

Rozliczenia międzyokresowe

2018

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Zasada periodyzacji, wynikająca z polskich, jak i międzynarodowych przepisów o rachunkowości, wymaga aby jednostki gospodarcze ujmowały wyniki swojej działalności z podziałem na okresy sprawozdawcze. W praktyce nie wszystkie ponoszone przez daną jednostkę koszty dotyczą produktów (lub innych efektów działalności) wytworzonych w tym okresie. Część kosztów może bowiem dotyczyć rezultatów działalności osiągniętych w innych okresach. Zarachowanie ich w ciężar kosztów działalności w okresie poniesienia mogłoby istotnie zniekształcić rachunek kosztów i wynik finansowy jednostki gospodarczej. W związku z powyższym, koszty dotyczące szeregu okresów lub dotyczące nie tych okresów, w których zostały poniesione, powinny być rozliczane w czasie.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Zapewnienie kompletności kosztów w poszczególnych okresach sprawozdawczych wymaga ponadto stosowania w rachunku kosztów następujących zasad rachunkowości:

memoriału, która 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,

współmierności przychodów i kosztów, która 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,

ostrożności, która nakazuje, aby składniki aktywów i pasywów były wyceniane przy zastosowaniu rzeczywiście poniesionych na ich nabycie (wytworzenie) cen (kosztów).

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Rozliczanie kosztów w czasie polega na:

- wyeliminowaniu z kosztów działalności danego okresu sprawozdawczego tej ich części, która dotyczy okresów przyszłych, a następnie rozliczeniu ich we właściwych okresach, w których są kosztem współmiernym do przychodu tego okresu,
- uwzględnieniu w kosztach bieżącego okresu kosztu usług i świadczeń wykonanych na rzecz jednostki w tym okresie, lecz jeszcze niestanowiących formalnego zobowiązania.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Rozliczanie kosztów podstawowej działalności operacyjnej w czasie określa się mianem rozliczeń międzyokresowych kosztów. W zależności od charakteru i sposobu rozliczeń kosztów w czasie wyróżnia się czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe:

czynne rozliczenia międzyokresowe powstają co do zasady w przypadku ponoszenia przez jednostkę nakładów dotyczących przyszłych okresów,

bierne rozliczenia międzyokresowe stanowią kwoty zaliczane do kosztów bieżącego okresu, których pokrycie nastąpi w przyszłości. Polegają one na tworzeniu swego rodzaju rezerwy na wydatki przyszłych okresów.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

- W świetle art. 39 ustawy o rachunkowości, jednostki dokonują **czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów**, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych. Natomiast biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dokonuje się 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 nieznanych 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

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów - zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 6 "Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe" (KSR nr 6) - to rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną, a także ogólnym zarządem.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

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

Tworzenie odpisów na rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne może następować proporcjonalnie do upływu czasu lub wielkości świadczeń. Przy czynnych rozliczeniach międzyokresowych rozliczeniom podlega kwota kosztów rzeczywiście poniesionych. Natomiast przy biernych rozliczeniach kwota ta zazwyczaj nie jest znana, dlatego rozliczeniom podlega przewidywana kwota kosztów. Polskie prawo bilansowe nie określa limitu czasowego obowiązującego przy rozliczaniu kosztów w czasie, stwierdzając jedynie, że czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności. Istotne jest to, aby odpisy nie przeciągały się poza okres, w którym odczuwalne były skutki rozliczanych kosztów.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

czynne rozliczenia międzyokresowe:

- koszty remontów środków trwałych (kapitałnych i średnich, nie zaś remontów bieżących i napraw),
- koszty opłat przy umowach leasingu operacyjnego (opłata za zawarcie umowy, opłata wstępna),
- koszty przygotowania nowej produkcji,
- koszty zakupu materiałów,
- koszty prenumeraty, opłaconych z góry czynszów, ubezpieczeń majątkowych, rocznych opłat z tytułu użytkowania wieczystego gruntów

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

bierne rozliczenia międzyokresowe:

- koszty płac urlopowych pracowników bezpośrednio produkcyjnych,
- koszty napraw gwarancyjnych oraz wynikających z tytułu rękojmi,
- koszty przyszłych świadczeń emerytalnych i nagród jubileuszowych

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Należy zauważyć, że do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów będących rezerwami **nie zalicza się biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów**, o których mowa w art. 39 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Są to w szczególności:

- koszty wykonania jeszcze niezakończonych umów o usługi, w tym budowlane, o których mowa w KSR nr 3 "Niezakończone usługi budowlane",
- zobowiązania wynikające z przyjętych przez jednostkę nefakturowanych dostaw i usług.

