

XIV FORUM
FINANSÓW
PUBLICZNYCH

21-23.11.2022 r.



Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów a zamknięcie roku

Prowadząca: dr Dorota Adamek-Hyska

Rozliczenia międzyokresowe kosztów



Zasada współmierności przychodów i kosztów

Art. 6 uor

1. W księgach rachunkowych jednostki należy ująć 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. **Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.**

Zasada współmierności przychodów i kosztów

- ▶ Zasada memoriałowa obliguje jednostkę do ujęcia w kosztach roku obrotowego wszystkich kosztów dotyczących tego roku, nawet jeśli dokumentujące je dowody księgowe zostały wystawione z datą następnego roku obrotowego lub termin płatności został określony na rok następny.
- ▶ Takie ujęcie powinno nastąpić generalnie do momentu sporządzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. Jeśli sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, to do momentu jego zatwierdzenia wszystkie operacje gospodarcze o **istotnej wartości** należy ujmować w księgach rachunkowych tego roku, którego te operacje dotyczą.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Art. 39 uor

1. Jednostki dokonują **czynnych** rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych.
2. 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 nieznanymi 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.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Art. 39 uor

2. (...) Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe i zasady ustalania ich wysokości powinny wynikać z uznanych zwyczajów handlowych.

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

3. Odpisy czynnych i 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.

(...)

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

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

- ▶ Zgodnie z obowiązującą w rachunkowości zasadą istotności można odstąpić od rozliczania kosztów w czasie. Zastosowanie takiego uproszczenia jest możliwe pod warunkiem, że kwota ta nie wpłynie istotnie na wynik finansowy.
- ▶ Według art. 4 ust. 4a uor informacje wykazywane w **sprawozdaniu finansowym** oraz w **skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym** należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Przykładowy zapis w polityce rachunkowości:

„Jednostka nie stosuje rozliczeń międzyokresowych kosztów. Dotyczy to kosztów mało istotnych co do ich znaczenia, tj. jeśli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego. Do realizacji tej zasady przyjęto próg istotności na poziomie **0,5% kosztów rodzajowych** ogółem poniesionych w poprzednim roku obrotowym”.

Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów są dokonywane w sytuacji, gdy koszty poniesione przez jednostkę w danym okresie sprawozdawczym dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych i dopiero w przyszłości będą pomniejszały wynik finansowy oraz zostaną ujęte w rachunku zysków i strat (tzw. kapitalizacja/aktywowanie kosztów). Obejmują w szczególności:

- ▶ czynsze i dzierżawy płacone „z góry”;
- ▶ koszty remontów opłacanych „z góry”;
- ▶ ubezpieczenia majątkowe opłacone „z góry”;
- ▶ prenumeraty;
- ▶ roczną opłatę za wieczyste użytkowanie gruntów;
- ▶ koszty zakupu materiałów i towarów;
- ▶ koszty prac badawczych niezaliczone do wartości niematerialnych i prawnych;
- ▶ koszty energii opłacone „z góry” itp.

Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów

- ▶ **Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów** w budżecie jednostek samorządu terytorialnego dotyczą zarachowanych odsetek od zaciągniętych kredytów i/lub pożyczek przewidzianych do zapłaty w późniejszym okresie.
- ▶ Stanowią wówczas krótko- lub długoterminowe czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Wycena czynnych RMK w księgach rachunkowych a wycena bilansowa

Aktywa	Wycena w księgach rachunkowych	Wycena na dzień bilansowy
Rozliczenia międzyokresowe kosztów	W wysokości rzeczywiście poniesionych kosztów i innych rozliczonych pozycji	W wysokości rzeczywiście poniesionych kosztów i innych pozycji, pomniejszone o dotychczasowe rozliczenia

Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych stanowią element aktywów obrotowych.

Ewidencja czynnych RMK

Konto korespondujące	Konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne)”		Konto korespondujące
	Wn	Ma	
490	Koszty proste i złożone, poniesione w okresie sprawozdawczym, lecz dotyczące przyszłych okresów (zapis równoległy do operacji: Wn konto zespołu 4, Ma 130, 131, 101 lub konto zespołu 2)	Zaliczenie – do kosztów okresu sprawozdawczego – kosztów poniesionych w okresach poprzednich	490

Założenie – ewidencja kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie w zespole 4.

Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów w ewidencji budżetu JST

Konto korespondujące	Konto 909 „Rozliczenia międzyokresowe”		Konto korespondujące
	Wn	Ma	
134, 260	Koszty finansowe okresu sprawozdawczego stanowiące wydatki przyszłych okresów (np. odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek)	Poniesione koszty finansowe	133

Przykład 1

Jednostka budżetowa opłaciła prenumeratę za czasopismo w kwocie 1200 zł za okres od 1 czerwca 2022 r. do 31 maja 2023 r.

Ewidencja w 2022 r.:

1. Zapłata za prenumeratę: Wn 201 (401), Ma 130.
2. Zapis równoległy: Wn 640, Ma 490.
3. Rozliczenie czynnych RMK (700 zł): Wn 490, Ma 640.
4. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia:
 - a) 1200 zł: Wn 860, Ma 401;
 - b) 500 zł: Wn 490, Ma 860.

Ewidencja w 2023 r.:

1. Rozliczenie czynnych RMK (500 zł): Wn 490, Ma 640.
2. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia (500 zł):
Wn 860, Ma 490.

Przykład 2

W grudniu jednostka otrzymała fakturę zawierającą prognozę za energię elektryczną. Data wystawienia faktury: 17 grudnia 2021 r.; termin płatności: 30 grudnia 2021 r., okres rozliczeniowy: 1–31 stycznia 2022 r.; miesiąc sprzedaży: styczeń; kwota netto: 2900 zł. W przykładzie pominięto rozliczenie VAT.

Ewidencja w roku bieżącym

1. PK – koszt (2900 zł): Wn 401, Ma 201.
2. PK – zapis równoległy: Wn 640, Ma 490.
3. WB – zapłata (2900 zł): Wn 201, 130 Ma.
4. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia (2900 zł): Wn 860, Ma 401 oraz Wn 490, Ma 860.

Ewidencja roku następnym:

1. Rozliczenie czynnych RMK (2900 zł): Wn 490, Ma 640.
2. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia (2900 zł): Wn 860, Ma 490.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

- ▶ Szczegółowe zasady tworzenia i rozliczania **biernych rozliczeń międzyokresowych** określa Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.
- ▶ Zgodnie z pkt 2.3 tego standardu bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, o których mowa w art. 39 ust. 2 pkt 2 oraz ust. 2a ustawy o rachunkowości, to rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną, a także z ogólnym zarządkiem.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów to w szczególności:

- ▶ koszty realizacji jeszcze niezakończonych umów o świadczenie usług, w tym budowlanych;
- ▶ zobowiązania wynikające z przyjętych przez jednostkę niefakturowanych dostaw i usług (zalicza się je do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, i to także wówczas, gdy ustalenie przez jednostkę dokładnej liczby i/lub ceny dostawy/usługi może wymagać szacunków).

Bierne rozliczenia międzyokresowe

§ 14 rozporządzenia z 13 września 2017 r.

Jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

Wycena biernych RMK w księgach rachunkowych a wycena bilansowa

Pasywa	Wycena w księgach rachunkowych	Wycena na dzień bilansowy
Rozliczenia międzyokresowe kosztów	W uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości	W uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości

Ewidencja biernych RMK

Konto korespondujące	Konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów (bierne)”		Konto korespondujące
	Wn	Ma	
490	Koszty poniesione w okresie sprawozdawczym, w związku z którymi w poprzednich okresach dokonano rozliczenia międzyokresowego kosztów (zapis równoległy do operacji: Wn konto zespołu 4, Ma 130, 131, 101 lub konto zespołu 2)	Prawdopodobne zobowiązania przypadające na bieżący okres sprawozdawczy	490

Założenie – ewidencja kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie w zespole 4.

Przykład 3

W grudniu jednostka przeprowadziła remont urządzenia technicznego. Koszt usługi wynikający z umowy to 8000 zł netto. W styczniu, przed otrzymaniem faktury, jednostka zareklamowała usługę, w wyniku czego wykonawca udzielił rabatu w kwocie 1500 zł netto. Ostateczna wartość faktury za remont wyniosła 6500 zł netto. W przykładzie pominięto rozliczenie VAT.

Ewidencja w roku bieżącym:

1. PK – koszt (8000 zł): Wn 490, Ma 640.
2. Korekta kosztu (1500 zł): Wn 640, Ma 490.
3. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia (6500 zł):
Wn 860, Ma 490.

