

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: michal.poszwa@ue.wroc.pl

RACHUNEK KOSZTÓW PODATKOWYCH A SYSTEMATYCZNY RACHUNEK KOSZTÓW

CALCULATION OF TAX COSTS AND SYSTEMATIC COST ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2015.389.28

Streszczenie: Celem artykułu jest analiza procedur związanych z ustalaniem kosztów podatkowych, które są stosowane w rachunku wyniku podatkowego. W szczególności analizie poddano powiązania występujące między rachunkiem kosztów podatkowych a rachunkiem prowadzonym na potrzeby sprawozdawczości finansowej, a więc systematycznym rachunkiem kosztów. Przedmiotem badań są regulacje prawa podatkowego dotyczące kosztów uzyskania przychodów. Analizie poddano przepisy ustaw o podatku dochodowym, a także wyroki sądów, interpretacje organów podatkowych i przedstawicieli doktryny. Efektem przeprowadzonych badań jest określenie szczegółowych procedur ustalania kosztów podatkowych. Celem rachunku podatkowego jest określenie wysokości kosztów, które są potrącane od przychodów przy ustalaniu wyniku podatkowego za dany okres. Koszty podatkowe mogą być ustalone przez odpowiednią korektę kosztów ustalonych w systematycznym rachunku kosztów.

Słowa kluczowe: wynik finansowy, wynik podatkowy, rachunek kosztów.

Summary: The aim of the article is to analyze the procedures related to the determination of tax expenses, which are used in the income tax result. In particular, the article analyzes the relationships that exist between the cost of tax bill and account maintained for the purpose of financial reporting, i.e. systematic account of costs. Tax law regulations concerning tax deductible revenues are examined. We analyzed the provisions of the Income Tax Acts, as well as court judgments, interpretations of tax authorities and representatives of the doctrine. The result of the study is to determine the detailed procedures for specifying tax costs. The aim of the paper is to determine the tax bill of the costs, which are deducted from income when determining the tax result for a period. Tax costs can be determined by the appropriate adjustment costs established in the systematic costing. In addition, it is possible to calculate tax costs for a given period in a separate account, but using systematic procedures costing.

Keywords: financial result, taxable income, cost accounting.

1. Wstęp

W celu obliczenia podatku dochodowego obciążającego wynik finansowy osiągnięty w działalności gospodarczej konieczne jest ustalenie wyniku podatkowego, a więc dochodu lub straty podatkowej. Znak oraz skala wyniku podatkowego determinowane są wysokością przychodów i kosztów podatkowych, które są uwzględniane w danym okresie rozliczeniowym. Zakres i kwota przychodów oraz kosztów ujmowanych w rachunku podatkowym za dany miesiąc, kwartał lub rok obrotowy zależą przede wszystkim od zrealizowanych zdarzeń gospodarczych. Ponadto na wysokość wykazywanego wyniku wpływają zastosowane przez podatnika zasady pomiaru, klasyfikacji i rozliczania przychodów, a w szczególności kosztów ich uzyskania. Tak więc sposób prowadzenia rachunku wyniku podatkowego będzie decydował w pewnym stopniu o wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres.

Wynik podatkowy ustalany jest według procedury rachunkowej, której kształt zależy od stosowanej przez podatnika formy ewidencji. Jeżeli przychody i koszty podatkowe są ujmowane za pomocą ewidencji uproszczonej (podatkowej księgi przychodów i rozchodów), to formuła ustalania dochodu lub straty podatkowej jest ściśle określona w przepisach podatkowych. Jeżeli podatnik stosuje księgi rachunkowe, to formuła obliczania wyniku podatkowego nie jest precyzyjnie określona. W tym przypadku wynik podatkowy może być ustalany poprzez korektę wyniku finansowego albo w odrębnym rachunku prowadzonym równoległe do rachunku wyniku finansowego. Różnice między poszczególnymi formułami rachunku wyniku podatkowego dotyczą sposobu ustalania kosztów podatkowych, a więc kosztów uzyskania przychodów.

