

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KOSZTY W RACHUNKU WYNIKU PODATKOWEGO

Streszczenie: O wysokości wykazanego dochodu (straty podatkowej) oraz prawidłowości rachunku podatkowego decyduje między innymi sposób ustalenia kosztów uzyskania przychodów. W procedurze rachunku kosztów podatkowych dokonuje się identyfikacji i wyceny kosztów, a także przypisuje się koszty do właściwych okresów rozliczeniowych. Ustalając koszty, podatnicy dążą do uzyskania zgodności z przepisami, jak również opłacalności ekonomicznej. Konieczne jest przy tym uwzględnienie uwarunkowań przyczyniających się do istnienia ryzyka podatkowego. Należą do nich głównie złożoność procesów gospodarczych, brak precyzji przepisów podatkowych, fiskalne i stymulacyjne cele nakładania podatku. Podstawowe znaczenie ma zatem określenie zasad oraz możliwych wariantów ustalania kosztów podatkowych. Dotyczy to w szczególności podatników stosujących księgi rachunkowe.

Słowa kluczowe: rachunek wyników, koszty podatkowe, dochód.

1. Wstęp

Wynik podatkowy stanowi różnicę między podatkowymi przychodami a podatkowymi kosztami. Kalkulacja dochodu lub straty podatkowej odbywa się w ramach procedury określanej jako rachunek wyniku podatkowego. Obejmuje ona ustalenie zakresu przychodów i kosztów, ich pomiar oraz przypisanie do właściwych okresów rozliczeniowych. Obowiązkiem podatnika jest interpretacja i wycena zdarzeń gospodarczych pod kątem konieczności lub możliwości ich uwzględnienia we właściwym okresie rozliczeniowym.

Sposób ujęcia (lub pominięcia) w rachunku podatkowym procesów gospodarczych jest wyznaczony przepisami podatkowymi. W ustawach o podatku dochodowym od osób prawnych¹ oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych² określa się między innymi zasady uznawania kosztów za podatkowe, ich wyceny oraz potrącania w odpowiednich miesiącach, kwartałach i latach. Cechą przepisów podatkowych jest jednak ich skomplikowanie oraz nieprecyzyjność, co wynika zarówno

¹ Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 z późn. zm.).

² Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. nr 74, poz. 361 z późn. zm.).

z przyczyn obiektywnych (złożoność procesów gospodarczych), przyjętych rozwiązań rachunkowych, jak i błędów ustawodawcy [Iniewski 2013, s. 19]. Konsekwencją tych uwarunkowań jest brak jednoznacznych przesłanek do oceny prawidłowości (zgodności z przepisami) ustalania kosztów uzyskania przychodów. Interpretacja procesów gospodarczych dokonywana będzie zawsze do pewnego stopnia indywidualnie (subiektywnie) i jednocześnie będzie podlegać ocenie organów podatkowych.

Procedury ustalania kosztów uzyskania przychodów określane są jako rachunek kosztów podatkowych. Efektem rachunku jest ustalenie wysokości kosztów poniesionych w danym okresie rozliczeniowym oraz poziomu kosztów podatkowych, które podlegają potrąceniu od przychodów w tym okresie. Celem rachunku kosztów podatkowych jest więc nie tylko określenie zakresu kosztów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów, ale również ich przypisanie do właściwych okresów rozliczeniowych. Dla prawidłowego ustalenia momentu potrącenia kosztu w rachunku podatkowym konieczne jest kwalifikowanie kosztów według odpowiednich przekrojów oraz ich powiązanie z tymi wydatkami, które są zapłatą za zobowiązania zaciągnięte w związku z ponoszeniem kosztów. Szczególne procedury ustalania kosztów podatkowych dotyczą podatników stosujących ewidencję księgową. Celem artykułu jest identyfikacja i analiza procedur ustalania kosztów uzyskania przychodów w warunkach prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz wskazanie możliwych wariantów rachunku kosztów podatkowych i związanych z nimi ryzyk. W opracowaniu uwzględniono stan prawny na dzień 1.01.2013 r.

