PRACE NAUKOWE AKADEMII EKONOMICZNEJ WE WROCŁAWIU
Nr 1101 2006
Stan rozwoju i zakres stosowania controllingu operacyjnego
w małych i średnich przedsiębiorstwach

**Alfred Szydełko**
Politechnika Rzeszowska

# MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA INFORMACJI Z KSIĘGI PODATKOWEJ PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW W CONTROLLINGU MAŁEGO PRZEDSIĘBIORSTWA

## 1. Wstęp

W otoczeniu każdego przedsiębiorstwa istotną rolę odgrywa system podatkowy, powodujący konieczność uwzględniania w procesie podejmowania decyzji również kryteriów podatkowych. Działania przedsiębiorstw, których celem jest wywieranie wpływu na obciążenia podatkowe, określane są różnymi terminami, jak np. polityka podatkowa, planowanie podatkowe, taktyka podatkowa, strategia podatkowa przedsiębiorstwa, zarządzanie przez podatki czy controlling podatkowy.

Niezależnie od treści poszczególnych terminów za istotę działań przedsiębiorstwa w obszarze podatków należy uznać takie zasady postępowania zarządzających, które zmierzają, przy uwzględnieniu celów przedsiębiorstwa, do optymalizacji ciężaru podatkowego poprzez wpływanie na wielkości, które decydują o jego wysokości. Polega to na równoczesnym minimalizowaniu płatności podatkowych, minimalizowaniu kosztów administrowania i zarządzania podatkami oraz pełnym wykorzystaniu przywilejów, udogodnień i konstrukcji decydujących o wymiarze podatku [3, s. 187].

Jedną z form obligatoryjnej ewidencji podatkowej, umożliwiającej ustalenie dochodu lub straty podatkowej (wyniku podatkowego) niektórych przedsiębiorstw prowadzonych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jest księga podatkowa przychodów i rozchodów. Wszelkie działania optymalizujące wielkość tego podatku muszą uwzględniać konstrukcję i formalnoprawne zasady prowadzenia tej ewidencji.

## 2. Istota i zasady prowadzenia księgi podatkowej przychodów i rozchodów

Podatkowa księga przychodów i rozchodów jest prowadzona na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów [4]. Służy do prawidłowego ustalenia wyniku podatkowego podmiotu, w którym jest prowadzona. 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 przez te podmioty przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych w danym roku obrotowym w wysokości 800 000 euro od następnego roku powstaje obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych).

Księga podatkowa ma sformalizowany wzór, stanowiący formę załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów. Zawiera ona stronę tytułową i wzór tabelaryczny kart ewidencyjnych. Karta ewidencyjna jest podzielona na 17 pionowych rubryk (kolumn), zasady ich wypełniania podano w objaśnieniach do księgi. Wzór podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zgodny z rozporządzeniem Ministra Finansów [4], przedstawia rys. 1.

Dane wartościowe wpisywane do księgi służą do obliczania dochodu lub straty z działalności gospodarczej danego podmiotu. Prawidłowo prowadzona księga powinna być poprawna pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym, spełniając równocześnie zasady rzeczywistości, rzetelności i terminowości [1, s. 40-42].

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, 15)[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. 15[2],

3) pomniejsza się osiągnięty przychód o koszty uzyskania przychodu.

---

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

[2] Jak wyżej.

**PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW**

.....

Imię i nazwisko (firma)

.....

Adres

| Lp. | Data zdarzenia gospodarczego | Nr dowodu księgowego | Kontrahent | | Opis zdarzenia gospodarczego | Przychód | | | | | | Zakup towarów handlowych i materiałów według cen zakupu | | Koszty uboczne zakupu | | Wydatki (koszty) | | | | | | | | | | Uwagi |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Imię i nazwisko (firma) | Adres | | Wartość sprzedanych towarów i usług | | Pozostałe przychody | | Razem przychód (7+8) | | | | | | Koszty reprezentacji i reklamy objęte limitem | | Wynagrodzenia w gotówce i w naturze | | Pozostałe wydatki | | Razem wydatki (12+13+14) | | | | |
| | | | | | | zł | gr | zł | gr | zł | gr | zł | gr | zł | gr | zł | gr | zł | gr | zł | gr | zł | gr | zł | gr | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | 8 | | 9 | | 10 | | 11 | | 12 | | 13 | | 14 | | 15 | | 16 | | 17 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | Suma strony | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | Przeniesienie z poprzedniej strony | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | Razem od początku roku | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Rys. 1. Wzór podatkowej księgi przychodów i rozchodów (strona tytułowa)

Źródło: [4].

