

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 335

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza

Teoria i praktyka

Redaktor naukowy
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska
Redaktor techniczny i korektor: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-405-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Koopetycja w teorii zasobowej przedsiębiorstwa	9
Michał Biernacki: Kosztowe ujęcie opłat za składowanie odpadów	25
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Koszty w grupie finansowej	35
Michał Dyk: Outsourcing usług informatycznych	45
Anna Glińska: Ryzyko finansowe w działalności przedsiębiorstw	55
Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: Model sprawozdawczości finansowej według projektu IASB i FASB	68
Anna Kasperowicz: Ujmowanie przychodów w usługach budowlanych w kontekście proponowanych zmian międzynarodowego standardu rachunkowości 18 „Przychody”	77
Zdzisław Kes: Gry ekonomiczne w nauczaniu budżetowania	93
Marcin Klinowski: Ocena bieżącej i prognoza przyszłej realizacji projektu na podstawie wartości zrealizowanej	105
Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa	116
Mariola Kotłowska: Finansowe aspekty modelowania procesów w przedsiębiorstwie	126
Robert Kowaluk: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	140
Marcin Kowalewski: Analiza zmian we współczesnym podejściu do budżetowania działalności przedsiębiorstwa	152
Wojciech Dawid Krzeszowski: Problemy opodatkowania dywidend	162
Maria Nieplowicz: Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa	170
Bartłomiej Nita: Niefinansowy pomiar dokonań przedsiębiorstw produkcyjnych w teorii i w praktyce	183
Edward Nowak: Proces zarządzania ryzykiem a system informacyjny przedsiębiorstwa	194
Piotr Oleksyk: Determinanty racjonalnego gospodarowania w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie pomocy społecznej	203
Michał Poszwa: Struktura kosztów uzyskania przychodów	212
Małgorzata Wasilewska: Efektywność wykorzystania kapitału intelektualnego polskich przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w latach 2005–2009	221
Marcin Wierziński: Istota rachunku kosztów cyklu życia technologii	231

Summaries

Anna Balicka: The coopetition in the resource-based theory of enterprise ...	24
Michał Biernacki: Waste disposal charge – cost approach, presentation and records	34
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Costs in a financial group	44
Michał Dyk: Outsourcing of IT services	54
Anna Glińska: The financial risk in business operations	67
Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: The model of financial reporting according to the project of the IASB and FASB	76
Anna Kasperowicz: Revenue recognition in construction services in the context of the proposed amendments to International Accounting Standard 18 “Revenue”	92
Zdzisław Kes: The economic games in teaching of budgeting	104
Marcin Klinowski: Analysis of the current and forecast of the future realization of the project on the basis of earned value method	115
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management in improving the efficiency of business asset management	125
Mariola Kotłowska: Financial aspects of modeling of processes in a company	139
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants ..	151
Marcin Kowalewski: The analysis of new approaches to budgeting in enterprises	161
Wojciech Dawid Krzeszowski: The issues of taxation of dividends	169
Maria Niepłowicz: The functioning of the Balanced Scorecard in the city of Tarnów	182
Bartłomiej Nita: Non-financial measurement of performance of production companies in theory and practice	193
Edward Nowak: Risk management process and information system of a company	202
Piotr Oleksyk: Determinants of rational management in local government units on the example of social care	211
Michał Poszwa: Structure of the costs in the income tax	220
Małgorzata Wasilewska: Efficiency of intellectual capital of selected Polish telecommunications companies in 2005–2009	230
Marcin Wierzbński: The conception of costing of technology life cycle	239

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

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

STRUKTURA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Streszczenie: Elementem rachunku wyniku podatkowego jest procedura ustalania kosztów podatkowych. W prawie podatkowym są one określane jako koszty uzyskania przychodów. Efektem rachunku kosztów uzyskania przychodów jest ustalenie wartości kosztów, które pomniejszają uzyskane przychody podatkowe w danym okresie rozliczeniowym. Koszty podatkowe powinny być zatem nie tylko prawidłowo zidentyfikowane, ale także przyporządkowane do właściwych miesięcy, kwartałów i lat. Z punktu widzenia momentu uznania w rachunku wyniku podatkowego koszty tworzą złożoną strukturę, która powinna być ustalona w ewidencji podmiotu. Konieczne jest zatem wyodrębnienie kosztów poniesionych i nieponiesionych, poniesionych ostatecznie i warunkowo, kosztów bezpośrednich i pośrednich związanych z przychodami, a także kosztów potrącalnych w danym okresie i do potrącenia w przyszłości.

