

## Wynik podatkowy przedsiębiorstwa – identyfikacja i analiza ryzyka rachunku

Michał Poszwa\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie procedury ustalania wyniku podatkowego przedsiębiorstwa oraz identyfikacja ryzyka związanego z rachunkiem podatkowym. Ryzyko podatkowe dotyczy zarówno ustalania przychodów i kosztów podatkowych, jak również możliwych wariantów rachunku podatkowego.

*Metodologia badania* – W opracowaniu dokonano krytycznej analizy aktów prawnych dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych, a także analizy interpretacji podatkowych oraz komentarzy do ustaw podatkowych.

*Wynik* – W artykule przedstawiono możliwe warianty rachunku wyniku podatkowego i ich ryzyko, a także ryzyko związane z ustalaniem podatkowych przychodów i podatkowych kosztów.

*Oryginalność/wartość* – Określenie procedury ustalania wyniku podatkowego pozwala na identyfikację i ocenę ryzyka podatkowego związanego z ustaleniem przychodów i kosztów podatkowych, a także dotyczącego potencjalnych wariantów rachunku.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, wynik podatkowy, ryzyko podatkowe

### Wprowadzenie

Podatek dochodowy rozliczany jest w ramach procedury rachunkowej, która składa się z dwóch etapów. W pierwszej kolejności ustalany jest wynik podatkowy, którym może być dochód lub strata podatkowa. Etap ten można określić jako rachunek wyniku podatkowego. Następnie, przyjmując za punkt wyjścia dochód, oblicza się wysokość zobowiązania podatkowego, uwzględniając stawkę podatku oraz możliwe odliczenia od dochodu i od podatku. Pozwala to ostatecznie na ustalenie kwoty do zapłaty przez podatnika lub kwoty nadpłaty.

Z każdym z powyższych etapów rachunku podatkowego związane jest ryzyko. Może być ono identyfikowane przede wszystkim jako możliwość wystąpienia nieprawidłowości, a więc postępowania podatnika niezgodnego z przepisami. W szerszym ujęciu ryzyko podatkowe dotyczy również niewykorzystania oraz nieoptymalnego wykorzystania dostępnych możliwości minimalizacji wysokości podatku. Na etapie rachunku wyniku podatkowego ryzyko polega na nieprawidłowym, a także nieoptymalnym (w ramach dozwolonych przepisami podatkowymi wariantów postępowania) ustaleniu przychodów i kosztów po-

---

\* dr Michał Poszwa, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej, e-mail: [michal.poszwa@ue.wroc.pl](mailto:michal.poszwa@ue.wroc.pl).

datkowych. Biorąc pod uwagę skalę oraz ograniczone możliwości jego kształtowania, decydującą rolę odgrywa właśnie ryzyko związane z rachunkiem wyniku podatkowego.

Z kolei przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego ryzyko polega na nieprawidłowym lub nieoptymalnym zastosowaniu odliczeń podatkowych. Ryzyko to może być relatywnie łatwo ograniczane a nawet eliminowane.

Ustalenie wyniku podatkowego polega na zidentyfikowaniu oraz obliczeniu wysokości podatkowych przychodów i kosztów ich uzyskania dotyczących danego okresu rozliczeniowego. Identyfikacja, wycena oraz określenie momentu uznania przychodów i kosztów podatkowych odbywa się na podstawie przepisów podatkowych (Ustawa z dn. 15 lutego 1992 r.; Ustawa z dn. 26 lipca 1991 r.). Podstawowe znaczenie dla podatnika ma zatem zgodność stosowanych procedur z przepisami. Dodatkowo istotne jest efektywne wykorzystanie możliwości minimalizacji wydatków podatkowych. Celem artykułu jest identyfikacja i analiza ryzyka związanego z ustalaniem wyniku podatkowego, w tym ryzyka wystąpienia nieprawidłowości rachunku, jak również optymalnego ustalenia przychodów i kosztów podatkowych.

