

Iwona Kumor

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: iwona.kumor@ue.katowice.pl

Lucyna Poniatowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl
ORCID: 0000-0002-0438-8327

ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW W ŚWIECIE NADRZĘDNYCH ZASAD I REGULACJI RACHUNKOWOŚCI

PREPAID AND ACCRUED EXPENSES ACCORDING TO THE PRINCIPLES AND REGULATIONS OF ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2018.524.08
JEL Classification: M41

Streszczenie: Rozliczenia międzyokresowe kosztów stanowią specyficzną grupę kosztów, której tworzenie wynika z nadrzędnych zasad rachunkowości, a w szczególności zasady współmierności. Kategoria ta związana jest z podejściem wynikowym w rachunkowości i ma na celu prawidłowe przypisanie kosztów do okresów sprawozdawczych. W podejściu bilansowym, które jest promowane we współczesnej rachunkowości kategoria rozliczeń międzyokresowych kosztów jest pomijana, a ich znaczenie marginalizowane. MSSF nie wymieniają rozliczeń międzyokresowych kosztów wśród składników bilansu. Celem artykułu jest przedstawienie rozliczeń międzyokresowych kosztów w świetle nadrzędnych zasad i regulacji rachunkowości. Dodatkowym celem jest przedstawienie sposobu ujęcia i ujawniania informacji o rozliczeniach międzyokresowych kosztów w sprawozdaniach finansowych jednostek stosujących MSSF. Jako narzędzia badawcze przyjęto analizę aktów prawnych, literatury przedmiotu oraz studium przypadku.

Słowa kluczowe: rozliczenia międzyokresowe kosztów, zasady rachunkowości, MSSF, sprawozdanie finansowe.

Summary: The prepaid and accrued expenses are a specific group of costs whose creation results from accounting principles, and in particular the matching concepts. This category is related to the resultant approach in accounting and is aimed at the correct allocation of costs to reporting periods. IFRS ignores this position of expenses, which does not reduce its importance in the practice of accounting. The article deals with the issue of the accrued expenses in the theory and practice of accounting. The purpose of the article is to present prepaid and

accrued expenses in accordance with the principles and regulations of accounting. Methods such as critical analysis of accounting standards, literature and case study were used to prepare this article.

Keywords: prepaid and accrued expenses, accounting principles, IFRS, financial statement.

1. Wstęp

Koszty są podstawową kategorią służącą do pomiaru dokonań jednostki, dlatego też zasady ich uznawania, wyceny i prezentacji mają kluczowe znaczenie w systemie rachunkowości. Rodzajem kosztów ujmowanych w bilansie są rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne i bierne. Stanowią one specyficzną grupę kosztów i są konsekwencją stosowania w rachunkowości nadrzędnych zasad rachunkowości, takich jak zasada współmierności przychodów i kosztów i zasada memoriału.

Dominacja podejścia bilansowego we współczesnej rachunkowości powoduje, że kategoria rozliczeń międzyokresowych kosztów jest pomijana, a ich znaczenie marginalizowane. MSSF nie wymieniają rozliczeń międzyokresowych kosztów wśród składników bilansu. Pomimo braku ujęcia rozliczeń międzyokresowych w MSSF w praktyce jednostki rozliczają koszty w czasie.

Celem artykułu jest przedstawienie rozliczeń międzyokresowych kosztów w świetle nadrzędnych zasad i regulacji rachunkowości. Dodatkowym celem jest przedstawienie sposobu ujęcia i ujawniania informacji o rozliczeniach międzyokresowych kosztów w sprawozdawczości finansowej jednostek stosujących MSSF. Autorki sformułowały hipotezę badawczą: „brak regulacji dotyczących rozliczeń międzyokresowych kosztów wpływa negatywnie na sposób ujawniania informacji o rozliczeniach międzyokresowych kosztów w sprawozdaniach finansowych jednostek stosujących MSSF”. Jako narzędzia badawcze przyjęto analizę aktów prawnych, literatury przedmiotu oraz studium przypadków.