W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych sposób ustalenia kosztów podatkowych determinowany jest przyjętymi rozwiązaniami systematycznego rachunku kosztów, a więc prowadzonego na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Znaczenie i zarazem wpływ systematycznego rachunku kosztów na rachunek kosztów podatkowych wynika z faktu, że w przepisach dotyczących podatku dochodowego nie uregulowano lub uregulowano nieprecyzyjnie zasady kwalifikowania i rozliczania kosztów uzyskania przychodów. Zasady te są jednak decydujące dla oceny prawidłowości ustalenia kosztów potrącalnych w rachunku podatkowym w danym okresie rozliczeniowym.

W artykule dokonano analizy procedur ustalania kosztów podatkowych, a także znaczenia i oddziaływania rozwiązań systematycznego rachunku kosztów na proces ustalania kosztów uzyskania przychodów przypadających na poszczególne okresy rozliczeniowe. Analiza dotyczy podmiotów, które stosują księgi rachunkowe.

2. Koszty w rachunku wyniku finansowego

Jednostki prowadzące księgi rachunkowe ustalają obligatoryjnie zarówno wynik finansowy, jak i wynik podatkowy. Oznacza to konieczność jednoczesnego stosowania reguł wynikających z prawa bilansowego oraz prawa podatkowego. Zatem zdarzenia gospodarcze są interpretowane w kontekście ich wpływu na sprawozdanie finansowe oraz na rozliczenie podatkowe. Biorąc pod uwagę zdarzenia istotne dla prawidłowego ustalenia wyniku finansowego i podatkowego, można wyodrębnić ich trzy grupy:

1. Zdarzenia uwzględniane w obu rachunkach, a więc wpływające na wynik zarówno finansowy, jak i podatkowy.
2. Zdarzenia uwzględniane wyłącznie w rachunku wyniku finansowego, które są pomijane w rachunku wyniku podatkowego.
3. Zdarzenia uwzględniane wyłącznie w rachunku wyniku podatkowego, które są pomijane w rachunku wyniku finansowego.

Zdarzenia gospodarcze będące przedmiotem obu rachunków mogą być ujmowane w identyczny lub w różny sposób. Różnice mogą dotyczyć wyceny przychodów i kosztów, a także momentu ich ujęcia w obu rachunkach. Przedstawione różnice dotyczące zakresu, wyceny i momentu uznania odnoszą się zarówno do przychodów, jak i kosztów wpływających na wynik finansowy i podatkowy.

Specyfika ujęcia kosztów w rachunku wyniku finansowego wynika z celu tego rachunku oraz stosowanych zasad, które mają swoje źródło w prawie bilansowym [Ustawa z 29 września 1994]. Celem rachunku wyniku finansowego jest pomiar efektów prowadzenia działalności za dany okres w sposób rzetelny i jasny. Oznacza to dążenie do odzwierciedlenia rzeczywistego przebiegu wszystkich zdarzeń gospodarczych, które wpływają na efekty działalności [Czubakowska, Gabrusiewicz, Nowak 2014]. Konieczne jest przy tym stosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości (memoriału, współmierności, ostrożności, ciągłości i innych), a także zasad wyceny (np. koszt wytworzenia) oraz klasyfikacji kosztów. Normy prawa bilansowego wyznaczają obowiązujące ramy, w których jednostka dokonuje dostosowania wewnętrznych procedur ustalania kosztów do specyfiki działalności, dążąc do przedstawienia prawdziwego obrazu. Przyjęte procedury ustalania kosztów mogą jednak uwzględniać uproszczenia oraz elementy polityki bilansowej jednostki.

