

Ulęgę na złe długi można ująć w ewidencji na różne sposoby

Rozmowa z **Martą Komorowską**, biegłym rewidentem, partnerem, członkiem zarządu PKF Consult Sp. z o.o.

Już za kilka dni, 1 lipca 2015 r., wejda w życie zmiany w ustawie o VAT, które pozwolą skorzystać z ulgi na złe długi w tym podatku, nawet jeżeli istnieją powiązania między wierzycielem a dłużnikiem, który nie zapłacił w ciągu 150 dni (licząc od terminu płatności z faktury). Jak w księgach rachunkowych ująć korektę VAT w związku z taką możliwością?

Ustawa o **rachunkowości** nie zawiera wskazówek dotyczących ujęcia w księgach wierzyciela korekty VAT należnego z tytułu skorzystania z ulgi na złe długi. Ewidencja będzie zatem zależała od reguł przyjętych w polityce **rachunkowości** danej jednostki. Można w tym celu skorzystać z konta 240 - Inne rozrachunki, 648 - Pozostałe rozliczenia międzyokresowe albo też 280 - Odpisy z tytułu aktualizacji wartości należności.

Jak będzie przebiegała taka ewidencja?

W pierwszych dwóch przypadkach korekta (zmniejszenie) VAT należnego w księgach wierzyciela może wyglądać następująco: strona Wn konta 224 - Rozliczenie VAT należnego, strona Ma konta 240 - Inne rozrachunki lub 648 - Pozostałe rozliczenia międzyokresowe. Potem pod datą uregulowania zapłaty przez dłużnika wierzyciel zwiększa VAT należny i dokonuje zapisu odwrotnego: strona Wn konta 240 - Inne rozrachunki lub 648 - Pozostałe rozliczenia międzyokresowe, strona Ma konta 224 - Rozliczenie VAT należnego.

Z kolei w trzecim przypadku ewidencję korekty VAT należnego z tytułu ulgi na złe długi można zaksięgować zapisem: strona Wn konta 224 - Rozliczenie VAT należnego, strona Ma 280 - Odpisy z tytułu aktualizacji wartości należności (w analityce korekta VAT).

W razie zapłaty wierzyciela następuje zaś księgowanie odwrotne do dokonanej w momencie korekty: strona Wn 280 - Odpisy z tytułu aktualizacji wartości należności (w analityce korekta VAT), strona Ma konta 760 - Pozostałe przychody operacyjne.

Ważną sprawą przy wycenie należności jest dokonanie odpisu aktualizującego. W większo-



MARTA KOMOROWSKA

biegły rewident,
partner, członek zarządu PKF Consult Sp. z o.o.

ści przypadków nie jest on oczywiście kosztem uzyskania przychodów, jednak warto go dokonać, ponieważ dzięki niemu w bilansie może zostać zaprezentowana realna wartość aktywów.

Mówi pani o dwóch sposobach księgowania.

Czym się kierować przy wyborze jednego z nich? Przede wszystkim trzeba wziąć pod uwagę przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, określone w polityce **rachunkowości** stosowanej w podmiocie. W zależności od przyjętych zasad inny jest moment uznania za należność nieściągalną i podstawa do objęcia jej odpisem aktualizującym nawet już przed 150. dniem nieściągalności należności. Należy wskazać, że kwota korygowanego VAT należnego powinna zostać ujęta w księgach rachunkowych wierzyciela na

wyodrębnionym koncie rachunkowym i objęta odpisem aktualizującym zgodnie z przyjętą polityką **rachunkowości** w spółce bądź na koncie pozostałych rozliczeń - do czasu jego rozliczenia bądź odpisania. Jeżeli należności zostaną uznane za nieściągalne, np. wierzyciel otrzyma od komornika postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na brak majątku dłużnika, wówczas kwotę skorygowanego VAT należy odnieść do pozostałych przychodów operacyjnych.

Możemy to pokazać na konkretnym przykładzie?