2. Rozliczenia międzyokresowe kosztów w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości

Rozliczenia międzyokresowe kosztów są to pozycje rozliczane w czasie. Mogą być rozliczeniami czynnymi lub biernymi. Są one efektem występowania rozbieżności w czasie pomiędzy kosztami ponoszonymi przez jednostkę a osiąganymi przychodami [Poniatońska 2004, s.169]. Rozliczenia międzyokresowe stanowią specyficzną grupę kosztów wykazywaną w bilansie. Podstawą ich tworzenia jest obowiązująca w rachunkowości zasada współmierności przychodów i kosztów, zgodnie z którą przychody i koszty ich uzyskania są rozliczane w czasie w celu zapewnienia poprawności ustalania wyniku finansowego [Poniatońska 2004, s. 169]. W teorii i praktyce tworzenie rozliczeń międzyokresowych kosztów wynika także z innych

nadrzędnych zasad, takich jak: zasada memoriału, zasada periodyzacji i istotności oraz zasada ostrożności.

Zasada współmierności zakłada merytoryczną i czasową zgodność kosztów z przychodami uwzględnionymi w procedurze obliczania wyników działalności podmiotu. Oznacza, że koszty powinny być zestawiane, łączone z odpowiadającymi im przychodami i odnosić się do tego samego okresu sprawozdawczego [Kuzior i in. 2017, s. 44]. Zasada ta ma fundamentalne znaczenie dla prawidłowego ustalenia wyniku finansowego i jest charakterystyczna dla podejścia wynikowego [Gos, Hońko 2016, s. 100]. W myśl zasady współmierności dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które nie zostały jeszcze poniesione [Czubakowska i in. 2009, s. 144; Ustawa z 29 września 1994]. W literaturze przedmiotu wyróżnia się współmierność czasową i merytoryczną. Współmierność czasowa to powiązanie kosztów i przychodów z danym okresem. Jej przejawem jest występowanie rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów. Współmierność merytoryczna jest uszczegółowieniem współmierności czasowej i poza przypisaniem kosztów do właściwego okresu wiąże kategorie wynikowe z określonym składnikiem aktywów lub świadczoną usługą [Gos, Hońko 2016, s. 101]. Zasada współmierności wskazuje na obowiązek alokacji kosztów i przychodów do poszczególnych okresów sprawozdawczych, tak aby zachować relacje przyczynowo-skutkowe między nakładami ponoszonymi na osiągnięcie określonego celu i korzyściami z podjętych działań, i jest ściśle związana z zasadami memoriału i periodyzacji. Stanowi ona swojego rodzaju łącznik między tymi zasadami [Walińska (red.) 2009, s. 99].

Zgodnie z zasadą memoriału koszty powinny być zaliczone do okresu, w którym wykazano związany z nimi przychód, bez względu na termin zapłaty oraz w okresie, którego dotyczą [Pfaff 2017, s. 61]. Z zasady tej wynika konieczność ujęcia przy ustalaniu wyniku finansowego wszystkich osiągniętych przychodów i związanych z nimi kosztów dotyczących danego roku obrotowego, w tym kosztów rozliczanych w czasie [Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2009, s. 144].

Zasada periodyzacji dotyczy podziału cyklu życia jednostki na przedziały czasowe określane okresami sprawozdawczymi (miesiąc, rok), zgodnie z tą zasadą koszty są przypisywane do określonego okresu sprawozdawczego.

Przy tworzeniu rozliczeń międzyokresowych kosztów ważne jest także przestrzeganie zasady istotności, ponieważ koszty rozliczane w czasie mogą mieć istotny wpływ na wynik finansowy okresu sprawozdawczego.

Realizacja opisanych nadrzędnych zasad rachunkowości w praktyce oznacza konieczność:

1) dokonywania czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów poprzez wyeliminowanie z kosztów okresu sprawozdawczego tej ich części, która dotyczy przyszłych okresów sprawozdawczych,

2) dokonywania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów poprzez uwzględnienie w kosztach okresu sprawozdawczego tej części kosztów, które dotyczą danego okresu, ale dopiero zostaną poniesione [Pfaff 2017, s. 61; Czubakowska i in. 2009, s.145].

Z praktycznego punktu widzenia rozliczenie kosztów w czasie polega na:

1) gromadzeniu na odrębnym koncie kwot kosztów dotyczących więcej niż jednego okresu sprawozdawczego, a następnie rozliczeniu ich na właściwe okresy sprawozdawcze, których koszty te dotyczą – w przypadku rozliczeń międzyokresowych czynnych;

2) wliczeniu do kosztów bieżącego okresu sprawozdawczego usług i świadczeń wykonanych na rzecz jednostki (lecz jeszcze niestanowiących zobowiązania, np. z powodu braku właściwego dokumentu), a także kosztów prawdopodobnych, przewidzianych do poniesienia zgodnie z zasadą współmierności w przypadku rozliczeń międzyokresowych biernych [Messner (red.) 2007, s. 60].

