

Nr 53

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniem

Redaktor naukowy
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2009

Spis treści

Wstęp	7
Piotr Bednarek: Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego	9
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Koszty działalności ubezpieczeniowej w zarządzaniu kosztami zakładu ubezpieczeń	20
Zdzisław Kes, Krzysztof Nowosielski: Metodyka doboru informatycznych narzędzi wspomagających controlling	29
Marcin Klinowski: Koszty docelowe w rachunkowości zarządczej projektów	38
Robert Kowalak: Wymagania i zadania controllera i specjalisty ds. benchmarkingu w przedsiębiorstwie	45
Katarzyna Kowalska: Wybrane zmiany w podatku VAT a prawo wspólnotowe	50
Wojciech Dawid Krzeszowski: Próg rentowności oraz dolna granica ceny wyrobów gotowych przy produkcji wieloasortymentowej ciągłej	59
Aleksandra Martynowicz: Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych	68
Maria Nieplowicz: Wprowadzenie do outsourcingu w zakładach opieki zdrowotnej	75
Bartłomiej Nita: Wieloaspektowa integracja metod rachunkowości zarządczej w nurcie <i>performance management</i>	82
Edward Nowak: Zarządzanie kosztami jakości a koncepcje TQM i <i>kaizen</i> ..	94
Michał Poszwa: Rachunek kosztów uzyskania przychodów	101
Adam Putyra: Obiekty kosztowe w tradycyjnym rachunku kosztów i w rachunku kosztów działań	109
Marcin Wierziński: Koszty niewykorzystanych zasobów w rachunku kosztów działań	119

Summaries

Piotr Bednarek: Historical factors of the development of internal auditing ..	19
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Costs of insurance activity in cost management in insurance company	28
Zdzisław Kes, Krzysztof Nowosielski: Methodology of selection of controlling information tools	37
Marcin Klinowski: The organization of management accounting in project companies	44

Robert Kowalak: Controller and benchmarker in organisational structure of company	49
Katarzyna Kowalska: Chosen changes in Value Added Tax and European Community law	58
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost-volume-profit analysis and price floor of ready goods for continuous multi-range production	67
Aleksandra Martynowicz: Changes in corporate income tax	74
Maria Nieplowicz: The introduction to the outsourcing in health care units..	81
Bartłomiej Nita: Multi-aspectual integration of managerial accounting methods under corporate performance management	93
Edward Nowak: Quality cost management vs TQM and <i>kaizen</i> conceptions	100
Michał Poszwa: Tax cost accounting	108
Adam Putyra: Cost objects in traditional costing system and in activity based costing	118
Marcin Wierzbiński: Costs of unused capacity of resources in activity based costing (ABC)	135

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

RACHUNEK KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Wstęp

Podatek dochodowy obciążający wynik finansowy osiągnęty w działalności gospodarczej powinien być ustalany zgodnie z odpowiednimi normami prawa podatkowego. W zależności od formy prawnej podatnik stosuje Ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU 2000 nr 14, poz. 176 ze zm.) lub Ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000 nr 54, poz. 654 ze zm.). W wymienionych przepisach określono zasady obliczania dochodu oraz wysokość podatku. Różnice między podatkiem od osób fizycznych i prawnych dotyczą skali podatku, która zależy od wysokości stawek oraz zakresu możliwych odliczeń. Zasady ustalania dochodu są w obu konstrukcjach podatkowych niemal identyczne, a ewentualne różnice dotyczą z jednej strony sposobu sformułowania przepisów, a z drugiej wynikają ze specyfiki podmiotu opodatkowania. Może nim być zarówno niewielki podmiot osobowy, dla którego przewiduje się możliwość zastosowania ewidencji uproszczonej, jak i duża instytucja finansowa, której zakres działalności stanowi źródło określonych problemów podatkowych.