2. Uwarunkowania i elementy procedury ustalania kosztów podatkowych

Ustalanie kosztów podatkowych odbywa się w ramach sekwencji czynności dowodowych oraz rachunkowych, których efektem ma być kwota kosztów uzyskania przychodów wpływających na wynik podatkowy za dany okres rozliczeniowy. Postępowanie podatnika zdeterminowane jest czynnikami formalnymi, materialnymi oraz finansowymi. Jest on bowiem zobligowany do przestrzegania norm prawnych (prawidłowość) i uwzględniania faktycznego przebiegu procesów gospodarczych (rzetelność). Jednocześnie z charakteru regulacji podatkowych oraz procesów ekonomicznych wynika pewna swoboda w zakresie wyboru sposobu działania powodującego koszty oraz ich rozliczania. Swoboda ta jest podstawą do realizacji przez podatnika własnej polityki podatkowej, między innymi poprzez odpowiednie wykazywanie kosztów (a przez to dochodu) oraz minimalizację ryzyka.

Formalne uwarunkowania rachunku kosztów podatkowych wynikają z treści regulacji prawa podatkowego. Zgodnie z przepisami podatnik ma obowiązek dokumentowania ponoszonych kosztów oraz stosowania określonych formuł rozliczeniowych. Uwarunkowania materialne związane są z koniecznością badania faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych. Czynniki materialne jest uwzględniany w proce-

sie uznawania kosztów za podatkowe (np. konieczność wykazania sposobu realizacji zakupionych usług marketingowych [Małecki, Mazurkiewicz 2011, s. 366]). Ponadto sposób prowadzenia działalności będzie determinował kierunki alokacji kosztów i ich przyporządkowanie do kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. Jeżeli w przepisach nie są określone kryteria kwalifikowania kosztów oraz procedury ich alokacji na produkty i usługi, to podstawą i uzasadnieniem przyjętych sposobów ustalania kosztów jest rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych.

Ustalając koszty uzyskania przychodów przypadające na dany okres rozliczeniowy, działający racjonalnie podatnik będzie również uwzględniał czynnik finansowy. Oznacza on dążenie do minimalizacji wysokości zaliczek w ciągu roku oraz podatku rocznego. Narzędziem polityki wykazywania dochodu jest polityka wykazywania kosztów. Ustalając koszty uzyskania przychodów podatnik będzie zmierzał do ich wykazania w maksymalnej wysokości (odpowiadającej rzeczywistemu zużyciu) oraz w najdogodniejszym dla siebie terminie (przyśpieszanie lub opóźnianie momentu uznania).

Istotnym czynnikiem wpływającym na zakres oraz moment ujawnienia kosztu jest ryzyko podatkowe. Oznacza ono możliwość kwestionowania w przyszłości przez organy podatkowe wysokości oraz momentu wykazania kosztów w rachunku podatkowym. Ryzyko ustalania kosztów uzyskania przychodów wynika z nieprecyzyjnej regulacji prawnej, złożoności procesów gospodarczych oraz realizowanej przez podmiot strategii podatkowej. Celem podatnika może być zarówno dążenie do minimalizacji ryzyka (strategia konserwatywna), jak i podejmowanie ryzyka w związku z dążeniem do minimalizacji podatku (strategia optymalizacji). Przyjmując podejście konserwatywne, podatnik może świadomie ograniczać zakres kosztów uznawanych za podatkowe w sytuacji występowania wątpliwości (np. konieczność oceny, czy koszt usługi gastronomicznej jest kosztem reprezentacji i podlega wyłączeniu z kosztów podatkowych, czy też nie jest kosztem reprezentacji i wtedy nie podlega wyłączeniu). Również dokonując rozliczeń i kalkulacji kosztów, podatnik będzie stosował metody akceptowane przez organy podatkowe, które są kontrowersyjne i przy tym mogą być nieopłacalne (np. wymagana często zgodność rozliczeń międzyokresowych kosztów podatkowych z rozliczeniami stosowanymi w rachunkowości [*Podatek dochodowy...* 2012, s. 408]). Przyjmując z kolei strategię optymalizacji, podatnik podejmuje z reguły większe ryzyko. Wynika to z ujmowania w rachunku podatkowym tych kosztów, które są kontrowersyjne (np. usługi gastronomiczne), oraz stosowania korzystnych terminów potrącania kosztów (np. poprzez kwalifikowanie kosztów do pośrednio związanych z przychodami). Podejmowanie lub nie ryzyka podatkowego zdeterminowane jest również kwotą spodziewanych korzyści lub sankcji podatkowych.