Zalicza się je do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, i to także wtedy, gdy ustalenie przez jednostkę dokładnej ilości i/lub ceny dostawy (usługi) może wiązać się z szacunkami.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Na koncie 64-0 ujmowane są czynne RMK związane z kosztami o charakterze operacyjnym, **które rozliczane są w czasie**. W zależności od obszaru, w jakim porusza się jednostka, mogą to być trwające dłużej niż jeden miesiąc .

Czas rozliczenia kosztów jest uzależniony od okresu, na jaki wskazuje dokument źródłowy. Nie zawsze księgowanie będzie następować na podstawie otrzymanej faktury. Przykładowo w przypadku ubezpieczeń komunikacyjnych dowodem księgowym będzie polisa, zaś w przypadku podatku od nieruchomości – decyzja otrzymana z urzędu gminy.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Przykład 1.

Firma “Bonus Sp. z o.o.” otrzymała fakturę z 2 maja 2018 r. na kwotę 1476 zł brutto (1200 zł netto) za dostęp do subskrypcji, która obowiązuje za okres od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2019 r. W takim wypadku koszt należy podzielić na 12 - dla uproszczenia - równych okresów. Fakturę księguje się zatem następująco w maju:

Ma konto 21 “Rozrachunki z dostawcami”, kwota 1467 zł,

Wn konto 22-1 “VAT naliczony i jego rozliczenie”, kwota 276 zł,

Wn konto 40-2 “Usługi obce”, kwota 100 zł,

Wn konto 64-0 “Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, kwota 1100

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

W czerwcu będzie można zaliczyć kolejną część wydatku do kosztów, a księgowania dokonuje się na podstawie dowodu PK:

Ma konto 64-0 “Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, kwota 100 zł,

Wn konto 40-2 “Usługi obce”, kwota 100 zł.

Oprócz przedstawionego powyżej sposobu księgowania dla kont w zespole 4, stosuje się również alternatywny sposób księgowania, gdzie w pierwszej kolejności wydatek ujmowany jest na koncie 49 “Rozliczenie kosztów”, skąd przeksięgowywany jest dopiero na konto 64-0.

Część programów księgowych posiada programowalne funkcje rozliczania RMK, które tworzą jeden dowód PK z ujęciem wszystkich kosztów dotyczących danego okresu.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe i zasady ustalania ich wysokości powinny wynikać z uznanych zwyczajów handlowych. W bilansie są prezentowane jako rezerwy na zobowiązania. Co ważne, zobowiązania te ujęte jako bierne RMK pomniejszają koszty okresu sprawozdawczego, w którym okaże się, że w ogóle nie powstały.

RMK bierne tworzone są na pokrycie kosztów, których jeszcze nie poniesiono, a są przewidywane przez jednostkę i dotyczą przychodów już osiągniętych lub takich jakie wystąpią w danym okresie. Ponieważ nie można w tym przypadku opierać się na konkretnym dowodzie księgowym, kierownictwo jednostki powinno dokonać w drodze osądu rzetelnego szacunku. Powinien on wyływać z dotychczasowych doświadczeń (czyli np. na podstawie zdarzeń mających miejsce w przeszłości).

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów mogą być tworzone np. na zobowiązania z tytułu:

- przyszłych świadczeń dla pracowników, np. emerytalnych, niewykorzystanych urlopów czy premii,
- kosztów napraw gwarancyjnych czy reklamacji.

Co ważne księgowane koszty nie stanowią kosztów podatkowych, a jedynie są ujmowane dla celów bilansowych (ujęcie podatkowe nastąpi w momencie faktycznego poniesienia danych kosztów, np. na podstawie wypłaconej listy płac z naliczoną premią dla pracownika).

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

W praktyce w przypadku stosowania rachunku kosztów tylko w zespole 4 lub w zespole 4 i 5 jednostki stosują często uproszczenie w ewidencji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów polegające na ujmowaniu kosztów bezpośrednio na koncie 64 na podstawie źródłowych dowodów dokumentujących poniesione koszty, z pominięciem wstępnego ujmowania ich na koncie 40. W takim przypadku salda konta 64 nie uwzględnia się przy ustalaniu zmiany stanu produktów wykazywanej w rachunku zysków i strat sporządzanym według wariantu porównawczego. Takie rozwiązanie jednostka może przyjąć tylko wtedy, jeżeli nie będzie to wpływało w sposób istotny na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki i zapis w tej sprawie zawierać będzie dokumentacja opisująca przyjęte zasady (politykę) rachunkowości. Zapisy księgowe mogą wtedy przedstawiać się następująco:

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Gdy jednostka prowadzi rachunek kosztów wyłącznie w zespole 4:

1. Zarachowanie kosztów prostych do rozliczenia w przyszłych okresach:

- - Wn konto 64 "Rozliczenia międzyokresowe kosztów",
- - Ma konto 21 "Rozrachunki z dostawcami", konto 24 "Pozostałe rozrachunki", konto 30 "Rozliczenie zakupu" itp.

