

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska

RACHUNEK KOSZTÓW PODATKOWYCH W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Celem opracowania jest próba wyróżnienia rachunku kosztów podatkowych, powszechnie stosowanego w praktyce przedsiębiorstw w ramach ksiąg podatkowych do ustalania kosztów uzyskania przychodu, ze szczególnym wyeksponowaniem jego miejsca i roli w księgach rachunkowych i podatkowej księdze przychodów i rozchodów.

Działalność każdego przedsiębiorstwa wymaga ponoszenia kosztów, które determinują ewentualne osiągnięcie w przyszłości przychodów. Właściciele przedsiębiorstw oczekują realizacji dodatniego wyniku, czyli nadwyżki przychodów nad kosztami, co w konsekwencji w długim okresie powinno się stać pozytywnym czynnikiem prowadzącym do wzrostu wartości ich przedsiębiorstwa.

Problematyka kosztów i ich rachunku postrzegana jest szeroko i wieloaspektowo przede wszystkim przez pryzmat regulacji prawa bilansowego i potrzeb zarządczych. Warto jednak zwrócić uwagę, że w otoczeniu każdego przedsiębiorstwa istotną rolę odgrywa system podatkowy, w tym zwłaszcza podatki dochodowe, które obligatoryjnie wymagają ustalania kosztów uzyskania przychodów jako jednej z wielkości kształtującej dochód lub stratę podatkową przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

W praktyce wielu przedsiębiorstw, zwłaszcza małych i średnich, występuje sytuacja, że ich właściciele są zainteresowani jedynie informacjami na temat wielkości obciążenia w podatku dochodowym, a politykę podatkową sprowadzają w zasadzie do próby wywierania wpływu na kształtowanie wielkości kosztów uzyskania przychodów. Duże przedsiębiorstwa potrzebują informacji o kosztach uzyskania przychodów na potrzeby tworzenia strategii podatkowych, zarządzania przez podatki czy dla controllingu podatkowego. Wydaje się więc, że ze względu na ob-

ligatoryjność występowania i powszechne zapotrzebowanie na informacje o kosztach uzyskania przychodu można mówić o rachunku kosztów podatkowych.

2. Istota, funkcje i rodzaje rachunku kosztów podatkowych

Rachunek kosztów podatkowych to rachunek kosztów, którego przedmiotem są koszty uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (updop) i podatku dochodowym od osób fizycznych (updog) w części poświęconej dochodom z pozarolniczej działalności gospodarczej. Zasadniczym celem jego prowadzenia jest dostarczanie informacji umożliwiających ustalenie prawidłowej pod względem przepisów prawa podatkowego wysokości kosztów uzyskania przychodu, a w konsekwencji wielkości dochodu lub straty podatkowej (wyniku podatkowego) za dany okres.

Kategoria „koszty uzyskania przychodów” jest zdefiniowana przez updop i updog. Zgodnie z nimi kosztami uzyskania przychodów (w przypadku updog – z poszczególnego źródła przychodów) są wszelkie koszty faktycznie poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów nie uznanych przez przepisy podatkowe za koszty uzyskania przychodów. Ustawy te posługują się zamiennie pojęciem kosztów i wydatków bądź wydatek staje się dodatkowym warunkiem uznania kosztu za koszt uzyskania.

Prawo podatkowe nie określa precyzyjnie, czym są koszty podatkowe, lecz definiuje je przez określenie zasadniczych warunków, jakie muszą spełniać, by stanowić koszty uzyskania przychodów [6, s. 214]. Warunki te są następujące:

- poniesienie kosztu (wydatku),
- celowość poniesienia kosztu (wydatku),
- potraçalność,
- ujęcie w ewidencji podatkowej,
- brak wyłączenia.

Każdy z tych warunków w praktyce podatkowej przedsiębiorstw budzi wiele kontrowersji. W prawie podatkowym brakuje precyzyjnego określenia, czym jest koszt poniesiony. W świetle wyroków sądów administracyjnych koszty podatkowe uznaje się za poniesione wówczas, gdy zdarzenie powodujące powstanie kosztów faktycznie lub prawnie nastąpiło w rzeczywistości, a wydatek został obiektywnie poniesiony w celu osiągnięcia przychodu [2, s. 310].

Celowość poniesienia kosztu (wydatku) oznacza, że każdy koszt i wydatek muszą być racjonalnie i gospodarczo uzasadnione, a ich poniesienie ma lub może mieć obiektywny wpływ na wielkość przychodu podlegającego opodatkowaniu bądź zachowaniu i/lub zabezpieczeniu źródła przychodu, jakim jest działalność gospodarcza, a w przypadku podatników updop – całego przedsiębiorstwa.