## **1. Procedura rachunku wyniku podatkowego**

Wynik podatkowy (dochód lub strata podatkowa) ustalany jest jako różnica podatkowych przychodów i podatkowych kosztów. Przedmiotem rachunku są zatem te przychody i te koszty, które są zaliczane do podatkowych. Ponadto powinny być one ustalane (wyceniane i uznawane w określonym momencie) zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Specyfika rachunku wyniku podatkowego zależy zatem od jego zakresu przedmiotowego, jak również ze stosowania procedur rozliczeniowych, o których decydują normy podatkowe. Rachunek podatkowy powinien być prowadzony zgodnie z przepisami (prawidłowo), a jego celem nie jest przedstawienie rzeczywistej sytuacji finansowej podatnika, ale ustalenie podstawy obliczenia podatku. Ponadto, w ramach obowiązujących przepisów podatkowych, należy ustalać wynik w sposób pozwalający na minimalizację obciążenia podatkiem dochodowym. Polega to w szczególności na prowadzeniu polityki wykazywania podatkowych przychodów i kosztów (w szczególności przyśpieszania lub opóźniania momentu ich uznania).

Sposób prowadzenia rachunku wyniku podatkowego zależy od stosowanej przez podatnika formy ewidencji. Wynik podatkowy może być ustalany na podstawie ksiąg rachunkowych, a w określonych przypadkach na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Cechą ksiąg rachunkowych jest kompleksowe ujęcie operacji gospodarczych powodujących zmiany w aktywach i źródłach ich finansowania. Z perspektywy rachunku podatkowego konieczne jest wyodrębnienie na podstawie zapisów księgowych tych operacji, które są istotne podatkowo i oddzielenie ich od tych, które nie wpływają na wynik podatkowy. Źródłem ryzyka podatkowego są tutaj zarówno różnice w zakresie przychodów i kosztów w rachunku księgowym i podatkowym, jak również różnice dotyczące wyceny oraz momentu uznania przychodów i kosztów. Z punktu widzenia podatnika racjonalne jest dążenie do ujednoczenia obu rachunków co może powodować nieprawidłowości w rachun-

ku wyniku podatkowego (zastosowanie procedur księgowych niedozwolonych w rachunku podatkowym). Specyfiką podatkowej księgi przychodów i rozchodów (ewidencja uproszczona) jest ograniczenie jej zakresu wyłącznie do przychodów i kosztów podatkowych oraz zastosowanie uproszczonych procedur ustalania kosztów uzyskania przychodów. Uproszczenia te mogą być źródłem dodatkowego ryzyka podatkowego (Beger, Liss 2013: 135–136) polegającego na nieoptymalnym rozliczeniu kosztów podatkowych.

Analizując wpływ formy ewidencji na ponoszone przez podatnika ryzyko dotyczące prawidłowości rachunku wyniku podatkowego należy stwierdzić, że występują zarówno elementy wspólne, jak i odrębne. Niezależne od formy ewidencji ryzyko dotyczy prawidłowego ustalania zakresu przychodów i kosztów, jak również wyceny przychodów oraz momentu uznania przychodów. Natomiast różnice między formami ewidencji dotyczą ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodów oraz momentu ich potrącenia. Należy stwierdzić, że ryzyka te są specyficzne dla obu form ewidencji, jednak większe ryzyko podatkowe związane jest z prowadzeniem ksiąg rachunkowych.

Podatnicy stosujący ewidencję uproszczoną ustalają wynik podatkowy według konkretnej formuły określonej w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 26.08.2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (DzU z 2003 r., nr 152, poz. 1475 z późn. zm.). Formuła ta z jednej strony ogranicza ryzyko nieprawidłowości, ale z drugiej strony, ze względu na mechanizm korekty o saldo spisów z natury, stanowi źródło ryzyka nieefektywności polegającej na przejściowym zawyżeniu wysokości podatku.

