

MICHAŁ POSZWA

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

DYLEMATY USTALANIA KOSZTÓW W RACHUNKU DOCHODU PODATKOWEGO

Wprowadzenie

Obliczenie podatku dochodowego odbywa się dwuetapowo. W pierwszym kroku na podstawie ewidencji ustala się dochód, a w drugim na podstawie dochodu oblicza się kwotę zobowiązania podatkowego. Rachunek dochodu obejmuje procedury ustalania przychodów i kosztów podatkowych. Sposób jego prowadzenia zależy od źródła dochodu. Dla różnych źródeł inaczej definiowane są bowiem przychody oraz koszty. Kwota podatku ustalana jest za pomocą odpowiedniej stawki przy uwzględnieniu odliczeń. Wysokość stawki zależy zaś od formy opodatkowania. Odliczenia dotyczą zarówno dochodu, jak i podatku i zależą od formy opodatkowania oraz indywidualnych uprawnień podatnika.

Zasadnicze problemy rozliczania podatku dochodowego związane są z prowadzeniem rachunku dochodu i dotyczą w szczególności działalności gospodarczej. Problemy te wynikają z trudności występujących przy ustalaniu przychodów i kosztów podatkowych. Z jednej strony, procesy gospodarcze są na tyle złożone, że ich jednoznaczne odzwierciedlenie w ewidencji (np. wycena) jest trudne, a czasami nawet niemożliwe. Z drugiej strony, sposób ujęcia regulacji często nie ułatwia podatnikowi realizacji jego obowiązków.

Ze względu na te trudności, które w znacznym stopniu mają charakter obiektywny, w przepisach podatkowych wprowadza się uproszczenia polegające na możliwości zastosowania podatków ryczałtowych. W podatkach tych ogranicza się konieczność ustalania przychodów i/lub kosztów podatkowych. Podatki uproszczone mogą być jednak stosowane w ograniczonym zakresie. W związku z tym w praktyce działalności wielu podmiotów występuje problem prawidłowego prowadzenia rachunku dochodu.

Szczegółowe kwestie dotyczą ustalania podatkowych przychodów i kosztów. Wiążą się one z właściwą identyfikacją i wyceną przychodów i kosztów, a także ustaleniem prawidłowego momentu ich uznania w rachunku dochodu. Celem artykułu jest przedstawienie i analiza problemów związanych z procedurą ustalania kosztów uzyskania przychodów w działalności gospodarczej. Analiza dotyczy przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. 2010 DzU Nr 51 poz. 307 ze zm.), a także ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. 2000 DzU Nr 54 poz. 654 ze zm.).

1. Determinanty ustalania kosztów podatkowych

Przedmiotem rachunku są koszty podatkowe, czyli koszty uzyskania przychodów. Kategoria kosztów uzyskania przychodów jest stosowana wyłącznie na potrzeby rozliczania podatku dochodowego i odzwierciedla ograniczony, z ekonomicznego punktu widzenia, zakres kosztów uwzględnianych w rachunku dochodu. Ponadto do części kosztów podatkowych (np. amortyzacja) stosuje się specyficzne procedury ich pomiaru określone w przepisach.

Sposób ustalania kosztów podatkowych jest determinowany w szczególności treścią przepisów, a ponadto charakterem działalności, formą ewidencji oraz prowadzoną przez przedsiębiorstwo polityką podatkową. Normy prawa podatkowego wyznaczają ramy poprawności rachunku kosztów uzyskania przychodów. W przepisach określa się zakres kosztów podatkowych, sposób ich wyceny oraz zasady ustalania momentu potrącania od przychodów. W treści przepisów wiele miejsca poświęca się na określenie co jest a co nie jest kosztem podatkowym, a relatywnie w małym stopniu reguluje się sposoby rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych. Istotne jest to, że celem rachunku kosztów podatkowych nie jest rzetelne ustalenie kosztów, ale zgodne z przepisami, a więc uwzględniające narzucone ograniczenia i możliwości.

