

## Świadczenia pracownicze w rachunkowości jednostek gospodarczych

Anna Kuzior\*

**Streszczenie:** *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie istoty, zakresu świadczeń pracowniczych, podstaw prawnych ich ustalania, a także zasad wyceny i konsekwencji sprawozdawczych na podstawie polskiego prawa z uwzględnieniem w sprawach nieuregulowanych rozwiązań wskazanych w MSR 19 „Świadczenia pracownicze”. *Metodologia badania* – przygotowując artykuł wykorzystano metodę analizy aktów prawnych, standardów rachunkowości i literatury przedmiotu. *Wynik* – w artykule zwrócono uwagę na wielopłaszczyznowość problemu świadczeń pracowniczych, wskazano złożoność problemu wyceny w szczególności świadczeń o charakterze długoterminowym. *Oryginalność/Wartość* – artykuł jest próbą zaprezentowania świadczeń pracowniczych z perspektywy prawa pracy, ubezpieczeń społecznych, rachunkowości i podatku dochodowego.

**Słowa kluczowe:** prawo pracy, elementy świadczeń pracowniczych wycena świadczeń pracowniczych, rezerwy na świadczenia pracownicze

### Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej i docelowo osiągnięcie korzyści ekonomicznych wiąże się z koniecznością zaangażowania i zużywania określonych zasobów. Jeżeli spełniają one warunki określone w art. 3, ust. 1, pkt 12 ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...), to stanowią elementy aktywów i tym samym podlegają ewidencji księgowej i prezentacji bilansowej. Z tego powodu w prawie bilansowym zostały dla nich ustalone zasady wyceny. Koszty, które ponosi jednostka w związku z ich zużyciem ustalane są więc na zasadach z góry określonych, choć w wielu przypadkach będących efektem wyboru jednego z kilku możliwych wariantów.

Oprócz zasobów zaliczanych do aktywów jednostka wykorzystuje też te, które nie spełniają warunków pozwalających ujmować je w ewidencji ale które mimo tego przynoszą jej korzyści ekonomiczne. W szczególności do tej grupy zaliczane są zasoby ludzkie, których jako niepodlegających kontroli podmiot gospodarczy nie prezentuje w sprawozdaniu finansowym. Ich zaangażowanie w działalności gospodarczej i bezpośredni wpływ na uzyskiwane korzyści ekonomiczne powodują, że konieczne jest ujmowanie kosztów generowanych przez tę kategorię zasobów. Wnikają one z obowiązku wykonania przez jednostkę (pracodawcę) świadczeń na rzecz pracowników. Te świadczenia z jednej strony są elementem pomiaru, ewidencji i prezentacji w rachunkowości, z którego to powodu są w mniejszym

---

\* dr Anna Kuzior, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, ul. Bogucicka 3, 40–287 Katowice, e-mail: anna.kuzior@ue.katowice.pl.

lub większym zakresie przedmiotem opisu w standardach rachunkowości, z drugiej strony wynikają w dużym stopniu z innych regulacji prawnych, wiążących jednostkę gospodarczą – np. prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty, zakresu świadczeń pracowniczych, podstaw prawnych ich ustalania, a także zasad wyceny i konsekwencji sprawozdawczych na podstawie polskiego prawa z uwzględnieniem w sprawach nieuregulowanych rozwiązań wskazanych w MSR 19 „Świadczenia pracownicze”. Wykorzystanie wspomnianego standardu międzynarodowego w praktyce polskich podmiotów, również tych sporządzających sprawozdanie finansowe w oparciu o ustawę o rachunkowości ma swoje uzasadnienie w zapisach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR 6 2008), który zaleca przy szacowaniu rezerw na świadczenia pracownicze posiłkowanie się MSR 19. Na potrzeby niniejszego opracowania zakres pojęcia „świadczenia pracownicze” czy „świadczenia na rzecz pracowników” zdefiniowano w oparciu o regulacje standardu międzynarodowego, co nie jest tożsame z zawartością informacyjną polskiej pozycji sprawozdawczej „ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (na rzecz pracowników)”.

Przygotowując artykuł wykorzystano metodę analizy aktów prawnych, standardów rachunkowości i literatury przedmiotu.

