

*Michał Poszwa*

## **KOSZTY PODATKOWE W NAUCZANIU PRZEDMIOTU: RACHUNEK KOSZTÓW I WYNIKÓW**

### **TAX COSTS IN TEACHING COST ACCOUNTING**

Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław, e-mail: mpinvest@interia.pl

**Summary.** The income is tax category and the procedures for its determination should be included in the teaching of cost accounting. Keeping an account of the income is to determine the appropriate revenue and costs in accordance with the norms of tax law. The correct determination of costs of revenue is an integral part of the tax settlement and should be teaching not only the objects of taxation, but also accounting. A particular problem is the identification and determination of the recognition of deductible. Determining the time of incurring the cost and the deduction of income account may be especially difficult in the case of the taxpayer's accounts. Imprecise tax rules for many taxpayers are a source of additional business risk. This risk is due, inter alia, lack of regulation on the costs directly related to income and other than directly related to income. In addition, tax law does not specify in some detail the principles of accounting and costing revenue.

**Słowa kluczowe:** dochód, koszty, koszty uzyskania przychodów, moment uznania kosztów, rachunek dochodu, rachunek kosztów.

**Key words:** cost accounting, cost of revenue, employment income, expenses, income, the moment of recognition of costs.

## **WSTĘP**

Podatek dochodowy powinien być ustalany zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Jednak złożoność procesów gospodarczych, zachodzących w przedsiębiorstwach, oraz ułomność regulacji powodują, że jednoznaczna ocena prawidłowości rozliczenia podatkowego jest bardzo trudna, a czasami nawet niemożliwa. Trudności w prowadzeniu rachunku podatkowego dotyczą w szczególności ustalania kosztów uzyskania przychodów. Problemy dotyczą ustalania zakresu kosztów, wyceny oraz określenia momentu uznania kosztów w rachunku dochodu podatkowego. Od 1.01.2007 r. obowiązują nowe regulacje w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które z jednej strony pozwoliły na usunięcie wcześniejszych kontrowersji, a z drugiej strony spowodowały powstanie nowych wątpliwości.

Według autora tej pracy istnieje konieczność uwzględniania problemu kwalifikowania kosztów w aspekcie przedmiotowym i czasowym w nauczaniu dotyczącym zarówno podatków, jak i rachunkowości. Pomijanie aspektów podatkowych w zajęciach z rachunkowości finansowej oraz z rachunku kosztów (w szczególności systematycznego) i wyników ogranicza praktyczne przygotowanie absolwentów.

Celem artykułu jest analiza problemu kwalifikowania kosztów uzyskania przychodów, a w szczególności określania momentu uznawania kosztów w rachunku dochodu podatkowego i wskazanie możliwych rozwiązań.

Na potrzeby określania momentu potrącania kosztów wprowadzono w ustawie o podatku dochodowym nowe kategorie kosztów uzyskania przychodów – koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami. Do podziału kosztów na te dwie grupy są zobligowani podatnicy prowadzący księgi rachunkowe. Stosowanie podziału kosztów na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami może powodować problemy związane z poprawnością kwalifikowania kosztów (Olchowicz 2009) i powinno być uwzględniane w ewidencji prowadzonej na potrzeby rachunku kosztów. W Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2000 r., nr 54, poz. 654, art. 15, ust. 4 a) nie został bowiem sprecyzowany zakres kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. Jednak samo zdefiniowanie tych kosztów nie przesądza o poprawności ich ustalania przez podatników. W celu zminimalizowania sporów z organami podatkowymi przedsiębiorstwa powinny wypracować reguły kwalifikowania kosztów do odpowiednich grup, a dzięki temu prawidłowo określać moment uznania kosztów w rachunku dochodu podatkowego. Reguły te powinny uwzględniać specyfikę działalności oraz stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych.

## **MATERIAŁ I METODY**

W artykule wykorzystano teksty ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych i od osób fizycznych, wyroki sądów administracyjnych i stanowiska organów podatkowych zawarte w literaturze przedmiotu, a także szczegółowe komentarze. W opracowaniu zastosowano głównie metodę analizy źródeł oraz metodę dedukcji i indukcji.