Ewidencja w roku następnym:

1. Faktura za remont (6500 zł): Wn 402, Ma 201.
2. Zapis równoległy: Wn 640, Ma 490.
3. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia (6500 zł):
Wn 860, Ma 402 oraz Wn 490, Ma 860.

Przykład 4

Na koniec grudnia jednostka przekazała odczyt z licznika energii elektrycznej (informację o jej rzeczywistym zużyciu). W styczniu następnego roku otrzymała fakturę od dostawcy energii. Data wystawienia faktury: 17 stycznia 2022 r.; termin płatności: 30 stycznia 2022 r.; okres rozliczeniowy: 1–31 grudnia 2021 r.; miesiąc sprzedaży – grudzień; kwota netto 2900 zł. W przykładzie pominięto rozliczenie VAT.

Ewidencja w roku bieżącym:

1. PK – koszt (2900 zł): Wn 490, Ma 640.
2. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia (2900 zł):
Wn 860, Ma 490.

W roku następnym:

1. Faktura za energię (2900 zł): Wn 401, Ma 201.
2. Zapis równoległy: Wn 640, Ma 490.
3. Przeksięgowanie na wynik finansowy pod datą 31 grudnia (2900 zł):
Wn 860, Ma 401 oraz Wn 490, Ma 860.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów



Rozliczenia międzyokresowe przychodów

Definicję **rozliczeń międzyokresowych przychodów** zawiera art. 41 ustawy o rachunkowości. Wynika z niego, że zalicza się do nich w szczególności:

- ▶ równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych;
- ▶ środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych;
- ▶ przejęte nieodpłatnie, w tym także w formie darowizny, środki trwałe w budowie, środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne;
- ▶ ujemną wartość firmy, o której mowa w art. 33 ust. 4 i art. 44b ust. 11 uor, (powstającą, gdy cena nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części jest niższa od wartości godziwej przejętych aktywów netto).

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

- ▶ Należy zauważyć, że w księgach rachunkowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych wskazane tytuły rozliczeń międzyokresowych przychodów – stosownie do przepisów prawa finansów publicznych – albo zwiększają wartość funduszu jednostki, albo w ogóle nie występują. W wymienionych podmiotach opis ten dotyczy więc głównie równowartości otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych.
- ▶ Szczególne zasady rachunkowości zezwalają jednak, aby na koncie 840, w zakresie rozliczeń międzyokresowych przychodów, ująć kwoty przypisanych należności długoterminowych księgowanych na koncie 226.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

- ▶ Konto 226 służy do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem.
- ▶ Na stronie Wn ujmuje się w szczególności długoterminowe należności (w korespondencji z kontem 840), a także przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych (w korespondencji z kontem 221). Na stronie Ma konta 226 ujmuje się natomiast w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych (w korespondencji z kontem 221).
- ▶ Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość należności długoterminowych.
- ▶ Ewidencja szczegółowa do konta 226 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu poszczególnych należności budżetowych.

Wycena RMP w księgach rachunkowych a wycena bilansowa

Pasywa	Wycena w księgach rachunkowych	Wycena na dzień bilansowy
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	W wysokości kwot przyszłych okresów – rzeczywiście otrzymanych, należnych lub ustalonych	W kwotach wynikających z ksiąg rachunkowych