Koszty prowadzonej działalności powinny być ujmowane na bieżąco z możliwością ich wykazania we właściwych okresach. Odbywa się to w ramach systematycznego rachunku kosztów, który stanowi wyodrębniony podsystem systemu ewidencyjno-sprawozdawczego rachunkowości [Nowak, Wierziński 2010]. Systematyczny rachunek kosztów powinien być tak prowadzony, aby dostarczane były informacje na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości zewnętrznej (ustalenie wyniku finansowego, wycena bilansowa zapasów, rozliczenia międzyokresowe), a także fakultatywnie na potrzeby zarządzania. W organizacji procedur systematycznego rachunku kosztów należy zatem uwzględnić również wymagania obli-

toryjnych rozliczeń i sprawozdań podatkowych. Konieczność dostosowania ewidencji do wymagań podatkowych wynika wprost z treści przepisów ustaw o podatku dochodowym [Małecki, Mazurkiewicz 2015].

3. Koszty w rachunku wyniku podatkowego

Koszty uzyskania przychodów będące elementem wyniku podatkowego są ustalane w sposób wynikający z reguł prawa podatkowego [Ustawa z dnia 26 lipca 1991; Ustawa z dnia 15 lutego 1992]. W niektórych przypadkach koszty podatkowe ustala się, biorąc pod uwagę również cele polityki podatkowej prowadzonej przez jednostkę. Koszty uzyskania przychodów oblicza się, dążąc do zapewnienia prawidłowości (zgodności z przepisami), a nie rzetelności ujęcia zdarzeń gospodarczych. Treść przepisów prawa podatkowego jest determinowana przede wszystkim celem fiskalnym oraz celami pozafiskalnymi (stymulacja działalności podatników, redystrybucja dochodów). Cele te są realizowane poprzez wprowadzenie do przepisów ograniczeń oraz potencjalnych preferencji. Ograniczenia muszą, a preferencje mogą być uwzględnione przez podatnika. Oznacza to, że pewne różnice w ujęciu kosztów w rachunku podatkowym względem rachunku systematycznego są narzucone przepisami, a inne różnice wynikają z wyborów dokonanych przez podatnika.

Można zatem stwierdzić, że koszty uzyskania przychodów ustala się, biorąc przede wszystkim pod uwagę zgodność z przepisami. Jeżeli sposób ujęcia zdarzenia gospodarczego na potrzeby podatkowe nie jest szczegółowo określony, wówczas należy powołać się na sposób jego ujęcia w księgach rachunkowych, a więc w systematycznym rachunku kosztów. Koszty podatkowe mogą być jednak ustalane również przy uwzględnieniu celów polityki podatkowej podmiotu. Cele te mogą mieć dwojaki charakter [Poszwa 2009]. Z jednej strony podatnik może dążyć do minimalizacji ryzyka, np. poprzez pomijanie w rachunku podatkowym niektórych kosztów, których uwzględnienie może być kontrowersyjne. Z drugiej strony podatnik może kształtować wysokość dochodu w danym okresie poprzez przyśpieszanie lub opóźnianie momentu ujęcia kosztów, dążąc do minimalizacji podstawy opodatkowania w jednym lub kilku okresach rozliczeniowych.

Analizując zasady ujmowania kosztów w rachunku wyniku podatkowego, należy stwierdzić, że są one częściowo zbieżne, a częściowo rozbieżne z zasadami stosowanymi w systematycznym rachunku kosztów. W rachunku kosztów uzyskania przychodów stosuje się zasady memoriału oraz współmierności. Ujęcie memoriałowe nie dotyczy wybranych kosztów, dla których stosuje się zasadę kasową (np. odsetki), oraz tych wszystkich kosztów, które nie są opłacone w odpowiednim terminie. Realizacja zasady współmierności jest również utrudniona ze względu na nieprecyzyjne zapisy w ustawach podatkowych dotyczące momentu poniesienia oraz potrącenia kosztów [Litwińczuk (red.) 2013]. Zasady ostrożności i ciągłości są stosowane podatkowo w bardzo ograniczonym zakresie.

