

PAWEŁ FUTYMA

Nadleśnictwo Barlinek

AUDYT FINANSOWY ROZLICZEŃ MIĘDZYOKRESOWYCH KOSZTÓW

Wprowadzenie

Wśród kosztów ponoszonych przez jednostkę mogą występować koszty, które dotyczą w całości innego okresu niż ten, w którym koszty te zostały poniesione, lub mogą dotyczyć wielu okresów sprawozdawczych. W związku z tym występuje konieczność rozliczania kosztów na poszczególne okresy sprawozdawcze. W tym celu należy dokonać rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Artykuł prezentuje ewidencję i rozliczenie kosztów na gruncie prawa bilansowego i podatkowego jednostek prowadzących księgi rachunkowe.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów są przedmiotem badań przeprowadzanych przez audytorów. Audyt ma na celu sprawdzenie: czy jednostka opisała w swojej polityce (zasadach) rachunkowości zasady rozliczania kosztów w czasie, zasadności dokonania rozliczenia kosztów w czasie oraz prawidłowości ich ujęcia i rozliczenia, utworzenia i wykorzystania rezerwy oraz rzetelności przedstawionych rozliczeń międzyokresowych kosztów w sprawozdaniu finansowym. Badania takie często obejmują także pomoc w rozwiązywaniu problemów księgowych i podatkowych.

1. Funkcje rozliczeń międzyokresowych kosztów

Dokonywanie rozliczeń międzyokresowych kosztów wynika z dwóch zasad rachunkowości, tj. zasady periodyzacji oraz zasady współmierności kosztów i przychodów.

Zasada periodyzacji wymaga, aby jednostka prowadziła ewidencję operacji gospodarczych z podziałem na okresy sprawozdawcze i lata obrotowe, których one dotyczą.

Zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów ma źródło w zasadzie memoriałowej, zgodnie z którą w celu zachowania współmierności przychodów i kosztów ich uzyskania, a także ustalenia realnego wyniku finansowego wymaga się odrębnego ukazania w aktywach kosztów przyszłych okresów, a w pasywach – przychodów przyszłych okresów oraz przypadających na ten okres sprawozdawczy kosztów, które jeszcze nie zostały poniesione.

Istota rozliczeń międzyokresowych kosztów sprowadza się do dwóch czynności¹:

- 1) wyłączenie z kosztów działalności i gromadzenie na odrębnym koncie kwot kosztów za więcej niż jeden okres sprawozdawczy (zwykle miesiąc), a następnie rozliczeniu ich na te okresy, których one dotyczą,
- 2) wliczenie do kosztów bieżącego okresu sprawozdawczego usług i świadczeń wykonanych na rzecz jednostki (lecz jeszcze nie stanowiących zobowiązania np. z powodu braku właściwego dokumentu), a także kosztów prawdopodobnych, przewidzianych do poniesienia.

Przy kwalifikacji kosztów do rozliczeń międzyokresowych czynnych należy pamiętać o fakcie czasowego umieszczenia ich w aktywach. W związku z tym muszą one spełniać wszystkie warunki stawiane aktywom jednostki. Ustawa o rachunkowości definiuje aktywa jako zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów dokonuje się w stosunku do kosztów prostych działalności operacyjnej jednostki oraz kosztów finansowych.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne dotyczące działalności operacyjnej jednostki obejmują m.in.: opłacone z góry czynsze i dzierżawy za najem lokali, maszyn i urządzeń oraz innego rodzaju opłaty, np. za wodę, ener-

¹ K. Sawicki: *Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, cz. 1, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2002, s. 263.

