

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiakala-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Małgorzata Kamieniecka

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

ROLA CONTROLLINGU W PROCEDURZE USTALANIA ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

1. Wstęp

Odroczony podatek dochodowy powstaje na skutek różnic, jakie występują między kategoriami przychodów i kosztów bilansowych i podatkowych. W obecnie obowiązujących uregulowaniach rachunkowości ustalany jest zgodnie z metodą zobowiązań bilansowych, tj. jako zmiana stanu aktywów i rezerw związanych z różnicami przejściowymi powstającymi wówczas, gdy wartość podatkowa składników bilansowych nie jest równa ich wartości bilansowej.

Właściwe ustalenie podatku odroczonego wymaga doskonałej znajomości bieżących i przyszłych rozwiązań prawno-podatkowych i rachunkowych, jak i znajomości zamierzeń co do sposobu realizacji korzyści z danego składnika aktywów i pasywów.

Prawidłowa alokacja podatku dochodowego jest niezwykle ważna z punktu widzenia użytkowników sprawozdania finansowego: umożliwia im właściwą ocenę tak teraźniejszych, jak i przyszłych skutków podatkowych transakcji, jakie zaszły w bieżącym okresie. Nie sposób więc wyobrazić sobie właściwego ustalenia i ujęcia skutków różnic przejściowych bez kompleksowej procedury rozpoczynającej się na etapie ujmowania zmian w aktywach i pasywach związanych z podatkiem odroczonym, poprzez ich właściwą wycenę, ewentualne korekty wartości, aż po rozliczenie (rozwiązanie) aktywów i rezerw w momencie realizacji korzyści ekonomicznych związanych z podatkiem dochodowym.

Procedurę taką może zapewnić właściwie zorganizowany controlling dotyczący obszaru zarządzania podatkami i rachunkowości. Controlling, który zarówno powinien odgrywać rolę kontroli procedury pod względem prawidłowości ujęcia skutków podatkowych zdarzeń w celu zapobieżenia nieprawidłowościom podatkowym, jak też umożliwiać spojrzenie na te skutki w ujęciu strategicznym: wskazywać możliwe korzyści podatkowe oraz ich skutki bilansowe.

2. Polityka podatkowa i bilansowa jako przyczyny wzrostu liczby różnic przejściowych

Pojawianie się dodatnich i ujemnych różnic przejściowych jest nieuniknione. Wynika to z dwóch przyczyn. Pierwszą, obiektywną (tj. niezależną od decyzji jednostki), którą można nazwać zewnętrzną, jest istnienie odrębnych uregulowań prawnych w zakresie podatku dochodowego i rachunkowości: ustawy o rachunkowości (ewentualnie MSR/MSSF) i ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych. Uregulowania te w autonomiczny (w większości przypadków) sposób określają kategorie kształtujące wynik finansowy oraz podatkowy, stąd nie zawsze przychód podatkowy pokrywa się z przychodem bilansowym, a koszt uzyskania przychodów z kosztem rachunkowym.

Druga przyczyna (a właściwie grupa przyczyn) ma charakter subiektywny, gdyż zależy od reakcji jednostki na obciążenia podatkowe (polityki podatkowej) oraz od stopnia aktywności wewnętrznej polityki rachunkowości. Zazwyczaj jednostki wybierają takie rozwiązania dozwolone przez prawo podatkowe, które zminimalizują wysokość płaconego podatku¹, mimo że dozwolone są rozwiązania inne, często zbieżne z polityką rachunkowości, których wybór ograniczyłby skalę występowania różnic przejściowych.

Ponadto wiadomo, że wraz z rozwojem przedsiębiorstw rośnie rola zarządzania, w tym zarządzania finansami, a jednocześnie rośnie rola sprawozdań finansowych jako źródła informacji dla szerokiego grona odbiorców. Tym samym pojawiają się symptomy aktywnie prowadzonej polityki bilansowej, a to prowadzi do wzrostu częstotliwości pojawiania się różnic przejściowych. Różnice te powodowane są więc przyczynami, które określić można jako wewnętrzne.

Występowanie różnic przejściowych w dużym zakresie zdeterminowane jest relacjami, jakie zachodzą pomiędzy prowadzoną w przedsiębiorstwie polityką rachunkowości a polityką podatkową.