## **CHARAKTERYSTYKA PROCEDUR USTALANIA DOCHODU PODATKOWEGO**

Procedura ustalania podatku dochodowego (zaliczki) składa się z 2 etapów. W pierwszym etapie jest ustalany dochód podatkowy, a w drugim – zobowiązanie podatkowe. Wysokość zobowiązania jest obliczana na podstawie dochodu przy uwzględnieniu stawki podatku oraz ewentualnych odliczeń lub doliczeń dotyczących podstawy opodatkowania i podatku. Ustalenie wysokości podatku (zaliczki) odbywa się według ściśle określonej formuły, a ewentualne kontrowersje mogą dotyczyć prawidłowości stosowania odliczeń.

Zasadniczym problemem jest ustalanie dochodu podatkowego, czyli prowadzenie rachunku dochodu. Dochód podatkowy (lub strata podatkowa) ustalany jest na podstawie różnicy podatkowych przychodów i podatkowych kosztów. Prawidłowość rachunku dochodu uwarunkowana jest poprawnością ustalenia przychodów i kosztów podatkowych. Przy obliczaniu przychodów i kosztów należy stosować reguły określone w przepisach podatkowych. Poprawne ustalenie przychodów i kosztów podatkowych wymaga uwzględnienia zakresu przychodów i kosztów podatkowych, ich wyceny oraz momentu uznania w rachunku dochodu. Właściwe ustalenie dochodu polega na uwzględnieniu przychodów i kosztów zdefiniowanych w ustawie, zgodnie z regułami wyceny i tylko w określonych terminach.

Podstawą ustalania przychodów i kosztów podatkowych są odpowiednie ewidencje – księgi rachunkowe lub – w przypadku osób fizycznych – podatkowa księga przychodów

i rozchodów. Istotnym problemem dotyczącym rachunku dochodu są zasady ustalania przychodów, a w szczególności kosztów podatkowych, które zależą od formy ewidencji. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów ewidencjonuje się wyłącznie zdarzenia, w wyniku których powstają przychody i koszty określone w przepisach podatkowych. W księgach rachunkowych ewidencjonuje się natomiast wszystkie operacje gospodarcze, a więc również te, które nie mają związku z rozliczeniem podatku dochodowego. Konieczne jest zatem wyodrębnienie tych zdarzeń, które są istotne ze względu na podatek oraz dodatkowo uwzględnienie tych sytuacji, które wpływają na wysokość dochodu (straty podatkowej), ale ze względu na specyfikę podatkową nie zostały ujęte w księgach. Praktyczny problem polega więc na tym, czy wynik podatkowy ma być ustalany na podstawie wyniku finansowego poprzez jego odpowiednie korekty lub „równoległe” – oprócz wyniku finansowego, chociaż na podstawie zapisów w księgach.

Zakres przychodów podatkowych, sposób wyceny oraz moment ich uznania są identyczne w obu formach ewidencji. W przypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wartość przychodów wynika bezpośrednio z księgi. W księgach rachunkowych przychody podatkowe mogą być ustalane dwoma sposobami – poprzez korekty zwiększające i korekty zmniejszające przychody ujęte w księgach oraz „równoległe” – oprócz przychodów księgowych, zgodnie z zasadami prawa podatkowego. Z praktycznego punktu widzenia wygodniejszy jest pierwszy sposób, który bazuje na założeniu, że różnice dotyczące przychodów są łatwe do zidentyfikowania oraz rozliczenia w czasie. Przychody podatkowe ustalone dla danego przedsiębiorstwa mają być identyczne niezależnie od zastosowanej formy ewidencji.

