

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

287

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka



Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Comp-rajt
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 978-83-7695-349-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Zewnętrzne źródła informacji o czynnikach sukcesu w branży motoryzacyjnej	9
Piotr Bednarek: Wpływ kultury narodowej na systemy budżetowania w przedsiębiorstwach	25
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wpływ Solvency II na koszty zakładów ubezpieczeń	38
Michał Dyk: Wdrażanie systemów informatycznych rachunkowości zarządczej przy użyciu metodyki AADII	47
Anna Glińska: Synergia między zakładem pracy chronionej a klientem	58
Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska: Analiza zależności stopnia znajomości MS Excel wśród studentów kierunków ekonomicznych przy wykorzystaniu badań ankietowych	69
Marcin Klinowski: Jakość wobec kosztów projektu	80
Mariola Kotłowska: Rola zrównoważonej karty dokonań w wycenie przedsiębiorstwa	89
Robert Kowalak: Koncepcja rachunku kosztów w zakładzie gospodarowania odpadami	102
Marcin Kowalewski: Adaptacja zrównoważonej karty wyników do specyfiki sektora publicznego – przypadek Kanadyjskiej Komisji Turystyki .	112
Wojciech Dawid Krzeszowski: Pojęcie „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” w prawie podatkowym	123
Maria Nieplowicz: Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Mazowieckiego	131
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość wewnętrzna w procesie zarządzania ryzykiem	140
Edward Nowak: Decyzyjna przydatność informacji prezentowanych w zestawieniu zmian w kapitale własnym	152
Piotr Oleksyk: Zagrożenia wiarygodności pomiaru efektywności w procedurze budżetowania zadaniowego	164
Michał Poszwa: Moment uznania kosztów w rachunku wyniku podatkowego .	173
Małgorzata Wasilewska: Porównanie wartości kapitału intelektualnego przedsiębiorstw notowanych na warszawskiej GPW – ujęcie sektorowe	183

Summaries

Anna Balicka: External sources of information about success factors in the automotive industry	24
Piotr Bednarek: Impact of national culture on budgeting systems in companies – literature review	37
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Influence of Solvency II on costs in insurance companies	46
Michał Dyk: Implementation of IT management accounting systems with the use of AADII methodology	57
Anna Glińska: Synergy between a sheltered workshop and a client	68
Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska: Dependency analysis of MS Excel level knowledge among students of economic studies using questionnaire survey	79
Marcin Klinowski: Quality towards project costs	88
Mariola Kotłowska: Role of the Balanced Scorecard to measure corporate value	101
Robert Kowalak: Cost accounting for the waste disposal plants	111
Marcin Kowalewski: The Balanced Scorecard adaptation to public sector organization. The case of Canadian Tourism Commission	122
Wojciech Dawid Krzeszowski: The concept of “an organised part of an enterprise” in the tax law	130
Maria Nieplowicz: Functioning of the Balanced Scorecard for Mazowieckie Voivodship Marshal’s Office	139
Bartłomiej Nita: Internal reporting in the process of risk management	151
Edward Nowak: Statement of changes in equity and its utility for decision-making purposes	163
Piotr Oleksyk: Threats of reliability of measurement of efficiency in performance-based budgeting procedure	172
Michał Poszwa: Moment of recognition of expenses in the tax result bill	182
Małgorzata Wasilewska: Comparison of value of Intellectual Capital of Polish joint stock companies	191

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

MOMENT UZNANIA KOSZTÓW W RACHUNKU WYNIKU PODATKOWEGO

Streszczenie: Koszty uzyskania przychodów są kategorią określoną w prawie podatkowym. Regulacje zawarte w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych dotyczą zakresu kosztów podatkowych oraz w pewnym stopniu procedur ich rozliczania. Istotnym warunkiem uznania prawidłowości rachunku podatkowego jest przypisanie kosztów uzyskania przychodów do właściwych okresów rozliczeniowych. Według przepisów podatnik potrąca koszty uzyskania przychodów w roku ich poniesienia albo w kolejnym okresie. Wymagane jest zatem odpowiednie kwalifikowanie kosztów podatkowych. W ramach rachunku dochodu podatkowego dokonuje się również rozliczeń międzyokresowych kosztów. Podatnik musi jednak rozstrzygać, które koszty podlegają rozliczeniu obligatoryjnie, a które fakultatywnie. Ponadto konieczne jest określenie okresu rozliczenia. Skutki przyjętych rozwiązań są oceniane pod kątem ich poprawności, a także opłacalności dla podatnika.