## **1. Istota i rodzaje świadczeń pracowniczych wyodrębniane na potrzeby rachunkowości**

Polskie prawo bilansowe, poza pozycją sprawozdawczą w rachunku zysków i strat, nie posługuje się pojęciem świadczeń pracowniczych (świadczeń na rzecz pracowników) w związku z czym można posiłkować się w tym zakresie zapisami zawartymi w MSR 19 „Świadczenia pracownicze”. Zgodnie z definicją przyjętą w § 7 wskazanego standardu, świadczenia pracownicze to wszystkie formy świadczeń przekazywanych przez jednostkę w zamian za pracę wykonywaną przez pracowników. Składają się na nie świadczenia dla pracowników lub osób pozostających na ich utrzymaniu, które mogą być zrealizowane w formie płatności, dostarczenia rzeczy lub wykonania usługi bezpośrednio na rzecz pracowników, ich współmałżonków, dzieci, innych osób pozostających na ich utrzymaniu lub przekazane osobom trzecim, szczególnie zakładom ubezpieczeń.

Świadczenia przekazywane pracownikom przez pracodawcę wynikają z jednej strony z obowiązujących przepisów prawa, z drugiej z umów/porozumień zawartych przez zarząd i załogę podmiotu gospodarczego. Biorąc pod uwagę podstawy wykonywania świadczeń pracowniczych, można je podzielić, bazując na zapisach zawartych w MSR 19 i uwzględniając polskie warunki, na trzy następujące grupy:

- a) świadczenia wynikające ze sformalizowanych programów lub ustaleń między jednostką a jej poszczególnymi pracownikami, grupami pracowników i ich przedstawicielami;
- b) świadczenia będące efektem wymogów prawnych, ustaleń branżowych, na podstawie których jednostki są zobowiązane do wykonania określonych świadczeń na rzecz pracowników lub wpłacania składek na rzecz krajowych, państwowych, branżowych i innych wielozakładowych programów;

- c) świadczenia będące wynikiem niesformalizowanych praktyk, które powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku co oznacza, że jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń.

Ustalenia między jednostką a pracownikami muszą w warunkach polskich mieć formę wynikającą z zapisów zawartych w ustawie Kodeks pracy (KP) (Ustawa z dnia 26 czerwca 1974...). Zgodnie z art. 77 KP warunki wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą ustalają układy zbiorowe pracy (lub w określonych przypadkach regulaminy wynagradzania), konstruowane na zasadach opisanych w dziale jedynastym KP. Postanowienia układu dotyczą pracowników, których łączy z pracodawcą stosunek pracy, mogą one też obejmować osoby świadczące pracę na innej podstawie oraz emerytów i rencistów. Pracodawca może z nim ustalić także inne niż wynagrodzenia świadczenia związane z pracą i zasady ich przyznawania. Przykładem dodatkowych świadczeń przekazywanych przez pracodawcę na mocy wcześniejszych uzgodnień są należne pracownikom nagrody jubileuszowe. Dodatkowe bieżące świadczenia pracodawcy na rzecz pracownika, nie zaliczane do wynagrodzeń, są zwykle przedmiotem indywidualnych umów (szerzej: *Wojas 2011: 22 i dalsze*).

Świadczenia wynikające z obowiązującego prawa, do otrzymania których w sposób bezpośredni uprawniony jest pracownik obejmują zarówno świadczenia bieżące jak i przyszłe. Obligatoryjne świadczenia bieżące dotyczą tworzenia i wykorzystania środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (zfs). Jednak zapisy ustawy o zfs (Ustawa z dnia 4 marca 1994...) pozwalają jednostkom tak skonstruować układ zbiorowy lub regulamin wynagrodzeń, że tworzenie funduszu nie będzie miało miejsca. Przykładem świadczeń obligatoryjnych dotyczących (przynajmniej częściowo) przyszłych okresów jest należna pracownikowi jednorazowa odprawa emerytalna lub rentowa, przysługująca na podstawie art. 92 KP.

Drugą częścią świadczeń obligatoryjnych są składki przekazywane przez pracodawcę na rzecz krajowych lub państwowych programów. Do tej kategorii należą składki na ubezpieczenia społeczne, płacone ze środków pracodawcy na podstawie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Ustawa z dnia 13 października 1998...).

Trzecia grupa świadczeń pracowniczych wynika z niesformalizowanych praktyk, zwyczajów stosowanych w podmiocie.