2. Odpis w części dotyczącej danego okresu sprawozdawczego:

- - Wn konto 40 "Koszty według rodzajów",
- - Ma konto 64 "Rozliczenia międzyokresowe kosztów".

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

II. Gdy jednostka prowadzi rachunek kosztów w zespołe 4 i 5:

1. Zarachowanie kosztów prostych do rozliczenia w przyszłych okresach:

- - Wn konto 64 "Rozliczenia międzyokresowe kosztów",
- - Ma konto 21 "Rozrachunki z dostawcami", konto 24 "Pozostałe rozrachunki", konto 30 "Rozliczenie zakupu" itp.

2. Odpis w części dotyczącej danego okresu sprawozdawczego:

- - Wn konto 40 "Koszty według rodzajów",
- - Ma konto 64 "Rozliczenia międzyokresowe kosztów"
- oraz równocześnie
- - Wn konto 50 "Koszty działalności podstawowej", konto 55 "Koszty zarządu" itp.,
- - Ma konto 49 "Rozliczenie kosztów".

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

W odniesieniu do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów związanych ze świadczeniami pracowniczymi warto zauważyć, że jeżeli jednostka w latach ubiegłych nie tworzyła rezerw na te świadczenia, wówczas tę część odpisu, która dotyczy minionego okresu, odnosi się na konto 82 "Rozliczenie wyniku finansowego" - jeśli jest to kwota istotna. W sytuacji gdy ta część odpisu nie jest istotna, można ująć ją na koncie 76-1 "Pozostałe koszty operacyjne".

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Założenia

W lutym 2017 r. jednostka wykupiła ubezpieczenie majątku na okres od 1 lutego 2017 r. do 31 stycznia 2018 r. Wartość rocznej składki to 2.400 zł. Z polityki rachunkowości wynika, że jednostka prowadzi pełny rachunek kosztów, a koszty rozlicza w czasie w okresach miesięcznych poprzez ujęcie ich na koncie 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów" - z pominięciem ich wstępnej ewidencji w zespole 4.

Dekretacja

- Polisa - składka na ubezpieczenie majątkowe 2.400 zł:
- - Wn konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",
- - Ma konto 24 "Pozostałe rozrachunki".

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

- Odniesienie kosztu ubezpieczenia do okresu, którego dotyczy (miesięcznie od lutego 2017 r. do stycznia 2018 r.) 200 zł:
- - Wn konto 40 "Koszty według rodzajów" (w analityce: Pozostałe koszty rodzajowe),
- - Ma konto 64-0 "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów"
- oraz równolegle
- - Wn konto zespołu 5,
- - Ma konto 49 "Rozliczenie kosztów".

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Rezerwa na koszty napraw gwarancyjnych

I. Założenia:

Spółka z o.o. zajmująca się produkcją pralek automatycznych udziela 12 miesięcznej gwarancji, która obejmuje naprawę wad fabrycznych produktów. Na podstawie analizy danych historycznych spółka ustaliła, że koszty napraw gwarancyjnych stanowią średnio 3% wartości sprzedaży pralek oraz że koszty tych napraw następują równomiernie w ciągu całego okresu, nie wykazując specjalnych wahań. Opierając się na analizie, spółka założyła na 2018 r. plan sprzedaży pralek na kwotę: 52.000.000 zł. Spółka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów

- **II. Rozliczenie i ewidencja:**
- Równomierność dotychczasowych kosztów napraw gwarancyjnych upoważnia do równomiernego tworzenia rezerwy w ciągu całego roku w sposób następujący:
- kwota rezerwy na 2013 r.: $52.000.000 \text{ zł} \times 3\% = 1.560.000 \text{ zł}$,
- kwota rezerwy dla miesięcy I-XII: $1.560.000 \text{ zł} : 12 \text{ m-cy} = 130.000 \text{ zł}$.

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](#) ustawy o rachunkowości, która powstaje, gdy cena nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części jest niższa od wartości godziwej przejętych aktywów netto

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

W księgach rachunkowych rozliczenia międzyokresowe przychodów ewidencjonowane są na koncie 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów".