Słowa kluczowe: rachunek dochodu, koszty uzyskania przychodów, rozliczenia międzyokresowe.

1. Wstęp

Działalność gospodarcza jest jednym ze źródeł przychodów, z którego dochód podlega opodatkowaniu. W rozliczeniu podatku dochodowego kluczowym zagadnieniem jest ustalenie wyniku podatkowego. Wysokość wyniku, a więc dochodu lub straty podatkowej, zależy od uwzględnionych w rachunku przychodów i kosztów ich uzyskania związanych z prowadzoną działalnością. Zasady ich ustalania są określone w przepisach ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej updoop) oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej updoof). Przedmiotem regulacji są zakres podatkowych przychodów i kosztów, zasady ich wyce-

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 (t.j. Dz.U. z 2012 r. Nr 74, poz. 361 z późn. zm.).

ny oraz przypisywania do okresów rozliczeniowych. Normy podatkowe, w szczególności te dotyczące rachunku dochodu z działalności gospodarczej, są często kontrowersyjne, a w wielu przypadkach również niejednoznaczne. Treść ustaw podatkowych (i ich stosowanie) jest zdeterminowana zarówno obiektywną złożonością procesów gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu, jak i działaniami ustawodawcy prowadzonymi z jednej strony do ułatwień, a z drugiej do utrudnień w realizacji obowiązków podatkowych.

Przykładem trudności w jednoznacznej ocenie wpływu na działalność przedsiębiorstw, pozytywnej lub negatywnej, są obowiązujące od 2013 r. przepisy dotyczące uznawania kosztów podatkowych pod warunkiem dokonania wydatku. Z jednej strony nowe regulacje mają przyspieszać otrzymywanie należności, gdyż zapłata jest u odbiorcy warunkiem zaliczenia kosztu w rachunku dochodu. Z drugiej strony zwiększa się złożoność i koszt rozliczenia, a przez to rośnie ryzyko podatkowe. Ponadto w nowych przepisach podatkowych ignoruje się niektóre skutki (dotyczące terminów płatności) kontraktów zawieranych według zasady swobody umów [Iniewski 2013, s. 20-21]. Prawo podatkowe charakteryzuje się jednak pewną autonomią względem innych gałęzi prawa, co może zwiększać ryzyko podatkowe i koszty rozliczeń, ale również pozwalać na optymalizację płatności podatkowych.

Istotnym obszarem trudności i ryzyka dla przedsiębiorstwa jest rachunek kosztów podatkowych. Rachunek ten obejmuje procedury ustalania kosztów uzyskania przychodów, a więc ich identyfikacji, pomiaru i rozliczania. W obu ustawach regulujących opodatkowanie osób fizycznych i prawnych (updoop i updoof) znajdują się identyczne przepisy dotyczące ustalania kosztów podatkowych w przypadku prowadzenia przez podatnika ksiąg rachunkowych. Podmioty prowadzące księgi są zobligowane do stosowania szczególnych zasad określających moment uznania kosztów w rachunku dochodu podatkowego. Według przepisów dochód (strata podatkowa) powinien być ustalany według zasady współmierności. Moment uznania kosztu podatkowego w rachunku dochodu zależy od jego przypisania do kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami. Z uwagi na złożoność procesów gospodarczych, precyzyjne kwalifikowanie kosztów podatkowych do jednej z dwóch grup jest utrudnione i stanowi źródło dodatkowego ryzyka. Rozliczenie kosztów na wynik podatkowy bieżącego, przyszłego lub poprzedniego roku (okresu) wpływa ostatecznie na wysokość podatku (zaliczki) do zapłaty.

Celem artykułu jest analiza zasad ustalania momentu uznania kosztów uzyskania przychodów z uwzględnieniem ich wpływu na poziom ryzyka podatkowego oraz wysokość podatku dochodowego. Analizie poddano przepisy prawa podatkowego, bilansowego, a także orzeczenia sądów administracyjnych, interpretacje organów podatkowych oraz opinie wyrażone w komentarzach. W artykule uwzględniono stan prawny na 1.01.2013 r.