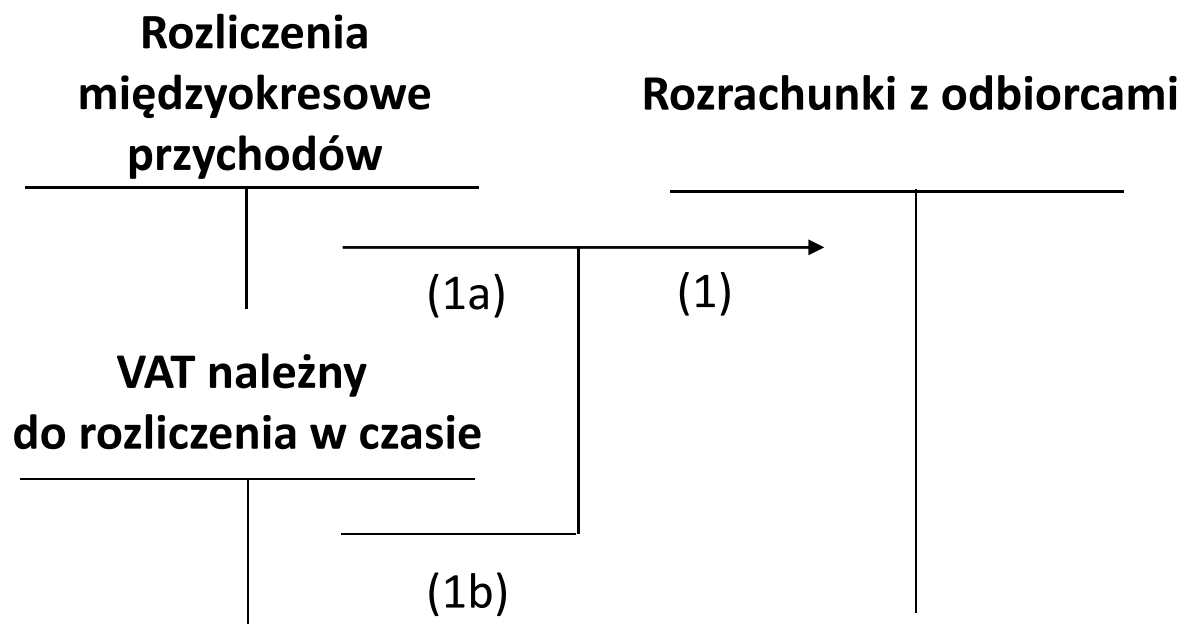
Ewidencja RMP

Konto korespondujące	Konto 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów” (RMP)		Konto korespondujące
	Wn	Ma	
konta zespołu 7	Zaliczenie rozliczeń międzyokresowych przychodów do przychodów roku obrotowego	Powstanie i zwiększenie rozliczeń międzyokresowych przychodów	201, 226, 240

Ewidencja RMP w budżecie JST

Konto korespondujące	Konto 909 „Rozliczenia międzyokresowe”		Konto korespondujące
	Wn	Ma	
901	Zaliczenie rozliczeń międzyokresowych przychodów do dochodów roku obrotowego	Przychody finansowe stanowiące dochody przyszłych okresów (np. subwencje i dotacje przekazane w grudniu, dotyczące następnego roku budżetowego)	133

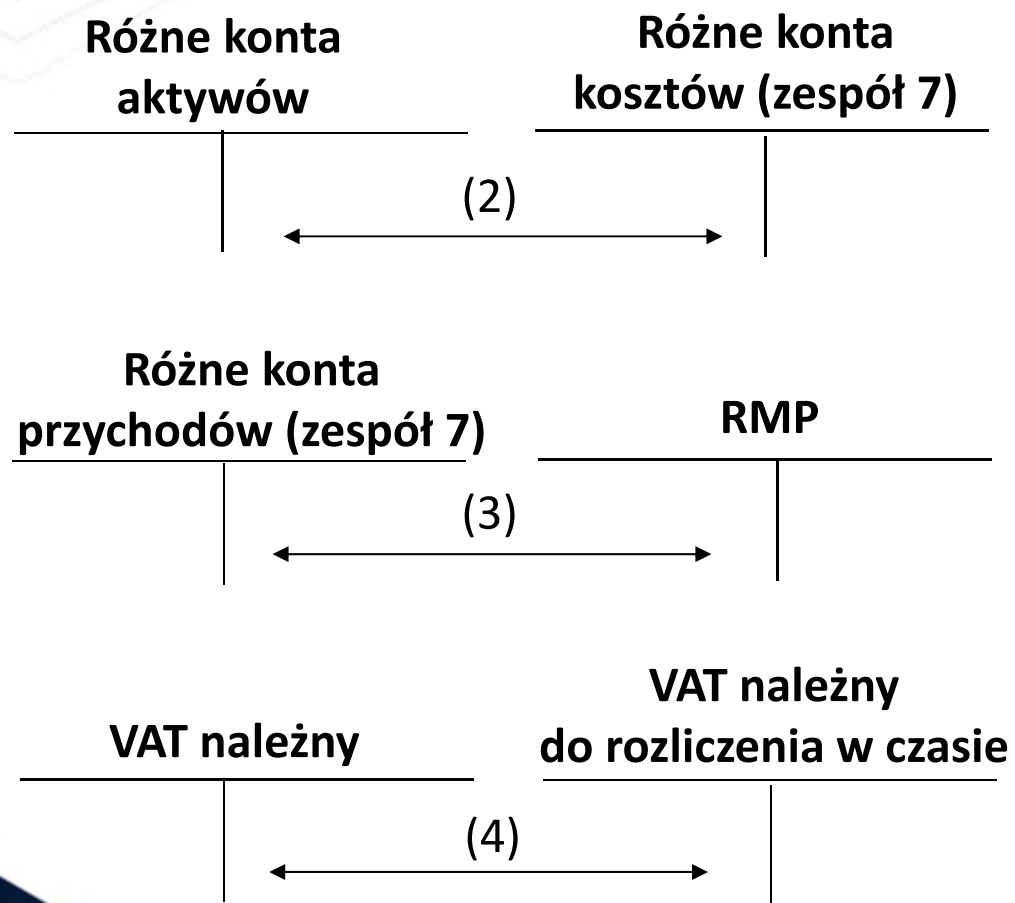
Ewidencja faktur VAT wystawionych przed dokonaniem dostawy