Prawidłowe ustalenie kwoty kosztów podatkowych, które są potrącane w rachunku wyniku podatkowego w danym okresie rozliczeniowym, wymaga zastosowania określonej procedury. Składa się ona z dwóch zasadniczych etapów. W pierwszym etapie dokonuje się identyfikacji oraz pomiaru kosztów podatkowych. Polega

to na ustaleniu kosztów, które mogą być zaliczone do podatkowych, oraz określeniu ich wartości na podstawie dowodów źródłowych i ewentualnie obliczeń (amortyzacja podatkowa). W drugim etapie ustala się wartość kosztów podatkowych, które powinny być uwzględnione (potrącone) w rachunku wyniku w danym okresie, oraz tych, które będą potrącone w przyszłości lub w niektórych przypadkach zostaną przypisane do poprzedniego roku podatkowego.

Efektom etapu identyfikacji jest ustalenie kosztów będących przedmiotem rachunku podatkowego w etapie drugim, w którym zmierza się do ustalenia kosztów potrącalnych w danym okresie. Sposób obliczenia kosztów potrącalnych zależy od formy stosowanych ksiąg podatkowych. W przypadku ewidencji uproszczonej (podatkowa księga przychodów i rozchodów) przyjmuje się jednoznacznie, że wszystkie koszty podatkowe poniesione w ciągu roku są jednocześnie potrącane. W rozliczeniu rocznym koszty te są korygowane o zmianę stanu zapasów (różnica spisów z natury na koniec i na początek roku). Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych (ewidencja pełna) sposób ustalania kosztów potrącalnych nie jest jasno określony. Obliczenie kosztów podatkowych, które mogą być odjęte od przychodów w danym okresie, jest efektem procedur kwalifikowania kosztów na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami, a także procedur rozliczania i kalkulacji.

Podatnicy ustalający koszty na podstawie ksiąg rachunkowych mogą zastosować co najmniej dwa modele rachunku kosztów podatkowych. W pierwszym koszty podatkowe ustala się niezależnie od rachunku kosztów księgowych. W drugim modelu koszty podatkowe oblicza się poprzez korektę kosztów księgowych. Każda z tych procedur ma swoje zalety i wady i oznacza określoną organizację rachunku kosztów podatkowych.

3. Koszty podatkowe jako przedmiot rachunku

W rachunku wyniku podatkowego uwzględnia się wyłącznie te koszty, które zostały zaliczone do kosztów podatkowych. Uznanie kosztu za podatkowy zależy od spełnienia określonych warunków o charakterze materialnym (faktyczne poniesienie oraz związek przyczynowo-skutkowy) i formalnym (udokumentowanie poniesienia). Identyfikacja kosztów podatkowych polega zatem na wypełnieniu warunków określonych w prawie podatkowym. Warunki te dotyczą, po pierwsze, wykazania związku kosztu z prowadzoną działalnością, po drugie, nieujęcia kosztu w katalogu wyłączeń podatkowych oraz, po trzecie, wykazania, że koszt został faktycznie poniesiony.

Koszty ujęte w księgach (poniesione) podlegają ocenie podatkowej w pierwszej kolejności pod kątem ich związku z prowadzoną działalnością, a następnie pod kątem wyłączeń. Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się zatem koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (opodatkowanych), a także zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Warunku „celowości” nie spełniają dwie grupy kosztów. Pierwsza to koszty poniesione w celu osiągnięcia takich przychodów, któ-

re nie podlegają opodatkowaniu (np. z działalności rolniczej). Koszty te nie mogą pomniejszać przychodów opodatkowanych. Do drugiej grupy zalicza się koszty „uznane za niecelowe”, a więc takie, które w ocenie organów podatkowych nie służą uzyskiwaniu przychodów ani zachowaniu czy zabezpieczeniu źródła przychodów (np. kara umowna za niewykonanie umowy, amortyzacja i koszty eksploatacji samochodu służbowego użytkowanego do celów prywatnych). Ocena związku kosztu z działalnością ma charakter uznaniowy i stanowi często przedmiot sporów z organami podatkowymi, a przytaczana przez podatników argumentacja może prowadzić do zmiany linii orzecznictwa i zaliczania kosztów wcześniej nieuznawanych (np. koszty podwyższenia kapitału zakładowego).