2. Określenie momentu poniesienia kosztu podatkowego

Do kosztów podatkowych zalicza się te koszty, które zostały poniesione w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą (w celu osiągnięcia przychodów oraz zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów), z uwzględnieniem wyłączeń określonych w ustawach. W treści art. 15 updoop i art. 22. updoof określone są warunki uznania kosztu w rachunku podatkowym. Punktem wyjścia jest wykazanie, że koszt został poniesiony. Dopiero w kolejnym kroku bada się związek kosztu z działalnością, a następnie, czy nie jest on ujęty jako koszt niestanowiący kosztu uzyskania zgodnie z art. 16 updoop i art. 23 updoof.

Uznanie, że koszt został „poniesiony”, ma co najmniej podwójne znaczenie. Po pierwsze warunkiem uznania kosztu jest jego definitywne i faktyczne wystąpienie. Oznacza to, że następuje obciążenie majątku podatnika, a nie innego podmiotu. Ponadto, na przykład w przypadku usług niematerialnych, konieczne jest wykazanie, że zostały one rzeczywiście wykonane. Przedstawienie faktury, rachunku lub umowy może nie być wystarczającym dowodem „poniesienia” kosztu [Kossakowski 2012, s. 397], który następnie będzie oceniany pod kątem związku z prowadzoną działalnością.

Po drugie, uznanie kosztu za poniesiony odbywa się na określony moment. Termin spełnienia warunków uznania „poniesienia” kosztu wpływa na to, w którym okresie koszt będzie uwzględniony, a więc w którym miesiącu, kwartale czy roku obciążony będzie wynik podatkowy. Zbyt szybkie uznanie momentu poniesienia kosztu może spowodować powstanie zaległości (ryzyko wystąpienia sankcji). Zbyt późne uznanie kosztu może skutkować przyspieszeniem zapłaty zaliczki lub podatku (ryzyko nieefektywności).

Moment uznania kosztu podatkowego za poniesiony uzależniony jest od terminu ujęcia kosztu w księgach rachunkowych. Zgodnie z generalną zasadą (art. 15 ust. 4e updoop oraz art. 22 ust 5d updoof) za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie faktury lub innego dowodu. Nie uważa się jednak za koszty poniesione ujęte w księgach jako koszty rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Przy określaniu dnia „ujęcia” kosztu w księgach stosuje się zwykle zasadę memoriału, ale w określonych sytuacjach warunkiem uznania poniesienia kosztu podatkowego jest dokonanie wydatku. Należy jednak wyróżnić dwie sytuacje. W pierwszej dniem poniesienia kosztu jest dzień dokonania wydatku (np. zapłata odsetek od kredytu, wypłata umowy cywilnoprawnej wykonywanej osobiście) potwierdzony zapisem księgowym. W drugiej sytuacji dokonanie (i zaksięgowanie) wydatku jest warunkiem uznania kosztu podatkowego według zasady memoriału.

Koszt przyjęty do rachunku podatkowego w okresie, w którym nie dokonano wydatku, jest uznawany „warunkowo”. Jeżeli podatnik dokona zapłaty w umówionym z kontrahentem terminie, ale nie później niż w terminie wynikającym z norm

podatkowych, to dzień poniesienia pozostaje ustalony według zasady memoriału (poniesienie kosztu w okresie wcześniejszym niż wydatek). Jeżeli podatnik dokona zapłaty z opóźnieniem lub po terminie wynikającym z norm podatkowych, wówczas dokonuje się korekty kosztów o wartość niepotwierdzoną wydatkami, a uznanie poniesienia przesuwają się na okres, w którym dokonana zostanie zapłata (art. 15b updoop oraz art. 24d updoof).