Potraçalność w podatkach dochodowych oznacza, że koszt uzyskania przychodu uznany za potraçalny w danym okresie zmniejsza przychody podatkowe tego

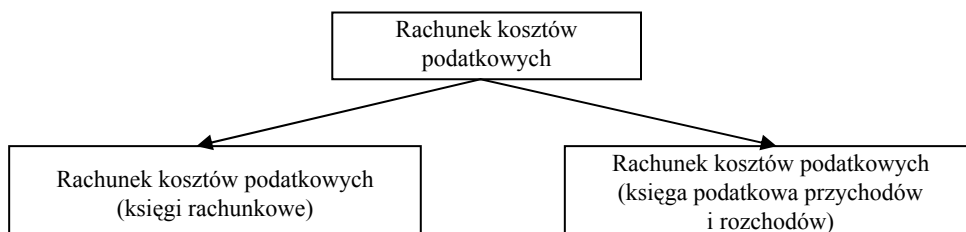
okresu, a w konsekwencji zmniejsza dochód lub powiększa stratę podatkową. Szczególnego znaczenia z punktu widzenia potrącalności do kwalifikowania kosztów do kosztów uzyskania przychodów odgrywa ich podział w prawie podatkowym na:

- koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami podatkowymi,
- koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami.

Koszty uzyskania przychodu uznane za bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w tym roku, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, natomiast koszty określane jako inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w dacie ich poniesienia, chyba że dotyczą kilku lat podatkowych, to są dla celów podatkowych rozliczane w czasie.

Istotnym warunkiem uznania kosztu za koszt uzyskania przychodu jest jego ujęcie w spełniającej wymogi prawa podatkowego ewidencji podatkowej na podstawie właściwych dowodów. Spełnienie wszystkich dotychczasowych warunków nie pozwala na zakwalifikowanie kosztu do kosztów uzyskania przychodów, jeśli ten rodzaj kosztu jest wymieniony w zamkniętych, negatywnych wykazach kosztów, nieuznawanych za koszty w rozumieniu podatków dochodowych.

Ze względu na formę ewidencji rachunek kosztów podatkowych może występować jako rachunek kosztów podatkowych przy prowadzeniu przez przedsiębiorstwo ksiąg rachunkowych lub księgi podatkowej przychodów i rozchodów, co zilustrowano na rys. 1.



Rys. 1. Rachunek kosztów podatkowych a forma ewidencji

Źródło: opracowanie własne.

Rachunek kosztów podatkowych prowadzony w ramach ksiąg rachunkowych dotyczy wszystkich podmiotów podlegających przepisom updog i wybranych podmiotów nieposiadających osobowości prawnej w ramach przepisów updof. Bazą tworzenia informacji podatkowej o kosztach uzyskania przychodu są księgi rachunkowe wraz z tworzonymi na ich podstawie sprawozdaniami finansowymi, prowadzone na mocy przepisów ustawy o rachunkowości [4, s. 577].

Rachunek kosztów podatkowych, jako element składowy ewidencji podatkowej w postaci księgi podatkowej przychodów i rozchodów, dotyczy tylko tych podmiotów, których właściciele podlegają pod updof. Podstawą jego konstrukcji i zasad funkcjonowania są wyłącznie przepisy podatkowe.

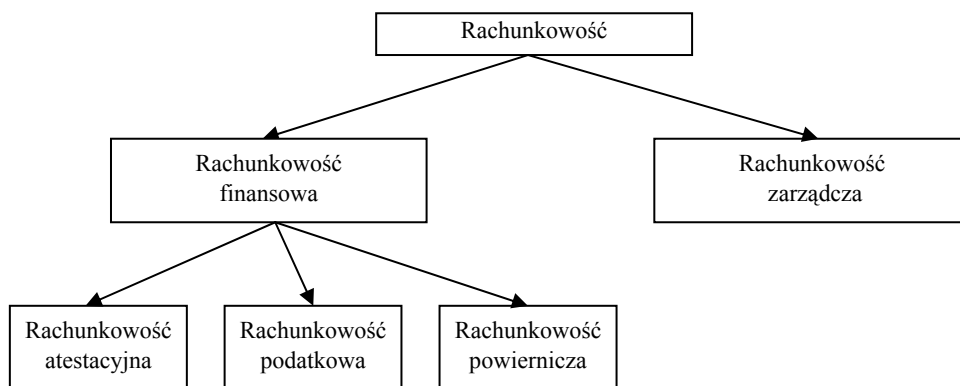
3. Rachunek kosztów podatkowych w ramach ksiąg rachunkowych

Jednym z elementów systemu rachunkowości finansowej są księgi rachunkowe, obejmujące swym zakresem dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, a także wykaz aktywów i pasywów.