Koszty uznane za celowe podlegają w następnym etapie ocenie ze względu na możliwość ich wyłączenia z rachunku podatkowego. Część wyłączeń ma charakter porządkowy, ponieważ dotyczy kwot, które nie są kosztami księgowymi (np. wydatki na nabycie gruntów użytkowanych w działalności). Istotne są wyłączenia o charakterze fiskalnym (np. koszty reprezentacji), gdyż powodują zwiększenie efektywnego podatku. Szczególne konsekwencje powodują wyłączenia warunkowe (np. niewypłacone umowy cywilnoprawne wykonywane osobiście), gdyż skutkują opóźnieniem ujęcia kosztu podatkowego, a przez to koniecznością rozliczania przejściowych różnic między wynikiem finansowym a wynikiem podatkowym.

Kosztami podatkowymi są koszty, które spełniają warunek pozytywny (celowość poniesienia) oraz nie spełniają warunku negatywnego (nie są wyłączone). Zasadnicze znaczenie ma jednak uznanie kosztu za poniesiony. Poniesienie kosztu należy rozpatrywać w aspekcie materialnym i formalnym. Aspekt materialny oznacza konieczność wykazania, z jednej strony, definitywnego, a z drugiej strony, rzeczywistego poniesienia kosztu. Koszt powinien bowiem obciążać majątek podatnika w sposób ostateczny, a więc niepodlegający zwrotowi. Ponadto konieczne jest wykazanie, że udokumentowane transakcje zostały zrealizowane. Dotyczy to w szczególności korzystania z usług niematerialnych (np. doradczych), które powinny być faktycznie wykonane [Kossakowski 2012, s. 397]. Do kosztów podatkowych nie zalicza się również, jako nieponiesionych, zarachowanych jako koszty rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Aspekt formalny oznacza konieczność właściwego udokumentowania kosztu oraz ujęcia go w księgach. Zaksięgowanie kosztu jest jednym z warunków uznania kosztu za poniesiony oraz decyduje o dacie poniesienia, a więc okresie, w którym koszt zostanie uwzględniony w rachunku podatkowym. W praktyce budzi wątpliwości, czy warunkiem uznania kosztu za podatkowy jest jego ujęcie jako kosztu księgowego, czy też wystarczy ujęcie kwoty kosztu w ogóle w ewidencji [Podatek dochodowy... 2012, s. 407-408]. Przyjęcie pierwszego oznacza, że koszt podatkowy jest uznawany, jeżeli został ujęty jako koszt księgowy. Według drugiego podejścia możliwe jest uznanie kosztu podatkowo wcześniej niż księgowo (np. jednorazowy odpis amortyzacyjny w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania).

Koszt będzie uznany za podatkowy, jeżeli zostanie ujęty w księgach na podstawie faktury lub innego dowodu w przypadku braku faktury. Istotne jest, że brak faktury nie oznacza oczekiwania na fakturę. Jeżeli faktura została wystawiona, podatnik musi ją otrzymać, aby uznać koszt za poniesiony [Mariański 2011, s. 26]. Oznacza to, że występują sytuacje, gdy koszt jest najpierw zachowywany w księgach, a w przyszłości, w miesiącu otrzymania faktury, uznawany podatkowo.