Zatem od 2013 roku dzień poniesienia kosztu jest całkowicie uzależniony (bieżąco lub warunkowo) od dokonania wydatku. Jeżeli podatnik nie ureguluje zobowiązań wobec kontrahentów w odpowiednim terminie, wówczas zmuszony jest do dokonania korekt. Podatnicy nie mogą bowiem przyjąć alternatywy w postaci bieżącej metody kasowej (koszt uznawany w danym okresie za poniesiony tylko pod warunkiem dokonania wydatku), gdyż nie jest ona dopuszczona w przepisach podatkowych. Rachunek kosztów uzyskania przychodów może się zatem skomplikować [Kossakowski 2013, s. 9], jeżeli terminy płatności są wydłużone ponad „normy” podatkowe. Nie ma znaczenia to, czy wydłużenie terminu wynika z jego przekroczenia w stosunku do umowy, czy też z umowy. Ponadto konieczność dokonywania ewentualnych korekt uzależniona jest od zakwalifikowania kosztu podatkowego do bezpośrednio lub pośrednio związanego z przychodami. Jeżeli bowiem koszt uznany za poniesiony według zasady memoriału jest zaliczony do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, a nie uzyskano jeszcze odpowiednich przychodów, wówczas nie dokonuje się korekty kosztów w rachunku dochodu. Powyższe regulacje będą neutralne dla podatnika w przypadku regulowania zobowiązań wobec kontrahentów w odpowiednim terminie. Niewątpliwie jednak uzależnienie uznania kosztu podatkowego od wydatku zwiększa ryzyko podatkowe, ponieważ występuje niebezpieczeństwo nawet pomyłkowego opóźnienia płatności. Analizowane przepisy mogą być również wykorzystywane do celowego przesuwania momentu uznawania kosztu podatkowego w szczególności między latami podatkowymi. Podatnik może bowiem dążyć do opóźnienia wykazania kosztu w sytuacji, gdy występuje na koniec roku strata podatkowa albo dochód w wysokości niepowodującej zapłaty podatku.

Źródłem ryzyka dla podatnika są również kontrowersje dotyczące sposobu dokumentowania kosztów i zakresu rozliczeń międzyokresowych biernych kosztów. Nie ulega wątpliwości, że koszt ujęty w księgach w związku z utworzeniem rezerwy nie jest jeszcze faktycznie poniesiony. Zarachowanie kosztu dotyczącego bieżącego okresu w wartości prawdopodobnych przyszłych świadczeń (np. z tytułu napraw gwarancyjnych) nie jest uznawane w rachunku podatkowym. Problematyczne jest jednak uwzględnienie w rachunku podatkowym ujętych w księgach kosztów z tytułu świadczeń, które zostały już otrzymane, ale nie są jeszcze udokumentowane (np. wartość czynszu z umowy najmu za styczeń, który został udokumentowany fakturą wystawioną w lutym). Z jednej strony uważa się, że istotny podatkowo jest dzień, na który ujęto koszt w księgach, a nie dzień fizycznego wpisu.

Z drugiej strony przyjmuje się, że dzień poniesienia nie może być wcześniejszy niż dzień otrzymania dowodu księgowego [*Podatek dochodowy od osób fizycznych* 2012, s. 406]. Jeżeli podatnik zarachuje koszt z tytułu już zrealizowanego, a nieudokumentowanego jeszcze świadczenia i zakwalifikuje do „Zobowiązań nefakturowanych” zamiast do „Rozliczeń międzyokresowych biernych”, to należy go uznać za poniesiony w momencie zarachowania [*Komentarz...* 2011, s. 439]. Sposób rozumienia rozliczeń międzyokresowych biernych będzie więc ostatecznie wpływał na moment uznania kosztu podatkowego.

Koszty uzyskania przychodów, a więc koszty uznane za poniesione i związane z prowadzoną działalnością, są uwzględniane w rachunku wyniku podatkowego w odpowiednim okresie rozliczeniowym. Podatnik dąży przede wszystkim do prawidłowego, a więc zgodnego z przepisami ujęcia kosztu. Priorytetem jest bowiem minimalizacja ryzyka podatkowego. Jednocześnie, korzystając z pewnej swobody w prowadzeniu operacji gospodarczych oraz ich dokumentowania, podatnik może kształtować wysokość wyniku podatkowego w okresach rozliczeniowych. Przyspieszenie lub opóźnienie momentu wykazania kosztu podatkowego może być instrumentem polityki wykazywania dochodu lub straty podatkowej. Prowadzenie polityki wykazywania wyniku podatkowego uzależnione jest od istnienia swobody w „wykazaniu” momentu poniesienia kosztu. Nie ulega wątpliwości, że podatnik nie może przyspieszać samego momentu wykazania poniesienia kosztu. Nie można bowiem „wykazać” podatkowo kosztu, który jeszcze nie wystąpił (nie nastąpiło zużycie lub inne zmniejszenie korzyści ekonomicznych). Możliwe jest jednak opóźnienie „wykazania” kosztu, który został już poniesiony. Takie opóźnienie będzie miało miejsce, jeżeli podatnik ujmie koszt w księgach w okresie późniejszym niż faktyczne zużycie [Nykiel i in. 2007, s. 23].