Ogół świadczeń pracowniczych, niezależnie od podstawy, z której wynikają, można podzielić na cztery grupy. Pierwszą stanowią krótkoterminowe (a więc wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy do zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę) świadczenia pracownicze, takie jak wynagrodzenia i składki na ubezpieczenia społeczne, płatne urlopy wypoczynkowe, płatne zwolnienia chorobowe, udziały w zyskach i premie, a także świadczenia niepieniężne (np. opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody) przekazywane na rzecz obecnie zatrudnionych osób. Druga grupa świadczeń na rzecz pracowników to świadczenia po okresie zatrudnienia, do których należy zaliczyć emerytury, pozostałe świadczenia emerytalne, ubezpieczenia na życie po okresie zatrudnienia albo opiekę zdrowotną po okresie zatrudnienia. Kolejną grupą są pozostałe długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlopy udzielane pracownikom z tytułu wysługi lat, urlopy naukowe, jubileuszowe lub inne długoterminowe świadczenia pracownicze, długoterminowe świadczenia rentowe i inne odroczone na okres dwunastu miesięcy świadczenia dla pracowników. Ostatnią grupą są świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy płatne w następstwie decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osią-

gnięciem przez niego wieku emerytalnego lub decyzji pracownika o przyjęciu propozycji dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy w zamian za te świadczenia.

Przedstawiona klasyfikacja świadczeń pracowniczych jest istotna z punktu widzenia ich wyceny i prezentacji sprawozdawczej, ma więc istotny wpływ na informacje generowane przez rachunkowość.

## **2. Krótkoterminowe świadczenia pracownicze**

Najistotniejszą i najbardziej różnorodną grupą świadczeń na rzecz pracowników są te o charakterze krótkoterminowym. Do tej grupy należy zaliczyć:

- wynagrodzenia, składki na ubezpieczenia społeczne w części dotyczącej ubezpieczenia wypadkowego oraz odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych dla pracowników aktualnie zatrudnionych, jeśli fundusz jest tworzony przez pracodawcę,
- krótkoterminowe płatne nieobecności np. płatny urlop okolicznościowy lub płatne zwolnienia chorobowe,
- wypłaty z zysku i premie,
- świadczenia niepieniężne dla aktualnie zatrudnionych pracowników (opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody, inne nieodpłatnie przekazywane towary i usługi).

Krótkoterminowe świadczenia pracownicze ujmuje się w księgach rachunkowych bez dyskontowania, zasadniczo jako koszty i zobowiązania bieżące. Ich wysokość wynika w pierwszej kolejności z poziomu wynagrodzeń należnych pracownikom. Ten uzależniony jest od systemu wynagrodzeń przyjętego w jednostce gospodarczej (np. Stachowska 2007: 72), ale też częściowo do charakteru umowy, na podstawie której pracownik świadczy pracę na rzecz pracodawcy (umowa o pracę lub cywilnoprawna). Wiążące są również postanowienia dotyczące minimalnego wynagrodzenia (Ustawa z dnia 10 października 2002...) i prawa pracownika do wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych, w porze nocnej, za pełnienie dyżuru (KP). Kwoty należnych pracownikom wynagrodzeń oddziałują na ujmowane w księgach rachunkowych rezerwy na zobowiązania z tytułu płatnych nieobecności. Wysokość wynagrodzeń wpływa również bezpośrednio na kwotę składek na ubezpieczenia społeczne, są one bowiem podstawą ich naliczania. Zasady ustalania stawki procentowej ubezpieczenia wypadkowego są narzucone ustawowo, wysokość składki u konkretnego pracodawcy zależy od charakteru prowadzonej przez niego działalności gospodarczej i związanego z nią ryzyka (Ustawa z dnia 30 października 2002...).

Jeżeli jednostka gospodarcza dokonuje odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, to wysokość odpisu podstawowego oraz możliwości jego podwyższenia wynika z przepisów prawa bezwzględnie obowiązującego jednostki gospodarcze (Ustawa z dnia 4 marca 1994...). Corocznie ustalana jest kwota, którą wszystkie jednostki tworzące fundusz mogą zaliczać do kosztów działalności.

Elementy krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, takich jak premie i świadczenia niepieniężne ustalane są przez pracodawcę, na podstawie jego decyzji.

Krótkoterminowe świadczenia na rzecz pracowników zasadniczo stanowią koszt jednostki gospodarczej oraz drugostronnie, w momencie naliczenia/ustalenia wysokości, zobowiązanie. Wyjątkiem są premie i nagrody z zysku, niebędące kosztem, a elementem podziału wyniku finansowego.