Forma ewidencji ma natomiast wpływ na sposób ustalenia kosztów podatkowych, czyli kosztów uzyskania przychodów. W wielu przypadkach (choć nie zawsze) koszty z danego okresu, ustalone na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów, będą dla tego samego przedsiębiorstwa inne, niż ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych. Duże różnice mogą wystąpić przy obliczaniu kosztów w ciągu roku podatkowego na potrzeby rozliczania zaliczek. Odmiennosc reguł ustalania kosztów podatkowych dotyczy terminu ich uznania. Zasady określania momentu poniesienia oraz potrącenia kosztów od przychodów zależą od formy ewidencji. Sposób ewidencjonowania nie ma natomiast znaczenia przy określaniu zakresu kosztów podatkowych. Uznanie, czy koszt jest kosztem uzyskania przychodu, jest identyczne przy prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz ksiąg rachunkowych.

W przypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wielkość kosztów wynika bezpośrednio z księgi. Jeżeli prowadzone są księgi rachunkowe, koszty podatkowe mogą być ustalane dwoma sposobami, podobnie jak przychody – poprzez korekty zwiększające i korekty zmniejszające koszty ujęte w księgach oraz „równoległe” – oprócz kosztów księgowych, zgodnie z zasadami prawa podatkowego. W praktyce koszty podatkowe są najczęściej ustalane poprzez korekty, a więc w pierwszy sposób. Jednak, biorąc pod uwagę skomplikowane zasady ustalania momentu potrącenia kosztów w rachunku podatkowym, korzystniejsze może być (mniej pracochłonne i jasne) równoległe ustalenie

kosztów podatkowych, oprócz kosztów księgowych. Takie podejście jest uzasadnione koniecznością podziału kosztów uzyskania przychodów na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami. Jeżeli podział ten nie będzie miał odpowiednika w klasyfikacji kosztów na potrzeby rachunku zysków i strat, to identyfikacja i rozliczenie ewentualnych różnic między kosztami podatkowymi i księgowymi, przypadającymi na dany okres rozliczeniowy, może być bardzo skomplikowane i pracochłonne.

## **PROBLEMY KWALIFIKOWANIA KOSZTÓW NA POTRZEBY RACHUNKU DOCHODU**

Koszty przedsiębiorstwa będące przedmiotem zajęć z rachunkowości, a w szczególności z rachunku kosztów, powinny być też analizowane według kryterium podatkowego. Z praktycznego punktu widzenia konieczne jest przekazanie studentom wiedzy i wykształcenie umiejętności identyfikacji oraz ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodów w ramach prowadzenia rachunku dochodu.

Należy przy tym wyodrębnić 2 obszary problemowe. Pierwszy wiąże się z identyfikacją kosztów uzyskania przychodów, a więc ustalania zakresu kosztów, które mogą być uwzględnione w rachunku dochodu. Drugi obszar dotyczy ustalania momentu uznania kosztów podatkowych w rachunku dochodu. Kwalifikowanie kosztów na potrzeby rachunku podatkowego odbywa się zatem według kryterium przedmiotowego oraz czasowego.

Do kosztów podatkowych zalicza się koszty faktycznie poniesione, związane z prowadzoną działalnością (a więc spełniające warunek pozytywny), ale jednocześnie niewyłączone z rachunku podatkowego (a więc spełniające warunek negatywny). W przypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów przedmiotem ewidencji są wyłącznie te koszty, które zostały uznane za podatkowe według podanych warunków. Jeżeli podmiot prowadzi księgi rachunkowe, koszty podatkowe są ustalane na podstawie kosztów (księgowych) ujętych w księgach. Ponieważ do kosztów podatkowych można zaliczyć wyłącznie koszty poniesione, co stwierdza się na podstawie księgowości, zakres kosztów podatkowych nie może być większy niż zakres kosztów księgowych. Może tak być jedynie przejściowo. Ze względu na wyłączenie z rachunku dochodu (np. kosztów uznanych za niecelowe lub kosztów reprezentacji) identyfikacja kosztów podatkowych polega na ustaleniu różnic między kosztami księgowymi a podatkowymi. Ponieważ wyłączenia z kosztów podatkowych mają charakter trwały, w każdym przypadku koszty księgowe pomniejsza się o wartość różnic. Należy podkreślić, że różnice wynikają, po pierwsze, z uznania, że pewne koszty (księgowe) są niecelowe (np. tzw. ukryta dywidenda, czyli wydatki na cele prywatne), a po drugie – z wyłączenia enumeratywnego kosztów (np. sankcyjnych odsetek od zobowiązań budżetowych), które można zaliczyć do związanych z prowadzoną działalnością.