Tak. Załóżmy przykładowo, że jednostka posiada niezapłaconą należność od kontrahenta o wartości brutto 1230 zł, w tym VAT - 230 zł, za sprzedane usługi informatyczne. 15 maja 2014 r. minęło 150 dni od upływu terminu płatności określonego na fakturze.

W deklaracji VAT za maj została dokonana korekta podatku należnego. Spółka wybrała najprostsze księgowanie poprzez zawieszenie skorygowanego VAT na rozliczeniach międzyokresowych zapisem zgodnym z polityką **rachunkowości**: strona Wn konta 224 - Rozliczenie VAT należnego - 230 zł, strona Ma konta - 650 Rozliczenia międzyokresowe przychodów - 230 zł. W lipcu 2014 r. podmiot objął należność 100 proc. odpisem aktualizującym i skierował na drogę postępowania egzekucyjnego: strona Wn konta 766 - Pozostałe koszty operacyjne - 1230 zł, strona Ma konta 281 - Odpisy aktualizujące rozrachunki 1230 zł. Natomiast w marcu 2015 r. jednostka otrzymała postanowienie od komornika o umorzeniu postępowania egzekucyjnego z uwagi na brak majątku dłużnika.

Dlatego wierzyciel rozwiązał odpisy: strona Wn konta 281 - Odpisy aktualizujące rozrachunki - 1230 zł, strona Ma konta 760 - Pozostałe przychody operacyjne - 1230 zł.

Uznał również VAT za nieściągalny: strona Wn konta 650 - Rozliczenia międzyokresowe przychodów 230 zł, strona Ma konta 760 - Pozostałe przychody operacyjne - 230 zł.

I spisał należności: strona Wn konta 766 - Pozostałe koszty operacyjne - 1230 zł, strona Ma konta 201 - Rozrachunki z odbiorcą - 1230 zł.

A jeżeli spółka już w 150. dniu, zgodnie z polityką rachunkowości, obejmie należności odpisem aktualizującym i skieruje do egzekucji?

To można zastosować wariant drugi: strona Wn konta 766 - Pozostałe koszty operacyjne - 1000 zł, strona Ma konta 281 - Odpisy aktualizujące rozrachunki 1000 zł.

Jednocześnie wraz z korektą deklaracji VAT następuje zapis: strona Wn konta 224 - Rozliczenie VAT należnego - 230 zł, strona Ma konta 281 - Odpisy aktualizujące rozrachunki - 230 zł. Po otrzymaniu tytułu o nieściągalności: strona Wn konta 281 - Odpisy aktualizujące rozrachunki - 1230 zł, strona Ma konta 760 - Pozostałe przychody operacyjne - 1230 zł.

Jak widać, sposób księgowania w dużej mierze zależy od jednostki. A zapisy takie nie powinny być kwestionowane, jeżeli zostały opisane w polityce **rachunkowości**.

Od 1 lipca zaczną też obowiązywać dodany art. 89b ust. 1b, który zwolni z obowiązku korekty podatku naliczonego tych dłużników, którzy w momencie upływu 150 dni będą w trakcie postępowania upadłościowego lub w likwidacji. Nieskorygowany VAT nie trafi bezpośrednio do urzędu skarbowego, tylko będzie zgłaszany do masy upadłości i zaspokajany dopiero w trzeciej kolejności. Jak w tym przypadku ująć operację w księgach rachunkowych firmy w stanie upadłości?

Syndyk masy upadłościowej nie będzie dokonywał korekty deklaracji, a co za tym idzie - nie będzie musiał zwrócić do urzędu skarbowego należnego VAT. Całe zobowiązanie w kwocie brutto będzie zatem wchodziło do masy upadłościowej. Zatem na dzień postawienia spółki w stan upadłości VAT wraz z należnością główną należy zaksięgować na wyodrębnionym koncie - Zobowiązania zgłoszone do masy upadłościowej. Rozmawiała **Agnieszka Pokojka**