



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

20.04.2018 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

6

KOSZTY BILANSOWE ROZLICZANE W CZASIE

I. ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW W ŚWIELE PRAWA BILANSOWEGO	str. 3
1. Dlaczego dokonuje się rozliczeń międzyokresowych kosztów?	str. 3
2. Ogólne zasady rozliczania kosztów dotyczących przyszłych okresów	str. 4
2.1. Przykładowe koszty, w odniesieniu do których dokonuje się czynnych rozliczeń międzyokresowych	str. 4
2.2. Rozliczanie kosztów stosownie do upływu czasu	str. 4
2.3. Ilościowe rozliczenie kosztów	str. 5
2.4. Uproszczenia przy rozliczaniu kosztów dotyczących różnych okresów sprawozdawczych	str. 6
3. Podstawy tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów	str. 6
3.1. Uregulowania ustawowe w zakresie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów	str. 6
3.2. Wskazówki dotyczące ujmowania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów zawarte w KSR nr 6	str. 7
4. Rozwiązania ewidencyjne dotyczące rozliczeń międzyokresowych kosztów ..	str. 8
4.1. Ewidencja czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów związanych z działalnością operacyjną	str. 8
4.2. Ewidencja czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów związanych z działalnością finansową	str. 9
4.3. Ewidencja rezerw w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych	str. 10
II. CZYNNY ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE W PYTANIACH CZYTELNIKÓW	str. 12
1. Wydatki poniesione na remont środka trwałego	str. 12
2. Koszty zakupu materiałów wykorzystywanych na potrzeby produkcji	str. 13
3. Opłata wstępna uiszczona przy zawieraniu umowy leasingu operacyjnego	str. 15
4. Koszty ubezpieczenia budynku administracyjnego	str. 17

5. Bilansowe skutki zapłaty z góry za usługę najmu	str. 18
6. Opłaty za media wpłacone na podstawie faktur prognozujących ich zużycie..	str. 19
7. Wydatki poniesione na przedłużenie gwarancji i przeglądy techniczne	str. 20
8. Roczna opłata za użytkowanie wieczyste gruntu	str. 22
9. Rozliczenie kosztów przygotowania nowej produkcji.....	str. 24
10. Odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	str. 26
11. Prowizja pobrana przez bank z kwoty udzielonego kredytu obrotowego	str. 27

III. BIERNE ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW W PYTANIACH CZYTELNIKÓW.....str. 28

1. Rezerwy na świadczenia pracownicze uzależnione od stażu pracy	str. 28
2. Koszty przywracania wartości użytkowych i przyrodniczych terenu	str. 31
3. Rezerwa na koszty napraw gwarancyjnych w księgach jednostki.....	str. 32
4. Koszty usług marketingowych niezafakturowane na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego	str. 34
5. Możliwość odstąpienia od tworzenia rezerw na przyszłe świadczenia pracownicze.....	str. 35

HIT PRENUMERATY 2018

Serwis INDEKS KSIĘGOWAŃ



Serwis internetowy **www.indeksksiegowan.pl** Wydawnictwa Podatkowego GOFIN to nieoceniona w codziennej pracy, bardzo obszerna **baza przykładów ewidencji księgowej** zdarzeń gospodarczych. Dodatkowym wielkim atutem jest to, że księgowania operacji gospodarczych zawierają **odnośniki do przykładów liczbowych i artykułów** ze wszystkich Czasopism naszego Wydawnictwa oraz Gazety Podatkowej, w których dane zdarzenie jest opisane szerzej.

UWAGA ! Dostęp TYLKO dla Prenumeratorów kompletu nr 1
(5 Czasopism* + Gazeta Podatkowa) **lub nr 2** (5 Czasopism*)

Więcej informacji na **ik-promocja.gofin.pl**

* Komplet Czasopism zawiera: Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z dodatkiem Serwis Podatkowy, Ubezpieczenia i Prawo Pracy, Poradnik VAT, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości, Przegląd Podatku Dochodowego.

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW W ŚWIELE PRAWA BILANSOWEGO

1. Dlaczego dokonuje się rozliczeń międzyokresowych kosztów?

Zasada periodyzacji, wynikająca zarówno z polskich, jak i międzynarodowych przepisów o rachunkowości wymaga, aby jednostki gospodarcze ujmowały wyniki swojej działalności z podziałem na okresy sprawozdawcze. W praktyce nie wszystkie ponoszone przez daną jednostkę koszty dotyczą produktów lub innych efektów działalności wytworzonych w tym okresie. Część kosztów może bowiem dotyczyć rezultatów działalności osiągniętych w innych okresach. Zarachowanie ich w ciężar kosztów działalności w okresie poniesienia mogłoby istotnie zniekształcić rachunek kosztów i wynik finansowy jednostki gospodarczej. Jednostki prowadzące księgi rachunkowe powinny ustalić, jakie koszty przypadają na dany okres sprawozdawczy. Pod uwagę muszą przy tym wziąć zarówno przypadające na ten okres koszty, które nie zostały jeszcze poniesione, jak i już poniesione koszty danego okresu, w których są zawarte koszty kolejnych okresów sprawozdawczych. Obowiązek zaliczenia kosztów do odpowiedniego okresu wiąże się z koniecznością dokonywania rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Zapewnienie kompletności kosztów w poszczególnych okresach sprawozdawczych wymaga stosowania w rachunku kosztów następujących zasad rachunkowości:

- 1) **memoriału**, która nakazuje ujmować w księgach rachunkowych jednostki wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty,
- 2) **współmierności przychodów i kosztów**, która zobowiązuje jednostki do zaliczania do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego kosztów lub przychodów dotyczących przyszłych okresów oraz przypadających na ten okres sprawozdawczy kosztów, które jeszcze nie zostały poniesione,
- 3) **ostrożności**, która nakazuje, aby składniki aktywów i pasywów były wyceniane przy zastosowaniu rzeczywiście poniesionych na ich nabycie (wytworzenie) cen (kosztów).

Rozliczeń międzyokresowych kosztów dokonuje się w celu:

- wyeliminowania z kosztów działalności danego okresu sprawozdawczego tej ich części, która została co prawda poniesiona w tym okresie, ale ma niezaprzeczalny związek z przychodami przyszłych okresów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów),
- uwzględnienia w kosztach bieżącego okresu kosztu usług i świadczeń wykonanych na rzecz jednostki w tym okresie, lecz jeszcze niestanowiących formalnego zobowiązania (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

2. Ogólne zasady rozliczania kosztów dotyczących przyszłych okresów

2.1. Przykładowe koszty, w odniesieniu do których dokonuje się czynnych rozliczeń międzyokresowych

Z art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości wynika, iż jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych.

Czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów dokonuje się w odniesieniu do kosztów prostych (rodzajowych) działalności operacyjnej oraz kosztów finansowych. Wobec stosowania zasady ostrożności nie rozlicza się w czasie pozostałych kosztów operacyjnych. Jak bowiem wynika z art. 7 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy, poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności. W szczególności należy w tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, uwzględnić m.in. wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne.

Wykaz przykładowych zdarzeń ujmowanych jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów został przedstawiony w poniższej tabeli.

Koszty działalności operacyjnej rozliczane w czasie
– koszty remontów środków trwałych (kapitałnych, średnich i okresowych, a nie remontów bieżących i napraw), – koszty zakupu materiałów i towarów przypadające na zapasy materiałów i towarów (niewliczone w cenę nabycia), – opłaty ponoszone przy umowach leasingu operacyjnego, tzn. opłata za zawarcie umowy oraz opłata wstępna, – ubezpieczenia komunikacyjne i majątkowe, – koszty opłacane z góry za cały okres trwania umowy, np. czynsz, energia, – koszty prenumeraty czasopism, – podatek od nieruchomości oraz roczne opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu, – koszty przygotowania nowej produkcji, – koszty trwających prac rozwojowych, – jednorazowy odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
Koszty finansowe rozliczane w czasie
– różnica między wyższą ceną wykupu a niższą ceną sprzedaży emitowanych przez jednostki obligacji, – zapłacone z góry odsetki i prowizje od otrzymanych kredytów i pożyczek

Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń, a czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności (por. art. 39 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

Koszty można zatem rozliczać stosownie do:

- 1) **upływu czasu** – w równych kwotach przypadających na poszczególne okresy sprawozdawcze (miesiące),
- 2) **wielkości świadczeń (ilościowo)** – proporcjonalnie do określonego wskaźnika, np. rozmiarów produkcji, wielkości sprzedaży, zleceń produkcyjnych i innych.

2.2. Rozliczanie kosztów stosownie do upływu czasu

Metoda rozliczania kosztów stosownie do upływu czasu może być stosowana np. dla:

- ubezpieczeń komunikacyjnych i majątkowych,

- świadczeń opłacanych z góry za cały okres trwania umowy, np. czynsze, prenumera-ty czasopism,
- podatku od nieruchomości, rocznej opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu,
- jednorazowych odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych.

Czas rozliczania kosztów powinien pokrywać się z okresem wynikającym z otrzymanych dokumentów źródłowych (np. w odniesieniu do kosztów ubezpieczeń będzie to okres wska-zany w polisie, w przypadku kosztów najmu – okres wskazany w umowie najmu).

Rozliczanie kosztów stosowanie do upływu czasu, ich rzeczywistą wielkość przypadającą na jeden okres sprawozdawczy oblicza się według wzoru:

$$K_t = \frac{K_c}{t}$$

gdzie:

K_t – koszty do rozliczenia przypadające na okres sprawozdawczy

K_c – całkowite koszty do rozliczenia w czasie

t – liczba okresów sprawozdawczych

2.3. Ilościowe rozliczenie kosztów

Rozliczanie kosztów stosownie do wielkości świadczeń (ilościowo) może dotyczyć np.:

- kosztów przygotowania nowej produkcji,
- kosztów remontów środków trwałych,
- kosztów zakupu.

Ilościowe rozliczenie kosztów oblicza się według wzoru:

$$K_t = \frac{K_c}{Q} \times Q_t$$

gdzie:

K_t – koszty do rozliczenia przypadające na okres sprawozdawczy

K_c – całkowite koszty do rozliczenia w czasie

Q – całkowita liczba produktów, w stosunku do której rozlicza się koszty (planowane rozmiary produkcji)

Q_t – rzeczywista liczba produktów w okresie sprawozdawczym

Natomiast koszty zakupu przypadające na zapasy materiałów i towarów mogą być rozli-czane za pomocą wskaźnika odchyień.