Określenie momentu poniesienia kosztu podatkowego jest punktem wyjścia do ustalenia prawidłowego terminu potrącenia kosztu.

3. Moment potrącenia kosztu poniesionego

Reguły potrącenia kosztów uznanych za poniesione nawiązują do zasady współmierności stosowanej przy ustalaniu wyniku finansowego na potrzeby sprawozdawczości finansowej. W przepisach podatkowych nie odwołuje się jednak wprost do zasady zapisanej w prawie bilansowym. Problemem dla podatników jest to, że gdy normy prawa podatkowego, które powinny być ściśle przestrzegane, nie są precyzyjne, wówczas pojawia się dodatkowe ryzyko podatkowe. Biorąc pod uwagę złożoność operacji gospodarczych oraz sprzeczność interesów ekonomicznych podatników i organów podatkowych ryzyko to wydaje się nie do uniknięcia. Jednak treść przepisów oraz brak regulacji niektórych kwestii dotyczących rozliczania kosztów zwiększają ryzyko podatkowe zamiast powodować jego ograniczenie. Z przepisów podatkowych nie wynika możliwość sformułowania przez podat-

nika „polityki bilansu podatkowego”, w której mógłby określić wewnętrzne, uwzględniające specyfikę działalności, zasady potrącania kosztów uzyskania przychodów. Namiastką „wewnętrznej polityki bilansu podatkowego” są indywidualne interpretacje, poprzez które podatnik ma możliwość potwierdzenia lub zaprzeczenia prawidłowości między innymi sposobu kwalifikowania kosztów. Interpretacje te, wydawane przez dyrektorów izb skarbowych, nie mają jednak charakteru całościowego, ale dotyczą konkretnych sytuacji, a nie ogólnych reguł interpretacji podatkowej zdarzeń gospodarczych.

Termin potrącenia kosztów uzyskania przychodów jest różnie określony dla kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. Koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie (roku, kwartale, miesiącu), w którym osiągnięto odpowiadające im przychody (art. 15 ust. 4, 4b, 4c updoop oraz art. 22 ust. 5, 5a, 5b updoof). Ponieważ koszty muszą być najpierw poniesione, to można wyodrębnić różne relacje między terminem poniesienia a potrącenia kosztu. Przede wszystkim koszty mogą być potrącane w okresie, w którym je poniesiono lub okresie późniejszym niż ten, w którym je poniesiono. W szczególnych przypadkach koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącane w roku wcześniejszym niż rok ich poniesienia, pod warunkiem jednak że dotyczą przychodów z roku wcześniejszego oraz zostały poniesione do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego (złożenia zeznania rocznego). Koszty poniesione po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego (złożenia zeznania rocznego) są potrącane w roku ich poniesienia, mimo iż dotyczą przychodów roku poprzedniego. Dyskusyjne jest jednak to, czy podatnik może potrącić koszty poniesione w terminie dłuższym niż 12 miesięcy od końca roku, w którym uzyskano przychody. Najczęściej przyjmuje się, że termin potrącenia kosztu podatkowego nie powinien być ograniczony do jednego roku, mimo iż literalna interpretacja odpowiedniego przepisu prowadzi do takiego (nielogicznego gospodarczo) wniosku [Marianański, Strzelec, Wilk 2012, s. 221]. Koszty, które poniesiono w tak odległym terminie, mogą być potrącone poprzez złożenie korekty zeznania za rok, w którym osiągnięto odpowiednie przychody. Przedstawione terminy potrącania kosztów mogą ulec przesunięciu (odroczeniu), jeżeli podatnik nie potwierdzi ich poniesienia dokonaniem zapłaty w odpowiednim terminie. Brak zapłaty dotyczącej kosztów potrąconych oznacza konieczność korekty kosztów, które w takiej sytuacji nie mogą być uznane za poniesione.