Podatnicy będący osobami fizycznymi i prawnymi, chociaż podlegają osobnym normom prawa podatkowego, stosują takie same co do treści i zakresu pojęcia podatkowych przychodów oraz podatkowych kosztów. Prawidłowa identyfikacja i wycena przychodów i kosztów stanowią warunki uznania poprawności ustalenia dochodu. Szczególne problemy praktyczne dotyczą ustalania kosztów podatkowych. Trudności te wynikają zarówno ze skomplikowania działalności przedsiębiorstwa (szczególnie produkcyjnego i usługowego), jak i z braku norm podatkowych, w których określono by szczegółowo zasady ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych. Pozostawiając nierozwiązanym problem, czy sformułowanie tak szczegółowych (i jednocześnie niekontrowersyjnych) przepisów jest w ogóle możliwe, należy przyjąć, że podatnik musi zastosować określoną procedurę ustalania

kosztów podatkowych. Procedura ta może być określona jako rachunek kosztów uzyskania przychodu.

2. Istota rachunku kosztów uzyskania przychodu

Określenie zakresu rachunku kosztów uzyskania przychodu wymaga odwołania się do pojęcia rachunku kosztów stosowanego w rachunkowości. Pojęcie i zakres rachunku kosztów nie są jednak jednoznaczne, zależą bowiem od stawianych mu zadań oraz rozwoju gospodarczego (por. [Sawicki 1996, s. 28]). Przyjmuje się, że „rachunek kosztów jest procesem ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub świadczeniu usług” [Nowak 2006, s. 15]. Systematyczny rachunek kosztów stanowi część systemu rachunkowości i jest prowadzony w celu ustalenia wyniku finansowego oraz wyceny zapasów i produktów w toku. Wyniki tego rachunku, który ma charakter retrospektywny, są więc uwzględniane w sprawozdaniu finansowym i mogą być wykorzystane w rachunku podatkowym. Rachunek systematyczny stanowi również źródło informacji na potrzeby podejmowania decyzji. Jednak ze względu na potrzeby informacyjne decydentów konieczne jest rozwinięcie rachunku o charakterze prospektywnym. Prowadzi to do wyodrębnienia problemowych rachunków kosztów [Sawicki 1996, s. 30], które są prowadzone poza systemem ewidencyjnym rachunkowości. Rachunki problemowe kosztów podatkowych mogą być stosowane jako narzędzia optymalizacji podatkowej.

Rachunek kosztów uzyskania przychodów można określić jako proces ustalania kosztów na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego od wyniku finansowego. Efektem rachunku są koszty, które mogą być potrącone w rachunku dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania. Ustalenie kosztów na potrzeby rozliczenia podatku odbywa się przy wykorzystaniu łańcucha procedur identyfikacji, pomiaru, ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów. Rachunek podatkowy charakteryzuje się jednak pewną specyfiką, która wynika z treści regulacji podatkowej wyznaczonej celami opodatkowania oraz charakterem podatku jako konstrukcji prawnej.

Regulacje prawa podatkowego ograniczają zakres rachunku kosztów uzyskania przychodów jedynie do „kosztów podatkowych”. Przedmiotem rachunku są jedynie te koszty, które zostały uznane (zaliczone) do kosztów podatkowych. Z analizy relacji między kosztami podatkowymi a kosztami w ujęciu księgowym wynika, że pojęcie kosztów podatkowych jest węższe niż pojęcie kosztów stosowane w rachunkowości. Zatem przedmiotowy zakres rachunku kosztów uzyskania przychodów jest węższy niż rachunku kosztów.

Z treści przepisów podatkowych odzwierciedlających cele fiskalne i pozafiskalne opodatkowania wynika brak dążenia do odzwierciedlenia rzeczywistego przebiegu procesów gospodarczych w rachunku kosztów uzyskania przychodu. Celem systematycznego rachunku kosztów prowadzonego na potrzeby sprawozdawczości finansowej jest wierne odzwierciedlenie przebiegu operacji gospodarczych. Skutku-

je to dążeniem do przypisywania kosztów do właściwych okresów rozliczeniowych oraz stosowaniem wyceny oznaczającej możliwie realną wartość zużycia. Konieczne jest przy tym indywidualne podejście uwzględniające specyfikę działalności przedsiębiorstwa. „Prawdziwość” ustalonych kosztów jest więc wyznacznikiem poprawności rachunku. Należy jednak zauważyć, że mimo dążenia do ustalenia kosztów rzeczywistych nie jest możliwe jednak, w wielu przypadkach, jednoznaczne określenie kosztów danego okresu czy produktu lub usługi. Ustalenie kosztów odbywa się bowiem w ramach pewnego zakresu swobody wyznaczonego przez subiektywizm interpretacji procesów gospodarczych. Na przykład pomiar kosztów (np. amortyzacja) czy rozliczanie kosztów (np. wydziałowych) prowadzone są na podstawie określonych założeń, które nie muszą być jednoznaczne.