- Przykładowo, zapłacony przez kontrahenta "z góry" czynsz za najem pomieszczeń księguje się:
 - 1) faktura za czynsz:
 - a) wartość brutto
 - - Wn konto 20 "Rozrachunki z odbiorcami",
 - b) kwota VAT należnego
 - - Ma konto 22-1 "Rozrachunki z tytułu VAT należnego",
 - c) wartość netto
 - - Ma konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów";

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

W księgach rachunkowych rozliczenia międzyokresowe przychodów ewidencjonowane są na koncie 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów".

- 2) otrzymanie zapłaty:
 - - Wn konto 13-0 "Rachunek bieżący",
 - - Ma konto 20 "Rozrachunki z odbiorcami";
- 3) zarachowanie czynszu, w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy:
 - - Wn konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów",
 - - Ma konto 70-0 "Sprzedaż produktów".

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

Z kolei rzeczywiście otrzymane dotacje, dopłaty i subwencje, przeznaczone na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie ujmuje się:

1) wpływ środków do jednostki:

- - Wn konto 13-0 "Rachunek bieżący" lub np. konto 13-2 "Rachunek wyodrębnionych środków dotacji",
- - Ma konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów";

2) odpis kwoty ujętej na koncie 84 równoległe do odpisów amortyzacyjnych:

- - Wn konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów",
- - Ma konto 76-0 "Pozostałe przychody operacyjne".

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

Natomiast wartość otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wiąże się z zapisami:

1) wprowadzenie do ewidencji:

- - Wn konto 01 "Środki trwałe", konto 08 "Środki trwałe w budowie", konto 02 "Wartości niematerialne i prawne",
- - Ma konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów";

2) rozliczenie w pozostałe przychody operacyjne równoległe do odpisów amortyzacyjnych:

- - Wn konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów",
- - Ma konto 76-0 "Pozostałe przychody operacyjne".

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

Wycena i inwentaryzacja

Na dzień bilansowy rozliczenia międzyokresowe przychodów figurujące na koncie 84 wyceniane są w wartości nominalnej (art. 28 ust. 1 pkt 10 ustawy o rachunkowości). Ich inwentaryzację przeprowadza się na ostatni dzień roku obrotowego drogą weryfikacji. Polega ona, na mocy art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, na porównaniu danych dotyczących rozliczeń międzyokresowych przychodów wynikających z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi stanowiącymi podstawę zapisów w księgach. Z weryfikacji tej sporządza się protokół weryfikacji, który zatwierdza kierownik jednostki.

Istotne jest, aby podczas weryfikacji przeanalizować, czy na koncie 84 nie figurują kwoty już nieaktualnych tytułów. Może się tak zdarzyć w przypadku, gdy otrzymany w darowiźnie środek trwały został sprzedany lub zlikwidowany albo wynajmowana nieruchomość, w stosunku do której najemca opłacił czynsz z góry, została sprzedana. Wówczas takie nierozliczone saldo podlega przeksięgowaniu z konta 84 do pozostałych przychodów operacyjnych zapisem:

- Wn konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów",
- Ma konto 76-0 "Pozostałe przychody operacyjne".

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

W bilansie rozliczenia międzyokresowe przychodów są prezentowane po stronie pasywów. Jeżeli jednostka korzysta ze wzoru bilansu zawartego w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości, to te składniki pasywów ujawnia w pozycji B.IV "**Rozliczenia międzyokresowe**". Przy czym osobno należy wyodrębnić:

- a) "Ujemną wartość firmy" (pozycja B.IV.1) oraz
- b) "Inne rozliczenia międzyokresowe" (pozycja B.IV.2); są one ujmowane w dalszym podziale na długo- i krótkoterminowe; do długoterminowych zalicza się te tytuły, które zostaną rozliczone po upływie 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego, a do krótkoterminowych te, które podlegają zarachowaniu do przychodów w ciągu 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego; w bilansie sporządzanym na dzień 31 grudnia 2017 r. jako rozliczenia długoterminowe należy zatem przedstawić tytuły podlegające odniesieniu do przychodów w 2019 r. i w latach następnych, a do krótkoterminowych tytuły, które powinny zostać rozliczone do dnia 31 grudnia 2018 r.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

W przypadku jednostek sporządzających bilans zgodnie z [załącznikiem nr 4](#) rozliczenia międzyokresowe przychodów są wykazywane w pasywach w pozycji B "Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania" (bez wyodrębniania tytułów rozliczeń międzyokresowych). Z kolei podmioty przygotowujące bilans według [załącznika nr 5 i nr 6](#) rozliczenia międzyokresowe przychodów ujmują po stronie pasywów w pozycji B.IV "Rozliczenia międzyokresowe".