Operacje gospodarcze:

1. Wystawienie faktury przed dokonaniem dostawy (wykonaniem usługi):
 - a) przychody rozliczane w czasie (netto);
 - b) VAT należny do rozliczenia w czasie.

Ewidencja RMP po dokonaniu dostawy



Operacje gospodarcze:

2. Wydanie sprzedanych składników (np. koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów gotowych).
3. Przychody danego okresu sprawozdawczego ujęte na podstawie wystawionej uprzednio faktury (np. przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych).
4. Ujęcie VAT należnego.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w sprawozdaniu finansowym



Bilans jednostki

Pozycja bilansu	Powiązanie sald kont księgowych z bilansem
B. Aktywa obrotowe	Suma wierszy od B.I. do B.IV
IV. Rozliczenia międzyokresowe	Wn 640 (w zakresie czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów)
D. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	Suma wierszy od D.I do D.IV
II. Zobowiązania krótkoterminowe	Suma wierszy od D.II.1 do D.II.8
1.Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	Ma 201 Ma 300 (w zakresie niefakturowanych dostaw materiałów i towarów) Ma 640 (w zakresie innych dostaw niefakturowanych)
III. Rezerwy na zobowiązania	Ma 840 (w zakresie rezerw na zobowiązania) Ma 640 (według KSR nr 6)
IV. Rozliczenia międzyokresowe	Ma 840 (w zakresie rozliczeń międzyokresowych przychodów)

Bilans z wykonania budżetu JST

Pozycja bilansu	Powiązanie sald kont księgowych z bilansem
Aktywa	
III. Rozliczenia międzyokresowe	Wn 909 (w zakresie czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów)
Pasywa	
III. Rozliczenia międzyokresowe	Ma 909 (w zakresie rozliczeń międzyokresowych przychodów)

Informacja dodatkowa

I. Wprowadzenie do sprawozdania finansowego obejmuje w szczególności:

4. omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (4.2), także amortyzacji (4.1)

Informacja dodatkowa – wprowadzenie do sprawozdania

W pozycji 4.2 „Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów” należy wskazać:

- ▶ uproszczenia, z jakich korzysta jednostka, między innymi w zakresie rozliczeń międzyokresowych kosztów;
- ▶ zasady wyceny nietypowych składników majątku;
- ▶ zasady wyceny projektów współfinansowanych ze środków zewnętrznych;
- ▶ inne.

Informacja dodatkowa

II. Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:

1.13. Wykaz **istotnych** pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych, w tym kwotę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie

1.13. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Czynne/bierne RMK	Kwota	Dodatkowe informacje
Ubezpieczenia		
Inne		

RMK/RMP w politykach rachunkowości 16 UM

Składniki bilansu	Wycena początkowa	Wycena bilansowa
Rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne)	<ul style="list-style-type: none"> • 4 urzędy – tylko zapis „nie występują” • 12 urzędów – brak zapisów 	<ul style="list-style-type: none"> • 4 urzędy – tylko zapis „nie występują” • 12 urzędów – brak zapisów
Rozliczenia międzyokresowe kosztów (bierne)	<ul style="list-style-type: none"> • 4 urzędy – tylko zapis „nie występują” • 12 urzędów – brak zapisów 	<ul style="list-style-type: none"> • 4 urzędy – tylko zapis „nie występują” • 12 urzędów – brak zapisów
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	<ul style="list-style-type: none"> • 3 urzędy – wartość nominalna • 13 urzędów – brak zapisów 	<ul style="list-style-type: none"> • 3 urzędy – wartość nominalna • 13 urzędów – brak zapisów

XIV FORUM
FINANSÓW
PUBLICZNYCH

21-23.11.2022 r.



Dziękuję za uwagę