

Jak rozliczyć fakturę za media wystawioną w nowym roku

Maciej Jurczyga

CIT/Na przełomie roku przedsiębiorcy prowadzący księgi rachunkowe mogą mieć problemy z prawidłowym przyporządkowaniem kosztów dla celów podatkowych

W związku z zakończeniem roku, przedsiębiorstwa stają przed zadaniem sporządzenia sprawozdania finansowego oraz złożenia zeznania podatkowego. Nie od dziś wiadomo, że podstawa opodatkowania może w diametralny sposób różnić się od wyniku finansowego brutto. Jest to konsekwencją tego, że przepisy podatkowe podchodzą w odrębny sposób do wielu kwestii, w tym również do momentu ujęcia kosztów. Chodzi zwłaszcza o koszty dotyczące zakończonego roku, które zostały zafakturowane dopiero w kolejnym okresie. Taka sytuacja występuje w przypadku większości mediów (prąd, gaz, woda) oraz usług telekomunikacyjnych (rozmowy rozliczane po fakcie i abonamenty płatne z góry).

Jak w rachunkowości ...

Do najważniejszych zasad prawa bilansowego należą zasada memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów. Zgodnie z pierwszą z nich, 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. Druga natomiast wskazuje, że 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.

Opisane zasady mają szczególne zastosowanie na przełomie roku, kiedy to zachodzi szczególna potrzeba prawidłowego przyporządkowania poniesionych kosztów do właściwego okresu. Dzięki nim istnieją konkretne i łatwe do zastosowania wytyczne, na podstawie których koszty ujmowane są w okresie, którego dotyczą, a nie w tym, w którym wystawiono lub też otrzymano fakturę.

W wyniku zastosowania zasady współmierności przychodów i kosztów, jednostki często tworzą rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Takie przewidywane koszty, mimo że poniesione zostaną dopiero po pewnym czasie od daty uzyskania przychodów, są z tymi przychodami związane i powinny obciążyć koszty tego roku, w którym powstał przychód.

... a jak w podatkach

W świetle art. 15 ustawy o CIT, ujęcie kosztów uzyskania przychodów zależy od sposobu ich powiązania z przychodami. Koszty bezpośrednio związane z przychodami minionego roku, jednak poniesione po zakończeniu tego roku są potrącalne w okresie poprzednim, o ile zostały poniesione do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego (nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania podatkowego), albo do dnia złożenia zeznania, jeżeli podatnicy nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego. Jeżeli omawiane koszty zostały poniesione później, niż w terminach określonych powyżej,

będą potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie. Z kolei koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (pośrednie) są potrącalne w dacie ich poniesienia.

Co prawda ustawa o CIT nie definiuje kryteriów umożliwiających ocenę związku kosztów z przychodami, jednak z tego powodu, bez większego ryzyka sporów, można stosować tu kryteria wynikające z ustawy o rachunkowości, w tym również kryteria specyficzne dla określonej jednostki.

Ustawa definiuje natomiast moment poniesienia kosztów. Jest nim dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. I właśnie to ostatnie wyłączenie jest źródłem problemów, które mogą na siebie sprowadzić podatnicy.

#### Skąd problem

Księgowanie takich kosztów jak opłaty za media albo rozmowy telefoniczne, które dotyczą zakończonego roku, natomiast fakturowane są w bieżącym, odbywa się często w księgach dotyczących zakończonego roku na podstawie dowodów wewnętrznych (np. PK – polecenie księgowania) w korespondencji z kontem „biernie rozliczenia międzyokresowe kosztów” albo „rezerwy”.