Koszty pośrednio związane z przychodami (koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami) są potrącane w tym okresie, w którym je poniesiono. Termin uznania tych kosztów w rachunku podatkowym zależy od daty ich poniesienia. Dodatkowo, ustalony pierwotnie dzień poniesienia kosztu podatkowego może ulec przesunięciu na przyszłość w przypadku, gdy zapłaty dokonano z opóźnieniem lub po terminie ustalonym w przepisach podatkowych. Koszty pośrednio związane z przychodami są zatem potrącane na bieżąco w dacie ich poniesienia. Szczególne regulacje podatkowe dotyczą tych kosztów, które zostały poniesione

z góry i podlegają rozliczeniom międzyokresowym czynnym (patrz punkt 4). Można zatem stwierdzić, że koszty pośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie ich poniesienia albo w okresach przyszłych.

Zasady uznawania kosztów w rachunku podatkowym zwiększają niewątpliwie ryzyko podatnika, którego źródłem jest wielowariantowość rozliczeń oraz przede wszystkim konieczność kwalifikowania kosztów podatkowych do jednej z dwóch grup, a więc bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. W praktyce gospodarczej występują co najmniej dwie sytuacje. W pierwszej poniesione koszty podatkowe mogą być jednoznacznie zaliczane do bezpośrednio (koszty wytworzenia wyrobów) lub pośrednio (koszty administracyjne) związanych z przychodami. W drugiej poniesione koszty podatkowe są kwalifikowane według uznania podatnika, ponieważ dotyczą zarówno określonych przychodów, jak i ogólnie działalności podmiotu (np. koszty związane z użytkowaniem samochodów). Struktura ponoszonych kosztów odzwierciedla złożoność działalności podatnika i skutkuje koniecznością do pewnego stopnia „umownego” (uznaniowego) rozliczania kosztów podatkowych. Ta uznaniowość w kwalifikowaniu kosztów oraz sposobie ustalania ich wysokości (np. kalkulacja na potrzeby podatkowe) może powodować spory z organami podatkowymi. Kategorie kosztów uzyskania przychodów nie są zdefiniowane w przepisach, dlatego przy ich określaniu należy uwzględniać dorobek orzecznictwa i komentarze [Kozłowska 2011, s. 29]. Ilość orzeczeń nie ułatwia jednak zadania podatnikom, którzy muszą podejmować decyzje dotyczące kosztów na bieżąco, ale są oceniani po upływie czasu. Źródłem prawdopodobnych sporów może być automatyczne zaliczanie niektórych rodzajów kosztów (np. opłata leasingowa niezależnie od sposobu użytkowania składnika majątku) do pośrednio związanych z przychodami [Mariański 2011, s. 25]. Ryzyko podatkowe może zostać ograniczone poprzez przyjęcie (np. w polityce rachunkowości) oraz konsekwentne stosowanie określonych reguł uwzględniających specyfikę działalności podatnika.

Regulacje dotyczące potrącania kosztów uzyskania przychodów stanowią nie tylko źródło ryzyka podatkowego, ale jednocześnie stwarzają możliwości sterowania terminami uznawania kosztów podatkowych na potrzeby optymalizacji. Ogólny cel optymalizacji może być określony jako dążenie do wykazania w danym okresie dochodu na poziomie pozwalającym na minimalizację wysokości podatku albo maksymalizację wykorzystania odliczeń od dochodu lub od podatku. Uwzględniając ryzyko podatkowe, podatnik może, w pewnym zakresie, przyspieszać potrącenie kosztu, zmniejszając podstawę obliczenia podatku (efekt odroczenia), lub opóźnić potrącenie kosztu, zwiększając podstawę ustalenia podatku (w celu zdyskontowania dostępnych odliczeń). Przyspieszanie lub opóźnianie momentu wykazania kosztu w rachunku podatkowym związane jest między innymi z dokonywaniem lub nie rozliczeń międzyokresowych czynnych kosztów uzyskania przychodów.