Słowa kluczowe: koszty podatkowe, struktura kosztów, potrącanie kosztów.

DOI:10.15611/pn.2014.335.19

1. Wstęp

Podatnicy ustalający podatek dochodowy od osób fizycznych oraz od osób prawnych zobligowani są do obliczenia wyniku podatkowego osiąganego w ramach prowadzonej działalności. Elementami rachunku wyniku podatkowego są procedury ustalania przychodów i kosztów podatkowych. W pierwszej kolejności określa się zakres przychodów i kosztów, które są przedmiotem rachunku, a następnie dokonuje się ich wyceny. Zobowiązanie podatkowe ustalone jest za dany okres rozliczeniowy, dlatego konieczne jest konkretne określenie wartości przychodów i kosztów przypadających na dany miesiąc, kwartał lub rok.

Prawidłowe, a więc zgodne z przepisami prawa podatkowego, ustalenie kosztów uzyskania przychodów wymaga uwzględnienia „podatkowej struktury kosztów”. Przede wszystkim dokonuje się grupowania kosztów na podatkowe oraz niepodat-

kowe. Koszty zaliczone do podatkowych muszą mieć określone cechy o charakterze stałym (np. związek z działalnością opodatkowaną), a także spełniać określone warunki (np. potwierdzenie zapłaty), które mogą być realizowane w różnych terminach. Oznacza to, że pewne koszty nigdy nie będą zaliczone do podatkowych, inne będą zaliczone warunkowo, a jeszcze inne definitywnie (po spełnieniu wszystkich warunków). Ponadto koszty zaliczone warunkowo do podatkowych mogą zostać wyłączone w przyszłości, a następnie ponownie zaliczone do podatkowych.

Koszty zaliczone do podatkowych podlegają grupowaniu według kryteriów, które zależą od stosowanej formy ewidencji. Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe wyodrębniają koszty podatkowe bezpośrednio oraz pośrednio związane z przychodami. W ramach każdej z grup kosztów należy wskazać koszty potrącalne oraz niepotrącalne w danym okresie rozliczeniowym. Koszty poniesione, ale niepotrącalne w danym okresie (np. roku) mogą być potrącane w przyszłości, a w niektórych przypadkach w okresach poprzednich. Oznacza to, że w strukturze kosztów podatkowych uwzględnianych w rachunku wyniku podatkowego za dany okres można wyodrębnić koszty poniesione (ostatecznie i warunkowo) w tym okresie, w poprzednich okresach, a także w przyszłych okresach rozliczeniowych. Ponadto w rachunku wyniku podatkowego uwzględnia się korekty kosztów podlegających uznaniu warunkowo, przy czym korekty wykazywane są jako zwiększenie lub zmniejszenie kosztów bieżących albo jako zwiększenie przychodów bieżących.

Celem artykułu jest identyfikacja struktury kosztów uzyskania przychodów u podatników stosujących księgi rachunkowe. Poszczególne składniki kosztów uzyskania przychodów nie są przedstawiane w zeznaniu rocznym składanym przez podatnika, ale ich wyodrębnienie w procedurze rachunku kosztów podatkowych obniża ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz pozwala na analizę wpływu poszczególnych komponentów kosztów podatkowych na wynik podatkowy. Analizie poddano przepisy prawa podatkowego, interpretacje organów podatkowych oraz opinie wyrażone w komentarzach. W artykule uwzględniono stan prawny na 1.01.2014 r.

2. Koszty podatkowe w strukturze kosztów przedsiębiorstwa

W definicji kosztów uzyskania przychodów [Ustawa z 15 lutego 1992, art. 15, ust. 1; Ustawa z 26 lipca 1991, art. 22, ust. 1] występuje odwołanie do kosztów jako kategorii ekonomicznej i rachunkowej. Do kosztów podatkowych zalicza się bowiem te „koszty”, które zostały poniesione, są związane z prowadzoną działalnością i nie zostały wyłączone z rachunku podatkowego. Punktem wyjścia do ustalenia zakresu kosztów podatkowych jest więc określenie kosztów księgowych (gdzie, w uproszczeniu, koszty oznaczają zmniejszenie korzyści ekonomicznych) oraz kosztów jako kategorii ekonomicznej, która oznacza wartość pracy ludzkiej i zużytych w danym okresie zasobów majątkowych w celu prowadzenia działalności [Nowak 2011, s. 196]. U podatników stosujących księgi rachunkowe zapisy księgowe są ponadto podstawą uznania momentu poniesienia kosztu.