Czynne rozliczenia międzyokresowe reprezentują zaliczenie do okresów bieżących poniesionych wydatków na dobra i usługi [Hendriksen, van Breda 2002, s. 281]. Występują one co do zasady w przypadku ponoszenia przez jednostkę kosztów dotyczących przyszłych okresów (miesiący lub lat). Stanowią one specyficzną grupę aktywów, pozwalającą na zachowanie nadrzędnych zasad pomiaru wyniku finansowego danego okresu.

Rodzajem rozliczeń międzyokresowych kosztów są także bierne rozliczenia, które reprezentują przyszłe wydatki na usługi zarachowane do bieżącego okresu [Hendriksen, van Breda 2002, s. 281]. Bierne rozliczenia międzyokresowe obejmują kwoty zaliczone do kosztów bieżącego okresu, których pokrycie nastąpi w przyszłości. Polegają one na tworzeniu rezerwy w ciężar kosztów na wydatki przyszłych okresów w części przypadającej na bieżący miesiąc [Czubakowska i in. 2009, s.147].

Taki sposób ujęcia i rozumienia rozliczeń międzyokresowych jest charakterystyczny dla podejścia wynikowego, określanego także przychodowo-kosztowym, w którym eksponowana jest rola kategorii tworzących wynik finansowy, tj. przychodów i kosztów, i w którym zasadnicze znaczenie ma prawidłowe określenie i pomiar tych kategorii.

W podejściu bilansowym, które dominuje we współczesnej rachunkowości, występowanie rozliczeń międzyokresowych jako pozycji sprawozdania finansowego, jak piszą W. Gos i S. Hońko, jest w pewnym sensie reliktem podejścia wynikowego. W koncepcji bilansowej rozliczenia międzyokresowe można interpretować jako efekt przejściowego niedopasowania kosztów i przychodów. W tym ujęciu czynne rozliczenia międzyokresowe wyrażają prawa jednostki do przyszłych korzyści, natomiast bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów posiadają treść ekonomiczną zbliżoną do rezerw, ponieważ są szczególnymi zobowiązaniami [Gos, Hońko 2016, s. 103].

W podejściu bilansowym rozliczenia międzyokresowe kosztów są najbardziej kontrowersyjną grupą kosztów, ponieważ w świetle definicji kosztów pojęcia takie nie powinny funkcjonować. Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne nie są bowiem kosztem rozliczanym w czasie, ale nakładem, który stanie się kosztem w przyszłych okresach, natomiast biernie rozliczenia międzyokresowe kosztów nie są kosztami przyszłych okresów, ale kosztem danego okresu [Walińska (red.) 2009, s. 389].

3. Rozliczenia międzyokresowe kosztów w regulacjach prawnych rachunkowości

Rozliczenia międzyokresowe kosztów są przedmiotem regulacji polskiego prawa bilansowego. Ustawa o rachunkowości poświęca tej kategorii dwa artykuły – 6 i 39, natomiast biernym rozliczeniom międzyokresowym kosztów będących rezerwami poświęcony jest KSR nr 6 „Rezerwy, rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostki dokonują zarówno czynnych, jak i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Konieczność tworzenia rozliczeń międzyokresowych wynika z zapisanej w art. 6 ust. 2 ustawy zasady współmierności, zgodnie z którą 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 nie zostały jeszcze poniesione.

Według przepisów ustawy jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych. Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować proporcjonalnie do upływu czasu lub wielkości świadczenia, przy uwzględnianiu charakteru rozliczanych kosztów, z zachowaniem ostrożności [Ustawa z 29 września 1994]. Koszty dotyczące przyszłych okresów mogą być rozliczane na poszczególne okresy sprawozdawcze w ciągu jednego roku lub w okresie kilku lat. Stąd można wyróżnić rozliczenia międzyokresowe długoterminowe, przypadające do rozliczenia w okresie powyżej 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego, oraz rozliczenia międzyokresowe krótkoterminowe, gdzie koszty rozliczane są w okresie do 12 miesięcy. Ustawa nie wskazuje kryteriów tego podziału, ale wynika on z podziału aktywów na trwałe i obrotowe.

Czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów dokonuje się w stosunku do kosztów działalności operacyjnej i finansowej. Przykładami rozliczeń międzyokresowych czynnych dotyczących działalności operacyjnej są m.in.: opłacone z góry czynsze i dzierżawy za najem lokali, maszyn i urządzeń, opłaty za wodę, energię, opłacona z góry prenumerata czasopism, ubezpieczenia majątkowe, komunikacyjne i osobowe, opłata roczna za wieczyste użytkowanie gruntów, koszty przygotowania i uruchomienia nowej produkcji, roczny odpis na zakładowy fundusz świadczeń

socjalnych. Przykładami rozliczeń międzyokresowych czynnych, dotyczących działalności finansowej, są m.in.: z góry uregulowane odsetki i prowizje od kredytów bankowych i pożyczek, opłaty leasingowe dotyczące części odsetkowej, należne leasingodawcy za okres trwania leasingu.

Zgodnie z art. 39 ust. 2 ustawy o rachunkowości jednostki dokonują także 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,
- 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 [Ustawa z 29 września 1994].

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów występują wówczas, gdy do kosztów bieżącego okresu sprawozdawczego zalicza się wielkości dotyczące prawdopodobnych zobowiązań. Obejmują one dwie jakościowo różne grupy zobowiązań [Poniatowska 2004, s. 171]:

- 1) zobowiązania wynikające ze świadczeń już wykonanych na rzecz jednostki, które nie stanowią jeszcze formalnego zobowiązania, ponieważ brak na nie faktury od dostawcy (nieformalne zobowiązania), są to w istocie dostawy niefakturowane;
- 2) zobowiązania prawdopodobne, przewidziane do poniesienia, których kwota bądź data powstania nie są jeszcze znane, są to rezerwy *sensu stricto* związane bezpośrednio z działalnością operacyjną.

W pierwszym przypadku bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów dotyczą świadczeń już wykonanych na rzecz jednostki, czyli kosztów rzeczywiście przez nią poniesionych. Stąd utworzenie rozliczenia międzyokresowego jest konieczne dla uznania kosztu w momencie jego poniesienia [Walińska (red.) 2009, s. 686]. W drugim przypadku bierne rozliczenia międzyokresowe stanowią co do istoty klasyczną rezerwę na zobowiązania. Tej grupie biernych rozliczeń międzyokresowych poświęcony jest KSR 6, który określa je jako rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną, a także ogólnym zarządem [KSR 6, pkt 2.3]. W myśl KSR 6 do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów będących rezerwami nie zalicza się w szczególności: kosztów wykonania jeszcze niezakończonych umów o usługi, w tym budowlane, oraz zobowiązań wynikających z przyjętych przez jednostkę niefakturowanych dostaw i usług [KSR 6, pkt 2.3].

Zgodnie z ustawą zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe i zasady ustalania ich wysokości powinny wynikać z uznanych zwyczajów handlowych. Odpisy biernych rozliczeń międzyokresowych, podobnie jak rozliczeń czyn-

nych, mogą następować proporcjonalnie do upływu czasu lub wielkości świadczenia przy uwzględnianiu charakteru rozliczanych kosztów. Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego, w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały [Ustawa z 29 września 1994]. Przykładem kosztów będących rozliczeniami międzyokresowymi biernymi są: naprawy gwarancyjne i z powodu rękojmi za sprzedane produkty, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, płace urlopowe pracowników bezpośrednio produkcyjnych, koszty szkód górniczych i rekultywacji gruntów [Gierusz 2005, s. 113].