Specyfika kosztów uzyskania przychodów polega na tym, że ich zakres oraz sposób ustalania są podporządkowane celowi fiskalnemu oraz celom pozafiskalnym opodatkowania. Realizacja tych celów powoduje, że część rzeczywistych kosztów jest wyłączona z rachunku podatkowego. Dodatkowo część kosztów, które są uwzględniane podatkowo, ujmuje się w rachunku podatkowym w innym okresie (najczęściej późniejszym) niż w systematycznym rachunku kosztów. Charakterystyczną cechą regulacji podatkowych jest istnienie rozwiązań, które są źródłem dodatkowego ryzyka – uznaniowość w ocenie kwalifikowania kosztów do podatkowych oraz brak precyzji w określeniu procedur ustalania kosztów potrącalnych w danym okresie rozliczeniowym.

4. Procedury rachunku kosztów podatkowych

Koszty uzyskania przychodów są ustalane w ramach procedury składającej się z dwóch głównych etapów. W pierwszej kolejności dokonuje się identyfikacji kosztów, które są przedmiotem rachunku podatkowego. W drugim etapie koszty zaliczone do podatkowych należy przyporządkować do właściwych okresów rozliczeniowych przy uwzględnieniu „podatkowego rozumienia” zasady współmierności. Istotą rachunku kosztów podatkowych jest stosowanie procedur identyfikacji, pomiaru i rozliczania kosztów uzyskania przychodów, których efektem jest ustalenie wysokości kosztów potrącanych w rachunku wyniku podatkowego w danym okresie rozliczeniowym.

Przedmiotem rachunku są koszty uzyskania przychodów, a więc koszty poniesione w ramach prowadzonej działalności, które nie zostały wyłączone z rachunku podatkowego. Zakres kosztów podatkowych jest zatem mniejszy niż kosztów księgowych. Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się tylko te koszty księgowe, które spełniają określone warunki. Po pierwsze, kosztami podatkowymi są wyłącznie koszty, które zostały faktycznie poniesione. Podatnik zobowiązany jest do udokumentowania faktu poniesienia kosztu. Do kosztów podatkowych w danym okresie nie zalicza się kosztów jedynie zarachowanych jako rezerwy albo rozliczenia międzyokresowe bierne (jest to jednak najczęściej problem momentu ujęcia kosztów, a nie definitywnego wyłączenia kosztów). Po drugie, koszty muszą być związane z prowadzoną działalnością (a więc poniesione w celu osiągnięcia przychodów albo zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów). Po trzecie, koszty poniesione celowo nie mogą być wyłączone (poprzez ich umieszczenie na liście włączeń) z rachunku podatkowego. Zatem do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się kosztów faktycznie nieponiesionych, a także kosztów poniesionych, ale uznanych za niezwiązane z działalnością podatnika (niecelowe), jak również kosztów poniesionych i celowych, ale wyłączonych podatkowo. Na etapie identyfikacji kosztów nieunikniona jest uznaniowość (subiektywna ocena) w określaniu celowości poniesienia kosztu oraz zakresu kosztów wyłączonych.

W kolejnym etapie rachunku kosztów podatkowych określa się wartość kosztów uzyskania przychodów, które podlegają potrąceniu w danym okresie rozliczeniowym. Konieczne jest zatem wskazanie, jaka część kosztów poniesionych w danym okresie podlega potrąceniu w tym okresie, a jaka część jest potrącana w innych okresach (najczęściej w przyszłych okresach). Jednocześnie należy ustalić kwotę kosztów, które zostały poniesione w innych okresach (najczęściej wcześniejszych), które powinny być potrącone w danym okresie rozliczeniowym.

Ustalenie wysokości kosztów potrącalnych w danym miesiącu, kwartale, a najpóźniej roku obrotowym odbywa się przez wyodrębnienie w kosztach uzyskania przychodów dwóch grup kosztów. Po pierwsze, wskazuje się koszty bezpośrednio związane z przychodami. Koszty te potrąca się w tym okresie, w którym uzyskano odpowiadające im przychody. W ten sposób realizowana jest zasada współmierności. Te koszty bezpośrednio związane z przychodami, które zostały poniesione po zakończeniu roku (do momentu sporządzenia zeznania rocznego), a dotyczą roku poprzedniego, są potrącane w roku poprzednim. Zatem koszty poniesione w danym okresie, bezpośrednio związane z przychodami, są potrącane w okresie poniesienia lub w przyszłych okresach albo w poprzednim roku (w zależności od momentu uzyskania przychodu).

