

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

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

KOSZTY A POLITYKA WYKAZYWANIA DOCHODÓW COSTS VS. POLICY OF INCOME DISCLOSURE

DOI: 10.15611/pn.2016.440.46

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie i analiza wybranych instrumentów kształtowania dochodu podatkowego. Uwagę skoncentrowano na kosztach podatkowych. Prowadzenie przez podatnika polityki wykazywania dochodu polega bowiem w znacznym stopniu na modelowaniu wysokości oraz momentu uznania kosztów uzyskania przychodów. Przedmiotem badań w pracy są przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, a także komentarze i interpretacje podatkowe. W ramach rachunku wyniku podatkowego ustalane są koszty uzyskania przychodów. Wysokość kosztów za dany okres rozliczeniowy wpływa na wysokość dochodu, a przez to na wysokość podatku. Podatnicy mogą świadomie wpływać na wysokość wykazywanego dochodu między innymi przez oddziaływanie na koszty. Polega ono na wykorzystywaniu podatkowych praw wyboru oraz na kształtowaniu przebiegu zdarzeń gospodarczych. Część instrumentów podatkowych dotyczy tzw. swobodnego wyboru, co oznacza nie tylko szansę uzyskania korzyści podatkowych, ale również występowanie ryzyka podatkowego.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, polityka wykazywania dochodu, zarządzanie kosztami.

Summary: The aim of this article is to present and analyze chosen instruments of income tax shaping. Attention focused on the tax costs. Conducting by the taxpayer the policy of income disclosure consists to a considerable extent in the modeling the amounts and the moment of recognition of deductible costs. The subject research in the article are statutory provisions on income tax from individuals and legal entities, as well as comments and interpretations. As part of the account of the tax result tax deductible costs are determined. The costs for a given period affect the amount of income, and thus the amount of VAT. Taxpayers can consciously affect the amount of income as reported inter alia, the impact on costs. It involves the use of tax rights and choice in shaping the course of economic events. Some of the instruments of tax apply to the so-called freedom of choice, which means not only a chance to obtain a tax benefit, but also a risk of tax.

Keywords: income tax, policy of income disclosure, management costs.

1. Wstęp

Podatek dochodowy obciążający wynik finansowy przedsiębiorstwa może być analizowany z punktu widzenia procedur rozliczeniowych oraz zarządzania. Niewątpliwie podstawowym problemem podatnika jest sprostanie wymaganiom wynikającym z przepisów prawa w celu realizacji obowiązków podatkowych. Z przepisów wynikają jednak nie tylko obowiązki rozliczeniowe, ale również możliwości oddziaływania na wysokość podatku i moment jego zapłaty. Zakres i sposób wpływania na obciążenie podatkowe zależą w znacznym stopniu od konstrukcji podatku oraz procedur rozliczeniowych.

Wysokość zaliczek w ciągu roku oraz podatku rocznego zależy od elementów konstrukcji podatku: dochodu (straty podatkowej), odliczeń od dochodu i od podatku, stawki podatkowej. Wysokość wyniku podatkowego oraz wartość odliczeń wynikają z działań realizowanych przez przedsiębiorstwo oraz stosowanych procedur rozliczeniowych. Procedury te są bowiem sposobem odzwierciedlenia zdarzeń gospodarczych w rachunku podatkowym. Wysokość podatku zależy zatem od tego, w jaki sposób realizowane są cele gospodarcze, a także od interpretacji rzeczywistych procesów i przyjętych rozwiązań w zakresie ewidencji i rozliczeń.

Podstawowym celem przedsiębiorstwa w zakresie regulacyjnym jest przestrzeganie przepisów prawa. W odniesieniu do podatku dochodowego oznacza to prawidłowe rozliczenie. W procedurze rozliczeniowej dokonuje się ustalenia zobowiązania podatkowego, dla którego podstawą jest dochód podatkowy. Zasadnicze znaczenie ma więc prawidłowe ustalenie dochodu lub straty podatkowej. Wykazanie straty oznacza brak konieczności zapłaty podatku. Od wysokości wykazanego dochodu zależy wysokość podatku. Prawidłowe ustalenie wyniku podatkowego polega na wykonaniu odpowiednich czynności dotyczących identyfikacji, wyceny i przypisania do właściwych okresów rozliczeniowych przychodów i kosztów podatkowych.

