczenie kosztów	12 000
4a	Koszty wydziałowe	4 000	RMK czynne	4 000
5	Pozostałe koszty rodzajowe	18 000	Rachunek bankowy	18 000
5	RMK czynne	18 000	Rozliczenie kosztów	18 000

1	2	3	4	5
5a	Koszty wydziałowe	3 000	RMK czynne	3 000
6	Koszty działalności podstawowej	4 000	RMK bierne	4 000
7	Koszty działalności podstawowej	27 000	Koszty wydziałowe	27 000
7a	Produkty gotowe	66 000	Koszty działalności podstawowej	66 000
8	Należności od odbiorców	100 000	Przychody ze sprzedaży produktów	100 000
9	Koszt własny sprzedaży	56 000	Produkty gotowe	56 000

Tabela 2. Zamknięcie konta „Rozliczenie kosztów"

Nr operacji	Strona Wn	Kwota	Strona Ma	Kwota
I	Rozliczenie kosztów	30 000	Zużycie materiałów	30 000
II	Rozliczenie kosztów	20 000	Wynagrodzenia	20 000
III	Rozliczenie kosztów	10 000	Amortyzacja	10 000
IV	Rozliczenie kosztów	12 000	Usługi obce	12 000
V	Rozliczenie kosztów	18 000	Pozostałe koszty rodzajowe	18 000

Tabela 3. Zamknięcie wyniku finansowego w wariancie kalkulacyjnym

Nr operacji	Strona Wn	Kwota	Strona Dt	Kwota
A	Wynik finansowy	56 000	Koszt własny sprzedaży	56 000
B	Wynik finansowy	5 000	Koszty zarządu	5 000
C	Przychody ze sprzedaży produktów	100 000	Wynik finansowy	100 000

Tabela 4. Fragment rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny)

A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów	100 000
B.	Koszty sprzedanych produktów	56 000
C.	**Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A – B)**	**44 000**
D.	Koszty sprzedaży	–
E.	Koszty ogólnego zarządu	5 000
F.	**Zysk (strata) ze sprzedaży (C – D – E)**	**39 000**

PRZYKŁAD 2

Dane z przykładu 1. Zamknięcia wyniku finansowego jednostki.

Tabela 5. Zamknięcie konta 490 „Rozliczenie kosztów"

Nr operacji	Strona Wn	Kwota	Strona Ma	Kwota
I	Rozliczenie kosztów	56 000	Koszt własny sprzedaży	56 000
II	Rozliczenie kosztów	5 000	Koszty zarządu	5 000

*Suma zapisów po stronie **Ma** na koncie „Rozliczenie kosztów" wynosiła 90 000 zł, natomiast suma przeksięgowanych kosztów zarządu i kosztu własnego sprzedaży wynosi 61 000 zł. Powstaje zatem saldo w kwocie 29 000 zł, wyrażające zmianę stanu produktów.*

Tabela 6. Ustalenie zmiany stanu produktów

Rodzaj zmiany	Zwiększenie (Sk – Sp)	Interpretacja
Produkty gotowe	+ 10 000	Przyrost należy **dodać**
Produkcja niezakończona	0	
Rozliczenia międzyokresowe czynne	+ 23 000	Przyrost należy **dodać**
Razem zwiększenia	**+ 33 000**	
Rozliczenia międzyokresowe bierne	+ 4 000	Przyrost należy **odjąć**
Razem	**+ 29 000**	**Zmiana stanu produktów (zwiększenie)**

Tabela 7. Zamknięcie wyniku w wariancie porównawczym

Nr operacji	Strona Wn	Kwota	Strona Ma	Kwota
A	Wynik finansowy	30 000	Zużycie materiałów i energii	30 000
B	Wynik finansowy	20 000	Wynagrodzenia	20 000
C	Wynik finansowy	10 000	Amortyzacja	10 000
D	Wynik finansowy	12 000	Usługi obce	12 000
E	Wynik finansowy	18 000	Pozostałe koszty rodzajowe	18 000
F	Przychody ze sprzedaży produktów	100 000	Wynik finansowy	100 000
G	Rozliczenie kosztów	29 000	Wynik finansowy	29 000

Tabela 8. Fragment porównawczego rachunku zysków i strat (wariant porównawczy)