Po drugie, wskazuje się koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, które są potrącane w dacie ich poniesienia. Jedynie koszty, które dotyczą okresu ponad jeden rok, należy rozliczyć w czasie proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie ich poniesienia lub w przyszłych okresach.

W działalności jednostek stosujących księgi rachunkowe występują problemy związane ze stosowaniem przedstawionych zasad rachunku kosztów podatkowych. Niektóre kontrowersje mogą zostać rozstrzygnięte przez zastosowanie odpowiednich procedur systematycznego rachunku kosztów.

5. Wykorzystanie systematycznego rachunku kosztów w rachunku kosztów podatkowych

Prawidłowe ustalenie wysokości kosztów podatkowych potrącalnych w danym okresie wymaga przyjęcia i zastosowania określonych procedur rachunkowych. Procedury te dotyczą pomiaru i wyceny zużycia, kwalifikowania kosztów do właściwych grup, a następnie ich ewidencjonowania, a także rozliczania i kalkulacji kosztów. Procedury te są stosowane do przetwarzania informacji o kosztach na potrzeby sprawozdawczości finansowej w ramach systematycznego rachunku kosztów. Mogą być one zastosowane również na potrzeby sprawozdawczości podatkowej.

Wykorzystanie systematycznego rachunku kosztów następuje już na etapie identyfikacji kosztów podatkowych poniesionych w danym okresie. Warunkiem

uznania kosztu za poniesiony jest bowiem ujęcie kosztu w księgach na podstawie właściwego dowodu [Kosakowski 2013]. Jednocześnie koszty ujęte jako rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe nie są w okresie ich zarachowania kosztem podatkowym. Będą nim natomiast w okresie faktycznego poniesienia (po spełnieniu wszystkich warunków formalnych).

Sposób pomiaru i wyceny zużycia zasobów stosowany na potrzeby sprawozdawczości finansowej może być również wykorzystywany w rachunku podatkowym. W przepisach podatkowych dopuszcza się (lub wymusza) możliwość stosowania odmiennych metod wyceny (np. amortyzacja) dla celów podatkowych. Występuje tutaj problem wzajemnej zależności regulacji bilansowych i podatkowych.

Procedury systematycznego rachunku kosztów są wykorzystywane przede wszystkim przy ustalaniu momentu potrącenia kosztów podatkowego. W rachunku kosztów określa się wartość kosztów potrącanych od przychodów w danym okresie rozliczeniowym. Koszty uzyskania przychodów potrącane w danym okresie składają się z kosztów bezpośrednio związanych z przychodami oraz kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami. Pozycje kosztów podatkowych potrącalnych w danym okresie są następujące:

- Koszty bezpośrednio związane z przychodami poniesione w danym okresie.
- Koszty bezpośrednio związane z przychodami poniesione w poprzednich okresach.
- Koszty pośrednio związane z przychodami poniesione w danym okresie.
- Koszty pośrednio związane z przychodami poniesione w poprzednich okresach.