Charakter działalności podatnika wpływa na sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów ponieważ konieczne jest jednak uwzględnienie rzeczywistego przebiegu procesów gospodarczych. W rachunku podatkowym stosowane są pewne uproszczenia, które powodują zarówno zwiększenie dochodu (np. wyłączenie niektórych kosztów), jak i czasowe jego obniżenie (np. przyspieszona amortyzacja). Uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej wymagane jest w szczególności w procesie identyfikacji kosztów podatkowych (uznaje się bowiem wyłącznie koszty faktycznie poniesione) oraz w tych obszarach (np. rozliczanie i kalkulacja kosztów), które nie są szczegółowo albo w ogóle regulowane w przepisach. Podatnik, aby uzasadnić określony sposób postępowania (np. zasadność uwzględnienia określonego kosztu lub wycenę produkcji w toku) musi odwołać się do faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych. Ponad-

to, ustalenie stanu faktycznego należy, zgodnie z ordynacją podatkową, do obowiązków organów podatkowych i to niezależnie od aktywności podatnika w tym zakresie. Charakter prowadzonej działalności stanowi zatem ważny argument pozwalający podatnikowi na uzasadnienie korzystnych rozliczeń, ale jednocześnie ogranicza podatnika w stosowaniu uproszczeń, które również mogą być korzystne.

Sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów zależy także od formy prowadzonej ewidencji. Podatnik stosuje albo księgi rachunkowe, albo podatkowa księgę przychodów i rozchodów. Rodzaj ewidencji determinuje w pewnym stopniu zakres wykazywanych kosztów podatkowych. Ustawodawca nie uzależnia zakresu kosztów od rodzaju ewidencji (definicja kosztów ma charakter ogólny), ale przy prowadzeniu ewidencji uproszczonej dopuszczalne jest pominięcie niektórych kosztów. W księgach rachunkowych ujmuje się wszystkie koszty, a podatnik ma prawo (lub obowiązek) wyłączyć niektóre z nich z rachunku dochodu. Forma ewidencji determinuje sposób klasyfikacji kosztów oraz moment uwzględnienia kosztów w rachunku dochodu. W szczególności przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych należy kwalifikować koszty podatkowe do bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. Podział ten decyduje, w którym okresie rozliczeniowym koszty mogą być potrącone od przychodów. Podział kosztów podatkowych na bezpośrednio oraz pośrednio związane z przychodami tylko w wypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych powoduje, że występuje problem właściwego rozliczania kosztów oraz ich kalkulacji. Problemy te nie są jednak regulowane kompleksowo w przepisach.

Dodatkowym czynnikiem, który może wpływać na ustalanie kosztów podatkowych jest polityka podatkowa przedsiębiorstwa. Jeżeli podatnik prowadzi politykę ograniczania ryzyka podatkowego oraz minimalizacji podatku dochodowego, to jej elementem jest najczęściej polityka wykazywania kosztów uzyskania przychodów. W pierwszej kolejności podatnik może mniej lub bardziej konserwatywnie kwalifikować koszty jako podatkowe. Ostrożne podejście, zmierzające do minimalizacji ryzyka podatkowego powoduje, że zakres wyłączeń kosztów jest relatywnie wyższy niż w sytuacji większej skłonności do podejmowania ryzyka. Polityka podatkowa wpływa także na sposób wyceny i moment potrącania kosztów. Minimalizacja podatku dokonywana jest między innymi poprzez przyspieszenie lub opóźnienie momentu wykazania kosztów w rachunku dochodu w zależności od przypadających na dany okres przychodów oraz stosowanych odliczeń.

Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów podatnik powinien uwzględniać zarówno legalność postępowania, jak i konsekwencje w zakresie ryzyka oraz minimalizacji podatku. Konieczne jest wypracowanie procedury ustalania kosztów, w której wykorzystuje się zasady systematycznego rachunku kosztów oraz ograniczenia prawne.

2. Procedura ustalania kosztów podatkowych

Szczegółowa procedura ustalania kosztów uzyskania przychodów obejmuje etapy właściwe dla systematycznego rachunku kosztów. Na proces rachunku kosztów podatkowych składają się identyfikacja i pomiar kosztów, ich klasyfikacja i ewidencja oraz rozliczanie i kalkulacja¹.

W pierwszej kolejności podatnik identyfikuje koszty podatkowe. Kosztami uzyskania przychodów są koszty faktycznie poniesione w celu osiągnięcia przychodów, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wyłączonych z rachunku podatkowego. Do kosztów podatkowych zalicza się zatem koszty spełniające trzy warunki. Po pierwsze, koszt musi być faktycznie poniesiony. Po drugie, musi być uznany za celowy, a więc związany z prowadzoną działalnością oraz po trzecie nie może być wyłączony na podstawie ustawy z kosztów podatkowych. Podatnik dysponuje pewną swobodą dotyczącą zakresu wyłączeń z kosztów podatkowych, której realizacja zależy od przyjętej polityki ograniczania ryzyka podatkowego.