Celem polityki podatkowej powinna być optymalizacja obciążenia podatkami polegająca głównie na przesuwaniu płatności podatkowych na najbardziej dogodny termin, ale także w zakresie tej optymalizacji powinna mieścić się minimalizacja kosztów administrowania i zarządzania podatkami: „Działanie podatnika opanowanego niemal obsesyjną myślą, jak można uniknąć podatku, nie jest polityką podatkową” [12, s. 187].

¹ Mówi o tym prawo Gerloff – zwiększenie ciężaru podatkowego powoduje odpowiednią przeciwną reakcję podatników [12, s. 183-184]. Jednocześnie ważne jest, aby reakcja jednostki na podatek miała charakter przemyślany i zorganizowany. Jednostka powinna więc nie tyle dążyć do minimalizacji bieżących płatności podatku, co zarządzać bieżącymi i przyszłymi płatnościami podatku, biorąc pod uwagę zamierzone przez siebie cele, a niejednokrotnie cel podatkowy może pozostawać w sprzeczności z innymi celami przedsiębiorstwa, m.in. z dążeniem do kształtowania bezpiecznej struktury kapitału czy z koniecznością wykazywania odpowiedniej zdolności kredytowej [11, s. 169-170].

Przyjęta przez jednostkę strategia podatkowa w zakresie podatku dochodowego może dotyczyć sfery kosztów lub przychodów. Strategia dążąca do obniżki podatku bieżącego może zakładać dążenie do wykazywania maksymalnie wysokich kosztów podatkowych w celu wykazania minimalnego dochodu podatkowego i tym samym obniżki wydatków z tytułu podatku dochodowego. Może przejawiać się przyjmowaniem maksymalnych z możliwych stawek amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, zaliczaniem do kosztów uzyskania przychodów danego roku podatkowego wydatków poniesionych w celu osiągnięcia przychodów w latach następnych [13, s. 79-102]².

3. Controlling w alokacji podatku dochodowego

Prowadzenie aktywnej polityki podatkowej wymaga szczególnego nadzoru, a jednym z narzędzi temu służących może być controlling podatkowy – wszelkie działania mające na celu optymalizację obciążeń podatkowych i minimalizację nieprawidłowości podatkowych. Wprowadzenie przemyślanych i kompleksowych rozwiązań w zakresie optymalizacji rozliczeń podatkowych jest postrzegane jako jedno z narzędzi zarządzania wartością przedsiębiorstwa tym istotniejsze, im wyższe obciążenie podatkami, im częstsze zmiany prawa podatkowego, im bardziej niejednoznaczna interpretacja przepisów, a także im więcej rozbieżności między ustawodawstwem podatkowym i bilansowym.

Controlling podatkowy nie ogranicza się wprawdzie tylko do zagadnień rozbieżności prawa podatkowego i bilansowego, ale obszar tego powinien dotyczyć w sposób szczególny. Ujęcie go w działaniach controllingowych przyczynia się do zachowania niezależności stosowania prawa podatkowego i bilansowego w jednostkach gospodarczych i zapobiega fałszowaniu obrazu majątkowo-finansowego jednostki spowodowanego zastosowaniem w rachunkowości rozwiązań właściwych prawu podatkowemu. Jednocześnie wysoka elastyczność rozwiązań bilansowych pozwala na takie zastosowanie rozwiązań szczegółowych, które z jednej strony spowodują optymalne, oczekiwane przez jednostkę przepływy pieniężne, a z drugiej strony zminimalizują występowanie różnic przejściowych między wartościami podatkowymi a bilansowymi aktywów i pasywów. Obszarem zastosowania controllingu podatkowego może być: przyjęcie odpowiedniej metody wyceny zapasów, wybór metody spłaty kredytu (stała rata kapitałowa lub stała rata kredytowa), przemyślana polityka amortyzacji majątku trwałego. Szczególnie jednostki powinny zwrócić tu uwagę na możliwości kształtowania podstawy opodatkowania przez politykę w zakresie amortyzacji (która zmniejsza podstawę opodatkowania, ale nie łączy się z wydatkami).

Stosowanie przez jednostkę strategii podatkowej czy prowadzenie controllingu podatkowego wymaga nakładów związanych przede wszystkim z czasem poświę-

² Możliwości wyboru strategii podatkowej przez jednostkę patrz także: [14, s. 91-137].

conym na analizę różnych zagadnień podatkowych i przepisów bilansowych w zakresie kosztów i przychodów oraz z opracowywaniem różnego rodzaju symulacji z tym związanych. Wymaga też zaangażowania różnych działów funkcjonalnych jednostki i poprawy przepływu informacji między nimi³.