W przypadku rachunku kosztów podatkowych prowadzonego przez podatników stosujących ewidencję księgową istotna jest relacja między kosztami księgowymi a podatkowymi. W kosztach księgowych można wyodrębnić dwie grupy kosztów – koszty uzyskania przychodów oraz koszty nie zaliczone do kosztów podatkowych. Zakres kosztów podatkowych jest zatem węższy niż kosztów księgowych. Między kosztami podatkowymi a księgowymi zachodzi również jedna z dwóch relacji czasowych. Koszty są uznawane w rachunku podatkowym w tym samym okresie co w rachunku księgowym lub w innym okresie niż w rachunku księgowym. Zróżnicowanie zakresu kosztów księgowych i podatkowych oraz momentu ich ujęcia w rachunku wyników skutkuje koniecznością zastosowania odpowiedniego modelu rachunku podatkowego, który pozwoli na minimalizację pracochłonności oraz ryzyka.

4. Modele rachunku kosztów podatkowych

Wynik podatkowy (dochód lub strata podatkowa) jest ustalany za dany okres rozliczeniowy. Zidentyfikowane koszty podatkowe powinny zatem zostać przypisane (potrącone) do właściwego okresu rozliczeniowego. Wynika stąd konieczność ustalenia procedury rozliczeniowej, której przedmiotem są koszty uzyskania przychodów, a celem jest obliczenie kosztów uwzględnianych w rachunku podatkowym prowadzonym za dany okres rozliczeniowy (np. rok). Ponieważ koszty podatkowe są identyfikowane na podstawie zapisów dotyczących kosztów księgowych i stanowią część kosztów księgowych, istnieją potencjalnie dwa sposoby ustalenia wysokości potrącalnych kosztów podatkowych. Według pierwszego sposobu koszty podatkowe oblicza się niezależnie od kosztów księgowych (model autonomiczny). Według drugiego podejścia koszty podatkowe ustala się poprzez korektę kosztów księgowych (model korekt). W każdym z modeli rachunku kosztów podatkowych należy uwzględnić określone regulacje podatkowe. Dotyczą one memoriałowego i kasowego uznawania kosztów podatkowych oraz konieczności grupowania kosztów podatkowych według ich związku z przychodami i terminów płatności.

Koszty podatkowe uznawane są według zasady memoriału. Uwzględnienie kosztów w rachunku wyniku podatkowego nie jest warunkowane poniesieniem wydatku. Niektóre koszty (wynagrodzenia, składki ubezpieczeniowe, odsetki, różnice kursowe) są jednak uznawane według metody kasowej. Koszty uznane memoriałowo mogą być potrącone pod warunkiem dokonania zapłaty (wydatku) w określonym terminie. Kwoty potrącone w rachunku wyniku podatkowego na podstawie faktur lub innych dowodów o terminie płatności do 60 dni zostaną skorygowane w przy-

padku braku zapłaty najpóźniej w miesiącu, w którym upływa 30 dni od terminu płatności. Natomiast kwoty potrącone w rachunku podatkowym na podstawie dowodów o terminie płatności ponad 60 dni zostaną skorygowane w przypadku braku zapłaty najpóźniej w miesiącu, w którym upływa 90 dni od daty zaliczenia kwoty do kosztów podatkowych. Korekta dotyczy wyłącznie kosztów potrąconych w rachunku wyniku i polega na zmniejszeniu kosztów w miesiącu, w którym mija podatkowy (30 dni lub 90 dni) termin płatności, albo zwiększeniu przychodów. Oznacza to, że koszty uznawane są w rachunku podatkowym definitywnie lub warunkowo.

Definitywne (ostateczne) uznanie dotyczy tych kosztów podatkowych, które są uwzględniane według metody kasowej, oraz tych kosztów uwzględnianych memoriałowo, które zostały opłacone do dnia ich potrącenia. Kwoty kosztów nieopłacone do dnia potrącenia kosztu są uznawane warunkowo. Kwoty potrącone i zapłacone w terminach podatkowych nie podlegają korekcie. Jednak kwoty kosztów potrąconych, wynikające z faktur nieopłaconych w terminach podatkowych, zmniejszają koszty (lub zwiększają przychody) w miesiącu, w którym upływa termin płatności. Po uregulowaniu zobowiązań koszty te ponownie są uwzględniane w rachunku podatkowym. W rachunku kosztów podatkowych konieczne jest więc grupowanie kosztów z uwzględnieniem terminów zapłaty oraz ich ewentualnych przekroczeń. Podatnicy stosujący umowne długie terminy płatności, przeżywający trudności finansowe oraz inni niepłacący w terminach podatkowych są obciążeni [Kossakowski 2013, s. 9] dodatkowymi obowiązkami związanymi z dokonywaniem korekt kosztów.