Narzut kosztów zakupu oblicza się według wzoru:

$$WN_{kz} = \frac{(K_{zp} + K_{zb}) \times 100}{(Z_k + R)}$$

gdzie:

WN_{kz} – wskaźnik narzutu kosztów zakupu

K_{zp} – koszty zakupu na początek okresu

K_{zb} – koszty zakupu poniesione w bieżącym okresie sprawozdawczym

Z_k – zapas materiałów lub towarów na koniec okresu

R – rozchód materiałów lub towarów w okresie sprawozdawczym

Narzut kosztów zakupu przypadający na rozchód materiałów lub towarów oblicza się według wzoru:

$$NK_z = R \times WN_{kz}$$

Narzut kosztów zakupu przypadający na zapas materiałów lub towarów oblicza się według wzoru:

$$NK_z = Z_k \times WN_{kz}$$

2.4. Uproszczenia przy rozliczaniu kosztów dotyczących różnych okresów sprawozdawczych

Teoretycznie każdy koszt dotyczący przyszłego okresu sprawozdawczego wymaga rozliczenia w czasie. W odniesieniu jednak do kosztów podlegających rozliczeniu w czasie, których kwota z punktu widzenia rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jest nieistotna, można zastosować uproszczenie na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Uproszczenie to może polegać na tym, że wydatek np. dotyczący 2018 r. odnosi się jednorazowo w koszty bieżącego roku (w momencie poniesienia bez rozliczenia w czasie co miesiąc), a w części dotyczącej kolejnych lat ujmuje się na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” lub 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe” i odnosi w koszty bilansowe, jednorazowo na początku każdego roku obrotowego. Jedynie w wyjątkowej sytuacji, przy małej istotności kosztu, za dopuszczalne można także uznać uproszczenie polegające na jednorazowym odpisaniu w koszty całego wydatku.

Ocena, czy kwoty podlegające rozliczaniu w czasie są istotne, czy też nieistotne, należy do samej jednostki. Każda jednostka powinna samodzielnie przyjąć próg istotności na zasadzie szacunkowej (np. w procentach). Ustalając progi istotności stosuje się często ilościowe (ustalone procentowo) poziomy istotności oparte na wielkościach zysku brutto, zysku netto, przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej, sumy aktywów netto. Za próg istotności można uznać przykładowo:

- przychody ze sprzedaży (0,1%–1%),
- kapitały własne (1%–2%),
- sumę bilansową (0,5%–1%),
- wynik działalności gospodarczej brutto (5%–10%).

Przypominamy jednak, iż informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym uznaje się za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań. Ponadto jednostka, pomijając nieistotne pozycje, powinna pamiętać, aby wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie nie okazały się istotne (zob. art. 8 ust. 1 oraz art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości).

Należy jednak zaznaczyć, że nie wszystkie koszty dotyczące innego okresu niż ten, w którym go poniesiono, muszą być rozliczane w czasie. Zgodnie z zasadą istotności można odstąpić od stosowania międzyokresowych rozliczeń kosztów i zaliczać koszty dotyczące kilku okresów sprawozdawczych do kosztów działalności w miesiącu ich poniesienia, o ile kwota ta nie wpłynie istotnie na wynik finansowy. Tego rodzaju uproszczenie może mieć zastosowanie w odniesieniu do wydatków pojedynczych i niewielkich, np. prenumeraty czy opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu.

3. Podstawy tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów

3.1. Uregulowania ustawowe w zakresie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, w myśl art. 39 ust. 2 ustawy o rachunkowości, są tworzone na prawdopodobne zobowiązania przypadające na bieżący okres sprawozdawczy, wynikające w szczególności:

- 1) ze świadczeń wykonanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki, a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny,

- 2) z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku.

Zwracamy uwagę, iż zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe i zasady ustalania ich wysokości powinny wynikać z uznanych zwyczajów handlowych. Zobowiązania, o których mowa wyżej w pkt 2, wykazuje się w bilansie jako rezerwy na zobowiązania.

Najczęściej występujące pozycje biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, to rezerwy na:

- naprawy gwarancyjne i z tytułu rękojmi za sprzedane przez producentów wyroby długotrwałego użytku,
- naprawy gwarancyjne z tytułu sprzedaży towarów długotrwałego użytku, jeżeli jednostka handlowa będzie realizowała obowiązki wynikające z gwarancji,
- roboty poprawkowe robót budowlano-montażowych,
- odprawy rentowe i emerytalne oraz nagrody jubileuszowe,
- wynagrodzenia urlopowe pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji,
- premie pracownicze zależne od zysku,
- przewidywane koszty rekultywacji gruntów służących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową.

Odpisy biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń. Czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności.

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego, w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały.

Korzystając z możliwości stosowania uproszczeń w ramach przyjętych zasad rachunkowości, wynikającej z art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, jednostka może nie dokonywać biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli nie wpłynie to istotnie na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

3.2. Wskazówki dotyczące ujmowania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów zawarte w KSR nr 6

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

W KSR 6 zdefiniowano bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, o których mowa w art. 39 ust. 2 pkt 2 oraz ust. 2a ustawy o rachunkowości, jako rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną, a także ogólnym zarządem. Do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów będących rezerwami nie zalicza się biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, o których mowa w art. 39 ust. 2 pkt 1 ww. ustawy. Są to w szczególności:

- koszty wykonania jeszcze niezakończonych umów o usługi, w tym budowlane, o których mowa w KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”,
- zobowiązania wynikające z przyjętych przez jednostkę niefakturowanych dostaw i usług; zalicza się je do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, i to także wtedy, gdy ustalenie przez jednostkę dokładnej ilości i/lub ceny dostawy/usługi może wymagać szacunków.

Warunkiem ujęcia (dokonania) biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów w księgach rachunkowych jest wystąpienie zdarzenia obligującego jednostkę do wykonania w przyszłości świadczeń, przy czym zasadne, a zarazem możliwe jest wiarygodne oszacowanie kosztów (lub strat), których poniesienie jest niezbędne dla wywiązania się przez jednostkę z jej obowiązków.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów ujmuje się wyłącznie wtedy, gdy:

- na jednostce ciąży obecny obowiązek świadczenia (prawny lub zwyczajowy) wynikający ze zdarzeń przeszłych,
- jest prawdopodobne, że wypełnienie obowiązku spowoduje wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki,
- możliwe jest wiarygodne oszacowanie kwoty wykonania obowiązku.

Z treści punktu 3.21 KSR nr 6 wynika, iż można zrezygnować z dokonywania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, o ile uproszczenia te nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Co istotne, tylko skutki wykonania obowiązku wynikającego ze zdarzeń przeszłych, istniejącego niezależnie od przyszłych działań jednostki lub jej intencji są ujmowane w księgach rachunkowych w postaci biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów. Nie dokonuje się biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów związanych z przyszłą działalnością.

4. Rozwiązania ewidencyjne dotyczące rozliczeń międzyokresowych kosztów

4.1. Ewidencja czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów związanych z działalnością operacyjną

Do ujęcia kosztów rozliczanych w czasie związanych z działalnością operacyjną jednostki służy konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Wartości ujęte na tym koncie stopniowo rozlicza się w czasie przez ich odnoszenie w odpowiednie koszty działalności operacyjnej. Ewidencja i rozliczanie czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów może przebiegać na dwa sposoby.

I sposób – rozwiązanie wzorcowe

Najczęściej koszty zakwalifikowane do czynnych rozliczeń międzyokresowych ujmuje się wstępnie, na podstawie dowodów źródłowych na kontach kosztów rodzajowych, a następnie za pośrednictwem konta 49 „Rozliczenie kosztów” przenosi się na konto 64-0. Przy tym sposobie ewidencji, w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat metodą porównawczą, zmiana stanu konta 64-0 jest uwzględniana w zmianie stanu produktów.

Zapisy w księgach rachunkowych mogą przebiegać w sposób zaprezentowany w tabeli.

Ujęcie kosztu wynikającego z dowodu księgowego	Przeniesienie kosztu do rozliczenia w czasie	Zarachowanie kosztu do okresu, którego dotyczy
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4		
– Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, – Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	– Wn konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”	– Wn konto 49 „Rozliczenie kosztów”, – Ma konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5		
– Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, – Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	– Wn konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”	– Wn konto zespołu 5, – Ma konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 5		
– Wn konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	– Wn konto zespołu 5, – Ma konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”	

II sposób – rozwiązanie alternatywne

W jednostkach stosujących ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4 lub na kontach zespołu 4 i 5 koszty przewidziane do rozliczenia w czasie można ujmować wprost z dokumentów źródłowych na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, tj. z pominięciem kont 40 „Koszty według rodzajów” i 49 „Rozliczenie kosztów”. Przy tym sposobie ewidencji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat metodą porównawczą, zmiana stanu konta 64-0 nie jest uwzględniana w zmianie stanu produktów.

Zapisy w księgach rachunkowych mogą przebiegać w sposób zaprezentowany w tabeli.

Ujęcie kosztu wynikającego z dowodu księgowego do rozliczenia w czasie	Zarachowanie kosztu do okresu, którego dotyczy
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4	
– Wn konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	– Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, – Ma konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5	
– Wn konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	– Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, – Ma konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” oraz równolegle: – Wn konto zespołu 5, – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”

4.2. Ewidencja czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów związanych z działalnością finansową

Do ujęcia kosztów rozliczanych w czasie związanych z działalnością finansową jednostki służy konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”. Ewidencja czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów z działalności finansowej polega na tym, że koszty te są ujmowane na podstawie dowodów źródłowych bezpośrednio na koncie 65-1. W kolejnym etapie zarachowuje się odpowiednie raty na konto kosztów finansowych (**Wn konto 75-1**).

Zapisy w księgach rachunkowych mogą przebiegać w sposób zaprezentowany w tabeli.

Ujęcie kosztu wynikającego z dowodu księgowego do rozliczenia w czasie	Zarachowanie kosztu do okresu, którego dotyczy
– Wn konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 13-0 „Rachunek bieżący”, 21 „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	– Wn konto 75-1 „Koszty finansowe”, – Ma konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”

4.3. Ewidencja rezerw w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych

Do ewidencji księgowej biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów służy konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Ujęcie w księgach biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów polega na zwiększeniu kosztów działalności operacyjnej (tj. odpowiednio kosztu wytworzenia produktów, kosztów sprzedaży, kosztów ogólnego zarządu) i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Zapisy w księgach rachunkowych mogą przebiegać w sposób zaprezentowany w tabeli.

Utworzenie rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów
W jednostkach ewidencjonujących koszty tylko na kontach zespołu 4
– Wn konto 49 „Rozliczenie kosztów”, – Ma konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
W jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i 5
– Wn konto zespołu 5 (50 lub 52-7, 55), – Ma konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
W jednostkach ewidencjonujących koszty tylko na kontach zespołu 5
– Wn konto zespołu 5 (50 lub 52-7, 55), – Ma konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”

W identyczny sposób podwyższa się wysokość biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli wzrosło ryzyko poniesienia przez jednostkę niezbędnych dla wywiązania się z ciążącego na niej obowiązku świadczeń.