Sposób ustalania przychodów podatkowych i kosztów ich uzyskania charakteryzuje się pewną specyfiką, która wynika z właściwości oraz treści przepisów podatkowych. Przede wszystkim przychody i koszty podatkowe są definiowane na potrzeby podatkowe w sposób z jednej strony autonomiczny, a więc uwzględniający cele fiskalne i нефiskalne opodatkowania, a z drugiej strony nawiązujący do regulacji prawa bilansowego. Zakres przychodów i kosztów uwzględnianych w rachunku podatkowym nie jest określony precyzyjnie. Podobnie w sposób niejednoznaczny regulowane są zasady ustalania wysokości przychodów i kosztów, które należy przypisać do danego okresu rozliczeniowego. Sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów zależy od formy stosowanej ewidencji. W rachunku wyniku podatkowego nie dąży się również do odzwierciedlenia rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych, ale do realizacji przepisów podatkowych.

Celem rachunku podatkowego jest ustalenie dochodu lub straty podatkowej zgodnie z przepisami. Regulacje prawne mogą być jednak wykorzystywane przez podatnika instrumentalnie, tzn. w celu wykazania wyniku podatkowego w takiej

wysokości i w takim okresie, które są dla niego najkorzystniejsze. Zakres i rodzaj korzyści jest determinowany indywidualną sytuacją podatnika. Przede wszystkim podatnik będzie dążył do minimalizacji dochodu oraz do odroczenia momentu jego wykazania. W szczególnych przypadkach celem podatnika może być przyśpieszenie terminu ujawnienia dochodu. Działania podatnika polegające na wpływaniu na wysokość wyniku podatkowego stanowią treść tzw. polityki wykazywania dochodu.

Celem artykułu jest przedstawienie oraz analiza instrumentów kształtowania wyniku podatkowego, które dotyczą kosztów uzyskania przychodów. W polityce wykazywania dochodu podstawowe znaczenie ma bowiem wpływanie na wysokość uwzględnianych kosztów podatkowych. W artykule zastosowano głównie metodę analizy przepisów i literatury. Analizę przeprowadzono w odniesieniu do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992] oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z dnia 26 lipca 1991].

2. Istota i cele polityki wykazywania dochodu

Wynik podatkowy jest jednym z mierników efektów działalności przedsiębiorstwa. Zasadnicze znaczenie ma to, że celem jego ustalenia jest obliczenie wysokości zobowiązania podatkowego. Podatek z kolei pełni funkcję fiskalną oraz do pewnego stopnia stymulacyjną. Z dążenia do realizacji tych zadań wynika, że dochód lub strata podatkowa nie przedstawiają rzeczywistych rezultatów działalności. Wynik podatkowy jest wielkością, która służy ustaleniu podstawy opodatkowania. Dlatego wynik podatkowy jest wielkością wykazywaną, a nie osiąganą. Podatnik może, w granicach prawa, kształtować wynik, dążąc do uzyskania korzyści podatkowych.

Wpływanie na wysokość wyniku podatkowego odbywa się w ramach polityki wykazywania dochodu. Celem tej polityki jest kształtowanie nie tylko wysokości dochodu, ale również straty podatkowej. W przypadku występowania nadwyżki przychodów podatkowych nad kosztami ich uzyskania celem podatnika może być zarówno jej minimalizacja w danym okresie, jak również jej zwiększanie do pożądanego poziomu. Dążenie do zmniejszania wysokości wykazywanego dochodu wystąpi w sytuacji konieczności zapłaty podatku. Niższy dochód oznacza bowiem mniejszą kwotę zobowiązania. Korzyści z wykazania niższego dochodu wystąpią wówczas, gdy podatnik będzie mógł wykorzystać dostępne odliczenia od dochodu i od podatku, które nie mogą być przesunięte na inne okresy rozliczeniowe. Ponadto warunkiem wystąpienia korzyści z wykazania niższego dochodu jest stosowanie proporcjonalnej stawki podatku bądź oczekiwanie zmniejszenia stawki podatku (w warunkach progresji lub przyszłej zmiany przepisów). Zmniejszenie wykazywanego dochodu może mieć charakter ostateczny (obniżenie dochodu) lub czasowy (przesunięcie dochodu na przyszłe okresy). Najczęściej w ramach polityki wykazywania dochodu dokonuje się przesunięcia dochodu na dalsze lata podatkowe [Jamroz, Kudert 2013].