## 3. Księga podatkowa przychodów i rozchodów w controllingu strategicznym

Rolę księgi podatkowej przychodów i rozchodów w controllingu strategicznym można rozpatrywać przede wszystkim w kontekście minimalizowania kosztów administrowania i zarządzania podatkami. Można sformułować w związku z tym następujące problemy:

1) wybór formy ewidencji,

2) wybór sposobu prowadzenia księgi podatkowej.

Prowadzenie, zamiast ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów należy uznać za swego rodzaju przywilej, gdyż wytyczona przez prawo bilansowe granica obowiązku ewidencjonowania zdarzeń w ramach systemu rachunkowości finansowo-podatkowej wyraźnie na to wskazuje. Ewidencja w postaci księgi podatkowej przychodów i rozchodów wymaga przede wszystkim znacznie niższych kosztów na stworzenie systemu i bieżącą jego obsługę (mniej zatrudnionych osób, niższe kwalifikacje, tanie, standardowe oprogramowanie) niż pełna rachunkowość. Przedsiębiorcy często wskazują jeszcze jedną „zaletę" księgi podatkowej, mianowicie pokazuje ona tylko zdarzenia wpływające na przychody i koszty, nie prezentuje natomiast stanu i ruchu środków pieniężnych oraz innych składników majątkowych. Oczywiście pełna rachunkowość dostarcza znaczenie więcej informacji dla predykcji różnych wielkości na przyszłość niż dane z księgi podatkowej.

Jeżeli właściciele przedsiębiorstwa zdecydują się na prowadzenie księgi podatkowej przychodów i rozchodów, to muszą rozstrzygnąć, czy będą ją prowadzić osobiście, czy zlecą jej prowadzenie osobie współpracującej, pracownikowi zatrudnionemu na podstawie umowy o pracę, osobie zatrudnionej na podstawie umowy zlecenia czy biuru rachunkowemu. Każde z tych rozwiązań ma określone wady i zalety natury prawnej, finansowej, organizacyjnej i logistycznej.

## 4. Informacje z księgi podatkowej przychodów i rozchodów w controllingu operacyjnym

Controlling operacyjny w odniesieniu do obszaru podatków należy rozpatrywać przede wszystkim w kontekście minimalizowania płatności podatku dochodowego od właścicieli, a także wykorzystania informacji z księgi podatkowej przychodów i rozchodów do efektywniejszego bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem.

W przypadku minimalizowania płatności podatku księga podatkowa stwarza szanse szczególnie przy ustalaniu wysokości miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z pozarolniczej działalności gospodarczej. Właściwe sterowanie zakupami towarów handlowych i materiałów pozwala przesuwać w czasie płatności zaliczek (moment zakupu traktowany jako moment poniesienia

kosztu), zwłaszcza dla podmiotów rozpoczynających działalność. Tę możliwość należy wykorzystywać szczególnie w listopadzie, za który odprowadza się zaliczkę w podwójnej wysokości. Również podmioty, u których na początku okresu wystąpił wysoki zapas składników objętych spisem z natury, mogą go zaliczyć w koszty w danym okresie w trakcie roku podatkowego, jeśli tylko dopełnią określonych prawem formalności.

Wykorzystanie informacji z księgi podatkowej przychodów i rozchodów do bieżącego zarządzania można sprowadzić do:
- stosowania uproszczonej analizy wskaźnikowej,
- analizy kosztów uzyskania przychodów,
- budżetowania przychodów i kosztów.

Do informacji z księgi podatkowej nie można zastosować wprost żadnego wskaźnika z analizy sprawozdań finansowych, można jednak zastosować koncepcję wskaźnika finansowego do wyliczenia wskaźników dochodowości. Wskaźnik finansowy wyraża bowiem kształtowanie się określonego zjawiska finansowego powiązanego z nim merytorycznie [2, s. 52]. Wskaźnik dochodowości przychodów przybiera wówczas następującą postać:

$$W(P) = \frac{D}{P},$$

gdzie: $W(P)$ – wskaźnik dochodowości sprzedaży,
$D$ – dochód w rozumieniu prawa podatkowego,
$P$ – przychody w rozumieniu prawa podatkowego.

Wskaźnik ten informuje, jaką kwotę dochodu generuje jedna złotówka przychodów ze sprzedaży produktów, towarów handlowych, materiałów i innych przychodów w rozumieniu prawa podatkowego.

Wskaźnik dochodowości kosztów można określić następująco:

$$W(K) = \frac{D}{K},$$

gdzie: $W(K)$ – wskaźnik dochodowości kosztów,
$K$ – koszty uzyskania przychodów,
$P$ – przychody w rozumieniu prawa podatkowego.

