**Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów**

Zeszyty Metodyczne Rachunkowości

**1. Istota rozliczeń międzyokresowych kosztów**

|  |
| --- |
| 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. |

Rozliczając koszty należy kierować się zasadą memoriału, zasadą współmierności przychodów i kosztów oraz zasadą ostrożności. Stosowanie tych zasad rachunkowości zapewni kompletność kosztów w poszczególnych okresach sprawozdawczych.

Zasada memoriału 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 (por. art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Natomiast zasada współmierności przychodów i kosztów 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 (por. art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Oznacza to, że z punktu widzenia czasowej zgodności, koszty, niezależnie od tego kiedy zostaną poniesione, mają być zarachowane do okresu, w którym ich związek z przychodami jest oczywisty, a to z kolei jest równoznaczne z obowiązkiem:

* wyłączenia z kosztów okresu sprawozdawczego tej ich części, która została co prawda poniesiona w danym okresie, ale ma niezaprzeczalny związek z przychodami przyszłych okresów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów),
* wliczenia do kosztów okresu sprawozdawczego kosztów, które tego okresu dotyczą, ale jeszcze nieponiesionych (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

**2. Rozliczenie kosztów stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń**

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.

|  |
| --- |
| **Przykładowe koszty działalności operacyjnej rozliczane w czasie** |
| * koszty remontów środków trwałych (kapitalnych, 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 |
| **Przykładowe 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.

|  |
| --- |
| **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, prenumeraty 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 wskazany w polisie, w przypadku kosztów najmu - okres wskazany w umowie najmu).

W przypadku rozliczania kosztów stosownie do upływu czasu, ich rzeczywistą wielkość przypadającą na jeden okres sprawozdawczy można ustalić według wzoru:

|  |  |
| --- | --- |
| **Kt =** | **Kc** |
| **t** |

gdzie:

**Kt** - koszty do rozliczenia przypadające na okres sprawozdawczy,

**Kc** - całkowite koszty do rozliczenia w czasie,

**t** - liczba okresów sprawozdawczych.

|  |
| --- |
| **Ilościowe rozliczenie kosztów** |

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

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

W przypadku ilościowego rozliczenia kosztów, np. przygotowania nowej produkcji, można zastosować następujący wzór:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Kt =** | **Kc** | **× Qt** |
| **Q** |

  gdzie:

**Kt** - koszty do rozliczenia przypadające na okres sprawozdawczy,

**Kc** - całkowite koszty do rozliczenia w czasie,

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

**Qt** - rzeczywista liczba produktów w okresie sprawozdawczym.

Natomiast koszty zakupu przypadające na zapasy materiałów i towarów mogą być rozliczane za pomocą wskaźnika odchyleń. Koszty te będą wówczas rozliczane za pomocą następującego wzoru:

|  |  |
| --- | --- |
| **WNkz =** | **(Kzp + Kzb) × 100** |
| **(Zk + R)** |

  gdzie:

**WNkz** - wskaźnik narzutu kosztów zakupu,

**Kzp** - koszty zakupu na początek okresu,

**Kzb** - koszty zakupu poniesione w bieżącym okresie sprawozdawczym,

**Zk** - 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 następująco:

**NKz = R × WNkz**

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

**NKz = Zk × WNkz**

|  |
| --- |
| **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 bruttu, zysku netto, przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej, sumy aktywów netto. Za próg istotności można uznać przykładowo:

1) przychody ze sprzedaży (0,1%-1%),

2) kapitały własne (1%-2%),

3) sumę bilansową (0,5%-1%),

4) 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).

**3. Ewidencja księgowa czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów**

|  |
| --- |
| **Czynne rozliczenia kosztów związane 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" | |

**Przykład**

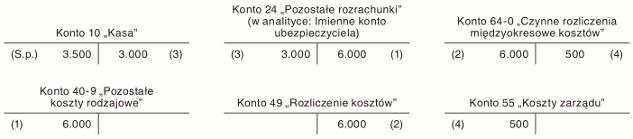
**I. Założenia:**

1. *Spółka z o.o. podpisała umowę ubezpieczenia swoich pomieszczeń biurowych od zdarzeń losowych i kradzieży z włamaniem. Polisa obejmuje okres od 1 października 200X r. do 30 września 200X+1 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 w kwietniu 200X+1 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 | **40-9** | **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:**



**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, tj. z pominięciem kont 40 i 49. 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" | |

|  |
| --- |
| **Czynne rozliczenia kosztów związane 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 kosztów" | |