Przy ustalaniu kosztów w rozliczeniu rocznym uwzględnia się dodatkowo koszty bezpośrednio związane z przychodami poniesione w następnym roku.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodów potrącalnych w danym okresie może być dokonywane na jeden z dwóch sposobów. Po pierwsze, koszty podatkowe oblicza się, dokonując korekty kosztów ustalonych w systematycznym rachunku kosztów. Zakłada się przy tym, że przyjęte w rachunku księgowym procedury kwalifikowania kosztów (bezpośrednio związane z przychodami, inne niż bezpośrednio związane z przychodami) oraz procedury rozliczania i kalkulacji kosztów są zbieżne z procedurami podatkowymi. W wariantcie tym wybory dokonane na potrzeby systematycznego rachunku kosztów (np. sposób wyceny produkcji w toku) są stosowane w rachunku podatkowym. Występujące w tym wariantcie rachunku kosztów podatkowych korekty dotyczą kilku sytuacji: konieczności wyłączenia z rachunku podatkowego kosztów pomijanych podatkowo definitywnie (różnice trwałe), wyłączenia z rachunku tych kosztów, które będą ujęte podatkowo w przyszłości lub były już ujęte w okresach wcześniejszych (różnice przejściowe), oraz włączenia do rachunku tych kosztów, które są ujmowane podatkowo wcześniej niż księgowo lub były wyłączone z rachunku w okresach wcześniejszych (różnice przejściowe). Ten wariant rachunku może być skomplikowany w przypadku występowania znacznej liczby różnic szczególnie o charakterze przejściowym.

Drugi sposób prowadzenia rachunku kosztów podatkowych polega na ustalaniu kosztów potrącalnych w danym okresie równoległe do systematycznego rachunku kosztów. W tym wariancie konieczne jest jednak bieżące kwalifikowanie kosztów uzyskania przychodów do bezpośrednio związanych i innych niż bezpośrednio związane z przychodami. Podstawą tej kwalifikacji jest jednak rachunek systematyczny. Można bowiem przyjąć, że do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami zalicza się te koszty, które w rachunku księgowym są kosztami produktów i usług (kosztami wytworzenia). Również sposób rozliczania kosztów uzyskania przychodów może być przyjmowany identycznie jak w systematycznym rachunku kosztów.

Przedstawiony sposób kwalifikowania kosztów podatkowych (na podstawie ujęcia księgowego) nie jest obligatoryjny, ponieważ nie wynika z konkretnej normy podatkowej. Sposób kwalifikowania kosztów budzi kontrowersje w literaturze i orzecznictwie sądowym [Litwińczuk (red.) 2013; Kosakowski 2013]. Niewątpliwie zastosowanie reguł systematycznego rachunku kosztów w rachunku podatkowym ma charakter pragmatyczny i pozwala na uproszczenie procedury obliczeniowej. Podatnik ma jednak prawo zróżnicowania rachunku księgowego i podatkowego w zakresie, jaki nie jest zabroniony przepisami podatkowymi, oraz przy uwzględnieniu celów własnej polityki podatkowej.

6. Zakończenie

Konieczność jednoczesnego ustalania wyniku finansowego oraz podatkowego powoduje, że systematyczny rachunek kosztów i rachunek kosztów podatkowych wzajemnie na siebie oddziałują. Przede wszystkim procedury rachunku systematycznego są wykorzystywane do identyfikacji kosztów podatkowych i ustalenia wysokości kosztów potrącalnych w danym okresie. Jednocześnie preferowanie przez jednostki rachunku podatkowego polegającego na korygowaniu kosztów księgowych skutkuje dostosowaniem systematycznego rachunku kosztów do potrzeb podatkowych.

Z treści przepisów podatkowych wynika, że ustawodawca dąży do ujednoczenia procedur stosowanych w rachunku systematycznym i podatkowym. Biorąc pod uwagę odmienną celów regulacji podatkowej i bilansowej, należy stwierdzić, że takie ujednoczenie nie jest możliwe w pełnym zakresie. Oznacza to, że rachunek podatkowy będzie zawsze do pewnego stopnia autonomiczny względem rachunku księgowego.

Literatura

Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2014, *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, PWE, Warszawa.

- Poszwa M., 2009, *Rachunek kosztów uzyskania przychodów*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, nr 53, s. 101-108.
- Kosakowski E., 2013, *Podatki dochodowe od dochodu z działalności gospodarczej w 2013 r.*, SKWP, Warszawa.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., 2015, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nowak E., Wierbiński M., 2010, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Litwińczuk H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz. U. z 2012, poz. 361 ze zm.
- Ustawa z 15 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz. U. z 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz. U. z 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.