Celem polityki wykazywania dochodu może być zwiększenie dochodu. W tym przypadku chodzi o przyspieszenie momentu wykazania dochodu, który mógłby być ujawniony w przyszłości. Powodem wykazania wyższego dochodu jest dążenie do wykorzystania odliczeń od dochodu i/lub od podatku, które nie mogą być przesunięte na kolejne lata. Przykładowo strata podatkowa z lat ubiegłych może być odliczana od dochodu w okresie do pięciu lat. Podatnik dokonana skutecznego odliczenia jedynie wówczas, gdy wykaże odpowiednio wysoki dochód przez przyspieszenie momentu jego ujawnienia [Kozłowska 2011]. W szczególnych przypadkach podatnik może dążyć do bezwzględnego zwiększenia wysokości dochodu, a więc nie przez przesunięcie terminu jego wykazania. Przykładowo taka sytuacja nastąpi wówczas, gdy podatnik prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów zamierza wykazać wyższą dochodowość w celu udowodnienia posiadania odpowiedniej zdolności kredytowej. U podatników, którzy nie stosują ksiąg rachunkowych, ewidencja uproszczona jest jedynym źródłem danych do oceny tej zdolności.

W ramach polityki wykazywania dochodu podatnik może oddziaływać również na wysokość straty podatkowej. Celem podatnika będzie najczęściej dążenie do zmniejszenia nadwyżki kosztów nad przychodami podatkowymi. Przesłanką dla takiego działania jest fakt, że strata podlega rozliczeniu w przyszłości co najmniej w okresie dwóch lat, a przy braku odpowiednio wysokich dochodów w okresie dłuższym lub bez możliwości rozliczenia. Minimalizacja straty oznacza de facto przyspieszenie momentu wykazania przyszłego dochodu. W szczególnych przypadkach możliwe jest również dążenie podatnika do zwiększania straty podatkowej. Będzie tak wówczas, gdy celem podatnika jest maksymalizacja dochodu w przyszłości, np. na potrzeby oceny zdolności kredytowej.

Cele polityki wykazywania dochodu mogą być analizowane nie tylko w kontekście optymalizacji podatkowej. W szerszym ujęciu polityka wykazywania dochodu może być rozumiana jako dążenie do prawidłowego ustalenia wyniku podatkowego. Oznacza to przyjęcie jako priorytet minimalizacji ryzyka podatkowego. Dążąc do ograniczenia prawdopodobieństwa kwestionowania sposobu ustalenia dochodu, podatnik może dokonywać określonych wyborów przy ustalaniu podatkowych przychodów i kosztów. Przykładowo podatnik może celowo dokonywać relatywnie wysokiej wyceny niektórych przychodów na potrzeby podatkowe w celu uniknięcia sporu z organami podatkowymi. Postępowanie takie jest sprzeczne z dążeniem do minimalizacji wysokości podatku.

3. Determinanty i narzędzia polityki wykazywania dochodu

Prowadzenie polityki wykazywania dochodu jest zdeterminowane czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi przedsiębiorstwa. Podstawowe znaczenie ma treść regulacji prawnych. Z regulacji tych musi wynikać możliwość wpływania podatnika na elementy wyniku podatkowego. Z analizy treści przepisów wynikają możliwości wpływania na zakres, wycenę oraz moment uznawania przychodów i kosztów po-

datkowych. Szczególne możliwości dotyczą wpływania na wysokość kosztów uzyskania przychodów w okresach rozliczeniowych [Szłęczak-Matuszewicz 2013], co znajduje swój wyraz w tzw. strategiach kosztowych [Ickiewicz 2009]. Polegają one na takim wpływaniu na koszty podatkowe, aby zminimalizować dochód lub wykazać go w najkorzystniejszym dla podatnika okresie rozliczeniowym.

Polityka wykazywania dochodu prowadzona jest przy uwzględnieniu reguł ustalania wyniku podatkowego. Wynik ustalany jest w szczególności za dany okres rozliczeniowy (miesiąc, kwartał, rok). Problemem jest zatem nie tylko zakres przychodów i kosztów uwzględnianych podatkowo, ale również moment ich uznania [Beger, Liss 2013]. Periodyzacja rozliczeń stanowi podstawową przyczynę prowadzenia polityki polegającej na przesuwaniu dochodów do odpowiednich okresów, co pozwoli na minimalizację podatku lub co najmniej odroczenie jego zapłaty. Istotną okolicznością, głównie dla ustalania kosztów podatkowych, jest forma stosowanej ewidencji: księgi rachunkowe lub podatkowa księga przychodów i rozchodów. Każda z ewidencji charakteryzuje się pewną specyfiką ustalania momentu potrącenia kosztów, co powinno być uwzględniane w polityce wykazywania dochodu.