Odmienny jest sposób ujęcia rozliczeń międzyokresowych w regulacjach międzynarodowych. W konsekwencji wyeliminowania zasady współmierności kategoria rozliczeń międzyokresowych kosztów praktycznie nie występuje. Wprawdzie MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” rozróżnia bierne rozliczenia międzyokresowe, jednak są one traktowane zgodnie z podejściem bilansowym jako szeroko rozumiane zobowiązania, dostawy niefakturowane. Według MSR 37 rozliczenia międzyokresowe bierne są zobowiązaniami przypadającymi do zapłaty za towary lub usługi, które zostały otrzymane/wykonane, ale nie zostały opłacone, zafakturowane lub formalnie uzgodnione z dostawcą, łącznie z kwotami należnymi pracownikom. Są one wykazywane w sprawozdaniu finansowym jako zobowiązania z tytułu dostaw i usług lub inne zobowiązania [Poniatowska 2017, s. 366]. Druga grupa biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wymieniana w ustawie o rachunkowości, tj. zobowiązania prawdopodobne przypadające na bieżący okres, według MSSF nie jest rodzajem biernych rozliczeń międzyokresowych, lecz rodzajem rezerw na zobowiązania.

Czynne rozliczenia międzyokresowe w MSSF generalnie traktowane są jako przedpłaty na poczet przyszłych kosztów przedsiębiorstwa wynikających z nadrzędnych zasad czy z definicji aktywów i kosztów. Standardy w zasadzie nie pozwalają na wykorzystywanie rozliczeń międzyokresowych czynnych, gdyż jest to pozycja nieidentyfikowalna z punktu widzenia użytkownika [Pfaff 2017, s. 64].

4. Ujęcie w sprawozdaniu finansowym rozliczeń międzyokresowych

Rozliczenia międzyokresowe kosztów są kategorią bilansową, pozycją aktywów lub pasywów.

W bilansie sporządzonym według ustawy o rachunkowości czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów wykazuje się po stronie aktywów jako składnik aktywów trwałych lub aktywów obrotowych. Rozliczenia te uwzględniane są przy ustalaniu zmiany stanu produktów, w przypadku porównawczego rachunku zysków i strat.

MSR 1 nie wymienia rozliczeń międzyokresowych wśród składników, które wymagają odrębnej prezentacji. Wskazując na stopień szczegółowości prezentowanych informacji, MSR 1 par.78 daje możliwość podziału pozycji na podkategorie i ujawnienia ich w sprawozdaniu, natomiast stopień ich szczegółowości zależy od

wymogów MSSF oraz wielkości, rodzaju i funkcji prezentowanych pozycji. Podejmując decyzję o podziale pozycji na podkategorie, jednostka powinna uwzględnić swój osąd w zakresie: rodzaju i płynności aktywów oraz funkcji aktywów w jednostce. Standardy międzynarodowe wskazują rozliczenia międzyokresowe czynne jako element składowy należności [MSSF 2016, par. 78 i 58]. Jednak w wielu podanych przykładach standardy nie wyjaśniają, czy koszty dotyczące kilku okresów i podlegające równomiernemu rozliczeniu stanowią należność, czy rozliczenie międzyokresowe. Według założeń koncepcyjnych rozliczenia międzyokresowe czynne nie powinny być elementem zmiany stanu produktów, ponieważ dotyczą ewentualnych przyszłych kosztów, które na dzień bilansowy nie zostały jeszcze poniesione [Pfaff 2017, s. 64].

Przykładem rozliczeń międzyokresowych czynnych, ujmowanych jednakowo w przypadku uregulowań krajowych czy międzynarodowych, są opłaty z tytułu umowy leasingu operacyjnego, przy czym w zakresie prawa krajowego należy odnieść się do KSR 5 „Leasing, najem i dzierżawa”. Również aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazuje się zarówno według ustawy, jak i MSSF w aktywach bilansu, choć ustawa przewiduje do tego ujęcia wyodrębnioną pozycję „Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe”, a MSSF wskazują aktywa długoterminowe pod warunkiem podziału aktywów na długo- i krótkoterminowe [Kabalski 2016, s. 133].

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów wykazuje się zgodnie z ustawą w pasywach bilansu w grupie zobowiązań i rezerw na zobowiązania jako zobowiązania lub rezerwy na zobowiązania bądź rozliczenia międzyokresowe – w zależności od rodzaju biernych rozliczeń międzyokresowych. Świadczenia wykonane na rzecz jednostki jako zobowiązania wynikające z przyjętych niefakturowanych dostaw i usług wykazuje się w bilansie w pozycji zobowiązania z tytułu dostaw i usług, a jeżeli dotyczą one kosztów wykonania niezakończonych umów o budowę, to wykazuje się je jako rozliczenia międzyokresowe, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów będących rezerwami wykazuje się natomiast w grupie rezerw [Pfaff i in. 2018, s.125-126]. W bilansie dokonuje się także podziału pozycji, w których prezentuje się bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów na długo- i terminowe. Według MSSF bierne rozliczenia międzyokresowe, czyli dostawy niefakturowane, wykazuje się jako zobowiązania.