Do kosztów podatkowych zalicza się wyłącznie te koszty, które są kosztami księgowymi i spełniają dodatkowe warunki. Koszty podatkowe są zatem kategorią węższą niż koszty księgowe. Z podatkowego punktu widzenia w kosztach księgowych wyodrębnia się koszty podatkowe (koszty uzyskania przychodów – KUP) oraz koszty niepodatkowe (nKUP). Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się te koszty, które zostały rzeczywiście poniesione i spełniają warunek pozytywny, tzn. ich poniesienie miało na celu uzyskanie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Ponadto, aby koszt poniesiony w celu prowadzenia działalności był kosztem podatkowym, nie może być wyłączony z rachunku podatkowego. W strukturze kosztów księgowych można zatem wyodrębnić koszty podatkowe (poniesione, uznane za celowe i niepodlegające wyłączeniu) oraz koszty niepodatkowe (nKUP).

Ze względu na przyczyny, z powodu których koszty nie zostały zaliczone do podatkowych (nKUP), można wyodrębnić kilka ich grup. Przede wszystkim nie zalicza się do kosztów podatkowych kosztów niespełniających warunku ich poniesienia (np. ze względu na nieodpowiednie udokumentowanie) [Litwińczuk (red.) 2013, s. 117, 118]. Ponadto zdaniem organów podatkowych i sądów orzekających sądów nie jest możliwe zaliczenie do podatkowych tych kosztów, które zostały uznane za nieponiesione faktycznie (np. usługi doradcze, których efekty nie zostały udokumentowane) [Kosakowski 2013, s. 433]. W kosztach księgowych niebędących podatkowymi można wyodrębnić:

- 1) koszty poniesione niezwiązane z prowadzoną działalnością opodatkowaną,
- 2) koszty poniesione związane z działalnością, ale wyłączone podatkowo.

Koszty księgowe niespełniające warunku celowości stanowią również złożoną kategorię. Można tutaj wyodrębnić koszty zaliczone do niepodatkowych na podstawie oceny dokonanej przez podatnika dążącego do minimalizacji ryzyka kwestionowania kosztów przez organ podatkowy (koszty „uznane za niecelowe” – np. koszty wyjazdu służbowego właściciela) oraz koszty związane z działalnością nieopodatkowaną, np. rolniczą, które „obiektywnie” nie są związane z przychodami opodatkowanymi. W kosztach tych można dodatkowo wskazać koszty zakwalifikowane przez podatnika jako dotyczące działalności nieopodatkowanej oraz te wynikające z rozliczenia kosztów wspólnych działalności opodatkowanej i wyłączonej z opodatkowania. Do kosztów niepodatkowych zalicza się również koszty wprawdzie spełniające warunek związku z działalnością opodatkowaną, ale wyłączone przedmiotowo. W kosztach tych można wskazać te, których wyłączenie nie budzi wątpliwości (np. odsetki od zaległości publicznoprawnych), oraz te, które podlegają do pewnego stopnia subiektywnej ocenie (np. zakres kosztów reprezentacji). W grupie kosztów wyłączonych znajdują się, obok kosztów wyłączonych definitywnie, również koszty wyłączone czasowo ze względu na brak ich potwierdzenia wydatkami (np. koszty odsetek).

Struktura kosztów księgowych rozpatrywana na potrzeby identyfikacji kosztów uzyskania przychodów powinna być także analizowana z uwzględnieniem kryterium czasowego. Warunkiem uznania kosztu księgowego za podatkowy jest jego

poniesienie. Za dzień poniesienia kosztu podatkowego uważa się dzień ujęcia kosztu w księgach. Nie dotyczy to jednak zaksięgowanych rezerw i rozliczeń międzykresowych biernych. Zatem w kosztach księgowych można wyodrębnić koszty definitywnie wykluczone z rachunku podatkowego (koszty niecelowe, koszty wyłączone) oraz koszty nieuznawane przejściowo, a więc koszty zarachowane, przewidywane do poniesienia w przyszłości.