Koszty uznane za koszty uzyskania przychodów są następnie przedmiotem rachunku, którego celem jest ustalenie kosztów potrącalnych, a więc pomniejszających przychody podatkowe w okresie rozliczeniowym. Zasadnicze znaczenie dla uznania kosztów uzyskania przychodów ma określenie w prawie podatkowym momentu poniesienia oraz potrącenia

kosztu. W przypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów dniem poniesienia kosztu jest data wystawienia dowodu stanowiącego podstawę jego ujęcia. Jeżeli podmiot prowadzi księgę rachunkową, to dniem poniesienia kosztu jest dzień jego ujęcia w księgach na podstawie odpowiedniego dowodu. Jednocześnie zaliczone do kosztów rezerwy oraz rozliczenia międzyokresowe bierne nie są kosztami poniesionymi. Moment poniesienia kosztów uzyskania przychodów jest określony na ogół według zasady memoriału. Jednak w przypadku niektórych kosztów (np. odsetek, wynagrodzeń, składek ZUS) obowiązuje zasada kasowa, w związku z czym poniesienie kosztu następuje w momencie dokonania wydatku.

Zgodnie z ogólną zasadą koszty są potrącane w roku ich poniesienia, a więc u podatników prowadzących księgę przychodów i rozchodów koszty są potrącane (odejmowane od przychodów) zgodnie z datą wystawienia dowodu księgowego lub z datą zapłaty (np. odsetek itp.). W przypadku podatników używających ksiąg rachunkowych obowiązują szczególne reguły potrącania kosztów poniesionych. Na potrzeby rachunku dochodu podatkowego podatnicy muszą kwalifikować koszty uzyskania przychodów do jednej z dwóch grup – do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami lub do kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami.

Koszty poniesione, uznane za bezpośrednio związane z przychodami, są potrącane w roku (okresie) uzyskania odpowiadających im przychodów. Potrąca się więc koszty poniesione w danym roku oraz w latach poprzednich, jak również koszty poniesione po zakończeniu roku, ale do dnia sporządzenia sprawozdania lub złożenia zeznania podatkowego. Koszty poniesione uznane za inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącane według daty ich poniesienia, a więc w dniu ich ujęcia w księgach rachunkowych. Koszty pośrednio związane z przychodami, jeżeli dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, podlegają rozliczeniom międzyokresowym czynnym i są rozliczane co najmniej proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. W praktyce gospodarczej pojawiają się kontrowersje dotyczące zaliczania kosztów do wymienionych grup oraz dopuszczalności i sposobów dokonywania rozliczeń w ich obrębie (rozliczenia międzyokresowe kosztów, rozliczanie kosztów świadczeń i wydziałowych, wycena produkcji w toku).

Zasadnicze znaczenie mają zasady kwalifikowania kosztów do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami. Obie kategorie kosztów nie zostały bowiem zdefiniowane w ustawie o podatku dochodowym. Możliwe są w tym wypadku dwa sposoby postępowania. Po pierwsze, można przyjąć, że podział na koszty bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami odpowiada klasyfikacji kosztów działalności operacyjnej przyjętej w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat. W tym ujęciu (por. Olchowicz 2009) koszty bezpośrednio związane z przychodami odpowiadają kosztom wytworzenia sprzedanych produktów, usług i towarów, zaś koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami to koszty ogólnego zarządu. Na koszty wytworzenia, a więc bezpośrednio związane z przychodami, składają się koszty bezpośrednio produktów i usług oraz koszty pośrednie ich wytworzenia. Koszty wytworzenia obciążają wynik ze sprzedaży proporcjonalnie do wielkości sprzedaży, a koszty ogólnego zarządu są kosztami okresu. Należy jednak zauważyć, że podział kosztów na koszty wytworzenia i ogólnego zarządu nie jest wyraźny. Przyjęcie powyższego sposobu

kwalfikowania kosztów podatkowych uzasadnione jest minimalizowaniem rozbieżności między rachunkiem księgowym i podatkowym oraz potencjalną łatwością identyfikacji i rozliczenia różnic między tymi rachunkami. Może to być szczególnie ważne, jeżeli ustalany jest podatek odroczony.