Koszty z tytułu krótkoterminowych świadczeń pracowniczych dotyczą zasadniczo podstawowej działalności operacyjnej, choć w szczególnych przypadkach są zaliczane do pozostałych kosztów operacyjnych lub strat nadzwyczajnych. Koszty świadczeń pracowniczych mogą kształtować bezpośrednio wynik finansowy, ale mogą też wpływać w pierwszej kolejności na koszt wytworzenia produktów, cenę nabycia towarów czy materiałów oraz wartość początkową środków trwałych lub aktywów niematerialnych (kosztów prac rozwojowych).

Z drugiej strony świadczenia dla pracowników ujmowane są jako zobowiązania. W przypadku należnych wynagrodzeń za prace czy składek na ubezpieczenia społeczne, stanowią one zobowiązania o znanej kwocie i terminie spłaty i zaliczane są do krótkoterminowych zobowiązań z tytułu wynagrodzeń, pozostałych zobowiązań wobec pracowników oraz zobowiązań publicznoprawnych.

W przypadku świadczeń z tytułu płatnych nieobecności (niewykorzystanych urlopów) jednostka ujmuje ich przewidywane koszty jako rozliczenia międzyokresowe kosztów o charakterze biernym. W momencie ustalania są więc one zobowiązaniami o niepewnej kwocie i terminie i z tego powodu w ujęciu sprawozdawczym jednostka zalicza je do kategorii rezerw.

### **3. Świadczenia po okresie zatrudnienia i pozostałe długoterminowe świadczenia pracownicze**

Do świadczeń dla pracowników innych niż zaliczane do grupy „krótkoterminowe świadczenia pracownicze” należą:

- świadczenia po okresie zatrudnienia, na które składają się programy określonych składek i programy określonych świadczeń,
- inne długoterminowe świadczenia,
- świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Elementy zaliczane do świadczeń po okresie zatrudnienia i do pozostałych świadczeń o charakterze długoterminowym są w całości lub części wymagalne po okresie dwunastu miesięcy od dnia bilansowego. Z tego powodu stosuje się dla nich specyficzne zasady wyceny, wymagające przyjęcia określonych założeń (Kuzior 2013: 91).

W programie określonych składek prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie jednostki ograniczone jest do ustalenia kwoty składek odprowadzanych do funduszu. Stosując program określonych świadczeń jednostka ma obowiązek zapewnienia ustalonych świadczeń na rzecz aktualnie zatrudnionych i byłych pracowników, ponosi więc ryzyko aktuarialne.

Charakter zobowiązania ciężącego na jednostce gospodarczej określony dla danego programu determinuje zasady rachunkowości z nim związane. W programie określonych składek zobowiązanie jednostki wynika z obliczonych kwot składek przypadających do zapłaty w danym roku, np. składek na ubezpieczenia rentowe i emerytalne, które mają charakter obligatoryjny lub innych dobrowolnie wpłacanych przez pracodawcę. Z tego powodu nie ma konieczności przyjmowania założeń aktuarialnych, nie występują straty i zyski aktuarialne, zobowiązania ujmowane z tego tytułu zasadniczo nie podlegają dyskontowaniu. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy nie są one wymagane w całości w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

Jednostka ujmuje składkę płatną do programu określonych składek za okres, w którym pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki jako:

- zobowiązanie (lub bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), po pomniejszeniu o ewentualne zapłacone już składki,
- koszt okresu lub element ceny nabycia lub kosztu wytworzenia aktywów.

W przypadku, gdy naliczone składki do programu określonych składek nie są w całości wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, należy je doprowadzić do wartości bieżącej, wykorzystaniu do tego celu stopę dyskontową, która powinna być ustalona na dzień bilansowy opierając się na występujące wtedy rynkowe stopy zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw lub, jeśli takie dane nie są dostępne, na podstawie rynkowych stóp zwrotu z obligacji państwowych.

Przy wycenie zobowiązań związanych z programami określonych świadczeń (np. obligatoryjne odprawy emerytalne, odpisy na zakładowy fundusz socjalny dla byłych pracowników jednostki) konieczne jest przyjęcie stosownych założeń aktuarialnych – finansowych i demograficznych. Możliwe jest również wystąpienie zysków lub strat aktuarialnych. Świadczenia przekazywane pracownikom objętym takim programem mogą mieć miejsce w późniejszym okresie w stosunku do tego, kiedy wykonywali oni pracę na rzecz jednostki gospodarczej.