W rachunku kosztów uzyskania przychodu uwzględnia się z jednej strony ograniczenia, a z drugiej swobodę w ustalaniu kosztów podatkowych określoną przez normy prawne. Rachunek nie jest oczywiście prowadzony w całkowitym oderwaniu od rzeczywistości gospodarczej. Przedmiotem rachunku kosztów uzyskania przychodu są bowiem koszty „faktycznie poniesione”, które mogą być uznane za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (por. [Pietrasiewicz, Romańczuk 2007, s. 63]). Rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych stanowi podstawę dla rozstrzygnięcia sporów między organami podatkowymi a podatnikami.

Ze względu jednak na fiskalne cele opodatkowania koszty faktycznie poniesione są klasyfikowane na takie, które są uznawane za podatkowe, oraz na koszty, które nie mogą być zaliczone do podatkowych. Pierwszą przesłanką wyłączenia kosztów z rachunku podatkowego jest brak akceptacji dla celowości ich poniesienia (brak faktycznego lub potencjalnego związku kosztu z bieżącymi lub przyszłymi przychodami). Drugą przesłanką (jeżeli nie wystąpiła pierwsza) wyłączenia kosztu z rachunku podatkowego jest zaliczenie go do grupy kosztów, które ze względu na swój charakter zostały enumeratywnie usunięte z kosztów podatkowych.

Ograniczenia w uznawaniu kosztów za podatkowe wynikają również z przesłanek pozafiskalnych. Niektóre bowiem koszty mogą być uznane za podatkowe dopiero w momencie wystąpienia wydatków pieniężnych. Takie podejście jest odstępstwem od generalnej zasady memoriałowej uznawania kosztów za poniesione i stanowi o specyfice rachunku kosztów uzyskania przychodów względem systematycznego rachunku kosztów.

Cele pozafiskalne opodatkowania, polegające na stymulowaniu decyzji podatników, stanowią podstawę do zastosowania pewnej swobody w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów. W rachunku kosztów uzyskania przychodów istnieje możliwość takiej wyceny zużycia niektórych zasobów, która nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej. Wartość kosztów podatkowych w okresie rozliczeniowym może być wyższa od rzeczywistego zużycia, które powinno być odzwierciedlane w systematycznym rachunku wyników (np. przyspieszona amortyzacja). Jednocześnie koszty podatkowe mogą być zaniżone w danym okresie (np. opóźniona amortyzacja).

Rachunek kosztów uzyskania przychodów jest silnie zdeterminowany charakterem podatku jako konstrukcji prawnej. Specyfika normy prawnopodatkowej polega na niemożności precyzyjnego określenia obowiązków podatkowych przedsiębiorstwa. Wynika ona m.in. z braku precyzyjnych definicji elementów konstrukcji podatku. Z jednej strony nieprecyzyjność norm podatkowych jest naturalna, wynika bowiem z trudności precyzyjnego określenia takiej kategorii ekonomicznej i prawnej, jak „koszty podatkowe”. Z drugiej strony niektóre elementy rachunku podatkowego, w tym rachunku kosztów uzyskania przychodów, nie są w ogóle zdefiniowane (np. kategoria kosztów reprezentacji). Ta nieokreśloność przepisów podatkowych, niezależnie od jej przyczyn, ma poważne konsekwencje dla podatnika. Stanowi bowiem istotne źródło dodatkowego ryzyka prowadzenia działalności i utrudnia podejmowanie trafnych decyzji gospodarczych. Jednocześnie możliwe jest wykorzystanie regulacji podatkowej do minimalizacji obciążenia podatkowego.