Zamiana biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów w zobowiązanie, wobec przekształcenia się przewidywanego ryzyka wykonania przez jednostkę świadczeń, wynikających z ciążących na niej obowiązków w pewność, powoduje zmniejszenie biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów i zwiększenie zobowiązań.

Rozwiązanie rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów może przebiegać na dwa sposoby.

I sposób – rozwiązanie wzorcowe

Rozwiązanie rezerwy w zależności od zasad ewidencji kosztów
W jednostkach ewidencjonujących koszty tylko na kontach zespołu 4
a) rzeczywiście poniesione koszty: – Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, – Ma konto zespołu 1, 2, 3 i konto 85,

b) rozliczenie kwot ujętych na koncie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (do wysokości kosztów): – Wn konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”
W jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i 5
a) rzeczywiście poniesione koszty: – Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, – Ma konto zespołu 1, 2, 3 i konto 85, oraz równolegle: – Wn konto zespołu 5 (50 lub 52-7, 55), – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”, b) rozliczenie kwot ujętych na koncie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (do wysokości kosztów): – Wn konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto w zespole 5 (50 lub 52-7, 55)
W jednostkach ewidencjonujących koszty tylko na kontach zespołu 5
a) rzeczywiście poniesione koszty: – Wn konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto zespołu 1, 2, 3 i konto 85, b) rozliczenie kwot ujętych na koncie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów: – nadwyżka rezerwy nad kosztami: Wn konto 64-1, Ma konto zespołu 5 (50 lub 52-7, 55), – nadwyżka kosztów nad rezerwą: Wn konto zespołu 5 (50 lub 52-7, 55), Ma konto 64-1

Niewykorzystanie w części lub całości biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów w przypadku zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego jego dokonanie polega na zmniejszeniu stanu biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów oraz zmniejszeniu kosztów działalności operacyjnej (odpowiednio kosztu wytworzenia produktów, kosztów sprzedaży, kosztów ogólnego zarządu) poniesionych w okresie sprawozdawczym, w którym stwierdzono, że związane z tym rozliczeniem zobowiązanie jest mniejsze lub nie powstało.

II sposób – rozwiązanie alternatywne

W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 4 i 5 – rzeczywiste koszty proste według rodzajów, na pokrycie których uprzednio utworzono rezerwę w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów – można odnieść bezpośrednio na konto 64-1. W takim przypadku ewentualne saldo Wn lub Ma konta 64-1 przenosi się na konto zespołu 5. Zapisy w księgach rachunkowych mogą przebiegać w sposób zaprezentowany w tabeli.

Rozwiązanie rezerwy w jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i 5
a) rzeczywiście poniesione koszty: – Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, – Ma konto zespołu 1, 2, 3 i konto 85, oraz równolegle: – Wn konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”, b) rozliczenie salda figurującego na koncie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów: – saldo Wn: Wn konto zespołu 5 (50 lub 52-7, 55), Ma konto 64-1, – saldo Ma: Wn konto 64-1, Ma konto zespołu 5 (50 lub 52-7, 55)

II. CZYNNNE ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE W PYTANIACH CZYTELNIKÓW

1. Wydatki poniesione na remont środka trwałego

W bieżącym roku musieliśmy przeprowadzić remont środka trwałego (maszyny). Jak ująć poniesione w związku z tym wydatki, których kwota była w naszej ocenie istotna? Czy powinniśmy odnieść je bezpośrednio w koszty, czy może rozliczyć w czasie?

Co do zasady, koszty remontów odnosi się w ciężar kosztów działalności operacyjnej jednostki w momencie ich poniesienia, ujmując je na odpowiednich kontach zespołu 4 i 5. Ewidencja tych kosztów w księgach rachunkowych może przebiegać zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów” lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.

Jeżeli kwota wydatków poniesionych na remont środka trwałego stanowi istotną wartość, a jej jednorazowe ujęcie zniekształciłoby wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego, to kierownik jednostki może podjąć decyzję o rozliczeniu tych kosztów w czasie za pośrednictwem konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Dotyczy to przede wszystkim remontów, z których korzyści są odczuwalne również w następnych latach obrotowych. Wskazane jest, aby rozliczanie w czasie kosztów remontu nie przekroczyło 3–5 lat i odpowiadało cyklowi przeprowadzanych remontów w jednostce.

W przypadku prowadzenia rachunku kosztów na kontach zespołu 4 i 5, ewidencja księgowa wydatków poniesionych na remont środka trwałego, jeżeli decyzją jednostki będzie on rozliczany w czasie, może przebiegać zapisem:

- 1) wydatki poniesione na remont na podstawie dowodów źródłowych:
 - **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
 - **Ma różne konta zespołu 1, 2 lub 3**,
- 2) PK – przeniesienie kosztów remontu do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
- 3) PK – odpis kosztów remontu w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy:
 - **Wn konto zespołu 5**,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka posiada maszynę produkcyjną, wymagającą remontu (według zaleceń producenta maszyna ta powinna być remontowana co 4 lata). Jednostka zleciła wykonanie tego remontu firmie zewnętrznej.
2. Koszty remontu wyniosły: 49.200 zł (w tym VAT: 9.200 zł). Kwota ta jest dla spółki istotna, w związku z czym kierownik jednostki podjął decyzję o rozliczaniu kosztów tego remontu w czasie – przez 4 lata.
3. Ewidencję kosztów jednostka prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura za usługę remontową:			
a) wartość brutto (zobowiązanie ogółem)	49.200,00 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	9.200,00 zł	22-1	30
c) wartość netto usługi	40.000,00 zł	40-2	30
2. PK – przeniesienie kosztów remontu do rozliczenia w czasie	40.000,00 zł	64-0	49
3. PK – odpis kosztów remontu w części przypadającej na dany miesiąc: $(40.000 \text{ zł} : 4 \text{ lata}) : 12 \text{ m-cy} =$	833,33 zł	50-0	64-0

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	
(1a) 49.200,00	9.200,00 (1b) 40.000,00 (1c)		49.200,00 (1a)	(1b) 9.200,00	
Konto 40-2 „Usługi obce”		Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	
(1c) 40.000,00		(2) 40.000,00	833,33 (3)		40.000,00 (2)
Konto 50-0 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”					
(3) 833,33					

2. Koszty zakupu materiałów wykorzystywanych na potrzeby produkcji

Jednostka produkcyjna przy nabyciu materiałów do produkcji ponosi wysokie koszty związane z ich zakupem. Czy w księgach rachunkowych koszty zakupu materiałów zaliczyć bezpośrednio w koszty czy może rozliczyć w czasie?

Nabywane przez jednostkę materiały, objęte ewidencją magazynową, ujmuje się w księgach rachunkowych na koncie 31 „Materiały” i wycenia w:

- cenach nabycia lub zakupu (por. art. 28 ust. 11 pkt 1 oraz art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości), wynikających z dowodów zakupu,
- stałych cenach ewidencyjnych ustalanych na podstawie cen przewidywanych lub planowanych, które nie będą zmieniane przez pewien czas (np. rok); różnice między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia albo zakupu traktuje się jako odchylenia od cen ewidencyjnych i ujmuje na oddzielnym koncie 34-1 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów” (por. art. 34 ust. 2 ustawy o rachunkowości); przy czym na dzień bilansowy wartość zapasu należy doprowadzić do cen zakupu lub nabycia.

Przy wyborze właściwej metody wyceny materiałów wskazane jest kierować się istotnością wartości kosztów zakupu oraz przeciętnym poziomem zapasów pozostających w jednostce na koniec kolejnych okresów sprawozdawczych. Jeżeli zapas materiałów na koniec miesiąca pozostaje dość duży, jak również wysokość kosztów zakupu związanych z pozyskaniem tych materiałów jest wysoka, to koszty związane z zakupem materiałów wskazane jest rozliczać w czasie.

W przypadku gdy koszty zakupu z okresu na okres są w porównywalnej wysokości, a zapas materiałów pozostający na koniec okresu w magazynie stanowi niewielką wartość, jednostka może przyjąć rozwiązanie polegające na odnoszeniu kosztów zakupu materiałów w ciężar bieżącego okresu, tj. okresu, w którym zostały poniesione.



Uwaga: Materiały mogą być wyceniane w cenie zakupu tylko wtedy, gdy nie zniekształca to wartości tych aktywów oraz wyniku finansowego jednostki.

Ustawa o rachunkowości pozostawia jednostce wybór poziomu cen, po których wycenia zapas materiałów. Metoda wyceny materiałów, jaką przyjmie jednostka, powinna być opisana w zasadach (polityce) rachunkowości tej jednostki i stosowana w sposób ciągły. Jeżeli koszty zakupu materiałów (np. koszty transportu, załadunku, wyładunku) stanowią dla jednostki znaczną wartość, która wpłynie istotnie na wyniki finansowe tej jednostki, to ewidencję materiałów prowadzi się według cen nabycia. W takim przypadku koszty zakupu można rozliczyć poprzez:

- wliczanie bezpośrednio w cenę odnoszoną na konto 31 „Materiały”; wymaga to jednak szczegółowego przypisywania kosztów zakupu do konkretnej dostawy materiałów i poszczególnych ich asortymentów, co w praktyce może być trudne do zrealizowania ze względu na pracochłonność tej metody, zwłaszcza przy dużej skali obrotów magazynowych,
- aktywowanie na koncie 64-4 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu materiałów” i rozliczanie ich w czasie; ewidencja materiałów odbywa się w cenie nabycia, ale koszty zakupu ujmowane są na osobnym koncie, skąd na koniec okresu są rozliczane proporcjonalnie na zapas i na zużyte materiały.



Uwaga: Nierozliczona kwota kosztów zakupu materiałów pozostająca na koncie 64-4 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu materiałów”, jako saldo Wn tego konta, zwiększa na dzień bilansowy wartość zapasów materiałów wykazywanych w aktywach bilansu w pozycji Zapasy/Materiały – zależnie od wzoru sprawozdania finansowego sporządzanego według odpowiedniego załącznika do ustawy o rachunkowości. Jeżeli sporządzany jest porównawczy rachunek zysków i strat, to zmiana stanu konta 64-4, tj. różnica między jego wartością na początek i na koniec roku obrotowego nie jest uwzględniana przy ustalaniu zmiany stanu produktów.

W przypadku wyceniania materiałów w cenie nabycia i rozliczania kosztów zakupu w czasie, jednostka może w trakcie okresu sprawozdawczego koszty zakupu gromadzić na osobnym koncie, np. 52-3 „Koszty zakupu”. Koszty te na koniec okresu przenosi się z konta 52-3 na konto 64-4, a następnie rozlicza proporcjonalnie na zapas i zużycie materiałów. Przeksięgowanie to ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisami:

- 1) materiały przekazane na potrzeby produkcji:
 - **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
 - **Ma konto 64-4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu materiałów”,
- 2) materiały zużyte na potrzeby administracyjne:
 - **Wn konto 55** „Koszty zarządu”,
 - **Ma konto 64-4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu materiałów”,
- 3) materiały zużyte w działalności pomocniczej:
 - **Wn konto 53** „Koszty działalności pomocniczej”,
 - **Ma konto 64-4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu materiałów”,

4) materiały zużyte w działalności handlowej:

- **Wn konto 51** „Koszty działalności podstawowej – handlowej”,
- **Ma konto 64-4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu materiałów”.