Koszty uznaje się za poniesione według zasady memoriału, a w niektórych przypadkach (np. odsetki) według reguły kasowej. Koszty zaliczone do podatkowych według zasady memoriału muszą być jednak w odpowiednim terminie (podatkowym) potwierdzone dokonaniem zapłaty. Oznacza to, że koszty są uznawane za poniesione warunkowo, a więc podlegają korekcie, jeżeli nie zostaną potwierdzone wydatkami w terminie podatkowym. Przy tym ewentualna korekta zostanie „odwrócona” w przypadku dokonania zapłaty. Uogólniając, można stwierdzić, że wszystkie koszty zaliczone do podatkowych muszą zostać w odpowiednim terminie potwierdzone wydatkami. Uwzględniając moment dokonania wydatku, koszty księgowe spełniające warunki (celowość i brak wyłączenia) zaliczenia do podatkowych można zatem podzielić na grupy. Do pierwszej zalicza się koszty uznawane pod warunkiem dokonania wydatku. Dokonanie zapłaty oznacza definitywne zaliczenie kosztu do podatkowego. Drugą grupę tworzą koszty uznawane według zasady memoriału. W grupie tej można wyodrębnić koszty potwierdzone wydatkami (uznane definitywnie za podatkowe) oraz koszty jeszcze nieopłacone (uznane warunkowo). W tej ostatniej grupie wyodrębnia się koszty potwierdzone wydatkami w terminie ustawowym (uznane definitywnie) oraz koszty niezapłacone w terminie. Koszty te podlegają korekcie. W kwocie korekt można wyodrębnić koszty zapłacone w danym okresie rozliczeniowym (odwrócenie korekty) i koszty do opłacenia w przyszłości.

Analiza kosztów księgowych pod kątem ich uznania w rachunku podatkowym prowadzi do wniosku, że stanowią one złożoną strukturę. W szczególności należy podkreślić występowanie dwóch grup kosztów – po pierwsze, definitywnie zakwalifikowanych bądź do kosztów uzyskania przychodów, bądź do kosztów niepodatkowych oraz, po drugie, warunkowo zaliczonych bądź warunkowo niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. W ramach powyższych grup możliwe jest wyodrębnienie szczegółowych kategorii, co pozwala na prawidłowe zaliczenie kosztów do kosztów uzyskania przychodów.

3. Przekroje klasyfikacyjne kosztów uzyskania przychodów

Koszty księgowe spełniające kryterium związku z działalnością opodatkowaną i nieuwzględniane w katalogu wyłączeń są zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Efektem identyfikacji kosztów podatkowych jest wskazanie tych uznanych za poniesione definitywnie (ostatecznie) oraz kosztów uznanych warunkowo. Powyższa struktura musi być uwzględniana na etapie ustalania kosztów potrącal-

nych. Podstawowym problemem jest prawidłowe zakwalifikowanie kosztów poniesionych do kosztów, które mogą być potrącone (odjęte od przychodów) w okresie ich poniesienia czy też w innym okresie, a więc najczęściej w przyszłości. Wyodrębnienie kosztów potrącalnych i niepotrącalnych pozwala na przypisanie kosztów poniesionych do właściwych okresów rozliczeniowych.

Termin potrącenia kosztu podatkowego zależy od jego zakwalifikowania do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami lub kosztów innych niż bezpośrednio (a więc pośrednio) związane z przychodami. Przypisanie kosztów do jednej z dwóch grup odbywa się zdroworozsądkowo z uwzględnieniem rozwiązań przyjętych w polityce rachunkowości podmiotu, a dotyczących zasad grupowania kosztów. Do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami zalicza się koszty produktów, usług i towarów, a także inne koszty związane z nabyciem i wytworzeniem składników majątku, które są przedmiotem sprzedaży. W przepisach podatkowych nie określa się sposobu ustalenia powyższych kosztów (np. zasad wyceny produkcji w toku, metody kalkulacji itp.). Według opinii większości organów podatkowych [Małecki, Mazurkiewicz 2013, s. 362; Marciniuk (red.) 2013, s. 436] ewentualne wątpliwości należy rozstrzygać, odwołując się do sposobu ujęcia kosztów w księgach rachunkowych. Koszty niezaliczone do bezpośrednio związanych z przychodami są kosztami pośrednio związanymi z przychodami (np. koszty finansowania, koszty ogólnego zarządu).