Efektom prowadzenia rachunku kosztów uzyskania przychodów są koszty, które mogą być uwzględnione w rachunku dochodu prowadzonym dla danego okresu rozliczeniowego (miesiąca, kwartału lub roku podatkowego). Koszty podatkowe są wykazywane zgodnie z regułami podatkowymi, które odzwierciedlają cele opodatkowania oraz charakter konstrukcji podatku. Koszty wykazane w rachunku dochodu mogą się różnić od kosztów ustalonych w rachunku wyników, który odzwierciedla (możliwie realnie) rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych.

Koszty wykazane w rachunku podatkowym mogą być zarówno niższe, jak i wyższe niż koszty w systematycznym rachunku kosztów. Różnice powodujące wykazanie w danym okresie niższych kosztów podatkowych niż księgowych mogą mieć charakter trwały, jak również przejściowy. Różnice trwałe wynikają z nieuznania niektórych poniesionych kosztów w rachunku podatkowym (np. koszty reprezentacji). Różnice przejściowe polegają na przesunięciu momentu wykazania kosztów podatkowych na przyszłe okresy rozliczeniowe. Przesunięcie może dotyczyć kosztów już poniesionych, ale potrącalnych w przyszłości (np. koszty remontów), albo kosztów zarachowanych księgowo, które mają być poniesione w przyszłości (np. koszty napraw gwarancyjnych). Z kolei wyższe w danym okresie rozliczeniowym koszty podatkowe niż księgowo wynikają wyłącznie z różnic przejściowych. Polegają one na szybszym wykazaniu kosztów w rachunku podatkowym niż w rachunku księgowym (np. przyspieszona amortyzacja podatkowa), co jest związane głównie z przejściowo wyższą wyceną kosztów podatkowych. Wyższe (lub niższe) w danym okresie koszty podatkowe niż księgowo mogą być spowodowane również odwróceniem wcześniejszych różnic.

Rachunek kosztów uzyskania przychodów powinien być prowadzony w sposób zapewniający co najmniej zgodność odzwierciedlenia kosztów podatkowych z normami prawnymi. Jednak weryfikacja poprawności rachunku jest utrudniona z powodu niemożności jednoznacznej interpretacji norm prawa podatkowego. W celu minimalizacji negatywnych konsekwencji sporów z organami podatkowymi oraz na

potrzeby minimalizacji podatku dochodowego należy dokonać systematyzacji rachunku kosztów uzyskania przychodów poprzez wskazanie jego etapów.

3. Etapy rachunku kosztów uzyskania przychodów

Określenie kolejnych etapów rachunku kosztów uzyskania przychodów związane jest z tworzeniem procedur ustalania kosztów, co może przyczynić się do ograniczenia ryzyka podatkowego oraz stanowić podstawę do stosowania rachunków problemowych wykorzystywanych w optymalizacji podatkowej. Kolejność i zakres poszczególnych etapów rachunku wynikają z rzeczywistego i logicznego przebiegu procesów gospodarczych, a także kategorii prawnopodatkowych i zakresu sprawozdawczości podatkowej.

Kolejne etapy rachunku kosztów podatkowych można określić na podstawie systematycznego rachunku kosztów (por. [Nowak 2006, s. 17-18]). Są to:

- 1) identyfikacja kosztów podatkowych,
- 2) pomiar kosztów podatkowych,
- 3) klasyfikacja i ewidencja,
- 4) rozliczanie i kalkulacja kosztów podatkowych.

Efektom stosowania powyższej procedury powinno być ustalenie kosztów podatkowych potrącanych w danym okresie rozliczeniowym (miesiącu, kwartale lub roku). Koszty te są wykazywane w rocznym zeznaniu podatkowym.

Zakres procedury ustalania kosztów podatkowych zależy od formy ewidencji, którą mogą być księgi rachunkowe lub, u osób fizycznych, podatkowa księga przychodów i rozchodów. W przypadku stosowania ksiąg rachunkowych rachunek kosztów uzyskania przychodów prowadzony jest według przedstawionej procedury. Jednocześnie rachunek ten może być powiązany z systematycznym rachunkiem kosztów. Jeżeli podatnik stosuje podatkową księgę przychodów i rozchodów, to etap rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych w ogóle nie występuje albo występuje jedynie w ograniczonym zakresie.