Rozliczanie kosztów zakupu polega na obliczeniu wskaźnika narzutu kosztów zakupu oraz kwoty narzutu kosztów zakupu przypadającej na rozchód materiałów i zapas materiałów.

Przykład

I. Założenia:

1. W marcu 2018 r. koszty zakupu materiałów w jednostce na początku marca (Kzp) wynosiły: 4.000 zł, a koszty zakupu materiałów poniesione w marcu (Kzb) wynosiły: 5.000 zł.
2. Dodatkowo jednostka ustaliła, że:
 - a) zapas materiałów na koniec marca (Zk) wyniósł: 18.000 zł,
 - b) rozchód materiałów podlegający obciążeniu kosztami zakupu (R) wyniósł: 70.000 zł.

II. Rozliczenie kosztów zakupu materiałów wydanych do zużycia:

1. Obliczenie wskaźnika narzutu kosztów zakupu:

$$\text{WNKz} = \frac{4.000 \text{ zł} + 5.000 \text{ zł}}{18.000 \text{ zł} + 70.000 \text{ zł}} \times 100 = 10,2273\%.$$

2. Obliczenie narzutu kosztów zakupu (w zaokrągleniu) przypadających na:

- a) rozchód materiałów: $\text{NKz} = 70.000 \text{ zł} \times 10,2273\% = 7.159 \text{ zł}$,
- b) zapas materiałów: $\text{NKz} = 18.000 \text{ zł} \times 10,2273\% = 1.841 \text{ zł}$.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przeksięgowanie kosztów zakupu, dotyczących materiałów wydanych do zużycia na potrzeby produkcji	7.159 zł	50	64-4

IV. Księgowania:

Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”		Konto 64-4 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu materiałów”	
(1)	7.159	(S.p.)	4.000
		(obroty)	5.000
		(S.k.)	1.841
			7.159 (1)

3. Opłata wstępna uiszczona przy zawieraniu umowy leasingu operacyjnego

Spółka zawarła umowę leasingu operacyjnego. Czy uiszczoną opłatę wstępną w leasingu trzeba rozliczać w czasie? Jak przebiegać będą księgowania w przypadku prowadzenia ewidencji kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4?

Dla celów bilansowych opłatę wstępną w leasingu operacyjnym rozlicza się zazwyczaj w czasie przez okres trwania umowy leasingu z wykorzystaniem konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Opłata wstępna w leasingu operacyjnym może zostać zaliczona do kosztów bilansowych jednorazowo, pod warunkiem jednak, że jednostka nie stosuje Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (KSR nr 5), a zastosowane uproszczenie nie wpłynie negatywnie na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz na jej wynik finansowy.

Ustawa o rachunkowości nie określa zasad ewidencji i rozliczania opłaty wstępnej z tytułu leasingu operacyjnego. Szczegółowe zasady ewidencji leasingu, w tym rozliczenia opłat leasingowych, określa natomiast KSR nr 5, którego stosowanie umożliwiają jednostce przepisy art. 10 ust. 3 ww. ustawy. W świetle powyższego standardu, opłata wstępna (opłata inicjalna) to opłata uiszczana przez korzystającego, najemcę lub dzierżawcę na rzecz finansującego, wynajmującego lub wydzierżawiającego w momencie rozpoczęcia leasingu, najmu lub dzierżawy, służąca pokryciu określonej



Krajowe Standardy Rachunkowości,
w tym KSR nr 5, dostępne są
w serwisie www.przepisy.gofin.pl

części wartości przedmiotu leasingu, najmu lub dzierżawy. Opłatę wstępną rozlicza się metodą liniową, w jednakowej wysokości i zalicza równomiernie do kosztów poszczególnych miesięcy lub kwartałów objętych okresem leasingu. Jeżeli jednak inny sposób rozłożenia opłat leasingowych lepiej odzwierciedla rozkład w czasie korzyści czerpanych przez korzystającego z przedmiotu umowy, to może on być także stosowany (por. pkt IV.1 KSR nr 5).

Ewidencja księgowa opłaty wstępnej w leasingu operacyjnym w jednostce prowadzącej ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4

1. FZ – faktura na kwotę opłaty wstępnej:
 - a) wartość brutto opłaty wstępnej:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
 - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - c) kwota netto opłaty wstępnej:
 - **Wn konto 40-2** „Usługi obce”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - d) równolegle zarachowanie kosztu do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.
2. PK – obciążenie kosztów danego okresu (miesiąca) ratą opłaty wstępnej:
 - **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Przypominamy, iż jednostki mogą stosować także inny sposób ewidencji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Koszty przewidziane do rozliczenia w czasie można bowiem ujmować bezpośrednio z dokumentów źródłowych na koncie 64-0, czyli z pominięciem kont 40-2 i 49, np. zapisem: **Wn konto 64-0, Ma konto 30**. Następnie część czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczącą bieżącego okresu zalicza się w koszty działalności operacyjnej, zapisem: **Wn konto 40-2, Ma konto 64-0**. Wybierając takie rozwiązanie nie uwzględnia się salda konta 64-0 w zmianie stanu produktów.

4. Koszty ubezpieczenia budynku administracyjnego

Jak zaksięgować polisę ubezpieczeniową dotyczącą ubezpieczenia biura (naszej siedziby), gdy płatność została rozłożona na 2 raty? Prowadzimy ewidencję kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym.

Sposób rozliczeń pomiędzy stronami umowy ubezpieczeniowej, tj. płatność ratalna czy płatność jednorazowa, pozostaje bez wpływu na ewidencję księgową samych kosztów ubezpieczenia.

Umowę ubezpieczenia dotyczącą budynku, w którym mieści się siedziba firmy, ujmuje się w księgach w dacie jej podpisania w pełnej kwocie wynikającej z polisy, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów” lub 55 „Koszty zarządu”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Imienne konto ubezpieczyciela).

W przypadku umów ubezpieczeniowych najczęściej mamy do czynienia z dwunastomiesięcznym okresem ubezpieczenia. Często też polisy ubezpieczeniowe podpisywane są w trakcie roku obrotowego i dotyczą dwóch lat obrotowych. Dlatego też wskazane jest rozliczać je w czasie za pomocą konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Zaliczenie kosztów ubezpieczenia do rozliczenia w czasie w jednostce prowadzącej ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 może przebiegać zapisem: **Wn konto 64-0, Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”. Z kolei odpisywanie w koszty części ubezpieczenia, dotyczącej bieżącego miesiąca, księguje się zapisem: **Wn konto 55, Ma konto 64-0**. Uregulowanie raty polisy ubezpieczeniowej ujmuje się zapisem: **Wn konto 24, Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub 10 „Kasa”.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. podpisała umowę ubezpieczenia swoich pomieszczeń biurowych od zdarzeń losowych i kradzieży z włamaniem. Polisa obejmuje okres od 1 marca 2018 r. do 28 lutego 2019 r., a składka ubezpieczeniowa wynosi: 6.000 zł.
2. Jednostka uregulowała pierwszą ratę ubezpieczenia: 3.000 zł gotówką w momencie podpisania umowy. Druga rata zostanie opłacona przelewem we wrześniu 2018 r.
3. Spółka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, a koszty ubezpieczeń majątkowych rozlicza w czasie.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – polisa ubezpieczeniowa pomieszczeń biurowych	6.000 zł	40-6	24
2. PK – zaliczenie kosztów ubezpieczenia do rozliczenia w czasie	6.000 zł	64-0	49
3. KW – uregulowanie I raty ubezpieczenia	3.000 zł	24	10
4. PK – zaliczenie w koszty części ubezpieczenia przypadającej na bieżący miesiąc: 6.000 zł : 12 m-cy =	500 zł	55	64-0

III. Księgowania:

Konto 10 „Kasa”				Konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Imienne konto ubezpieczyciela)				Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”			
(S.p.)	3.500	3.000	(3)	(3)	3.000	6.000	(1)	(2)	6.000	500	(4)
Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”				Konto 49 „Rozliczenie kosztów”				Konto 55 „Koszty zarządu”			
(1)	6.000					6.000	(2)	(4)	500		

5. Bilansowe skutki zapłaty z góry za usługę najmu

Jak ująć w księgach fakturę za usługę najmu pomieszczeń, która opiewa na okres 12 m-cy, od marca 2018 r. do lutego 2019 r.? Czy należy rozliczać ją co miesiąc, czy można ująć jednorazowo w momencie poniesienia wydatku?

Koszt usługi najmu opłaconej za rok z góry jednostka powinna ująć na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Koszty te rozlicza się w równych ratach co miesiąc.

Wydatek ten można odpisać w koszty jednorazowo – z pominięciem rozliczeń miesięcznych, pod warunkiem jednak, że jego wartość nie jest istotna i nie wywiera znaczącego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. Przy czym, jeśli zapłata dotyczy dwóch różnych lat obrotowych, np. od marca 2018 r. do lutego 2019 r., to wskazane jest dokonać jednorazowego odpisu w koszty marca części dotyczącej danego roku, tj. za okres od marca 2018 r. do grudnia 2018 r. Część dotycząca następnego roku, tj. od stycznia 2019 r. do lutego 2019 r., zostanie odpisana w koszty z początkiem 2019 r.

Przykład

I. Założenia:

- Spółka z o.o. w marcu 2018 r. zawarła umowę najmu pomieszczeń administracyjnych. Na podstawie wystawionej i otrzymanej w marcu 2018 r. faktury zapłaciła czynsz z góry za 12 miesięcy (od 1 marca 2018 r. do 28 lutego 2019 r.) w kwocie brutto: 18.450 zł, w tym VAT: 3.450 zł.
- Wartość czynszu spółka rozlicza w czasie w sposób uproszczony.
- Jednostka prowadzi pełną ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura zakupu usług najmu (zapis w marcu 2018 r.):			
a) wartość brutto faktury	18.450 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	3.450 zł	22-1	30

c) zarachowanie kwoty netto czynszu w koszty	15.000 zł	40-2	30
d) przeniesienie kosztów czynszu zapłaconego z góry do rozliczenia w czasie	15.000 zł	64-0	49
2. WB – wpłata czynszu na rachunek wynajmującego	18.450 zł	21	13-0
3. PK (zapis w marcu 2018 r.) – koszty w części przypadającej na 2018 r.: $(15.000 \text{ zł} : 12 \text{ m-cy}) \times 10 \text{ m-cy} =$	12.500 zł	55	64-0

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	
(1a)	18.450	3.450 (1b)	(2)	18.450	18.450 (1a)
		15.000 (1c)			
Konto 40-2 „Usługi obce”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”		Konto 55 „Koszty zarządu”	
(1c)	15.000			(1b)	3.450
Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”			
(1d)	15.000	12.500 (3)	(S.p.)	25.000	18.450 (2)
(S.k.)	2.500				

! Uwaga: Nierozliczone na dzień bilansowy saldo konta 64-0 jednostka ujmuje w przypadku sporządzania sprawozdania według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w aktywach bilansu w pozycji B.IV. „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”. Spółka z o.o. w styczniu 2019 r. rozliczy w księgach rachunkowych koszty usługi najmu pomieszczeń przypadające na 2019 r. w kwocie: 2.500 zł.