Kształtowanie wysokości wykazywanego wyniku podatkowego odbywa się z uwzględnieniem regulacji prawnych. Oznacza to, że działania podatnika powinny być legalne. Minimalizacja dochodu przez bezprawne działania (np. ukrywanie przychodów) stanowi oszustwo podatkowe. Ustalenie granic legalności jest jednak czasami problematyczne i jest wynikiem uznania podatnika lub organów podatkowych. Istotną cechą przepisów podatkowych jest ich nieprecyzyjność (w pewnym zakresie), która stanowi źródło ryzyka podatkowego. Przykładowo zakres przychodów i kosztów, które powinny lub mogą być przedmiotem rachunku wyniku podatkowego, jest do pewnego stopnia oceny (uznaniowy). Taka sytuacja stanowi zarówno zagrożenie, jak i szansę dla polityki wykazywania dochodu.

Czynnikiem wpływającym na postępowanie podatnika w ramach polityki wykazywania dochodu jest konstrukcja podatku dochodowego. Znaczenie ma zarówno rodzaj stawki podatku (proporcjonalna czy progresywna), jak i zakres oraz reguły odliczeń od dochodu i od podatku. W przypadku występowania skali progresywnej oraz spodziewanych zmian stawek podatku oczywiste jest dążenie podatnika do przesuwania dochodu na okresy, w których podatek będzie ustalany według niższej stawki. Prawo stosowania odliczeń od dochodu i/lub podatku wpływa na kształtowanie momentu wykazania dochodu, a także determinuje skalę działań zmierzających do minimalizacji dochodu. Odliczenia powodują bowiem, że do pewnego momentu nie wystąpi zobowiązanie podatkowe.

Prowadzenie polityki wykazywania dochodu powinno uwzględniać cele niepodatkowe przedsiębiorstwa. Minimalizacja podatku i ryzyka podatkowego nie jest bowiem celem autonomicznym. Podatnik dąży bowiem do osiągnięcia celów gospodarczych, ale w taki sposób, aby podatek był jak najniższy. Dążenie do minimalizacji podatku nie może oznaczać powstrzymywania się od osiągania dochodów. Ponadto ustalając sposoby postępowania, należy koniecznie uwzględnić ewentualne

efekty uboczne (np. zwiększenie kosztów finansowania przy przyspieszaniu zakupów), które mogą nawet przewyższać korzyści podatkowe.

Polityka wykazywania dochodu realizowana jest w drodze wykorzystania podatkowych praw wyboru dotyczących sposobu rozliczania oraz sposobu prowadzenia działalności. Prawa wyboru są narzędziami polityki podatkowej prowadzonej przez przedsiębiorstwo, której elementem jest polityka wykazywania dochodu. Podatkowe prawa wyboru oznaczają możliwość oceny zrealizowanych zdarzeń gospodarczych (ocena stanu faktycznego), a także możliwość kształtowania stanu faktycznego [Jamroży, Kudert 2013], czyli doboru metod osiągania celów gospodarczych. Z zasady swobody umów wynika możliwość takiego kształtowania stosunków prawnych i regulowania relacji w obrocie gospodarczym, że możliwa jest redukcja ciężaru podatkowego i jednocześnie osiągane są cele przedsiębiorstwa [Mazur (red.) 2012]. Obniżanie ciężaru podatkowego odbywa się m.in. przez wpływanie na wysokość dochodu.

Wynik podatkowy determinowany jest wysokością przychodów i kosztów ich uzyskania. Zatem kształtowanie dochodu (straty podatkowej) odbywa się przez wpływanie na przychody i koszty podatkowe. Dążenie do zmniejszenia wysokości dochodu (zwiększenia straty) może być realizowane przez zmniejszanie przychodów i/lub zwiększanie kosztów w danym okresie rozliczeniowym. Realizacja celu polegającego na zwiększaniu dochodu (zmniejszaniu straty) polega na zwiększaniu przychodów i/lub zmniejszaniu kosztów wykazywanych w okresie rozliczeniowym. Polityka wykazywania dochodu odbywa się w znacznym stopniu poprzez wpływanie na koszty uzyskania przychodów. Polega to na dokonywaniu odpowiedniej oceny stanu faktycznego oraz na kształtowaniu stanu faktycznego.

