Rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne

Rezerwy na zobowiązania.

Jedną z nadrzędnych zasad rachunkowości jest zasada współmierności kosztów i przychodów (art. 6 UoR). Zgodnie z tą zasadą koszt powinien być zaliczony do tego okresu, w którym jest zrealizowany przychód związany z tym kosztem. Ponadto UoR wskazuje, że należy rozliczać koszty w czasie. Zapisy te powodują konieczność rozliczania kosztów w okresach sprawozdawczych, na które przypadają, niezależnie od czasu, w którym są poniesione. Biorąc pod uwagę zasadę istotności, można pominąć rozliczanie kosztu w czasie, mimo, że dotyczy przyszłych okresów sprawozdawczych, kiedy jego wartość jest mała, czyli mało istotna i pominięcie nie wpłynie na jasny i rzetelny obraz jednostki.

W zależności od charakteru kosztów i sposobu ich rozliczania wyróżnia się:

* czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów,
* bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Czynne | Bierne |
| Przedmiot rozliczeń | Koszty rzeczywiście poniesione, które dotyczą więcej niż jednego okresu rozliczeniowego (dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych). | Dotyczą zarachowania kosztów, mimo, że ich jeszcze nie poniesiono, czyli są to przyszłe zobowiązania. |
| Najczęstsze tytuły rozliczeń | * remonty * ubezpieczenia majątkowe * prenumerata * czynsze, dzierżawy opłacone z góry * energia opłacona z góry * podatek od nieruchomości i środków transportu * roczna opłata za wieczyste użytkowanie gruntów, * koszty zakupu materiałów, towarów * odpis na ZFŚS * koszty przygotowania nowej produkcji * odroczony podatek dochodowy (podatek nadpłacony) | * przewidywane koszty napraw i przeglądów gwarancyjnych dóbr długotrwałego użytku (lodówki, samochody, sprzęt elektroniczny) * przewidywane koszty usuwania szkód górniczych * przewidywane koszty przyszłych świadczeń emerytalnych i podobnych * przewidywane koszty na nagrody jubileuszowe * przewidywane koszty na premie dla członków zarządu |
| Saldo konta Rozliczenia międzyokresowe kosztów | Saldo Dt  Wyraża koszty poniesione, ale nie będące KUP (nierozliczone) w danym okresie.  Saldo wchodzi o bilansu po stronie aktywów. | Saldo Ct  Koszty zarachowane, ale nie poniesione w danym okresie.  Saldo wchodzi do bilansu po stronie pasywów. |

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów są szczególnym rodzajem rezerw na zobowiązania.

Zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 6 bierne rozliczenia międzyokresowe są to rezerwy na zobowiązania związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną a także ogólnym zarządem. Tworzone są w ciężar kont zespołu 5.

Rozliczenia międzyokresowe bierne często określane są jako rezerwy. Rezerwy są to zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne (art. 3, ust. 1 pkt. 21 UoR). Przyczyną tej niepewności mogą być zmieniające się warunki otoczenia zewnętrznego lub wewnętrznego.

W związku z tym rezerwy tworzy się na:

1. pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w wiarygodny sposób oszacować, w szczególności:
   1. na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych,
   2. skutki toczącego się postępowania sądowego,
2. przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją,
3. zaniechania lub utraty zdolności do kontynuowania działalności,
4. odroczony podatek dochodowy.

Nie wolno tworzyć rezerwy:

* na przewidywane straty z działalności operacyjnej, np. z tego tytułu, iż przedsiębiorstwo może za rok lub dwa wykazać stratę bilansową,
* z tytułu korekty wartości składników aktywów (odpisy z tytułu utraty wartości).