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

- Jeżeli cena nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części jest niższa od wartości godziwej przejętych aktywów netto, to powstała różnica stanowi ujemną wartość firmy (art. 33 ust. 4 ustawy o rachunkowości). Sposób jej rozliczenia został wskazany w art. 44b ust. 11 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu, ujemną wartość firmy do wysokości nieprzekraczającej wartości godziwej nabytych aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach, zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów (i ujmuje na koncie 84). Wielkość ta jest następnie odpisywana w pozostałe przychody operacyjne przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów. Odbywa się to zapisem:
 - - Wn konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów" (w analityce: Ujemna wartość firmy),
 - - Ma konto 76-0 "Pozostałe przychody operacyjne".

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

- Ujemna wartość firmy w wysokości przekraczającej wartość godziwą aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach, zaliczana jest na dzień nabycia do przychodów i odnoszona na konto 76-0 "Pozostałe przychody operacyjne".
- ***Ujemna wartość firmy może powstać wyłącznie w wyniku zakupu - a nie aportu w zamian za wydawane udziały lub akcje - przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.***

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

- **Inne rozliczenia międzyokresowe**

- Do innych rozliczeń międzyokresowych przychodów można zaliczyć m.in. pobrane z góry należności, dotacje otrzymane na zakup lub wytworzenie środków trwałych, a także otrzymane nieodpłatnie środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne.
- Istotą pobranych z góry wpłat na poczet dostaw i usług jest to, że ich wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych. Wyróżnić można wśród nich m.in. zapłacony przez kontrahenta z góry czynsz za najem pomieszczeń, dzierżawę, dokonane wpłaty za prenumeratę czasopism, kursy i szkolenia. Otrzymaną od kontrahenta wpłatę ujmuje się na podstawie wyciągu bankowego zapisem:
 - - Wn konto 13-0 "Rachunek bieżący",
 - - Ma konto 20 "Rozrachunki z odbiorcami" lub konto 24 "Pozostałe rozrachunki".

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

- Wartość wystawionej kontrahentowi faktury odnosi się na konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów", skąd wielkość ta podlega zarachowaniu do bieżących przychodów w momencie zrealizowania dostawy lub usługi (przykład).
- Jeśli chodzi o środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia m.in. środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, to pod datą ich wpływu na rachunek bankowy jednostka odnosi je na konto 84 (o ile stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów własnych). Następnie kwota dotacji ujęta na koncie 84 podlega rozliczeniu po przyjęciu środka trwałego do używania i rozpoczęciu jego amortyzacji. Odbywa się to równoległe do odpisów amortyzacyjnych, poprzez odniesienie odpowiedniej kwoty dotacji do pozostałych przychodów operacyjnych zapisem:
 - - Wn konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów",
 - - Ma konto 76-0 "Pozostałe przychody operacyjne".
- W przypadku nieodpłatnego otrzymania aktywów w postaci środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych, ich wartość początkową księguje się zapisem:
 - - Wn konto 01 "Środki trwałe", konto 08 "Środki trwałe w budowie", konto 02 "Wartości niematerialne i prawne",
 - - Ma konto 84 "Rozliczenia międzyokresowe przychodów".
- Wartość darowizny figurująca na koncie 84 jest następnie odpisywana do pozostałych przychodów operacyjnych równoległe do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od przyjętych nieodpłatnie składników majątku.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

- **Przykład**
- **Założenia**
- Jednostka wynajęła pawilon handlowy na okres 2 lat, tj. od 1 grudnia 2017 r. do 30 listopada 2019 r. Kwota wynajmu za cały okres wynosiła 73.800 zł. Najem nie stanowi podstawowej działalności operacyjnej jednostki.
- Zgodnie z zawartą umową najemca opłacił czynsz jednorazowo z góry za 2 lata. Jednostka otrzymała kwotę czynszu na rachunek bankowy w dniu 4 grudnia 2017 r. W tym samym dniu wystawiła fakturę na kwotę 73.800 zł (w tym VAT należny 13.800 zł) dokumentującą to zdarzenie.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

Konto 13-0		Konto 22-1	
„Rachunek bieżący”		„Rozrachunki z tytułu VAT należnego”	
1)	73.800	13.800	(2b)
Konto 24		Konto 76-0	
„Pozostałe rozrachunki”		„Pozostałe przychody operacyjne”	
2a)	73.800 73.800	(1)	2.500 (3)
Konto 84			
„Rozliczenia międzyokresowe przychodów”			
2b)	13.800	73.800	(2a)
3)	2.500		
	16.300	73.800	
		57.500	(S.k.)