6. Opłaty za media wpłacone na podstawie faktur prognozujących ich zużycie

Otrzymujemy faktury dotyczące proponowanych opłat za media. Faktury wystawiane są na przewidywaną (prognozowaną) wielkość, np. zużycia gazu. Jak zaksięgować fakturę wystawioną przykładowo w grudniu 2017 r., a dotyczącą 2018 r.? Czy kwoty wynikające z takiej faktury należy rozliczać za pośrednictwem czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów?

Zasadniczo faktury prognozujące zużycie mediów (energii elektrycznej, ogrzewania, wody, gazu), dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych, wprowadza się do ksiąg rachunkowych pod datą ich wystawienia. Przy czym koszty z nich wynikające powinny obciążyć koszty bilansowe miesiąca, którego dotyczą. Wskazane jest więc początkowo aktywować je jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, a w miesiącu którego koszty te dotyczą, przeksięgować ich wartość w ciężar kosztów działalności operacyjnej.



Na temat rozliczeń międzyokresowych na przełomie roku można dowiedzieć się z videoszkolenia w serwisie www.wideopomocniki.gofin.pl

Fakturę prognozującą zużycie mediów w 2018 r., wystawioną w grudniu 2017 r., jednostka może ująć w księgach rachunkowych miesiąca, w którym ją otrzymała, czyli w grudniu 2017 r.

Ewidencja księgowa opłat za media na podstawie faktury prognozującej ich zużycie

1. Faktura prognozująca zużycie mediów w 2018 r. – zapisy w księgach miesiąca, w którym faktura wpłynęła do jednostki, tj. w grudniu 2017 r.:
 - a) kwota brutto faktury:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”,
 - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - c) kwota netto opłat za media dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych:
 - w przypadku ewidencji kosztów na kontach zespołu 4 i 5 lub tylko na kontach zespołu 4:
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”
 oraz równoległe przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - w przypadku ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 5:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. Przeksięgowanie kosztów ujętych na koncie 64-0 w ciężar kosztów działalności operacyjnej – zapisy w 2018 r. w księgach miesiąca, którego koszty te dotyczą:
 - a) w przypadku ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 4:
 - **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - b) w przypadku ewidencji kosztów na kontach zespołu 4 i 5 lub tylko na kontach zespołu 5:
 - **Wn konto zespołu 5**,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Warto przy okazji przypomnieć, iż w zakresie VAT jednostce przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktury prognozującej zużycie mediów w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym została ona wystawiona, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym ją otrzymała (lub w jednym z kolejnych dwóch okresów rozliczeniowych). Warunkiem jest, aby faktura prognoza spełniała warunki do uznania jej za fakturę w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy o VAT.

7. Wydatki poniesione na przedłużenie gwarancji i przeglądy techniczne

Do posiadanego na stanie środka trwałego wykupiliśmy przedłużenie gwarancji do 5 lat wraz z przeglądem technicznym sprzętu raz w roku przez kolejnych 5 lat. Czy takie wydatki księgować przez rozliczenia międzyokresowe kosztów? Kiedy ujmować je w kosztach – jednorazowo, czy co miesiąc przez 5 lat?

Wydatki poniesione z góry, dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych, takie jak wymienione w pytaniu opłaty ponoszone za pięć lat z góry z tytułu przedłużenia gwarancji i przeglądu technicznego, wskazane jest w księgach rachunkowych rozliczać w czasie przez czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów jednostki ustalają najczęściej, dzieląc kwotę kosztów do rozliczenia w czasie na liczbę okresów, których dany koszt dotyczy. W odniesieniu do pytania jednostki, wszystkie opłaty podlegające rozliczeniu w czasie można rozliczać w okresach miesięcznych. Przy czym do opłat poniesionych z góry, których kwota w opinii jednostki nie jest istotna, można zastosować uproszczenie.

Ujęcie w księgach rachunkowych kosztów przedłużenia gwarancji i przeglądów technicznych rozliczanych w czasie zaprezentowano na poniższym przykładzie liczbowym.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka dokupiła przedłużenie gwarancji na 5 lat wraz z serwisem gwarancyjnym, dotyczące pompy stanowiącej jej środek trwały oraz dodatkowo usługę przeglądu technicznego tej pompy, który będzie przeprowadzany raz w roku przez kolejnych 5 lat.
2. Według faktury otrzymanej w marcu 2018 r.:
 - a) przedłużenie gwarancji wraz z serwisem na 5 lat wynosi netto: 12.000 zł,
 - b) opłata za przeglądy techniczne na 5 lat z góry wynosi netto: 6.000 zł,
 - c) VAT wykazany na fakturze wynosi: 4.140 zł,
 - d) wartość brutto zobowiązania wynosi: 22.140 zł.
3. Jednostka ujmuje koszty wyłącznie w układzie rodzajowym (zespół 4). Zgodnie z polityką rachunkowości jednostki, czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów rozliczane są miesięcznie.

II. Rozliczenie kosztów w czasie:

Tytuł kosztu	Koszty podlegające rozliczeniu	Liczba okresów (miesięcy)	Miesięczna kwota odpisu	Kwota odpisu przypadająca na marzec 2018 r.*	Kwota pozostała do odpisania
Przedłużenie gwarancji wraz z serwisem gwarancyjnym	12.000 zł	60	200 zł	200 zł	11.800 zł
Przegląd techniczny	6.000 zł	60	100 zł	100 zł	5.900 zł
Razem	18.000 zł		300 zł	300 zł	17.700 zł

* Jeśli okres rozliczania kosztów w czasie nie obejmuje pełnych miesięcy, np. rozpoczyna się w połowie marca, to do ustalenia miesięcznego odpisu czynnych rozliczeń międzyokresowych można przyjąć dokładne rozliczenie na przypadające dni lub też przyjąć uproszczenie i ustalić miesięczną kwotę odpisu, tak jak w tabeli.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura zakupu: a) wartość brutto faktury – zobowiązanie wobec dostawcy	22.140 zł	30	21

b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	4.140 zł	22-1	30
c) zaliczenie w ciężar kosztów:			
– przedłużenie gwarancji z serwisem gwarancyjnym	12.000 zł	40-6	30
– opłata za przeglądy techniczne	6.000 zł	40-2	30
2. PK – przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie	18.000 zł	64-0	49
3. PK – miesięczny odpis kosztów podlegających rozliczeniu w czasie	300 zł	49	64-0

IV. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”			
(1a)	22.140	4.140	(1b)	(1b)	4.140					22.140	(1a)
		12.000	(1c)								
		6.000	(1c)								
Konto 40-2 „Usługi obce”				Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”				Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”			
(1c)	6.000			(1c)	12.000			(2)	18.000	300	(3)
Konto 49 „Rozliczenie kosztów”											
(3)	300	18.000	(2)								

8. Roczna opłata za użytkowanie wieczyste gruntu

Od 2018 r. podwyższono nam roczną opłatę za użytkowanie wieczyste gruntu. Czy wzrost tej opłaty ma wpływ na wartość początkową prawa użytkowania wieczystego gruntu ujętą przez nas w księgach rachunkowych? Czy opłatę roczną powinniśmy rozliczać w czasie?

Za oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste pobiera się pierwszą opłatę i opłaty roczne. Roczne opłaty za użytkowanie wieczyste gruntu wnosi się przez cały okres użytkowania wieczystego w terminie do dnia 31 marca każdego roku, z góry za dany rok. Przy czym wzrost (podwyższenie) wartości gruntu, skutkujący wzrostem wysokości rocznej opłaty za użytkowanie wieczyste, nie ma wpływu na wartość początkową prawa użytkowania wieczystego, według której zostało ono ujęte w księgach rachunkowych.

W ewidencji księgowej roczną opłatę z tytułu użytkowania wieczystego gruntu, której kwota jest nieistotna w ocenie jednostki, można odnieść jednorazowo w ciężar kosztów działalności operacyjnej. Jeśli jednak kwota rocznej opłaty za wieczyste użytkowanie jest na tyle istotna, że jej jednorazowe ujęcie w kosztach zniekształci wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego (miesiąca), to koszt takiej opłaty rozlicza się w czasie za pośrednictwem czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Roczna opłata za wieczyste użytkowanie dotyczy całego roku i z reguły opłacana jest z góry, dlatego też wskazane jest ująć ją na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” i rozliczać w czasie w okresach miesięcznych. Ocena, czy kwoty podlegające rozliczaniu w czasie są istotne, czy też nieistotne, należy do samej jednostki.

W ewidencji księgowej opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego gruntu zalicza się do kosztów podstawowej działalności operacyjnej i ujmuje na koncie 40-3 „Podatki i opłaty”

w zespole 4 lub na odpowiednim koncie zespołu 5. Jeśli prawo wieczystego użytkowania zostało ustanowione po 1 maja 2004 r., to opłaty te podlegają opodatkowaniu VAT i dokumentowane są fakturami.

Ewidencja rocznej opłaty za użytkowanie wieczyste gruntu, w sytuacji gdy kwota opłaty jest istotna zaprezentowano na poniższym przykładzie liczbowym.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka posiada grunt w użytkowaniu wieczystym, który wykorzystywany jest dla celów administracyjnych. W marcu 2018 r. otrzymała od gminy fakturę tytułem rocznej opłaty za wieczyste użytkowanie w kwocie netto: 5.691,06 zł (plus VAT: 1.308,94 zł). W tym samym miesiącu zapłaciła całą kwotę opłaty za 2018 r.
2. Według jednostki kwota rocznej opłaty za użytkowanie wieczyste gruntu jest istotna i rozlicza ją w czasie za pośrednictwem konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
3. Spółka prowadzi ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach marca 2018 r.			
1. Faktura z tytułu rocznej opłaty za użytkowanie wieczyste gruntu:			
a) wartość brutto zobowiązania	7.000,00 zł	30	22-3
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	1.308,94 zł	22-1	30
c) zarachowanie opłaty w ciężar kosztów rodzajowych	5.691,06 zł	40-3	30
d) przeniesienie opłaty do rozliczenia w czasie	5.691,06 zł	64-0	49
2. WB – przelew tytułem rocznej opłaty za wieczyste użytkowanie	7.000,00 zł	22-3	13-0
3. PK – zaliczenie w ciężar kosztów opłaty za wieczyste użytkowanie za styczeń, luty i marzec 2018 r.: (5.691,06 zł : 12 m-cy) × 3 m-ce =	1.422,77 zł	55	64-0

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z gminą)		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	
(S.p.) 235.000,00	7.000,00 (2)	(2)	7.000,00 7.000,00 (1a)	(1b)	1.308,94
Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		Konto 40-3 „Podatki i opłaty”		Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”	
(1a)	7.000,00 1.308,94 (1b) 5.691,06 (1c)	(1c)	5.691,06	(1d)	5.691,06 1.422,77 (3)
Konto 55 „Koszty zarządu”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”			
(3)	1.422,77		5.691,06 (1d)		

9. Rozliczenie kosztów przygotowania nowej produkcji

Jak zaksięgować i rozliczyć koszty przygotowania nowej produkcji? Czy stanowią one koszt bieżącego okresu, czy należy rozliczać je stosownie do upływu czasu? Ewidencję księgową prowadzimy na kontach zespołu 4 i 5.

