Gazeta Podatkowa nr 50 (1507) z dnia 21.06.2018

**Ewidencja kosztów rozliczanych w czasie**

**Przedsiębiorstwa prowadzące księgi rachunkowe powinny ustalać, które koszty odnoszą się do danego okresu sprawozdawczego. Jednostki mogą bowiem ponosić w bieżącym okresie koszty, które dotyczą także przyszłych okresów sprawozdawczych. Mogą również ujmować w ewidencji księgowej koszty dotyczące bieżącego okresu, które nie zostały jeszcze poniesione. W celu zakwalifikowania kosztów do właściwego okresu jednostki dokonują rozliczeń międzyokresowych kosztów.**

Obowiązek odpowiedniego rozliczania kosztów w księgach rachunkowych wynika z zasad rachunkowości: memoriału, współmierności przychodów i kosztów oraz ostrożności. Jeśli jednostka będzie stosowała te reguły, to zapewni kompletność kosztów w poszczególnych okresach sprawozdawczych.

Koszty, bez względu na to, kiedy zostaną poniesione, powinny być zarachowane do okresu, w którym ich związek z przychodami jest oczywisty. Jest to równoznaczne ze zobowiązaniem jednostki do wyłączenia z kosztów okresu sprawozdawczego tej ich części, która została poniesiona w danym okresie, ale ma niezaprzeczalny związek z przychodami przyszłych okresów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów). Ponadto jednostka ma obowiązek wliczenia do kosztów okresu sprawozdawczego kosztów, które tego okresu dotyczą, ale jeszcze nie zostały poniesione (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

**Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów**

Jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych ([art. 39 ust. 1](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,88tb50x8y,1.html) ustawy o rachunkowości).

Wśród głównych wydatków związanych z działalnością operacyjną jednostki, rozliczanych za pomocą czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, można wymienić:

* czynsze i dzierżawy,
* ubezpieczenia majątkowe i osobowe,
* roczne opłaty za prawo wieczystego użytkowania gruntu,
* podatek od nieruchomości,
* odpis na ZFŚS.

Koszty działalności operacyjnej podlegające rozliczeniu w czasie ujmuje się na kontach zespołu 6, np. na koncie 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów". Zapisy księgowe na tym koncie zależą od przyjętego przez jednostkę rachunku kosztów.

Jeżeli koszty działalności operacyjnej rozliczane są tylko na kontach zespołu 4 lub zespołów 4 i 5, to zapisy te mogą być następujące:

a) poniesione koszty proste według rodzajów

- Wn konto 40 "Koszty według rodzajów",

- Ma np. konto zespołu 1, 2, 3 lub 85 "Fundusze specjalne" (w analityce: ZFŚS),

b) ujęcie kosztów do rozliczenia w czasie (w przyszłych okresach)

- Wn konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

- Ma konto 49 "Rozliczenie kosztów",

c) odpis aktywowanych kosztów w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy

- Wn konto 49 "Rozliczenie kosztów" (zespół 4) lub odpowiednie konto zespołu 5 (zespół 4 i 5),

- Ma konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów".

W sytuacji gdy koszty działalności operacyjnej rozliczane są tylko na kontach zespołu 5, ewidencja księgowa kosztów rozliczanych w czasie może przebiegać zapisami:

a) poniesione koszty proste

- Wn konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

- Ma np. konto zespołu 1, 2, 3 lub 85,

b) odpis aktywowanych kosztów w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy

- Wn odpowiednie konto zespołu 5,

- Ma konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów".

Każda jednostka powinna zapisać w polityce rachunkowości sposób, w jaki będzie rozliczała koszty w czasie. Mogą one być odpisywane w okresach miesięcznych. Dzieli się wówczas wydatek na miesiące, których dotyczy. Następnie w każdym miesiącu odnosi się w koszty taką samą wartość. Jeśli natomiast kwota kosztu rozliczanego w czasie nie jest istotna z punktu widzenia rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, to jednostka może zastosować uproszczenia na podstawie [art. 4 ust. 4](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,dc75ji904,1.html) ustawy o rachunkowości. W takim przypadku w momencie poniesienia kosztu odnosi się do kosztów kwotę dotyczącą bieżącego roku obrotowego (bez rozliczania w czasie co miesiąc), a koszt dotyczący kolejnych lat ujmuje się na koncie 64-0 i odnosi odpowiednio w koszty bilansowe na początku kolejnych lat, których ten koszt dotyczy (tj. w styczniu każdego roku).

**Uproszczona metoda ujęcia kosztów rozliczanych w czasie**

Jednostki, które prowadzą ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 lub na kontach zespołu 4 i 5, przy rozliczaniu kosztów poprzez czynne rozliczenia międzyokresowe mogą stosować uproszczoną ewidencję (z uwzględnieniem art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Uproszczenie w ewidencji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów polega na tym, że koszty przewidziane do rozliczenia w czasie jednostka może ujmować wprost z dokumentów źródłowych na koncie 64-0, z pominięciem kont 40 i 49. Odbywa się to wówczas zapisem:

- Wn konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

- Ma np. konto zespołu 1, 2, 3 lub 85,

W kolejnym etapie odpowiednie części wydatków, dotyczące poszczególnych okresów sprawozdawczych, przenosi się na stronę Wn konta 40 zapisem:

1) w jednostce stosującej wyłącznie konta zespołu 4

- Wn konto 40 "Koszty według rodzajów",

- Ma konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

2) w jednostce stosującej konta zespołu 4 i 5

- Wn konto 40 "Koszty według rodzajów",

- Ma konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

oraz równolegle

- Wn odpowiednie konto zespołu 5,

- Ma konto 49 "Rozliczenie kosztów".