Korzyścią z zastosowania danej strategii podatkowej czy z prowadzenia controllingu podatkowego są zaś dodatkowe przepływy pieniężne uzyskane w bieżącym okresie lub generowane w okresach przyszłych – w zależności od celów jednostki. Korzyścią jest też zapobieżenie wystąpieniu ujemnych przepływów pieniężnych związanych z ewentualnymi karami i sankcjami za nieprawidłowe prowadzenie rozliczeń podatkowych.

Wskazać należy na rolę controllingu podatkowego w kontroli ujmowania różnic przejściowych. Kontrola ta jest niezbędna szczególnie na etapie określania wysokości tworzonych aktywów lub rezerw na podatek odroczony (czy ewentualnego dokonania odpisów aktualizujących), gdyż wycena ta powinna uwzględniać nie tylko bieżącą sytuację (wystąpienie różnicy przejściowej), ale nade wszystko możliwości ich rozliczenia w przyszłych okresach. Można stwierdzić, że ustalanie podatków odroczonych jest jednym z bardziej „subiektywnych” obszarów rachunkowości, wymaga więc szczególnego nadzoru.

Istotnym utrudnieniem w ujmowaniu skutków pojawiających się różnic przejściowych jest stopień zmienności, niejednoznaczności powodującej różne możliwości interpretacyjne i skomplikowania obowiązujących przepisów w zakresie podatku dochodowego⁴. W takiej sytuacji prace związane z ustalaniem wysokości aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy komplikują się i wymagają szczególnego nadzoru.

Na marginesie rozważań warto w tym miejscu przytoczyć wyniki badań dokonanych w latach 1992-2001, które objęły 173 przedsiębiorstwa (badano bilanse i rachunki zysków i strat)⁵, dzięki którym zauważono, że na przestrzeni tych lat, mimo konsekwentnego zmniejszania stawki ustawowej podatku dochodowego od osób prawnych, rzeczywiste obciążenia nie zmieniały się w sposób znaczny⁶. Wniosek, jaki się sam nasuwa, jest taki, że o wielkości obciążenia podatkowego w mniejszym stopniu decyduje stawka podatku niż sam algorytm liczenia podstawy opo-

³ Więcej na temat informacji zewnętrznych i wewnętrznych niezbędnych do efektywnego prowadzenia controllingu podatkowego w jednostce patrz: [10, s. 114-117].

⁴ Źródłem owej niestabilności należy dopatrywać się w głównej mierze w braku wizji modelu docelowego nie tylko w zakresie opodatkowania dochodów, ale całego systemu podatkowego, por.: [6, s. 78-79; 5, s. 41; 8, s. 14-18]. Porównaj też: [2] – według respondentów tego badania (przeprowadzonego w 2003 r. na próbie ponad 1300 jednostek) prawo podatkowe jest skomplikowane, niejednoznaczne, zmieniające się i niejednoznacznie interpretowane przez poszczególne urzędy skarbowe i urzędników.

⁵ Opis i wyniki całości badań, patrz: [15, s. 158-170].

⁶ O ile stawka podatku do roku 1996 wynosiła 40%, a od 1997 r. ulegała obniżeniu (kolejno do 38, 36, 34, 28% w kolejnych latach), o tyle średnia wartość zapłaconego podatku dochodowego wahała się od 37 do 47,7%, przy czym skala rozwarcia między wartością ustawową a wartością zapłaconą podatku dochodowego ulega powiększeniu, por. [15, s. 165].

datkowania, a w badanym okresie szczególny wpływ na osiągnięte wyniki badań miała rosnąca z roku na rok liczba wyłączeń kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów (średnioroczny udział kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w wyniku księgowym rósł od niespełna 2% w 1992 r., przez 11,9-37,64% w latach 1994-2000, do 85,2% w 2001 r.⁷) [15, s. 169]⁸.