4. Rozliczenia międzyokresowe kosztów uzyskania przychodów

Koszty podatkowe poniesione z góry, a więc dotyczące przyszłych okresów, podlegają rozliczeniom międzyokresowym obligatoryjnie lub fakultatywnie. W przepisach podatkowych znajdują się regulacje dotyczące rozliczania kosztów pośrednio związanych z przychodami (zdanie drugie w art.15 ust. 4d updoop oraz w art. 22 ust. 5c updoof). Ponieważ koszty te są potrącane w dacie ich poniesienia, to w celu zachowania zasady współmierności wprowadzono konieczność rozliczania kosztów poniesionych z góry, a dotyczących okresu przekraczającego rok podatkowy. W przepisach dotyczących kosztów bezpośrednio związanych z przychodami brakuje regulacji dotyczących rozliczeń międzyokresowych. Przyjmuje się bowiem, że skoro koszty te są potrącane proporcjonalnie do wielkości przychodów, to *de facto* podlegają rozliczeniom międzyokresowym czynnym [Małecki, Mazurkiewicz 2011, s. 423-431]. Jednocześnie nie ma przepisów zabraniających rozliczania w czasie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami (do których zalicza się na przykład koszty wytworzenia), które zostały poniesione z góry i rachunkowo są alokowane najpierw na okresy rozliczeniowe, a następnie na produkty lub usługi (np. koszty remontów). Zgodnie z ujęciem księgowym, jeżeli koszty poniesione z góry znacząco wpływają na koszty produkcji, wówczas powinny być rozliczane w czasie [Gierusz 2012, s. 517].

Na potrzeby rachunku wyniku podatkowego konieczne jest rozstrzygnięcie, w których przypadkach należy dokonać rozliczeń międzyokresowych czynnych oraz w jaki sposób ustalić raty rozliczeń. Punktem wyjścia jest zakwalifikowanie kosztu uzyskania przychodu do kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami. Niewątpliwie konieczne jest rozliczenie kosztów pośrednio związanych z przychodami dotyczących okresu przekraczającego rok podatkowy i jednocześnie okres ten jest oznaczony (np. koszty prenumeraty poniesione za trzy lata są rozliczane podatkowo na ten okres). W praktyce występują jednak problemy wynikające z porównania przepisów podatkowych i bilansowych. Dyskusyjne jest bowiem to, czy w ramach rachunku wyniku podatkowego można czy też trzeba stosować politykę rachunkowości. Celem dokonywania rozliczeń międzyokresowych jest nadanie wynikowi finansowemu znamion realności [Nowak 2011, s. 85]. Według opinii wyrażanej przez przedstawicieli organów podatkowych podatnik powinien rozliczać koszty podatkowe w czasie według zasad rachunkowych [*Podatek dochodowy od osób prawnych* 2012, s. 537]. Takie opinie nie mają jednak podstaw w przepisach (przykładowo brak regulacji podatkowych dotyczących możliwości nierozliczania kosztów niskiej wartości jako nieistotnych). Niezmiennie stanowisko organów podatkowych (np. dotyczące opłaty wstępnej przy umowach leasingu) prowadzi do ciągłych sporów z podatnikami, którzy najczęściej wygrywają je przed sądami administracyjnymi [*Komentarz do ustawy...* 2012, s. 356-365].

W przypadku kosztów pośrednio związanych z przychodami problemem jest również ustalenie ram czasowych rozliczenia w przypadku kosztów poniesionych z góry, ale dotyczących nieoznaczonego okresu (np. koszt remontu). Według różnych opinii podatnik nie powinien rozliczać takich kosztów w ogóle [Litwińczuk 2008, s. 118] lub powinien, ale zgodnie z polityką rachunkowości. Koszt taki może być jednak rozliczany proporcjonalnie do długości okresu, w którym podatnik uzyskuje korzyści z poniesionego z góry kosztu. Nie da się tutaj uniknąć uznaniowości w ustalaniu metody rozliczenia kosztu obiektywnie dotyczącego przyszłości.