W rachunku kosztów podatkowych należy również kwalifikować koszty ze względu na ich związek z przychodami, wyodrębniając koszty bezpośrednio oraz pośrednio związane z przychodami. Koszty bezpośrednio związane z przychodami to koszty produktów, usług, towarów i innych składników majątku, z których uzyskiwane są przychody podatkowe. Koszty te są potrącane w okresie, w którym uzyskano odpowiadające im przychody. Ponadto, jeżeli koszty te poniesiono po zakończeniu roku, ale w terminie do złożenia zeznania rocznego, i dotyczą one poprzedniego roku, to są potrącane w roku poprzednim [Mariański i in. 2012, s. 220]. Koszty pośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie ich poniesienia (a więc zaksięgowania). W przypadku, gdy dotyczą one okresu ponad rok podatkowy, to podlegają rozliczeniom międzyokresowym czynnym.

Koszty podatkowe mogą być ustalane z uwzględnieniem przedstawionych zasad w rachunku prowadzonym niezależnie od systematycznego rachunku kosztów księgowych. W modelu tym punktem wyjścia jest ustalenie kwoty poniesionych kosztów uzyskania przychodów (koszty faktycznie poniesione, udokumentowane, ujęte w księgach rachunkowych, celowe i niewyłączone podatkowo). Koszty te są grupowane i kwalifikowane do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami oraz pośrednio związanych z przychodami.

Koszty bezpośrednio związane z przychodami są rozdzielane na koszty dotyczące uzyskanych w danym okresie przychodów ze sprzedaży produktów, usług, towarów itp. (koszty potrącane) oraz na koszty dotyczące przyszłych okresów. Ponadto

koszty poniesione na początku roku przed złożeniem zeznania rocznego mogą być potrącane w roku poprzednim, jeżeli go dotyczą. W ramach każdej z trzech grup kosztów bezpośrednio związanych z przychodami (tzn. koszty potrącalne w okresie ich poniesienia, potrącane w okresach przyszłych oraz w poprzednim roku) należy wyodrębnić koszty potwierdzone wydatkami (uznane definitywnie) oraz koszty wynikające z dowodów nieopłaconych (uznane warunkowo), które powinny być monitorowane w przyszłości i ewentualnie korygowane.

Koszty pośrednio związane z przychodami są rozdzielane na koszty potrącane w okresie ich poniesienia oraz do potrącenia w przyszłości (koszty podlegające rozliczeniom międzyokresowym w okresie ponad jeden rok). W ramach obu grup należy wyodrębnić koszty potwierdzone wydatkami (uznane definitywnie) oraz koszty wynikające z dowodów nieopłaconych (uznane warunkowo), które powinny być monitorowane w przyszłości i ewentualnie korygowane.

Koszty uzyskania przychodów potrącane w danym okresie ustalane są jako koszty poniesione w tym okresie (koszty bieżące) oraz koszty poniesione w przeszłości, ale dotyczące bieżącego okresu. Do kosztów danego okresu zalicza się również koszty, które podlegały wcześniej korekcie wynikającej z braku terminowej zapłaty, ale zostały właśnie zapłacone. Ponadto na koniec roku uwzględnia się koszty poniesione w kolejnym roku, ale dotyczące minionego roku. W kosztach potrąconych uwzględnia się podział na koszty uznane definitywnie (zapłacone) oraz uznane warunkowo, które mogą podlegać korekcie.

Alternatywą dla przedstawionego modelu autonomicznego ustalania kosztów podatkowych jest model korekt. Zakłada się w nim, że koszty podatkowe ustala się poprzez korektę kosztów księgowych. Podstawą tego sposobu obliczania kosztów uzyskania przychodów jest wyodrębnienie różnic trwałych ujemnych między kosztami księgowymi i podatkowymi oraz różnic przejściowych dodatnich i ujemnych. Przy tym należy uwzględnić, że różnice przejściowe powstają w jednym okresie rozliczeniowym, a zanikają w jednym lub wielu okresach przyszłych.