Ma to pewne uwarunkowania „historyczne”, a praktyka jednostek w tym zakresie jest bardzo różna. Jednak już sam ten fakt może być przyczyną kłopotów, pomimo że nazwa konta nie ma właściwie żadnego znaczenia, a przynajmniej nie takiego, jak prawidłowa prezentacja w bilansie salda określonego konta. Jeśli zaś chodzi o podatkową kwalifikację kosztu to nazwa konta, na którym ujmuje się drugostronnie jego wartość powinna być już zupełnie bez znaczenia. Trudno jednak wymagać od przedstawicieli organów skarbowych dogłębnej wiedzy z dziedziny rachunkowości. Należy więc spodziewać się, że ujęcie kosztu w korespondencji ze wskazanymi kontami samo w sobie będzie dla nich podstawą do kwestionowania tego kosztu w dokonanym rozliczeniu podatkowym.

Podobna sytuacja będzie dotyczyć bilansowej prezentacji sald kont, w korespondencji z którymi ujęto omawiane koszty. Zaprezentowanie ich w bilansie po stronie pasywów w pozycji B.I.3 „Pozostałe rezerwy” lub B.IV.2 „Inne rozliczenia międzyokresowe” również, z dużym prawdopodobieństwem, będzie prowadzić do sporów z organami podatkowymi.

Jeśli jednak do takiego sporu dojdzie, winą nie będzie można obarczyć niekompetentnych urzędników skarbowych, gdyż to sam podatnik wykaże się w tym momencie brakiem odpowiedniej wiedzy.

#### Na co tworzymy rezerwy

Aby ustalić prawidłowy sposób klasyfikacji i prezentacji omawianej kategorii kosztów, należy zastanowić się nad ich charakterem oraz przeanalizować charakter rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. W wyniku takiej analizy można orzec, czy dotyczące zakończonego roku koszty, fakturowane w kolejnym okresie, mogą być uznane za rezerwy albo biernie rozliczenia międzyokresowe.

Rezerwy tworzy się zgodnie z obowiązkiem prawnym lub zwyczajowo oczekiwanym obowiązkiem handlowym, to jest wtedy, gdy występuje na tyle duże prawdopodobieństwo, że zajdzie konieczność wywiązania się jednostki z ciążącego na niej obowiązku, a koszty lub

straty wymagające poniesienia dla wywiązania się z tego obowiązku są na tyle znaczące, że ich nieuwzględnienie w wyniku finansowym tego okresu, w którym obowiązek powstał, spowodowałoby istotne zniekształcenie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki. Zatem rezerwy to zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne. Dotyczą one zwykle pozostałej działalności operacyjnej, działalności finansowej lub zdarzeń nadzwyczajnych.

Z kolei bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów to rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną, a także ogólnym zarządem. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów są więc szczególnym przypadkiem rezerw. Poza tym, podczas gdy główną przesłanką tworzenia rezerw jest inna podstawowa zasada rachunkowości, zasada ostrożności, zakładająca wycenę kosztów, strat i zobowiązań na bazie możliwie najwyższej wartości, podstawą tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów jest wspominana już zasada współmierności przychodów i kosztów (patrz ramka).

Jak klasyfikować ...

Widać więc, że zafakturowany w bieżącym roku, ale ujmowany w poprzednim roku koszt nie do końca odpowiada opisanej charakterystyce. Przede wszystkim jest on zwykle związany z działalnością operacyjną, a do tego znana jest dokładnie jego wartość oraz termin wymagalności, gdyż ujmowany jest na podstawie danych wynikających z otrzymanej faktury. Jak zatem prawidłowo należy go sklasyfikować?

W tym miejscu trzeba przypomnieć definicję zobowiązania, którym jest wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Do zdarzeń przeszłych, o których mowa w tej definicji należy zaliczyć m. in. zakup usług, natomiast przykładem świadczenia, którego obowiązek wykonania może ono rodzić jest zapłata. Zatem omawiana kategoria kosztów bez najmniejszej wątpliwości powoduje powstanie zwykłego zobowiązania.