Do czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów zalicza się m.in. koszty przygotowania nowej produkcji, poprzedzające rozpoczęcie produkcji na skalę przemysłową, np.:

- koszty związane z wprowadzeniem do eksploatacji nowych maszyn i urządzeń niezbędnych do uruchomienia nowej produkcji,
- koszty szkolenia pracowników związanych z produkcją nowych wyrobów,
- koszty wytworzenia serii próbnej itp.

W praktyce najczęściej jednostki prowadzące ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, koszty kwalifikowane do czynnych rozliczeń międzyokresowych ujmują wstępnie na kontach kosztów według rodzajów (**Wn konto 40, Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3**) oraz równolegle odnoszą w ciężar konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” w korespondencji z kontem 49 „Rozliczenie kosztów” (**Wn konto 64-0, Ma konto 49**).

Przy takim rozwiązaniu ewidencyjnym koszty przygotowania nowej produkcji pozostawione na koncie 64-0 mogą być w miesiącu uruchomienia produkcji:

- 1) jednorazowo zaliczone do kosztów działalności produkcyjnej (konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”) – jeżeli nie wpływa to ujemnie na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki lub
- 2) odpisywane stosownie do upływu czasu lub wielkość świadczeń – jeżeli ich kwota jest istotna.

Koszty przygotowania nowej produkcji można rozliczać, stosując jeden z poniższych sposobów:

- 1) czasowy – polegający na tym, że koszty rozliczane są w równych kwotach przypadających na poszczególne okresy sprawozdawcze (miesiące),
- 2) ilościowy – polegający na tym, że koszty rozliczane są proporcjonalnie do planowanej wielkości produkcji nowych wyrobów.

Przykład

Rozliczenie kosztów przygotowania nowej produkcji stosownie do upływu czasu

I. Założenia:

1. W jednostce prowadzącej ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5 całkowite koszty przygotowania nowej produkcji wyniosły: 118.800 zł.
2. Jednostka przewiduje, że wyroby będą produkowane co najmniej przez 3 lata (36 m-cy) i taki okres przyjęła do rozliczenia kosztów przygotowania produkcji tych wyrobów. Okresem sprawozdawczym jednostki jest miesiąc.
3. Koszt przygotowania nowej produkcji przypadający na okres sprawozdawczy (miesiąc) wyniesie: $118.800 \text{ zł} : 36 \text{ m-cy} = 3.300 \text{ zł}$. Rozliczanie tych kosztów rozpocznie się po podjęciu produkcji na skalę przemysłową.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – zarachowanie kosztów dotyczących przygotowania produkcji nowych wyrobów do rozliczenia w czasie	118.800 zł	64-0	49
2. PK – rozliczenie kosztów dotyczących danego okresu sprawozdawczego (miesiąca) – ujęcie w miesiącu uruchomienia produkcji	3.300 zł	50	64-0

III. Księgowania:

Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”	Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” (w analityce: Koszty przygotowania nowej produkcji)
118.800 (1)	(2) 3.300	(1) 118.800 3.300 (2)

Przykład

Ilościowe rozliczenie kosztów przygotowania nowej produkcji**I. Założenia:**

1. W jednostce prowadzącej ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach ze społu 4 i 5 całkowite koszty przygotowania nowej produkcji wyniosły: 50.800 zł.
2. Zgodnie z podpisaną z kontrahentem umową, jednostka ma wyprodukować: 20.000 szt. wyrobów. W pierwszym okresie sprawozdawczym jednostka wyprodukowała: 138 szt. wyrobów. Okresem sprawozdawczym jednostki jest miesiąc.
3. Koszt przygotowania nowej produkcji przypadający na okres sprawozdawczy (miesiąc) będzie wynosił: $(50.800 \text{ zł} : 20.000 \text{ szt.}) \times 138 \text{ szt.} = 350,52 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – zarachowanie kosztów dotyczących przygotowania produkcji nowych wyrobów do rozliczenia w czasie	50.800,00 zł	64-0	49
2. PK – rozliczenie kosztów dotyczących danego okresu sprawozdawczego (miesiąca)	350,52 zł	50	64-0

III. Księgowania:

Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”	Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” (w analityce: Koszty przygotowania nowej produkcji)
50.800,00 (1)	(2) 350,52	(1) 50.800,00 350,52 (2)

10. Odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

Jesteśmy spółką z o.o. zatrudniającą na 1 stycznia więcej niż 70 osób w przeliczeniu na pełne etaty i w związku z tym zobligowaną do tworzenia ZFŚS. Na jakim koncie powinniśmy ująć odpis podstawowy na ZFŚS, jeśli koszty ewidencjonujemy na kontach zespołu 4?

Do ewidencji księgowej tworzenia i wykorzystania środków ZFŚS służy konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. Odpis podstawowy dokonywany przez pracodawcę na rzecz ZFŚS obciąża koszty działalności operacyjnej tego pracodawcy. Przy czym, z uwagi na to, że omawiany odpis dotyczy całego roku obrotowego, wskazane jest zastosować art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości i rozliczyć go w czasie poprzez czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Zasady tworzenia przez pracodawców zakładowego funduszu świadczeń socjalnych i gospodarowania środkami tego funduszu, przeznaczonych generalnie na finansowanie działalności socjalnej określa ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2191 ze zm.), zwana ustawą o ZFŚS. Działalność socjalna oznacza usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, sprawowanej przez dziennego opiekuna lub nianię, w przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową. Osoby uprawnione do korzystania z funduszu to pracownicy i ich rodziny, emeryci i renciści – byli pracownicy i ich rodziny oraz inne osoby, którym pracodawca przyznał prawo korzystania ze świadczeń socjalnych finansowanych z tego funduszu. Fundusz – co do zasady – tworzy pracodawca zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku co najmniej 50 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty. Coroczny odpis podstawowy jest to równowartość odpisów na rachunek bankowy ZFŚS w wysokości określonej w art. 5 ww. ustawy (w stosunku do osób zatrudnionych).

Ewidencja księgowa odpisów na ZFŚS w przypadku prowadzenia ewidencji tylko na kontach zespołu 4

1. Odpis podstawowy na ZFŚS:
 - **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
 - **Ma konto 85** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.
2. Zarachowanie odpisu do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.
3. Rozliczenie odpisu w miesięcznych ratach w ciężar kosztów bieżącego okresu:
 - **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
4. Przelew środków pieniężnych na rachunek bankowy ZFŚS:
 - **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.



Uwaga: Jeśli kwota rocznego odpisu na ZFŚS w ocenie jednostki nie jest istotna, to jednostka może zrezygnować z rozliczania tego odpisu poprzez czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

11. Prowizja pobrana przez bank z kwoty udzielonego kredytu obrotowego

**Bank przyznał nam kredyt na cele operacyjne. Na konto jednostki bank prze-
lał kwotę kredytu pomniejszoną o prowizję. Czy w takiej sytuacji prowizję nale-
ży rozliczać w czasie?**

W przypadku gdy bank pobrał prowizję od kredytu obrotowego i w związku z tym na konto jednostki wpłynęła kwota niższa niż przypadająca do spłaty, zastosowanie znajdzie art. 39 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Na mocy tego przepisu, jeżeli zgodnie z umową wartość otrzymanych finansowych składników aktywów jest niższa od zobowiązania zapłaty za nie, to różnica stanowi czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów. Wartość tej różnicy należy zatem aktywować i ująć na koncie 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”. Następnie kwotę tej prowizji odpisuje się w koszty finansowe w równych ratach, w ciągu okresu, na jaki zaciągnięto zobowiązanie.

Rozliczanie prowizji w czasie (w okresie, na jaki zaciągnięto kredyt) przebiegać może następującymi zapisami:

1) potrącona przez bank prowizja:

- **Wn konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”,
- **Ma konto 13-4** „Kredyty bankowe”,

2) rozliczenie prowizji w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy:

- **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
- **Ma konto 65-1** „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

Należy przy tym podkreślić, iż jednostka powinna uwzględnić w takiej sytuacji zasadę istotności. Jeśli bowiem kwota pobranej prowizji, która pomniejszyła przyznany kredyt, zostanie uznana przez jednostkę za nieistotną i jej jednorazowe zarachowanie w koszty nie zniekształci wyniku finansowego, to nie znajduje uzasadnienia rozliczanie jej w czasie. Odnosi się ją wówczas bezpośrednio w koszty finansowe, zapisem: **Wn konto 75-1, Ma konto 13-4**.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka zaciągnęła w banku kredyt obrotowy (przeznaczony na finansowanie bieżącej działalności jednostki) na 3 lata w kwocie: 792.000 zł.
2. Kredyt wpłynął na rachunek bankowy jednostki po pomniejszeniu o pobraną z góry prowizję wynoszącą: 15.840 zł. Kwotę tę uznano za istotną.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – wpływ na rachunek bankowy jednostki kredytu obrotowego – po pomniejszeniu o pobraną prowizję:			
a) kwota otrzymana na rachunek bieżący: 792.000 zł – 15.840 zł =	776.160 zł	13-0	
b) potrącona kwota prowizji	15.840 zł	65-1	
c) wartość nominalna kredytu	792.000 zł		13-4

2. PK – odpisanie pobranej przez bank prowizji w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy: 15.840 zł : 3 lata : 12 m-cy =	440 zł	75-1	65-1
---	--------	------	------

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”		Konto 13-4 „Kredyty bankowe”	
(1a)	776.160	(1b)	15.840	440 (2)	792.000 (1c)
Konto 75-1 „Koszty finansowe”					
(2)	440				

III. BIERNE ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW W PYTANIACH CZYTELNIKÓW

1. Rezerwy na świadczenia pracownicze uzależnione od stażu pracy

Czy każda jednostka zatrudniająca pracowników ma obowiązek tworzenia rezerwy na odprawy emerytalne? Na jakich kontach księguje się tę rezerwę oraz w których pozycjach bilansu i rachunku zysków i strat prezentuje się kwotę utworzonej rezerwy?