Podobne założenia stosuje się dla wyceny innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, czyli takich, które otrzymują pracownicy w okresie zatrudnienia lub przed uzyskaniem wieku emerytalnego. Ich przykładem mogą być: urlopy z tytułu długiego stażu pracy, urlopy naukowe, nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy, odprawy rentowe, długoterminowe renty inwalidzkie oraz, jeśli nie podlegają one w całości wypłacie w ciągu 12 miesięcy od zakończenia okresu, wypłaty z zysku, premie i odroczone wynagrodzenia (Świdarska, Karwowski 2009: 8–28).

Aby ustalić wartość bieżącą zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia wynikających z programów określonych świadczeń oraz innych świadczeń długoterminowych, a także kosztów z tego tytułu należy, poza przyjęciem założeń aktuarialnych, zastosować metodę wyceny aktuarialnej i przyporządkować świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia. W celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia (oraz tam, gdzie to istotne, kosztów przeszłego zatrudnienia), jednostka stosuje metodę prognozowanych uprawnień jednostkowych (metodę świadczeń narosłych w stosunku do stażu pracy) (Poniatowska 2012: 110). Zgodnie z tą metodą każdy okres wykonywania pracy jest uznawany jako powodujący powstanie dodatkowej jednostki uprawnienia do świadczeń i każda jednostka uprawnienia do świadczenia wyceniana jest oddzielnie przed wejściem w skład ostatecznego zobowiązania.

Ustalone kwoty zobowiązań wynikające z programu określonych świadczeń oraz innych długoterminowych świadczeń pracowniczych są ujmowane jako rezerwy na zobowiązania zarówno ze względu na niepewność co do terminu ich uregulowania jak i kwoty. Są to bowiem wielkości szacunkowe.

Poza wymienionymi, do świadczeń pracowniczych zalicza się też świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy. Jednostka ujmuje zobowiązania i koszty z tego tytułu tylko i wyłącznie wtedy, gdy jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób:

- rozwiązać stosunek pracy z pracownikiem lub grupą pracowników przed osiągnięciem przez nich wieku emerytalnego, lub

- zapewnić świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w następstwie złożonej przez siebie propozycji zachęcającej do dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy.

Dla spełnienia wymienionych warunków konieczne jest posiadanie szczegółowego sformalizowanego planu rozwiązania stosunku pracy, który nie daje żadnej możliwości wycofania się z niego.

Jeżeli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy są wymagane później niż dwa miesiące od końca okresu sprawozdawczego, należy ustalić ich wartość bieżącą.

### Uwagi końcowe

Problem świadczeń pracowniczych należy rozpatrywać w jednostce gospodarczej na kilku płaszczyznach. Po pierwsze, wiele elementów zaliczanych do tej kategorii wynika z przepisów prawa, mających na celu ochronę interesów pracowniczych. Podstawową rolę spełnia tu kodeks pracy, w którym zapisano podstawowe założenia dotyczące zasad ustalania wynagrodzeń i ich podstawowe kategorie. Oprócz tego określone obligatoryjne świadczenia pracownicze wynikają z ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Szczegółowe rozwiązania określające zakres świadczeń pracowniczych są jednak przedmiotem regulacji przyjmowanych przez poszczególne podmioty. Dotyczą one przede wszystkim ustalenia zasad wynagradzania pracowników i przyznawania im innych dodatkowych świadczeń. Poprzez dobór odpowiednich systemów wynagrodzeń pracodawca ma możliwość korzystania z funkcji motywacyjnej.