4. Ocena stanu faktycznego na potrzeby ustalania kosztów a wykazywany dochód

Koszty odzwierciedlają wartość zmniejszenia korzyści ekonomicznych polegającego na zmniejszeniu wartości składników majątku lub zwiększeniu zobowiązań w związku z działalnością przedsiębiorstwa. Na potrzeby rachunku podatkowego konieczne jest dokonanie oceny, czy koszty spełniają warunki, które pozwalają zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów. Ocena ta prowadzi do identyfikacji kosztów podatkowych. Koszty te podlegają następnie ocenie w celu ustalania ich wysokości, a więc wartości, która obciąży wynik podatkowy w danym okresie rozliczeniowym.

Ustalenie kosztów podatkowych polega na zgodnej z przepisami interpretacji zrealizowanych zdarzeń gospodarczych. W ramach tej interpretacji podatnik posiada pewien zakres swobody w ocenie zdarzeń oraz możliwości wyboru momentu ujęcia kosztów w rachunku podatkowym. Interpretacja podatnika spowoduje wykazanie wyższego lub niższego wyniku podatkowego w danym okresie.

Celem oceny dokonywanej przez podatnika jest przede wszystkim ustalenie zakresu kosztów, które są uwzględniane w rachunku podatkowym. Do kosztów podatkowych zalicza się bowiem te koszty, które spełniają określone warunki. Kosztami uzyskania przychodów są koszty faktycznie poniesione, właściwie udokumentowane i związane z prowadzoną działalnością (koszty celowe). Koszty spełniające powyższe warunki nie mogą znajdować się na liście kosztów wyłączonych. Ocena stanu faktycznego w tym obszarze polega na stwierdzeniu, czy zostały spełnione warunki pozytywne do uznania kosztu za podatkowy oraz czy koszt nie znajduje się na liście wyłączeń.

Wpływ podatnika na wykazywany dochód polega na tym, że zakres kosztów zaliczanych do podatkowych do pewnego stopnia zależy od interpretacji i swobodnego uznania. O tym, czy dany wydatek można uznać za koszt, decyduje podatnik w toku bieżącej działalności [Wyciśłok 2013]. Przykładowo koszty niektórych usług mogą zostać uznane za podatkowe pod warunkiem ich właściwego udokumentowania. Ocena prawidłowości dokumentacji należy do podatnika. Charakter uznaniowy ma również w wielu przypadkach ocena związku między kosztem a działalnością. Konserwatywne nastawienie podatnika spowoduje wyłączenie niektórych kosztów (np. użytkowania samochodu) z rachunku podatkowego. Kwestią swobodnej oceny może być również zaliczenie poniesionego kosztu, który jest niewątpliwie celowy, do kosztów wyłączonych. Dotyczy to przykładowo oceny, czy dany koszt ma charakter kosztu reprezentacji. Koszt posiłku z kontrahentem podlega ocenie, czy jest kosztem reprezentacji, a przez to czy nie jest kosztem podatkowym.

Decyzje podatnika dotyczą również momentu wykazania kosztu podatkowego dotyczącego zrealizowanych zdarzeń gospodarczych. Przykładem decyzji wynikającej ze swobodnej oceny jest stwierdzenie nieściągalności wierzytelności wynikającej z zarachowania należnego przychodu. Podatnik może zaliczyć tę wierzytelność do kosztu podatkowego pod warunkiem jej udokumentowania np. w formie protokołu stwierdzającego wysokie koszty procesowe i egzekucji. Podatnik decyduje o udokumentowaniu nieściągalności oraz o terminie wykonania tej czynności. Instrumentem wpływającym na moment wykazania kosztu podatkowego jest również ustalanie planu amortyzacji podatkowej oraz opóźnianie i przyśpieszanie odpisów.

Elementem procesu oceny zrealizowanego stanu faktycznego jest również kwalifikowanie kosztów w rachunku podatkowym w sytuacji stosowania ksiąg rachunkowych. Podatnik decyduje o zaliczeniu kosztów do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami. Zakwalifikowanie kosztu do jednej z grup skutkuje wcześniejszym lub późniejszym potrąceniem kosztu, a więc jego uwzględnieniem w rachunku wyniku podatkowego. Określona interpretacja zdarzenia gospodarczego prowadzi do wykazania wyższego lub niższego dochodu w danym okresie.