W celu ustalenia kosztów uzyskania przychodu koszty księgowe zmniejsza się (koryguje) o różnice trwałe ujemne (np. koszty reprezentacji wyłączone podatkowo), a także o powstające różnice przejściowe ujemne (np. zarachowane, lecz niezapłacone odsetki i inne kwoty nieopłacone w terminie podatkowym) oraz rozliczane różnice przejściowe dodatnie (np. wartość księgowych odpisów amortyzacyjnych początkowo niższych niż podatkowe). Następnie koszty księgowe zwiększa się do podatkowych o powstające różnice przejściowe dodatnie (np. wartość podatkowych odpisów amortyzacyjnych początkowo wyższych niż księgowe), a także o rozliczane różnice przejściowe ujemne (np. zapłacone odsetki wcześniej zarachowane i inne kwoty opłacone w terminie późniejszym niż termin podatkowy). W rachunku korekt nie wyodrębnia się kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami, przyjmując, że koszty bezpośrednio związane z przychodami to koszty produktów, usług, towarów i innych składników uwzględniane w rachunku zysków i strat według zasady współmierności. Pozostałe koszty są zaliczane do pośrednio związanych

z przychodami i uwzględniane na wyniku w okresie ich poniesienia. Takie podejście oznacza przyjmowanie do celów podatkowych procedur ustalania kosztów księgowych, co może prowadzić do błędnej kwalifikacji kosztów na potrzeby podatkowe (np. koszty finansowe są często kosztami bezpośrednio związanymi z przychodami). Ponadto niektóre korekty dotyczące w szczególności kosztów produktów i usług mogą być trudne do jednoznacznej identyfikacji, co spowoduje zwiększenie pracochłonności rachunku.

5. Zakończenie

Zastosowanie określonego sposobu ustalania kosztów podatkowych powinno uwzględniać specyfikę działalności podatnika. W przypadku działalności handlowej lub niewielkiej działalności wytwórczej może być stosowany model korekt. Warunkiem jest występowanie niewielkiej liczby różnic między ujęciem księgowym a podatkowym. Model autonomiczny ma charakter uniwersalny i może być stosowany w każdej sytuacji. Pozwala on na ustalenie kosztów podatkowych bez uwzględniania procedur księgowych, chociaż z możliwością ich wykorzystania. W przypadku wielu różnic między ujęciem księgowym i podatkowym unika się ich detalicznego identyfikowania i rozliczania. Model autonomiczny pozwala również z większą swobodą stosować uproszczenia podatkowe oraz realizować cele polityki podatkowej podmiotu.

Literatura

- Iniewski R., *Trzecia ustawa deregulacyjna*, „Przegląd Podatkowy” nr 1, 2013.
- Kosakowski E., *Opodatkowanie dochodu*, Zamknięcie Roku 2011, „Rachunkowość”, 2012.
- Kosakowski E., *Podatek dochodowy od działalności gospodarczej w 2013 r.*, „Rachunkowość” nr 1, 2013.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, ODDK, Gdańsk 2012.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość*, LEX, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Rozliczanie kosztów podatkowych – według przepisów prawa podatkowego czy bilansowego*, Przegląd Podatkowy nr 8/2011.
- Mariański A., Strzelec D., Wilk M., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Podatek dochodowy od osób prawnych*, red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2012.

COSTS IN THE TAX RESULT STATEMENT

Summary: The amount of income shown (tax loss) and the correctness of the tax bill shall inter alia decide about the determination of cost of revenues. In the procedure of tax cost statement cost identification and valuation are made as well as costs to appropriate accounting periods are allocated. Determining the costs taxpayers try to comply with the rules as well as cost effectiveness. At the same time it is necessary to take into account conditions contributing to the existence of tax risk. They consist mainly of the complexity of business processes, the lack of precision of tax legislation, fiscal and stimulating goals of imposing taxes. Therefore it is essential to establish the rules and options for determining tax costs. This applies particularly to taxpayers using accounting records.

Keywords: income statement, tax costs, income.