5. Analiza ujawnień informacji na temat rozliczeń międzyokresowych kosztów w sprawozdaniach finansowych wybranych spółek giełdowych

Analizie, pod kątem ujawniania informacji na temat rozliczeń międzyokresowych kosztów, poddane zostały sprawozdania finansowe wybranych spółek giełdowych za rok 2017. Próbę badawczą stanowiły następujące podmioty: Bogdanka, KGHM, JSW S.A. Wybór związany był ze specyfiką działalności tych podmiotów, która

może wpływać głównie na wysokość i rodzaje tworzonych rozliczeń międzyokresowych biernych.

W pierwszej części badania przeanalizowano rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne jako kategorię bilansu, określono ich istotność za pomocą wskaźnika udziału w sumie bilansowej (rozliczenia międzyokresowe czynne) i wskaźnika udziału w zobowiązaniach ogółem (rozliczenia międzyokresowe bierne). Następnie na podstawie not objaśniających analizowano, w których pozycjach w bilansie ujmowane są RMK czynne oraz jak klasyfikowane i ujmowane są RMK bierne, co przedstawiono w tabeli 2.

W tabeli 1 zostały ujęte wskaźniki: wskaźnik udziału w sumie bilansowej i wskaźnik udziału w zobowiązaniach ogółem, co pozwoliło na określenie ich istotności.

Tabela 1. Udział RMK czynnych w sumie bilansowej i RMK biernych w zobowiązaniach w roku 2017

Spółka	Udział RMK czynnych w sumie bilansowej w %*		Udział RMK biernych w zobowiązaniach w %	
	2017	2016	2017	2016
JSW	0,07	0,10	1,22	0,83
KGHM	0,03	0,03	3,33	2,99
Bogdanka	0,72	0,96	–	–

* Bez aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanych spółek.

Tabela 2. Sposób wykazywania RMK czynnych i biernych w sprawozdaniach finansowych wybranych spółek w roku 2017

RMK czynne	RMK bierne
Spółki ujawniają rozliczenia międzyokresowe czynne w notach do bilansu, z podziałem na krótko- i długoterminowe, jako składnik należności handlowych oraz pozostałych należności lub pozostałych aktywów niefinansowych.	Spółki ujawniają rozliczenia międzyokresowe bierne w notach do bilansu, z podziałem na długo- i krótkoterminowe, jako składnik zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych, pozostałych zobowiązań i zobowiązań finansowych (spółka Bogdanka nie wykazała rozliczeń międzyokresowych biernych w badanym okresie).

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanych spółek.

Na podstawie informacji zawartych w różnych elementach sprawozdania finansowego badanych spółek można stwierdzić, że żadna z badanych spółek nie prezentuje w aktywach odrębnej pozycji „Rozliczenia międzyokresowe czynne”. Analiza not do sprawozdania finansowego wskazuje, że spółki ujmują rozliczenia między-

okresowe czynne w pozycji: „Pozostałe aktywa niefinansowe” lub „Pozostałe należności”.

Rozliczenia międzyokresowe bierne tworzyły dwie z badanych spółek: JSW i KGHM. Do głównych tytułów rozliczeń międzyokresowych biernych kosztów, które są ujawniane jako zobowiązania (z tytułu świadczeń pracowniczych, pozostałe zobowiązania/zobowiązania finansowe), spółki zaliczają:

- niewykorzystane urlopy, deputaty węglowe, premie i inne,
- rezerwę na zakup praw majątkowych z tytułu kogeneracji dotyczących zużytej energii elektrycznej,
- opłaty za wprowadzenie gazów i pyłów do powietrza.