Pomiar kosztów podatkowych następuje na podstawie dowodów źródłowych i obliczeń. Szczegółowe zasady pomiaru dotyczą amortyzacji podatkowej i pozostawiają podatnikowi dużą swobodę pozwalającą na prowadzenie polityki wykazywania kosztów. W przepisach podatkowych nie reguluje się jednak szczegółowo zasad wyceny zapasów (problem ceny zakupu i nabycia, wycena rozchodu zapasów), co stanowi źródło ryzyka podatkowego, ale jednocześnie oznacza swobodę wyboru dla realizacji polityki podatkowej. Dylematy wyceny zapasów na potrzeby podatkowe występują w szczególności przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

Klasyfikacja i zakres ewidencji kosztów uzyskania przychodów wynikają ze stosowanej formy ewidencji. W wypadku ewidencji uproszczonej grupowanie kosztów podatkowych narzucone jest wzorem podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Stosowanie tych klasyfikacji nie budzi znaczących wątpliwości i nie wpływa znacząco na ryzyko podatkowe. Przy prowadzeniu ewidencji księgowej koszty uzyskania przychodów muszą być klasyfikowane na bezpośrednio związane z przychodami oraz inne niż bezpośrednio związane z przychodami. Podział taki stanowi źródło dodatkowych kosztów oraz ryzyka dla przedsiębiorstwa. Konieczne jest bowiem rozbudowanie ewidencji tak, aby w stosowanych księgowo przekrojach ewidencyjnych uwzględnić dodatkowe podziały kosztów. Zasadniczym problemem jest jednak brak określenia zakresu kosztów zaliczanych do bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami.

¹ M. Poszwa: *Rachunek kosztów uzyskania przychodów*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniaми*, PN UE we Wrocławiu, Nr 53, Wrocław 2009, s. 105.

W działalności podatnika należy uwzględnić różne konsekwencje zaliczenia kosztów uzyskania przychodów do jednej lub drugiej grupy.

Klasyfikacje kosztów podatkowych mają charakter nie tylko organizacyjny i porządkowy, ale przede wszystkim merytoryczny. Poszczególne grupy kosztów są w odpowiedni sposób ujmowane w rachunku dochodu. W przypadku podatkowej księgi przychodów i rozchodów koszty są potrącane w roku ich poniesienia (a więc w dacie wystawienia dowodu księgowego). Szczególnie traktowane są koszty ujmowane jako zakupy towarów i materiałów, które w ciągu roku są zaliczane do kosztów bieżących, a w rozliczeniu rocznym podlegają korekcie o zmianę stanu zapasów. Zapasy te muszą być odpowiednio wyceniane. W przypadku podatników rozliczających się na podstawie ksiąg rachunkowych istotne są zasady potrącania kosztów zaliczonych do wyodrębnionych grup. Koszty bezpośrednio związane z przychodami uwzględnia się w rachunku dochodu w okresie, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Koszty pośrednio związane z przychodami są potrącane w dacie ich poniesienia, a więc w dniu ich ujęcia w księgach. W wypadku zatem różnic między wielkością wytworzonych i sprzedanych w danym okresie produktów, moment potrącenia kosztu podatkowego zależy od jego zakwalifikowania do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami.

Na wysokość wykazanego w danym okresie dochodu wpływają również sposoby rozliczania i kalkulacji kosztów podatkowych. Rozliczanie i kalkulacja kosztów stanowią niezbędny element rachunku kosztów, w tym podatkowych. W przepisach podatkowych nie określa się jednak dość szczegółowych zasad rozliczeń i kalkulacji. Jednoznacznie wyłącza się z kosztów podatkowych te koszty, które zostały ujęte jako rezerwy i rozliczenia międzyokresowe bierne. Ponadto ustawodawca nakazuje dokonywanie rozliczeń kosztów pośrednio związanych z przychodami poniesionych z góry, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy. Rozliczanie w czasie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, a także rozliczenia międzypodmiotowe oraz kosztów wydziałowych, jak również metody kalkulacji i wyceny produkcji w toku nie są określone w przepisach. Brak dyspozycji ustawodawcy, przy jednoczesnym braku ograniczeń, powoduje, że podatnik ma pewną swobodę ujęcia kosztów bezpośrednio związanych z przychodami. Sposób wykorzystania tej swobody powinien uwzględniać rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych, koszty ewidencji i rozliczeń, ryzyko podatkowe oraz ewentualne korzyści polegające na minimalizacji podatku dochodowego.