Możliwe jest także kwalifikowanie kosztów uzyskania przychodów bez uwzględniania klasyfikacji stosowanych w rachunku zysków i strat. W takim wypadku konieczne jest ustalenie reguł określania bezpośredniego związku kosztów z przychodami. Z wyroków sądów administracyjnych oraz opinii organów podatkowych wynika (por. Podatek dochodowy od osób fizycznych 2007, Podatek dochodowy od osób prawnych 2007), że koszty bezpośrednio związane z przychodami to te koszty, które pozostają w „uchwytnym” związku z nimi, czyli dają się powiązać z konkretnym przychodem. Koszty niespełniające warunku bezpośredniego powiązania z konkretnym przychodem są zaliczane do kosztów pośrednich. Stosowanie takiego podejścia, a więc kwalifikowanie kosztów podatkowych niezależnie od klasyfikacji przyjętych w rachunku zysków i strat jest możliwe, jeżeli koszty uzyskania przychodów są ustalane równoległe oprócz kosztów księgowych, a nie poprzez ich korektę.

Zaliczenie kosztów uzyskania przychodów do bezpośrednio lub pośrednio związanych z przychodami nie oznacza rozstrzygnięcia wszystkich wątpliwości podatkowych. W przypadku kosztów bezpośrednio związanych z przychodami nie są określone szczególne reguły rozliczeń międzyokresowych, międzypodmiotowych, wyceny produkcji w toku i kalkulacji. Przykładowo, otwarte pozostaje pytanie, czy koszty zaliczane do kosztów wytworzenia produktów, a podlegające rozliczeniu w czasie (np. koszty przygotowania produkcji) muszą być również rozliczane podatkowo lub czy mogą być rozliczane podatkowo albo nie mogą być rozliczane w rachunku podatkowym. Dyskusyjna pozostaje również konieczność rozliczania w czasie niektórych kosztów podatkowych zaliczonych do pośrednio związanych z przychodami, dotyczących dłuższego okresu przekraczającego rok podatkowy (Nykiel i in. 2007). W przypadku takich kosztów (np. remontów) nie można określić precyzyjnie długości okresu rozliczenia. Według niektórych opinii (por. Litwińczuk i Karwat 2008) koszt, który nie dotyczy określonego czasu, nie powinien być rozliczany. Podatnik powinien jednak mieć swobodę rozliczenia na określony czas, jeżeli uzna, że rozliczenie kosztów uzyskania przychodów w czasie jest dla niego opłacalne.

Brak jednoznacznych uregulowań w zakresie sposobu kwalifikowania oraz kalkulowania kosztów uzyskania przychodów powoduje rozbieżności dotyczące momentu wykazania kosztów, a tym samym dochodu podatkowego. Skutki podatkowe różnych wariantów ustalania kosztów podatkowych przedstawiono w przykładzie poniżej.

**Przykład.** Spółka z o.o. rozpoczęła we wrześniu 2010 r. produkcję 2 rodzajów wyrobów – mikołaj z czekolady – 800 g (M1) i mikołaj z czekolady – 200 g (M2). Pracochłonność wyrobu M1 jest dwukrotnie wyższa niż wyrobu M2. Produkcję w toku wycenia się na poziomie kosztów bezpośrednich wytworzenia. Działalność realizowana jest w wynajmowanym budynku, w którym 20% powierzchni zajmują pomieszczenia administracyjne, a 80% pomieszczenia produkcyjne. Na początku września majątek spółki obejmował środki pieniężne wartości 100 000 zł, stanowiące wkład właścicieli. W tabeli 1 przedstawiono operacje gospodarcze.