Potwierdzeniem prawidłowości opisanego stanowiska jest to, że gdyby księgowanie miało się odbyć na podstawie faktury w trakcie roku, odbyłoby się według schematu Wn Koszty Ma Zobowiązanie. Wskazuje na to również literalnie krajowy standard rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, w którym stwierdzono, że do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów będących rezerwami nie zalicza się zobowiązań wynikających z przyjętych przez jednostkę niefakturowanych dostaw i usług, które traktuje się jako zobowiązania z tytułu dostaw i usług, i to nawet wówczas gdy są to kwoty ustalone w sposób szacunkowy.

... i jak prezentować?

Skoro dotyczące zakońzonego, a fakturowane w kolejnym roku koszty nie są rezerwami ani biernymi rozliczeniami międzyokresowymi kosztów powstaje kolejne pytanie, jak ująć je w sposób prawidłowy? Wydaje się, iż najodpowiedniejszym rozwiązaniem jest księgowanie w zakończonym roku w korespondencji z kontem „rozliczenie zakupu” lub „zobowiązania niefakturowane”, którego saldo zostanie następnie zaprezentowane w bilansie jednostki w pozycji pasywów B.III.1.a) „Zobowiązania krótkoterminowe wobec jednostek powiązanych z tytułu dostaw i usług” lub B.III.2.d) „Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek z tytułu dostaw i usług”.

Nie jest natomiast prawidłowym rozwiązaniem, choć głównie ze względów technicznych i organizacyjnych, księgowanie faktur wystawionych po dniu bilansowym w zakończonym

okresie w korespondencji z kontem rozrachunkowym kontrahenta.

Zastosowanie opisanych wytycznych pozwoli wyeliminować jedną z różnic pomiędzy wynikiem księgowym a podstawą opodatkowania. Istotnie zmniejszone zostanie również ryzyko sporu z organami podatkowymi na tym tle. Jednak nawet nieprawidłowa klasyfikacja i/lub prezentacja omawianej kategorii kosztów również nie może być podstawą do ich kwestionowania przez organy podatkowe, gdyż nie zmienia to w żaden sposób charakteru kosztów ani istoty zaksięgowanej operacji. W związku z tym podatnicy, którym przytrafiły się podobne błędy w przeszłości powinni spać spokojnie, ponieważ będą w stanie obronić prawidłowość dokonanych obliczeń podatkowych.

Paradoksalnie w gorszej sytuacji są ci, którzy wyłączyli takie koszty i przenieśli je do rozliczenia podatkowego w roku wystawienia faktury dokumentującej te koszty, mimo że nie ma ku temu żadnej podstawy faktycznej, ani prawnej. Jediną linią obrony mogą tu być odpowiednie postanowienia w polityce rachunkowości jednostki, dopuszczające uproszczenie w tym zakresie, polegające również na księgowym ujęciu kosztu w dacie wystawienia faktury. Rozwiązania takie są jednak możliwe tylko w przypadku, gdy ich zastosowanie nie wpływa w istotny sposób na obraz sytuacji finansowej i majątkowej jednostki wynikający ze sprawozdania finansowego.

## RAMKA

### Rozliczenia międzyokresowe i rezerwy

Przykładem typowych biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów są:

- rezerwa na nie poniesione jeszcze koszty, których wielkość można wiarygodnie oszacować, np. z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi,
- opłaty z tytułu licencji na produkcję określonego wyrobu naliczone w proporcji do liczby sprzedanych produktów,
- rezerwa z tytułu niewykorzystanych urlopów, odpraw emerytalnych i rentowych i nagród jubileuszowych;
- rezerwa na przewidywaną stratę z tytułu wykonania długotrwałej umowy o usługi, w tym budowlane;
- odsetki od kredytów na sfinansowanie środków trwałych w budowie naliczone na dzień zakończenia budowy w przypadku braku obciążenia tymi odsetkami przez bank kredytujący;

Typowe rezerwy tworzy się na:

- straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego,
- przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów spółka jest zobowiązana do jej przeprowadzenia.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, biegłym rewidentem, prezesem zarządu Biura

Rachunkowego Jurczyga sp. z o.o. w Pilchowicach