Zasady funkcjonowania ksiąg rachunkowych są określone przez przepisy prawa bilansowego, a ich dostosowanie do potrzeb danej jednostki następuje poprzez przyjęcie przez nią zasad (polityki) rachunkowości.

Księgi rachunkowe powinny mieć takie rozwiązania, by dostarczać wieloprotokolowych informacji w celu spełnienia wymagań wynikających z prawa bilansowego i innych ustaw, w tym także podatkowych.

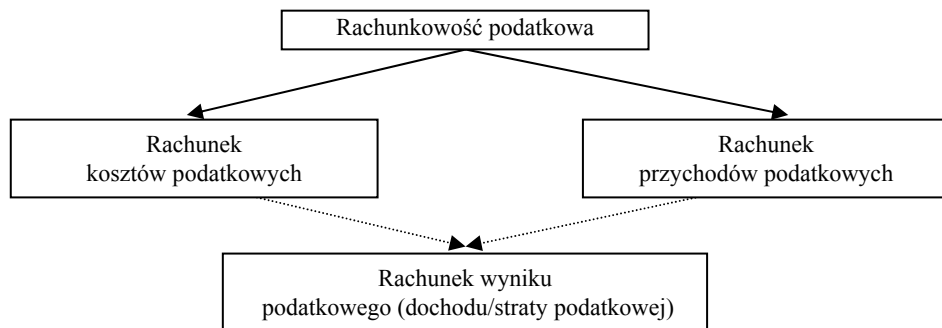
Dotychczas wykształcił się wyraźny pogląd, by dzielić rachunkowość na dwa działy (podsystemy): rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, a w ramach funkcjonalnej struktury rachunkowości finansowej wyodrębnić jej człon podatkowy, co zaprezentowano na rys. 2.



Rys. 2. Miejsce rachunkowości podatkowej w systemie rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Rachunkowość podatkowa opiera się na rachunku wyniku podatkowego, który składa się z rachunku przychodów podatkowych i rachunku kosztów podatkowych. Zaprezentowano to na rys. 3.



Rys. 3. Rachunek kosztów podatkowych w systemie rachunkowości podatkowej

Źródło: opracowanie własne.

Zasady prawa podatkowego wymagają, by przy kwalifikowaniu kosztów w rozumieniu bilansowym do kosztów uzyskania przychodów kierować się wyłącznie przepisami ustaw podatkowych. Powoduje to, że między ujęciem księgowym i podatkowym kosztów przedsiębiorstwa występują zarówno podobieństwa, jak i wiele różnic. W sposób syntetyczny zaprezentowano to w tab. 1.

Tabela 1. Podobieństwa i różnice w pomiarze i zakresie kosztów w ujęciu księgowym i podatkowym w Polsce

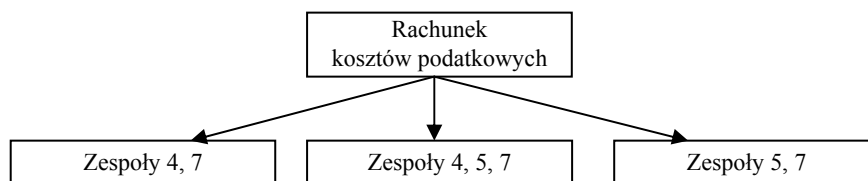
Wyszczególnienie	Prawo bilansowe	Prawo podatkowe
Elementy wspólne	1. Obie regulacje bazują na zasadzie kosztu historycznego – wartość kosztów wyznacza cena nabycia wykorzystanego czynnika produkcji (rachunkowość dopuszcza tu odstępstwa w odniesieniu do inwestycji) 2. Pomijają się w rachunku koszty utraconych korzyści oraz koszty utajone 3. Koszty muszą wykazywać związek z prowadzoną działalnością gospodarczą 4. Istnieje obowiązek dokumentowania kosztów 5. Obowiązuje periodyzacja tworzonej informacji	
Różnice	Warunkiem uzyskania kosztu nie jest bezpośredni związek z osiąganymi przychodami	Ścisły związek ponoszonych kosztów z opodatkowanymi przychodami
	Dominują założenia memoriału i kontynuowania działalności	Równorzędnie traktowane są zasady kasowa i założenie memoriału, nie akceptuje się założenia kontynuacji działalności
	Konsekwentne stosowanie zasad współmierności i ostrożności	Wybiórcze stosowanie zasad współmierności i ostrożności
	Akceptowanie takich cech informacji, jak: istotność, przewaga treści nad formą, neutralność	Odrzucanie istotności, przewagi treści nad formą, neutralności
	Brak enumeratywnych wyłączeń	Długa lista pozycji wyłączonych z kosztów uzyskania przychodu

Źródło: [1, s. 73].