Na etapie identyfikacji kosztów podatkowych następuje ustalenie kosztów, które mogą być uznane za podatkowe. Koszty podatkowe ustala się przy uwzględnieniu specyfiki podatnika i w wielu przypadkach trudno o jednoznaczną interpretację przepisów. Świadczą o tym liczne i często sprzeczne orzeczenia sądów [Marciniuk 2007, s. 333-412]. Problem zakresu kosztów podatkowych jest szeroko omawiany w literaturze, jednak trudno znaleźć jednoznaczne wskazówki prawidłowego określenia kosztów. Każdy podatnik powinien wypracować własną interpretacją przepisów, uwzględniając przedmiot działalności oraz orzecznictwo sądowe. Nie ulega jednak wątpliwości, że ustalenie kosztów faktycznie poniesionych i ewentualne ich uznanie za koszty podatkowe jest jedynie pierwszym etapem rachunku kosztów uzyskania przychodu.

Pomiar, a więc ustalenie wartości kosztów podatkowych, powoduje relatywnie mało kontrowersji. Wynika to ze szczególności regulacji podatkowej (przepisy do-

tyczące amortyzacji) oraz z faktu, że pomiar dokonywany jest na podstawie dowodów źródłowych. W przepisach podatkowych nie rozstrzyga się jednak wszystkich kontrowersji. Na przykład nie są określone metody wyceny rozchodu zapasów, co nasuwa pytanie, czy zasady wyceny powinny być identyczne jak w księgach rachunkowych oraz czy możliwe jest ich dowolne zmienianie. Podatnik powinien zatem określić zasady wyceny, przyjmując za kryterium wyboru np. minimalizację podatku w danym okresie. Przyjęcie reguł podatkowych odrębnych niż księgowe skutkuje konsekwencjami organizacyjnymi i ewentualnie dodatkowymi kosztami ewidencji.

Zasady klasyfikacji i ewidencji kosztów podatkowych zostały precyzyjnie określone dla podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26.08.2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (DzU nr 152, poz. 1475 ze zm.)). Dla podatników stosujących księgi rachunkowe (osób fizycznych i prawnych) nie są określone precyzyjne normy prowadzenia ewidencji kosztów podatkowych. Organizacja takiej ewidencji jest rozstrzygana samodzielnie przez podatnika.

Ewidencja kosztów podatkowych (przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych) powinna pozwalać na wyodrębnienie różnych „podatkowych” kategorii kosztów. W pierwszym rzędzie w ewidencji wyodrębnia się koszty podatkowe przez identyfikację różnic między kosztami księgowymi i podatkowymi. Możliwe jest zastosowanie wariantu ewidencji pozabilansowej, w której ujmowane są wyłącznie koszty podatkowe. Podstawowy dylemat organizacji ewidencji kosztów podatkowych dotyczy rozstrzygnięcia, czy należy ustalać koszty podatkowe, dokonując korekty kosztów księgowych, czy też koszty podatkowe powinno ustalać się równoległe do kosztów księgowych. Wariant równoległej ewidencji kosztów podatkowych może być racjonalny w sytuacji prowadzenia złożonej działalności produkcyjnej lub usługowej, w której występuje wiele różnic, szczególnie o charakterze przejściowym.

Wyodrębnione koszty podatkowe powinny być dodatkowo ujmowane w podziale na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami. Zakres tych dwóch grup kosztów podatkowych musi być rozstrzygnięty przez podatnika, gdyż w ustawach podatkowych odpowiednie pojęcia nie zostały sprecyzowane. Ustalenie wewnętrznych reguł kwalifikacji kosztów do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami oraz konsekwentne ich stosowanie pozwoli na pozytywne rozwiązanie ewentualnych sporów z organami podatkowymi.

Podział kosztów podatkowych na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami stanowi podstawę prawidłowego ustalenia momentu potrącenia kosztu w rachunku dochodu. Ustalenie kosztów potrącanych w danym okresie rozliczeniowym odbywa się na etapie rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych.