Sposób ustalenia wyniku podatkowego u podatników stosujących księgi rachunkowe nie jest szczegółowo określony. Dotyczy to w szczególności procedur ustalania kosztów podatkowych. Brak kompleksowych rozwiązań dotyczących zasad obliczania wysokości kosztów podatkowych powoduje, że konieczne jest zastosowanie procedur księgowych. Ostatecznie, podatnik ustala wynik podatkowy stosując jednocześnie reguły podatkowe i księgowe (gdy brak jest szczegółowych rozwiązań podatkowych). Aplikowanie dla celów podatkowych procedur księgowych charakteryzuje się jednak pewnym subiektywizmem i może być kwestionowane przez organy podatkowe.

Efektom procedury rachunku wyniku podatkowego są kwoty podatkowych przychodów i podatkowych kosztów. Z ich ustalaniem wiąże się specyficzne ryzyko, które powinno być uwzględniane w ramach strategii podatkowej podmiotu. W dalszej części omówiono ryzyko dotyczące przychodów i kosztów podatkowych w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych.

## **2. Ryzyko ustalania przychodów podatkowych**

Prawidłowe ustalenie podatkowych przychodów uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej wymaga uwzględnienia trzech elementów. W pierwszej kolejności należy dokonać identyfikacji przychodów, następnie wycenić przychody i w końcu przypisać je do

właściwego okresu rozliczeniowego. Z każdym z wymienionych obszarów związane jest określone ryzyko podatkowe.

W przepisach podatkowych pojęcie przychodów nie zostało zdefiniowane, a zakres przychodów jest określony w formie otwartego katalogu, w którym podano podstawowe kategorie przychodów (Małecki, Mazurkiewicz, 2011: 268). Do przychodów podatkowych zalicza się przede wszystkim kwoty należne z tytułu sprzedaży. Ponadto przychodami podatkowymi są również (przykładowo) dotacje, odsetki, różnice kursowe, przedawnione i umorzone zobowiązania, a także wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw oraz wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Pozytywny katalog kategorii przychodów uzupełniony jest katalogiem przychodów wyłączonych z opodatkowania (np. przychody z działalności rolniczej) oraz zwolnionych z podatku (np. odsetki otrzymane od organów podatkowych). Zakres przychodów podatkowych nie pokrywa się zatem z zakresem przychodów księgowych, chociaż w obu rachunkach ogólne określenie przychodów, jako zwiększenie korzyści ekonomicznych, jest identyczne. Przyjmując, że punktem wyjścia dla identyfikacji przychodów podatkowych są przychody księgowe, można wyodrębnić dwa obszary ryzyka dotyczącego zakresu przychodów. Po pierwsze, ryzyko dotyczy prawidłowego wyodrębnienia w przychodach księgowych tych, które nie są uwzględniane podatkowo (ryzyko opodatkowania przychodów niepodatkowych). Po drugie, ryzyko związane jest przede wszystkim z koniecznością uwzględnienia w rachunku podatkowym przychodów (z tytułu świadczeń nieodpłatnych), które nie są zaliczane do przychodów księgowych. Podatnik powinien zatem dokonywać analizy dokumentacji (Łukasiewicz-Obierska i in. 2013: 182) i zdarzeń gospodarczych pomijanych księgowo pod kątem obowiązku podatkowego.

Kolejnym elementem procedury ustalania przychodów podatkowych jest ich wycena. Dla celów podatkowych przyjmuje się, że wysokość przychodu to wartość wyrażona w cenie, która jest określona w umowie. Zasadą jest zatem stosowanie wartości rzeczywistej transakcji. Jednak organ podatkowy ma prawo weryfikacji ceny zadeklarowanej, co może prowadzić do zmiany (zwiększenia) przychodu do wartości rynkowej. Zmiana taka jest możliwa, jeżeli spełnione są równocześnie dwa warunki. Po pierwsze – cena na umowie odbiega znacznie, a po drugie – bez uzasadnionej przyczyny – od wartości rynkowej.