gię, opłaconą z góry prenumeratę prasy, czasopism fachowych i publikatorów aktów prawnych, ubezpieczenia majątkowe, komunikacyjne i osobowe, podatek od nieruchomości, opłatę od środków transportowych, opłatę roczną za wieczyste użytkowanie gruntów, koszty zakupu materiałów niezaliczone w cenę nabycia, rozliczane w czasie w proporcji do zużytych materiałów, koszty przygotowania i uruchomienia nowej produkcji, koszty prac badawczych i rozwojowych – do czasu ustalenia ich efektu, koszty wdrożeń programów komputerowych, roczny odpis na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne dotyczą również poniesionych kosztów operacji finansowych, są to: z góry uregulowane odsetki i prowizje od kredytów bankowych i pożyczek, opłaty leasingowe dotyczące części odsetkowej należne leasingodawcy za okres trwania leasingu, naliczone przez jednostkę odsetki od lokat bankowych, których termin na dzień bilansowy jeszcze nie upłynął.

W przeciwieństwie do rozliczeń międzyokresowych czynnych (aktywnych), rozliczenia międzyokresowe bierne (pasywne) dotyczą kosztów, które nie zostały jeszcze poniesione, ale znana jest dokładna lub przewidywana wartość i termin. „Rozliczenie to stosuje się do kosztów występujących nieperiodycznie, a które wymagają równomiernego rozłożenia na poszczególne okresy sprawozdawcze”².

Zgodnie z 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:

- ze świadczeń wykonanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki, a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny (są to bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów niebędące rezerwami);
- z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanymi osobami, 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 (są to bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów uznawane za rezerwy).

² S. Sojak, J. Stankiewicz: *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2004, s. 384.

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe i zasady ustalania ich wysokości powinny być uzasadnione zwyczajami handlowymi.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów związane są „bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażową, a także ogólnym zarządem”³, celem zaś ich utworzenia jest prawidłowe odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym kosztów i zobowiązań wynikających najczęściej z tytułu zrealizowanych na rzecz jednostki dostaw lub usług, w sytuacji gdy nie dysponuje ona jeszcze fakturami od dostawców z tego tytułu.

Zaliczyć można do nich np.: koszty niewykorzystanych urlopów pracowniczych wraz z obciążeniami ZUS, które przysługują pracownikom w danym roku obrotowym, lecz nie zostały wykorzystane, rezerwę na nagrody jubileuszowe, rezerwy na odprawy emerytalne i rentowe, rezerwy na przewidywane koszty, koszty poniesionych napraw gwarancyjnych, rezerwy z tytułu rękojmi, koszty zakupu materiałów, naliczone przez jednostkę odsetki od wpłaconych zabezpieczeń należytego wykonania umowy i odsetki od płaconych wadium, których termin wymagalności na dzień bilansowy jeszcze nie zapadł.

Do konta „rozliczenia międzyokresowe kosztów” niezbędna jest ewidencja analityczna według poszczególnych tytułów rozliczeń. Ułatwia to znacznie przejrzystość zapisów na tym koncie oraz pozwala na pogrupowanie według tytułów kosztów rozliczanych w czasie. Należy podkreślić, że rezerwy tworzone na przyszłe zobowiązania nie mogą być kompensowane z innymi pozycjami kosztów rozliczanych w czasie.

2. Podatkowe zasady kwalifikowania kosztów

Ustawa o podatku dochodowym⁴ dzieli koszty uzyskania przychodów na bezpośrednio związane z przychodami i inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie). Sposób przypisywania kosztów do określonych lat podatkowych zależy od tego, do której z tych dwóch kategorii dany koszt jest zaliczany.

³ Uchwała nr 7/08 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 14 października 2008 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, Dz. Urz. Min. Fin. nr 12, poz. 90.

⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. nr 21, poz. 86, z późn. zm.

Jednostki, które prowadzą księgi rachunkowe, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, powinny potrącać w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Co istotne, jednostki te mogą również zaliczać do kosztów uzyskania przychodów koszty bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku, do dnia:

- sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzenia takiego sprawozdania, albo
- złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego.

Koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego lub złożenia zeznania podatkowego, są potrącane w następnym roku podatkowym.