Procedura ustalania kosztów uzyskania przychodów nie jest precyzyjnie określona szczególnie w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Podatnik musi przyjąć samodzielnie określone rozwiązania uwzględniając ich pracochłonność oraz konsekwencje w zakresie ryzyka oraz wysokości podatku.

3. Ustalanie dochodu na podstawie ksiąg rachunkowych

Dochód jest kategorią podatkową i musi być ustalany zgodnie z przepisami podatkowymi. Podstawą rachunku są zapisy w ewidencji. Cechą ewidencji uproszczonej jest ograniczenie jej zakresu wyłącznie do przychodów i kosztów podatkowych. W ewidencji księgowej ujmuje się natomiast wszystkie zdarzenia gospodarcze powodujące zmiany w zasobach majątkowych i źródłach ich finansowania. Z jednej strony, zakres ewidencji w księgach rachunkowych jest szerszy w stosunku do potrzeb rozliczenia podatku dochodowego. Jednak z drugiej strony w księgach nie uwzględnia się zdarzeń, które nie powodują zmian w bilansie, ale mają konsekwencje podatkowe (np. otrzymane nieodpłatne świadczenia).

W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych występuje dylemat, czy dochód (stratę podatkową) ustalać na podstawie wyniku finansowego w drodze jego korekty, czy też niezależnie w ramach wyodrębnionego rachunku dochodu. W każdym wypadku konieczne jest takie zorganizowanie ewidencji, alby możliwe było uwzględnienie wszystkich różnic między przychodami i kosztami księgowymi i podatkowymi. Różnice te mogą być ujęte w ewidencji analitycznej lub pozabilansowej.

Dla sposobu prowadzenia rachunku dochodu istotne znaczenie ma uwzględnienie charakteru różnic między ujęciem księgowym a podatkowym. Cechą różnic trwałych (np. wyłączone podatkowo koszty reprezentacji) jest to, że są uwzględniane jednorazowo, a więc tylko w jednym okresie pomniejszają lub powiększają one przychody księgowe do podatkowych lub pomniejszają koszty księgowe do podatkowych. Różnice trwałe mogą być łatwo uwzględnione w rachunku dochodu prowadzonym jako korekta wyniku finansowego. Różnice przejściowe (np. koszty wynagrodzeń z umów cywilnoprawnych naliczane i rozliczane z różnych okresach) występują co najmniej w dwóch momentach – w okresie, gdy powstają oraz gdy są rozliczane. Na przykład, jeżeli na skutek występowania różnicy przejściowej w jednym okresie zmniejszy się koszty księgowe do podatkowych, to w innym okresie koszty księgowe będą musiały być zwiększone do podatkowych.

Różnice przejściowe mogą być rozliczane (odwracać się) w ramach danego roku lub w różnych latach podatkowych. Różnice w ciągu roku nie mają znaczenia jeżeli podatnik rozlicza zaliczki metodą ryczałtową, a więc nie ustala bieżącego dochodu. Różnice występujące w różnych latach muszą być zawsze uwzględniane w rachunku dochodu, gdyż dochód jest ustalany co najmniej raz na koniec roku. Różnice przejściowe powodują skomplikowanie rachunku dochodu jeżeli powstają i/lub są rozliczane przez wiele lat (miesiące, kwartałów).

Występowanie różnic przejściowych, w szczególności rozliczanych w wielu okresach, komplikuje ustalanie wyniku podatkowego przez korektę wyniku finansowego. Wielość oraz złożoność korekt z tytułu różnic przejściowych

mogą powodować, że rachunek dochodu będzie pracochłonny i nieczytelny. Zwiększy to ryzyko pomyłki oraz ograniczy wartość informacyjną i użyteczność rachunku w zarządzaniu. Racjonalniejszym rozwiązaniem może być ustalenie dochodu niezależnie od rachunku zysków i strat. Dotyczy to w szczególności rachunku kosztów podatkowych w zakresie działalności operacyjnej. W warunkach złożonej działalności produkcyjnej i usługowej rachunek kosztów podatkowych prowadzony niezależnie od systematycznego rachunku kosztów na potrzeby księgowe może pozwolić na uzyskanie przejrzystych informacji dla rozliczenia podatkowego oraz na potrzeby zarządzania. Oba rachunki powinny być powiązane danymi źródłowymi, natomiast różnice wynikałyby z zakresu wyszczególnianych kosztów oraz ewentualnie szczegółowości i metod rozliczenia i kalkulacji.