Dokonywanie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników dotyczy w szczególności odpraw emerytalnych i rentowych oraz nagród jubileuszowych. Są to długoterminowe świadczenia pracownicze uzależnione od stażu pracy i stanowią zobowiązanie jednostki w stosunku do pracowników w przyszłości. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów z tytułu takiego zobowiązania powinny być ustalane w wiarygodnie oszacowanej wartości.

Rezerwy na świadczenia pracownicze tworzy się, jeżeli spełnione są jednocześnie następujące warunki:

- 1) obowiązek pracodawcy do tego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników wynika z prawa pracy, zbiorowych układów pracy lub umów o pracę oraz
- 2) kwoty tych świadczeń są na tyle istotne, że nieuwzględnienie ich w sprawozdaniu finansowym wpłynie ujemnie na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

Natomiast w sytuacji gdy kwota rezerwy na świadczenia pracownicze nie jest istotna (np. przysługująca odprawa emerytalna w myśl Kodeksu pracy jest w wysokości jednomiesięcznego wynagrodzenia), jednostka może – w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości – stosować uproszczenia polegające na niedokonywaniu biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów z tytułu m.in. świadczeń pracowniczych i w konsekwencji nie tworzyć przedmiotowej rezerwy (art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości). Ostatecznie decyzję o dokonaniu rozliczeń międzyokresowych kosztów z tytułu świadczeń pracowniczych podejmuje kierownik jednostki, który ponosi w każdym przypadku odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym za wycenę aktywów i pasywów oraz wynik finansowy (por. art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości).

Zwracamy ponadto uwagę, iż przy ujmowaniu, wycenie, prezentacji oraz ujawnianiu w sprawozdaniach finansowych rezerw na przyszłe świadczenia pracownicze jednostki mogą, na mocy art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, skorzystać ze wskazówek zawartych w KSR nr 6.

Rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na świadczenia pracownicze (tu odprawa emerytalna) odnosi się w wiarygodnie oszacowanej wartości, w ciężar kosztów bezpośrednio związanych z działalnością operacyjną. W księgach rachunkowych utworzenie takich rezerw (w kwocie przypadającej na dany okres sprawozdawczy) można ująć w sposób przedstawiony w tabeli.

W jednostce prowadzącej wyłącznie konta zespołu 4	W jednostce prowadzącej konta zespołu 4 i 5 lub wyłącznie konta zespołu 5
– Wn konto 49 „Rozliczenie kosztów”, – Ma konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”	– Wn konto zespołu 5, – Ma konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”

W identyczny sposób podwyższa się w kolejnych latach wysokość biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Co istotne, świadczenia pracownicze, takie jak np. odprawy emerytalne są świadczeniami długoterminowymi. Przy tego rodzaju świadczeniach istnieje niepewność co do tego, kiedy zdarzenie warunkujące wypłatę świadczenia nastąpi albo czy w ogóle będzie miało miejsce. Dlatego też najczęściej jednostki korzystają w tym zakresie z metody szacowania rezerw opisanej szczegółowo w MSR 19 lub też korzystają z usług aktuarium. Przy ustalaniu wartości rezerwy przyjmuje się odpowiednie wskaźniki (stopa dyskonta, przewidywany wskaźnik inflacji, wskaźnik rotacji pracowników i inne).

Przykład

I. Założenia:

1. Na dzień bilansowy, 31 grudnia 2017 r., jednostka ustaliła rezerwę na odprawę emerytalną dla kierownika działu finansowego zatrudnionego od 1 stycznia 2017 r. i zarabiającego miesięcznie: 6.000 zł.
2. Zakładany wzrost wynagrodzeń w jednostce wynosi 2% rocznie.
3. Za 10 lat pracownik osiągnie wiek emerytalny. Po 10 latach od dnia zatrudnienia, czyli w 2027 r., przysługiwać mu będzie odprawa emerytalna w wysokości 300% jego wynagrodzenia.
4. Dla celów przykładu przyjęto założenie, że prawdopodobieństwo zatrudnienia pracownika do 2027 r. wynosi: 100%, a stopa dyskontowa wynosi: 10% i jest niezmienna w analizowanym okresie.
5. Jednostka ewidencjonuje koszty na kontach zespołu 4 i 5.

II. Ustalenie kwoty rezerwy na odprawę emerytalną dla jednego pracownika na dzień bilansowy 2017 r.:

1. Kwota odprawy emerytalnej na dzień wymagalności wynosi:
 $6.000 \text{ zł} \times (1 + 0,02)^9 \times 300\% = 6.000 \text{ zł} \times 1,1951 \times 300\% = 21.511,80 \text{ zł}.$
2. Prawdopodobieństwo wypłaty świadczenia na dzień bilansowy wynosi: 1.

3. Przyszła wysokość odprawy przypadająca na jeden rok zatrudnienia wynosi:

$$21.511,80 : 10 \text{ lat} = 2.151,18 \text{ zł.}$$

4. Obliczenie kwoty rezerwy na dzień bilansowy 2017 r.:

Wyszczególnienie	Lata									
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Kwota odprawy przypadająca na rok obrotowy (w zł)	2.151,18	2.151,18	2.151,18	2.151,18	2.151,18	2.151,18	2.151,18	2.151,18	2.151,18	2.151,18
Współczynnik dyskontujący dla 10%	0,4241	0,4665	0,5132	0,5645	0,6209	0,6830	0,7513	0,8265	0,9091	1,0000
Bieżąca wartość rocznej rezerwy na odprawę (w zł)	912,32	1.003,53	1.103,99	1.214,34	1.335,67	1.469,26	1.616,18	1.777,95	1.955,64	2.151,18
Suma (w zł)	912,32									

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – kwota rezerwy obciążająca 2017 r.	912,32	55	64-1

IV. Księgowania:

Konto 55 „Koszty zarządu”		Konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”	
(1)	912,32	912,32	(1)

Rezerwy na świadczenia pracownicze – w myśl art. 39 ust. 2a ustawy o rachunkowości – wykazuje się w pasywach bilansu jako rezerwy na zobowiązania. W zależności od zakresu informacji wykazywanych w bilansie danej jednostki rezerwy te wykazuje się w pozycji:

Bilans według załącznika nr 1	Bilans według załącznika nr 4	Bilans według załącznika nr 5
B.1.2. „Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne – długoterminowe – krótkoterminowe”	B. „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym: – rezerwy na zobowiązania”	B.1. „Rezerwy na zobowiązania, w tym – rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne”

Prezentacja rezerw na świadczenia pracownicze jako długo- lub krótkoterminowych jest związana z terminem wykorzystania tych rezerw, tj. powyżej 12 miesięcy i w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Z kolei w rachunku zysków i strat (RZiS), kwotę rezerwy utworzonej na świadczenia pracownicze wykazuje się – w zależności od zakresu informacji wykazywanej w tym sprawozdaniu – w pozycji:

Wariant RZiS	RZiS według załącznika nr 1	RZiS według załącznika nr 4	RZiS według załącznika nr 5
Kalkulacyjny	B.I. „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów” lub D. „Koszty sprzedaży” albo E. „Koszty ogólnego zarządu”	Załącznik nie przewiduje RZiS w wariantcie kalkulacyjnym	B. „Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów” lub C. „Koszty sprzedaży” albo D. „Koszty ogólnego zarządu”
Porównawczy	A.II. „Zmiana stanu produktów”	A. „Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu produktów”	A.II. „Zmiana stanu produktów”

2. Koszty przywracania wartości użytkowych i przyrodniczych terenu

Zajmujemy się wydobywaniem żwiru i piasku. Po zakończeniu wydobywania jesteśmy zobowiązani do przeprowadzenia rekultywacji terenu. Jak zaksięgować rezerwę na koszty rekultywacji?

W myśl art. 126 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2017 r. poz. 519 ze zm.) podejmujący eksploatację złóż kopaliny lub prowadzący tę eksploatację jest obowiązany przedsięwziąć środki niezbędne do ochrony zasobów złoża, jak również do ochrony powierzchni ziemi oraz wód powierzchniowych i podziemnych, sukcesywnie prowadzić rekultywację terenów poeksploatacyjnych oraz przywracać do właściwego stanu inne elementy przyrodnicze.

Jeżeli w myśl obowiązujących przepisów jednostka jest zobowiązana do przeprowadzenia w przyszłości rekultywacji, to tworzy ona z tego tytułu rezerwę w formie rozliczeń międzyokresowych biernych.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów tworzy się w ciężar kosztów działalności operacyjnej w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, zapisem:

- **Wn konto w zespole 5,**
- **Ma konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”**
(w analityce: Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

Powstanie zobowiązania, na które uprzednio dokonano rozliczeń międzyokresowych biernych, ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”**
(w analityce: Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów),
- **Ma odpowiednie konto w zespole 2.**

Warto w tym miejscu wspomnieć, iż bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów z tytułu odpisów na rekultywację terenów poeksploatacyjnych wykazuje się w pasywach bilansu w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy” w podziale na rezerwy długoterminowe i krótkoterminowe. Również w informacji dodatkowej zamieszcza się informacje o rezerwach w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym (ustęp 1.11). Dlatego też w tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień należy zaprezentować stan dokonanych biernych rozliczeń z tytułu odpisów na rekultywację terenów poeksploatacyjnych.

3. Rezerwa na koszty napraw gwarancyjnych w księgach jednostki

Wytwarzamy oraz sprzedajemy wyroby długotrwałego użytku, na które udzielamy gwarancji. Czy musimy tworzyć rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych na przewidywane koszty napraw gwarancyjnych? Jak księgować tworzenie i rozliczanie takich rezerw?

Jednostki dokonujące sprzedaży towarów lub produktów długotrwałego użytku, na które udzielają gwarancji, muszą liczyć się m.in. z koniecznością ich naprawy lub wymiany w okresie objętym gwarancją. Ponoszą one z tego tytułu koszty napraw gwarancyjnych, na które w księgach rachunkowych tworzy się rezerwę w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Kwestię odpowiedzialności sprzedającego wobec kupującego za wady rzeczy sprzedanej regulują przepisy art. 556–582 K.c.

Przypominamy, iż bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów są to rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną, a także ogólnym zarządem.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych, stanowią doszacowanie kosztów bieżącego okresu sprawozdawczego i dlatego są pewną formą rezerw. Trzeba jednak podkreślić, że nie wolno utożsamiać ich z rezerwami na zobowiązania, które dokonywane są na podstawie art. 35d ust. 1 ustawy o rachunkowości.



Więcej odpowiedzi ekspertów Gofinu na pytania Czytelników można znaleźć w serwisie www.pytaniaczytelnikow.gofin.pl

W przeciwieństwie do rezerw na zobowiązania, prawdopodobieństwo poniesienia wydatków w przypadku biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów jest o wiele wyższe (niekiedy pewne). Poza tym bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów są zasadniczo tworzone na ściśle określone świadczenia, a nie na ryzyko ich wystąpienia.