Wynik sprzedaży ustalono według reguł stosowanych w księgach rachunkowych (tab. 2 i 3).

Tabela 1. Operacje gospodarcze we wrześniu 2010 r.

Tytuł operacji	Wartość [zł]
Zakup materiałów do produkcji	10 000
Zakup i przyjęcie maszyny produkcyjnej (zastosowanie podatkowego odpisu jednorazowego)	20 000
Zakup usługi reklamowo-informacyjnej (z góry do końca lutego 2011 roku)	6000
Wydanie do zużycia w produkcji materiałów	8400
Zakup materiałów na potrzeby reprezentacji	900
Wartość zużytej w budynku energii elektrycznej	600
Wartość wynagrodzeń z tytułu umów o pracę: – pracownik produkcyjny – pracownik administracyjny – kierownik produkcji Wypłata wynagrodzeń 2 października	3500 2000 4000
Wartość umów cywilnoprawnych: – pomocnik produkcyjny zatrudniony na umowę zlecenie – pomocnik w biurze zatrudniony na umowę zlecenie Wypłata wynagrodzeń 2 października	2000 1500
Składki ZUS od wynagrodzeń z tytułu umów o pracę – 20%	1900
Wartość czynszu za użytkowanie budynku	3500
Ilość produkcji: M1 – 2000 szt., M2 – 6000 szt. Produkcja w toku: M1 – 1000 szt. w 40%, M2 – 2000 szt. w 80%	
Sprzedaż: M1 – 1500 szt. x 9,5 zł/szt., M2 – 5000 szt. x 4,5 zł/szt. Wydanie wyrobów z magazynu	

Tabela 2. Koszty działalności we wrześniu 2010 r.

Tytuł	Wartość [zł]
Koszty ogólne spółki: – usługa reklamowo-informacyjnej (1/6 x 6000) – materiały na potrzeby reprezentacji – energia elektryczna (20% x 600) – pracownik administracyjny – pomocnik w biurze zatrudniony na umowę zlecenie – składki ZUS od wynagrodzeń z tytułu umowy o pracę – czynsz za użytkowanie budynku (20% x 3500) Razem	1000 900 120 2000 1500 400 700 6620
Koszty wytworzenia: 1) materiały bezpośrednie 2) robocizna bezpośrednia i składki ZUS (3500 + 2000 + 700) 3) koszty wydziałowe: – energia elektryczna (80% x 600) – kierownik produkcji – składki ZUS od wynagrodzeń z tytułu umowy o pracę – czynsz za użytkowanie budynku (20% x 3500) – Razem koszty wydziałowe	8400 6200 480 4000 800 2800 8080

Tabela 3. Kalkulacja kosztów produktów i przychodów ze sprzedaży we wrześniu 2010 r.

Tytuł	Wartość [zł / szt.]
Koszty materiałów bezpośrednich (koszty proporcjonalne do wagi wyrobów i ponoszone w całości na początku produkcji)	kj. M1 = 1,68 kj. M2 = 0,42
Koszty robocizny bezpośredniej z ZUS (koszty proporcjonalne do pracochłonności i ponoszone sukcesywnie)	kj. M1 = 1,00 kj. M2 = 0,50
Koszty wydziałowe (rozliczane na wyroby zakończone proporcjonalnie do wielkości produkcji)	kj. M1 = 1,01 kj. M2 = 1,01
Razem koszt jednostkowy wytworzenia	kj. M1 = 3,69 kj. M2 = 1,93
Przychody ze sprzedaży: M1: 1500 szt. x 9,5 zł / szt. = 14 250 M2: 5000 szt. x 4,5 zł / szt. = 22 500 Razem: 36 750	
Koszty wytworzenia sprzedanych produktów: M1: 1500 szt. x 3,69 zł / szt. = 5535 M2: 5000 szt. x 1,93 zł / szt. = 9650 Razem: 15 185	

kj. – jednostkowy koszt wytworzenia.