5. Kształtowanie stanu faktycznego dotyczącego kosztów a dochód

Podatnik może wpływać na wysokość wyniku podatkowego przez kształtowanie przebiegu zdarzeń gospodarczych. Polega to na decydowaniu o realizacji zdarzeń, które będą skutkowały wystąpieniem kosztów podatkowych, oraz o terminie ich wystąpienia. W ten sposób podatnik wpływa na wysokość dochodu oraz na moment jego wykazania. Sposób realizacji strategii kosztowej w tym zakresie zależy od wielkości przedsiębiorstwa [Ickiewicz 2009]. W przedsiębiorstwach małych, rodzinnych wykorzystuje się brak oddzielenia działalności od gospodarstwa domowego. W podmiotach tych przerzuca się koszty związane z życiem prywatnym na przedsiębiorstwo. Działanie takie odbywa się jednak często na granicy legalności. Kontrowersje dotyczą w szczególności kosztów samochodów osobowych, telefonów, sprzętu komputerowego i usług, np. ochrony mienia.

Kształtowanie stanu faktycznego dotyczy wpływania nie tylko na zakres kosztów podatkowych, ale również na termin wystąpienia zdarzenia, które oznacza poniesienie kosztu. Podatnicy mogą wpływać przede wszystkim na terminy zakupów aktywów trwałych i obrotowych. To prawo wyboru jest w szczególności wykorzystywane przy wpływaniu na dochód na przełomie roku podatkowego. Podatnicy mogą również wpływać na termin zakończenia inwestycji i przyjęcia składnika majątku do środków trwałych.

Instrumentem kształtowania wysokości dochodu jest również wpływanie na termin płatności. Dotyczy to kosztów uznawanych za podatkowe według zasady kasowej. Podatnicy mogą przyspieszać bądź opóźniać zapłatę odsetek, różnic kursowych, a także wynagrodzeń z umów o pracę, umów cywilnoprawnych, a przez to składek ubezpieczeniowych. Skuteczne wpływanie na wynik podatkowy przez kształtowanie stanu faktycznego powinno uwzględniać zasady potrącalności kosztów podatkowych. Koszty poniesione są bowiem z reguły potrącalne w okresie ich poniesienia, ale w niektórych przypadkach moment potrącenia kosztu podatkowego jest przesunięty w czasie.

6. Zakończenie

Kształtowanie kosztów podatkowych może być wykorzystywane w polityce wykazywania dochodu. Podatnik może wpływać na zmniejszenie lub zwiększenie dochodu poprzez odpowiednio zwiększanie i zmniejszanie kosztów uzyskania przychodów. Ponadto podatnik do pewnego stopnia może kształtować moment wykazania dochodu, a więc wpływać na jego przyspieszenie bądź opóźnianie. Odbywa się to poprzez odpowiednio opóźnianie i przyspieszanie momentu wykazania bądź realizacji kosztów. Z przepisów podatkowych wynikają legalne możliwości podejmowania działań w tym zakresie.

Realizacja polityki wykazywania dochodu powinna uwzględniać spodziewane korzyści. Mogą one polegać na zmniejszeniu wysokości podatku bądź na odroczeniu momentu zapłaty. Zmniejszenie wysokości podatku nastąpi na skutek wykazania dochodu w okresie niższych stawek podatkowych (np. w przypadku progresji) oraz dzięki wykorzystaniu odliczeń przez przyśpieszenie lub opóźnienie wykazania dochodu. Korzyści odsetkowe wystąpią w przypadku odroczenia momentu wykazania dochodu. Szacowanie korzyści powinno w każdym przypadku uwzględniać ewentualne koszty niepodatkowe prowadzonej polityki podatkowej.

Literatura

- Beger T., Liss P., 2013, *Podatki dochodowe w działalności gospodarczej i podatki kosztowe*, SKwP, Warszawa.
- Ickiewicz J., 2009, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Jamroży M., Kudert S., 2013, *Optymalizacja opodatkowanie dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kozłowska H., 2011, *Optymalizacja podatkowa przedsiębiorstwa w dobie kryzysu*, SKwP, Warszawa.
- Mazur Ł., (red.), 2012, *Optymalizacja podatkowa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Szłęczak-Matusiewicz J., 2013, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Walińska E., Wencel A., Jurewicz A., Wiatr M., 2015, *Podatek dochodowy w systemie rachunkowości – zasady ustalania i rewizji*, SKwP, Warszawa.
- Wyciśłok J., 2013, *Optymalizacja podatkowa*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity, DzU 2011, nr 74, poz. 397, ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity, DzU 2012, poz. 361, ze zm.