Ryzyko podatkowe dotyczące wyceny przychodów podatkowych polega zatem na możliwości kwestionowania wartości przychodu przez organ podatkowy, jeżeli w jego ocenie jest ona zaniżona. Podatnik powinien zatem dokonywać analizy stosowanych cen sprzedaży rzeczy i praw majątkowych (w tym będących przedmiotem nieodpłatnych świadczeń) pod kątem ich relacji względem wartości rynkowych. Dodatkowo należy oszacować prawdopodobieństwo oceny przez organ podatkowy dotyczącej nieuzasadnionego zastosowania ceny niższej od rynkowej lub oceny różnicy jako znacznej. Podatnik może bowiem ograniczyć ryzyko kwestionowania wyceny przychodów poprzez przyjęcie dla celów podatkowych ceny wyższej od rzeczywistej lub poprzez udokumentowanie uzasadnienia dla pozostawienia ceny niższej od rynkowej. Należy również zauważyć, że z wyceną przychodów

związane jest ryzyko nieefektywności, polegające na przeszacowaniu ceny uwzględnionej w rachunku podatkowym względem ceny rynkowej. Oznaczałoby to uniknięcie ryzyka poprzez zapłatę relatywnie wysokiego podatku.

Ryzyko podatkowe związane jest również z określaniem momentu uzyskania przychodu podatkowego. Dla celów podatkowych stosuje się bowiem zarówno zasadę memoriału (przychód powstaje w momencie wydania towaru lub wykonania usługi), jak również zasadę kasową, czyli realizacji (przychód powstaje w momencie otrzymania zapłaty). W przypadku sprzedaży usług ciągłych rozliczanych w okresach rozliczeniowych datę powstania przychodu określa się jako ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie. Ryzyko podatkowe dotyczy zatem prawidłowego określenia momentu uzyskania przychodu w szczególności, gdy moment ten jest ustalany inaczej dla celów podatkowych niż dla celów księgowych. Przykładowo, otrzymanie zapłaty z góry oznacza powstanie przychodu podatkowego, chyba że „zapłata” jest zaliczką. Ryzyko podatkowe jest związane również z możliwością wystąpienia nieefektywności polegającej na błędnym kwalifikowaniu płatności („zapłata z góry” zamiast „zaliczka”) oraz na niewykorzystaniu możliwości przesuwania momentu uzyskania przychodu przez odpowiednie kształtowanie treści umów.

Ustalając przychody podatkowe, podatnik ponosi ryzyko związane z prawidłowością ich identyfikacji, wyceny oraz momentu uznania. Dążąc do ograniczenia ryzyka, podatnik powinien w szczególności zwrócić uwagę na problem identyfikacji świadczeń nieodpłatnych oraz potencjalnie wyższej wyceny podatkowej niż księgowej niektórych przychodów. Ponadto w ramach optymalizacji kwot podatku dochodowego, celem powinno być wpływanie na moment wykazania przychodu w rachunku podatkowym, co oznacza minimalizację ryzyka związanego z nieefektywnością rozliczenia podatkowego.

### **3. Ryzyko ustalania kosztów uzyskania przychodów**

Procedura ustalania kosztów podatkowych składa się, podobnie jak rachunek przychodów podatkowych, z trzech elementów. Po pierwsze, dokonuje się identyfikacji kosztów uzyskania przychodów, po drugie – wyceny kosztów oraz po trzecie – przypisania kosztów do właściwego okresu rozliczeniowego. Przy tym procedury ustalania wysokości kosztów są ściśle związane z momentem potrącenia kosztów w rachunku podatkowym.

Podstawowym obszarem ryzyka podatkowego jest identyfikacja kosztów podatkowych. Zgodnie z definicją zawartą w przepisach podatkowych do kosztów uzyskania przychodów zalicza się te koszty (księgowe), które spełniają określone warunki. Pierwszym warunkiem jest wymóg poniesienia kosztu. Kolejnym jest „celowość” kosztu, a więc jego poniesienie w celu uzyskania przychodów oraz zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wreszcie, aby poniesiony w związku z prowadzoną działalnością koszt był kosztem podatkowym, nie może być wyłączony z rachunku podatkowego. Nie są zatem zaliczane do kosztów podatkowych te, które nie zostały jeszcze poniesione (a więc koszty zarachowane), a także koszty niecelowe (dotyczące działalności nieopodatkowanej) i uznane za niecelowe

(np. prywatne wydatki) oraz koszty wprowadzisz celowe, ale wyłączone podatkowo (np. koszty reprezentacji).