Zbyt częste zmiany przepisów podatkowych w zakresie ulg, zwolnień, katalogu kosztów stanowiących koszty uzyskania przychodów czy wysokości stawek podatkowych, w połączeniu ze zmianami w interpretacji przepisów podatkowych, prócz tego, że niepotrzebnie komplikują i odwracają uwagę zarządzających od innych spraw związanych z funkcjonowaniem jednostki gospodarczej, to istotnie utrudniają ujmowanie i wycenę aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy. Mogą powodować konieczność dokonywania częstych korekt w wycenie tych pozycji bilansowych – ze względu na zmiany stawek oraz wprowadzanie różnych wartości granicznych, dla którego dana pozycja może być uznana za koszt podatkowy, a nawet zmuszać do dokonywania korekt zmniejszających do zera utworzone wcześniej aktywa/rezerwy na podatek odroczony ze względu na włączanie lub wyłączenie pozycji przychodów i kosztów podatkowych (na skutek czego dana różnica przestaje być różnicą przejściową i staje się różnicą o charakterze trwałym). Niezbędne jest więc bieżące monitorowanie stanu aktywów i pasywów, z którymi wiąże się różnica przejściowa.

Rolą controllingu w zakresie alokacji podatku dochodowego winno być też wskazywanie tych różnic przejściowych, które ujęte w sprawozdaniu finansowym pozwolą na kreowanie obrazu jednostki w takim kierunku, jakiego oczekują zarządzający. Podatek odroczony jako kategoria wynikowa ujmowany jest bowiem (w większości przypadków) w rachunku zysków i strat, kształtując w ten sposób ocenę rentowności jednostki, a także w bilansie, zarówno w aktywach, jak i w pasywach, kreując stan majątkowo-finansowy przedsiębiorstwa. Takie wielopłaszczyznowe i świadome ujęcie skutków różnic przejściowych w sprawozdaniu finansowym możliwe jest tylko przy kompleksowej i głębokiej analizie objętej procedurami controllingowymi.

Oceniając rolę controllingu w takim aspekcie, zwracamy uwagę nie tyle na jego walory kontrolne, ile na zarządcze. Ujęcie aktywów na odroczony podatek dochodowy sprawia, że obraz jednostki kreowany przez sprawozdanie finansowe staje się korzystniejszy z punktu widzenia rentowności (skutki różnic przejściowych ujmuje się jako przychód w rachunku zysków i strat). Natomiast wykazanie rezerw powoduje, że jednostka wydaje się stabilniejsza, gdyż poprawie ulegają wskaźniki płynności [4, s. 148]. Jeśli więc zarządzający zechcą kształtować politykę rachunkowości w kierunku poprawy rentowności, to rolą controllingu stanie się maksymalizacja wykazywania ujemnych różnic przejściowych, a więc m.in.:

⁷ Udział procentowy kosztów niebędących kosztami uzyskania przychodów wzrósł tak znacznie w 2001 r. ze względu na malejącą rentowność badanych jednostek, jednakże średni ich udział w badanych latach oscylował w granicach 25%.

⁸ Badania dotyczące wpływu podatków na finanse jednostek przemysłowych prowadzono także w SGH, patrz: [1].

- przyspieszenie amortyzacji księgowej (w stosunku do podatkowej),
- intensywne ujmowanie skutków utraty wartości aktywów,
- maksymalne tworzenie rezerw na świadczenia pracownicze,
- bieżące naliczanie odsetek od zobowiązań.

W tym miejscu należy zwrócić ponownie uwagę na aspekt kontrolny procedury controllingowej. Otóż: ujmowanie aktywów na odroczony podatek dochodowy w szczególnie sposób powinno podlegać nadzorowi pod kątem zasady ostrożności. Rolą controllingu w tym wypadku jest zapobieżenie tworzeniu zbyt dużych aktywów, tj. takich, których nie będzie można rozliczyć. Controlling ma więc zapewnić odpowiedź na pytanie, czy w przyszłości wystąpi taka wysokość dochodu podatkowego lub taka wartość dodatnich różnic przejściowych, która pozwoli na pełne rozliczenie utworzonych aktywów [4, s. 103]. Kontrola w tym obszarze jest szczególnie istotna, gdyż jak wykazują badania zarówno polskie [7, s. 69], jak i światowe [9, s. 116-117], w większości jednostek udział aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest większy niż udział rezerw i wykazuje tendencję rosnącą.