Z kolei koszty pośrednie, czyli inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, co do zasady, są potrącane w dacie ich poniesienia. Jeżeli jednak koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

3. Zasady kwalifikowania kosztów w ujęciu bilansowym

Koszty w polskim prawie bilansowym⁵ podlegają nadrzędnej zasadzie rachunkowości i szczegółowym zasadom rachunkowości. Nadrzędną zasadą rachunkowości jest zasada prawdziwego i wiernego obrazu (*true and fair view*), która zobowiązuje jednostki gospodarcze do prezentacji sprawozdań finansowych

⁵ Prawo bilansowe – dziedzina prawa, która obejmuje ogół norm prawnych regulujących rachunkowość, a aktem prawnym o podstawowym znaczeniu dla niej jest ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., Dz.U. nr 121, poz. 591, z późn. zm.

w taki sposób, aby zawarte w nich informacje jasno i rzetelnie przedstawiały sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

Koszty należy ujmować w księgach rachunkowych zgodnie z podstawowymi zasadami rachunkowości, które podporządkowane są naczelnej zasadzie rachunkowości, wyrażonymi w ustawie o rachunkowości.

W świetle art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić każdą operację gospodarczą, która nastąpiła w tym okresie. Oznacza to, że w księgach rachunkowych za dany rok obrotowy powinno nastąpić kompletne ujęcie wszystkich operacji i zdarzeń gospodarczych dotyczących tego roku.

Dodatkowo ustawodawca określił zasady ujmowania w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym skutków zdarzeń, co do zaistnienia których jednostka otrzymała informacje po dniu bilansowym. „Dla celów bilansowych graniczną datą, do której możliwe jest ujęcie kosztu w księgach danego roku i poprawienie sprawozdania finansowego za ten rok, jest data zatwierdzenia sprawozdania finansowego – najpóźniej sześć miesięcy od dnia bilansowego”⁶.

Zgodnie z art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości w przypadku, gdy jednostka sporządzi roczne sprawozdania finansowe, a przed jego zatwierdzeniem otrzyma informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, powinna odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Jednakże zmiany w sporządzonych sprawozdaniach finansowych należy dokonać w sytuacji, gdy koszt jest istotny. Jeżeli jednak jednostka otrzyma takie informacje po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

4. Aspekty praktyczne badania rozliczeń międzyokresowych kosztów

Audytor, badając sprawozdanie finansowe w zakresie rozliczeń międzyokresowych kosztów, szczególną uwagę zwraca na:

- ustalenie, jakie salda z zestawienia obrotów i sald składają się na pozycje rozliczeń międzyokresowych kosztów,

⁶ J. Szyszkowska: *Koszty na przełomie roku*, cz. 1, „Buchalter” 2011, nr 1, s. 8.

- porównanie uzgodnionych sald z bilansem,
- sprawdzenie ewidencji analitycznej z syntetyczną i powiązanie sald z pozycjami bilansu,
- uzgodnienie danych na początek roku obrotowego z ubiegłorocznym sprawozdaniem finansowym,
- nietypowe pozycje i zmiany w porównaniu z rokiem ubiegłym,
- prawidłowość podziału na krótko- i długoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów,
- celowość utworzenia rozliczeń międzyokresowych kosztów, prawidłowość ich wyceny i rozliczenia zgodnie z zasadą ciągłości.

Ponadto, uwzględniając charakter działalności jednostki, audytor sprawdza, czy ponoszone przez jednostkę koszty nie wymagają rozliczenia w czasie jeszcze z innych tytułów.

Rozliczanie najczęściej występujących rozliczeń międzyokresowych kosztów przedstawiono w tabelach: 1, 2 i 3.