4. Problemy rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych

Z treści przepisów podatkowych wynika ogólna reguła rozliczania kosztów podatkowych w czasie. Punktem wyjścia jest rozróżnienie momentu poniesienia kosztu

(a więc zaksięgowania – ujęcia w księgach) oraz momentu potrącenia kosztu (a więc ujęcia w rachunku dochodu). Jeżeli koszty (poniesione) zostały zaliczone do bezpośrednio związanych z przychodami, to są potrącalne w okresie, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody. Koszty (poniesione) zaliczone do kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w okresie ich poniesienia, ale podlegają rozliczeniom międzyokresowym czynnym, jeżeli dotyczą okresu dłuższego niż rok podatkowy.

W przepisach podatkowych nie określono jednak szczegółowo zasad dokonywania rozliczeń międzyokresowych kosztów pośrednio związanych z przychodami. Nie wskazano również metod i zasad ustalania kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, którymi są przede wszystkim koszty (wytworzenia) wyrobów i usług. Ustalenie zasad dokonywania rozliczeń międzyokresowych oraz kalkulacji kosztów podatkowych produktów, w tym wyceny produkcji w toku, powinno być dokonane w systemie rachunku kosztów uzyskania przychodu. Przyjęte sposoby rozliczania i kalkulacji powinny uwzględniać dążenie do ograniczania ryzyka podatkowego oraz do minimalizacji obciążenia podatkowego.

W ramach procedur rozliczania kosztów pośrednio związanych z przychodami należy określić metodę rozliczania kosztów (w proporcji do czasu lub jednostek naturalnych) oraz długość okresu (liczbę jednostek), na który poszczególne koszty będą rozliczane. Podatnik nie ma możliwości ustalania grup kosztów dotyczących kolejnych lat podatkowych, które nie podlegałyby rozliczeniu, np. ze względu na niską wartość.

Istotnym problemem jest ustalenie zasad kalkulacji kosztów produktów i usług, które będą potrącalne w okresie ich sprzedaży. Podatnik musi rozstrzygnąć, uwzględniając specyfikę działalności, jakie będzie stosował zasady rozliczeń międzyokresowych kosztów podatkowych (poniesionych), rozliczeń międzyprzedmiotowych, rozliczania kosztów wydziałowych, wyceny produktów w toku oraz kalkulacji.

Przyjęte reguły rozliczania i kalkulacji kosztów będą mieć istotne znaczenie przy ocenie zarówno prawidłowości ustalania dochodu, jak i wysokości obciążenia podatkowego. Ustalenie i stosowanie wewnętrznych procedur rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych może przyczynić się do ograniczenia ryzyka podatkowego. Zastosowanie reguł odzwierciedlających przebieg procesów gospodarczych nie może być kwestionowane przez organy podatkowe. Jednocześnie możliwe jest uzyskanie oszczędności podatkowych.

5. Zakończenie

Rachunek kosztów uzyskania przychodów stanowi element rachunku podatku dochodowego. Rachunek podatkowy obejmuje dwa etapy – rachunek dochodu oraz rachunek zobowiązania podatkowego. Kluczowe znaczenie z punktu widzenia poprawności rozliczenia, a więc ryzyka podatkowego, oraz z punktu widzenia optymalizacji podatkowej ma rachunek dochodu. W procedurze ustalania dochodu

podstawowe problemy dotyczą rachunku kosztów podatkowych i związane są z prawidłowością i opłacalnością ich wykazywania. Podatnik powinien przyjąć określone procedury wewnętrzne ustalania kosztów podatkowych. Normy prawa podatkowego nie precyzują bowiem szczegółowo zasad identyfikacji, klasyfikacji, rozliczania i kalkulacji kosztów uzyskania przychodów.

Literatura

- Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2006.
Pietrasiewicz W., Romańczuk M., *Koszty uzyskania przychodów*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
Poszwa M., *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, t. 1, FRR, Warszawa 1996.

TAX COST ACCOUNTING

Summary

In Polish law there are different rules of tax depreciation in personal partnerships and capital companies. There is a problem appearing of the different charging of both kinds of tax depreciation methodology in the wide range the rules of competition. Moreover the different tax depreciation methodology causes the necessity of deciding which method is more profitable for the taxpayer. Setting the cost-effectiveness is very difficult and demands using profit calculation. The final decision about the form of business activity is very risky.