Ryzyko identyfikacji kosztów uzyskania przychodów związane jest z możliwością wystąpienia nieprawidłowości. Po pierwsze, ryzyko dotyczy ustalenia poniesienia kosztu. Aby koszt został uznany za poniesiony muszą być spełnione określone warunki, z którymi wiąże się ryzyko ich nie realizacji. Do warunków tych należą: konieczność właściwego udokumentowania kosztu (w szczególności konieczność otrzymania faktury, ale z uwzględnieniem niektórych kosztów dokumentowanych innymi dowodami), konieczność ujęcia kosztu w księgach rachunkowych oraz udowodnienie (w przypadku niektórych usług np. doradztwa), że koszty zostały faktycznie poniesione. Kolejnym obszarem ryzyka identyfikacji kosztów podatkowych jest możliwość kwestionowania przez organy podatkowe związku kosztu z prowadzoną działalnością (podważanie celowości poniesienia kosztów). W doktrynie podkreśla się, że ocena kosztów na potrzeby podatkowe powinna być dokonywana indywidualnie i uwzględniać również racjonalność ponoszenia kosztów (Litwińczuk 2013: 112). Ponadto ryzyko związane jest z nieprecyzyjnym określeniem zakresu kosztów wyłączonych podatkowo (np. koszty reprezentacji nie są zdefiniowane w przepisach podatkowych).

Przy ustalaniu zakresu kosztów podatkowych występuje również ryzyko nieefektywności wynikające ze zbyt konserwatywnego kwalifikowania kosztów do podatkowych. Podatnicy mogą bowiem nie uwzględniać w rachunku podatkowym niektórych kosztów w celu uniknięcia ich kwestionowania przez organy podatkowe. Alternatywą dla takiego podejścia może być przygotowanie się na ewentualne zmniejszenie kosztów podatkowych w wyniku kontroli.

Koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów są uwzględniane w rachunku wyniku podatkowego w określonym momencie i w określonej wysokości. Oznacza to, że w procedurze rachunku wyniku podatkowego należy ustalić wysokość kosztów podatkowych potrącalnych w danym okresie rozliczeniowym. Zasady ustalania wysokości kosztów podatkowych potrącalnych nawiązują do zasad ustalania kosztów księgowych, a w szczególności do zasady współmierności.

W celu określenia momentu uznania kosztu podatkowego należy wyodrębnić moment poniesienia i moment potrącenia. Moment poniesienia, a więc dzień ujęcia kosztu w księgach, ustalany jest według zasady memoriału, a w niektórych przypadkach (np. odsetki, wynagrodzenia) według reguły kasowej. Ponadto koszty uznawane memoriałowo muszą być potwierdzone w określonym terminie wydatkami, co oznacza, że są one do momentu zapłaty uznawane za poniesione warunkowo (Poszwa 2013: 175). Podatnik ponosi zatem ryzyko prawidłowego ustalenia momentu poniesienia kosztu uzyskania przychodu. Ryzyko to może być znacznie ograniczone, pod warunkiem dokonywania zapłaty „odpowiednio” wcześniej, aby uniknąć konieczności dokonywania korekt kosztów. Występowanie korekt oznacza konieczność wypracowania procedur, których prawidłowość może być kwestionowana i których stosowanie może być kosztowne dla podatnika.