Wynik ze sprzedaży = przychody ze sprzedaży – koszty wytworzenia sprzedanych produktów – koszty ogólnego zarządu = 36 750 – 15 185 – 6620 = **14 945 zł.**

Ustalanie dochodu podatkowego, czyli podatkowych przychodów i kosztów (wariant I) przedstawiono w tab. 4. Koszty podatkowe są ustalane poprzez korektę kosztów księgowych.

Tabela 4. Koszty i przychody podatkowe we wrześniu 2010 r. Wariant I

Tytuł	Wartość [zł]
Koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami = skorygowane koszty ogólne spółki 1) koszty ogólne spółki 2) materiały na potrzeby reprezentacji (koszty wyłączone z podatku) 3) pomocnik w biurze na umowę zlecenia (koszty wyłączone z podatku) 4) koszty podatkowe	6620 (-900) (-1500) 4220
Koszty bezpośrednio związane z przychodami = skorygowane koszty wytworzenia 1) materiały bezpośrednie 2) robocizna bezpośrednia i składki ZUS (6200) – zmniejszenie o wartość umowy zlecenia (2000) 3) koszty wydziałowe (8080) – zwiększenie o wartość jednorazowego odpisu podatkowego maszyny (20 000)	8400 4200 28 080
Podatkowe koszty materiałów bezpośrednich	kj. M1 = 1,68 kj. M2 = 0,42
Podatkowe koszty robocizny bezpośredniej z ZUS	kj. M1 = 0,677 kj. M2 = 0,339
Podatkowe koszty wydziałowe	kj. M1 = 3,51 kj. M2 = 3,51
Razem podatkowy koszt jednostkowy bezpośrednio związany z przychodami	kj. M1 = 5,857 kj. M2 = 4,269
Przychody podatkowe ze sprzedaży: M1: 1500 szt. x 9,5 zł / szt. = 14 250 M2: 5000 szt. x 4,5 zł / szt. = 22 500 Razem: 36 750	
Koszty podatkowe bezpośrednio związane z przychodami: M1: 1500 szt. x 5,857 zł / szt. = 8785,50 M2: 5000 szt. x 4,269 zł / szt. = 21 345,00 Razem: 30 130,50	

kj. – jednostkowy koszt wytworzenia.



Dochód podatkowy = przychody podatkowe – koszty bezpośrednio związane z przychodami – koszty pośrednio związane z przychodami = 36 750 – 30 130,50 – 4220 = **2399,50 zł**.

Ustalanie dochodu podatkowego, czyli podatkowych przychodów i kosztów (wariant II) przedstawiono w tab. 5. Koszty podatkowe są ustalane poprzez ich kwalifikowanie do kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami.

Tabela 5. Koszty i przychody podatkowe we wrześniu 2010 r. Wariant II

Tytuł	Wartość [zł]
Koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami:	
1) podatkowy odpis jednorazowy	20 000
2) usługa reklamowo-informacyjna (1/6 x 6000)	1000
3) energia elektryczna (100% x 600)	600
4) pracownik administracyjny	2000
5) składki ZUS od wynagrodzeń z tytułu umowy o pracę	400
6) czynsz za użytkowanie budynku (100% x 3500)	3500
7) kierownik produkcji	4000
8) składki ZUS od wynagrodzeń z tytułu umowy o pracę	800
Razem	32 300
Koszty bezpośrednio związane z przychodami:	
1) materiały bezpośrednie	8400
2) robocizna bezpośrednia (umowa o pracę) i składki ZUS	4200
Razem	14 600
Podatkowe koszty materiałów bezpośrednich	kj. M1 = 1,68 kj. M2 = 0,42
Podatkowe koszty robocizny bezpośredniej z ZUS	kj. M1 = 0,677 kj. M2 = 0,339
Razem podatkowy koszt jednostkowy bezpośrednio związany z przychodami	kj. M1 = 2,357 kj. M2 = 0,759
Przychody podatkowe ze sprzedaży: M1: 1500 szt. x 9,5 zł/szt. = 14 250 M2: 5000 szt. x 4,5 zł/szt. = 22 500 Razem: 36 750	
Koszty podatkowe bezpośrednio związane z przychodami: M1: 1500 szt. x 2,357 zł/szt. = 3535,50 M2: 5000 szt. x 0,759 zł/szt. = 3795,00 Razem: 7330,50	

kj. – jednostkowy koszt wytworzenia.