Rozliczenie kosztów w czasie z zastosowaniem uproszczonej ewidencji przedstawiono w przykładzie.

**Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów**

Na mocy art. 39 ust. 2 ustawy o rachunkowości jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających 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.

Zobowiązania, o których mowa w pkt 2, wykazuje się w bilansie jako rezerwy na zobowiązania.

Wśród głównych wydatków związanych z działalnością operacyjną jednostki, rozliczanych za pomocą biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, można wymienić:

* naprawy gwarancyjne i z tytułu rękojmi za sprzedane przez producentów wyroby długotrwałego użytku,
* naprawy gwarancyjne z tytułu sprzedaży towarów długotrwałego użytku, jeśli jednostka handlowa będzie realizowała obowiązki wynikające z gwarancji,
* odprawy rentowe i emerytalne oraz nagrody jubileuszowe,
* premie pracownicze zależne od zysku.

W księgach rachunkowych ewidencję biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów można prowadzić na koncie 64-1 "Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów". Utworzenie rezerwy lub jej zwiększenie ujmuje się po stronie Ma tego konta na podstawie np. dowodu PK. Natomiast po stronie Wn ewidencjonuje się zmniejszenie i wykorzystanie tej rezerwy, na podstawie np. faktur lub listy płac. Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego, w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały (art. 39 ust. 5 ustawy o rachunkowości).

***Decyzję w sprawie rodzaju tworzonych w jednostce rezerw na wydatki przyszłych okresów podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.***

**Ewidencja księgowa rozliczeń biernych**

W sytuacji gdy jednostka rozlicza koszty działalności operacyjnej tylko na kontach zespołu 4, ewidencja księgowa biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów może przebiegać zapisami:

a) utworzenie rezerwy na prawdopodobne koszty

- Wn konto 49 "Rozliczenie kosztów",

- Ma konto 64-1 "Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

b) rzeczywiście poniesione koszty w następnych okresach rozliczeniowych

- Wn konto 40 "Koszty według rodzajów",

- Ma np. konto 21 "Rozrachunki z dostawcami", konto 23-0 "Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń", konto 24 "Pozostałe rozrachunki",

c) rozliczenie kosztów pokrytych rezerwą - do wysokości rezerwy

- Wn konto 64-1 "Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

- Ma konto 49 "Rozliczenie kosztów".

Jeżeli jednostka rozlicza koszty działalności operacyjnej równocześnie na kontach zespołu 4 i 5, to księgowania związane z tworzeniem i rozwiązywaniem rezerw mogą być następujące:

a) utworzenie rezerwy na prawdopodobne koszty

- Wn odpowiednie konto zespołu 5,

- Ma konto 64-1 "Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

b) rzeczywiście poniesione koszty w następnych okresach rozliczeniowych

- Wn konto 40 "Koszty według rodzajów",

- Ma konto np. 21 "Rozrachunki z dostawcami", konto 23-0 "Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń", konto 24 "Pozostałe rozrachunki"

oraz równolegle

- Wn odpowiednie konto zespołu 5,

- Ma konto 49 "Rozliczenie kosztów",

c) rozliczenie kosztów pokrytych rezerwą - do wysokości rezerwy

- Wn konto 64-1 "Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

- Ma odpowiednie konto zespołu 5.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Przykład**  **Założenia**   1. Jednostka w czerwcu 2018 r. dokupiła do maszyny produkcyjnej stanowiącej środek trwały przedłużenie gwarancji na 5 lat łącznie z serwisem gwarancyjnym, na kwotę brutto 22.140 zł (w tym VAT 4.140 zł). 2. Z polityki rachunkowości jednostki wynika, że koszty przeznaczone do rozliczenia w czasie księguje bezpośrednio z dokumentów źródłowych na koncie 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów". Kwota kosztu rozliczonego w czasie jest dla jednostki istotna i dlatego rozliczana jest co miesiąc.   **Dekretacja**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | **Opis operacji** | **Kwota** | **Konto** | | | **Wn** | **Ma** | | 1. Faktura dokumentująca zakup przedłużenia gwarancji wraz z serwisem gwarancyjnym: |  |  |  | | a) wartość brutto faktury | 22.140 zł | **30** | **21** | | b) VAT naliczony podlegający odliczeniu | 4.140 zł | **22-2** | **30** | | c) zaliczenie wartości netto faktury do rozliczenia w czasie | 18.000 zł | **64-0** | **30** | | 2. PK - miesięczny odpis czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów w ciężar kosztów działalności: (18.000 zł : 60 m-cy) | 300 zł | **40** | **64-0** |   **Księgowania**  Ewidencja kosztów rozliczanych w czasie |

**Podstawa prawna**

[Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,oafqd5y4w,1.html) (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.)