Koszty bezpośrednio związane z przychodami mogą, ale nie muszą, być rozliczane w czasie. Koszty ponoszone w jednym okresie, ale dotyczące przyszłości, mogą być podatkowo alokowane na produkty lub usługi jednorazowo (w okresie poniesienia), lub rozłożone w czasie. Podejmując decyzję o rozliczeniu lub nie kosztów, podatnik powinien uwzględniać ryzyko oraz opłacalność. Z jednej strony istotne mogą być opinie organów podatkowych, że należy stosować podatkowo reguły przyjęte w polityce rachunkowości. Takie podejście może być nie tylko mniej ryzykowne, ale również mniej pracochłonne (brak różnic w podejściu rachunkowym i podatkowym). Z drugiej strony podatnik, dokonując bądź nie rozliczenia kosztu, może opóźniać lub przyspieszać wykazanie dochodu, co może spowodować powstanie oszczędności podatkowych.

Dokonywanie rozliczeń międzyokresowych kosztów podatkowych lub zaniechanie tych rozliczeń wiąże się z ponoszeniem ryzyka podatkowego. Ryzyko to może być w największym stopniu minimalizowane poprzez stosowanie do celów podatkowych postanowień polityki rachunkowości. Ryzyko rośnie jednak najczęściej wtedy, gdy podatnik rozlicza koszty w celu realizacji polityki wykazywania dochodu.

5. Zakończenie

Przypisanie kosztów uzyskania przychodów do właściwego okresu rozliczeniowego jest istotnym elementem rachunku wyniku podatkowego. W przepisach prawa podatkowego nie reguluje się jednak szczegółowo i jednoznacznie zasad rozliczeń. Wydaje się, że taka regulacja w ogóle nie jest możliwa. Sytuacje, w których koszty mogą być rozliczane, a także metody ewentualnych rozliczeń wynikają z operacji gospodarczych, a ich interpretacja zawsze w pewnym stopniu będzie uznaniowa. Podatnik musi zatem zaakceptować ponoszone ryzyko podatkowe i dążyć do jego minimalizacji, na przykład poprzez stosowanie wytycznych sformułowanych przez organy podatkowe. W praktyce występuje jednak często sprzeczność między dążeniem do ograniczania ryzyka podatkowego oraz minimalizacji wysokości podatku dochodowego. Podatnik musi więc rozstrzygać dylematy podatkowe, wartościując ewentualne koszty realizacji niekorzystnych interpretacji podatkowych i porównując je ze spodziewanymi oszczędnościami podatkowymi.

Literatura

- Gierusz J., *Plan kont z komentarzem 2012. Handel, produkcja, usługi*, ODDK, Gdańsk 2012.
- Iniewski R., *Trzecia ustawa deregulacyjna*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1/2013.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, ODDK, Gdańsk 2012.
- Kosakowski E., *Podatki dochodowe w obrocie gospodarczym. Wybrane zagadnienia*, SKwP, Warszawa 2010.
- Kossakowski E., *Opodatkowanie dochodu*, [w:] *Zamknięcie roku 2011*, „Rachunkowość”, Warszawa 2012.
- Kossakowski E., *Podatek dochodowy od działalności gospodarczej w 2013 r.*, „Rachunkowość”, nr 1/2013.
- Kozłowska H., *Optymalizacja podatkowa przedsiębiorstwa w dobie kryzysu*, SKwP, Warszawa 2011.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, ABC, Warszawa 2008.
- 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.
- Nowak E., *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Ekspert, Wrocław 2011.
- Nykiel W., Mariański A., Strzelec D., Walińska E., Bojanowski W., Wencel A., *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, ODDK, Gdańsk 2007.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych*, red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Podatek dochodowy od osób prawnych*, red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, red. E. Walińska, Wolters Kluwer Polska – LEX, Warszawa 2011.

MOMENT OF RECOGNITION OF EXPENSES IN THE TAX RESULT BILL

Summary: Cost of revenue is a category defined in the tax law. Regulations contained in the income tax laws of natural and legal persons refer in particular to the scope of the tax costs, and, to a limited extent, their accounting procedures and calculations. The allocation of revenues to the relevant accounting period is a condition for the recognition of the correctness of the tax bill. The fiscal outturn account shall be made between other accruals. A taxpayer must, however, decide which costs of the settlement are subject to mandatory tax and which are optional. In addition, it is necessary to determine the period of settlement. The effects of the solutions are evaluated in terms of their correctness, as well as profitability for a taxpayer.

Keywords: income account, cost of revenues, accruals.