Dochód podatkowy = przychody podatkowe – koszty bezpośrednio związane z przychodami – koszty pośrednio związane z przychodami = 36 750 – 7330,50 – 32 300 = **-2880,50 zł (strata)**.

Wynik sprzedaży, ustalony zgodnie z regułami rachunkowymi, wyniósł 14 945 zł (zysk). Wynik podatkowy ustalono, stosując 2 warianty kwalifikowania kosztów podatkowych. W wariantcie I koszty podatkowe były ustalane przy założeniu, że koszty bezpośrednio związane z przychodami to koszty wytworzenia. W wariantcie I dochód podatkowy wyniósł 2399,50 zł. Zmniejszenie dochodu w stosunku do zysku wynika z uwzględnienia w rachunku podatkowym jednorazowego odpisu wartości środka trwałego. W wariantcie II wynik podatkowy został ustalony przy założeniu, że do kosztów bezpośrednio związanych z przychodami zalicza się koszty bezpośrednie, natomiast koszty pośrednie wytworzenia potraktowano jako koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami. Przyjęto, że jedynie koszty materiałów i robocizny można jednoznacznie powiązać z przychodami. Wynik wy-

niósł –2880,50 zł (strata podatkowa). W wariantcie II w analizowanym przykładzie wysokie koszty pośrednio, związane z przychodami podatkowymi, obciążają wynik podatkowy.

## PODSUMOWANIE

Koszty podatkowe są najbardziej złożonym elementem rachunku podatku dochodowego. Aby prawidłowo zakwalifikować koszty do kosztów uzyskania przychodów, należy uwzględnić nie tylko zakres kosztów podatkowych, ale również moment uznania kosztów w rachunku dochodu podatkowego. Podczas wykładów i ćwiczeń, dotyczących identyfikacji, rozliczania i kalkulacji kosztów, należy analizować możliwe sposoby ujmowania kosztów w rachunku podatkowym. W praktyce gospodarczej problemy, dotyczące ustalania kosztów podatkowych i prowadzenia szczegółowych rachunków, zajmują wiele czasu. Przy ustalaniu kosztów podatkowych osoby odpowiedzialne kierują się dwoma kryteriami – legalnością, postępowania oraz optymalizacją podatkową. Wybranie wariantu postępowania uwzględniającego zarządzanie wymaga jednak rozważenia wszelkiego ryzyka, które jest wynikiem optymalizacji.

## PIŚMIENNICTWO

- Felis P., Jamroz M., Szlęzak-Matusiewicz J.** 2010. Podatki i składki w działalności przedsiębiorstw. Warszawa, Difin, 132–134.
- Litwińczuk H., Karwat P.** 2008. Prawo podatkowe przedsiębiorców. T. 1. Warszawa, Wolters Kluwer, 117–118.
- Nykiel W., Mariański A., Strzelec D., Walińska E., Bojanowski W., Wencel A.** 2007. Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego. Gdańsk, ODDT, 13–31.
- Olchowicz I.** 2009. Rachunkowość podatkowa. Warszawa, Difin, 116–120.
- Pietrasiewicz W., Romańczuk M.** 2007. Koszty uzyskania przychodów. Warszawa, C.H. Beck, 171–173.
- Podatek dochodowy od osób prawnych.** 2007. Red. T. Marciniuk. Warszawa, C.H. Beck, 371–380.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych.** 2007. Red. T. Marciniuk. Warszawa, C.H. Beck, 485–494.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.** DzU z 2000 r., nr 54, poz. 654, ze zmianami.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.** DzU z 2010 r., nr 51, poz. 307.