W praktyce przedsiębiorstw prowadzących ewidencję w formie ksiąg rachunkowych ustalanie kosztów uzyskania przychodów, a w dalszej konsekwencji dochodu lub straty podatkowej (wyniku podatkowego), dokonuje się w różny sposób. Jednym z najprostszych sposobów na ustalenie wysokości kosztów uzyskania przychodów jest dokonanie odpowiednich przekształceń (dodatkowych obliczeń i korekt) [2, s. 282] kosztów i strat nadzwyczajnych w rozumieniu bilansowym do zgodności z prawem podatkowym.

Małe przedsiębiorstwa dokonują tych przekształceń na bazie specjalnych zestawień sporządzonych na podstawie szczegółowej analizy kont kosztów, a większe dokonują wyraźnego rozdzielenia kosztów na koszty stanowiące koszt uzyskania przychodu i niestanowiące kosztu uzyskania przychodu za pomocą rozbudowanej ewidencji analitycznej do kont zespołów 4, 5 i 7.

Ewidencyjnie zakres rachunku kosztów podatkowych umiejscowić można w ramach zakładowego planu kont w sposób zaprezentowany na rys. 4.



Rys. 4. Zakres ewidencyjny rachunku kosztów podatkowych

Źródło: opracowanie własne.

Trzonem ewidencyjnym rachunku kosztów podatkowych są księgi pomocnicze prowadzone do kosztowych kont syntetycznych zespołu 7. Rola ewidencji analitycznej do kont kosztów w ramach zespołów 4 i 5 jest ograniczona, zwłaszcza przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu na koniec roku podatkowego (w trakcie roku małe jednostki mogą wykorzystywać do tego celu księgi pomocnicze prowadzone do kont zespołu 4).

Warto również zwrócić uwagę, że rachunek kosztów podatkowych prowadzony w ramach ksiąg rachunkowych powinien dostarczać informacji do ustalania odroczonej części podatku dochodowego od osób prawnych przy podejściu wynikowym do tego problemu [3, s. 135] (aktualnie w polskim prawie bilansowym obowiązuje podejście bilansowe) [7, s. 78-80].

4. Rachunek kosztów podatkowych w podatkowej księdze przychodów i rozchodów

Podatkowa księga przychodów i rozchodów jest prowadzona na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów. Służy do prawidłowego ustalenia wyniku podatkowego podmiotu, w którym jest prowadzona.

Wśród podmiotów prowadzących działalność gospodarczą obowiązek jej prowadzenia dotyczy osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych i spółek partnerskich, o ile ich właściciele nie wybrali zryczałtowanych form opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i nie prowadzą ksiąg rachunkowych (po osiągnięciu przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych w danym roku w wysokości co najmniej 1 200 000 euro od następnego roku powstaje w tych podmiotach obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych).

Księga podatkowa ma sformalizowany wzór, który stanowi formę załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów. Zawiera ona stronę tytułową i wzór tabelaryczny kart ewidencyjnych. Karta ewidencyjna jest podzielona na 16 pionowych rubryk (kolumn), których zasady wypełniania podano w objaśnieniach do księgi.

Dane wartościowe wpisywane do księgi służą do obliczania dochodu lub straty podatkowej z działalności gospodarczej danego podmiotu. Prawidłowo prowadzona księga powinna być poprawna pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym, spełniając równocześnie zasady rzetelności, rzetelności i terminowości [5, s. 38].

Księga służy do ustalania wyniku podatkowego za okresy miesięczne i roczne. Ustalanie wyniku podatkowego za okresy miesięczne dokonuje się w rachunku narastającym od początku roku podatkowego w następujący sposób:

- 1) ustala się wartość osiągniętego przychodu (kol. 9),
- 2) ustala się koszty uzyskania przychodów (suma kol. 10, 11, 14)¹,
- 3) pomniejsza się wartość osiągniętego przychodu o koszty uzyskania przychodów.