Ustalanie wyniku podatkowego poprzez korektę wyniku finansowego polega szczegółowo na korygowaniu przychodów i kosztów, które muszą być odrębnie wykazane w zeznaniu rocznym. Przychody wykazane w księgach zwiększane są do podatkowych z tytułu różnic ujemnych trwałych (np. wartość otrzymanych świadczeń nieodpłatnych), a także powstających różnic przejściowych ujemnych (otrzymanie zapłaty z góry) i wygasających różnic przejściowych dodatnich (otrzymanie zarachowanych wcześniej należnych odsetek). Przychody wykazane w księgach są zmniejszane do podatkowych z tytułu różnic dodatnich trwałych (np. przychody zwolnione z podatku), a także powstających różnic przejściowych dodatnich (nieotrzymane należne odsetki) oraz wygasających różnic przejściowych ujemnych (zarachowanie części otrzymanej zapłaty z góry).

Koszty wykazane w księgach są zwiększane do podatkowych z tytułu powstających różnic przejściowych dodatnich (podatkowy jednorazowy odpis amortyzacyjny) oraz wygasających różnic przejściowych ujemnych (wypłata zarachowanych wcześniej wynagrodzeń). Koszty wykazane w księgach są zmniejszane do podatkowych z tytułu różnic ujemnych trwałych (np. koszty tytułu odsetek za zaległości podatkowe), a także powstających różnic przejściowych ujemnych (naliczenie wynagrodzeń, które nie zostały wypłacone) oraz wygasających różnic przejściowych dodatnich (amortyzacja księgowa odpisanego jednorazowo środka trwałego).

Występowanie wielu różnic trwałych i przejściowych w efekcie zwiększających i zmniejszających wynik finansowy do wyniku podatkowego zwiększa pracochłonność i komplikuje rachunek dochodu. Dodatkowe trudności, o charakterze merytorycznym, związane są z kwalifikowaniem i kalkulowaniem kosztów uzyskania przychodów ustalanych na podstawie ksiąg rachunkowych.

4. Problemy kwalifikowania kosztów podatkowych i ich konsekwencje

Podatnicy prowadzący ewidencję księgową kwalifikują koszty uzyskania przychodów do jednej z dwóch grup: bezpośrednio oraz innych niż bezpośrednio związanych z przychodami. Celem grupowania kosztów podatkowych jest ustalenie momentu potrącenia kosztu w rachunku dochodu. Zakwalifikowanie kosztu do jednej z grup może mieć konsekwencje w wysokości dochodu wykazanego za dany rok (ewentualnie miesiąc lub kwartał). Ma to znaczenie wówczas, gdy dany koszt nie może być jednoznacznie zaliczony do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami.

Do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami zalicza się te, które można powiązać z konkretnymi przychodami (np. wartość sprzedanych towarów). Koszty te (koszty uzyskania przychodów) są potrącane w okresie uzyskania odpowiadających im przychodów. Do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami można zaliczyć koszty wytworzenia potrącane w rachunku zysków i strat proporcjonalnie do wielkości sprzedaży. Takie rozumienie kosztów bezpośrednio związanych z przychodami nie wynika jednak z ustawy o podatku dochodowym i może być kwestionowane².

Do kosztów pośrednio związanych z przychodami zalicza się te, których nie można powiązać z konkretnym strumieniem przychodów³. Koszty te są potrącane w dacie ich poniesienia. Do kosztów pośrednio związanych z przychodami zaliczyć można koszty nieprodukcyjne traktowane w rachunku zysków i strat jako koszty okresu. Koszty uzyskania przychodów pośrednio związane z przychodami poniesione z góry, podlegają obowiązkowo rozliczeniom międzyokresowym jeżeli dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy.