Z drugiej strony świadczenia pracownicze podlegają określonej ewidencji i prezentacji sprawozdawczej. Istotne jest zatem opisanie w ramach przyjętej polityki rachunkowości zasad rachunkowości stosowanych w tym zakresie. W szczególności dotyczy to rezerw na świadczenia pracownicze, których tworzenie wymaga przyjęcia wielu nierzadko skomplikowanych założeń. O złożoności tego problemu świadczy fakt, że w standardach rachunkowości (międzynarodowym i krajowym) zaleca się powierzenie tego procesu wyspecjalizowanym firmom aktuarialnym. Założenia, ich umowność i trudność weryfikacji mogą prowadzić do zniekształcania stanu zobowiązań i wyniku finansowego – mogą być instrumentem polityki rachunkowości, ale też i rachunkowości agresywnej. W obszarze rachunkowości jednostka musi również ustalić zasady prezentacji informacji na temat świadczeń pracowniczych w sprawozdaniu finansowym. W jego podstawowych elementach (bilansie, rachunku zysków i strat) znajdują się dane ogólne, zbiorcze poza tym pozycja „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” figurująca w porównawczym rachunku zysków i strat nie w pełni odpowiada istocie świadczeń pracowniczych, definiowanych w standardzie rachunkowości (w wariantcie kalkulacyjnym tego typu koszty nie są w ogóle wyodrębnione), stąd konieczność prezentowania szczegółowych informacji w notach objaśniających. To dotyczy głównie informowania o zasadach tworzenia i wysokości rezerw na świadczenia pracownicze. Informacje o krótkoterminowych świadczeniach pracowniczych obligatoryjnie nie podlegają szczegółowej prezentacji.

Dodatkowo, rozpatrując świadczenia pracownicze z punktu widzenia podmiotu gospodarczego, należy zwrócić uwagę na aspekt ich odniesienia do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Kosztem uzyskania przychodów mogą być tylko świadczenia należne pracownikom w bieżącym okresie, które co najmniej zostały postawione do ich dyspozycji (stanowią zobowiązanie bieżące wobec pracowników lub innych osób). Żadne świadczenia ujęte jako rezerwy nie są akceptowane podatkowo, aż do

momentu ich wymagalności. Z tego powodu stanowią ujemne różnice przejściowe w wartości bilansowej i podatkowej zobowiązań i są podstawą ujmowania aktywów z tytułu podatku odroczonego. Ewidencja w zakresie świadczeń pracowniczych musi więc również zapewnić prawidłowe ustalenie podatku dochodowego, zarówno bieżącego jak i odroczonego. Świadczenia pracownicze są więc wielopłaszczyznowym zagadnieniem, istotnym nie tylko z punktu widzenia relacji pracodawcy i pracownika, ale także rachunkowości finansowej.

## Literatura

- KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, Dz. Urz. Min. Fin. 2008, nr 12, poz. 90 z dnia 28.11.2008 r.
- Kuzior A. (2013), *Wycena elementów kapitału obrotowego*, w: *Kształtowanie zysków podmiotów sprawozdawczych w Polsce. MSR/MSSF a ustawa o rachunkowości*, red. A. Piosik, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- MSR 19 „Świadczenia pracownicze”.
- Poniatowska L. (2012), *Wycena rezerw na świadczenia pracownicze*, w: *Wycena zasobów gospodarczych dla potrzeb sprawozdawczości finansowej*, red. H. Buk, „Studia Ekonomiczne”, Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach nr 82, Katowice.
- Stachowska S. (2007), *Wynagrodzenia w strategicznym zarządzaniu przedsiębiorstwem*, TNOK, Toruń.
- Świdwerska G.K., Karwowski M. (2009), *Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania*, w: *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, red. G.K. Świdwerska i W. Więclaw, MAC CONSALTING, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, DzU 2002, nr 200, poz. 1679, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, DzU 2013, poz. 1442, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, DzU 1998, nr 21, poz. 94, z późn. zm..
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych, DzU 2002, Nr 199, poz. 1673, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, DzU 2012, poz. 592, z późn. zm.
- Wojas M. (2011), *Wynagrodzenia i inne świadczenia na rzecz pracowników – dokumentacja i ewidencja księgową*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowego, Warszawa.

## EMPLOYEE BENEFITS IN ACCOUNTING OF AN ECONOMIC ENTITY

**Abstract:** *Purpose* – a purpose of the article is to present an essence, range of employee benefits in a context of Polish labour and social securities law, methods of valuation and their financial reporting consequences. Accounting aspects are presented based on IAS 19 Employee benefits. *Design/Methodology/approach* – a method of analyses of acts of law, accounting standards and specialist literature were applied. *Findings* – In the article a problem of multifaceted aspects of employee benefits was emphasized, complexity of long – term employee benefits valuation was stressed. *Originality/value* – the article is an attempt to present a problem of employee benefits from a point of view of labour, social securities, accounting and income tax law.

**Keywords:** labour law, components of employee benefits, employee benefits measurement, provision for pension

## Cytowanie

- Kuzior A. (2014), *Świadczenia pracownicze w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 97–104; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).