Wyodrębnienie w kosztach uzyskania przychodów tych bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami stanowi podstawę ustalenia momentu potrącenia kosztów w rachunku podatkowym. Koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie uzyskania odpowiednich przychodów. Koszty poniesione w danym okresie są zatem potrącane w okresie ich poniesienia albo w przyszłości (gdy zostaną uzyskane odpowiednie przychody). Ponadto koszty poniesione po zakończeniu roku do dnia złożenia zeznania rocznego, a dotyczące roku poprzedniego, są potrącane w rozliczeniu za rok poprzedni. Oznacza to, że moment potrącenia kosztu jest wcześniejszy niż moment jego poniesienia. Z kolei koszty pośrednio związane z przychodami są potrącane w okresie ich poniesienia. Jednak koszty dotyczące okresu ponad rok są rozliczane w czasie, a więc podlegają potrąceniu w przyszłości.

Ustalając zatem kwotę kosztów uzyskania przychodów podlegających potrąceniu w danym okresie rozliczeniowym, należy uwzględnić nie tylko koszty poniesione w tym okresie, ale także w okresach poprzednich i w przyszłości. Ponadto w strukturze kosztów wykazywanych w rachunku wyniku podatkowego należy uwzględnić koszty uznane ostatecznie oraz warunkowo za koszty uzyskania przychodów.

4. Struktura kosztów w rachunku wyniku podatkowego

Wynik podatkowy ustala się jako różnicę podatkowych przychodów i kosztów ich uzyskania. Dochód lub strata podatkowa są ustalane za dany okres (co najmniej za rok podatkowy). W rocznym zeznaniu podatkowym (CIT-8, PIT-36, PIT-36L) po-

datnik wykazuje kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów za dany rok podatkowy. Kwoty te są efektem identyfikacji oraz wyceny przychodów i kosztów podatkowych, które zostały przypisane do danego roku. Przychody i koszty podatkowe odzwierciedlają odpowiednio zwiększenie i zmniejszenie korzyści ekonomicznych w rozumieniu podatkowym. Wartość wykazanych przychodów i kosztów podatkowych uwzględnia również ewentualne korekty wynikające ze specyfiki ustalania momentu poniesienia i potrącenia kosztów uzyskania przychodów.

Wynik podatkowy ustalany jest według formuły:

$$\begin{aligned} & \text{przychody podatkowe} \\ & - \text{potrącalne koszty uzyskania przychodów (KUP)} \\ \hline & = \text{dochód lub strata podatkowa} \end{aligned}$$

Koszty uzyskania przychodów nie są kategorią jednorodną. W rachunku wyniku podatkowego uwzględnia się wyłącznie te koszty, które mogą być potrącone w danym okresie. W procedurze ustalania kosztów należy zatem wyodrębnić koszty potrącalne i niepotrącalne w danym okresie. Podstawą ustalenia, które koszty mogą być odjęte od przychodów w danym okresie, jest podział kosztów podatkowych na bezpośrednio oraz inne niż bezpośrednio (pośrednio) związane z przychodami.

Uwzględniając powyższe szczegóły, można przedstawić formułę na ustalenie wyniku podatkowego:

$$\begin{aligned} & \text{przychody podatkowe} \\ & - \text{potrącalne KUP bezpośrednio związane z przychodami (KUPbezp)} \\ & - \text{potrącalne KUP pośrednio związane z przychodami (KUPpośr)} \\ \hline & = \text{dochód lub strata podatkowa} \end{aligned}$$

Koszty uzyskania przychodów potrącane w danym okresie rozliczeniowym muszą być faktycznie poniesione. Koszty mogą być poniesione zarówno w tym samym w okresie, w którym są potrącane, jak i w innym okresie. Przy tym okresie poniesienia kosztu podatkowego może być wcześniejszy niż moment jego potrącenia, a w przypadku kosztów bezpośrednio związanych z przychodami moment poniesienia może być późniejszy niż moment ich potrącenia. Dotyczy to kosztów poniesionych do dnia złożenia zeznania rocznego, ale dotyczących przychodów uzyskanych w roku poprzednim. Zatem w rachunku wyniku podatkowego można wykazać szczegółowe pozycje kosztów przedstawione w poniższej formule:

$$\begin{aligned} & \text{przychody podatkowe} \\ & - \text{KUPbezp poniesione w bieżącym roku} \\ & - \text{KUPbezp poniesione w poprzednich latach} \\ & - \text{KUPbezp poniesione w następnym roku} \\ & - \text{KUPpośr poniesione w bieżącym roku} \\ & - \text{KUPpośr poniesione w poprzednich latach} \\ \hline & = \text{dochód lub strata podatkowa} \end{aligned}$$