Ponieważ obowiązek rozliczania w czasie nie dotyczy kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, to zakwalifikowanie kosztów do danej grupy spowoduje wykazanie różnego wyniku podatkowego. Na przykład, jeżeli podmiot wynajmie w kwietniu 2011 r. lokal na potrzeby świadczenia usług i poniesie koszty z góry za dwa lata, to przy zaliczeniu czynszu do kosztów pośrednio związanych z przychodami (koszty przedsiębiorstwa) musi potrącić koszt proporcjonalnie do długości okresu najmu. Jeżeli koszt z tytułu czynszu zostanie zakwalifikowany jako bezpośrednio związany z przychodami (koszty usług), to podatnik ma wybór: albo koszty obciążą w całości rok 2011 (zostaną potrącone w okresie sprzedaży usług) albo koszty z tytułu czynszu zostaną rozliczone w czasie. W przepisach podatkowych nie zabrania się rozliczania tych kosztów. Przy zaliczeniu kosztów do pośrednio związanych z przychodami wynik podatkowy będzie wyższy niż przy zaliczeniu do kosztów związanych bezpośrednio.

² Por. W. Nykiel, A. Mariański, D. Strzelec, E. Walińska, W. Bojanowski, A. Wencel: *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 21.

³ Por. *Podatek dochodowy od osób prawnych*, red. J. Marciniuk, C.H.Beck, Warszawa 2010, s. 373-374.

Konsekwencje w zakresie wykazywanego wyniku podatkowego będą występowały również w przypadku innych kosztów, które nie podlegają rozliczeniom w czasie. Konsekwencje te są związane, między innymi, z różnicami między wielkością produkcji i sprzedaży w danym roku. Na przykład, jeżeli podatnik przyjmie do używania samochód dostawczy, który będzie użytkowany w związku z produkcją (zaopatrzenie) i działalnością nieprodukcyjną (dystrybucja), to zaliczenie kosztów użytkowania i amortyzacji samochodu do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami spowoduje, przy produkcji innej niż sprzedaż, że koszty będą potrącane w innym momencie.

Zakładając, że przykładowy samochód byłby odpisany podatkowo jednorazowo, to korzyści z przyspieszonej amortyzacji wystąpią szybciej lub później (lub wcale) w zależności od zakwalifikowania kosztów samochodu. Przy szacowaniu momentu i skali ewentualnych korzyści podatkowych wynikających z przyspieszenia momentu poniesienia kosztu, należy uwzględnić również moment potrącenia kosztu. W przypadku, gdy odpis jednorazowy będzie zaliczony do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, zostanie uwzględniony w rachunku dochodu w roku sprzedaży wyrobów lub usług. Skala ewentualnych przesunięć momentu potrącenia kosztu podatkowego względem momentu poniesienia zależy również od sposobu wyceny produkcji w toku. Uwzględnienie kosztów z tytułu amortyzacji (w tym odpisu jednorazowego) przy wycenie produkcji w toku powoduje opóźnienie momentu potrącenia kosztu.

Uwagi końcowe

Ustalanie kosztów uzyskania przychodów wymaga uwzględnienia szczegółowych rozwiązań. Zależą one w znacznym stopniu od podatnika, który uwzględniając przepisy, specyfikę działalności oraz cele własnej polityki podatkowej musi indywidualnie ustalić procedury pomiaru, grupowania, rozliczania i kalkulacji. Koszty uzyskania przychodów podlegają tym samym procedurom rachunku kosztów co koszty księgowo. Należy jednak uwzględnić węższy zakres kosztów podatkowych niż księgowych oraz inne cele rachunków podatkowego i sprawozdawczego.

Literatura

- Podatek dochodowy od osób prawnych*, red. J. Marciniuk, C.H.Beck, Warszawa 2010.
Nykiel W., Mariański A., Strzelec D., Walińska E., Bojanowski W., Wencel A.: *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk 2007.

Poszwa M.: *Rachunek kosztów uzyskania przychodów*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniem*, PN UE we Wrocławiu, Nr 53, Wrocław 2009.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. DzU z 2000 NR 54, POZ. 654 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. DzU z 2010 NR 51, POZ. 307).

dr Michał Poszwa
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Instytut Rachunkowości
Ul. Komandorska 118-120, 53-345 Wrocław,
mpinvest@interia.pl

DILEMMAS FOR THE DETERMINATION OF COST OF INCOME TAX BILL

Summary

Element of the settlement of income tax is the income account. The income account shall be determined, inter alia, the costs of revenues. These costs should be identified and then grouped together, accounted for and calculated in accordance with the regulations, specific business and profitability for the taxpayer. Establishing rules for determining the tax cost can be difficult and risky for the taxpayer.

Translated by Michał Poszwa