A.	***Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:***	***129 000***
I.	*Przychody netto ze sprzedaży produktów*	*100 000*
II.	*Zmiana stanu produktów*	*29 000*
B.	***Koszty działalności operacyjnej***	***90 000***
I.	*Amortyzacja*	*10 000*
II.	*Zużycie materiałów i energii*	*30 000*
III.	*Usługi obce*	*12 000*
IV.	*Podatki i opłaty*	*–*
V.	*Wynagrodzenia*	*20 000*
VI.	*Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia*	*–*
VII.	*Pozostałe koszty rodzajowe*	*18 000*
C.	***Zysk (strata) ze sprzedaży (A – B)***	***39 000***

Podsumowując przedstawione przykłady, jeszcze raz należy wskazać na wysoką użyteczność, jaką daje stosowanie księgowań w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym. Poza swobodnym wyborem wariantu rachunku zysków i strat menedżerowie i analitycy otrzymują do ręki znakomite narzędzie, pozwalające wniknąć głęboko w kwestie powstawania i rozliczania kosztów.

Układ mieszany jest najbardziej przydatny w firmach produkcyjnych z rozbudowanym asortymentem wyrobów. Dokładna ewidencja w zespołach 4 i 5 pozwala właściwie ustalać koszty wytworzonych dóbr i usług, a na tej podstawie kształtować politykę cenową i rentowność produktów. Dodatkowo, w przypadku konieczności redukcji kosztów, kontroler lub analityk może łatwiej wskazać obszary możliwych cięć, które nie będą zagrażały dalszemu funkcjonowaniu przedsiębiorstwa.

Katarzyna Kobiela-Pionnier – Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie

ARTYKUŁ na zamówienie

Zadaj pytanie lub zaproponuj temat, a my napiszemy o tym artykuł.

Zamówienia prenumeraty „BIULETYNU głównego księgowego”:
bok@infor.pl, tel. 22 761 30 30, 801 626 666, faks 22 761 30 31 (32)
www.bgk.infor.pl

POLECAMY

w następnym numerze BIULETYNU głównego księgowego:

- Zmiany w ustawie o biegłych rewidentach
- Wybór biegłego rewidenta

w kolejnych numerach BIULETYNU głównego księgowego:

- Zamknięcie roku 2017:
  – inwentaryzacja
  – potwierdzenie sald

PRENUMERATA 2017

BIULETYN głównego księgowego

12 miesięcy w cenie 648 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

12 miesięcy w cenie 648 zł brutto

MONITOR księgowego

12 miesięcy w cenie 748 zł brutto

BIULETYN VAT

12 miesięcy w cenie 548 zł brutto

IFK Platforma Księgowych i Kadrowych

12 miesięcy w cenie 998 zł brutto

Wideoakademia księgowych i biur rachunkowych

12 miesięcy w cenie 998 zł brutto

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl

30 LAT INFOR Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel
marzena.nikiel@infor.pl

Redaktor naczelna
dr Gyöngyvér Takáts
tel. 22 531 49 76

Korekta
Barbara Redzyńska

Redaktor graficzny
Agnieszka Zuchowicz

Adres redakcji
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 531 48 37
www.br.infor.pl

Biuro Reklamy
Kamilla Alchimowicz
e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl
tel. 22 530 40 757

Zamówienia na prenumeratę
Biuro Opiekunów Klienta:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: Mazowieckie Centrtum Poligrafii

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT, NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 3500 egz.

Rozliczenia i kontrole podatkowe po zmianach

CZTERY WYDANIA

Poradnika Gazety Prawnej

\+

GRATIS

Usługi budowlane po zmianach od 1 stycznia 2017 r.

W ramach pakietu otrzymasz następujące publikacje:

- Koszty 2017 – po zmianach
- Odwrotne obciążenie 2017 – usługi budowlane i towary
- Co grozi podatnikom za błędy w rozliczaniu VAT w 2017 r.
- Kontrola podatników – nowe procedury
- GRATIS! Usługi budowlane od 1 stycznia 2017 r. - broszura informacyjna MF

PAKIET W CENIE

103,17 zł

www.sklep.infor.pl | 801 626 666, 22 761 30 30 | bok@infor.pl

INFORLEX
PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO

SUPERPREMIUM

WWW.INFORLEX.PL

Udoskonalone
INTERPRETACJE PODATKOWE!
Nowy podział merytoryczny
Nowe funkcjonalności

SPRAWDŹ W INFORLEX

Przewodnik po zmianach w VAT od 2017 roku

Co oznacza wprowadzenie split payment dla nabywcy oraz sprzedawcy

Zmiany w zakresie potrąceń ze świadczeń emerytalno-rentowych i zasiłków

Dokumentacja kadrowa – jak ją bezbłędnie prowadzić po zmianach przepisów

www.sklep.infor.pl 22 761 30 30 doradca@inforlex.pl