Warunkiem zaliczenia kosztu do kategorii kosztu uzyskania przychodu jest jego poniesienie. Uznanie kosztu za poniesiony odbywa się według zmodyfikowanej zasady memoriału, a w niektórych przypadkach według zasady kasowej. Zasadniczo koszty są uznawane za podatkowe niezależnie od wydatkowania środków pieniężnych. Jednak po upływie określonego terminu warunkiem uznania kosztu za podatkowy jest dokonanie wydatku. Brak zapłaty oznacza konieczność korekty kosztów już potrąconych w rachunku wyniku podatkowego lub brak możliwości potrącenia kosztów jeszcze nieuwzględnionych w wyniku podatkowym. W rachunku wyniku podatkowego można zatem wyodrębnić te koszty (potrącone), które zostały uznane ostatecznie oraz takie, które są uznane warunkowo. Koszty uznane ostatecznie to te potwierdzone wydatkami, a koszty uznane warunkowo to te, które mają być potwierdzone wydatkami w przyszłych okresach. Koszty uzyskania przychodów będą zatem ustalone w sposób przedstawiony w poniższej formule:

przychody podatkowe

- KUPbezp poniesione w bieżącym roku uznane ostatecznie
- KUPbezp poniesione w bieżącym roku uznane warunkowo
- KUPbezp poniesione w poprzednich latach uznane ostatecznie
- KUPbezp poniesione w poprzednich latach uznane warunkowo
- KUPbezp poniesione w następnym roku uznane ostatecznie
- KUPbezp poniesione w następnym roku uznane warunkowo
- KUPpośr poniesione w bieżącym roku uznane ostatecznie
- KUPpośr poniesione w bieżącym roku uznane warunkowo
- KUPpośr poniesione w poprzednich latach uznane ostatecznie
- KUPpośr poniesione w poprzednich latach uznane warunkowo

= dochód lub strata podatkowa

Koszty uwzględnione w rachunku wyniku podatkowego, które zostały uznane warunkowo, mogą być przyczyną ewentualnych korekt. Korekty wpływają przede wszystkim na wysokość kosztów podatkowych, a w niektórych przypadkach mogą wpływać na wysokość podatkowych przychodów. Zatem korekty te powinny być uwzględnione jako odrębne pozycje w rachunku wyniku podatkowego. Biorąc pod uwagę wpływ korekt na wysokość wykazywanych przychodów i kosztów podatkowych, można wyodrębnić ich dwojaki charakter (korekty zwiększające wynik podatkowy oraz korekty zmniejszające wynik podatkowy).

W przypadku, gdy koszty uznane za podatkowe nie zostały potwierdzone wydatkami w odpowiednim podatkowo terminie, należy dokonać korekt polegających na wyłączeniu w danym okresie kwot uznanych wcześniej warunkowo. Podatnik powinien zatem zidentyfikować ostateczny termin zapłaty dla kosztów, które zostały potrącone. W przypadku braku płatności najpóźniej w okresie, w którym przypada termin zapłaty, konieczne jest dokonanie korekty polegającej na zmniejszeniu kosztów w tym okresie. W sytuacji, gdy kwota korekty przewyższa bieżące koszty potrącane w rachunku wyniku podatkowego, należy dokonać zwiększenia przy-

chodów podatkowych. Wysokość wykazywanych przychodów podatkowych może więc zależeć od wartości korekt dotyczących kosztów. Obie korekty, a więc zmniejszenie kosztów oraz zwiększenie przychodów, powodują ten sam skutek, którym jest zwiększenie dochodu (zmniejszenie straty podatkowej).

Dokonanie korekty (pierwotnej) w jednym okresie rozliczeniowym spowoduje w przyszłości konieczność dokonania ponownej korekty (wtórnej), która zniweluje skutki korekty pierwotnej. Korekta pierwotna wynika bowiem z braku zapłaty w terminie podatkowym. Jednak dokonanie zapłaty po tym terminie spowoduje konieczność zwiększenia kosztów o kwoty wcześniej skorygowane. W rozliczeniu za okres, w którym wystąpiła płatność należy dokonać korekty wtórnej, która spowoduje zwiększenie wykazywanych kosztów podatkowych. Korekta wtórna nie będzie miała wpływu na przychody podatkowe.