Moment potrącenia kosztu poniesionego określa się dokonując kwalifikowania kosztów podatkowych do bezpośrednio związanych z przychodami oraz innych niż bezpośrednio

(a więc pośrednio) związanych z przychodami. Koszty zaliczone do bezpośrednio związanych z przychodami są potrącane w okresie uzyskania odpowiednich przychodów (zasada współmierności), a koszty pośrednio związane z przychodami potrąca się w dacie ich poniesienia. Ryzyko związane z potrącaniem kosztów podatkowych wynika z braku jednoznacznych kryteriów kwalifikowania kosztów podatkowych do bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. Przyjmuje się, że koszty te kwalifikuje się przy uwzględnieniu zasad ustalania kosztów na potrzeby księgowe. Takie podejście wynika z interpretacji organów podatkowych i wyroków sądów administracyjnych (Kosakowski 2013), a nie wprost z przepisów podatkowych. Podatnik powinien zatem ustalać procedury rozliczania i kalkulacji kosztów księgowych w taki sposób, aby możliwie wiernie (bez nadmiernych uproszczeń) odzwierciedlić rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych, co może być istotnym argumentem przy ocenie prawidłowości procedur ustalania kosztów podatkowych. Ponadto źródłem ryzyka podatkowego są procedury szczególne dotyczące rozliczania kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. Procedury te dotyczą rozliczeń międzyokresowych niektórych kosztów, co przyczynia się do komplikowania rachunku.

Ryzyko podatkowe związane z ustalaniem kosztów potrącalnych w danym okresie może wynikać również z wykorzystywania procedur rozliczeniowych na potrzeby optymalizacji. Z jednej strony brak szczegółowych regulacji umożliwia takie ukształtowanie rozliczeń kosztów, aby możliwe było prowadzenie odpowiedniej polityki wykazywania kosztów podatkowych w czasie. To może jednak przyczyniać się do kwestionowania stosowanych zasad przez organy podatkowe. Z drugiej strony występuje ryzyko nieefektywności związane z niewykorzystaniem lub niewłaściwym wykorzystaniem dostępnych możliwości wpływających na wysokość potrącanych w danym okresie kosztów uzyskania przychodów.

Ustalenie kosztów działalności odbywa się według określonych indywidualnie i uwzględniających specyfikę podmiotu procedur rachunku kosztów. Procedury te są również stosowane w rachunku kosztów podatkowych. W rachunku tym dodatkowo należy uwzględnić ograniczenia uznawania kosztów oraz możliwości kształtowania wysokości kosztów na potrzeby optymalizacji podatkowej. Źródłem ryzyka podatkowego są zatem zarówno natura kosztów jako kategorii ekonomicznej ustalonej do pewnego stopnia indywidualnie, jak również regulacje podatkowe zawierające określone ograniczenia i stymulatory działalności podatnika.

#### **4. Warianty rachunku wyniku podatkowego a ryzyko**

Podatnicy stosujący księgi rachunkowe mogą ustalać wynik podatkowy na jeden z dwóch sposobów. Potencjalna swoboda w ustalaniu wyniku podatkowego wynika z braku jednoznacznych przepisów dotyczących ustalania przychodów, a w szczególności kosztów podatkowych. Swoboda ta może być również traktowana jako źródło ryzyka, ponieważ podatnik musi dokonać wyboru modelu rachunku wyniku podatkowego oraz zorganizować prowadzenie tego rachunku.

Podstawowy sposób ustalania wyniku podatkowego polega na skorygowaniu wyniku finansowego (rachunek korekt). Wynik finansowy ustalany jest w ramach ewidencji w księgach rachunkowych, a jego elementem są przychody i koszty obliczone według reguł prawa bilansowego. Kwoty przychodów i kosztów księgowych są punktem wyjścia dla ustalenia, ale poza ewidencją księgową, podatkowych przychodów i podatkowych kosztów. W ramach tej procedury przychody księgowe zwiększa się o te wielkości, które nie są uwzględniane księgowo (np. wartość świadczeń nieodpłatnych), a także o te przychody, które wprawdzie są elementem rachunku księgowego, ale w innym terminie, tzn. albo później niż w rachunku podatkowym (np. otrzymana z góry zapłata), albo wcześniej (np. otrzymane odsetki wcześniej należne). Ponadto przychody księgowe zmniejsza się o kwoty wyłączone podatkowo (np. przychody zwolnione z opodatkowania) oraz o kwoty, które są uwzględniane podatkowo później niż księgowo (należne, ale nie otrzymane odsetki), albo wcześniej niż księgowo (np. sprzedaż usługi wcześniej zapłaconej).