Natomiast zadaniem kontrolera w sytuacji dążenia zarządu do poprawy płynności jednostki jest skrupulatne wyszukiwanie wszelkich dodatnich różnic przejściowych, np.:

- ujmowanie wzrostu wartości godziwej/rynkowej papierów wartościowych,
- skrupulatne naliczanie odsetek od należności,
- wolniejsze bilansowe niż podatkowe amortyzowanie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Obszar alokacji podatku dochodowego jest swoistym poligonem, na którym controlling może ćwiczyć i rozwijać zarówno swoje funkcje operacyjne, jak i strategiczne. Skomplikowana natura podatku odroczonego powoduje bowiem, że controlling umożliwia bieżącą analizę typu plan–wykonanie, nie dopuszczając w ten sposób do popełnienia błędów i wystąpienia odchyłeń dziś i w przyszłości, jak też wspiera zarząd jednostki w podejmowaniu decyzji oraz koordynuje i wspomaga osiąganie założonego celu⁹.

4. Zakończenie

Podatek odroczony jest uważany za jedną z trudniejszych w stosowaniu i zrozumieniu kategorii rachunkowych. Jednoczesne występowanie skutków różnic przejściowych w wielu miejscach sprawozdania finansowego powoduje, że powinien być postrzegany jako istotne narzędzie służące kreowaniu obrazu jednostki gospodarczej. Z tych powodów procedura alokacji podatku dochodowego powinna podlegać procesowi controllingu, który zarówno umożliwia kontrolę prawidłowości ujęcia różnic przejściowych w różnych miejscach sprawozdania finansowego, jak i pozwala na prowadzenie efektywnej polityki bilansowej w omawianym zakresie.

⁹ Porównaj przegląd definicji controllingu: [3, s. 154-156].

Literatura

- [1] Bień W., Filera A., Żółtowski S., Baniukiewicz P., *Wpływ obciążeń fiskalnych na sytuację ekonomiczno-finansową przemysłu w latach 1991-1994*, Monografie i Opracowania nr 405, SGH, Warszawa 1995.
- [2] Danecka B., Zając W., *Urzędy skarbowe w opinii małych i średnich przedsiębiorstw. Raport przygotowany dla Ministerstwa Finansów*, Warszawa 2003, www.mf.gov.pl.
- [3] Foremna-Pilarska M., *Teoretyczne problemy controllingu – definicja*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe AE nr 1174, AE, Wrocław 2007.
- [4] Gabrusewicz W., Kamieniecka M., *MSR 12. Podatek dochodowy. Międzynarodowe i krajowe regulacje sporządzania sprawozdań finansowych w praktyce*, Difin, Warszawa 2007.
- [5] Gilowska Z., *Główne słabości polskiego systemu podatkowego*, [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.
- [6] Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2002.
- [7] Górowski I., *Istotność aktywów i pasywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w bilansach spółek giełdowych*, [w:] *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, tom 1, *Koncepcje rachunkowości*, red. Z. Messner, Prace Naukowe AE w Katowicach, AE, Katowice 2006.
- [8] Kosikowski C., *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.
- [9] Kutera M., Hołda A., Surdykowska S.T., *Oszustwa księgowe, teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2006.
- [10] Markowski P., *Baza informacyjna controllingu podatkowego*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe AE nr 947, AE, Wrocław 2002.
- [11] Poszwa M., *Controlling obciążeń podatkowych*, [w:] *Rachunkowość a controlling. Controlling obszarów działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, Prace Naukowe AE nr 902, AE, Wrocław 2001.
- [12] Poszwa M., *Zarządzanie podatkami w zdecentralizowanym przedsiębiorstwie*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2001.
- [13] Sokołowski J., *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. Jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, PWN, Warszawa 1994.
- [14] Szczęsny W., *Firma w otoczeniu fiskalnym*, Difin, Warszawa 2001.
- [15] Wyrzykowski W., *Wynik bilansowy a dochód podatkowy w okresie transformacji systemowej*, SPG, Gdańsk 2003.

THE ROLE OF CONTROLLING IN DEFERRED TAX ESTABLISHMENT PROCEDURE

Summary

The article is devoted to analyzing the ways of using the controlling process in the procedure of the income tax allocation. The role of the controlling as a system of control and management in the establishment of the temporary differences between the taxable income and the income before tax is huge and important. The right settled controlling process allows to show the firm more or less profitable or more or less liquid table, just as the managers anticipate.