Przy ustalaniu oraz rozliczaniu rezerw na naprawy gwarancyjne można skorzystać z objaśnień zawartych w KSR nr 6.

W księgach rachunkowych bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów na naprawy gwarancyjne ujmowane są na koncie 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Drugostronnie (po stronie Wn) odnosi się je w ciężar kosztów sprzedaży.

Ewidencja księgowa utworzenia rezerwy na koszty napraw gwarancyjnych może zatem przebiegać zapisami:

- 1) jeżeli do ewidencji kosztów stosuje się wyłącznie konta zespołu 4:
 - **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - **Ma konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- 2) jeżeli do ewidencji kosztów stosuje się konta zespołu 4 i 5 lub tylko 5:
 - **Wn konto 52-7** „Koszty sprzedaży”,
 - **Ma konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Tworząc rezerwę na przewidywane koszty napraw gwarancyjnych należy uwzględnić w szczególności wartość sprzedaży towarów lub produktów objętych gwarancją oraz dane dotyczące rzeczywistych kosztów napraw gwarancyjnych za lata poprzednie.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka produkcyjna wytwarza oraz sprzedaje wyroby długotrwałego użytku z gwarancją naprawy usterek fabrycznych. Gwarancja jest udzielana na 24 miesiące. W umowie gwarancyjnej zawarto, iż wyroby podlegają naprawie bądź wymianie na nowe na koszt producenta. Z wieloletniego doświadczenia wynika, iż usterki mogą mieć charakter usterek drobnych (wówczas koszty napraw wynoszą około: 60 zł), poważnych (wówczas koszty napraw wynoszą około: 450 zł) i nienaprawialnych (wówczas wyroby podlegają wymianie na nowe).
2. Na podstawie danych z lat ubiegłych jednostka przyjęła, że:
 - a) w 75% nie wystąpią żadne usterki,
 - b) w 15% wystąpią usterki drobne,
 - c) w 7% wystąpią usterki poważne,
 - d) w 3% wystąpią usterki nienaprawialne.
3. W okresie sprawozdawczym jednostka sprzedała: 1.600 szt. wyrobów w cenie: 1.100 zł/szt. Wartość sprzedaży wyrobów objętych gwarancją wyniosła: 1.600 szt. $\times$ 1.100 zł = 1.760.000 zł.
4. Jednostka ewidencjonuje koszty działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5.

II. Wycena biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na naprawy gwarancyjne:

Zdarzenie	Prawdopodobieństwo wystąpienia	Wartość
Brak usterek	75%	0 zł
Drobne usterki	15%	$(1.600 \text{ szt.} \times 15\%) \times 60 \text{ zł} = 14.400 \text{ zł}$
Poważne usterki	7%	$(1.600 \text{ szt.} \times 7\%) \times 450 \text{ zł} = 50.400 \text{ zł}$
Produkty nienadające się do naprawy	3%	$(1.600 \text{ szt.} \times 3\%) \times 1.100 \text{ zł} = 52.800 \text{ zł}$
Razem	–	117.600 zł

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – utworzenie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na naprawy gwarancyjne	117.600 zł	52-7	64-1

IV. Księgowania:

Konto 52-7 „Koszty sprzedaży”		Konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”	
(1)	117.600	117.600	(1)



Uwaga: Utworzone dla celów bilansowych w ciężar kosztów działalności operacyjnej biernie rozliczenia międzyokresowe na koszty napraw gwarancyjnych nie stanowią kosztów podatkowych. Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się natomiast rzeczywiste koszty poniesione przez jednostkę na naprawy gwarancyjne. Dlatego wskazane jest ujęcie rezerw na koszty napraw gwarancyjnych na koncie przeznaczonym do ewidencji kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (nkup). Może to być np. konto analityczne 52-7/1 „Koszty sprzedaży – niestanowiące kosztów uzyskania przychodów”.

Co do zasady, odpisy biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń (por. art. 39 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Według KSR nr 6, odpisy biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów napraw gwarancyjnych następują stosownie do przewidywanej wielkości świadczeń, a więc wykonanych napraw (we własnym zakresie lub przez obcą jednostkę) lub wymiany towaru lub produktu w ramach udzielonej gwarancji (por. pkt 3.15).

Rozwiązania rezerwy na naprawy gwarancyjne dokonuje się z chwilą poniesienia kosztów napraw gwarancyjnych – do wysokości faktycznie poniesionych kosztów. Przy czym poniesione przez jednostkę koszty napraw gwarancyjnych wskazane jest ujmować w księgach rachunkowych na ogólnych zasadach, zaliczając je do kosztów działalności operacyjnej.

Ewidencja księgowa rozwiązania utworzonej wcześniej rezerwy na koszty napraw gwarancyjnych odbywa się zapisem:

- 1) jeżeli do ewidencji kosztów jednostka stosuje wyłącznie konta zespołu 4
 - **Wn konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
- 2) jeżeli do ewidencji kosztów jednostka stosuje konta zespołu 4 i 5 lub tylko 5:
 - **Wn konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 52-7** „Koszty sprzedaży”.

Rezerwa na koszty napraw gwarancyjnych podlega rozwiązaniu również wtedy, gdy upłynął okres, na jaki udzielono gwarancji. Odpisuje się ją wówczas w kwocie odpowiadającej niewykorzystanej części biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Ewidencja w księgach rachunkowych tego zdarzenia przebiegać będzie w sposób przedstawiony wcześniej, tj. kwotę niewykorzystanej rezerwy ujmuje się na zmniejszenie kosztów, zapisem: **Wn konto 64-1, Ma konto 49 lub 52-7**.

4. Koszty usług marketingowych niezafakturowane na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego

Przed sporządzeniem sprawozdania finansowego spółka z o.o. otrzymała od kontrahenta informację, że ten wystawi fakturę za usługi marketingowe na określoną kwotę dotyczącą okresu, którego dotyczy sprawozdanie finansowe. Kwota ta jest istotna dla spółki. Faktura zostanie wystawiona po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. Jak ująć w księgach rachunkowych i w której pozycji bilansu wykazać ten koszt? Spółka prowadzi ewidencje kosztów na kontach zespołu 4 i nie używa konta 49.

Przypominamy, iż w myśl zasady memoriału, określonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, koszty są przypisywane do okresu sprawozdawczego, którego dotyczą, niez-

leżnie od terminu ich zapłaty. Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zalicza się m.in. przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione (zasada współmierności określona w art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości). W związku z powyższym, w kosztach danego roku obrotowego należy ująć wszystkie koszty dotyczące tego roku. W praktyce zdarza się, że do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych za dany rok obrotowy do jednostki nie wpłyną faktury za wykonane na jej rzecz usługi. Aby rzetelnie i jasno przedstawić swoją sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy, jednostka zobowiązana jest zaliczyć do kosztów danego okresu sprawozdawczego wartość wykonanych na jej rzecz usług pomimo braku faktur. Podstawą dokonania zapisów w księgach rachunkowych będzie w takim przypadku dowód „PK – Polecenie księgowania” sporządzony w oparciu o umowę o świadczenie usług (tu: marketingowych).

W sytuacji gdy na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego kwota zobowiązania z tytułu wykonanych, lecz niefakturowanych usług jest znana pytającej jednostce, prowadząc ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4 bez konta 49, może ona dokonać w swoich księgach rachunkowych następującego zapisu:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie kosztów”.

Jeśli jednak na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego kwota zobowiązania nie była znana, to oszacowaną kwotę zobowiązania wskazane jest ująć w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce”,
- **Ma konto 64-1** „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Należy przy tym zauważyć, że rozliczenia międzyokresowe bierne są szczególną formą rezerw. Ustawa o rachunkowości w art. 39 ust. 2 wskazuje określone zdarzenia gospodarcze powodujące ich powstanie.

W omówionej sytuacji saldo Ma konta 30 lub 64-1 wykazuje się w pasywach bilansu (sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości) w pozycji B.III.1 lit. a) lub B.III.2 lit. a) albo B.III.3 lit. d) – jako krótkoterminowe zobowiązania z tytułu dostaw i usług.

5. Możliwość odstąpienia od tworzenia rezerw na przyszłe świadczenia pracownicze

Czy jednostka ma prawo odstąpić od tworzenia rezerw w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na przyszłe świadczenia emerytalne?

Do świadczeń pracowniczych, na które najczęściej tworzone są rezerwy, należą niewykorzystane urlopy, odprawy emerytalne i rentowe oraz nagrody jubileuszowe.

Jednostka może zastosować uproszczenie i nie tworzyć rezerw na przyszłe świadczenia pracownicze, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów niewykorzystanych urlopów w szczególności są dokonywane na urlopy pracowników produkcyjnych, pobierających wynagrodzenie uzależnione od efektów pracy (np. akordowe). Celem ich dokonywania jest właści-

we odniesienie kosztów do okresu, w którym jednostka faktycznie uzyskuje efekty pracy pracowników.

Nie ma potrzeby tworzenia rezerw na urlopy w sytuacji, gdy urlopy nie mają wpływu na produkcję oraz w stosunku do pracowników administracyjnych. Ponadto nie ma konieczności tworzenia rezerw na niewykorzystane urlopy w przypadku, gdy przesunięcie urlopów pomiędzy latami ma charakter powtarzalny w każdym roku obrotowym i jednocześnie wysokość kosztów związanych z niewykorzystanymi urlopami jest z roku na rok zbliżona.

Natomiast rezerwy na odprawy rentowe i emerytalne oraz na nagrody jubileuszowe tworzy się wtedy, gdy jednocześnie spełnione są dwa warunki:

- 1) z przepisów prawa, układu pracy lub umów o pracę jednoznacznie wynika, że na pracodawcy ciąży obowiązek ich wypłaty,
- 2) kwoty tych świadczeń są istotne i nieuwzględnienie ich w sprawozdaniu finansowym zniekształciłoby obraz sytuacji finansowej jednostki.

Ze względu na kryterium istotności nie ma obowiązku tworzenia rezerwy, np. na odprawy pieniężne w wysokości jednomiesięcznego wynagrodzenia, przysługujące pracownikom w razie przejścia na rentę lub emeryturę (por. art. 92¹ § 1 Kodeksu pracy). Jeżeli jednak układ zbiorowy pracy zapewnia pracownikom korzystniejsze od powszechnie obowiązujących świadczenia pieniężne w razie przejścia na rentę lub emeryturę, tworzenie rezerwy jest zasadne. Ponadto z reguły w danym roku tylko nieliczni pracownicy przechodzą na emeryturę czy rentę – co również uzasadnia zastosowanie uproszczenia. Inaczej będzie, jeśli w jednostce w danym roku duża grupa pracowników będzie uprawniona do takich świadczeń – wtedy utworzenie rezerwy jest konieczne.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
Dodatek opracowała: Jolanta Idzikowska
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: zeszyty@gofin.pl

Wydawca:

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

NAKŁAD 12 950



Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.