Ustalanie wyniku podatkowego za rok podatkowy odbywa się z uwzględnieniem różnicy stanu spisów z natury na początek i koniec roku podatkowego. Procedura ustalania wyniku podatkowego jest wtedy następująca:

- 1) ustala się wartość osiągniętego przychodu (kol. 9),
- 2) ustala się koszty uzyskania przychodu w roku podatkowym (wartość spisu z natury na początek roku plus kol. 10 plus kol. 11 minus wartość spisu z natury na koniec roku plus kol. 14),
- 3) pomniejsza się osiągnięty przychód o koszty uzyskania przychodu.

Ewidencja podatkowa w postaci księgi podatkowej przychodów i rozchodów ma więc ściśle sformalizowany prawem podatkowym wzór i zasady działania, co również powoduje, że rachunek kosztów podatkowych przybiera postać nakazaną przez prawo podatkowe. Jako koszty uzyskania przychodu w trakcie roku (dla ustalania zaliczek na podatek dochodowy płacony przez właścicieli przedsiębiorstwa na zasadach ogólnych) traktuje on zakup towarów i materiałów według cen zaku-

¹ Jako korektę *in minus* kosztów uzyskania przychodów należy uwzględnić wartość wynagrodzeń w naturze ujętych w innych kolumnach księgi.

pu, poniesione koszty uboczne związane z zakupem oraz wydatki dotyczące wynagrodzeń i innych kosztów. Faktyczne koszty uzyskania przychodów ustalane są na koniec roku podatkowego z wykorzystaniem korekty w postaci różnicy wartości spisu z natury na koniec i początek roku podatkowego. W niektórych przypadkach warunkiem zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodu jest prowadzenie dodatkowej ewidencji podatkowej. Specyficzną ewidencją prowadzoną przy podatkowej księdze przychodów i rozchodów jest np. ewidencja wyposażenia.

Należy również podkreślić, że w ciągu ostatnich dziesięcioleci w księdze podatkowej przychodów i rozchodów zakres ewidencyjny rachunku kosztów podatkowych się zawęża. Efektem tego jest zmniejszanie liczby kolumn poświęconych poszczególnym rodzajom wydatków (kosztów) z równoczesnym rozszerzaniem zakresu kolumny dotyczącej pozostałych wydatków.

Prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w tym równocześnie rachunku kosztów podatkowych, jest pozornie proste. Wymaga jednak od prowadzącego rozległej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, identycznej jak w przypadku rachunku kosztów podatkowych prowadzonych w ramach ksiąg rachunkowych.

5. Podsumowanie

Rachunek kosztów podatkowych jest konsekwencją stosowania w praktyce przedsiębiorstw przepisów prawa podatkowego przy pomiarze podatkowego rezultatu działalności. W przedsiębiorstwach prowadzących ewidencję w formie ksiąg rachunkowych występuje dualne traktowanie kosztów, tj. bilansowo i podatkowo. Stąd występują w nich praktycznie dwa rachunki kosztów – tradycyjny, bazujący na przepisach prawa bilansowego i podatkowy rachunek kosztów, którego celami są ustalanie kosztów uzyskania przychodu na potrzeby podatku dochodowego, a u osób prawnych dostarczanie informacji służących pomiarowi i rozliczaniu odroczonego podatku dochodowego w myśl prawa bilansowego.

Rachunek kosztów podatkowych w przedsiębiorstwach prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów ma postać sformalizowaną prawem podatkowym i realizuje wyłącznie cele podatkowe.

Literatura

- [1] Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcia. Klasyfikacja. Zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk 2005.
- [2] Kosakowski E., *Podatek dochodowy od działalności gospodarczej za 2008 rok*, [w:] *Zamknięcie roku 2008*, Zeszyt Specjalny Rachunkowość, Wydawnictwo Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2008.
- [3] Olchowicz I., *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2005.

- [4] Stępień M., *Kosztowe aspekty wyceny i prezentacji zasobów a rzetelność sprawozdań finansowych i podatkowych*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, red. B. Micherda, Centrum Rozwoju i Promocji Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.
- [5] Szydelko A., *Możliwości wykorzystania informacji z księgi podatkowej przychodów i rozchodów małego przedsiębiorstwa*, „Rachunkowość Finansowa i Audyt” 2005, nr 10.
- [6] Walińska E., *Wynik finansowy a dochód – przyczyny i rodzaje rozbieżności w polskich warunkach*, [w:] *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa 2008*, red. E. Walińska, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2008.
- [7] Winiarska K., *Odroczony podatek dochodowy*, [w:] *Rachunkowość zaawansowana*, red. K. Winiarska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.

TAX COST ACCOUNTING IN A COMPANY

Summary

The article presents the problems of organization and its use of tax cost accounting. In enterprises which have bookkeeping we mark down the difference between the balance cost and tax cost. In tax book we show only tax cost.