Różnice pomiędzy rezerwami na zobowiązania a biernymi RMK:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Rezerwy na zobowiązania (zespół 8) | Bierne RMK (zespół 6) |
| 1. Dotyczą: | przyszłych zobowiązań, których kwotę można oszacować (mniejsze prawdopodobieństwo powstania) | przypadających na bieżący okres sprawozdawczy kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań (bardzo duże prawdopodobieństwo powstania) |
| 2. Należy tworzyć na zdarzenia związane z: | * pośrednio z działalnością operacyjną, * z operacjami finansowymi, * z innym ryzykiem niż ogólne ryzyko prowadzenia działalności | * bezpośrednio o działalnością operacyjną |
| 3. Ujęcie w księgach rachunkowych | Rezerwy na zobowiązania powinny być ujęte jako pozostałe koszty operacyjne lub koszty finansowe, zależnie od okoliczności, z którymi przyszłe zobowiązania się wiążą. | Bierne RMK powinny być ujęte jako koszty działalności operacyjnej:   * w układzie porównawczym – rozliczenie kosztów rodzajowych, * w układzie funkcjonalnym – koszty działalności. |
| 4. Sposób rozliczenia wykorzystanych | Powstanie zobowiązania, na które uprzednio utworzono rezerwę, zmniejsza rezerwę. | Odpisy biernych RMK mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń. Czas i sposób rozliczania powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności. |
| 5. Sposób rozliczenia niewykorzystanych | Niewykorzystane rezerwy, wobec zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego ich utworzenie, zwiększają na dzień, na który okazały się zbędne, odpowiednio pozostałe przychody operacyjne lub przychody finansowe. | Niewykorzystane bierne RMK zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego, w którym stwierdzono, ze zobowiązania te powstały. |
| 6. Ujawnianie w bilansie | Pasywa B.I.3 Pozostałe rezerwy | Pasywa B.IV.2 Inne rozliczenia międzyokresowe  Bierne RMK o charakterze rezerw:  Pasywa B.I.2 Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne  Pasywa B.I.3 Pozostałe rezerwy |
| 7. Ujęcie w PDOP | Nie stanowią KUP | Nie stanowią KUP |

Saldo konta 490 Rozliczenie kosztów powinno stanowić równowartość zmiany stanu produktów. Zmiana stanu produktów to różnica pomiędzy stanem początkowym i stanem końcowym kont Produkty gotowe, Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych, Produkcja w toku oraz Rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Przykłady operacji gospodarczych dotyczących rozliczeń międzyokresowych kosztów

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Treść operacji gospodarczej | Dowód księgowy | Wn | Ma |
| Koszty remontów rozliczanych w czasie | FV | Rozliczenia międzyokresowe kosztów | Rozliczenie kosztów; różne konta zespołu 1, 2, 3, produkcja pomocnicza |
| Inne koszty do rozliczenia w czasie wynikające z działalności operacyjnej | FV | Rozliczenia międzyokresowe kosztów | Rozliczenie kosztów, różne konta zespołu 1, 2, 3, 8. |
| Naliczone z góry oprocentowanie kredytów, pożyczek, dyskonto weksli | PK, WB | Rozliczenia międzyokresowe kosztów finansowych | Kredyty bankowe, pozostałe rozrachunki, zobowiązania wekslowe |
| Zaksięgowanie rzeczywistych kosztów, które wcześniej były zarachowane jako bierne RMK | FV | Rozliczenia międzyokresowe kosztów | Rozliczenie kosztów rodzajowych, różne konta zespołu 1, 2, 3, 8. |
| Raty kosztów rozliczanych w czasie | PK | Zespół 5; Rozliczenie kosztów  Zespół 4; Koszty finansowe | Rozliczenia międzyokresowe kosztów |
| Zarachowanie kosztów jeszcze nie poniesionych | PK | Zespół 5; rozliczenie kosztów rodzajowych; Zespół 4 | Rozliczenia międzyokresowe kosztów |
| Rozwiązanie zarachowania kosztów uznanych za zbędne | PK | Zespół 5; rozliczenie kosztów rodzajowych; zespół 4 (zapis ujemny) | Rozliczenia międzyokresowe kosztów (zapis ujemny) |
| Raty remontów dla środków sprzedanych, zlikwidowanych | PK | Pozostałe koszty operacyjne | Rozliczenia międzyokresowe kosztów |
| Zaksięgowanie aktywów z tytułu podatku dochodowego | PK | Aktywa z tytułu podatku dochodowego odroczonego | Podatek dochodowy odroczony lub Kapitał z aktualizacji wyceny |
| Różnica między kosztami rzeczywistymi wytworzenia usług w okresie sprawozdawczym a niższymi kosztami wg stopnia zaawansowania | PK | Koszty wytworzenia niezakończonych usług długoterminowych | Rozliczenia międzyokresowe kosztów |
| Różnica między kosztami rzeczywistymi wytworzenia usług w okresie sprawozdawczym a wyższymi kosztami wg stopnia zaawansowania | PK | Rozliczenia międzyokresowe kosztów | Koszty wytworzenia niezakończonych usług długoterminowych |