Tabela 1

Rozliczenia międzyokresowe kosztów pośrednich

Przedmiot kosztu	Data wystawienia dokumentu	Ujęcie rachunkowe i podatkowe w księdze rachunkowej
Prenumerata czasopisma fachowego na 2011	15.11.2010	2010 – jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, 2011 – jako koszt rachunkowy i podatkowy. Koszt odpisywany będzie w ratach wynoszących 1/12 kosztu prenumeraty w poszczególnych miesiącach od stycznia do grudnia 2011.
Ubezpieczenie OC	Polisa z 20.12.2010. OC dotyczy wyłącznie 2011. Polisa opłacona w 2010	2010 – jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, 2011 – jako koszt rachunkowy i podatkowy
Ogłoszenie w książce teleadresowej na 2011	22.11.2010 – data przyjęcia wpłaty	2010 – jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, 2011 – jako koszt rachunkowy i podatkowy
Badanie sprawozdania finansowego za 2010	11.03.2011	2010 – utworzenie rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów 2011 – rozliczenie rezerwy oraz powstanie kosztu podatkowego

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2

Rozliczenia międzyokresowe kosztów pośrednich
obejmujących więcej niż jeden rok podatkowy

Przedmiot kosztu	Data wystawienia dokumentu	Ujęcie rachunkowe i podatkowe w księdze rachunkowej
Ubezpieczenie majątku trwałego	Polisa z 30.11.2010 za okres 01.12.2010–30.11.2011	2010 – 1/12 wartości kosztu, 2011 – 11/12 wartości kosztu
Zużycie energii za okres 15.12.2010–14.01.2011	17.01.2011	2010 – 17/31 wartości kosztu, 2011 – 14/31 wartości kosztu
Wstępna opłata leasingowa dotycząca umowy leasingu zawartej na 5 lat, tj. 2011–2015	30.12.2010	2011–2015 w częściach proporcjonalnie podzielonych na poszczególne lata, tj. po 1/5 wartości kosztu w każdym roku
Koncesja na 10 lat	29.12.2010 – poniesienie opłaty za udzielenie koncesji (2010–2011)	2011–2020 w częściach proporcjonalnie podzielonych na poszczególne lata, tj. po 1/10 wartości kosztu w każdym roku

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3

Rozliczenia międzyokresowe kosztów bezpośrednich

Przedmiot kosztu	Data wystawienia dokumentu	Ujęcie rachunkowe i podatkowe w księdze rachunkowej
Zakup towarów handlowych	30.12.2010	2010 – przyjęcie do magazynu, 2011 – sukcesywne odnoszenie w koszty wartości sprzedanych wyrobów gotowych
Zakup materiałów do produkcji	23.12.2010	2010 – przyjęcie do magazynu, 2010 i 2011 – sukcesywne odnoszenie w koszty wartości sprzedanych wyrobów gotowych

Źródło: opracowanie własne.

Uwagi końcowe

Koszty, które dotyczą innego okresu lub kilku okresów sprawozdawczych, ujmuje się na koncie „rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Prawidłowe przypisanie kosztów do okresów, których dotyczą, jak i ich rozliczenie jest niezbędne w celu ustalenia prawidłowego wyniku finansowego i sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Wówczas ustalony wynik finansowy wykazuje znamiona realności. Prawidłowość kwalifikowania kosztów do rozliczeń międzyokresowych

kosztów, jak i rozliczanie kosztów w czasie jest przedmiotem badania w ramach audytu finansowego.

Literatura

- Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, cz. 1, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2002.
- Sojak S., Stankiewicz J.: *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2004.
- Szyszkowska J.: *Koszty na przełomie roku*, cz. 1, „Buchalter” 2011, nr 1.
- Uchwała nr 7/08 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 14 października 2008 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, Dz. Urz. Min. Fin. nr 12, poz. 90.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. nr 21, poz. 86, z późn. zm.

FINANCIAL AUDIT OF ACCRUED EXPENSES

Summary

The article presents the definition and classification of prepaid expenses, their records and the rules for apportioning costs in time on the plane of the accounting and tax. The purpose of this article is to define the substance and application of prepaid expenses. The article contains examples of costs accounted for at the time of the most commonly encountered in practice.

Translated by Paweł Futyma