Występowanie korekt kosztów uznanych warunkowo w rachunku podatkowym może być dla podatnika uciążliwe i pracochłonne. Korekty te mają jednak tylko potencjalny charakter. Jeżeli bowiem podatnik dokona płatności w odpowiednim terminie, wynikającym z przepisów podatkowych, to korekty nie będą występowały. Konieczne jest zatem rozważenie, czy korzyści z wydłużonych terminów płatności równoważą koszty związane z rozliczeniami i ryzykiem podatkowym.

Formuła rachunku wyniku podatkowego uwzględniająca również korekty jest zatem następująca:

$$\begin{aligned}
 & \text{przychody podatkowe} \\
 & + \text{korekta kosztów uznanych wcześniej warunkowo, ale niezapłaconych (zwiększenie przychodów)} \\
 & - \text{KUPbezp poniesione w bieżącym roku uznane ostatecznie} \\
 & - \text{KUPbezp poniesione w bieżącym roku uznane warunkowo} \\
 & - \text{KUPbezp poniesione w poprzednich latach uznane ostatecznie} \\
 & - \text{KUPbezp poniesione w poprzednich latach uznane warunkowo} \\
 & - \text{KUPbezp poniesione w następnym roku uznane ostatecznie} \\
 & - \text{KUPbezp poniesione w następnym roku uznane warunkowo} \\
 & - \text{KUPpośr poniesione w bieżącym roku uznane ostatecznie} \\
 & - \text{KUPpośr poniesione w bieżącym roku uznane warunkowo} \\
 & - \text{KUPpośr poniesione w poprzednich latach uznane ostatecznie} \\
 & - \text{KUPpośr poniesione w poprzednich latach uznane warunkowo} \\
 & + \text{korekta kosztów uznanych wcześniej warunkowo, ale niezapłaconych (zmniejszenie kosztów)} \\
 & - \text{korekta kosztów zapłaconych wcześniej skorygowanych (zwiększenie kosztów)} \\
 \hline
 & = \text{dochód lub strata podatkowa}
 \end{aligned}$$

Wyodrębnienie w rachunku wyniku podatkowego poszczególnych pozycji wpływających na wysokość wykazywanych kosztów uzyskania przychodów pozwala na właściwą organizację rozliczeń i ograniczenie ryzyka popełnienia błędu. Przedstawione pozycje rachunku kosztów podatkowych mają charakter potencjalny i nie muszą wystąpić w każdym podmiocie. W przypadku prowadzenia prostej działalności (np. handel) oraz braku istotnych przesunięć między momentem uzna-

nia kosztu a momentem dokonania zapłaty większość kosztów poniesionych w danym okresie będzie jednocześnie potrącana. Niewielkie zmiany w organizacji funkcjonowania podmiotu (np. przyśpieszenie terminów płatności) mogą przyczynić się do uproszczenia rozliczeń oraz zmniejszenia ryzyka podatkowego.

5. Zakończenie

Koszty uzyskania przychodów nie są kategorią jednolitą. Złożoność kosztów podatkowych wynika zarówno z charakteru kosztów jako kategorii ekonomicznej i księgowej, jak i z postanowień norm prawa podatkowego. Na potrzeby prowadzenia rachunku wyniku podatkowego konieczne jest wyodrębnienie poszczególnych elementów tworzących strukturę kosztów podatkowych. Pozwala to na zapewnienie prawidłowości ustalenia kosztów, a więc zgodności z przepisami prawa podatkowego.

Literatura

- Kosakowski E., 2013, *Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej w 2013 r.*, [w:] *Zamknięcie roku 2013*, Rachunkowość, Warszawa.
- Litwińczuk H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, wyd. 7, Warszawa.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., 2013, *CIT. Podatki i rachunkowość*, LEX, Warszawa.
- Marciniuk J. (red.), 2013, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

STRUCTURE OF THE COSTS IN THE INCOME TAX

Summary: A part of the tax bill is the procedure of determining the costs of taxation. In the tax law, they are referred to as cost of revenues. The effect of the cost of revenues accounting is the determination of the costs which are deducted from the revenue in a given period. Tax costs should therefore be not only properly identified, but also assigned to the proper months, quarters and years. From the point of view of the timing of recognition in the income statement costs make up a complex structure which should be fixed in the records of the entity. It is therefore necessary to isolate the costs incurred and not paid, costs incurred ultimately and conditional costs, directly and indirectly related to the revenue, as well as costs entered during the period and to be deducted in the future.

Keywords: tax costs, allocation of costs, the deduction of expenses.