Analizując udział rozliczeń międzyokresowych czynnych w sumie bilansowej i rozliczeń biernych w zobowiązaniach ogółem, można stwierdzić, że jest on nieistotny. Niewielki udział biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w zobowiązaniach spowodowany jest przede wszystkim tym, że rezerwy na odprawy emerytalne, nagrody jubileuszowe czy inne przyszłe świadczenia pracownicze nie są traktowane przez spółki jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, co wynika z regulacji MSR 37. Zaliczenie ich do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów spowodowałoby, że ich udział w całości zobowiązań byłby istotny, ponieważ rezerwy z tytułu przyszłych świadczeń pracowniczych nazywane przez badane spółki w notach do sprawozdania różnie – rezerwami lub zobowiązaniami – stanowią istotną część wszystkich zobowiązań.

6. Zakończenie

Tworzenie rozliczeń międzyokresowych kosztów jest konsekwencją stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości, a w szczególności zasady współmierności kosztów i przychodów i jest związane przede wszystkim z podejściem wynikowym w rachunkowości, w którym eksponowana jest rola rachunku zysków i strat jako elementu sprawozdania finansowego i kategorii tworzących wynik finansowy, tj. przychodów i kosztów. Zasadnicze znaczenie w tym podejściu ma prawidłowy pomiar wyniku finansowego i kategorii go tworzących, w związku z czym koszty należy rozliczać w czasie. Dominacja podejścia bilansowego we współczesnej rachunkowości powoduje, że rozliczenia międzyokresowe kosztów stały się kontrowersyjną i „niewygodną” pozycją kosztów, która w świetle definicji kosztów rozumianych jako zmiany wartości aktywów i pasywów nie powinna funkcjonować [Walińska (red.) 2009, s. 389]. Jest to także kategoria, która nie spełnia definicji aktywów i pasywów, dlatego MSSF nie wymieniają rozliczeń międzyokresowych wśród składników bilansu. Odmienne podejście w tym obszarze prezentują przepisy polskiego prawa bilansowego. Rozliczenia międzyokresowe kosztów są przedmiotem regulacji zarówno ustawy o rachunkowości, jak i Krajowych Standardów Rachunkowości (w przypadku biernych rozliczeń międzyokresowych). Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostki dokonują czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów jako

efekt stosowania zasady współmierności przychodów i kosztów. W bilansie prezentuje się je w odrębnych pozycjach.

Na podstawie przeprowadzanej analizy można stwierdzić, że pomimo braku regulacji dotyczących rozliczeń międzyokresowych kosztów w MSSF, jako efektu wyeliminowania zasady współmierności przychodów i kosztów, w praktyce jednostki dokonują rozliczeń międzyokresowych. Sposób ujmowania i zakres prezentowanych informacji o rozliczeniach międzyokresowych kosztów w sprawozdaniach finansowych jednostek stosujących MSSF jest jednak różny, co wynika m.in. z braku opisu tej kategorii w przepisach międzynarodowych. Brak regulacji dotyczących rozliczeń międzyokresowych w MSSF nie sprzyja czytelności i porównywalności sprawozdań finansowych, a w konsekwencji zmniejsza ich użyteczność

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2009, *Przychody koszty wynik finansowy przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Gierusz J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Gos W., Hońko S., 2016, *Współmierność kosztów i przychodów – zapomniana nadrzędna zasada rachunkowości*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 4, nr 11, s. 94-106.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kabalski P., 2016, *Rozliczenia międzyokresowe*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a ustawa o rachunkowości*, „Rachunkowość”, SKwP, Warszawa, s. 132-137.
- Krajowy Standard Rachunkowości 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, Dz.Urz. Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2014 r., poz. 12.
- Kuzior A., Poniatowska L., Wszelaki A., 2018, *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych*, CeDeWu, Warszawa.
- money.pl, 2016, http://www.money.pl/gielda/indeksy_gpw/wig20/ (6.06.2018).
- Messner Z. (red.), 2007, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2016, SKwP, Warszawa.
- Pfaff J., 2017, *Koszty działalności operacyjnej i ich ewidencja*, [w:] Pfaff J. (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa.
- Pfaff J., Poniatowska L., Rówińska M., 2018, *Wykorzystanie polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego*, CeDeWu, Warszawa.
- Poniatowska L., 2004, *Rezerwy jako kategoria zobowiązań*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 21 (77), s.158-176.
- Poniatowska L., 2017, *Rezerwy w rachunkowości*, [w:] Pfaff J. (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa.
- Riahi-Belkaoui A., 2004, *Accounting Theory*, Cengage Learning EMEA, London.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2018, poz. 395 ze zm.
- Walińska E. (red.), 2009, *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.