Wskaźnik dochodowości kosztów informuje o tym, jaką kwotę dochodu generuje jedna złotówka kosztów uzyskania przychodów.

Uzupełnieniem wskaźników dochodowości może być wskaźnik poziomu kosztów, ustalany według formuły:

$$W(PK) = \frac{K}{P} \cdot 100\%,$$

gdzie: $W(PK)$ – podatkowy wskaźnik poziomu kosztów,
$K,P$ – jak w poprzednich wzorach.

Wskaźnik ten informuje o tym, jaki jest udział procentowy kosztów uzyskania przychodów w osiągniętych przychodach w rozumieniu podatkowym.

Informacje do ustalania tych trzech wskaźników pochodzą bezpośrednio z księgi podatkowej. Umożliwiają przeprowadzenie analizy dla każdego miesiąca odrębnie, narastająco od początku roku i za rok podatkowy. Warto dodać, że prawdziwe wartości poznawcze tych wskaźników uzyskuje się tylko w sytuacji, gdy koszty są ustalane się z uwzględnieniem różnic remanentowych.

Posiłkując się informacjami z dodatkowych ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, można również konstruować wskaźniki dochodowości tego majątku.

Księga podatkowa umożliwia również uproszczoną analizę kosztów (wydatków) w przekroju rodzajowym, wynikającym z układu księgi (kol. 12-15), a przy wykorzystaniu różnic remanentowych i prostych sumowaniach analizę wszystkich kosztów uzyskania przychodów (kol. 10-15). Można wyliczać dynamikę, strukturę oraz przeprowadzać analizę odchyleń, posługując się metodą detalizacji wielkości sumarycznych.

Prowadzenie skutecznej polityki podatkowej wymaga również kreowania za pomocą budżetów kategorii tworzących przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów. By wykonać założone w budżetach wielkości, księga powinna być prowadzona na bieżąco, najlepiej w siedzibie podmiotu, gdyż tylko takie rozwiązanie umożliwia bieżącą kontrolę stopnia realizacji zaplanowanych zadań. Przedsiębiorstwo prowadzące księgę podatkową przychodów i rozchodów powinno tworzyć ogólny budżet wyniku podatkowego oraz następujące budżety szczegółowe dla okresu rocznego i okresów miesięcznych:

- budżet sprzedaży,
- budżet pozostałych przychodów,
- budżet przychodów niepodlegających opodatkowaniu,
- budżet zakupów towarów handlowych i materiałów,
- budżet kosztów ubocznych zakupu,
- budżet limitowanych podatkowo kosztów reprezentacji i reklamy,
- budżet wynagrodzeń,
- budżet kosztów (wydatków) niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

## 5. Podsumowanie

Podatkowa księga przychodów i rozchodów, jako ewidencja podatkowa stosowana przez wyznaczone przez prawo podmioty spełniające określone warunki, stwarza możliwości pozyskania informacji nie tylko do rozliczeń z organem skarbowym, ale również do wspomagania zarządzania, zwłaszcza w obszarze controllingu operacyjnego. Prezentowane wskaźniki dochodowości, wskaźnik poziomu

kosztów czy uproszczona analiza kosztów uzyskania przychodów umożliwiają porównania w czasie w danym podmiocie, a także porównania w przestrzeni z innymi podmiotami (w skali roku podatkowego nawet z podmiotami prowadzącymi księgi rachunkowe, gdyż księgi te dostarczają również danych w myśl przepisów prawa podatkowego). Wprowadzenie liniowego podatku dochodowego od osób fizycznych z pozarolniczej działalności gospodarczej w wysokości podatku dochodowego od osób prawnych stwarza przesłanki do wyliczania wskaźnika dochodowości netto i porównywania efektywności na drodze kategorii podatkowych podmiotów prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów z osobami prawnymi.

## Literatura

[1] Haski K., *Jak prowadzić poprawnie podatkową księgę przychodów i rozchodów w roku 2005*, Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 2005.

[2] Nowak E., *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa 2005.

[3] Poszwa M., *Zarządzanie podatkami w zdecentralizowanym przedsiębiorstwie*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2001.

[4] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia księgi podatkowej przychodów i rozchodów (DzU 2003 nr 152, poz. 1475 z poźn. zm.).

## THE POSSIBILITY OF USING INFORMATION FROM TAX BOOK OF INCOMES AND OUTGOINGS IN THE CONTROLLING OF A SMALL ENTERPRISE

### Summary

Tax book of incomes and outgoings is used to count tax bases of personal income tax (PIT). The records in this book depend upon the tax law. However, some of the information may be used for managing an enterprise, for example by counting profitability.