Koszty podatkowe ustalane są poprzez korektę kosztów księgowych w ramach procedury, która polega na zwiększeniu kosztów księgowych o kwoty uwzględniane wcześniej podatkowo niż księgowo (np. różnice odpisów amortyzacyjnych podatkowych szybszych niż księgowych) albo później niż księgowo (np. zapłacone odsetki od kredytu wcześniej zarachowane). Ponadto koszty księgowe zmniejsza się o koszty nie uwzględniane podatkowo (np. kary administracyjne), a także o kwoty uznawane w rachunku podatkowym później niż w rachunku księgowym (np. zarachowane, ale nie zapłacone odsetki od kredytu), albo wcześniej niż w rachunku księgowym (np. różnice odpisów amortyzacyjnych księgowych dokonywanych wolniej niż podatkowych).

Alternatywą dla powyższego rachunku polegającego na dokonywaniu korekt jest rachunek wyniku podatkowego prowadzony równoległe do rachunku wyniku finansowego (rachunek autonomiczny). W rachunku tym wykazuje się zidentyfikowane na podstawie dokumentów źródłowych przychody oraz koszty podatkowe. Przy tym uwzględnia się strukturę kosztów podatkowych, która składa się z kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z przychodami. W ramach tych dwóch grup kosztów wyodrębnia się koszty poniesione w okresie bieżącym oraz w innych okresach, ale dotyczące danego okresu rozliczeniowego. Ponadto w ramach poszczególnych kategorii kosztów można ująć koszty uznane ostatecznie i te uznane warunkowo. W przypadku występowania kosztów uznanych warunkowo konieczne jest wyodrębnienie korekt kosztów wynikających z nieterminowej zapłaty za zużyte zasoby oraz wykazanie „odwrócenia” korekt w przypadku dokonania zaległej zapłaty.

Niezależnie do zastosowanego wariantu (rachunek korekt lub rachunek autonomiczny), rachunek wyniku podatkowego może być skomplikowany. Złożoność rachunku może implikować dodatkowe ryzyko podatkowe. W praktyce gospodarczej najczęściej stosuje się rachunek uwzględniający korekty przychodów i kosztów księgowych do podatkowych. Z punktu widzenia ryzyka prawidłowości rachunku należy analizować sposób dokonywania korekt oraz zakres stosowanych uproszczeń. Uproszczenia w rachunku podatkowym są stosowane w celu wyeliminowania pracochłonnych korekt związanych w szczególności z przesunięciem



w czasie momentu uznawania kosztów podatkowych. W przypadku działalności produkcyjnej i usługowej zakres tych korekt może być znaczący, a stosowanie uproszczeń przyczynia się do racjonalizacji kosztów rozliczeń. Uproszczenie rachunku wyniku podatkowego, a zatem ograniczenie ryzyka, może być dokonane również poprzez taką realizacją operacji gospodarczych, dzięki której wyeliminuje się lub ograniczy zakres korekt.

## Uwagi końcowe

Ryzyko podatkowe związane z ustalaniem wyniku podatkowego dotyczy zarówno ustalania przychodów podatkowych, jak i kosztów uzyskania przychodów. Źródłem ryzyka jest z jednej strony naturalna złożoność procesów gospodarczych, a z drugiej – rozwiązania zawarte w treści przepisów podatkowych. Uwzględniając obowiązujące regulacje, podatnik stosuje takie procedury ustalania wyniku podatkowego, które ograniczają ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ewentualnie umożliwiają minimalizację wysokości płaconego podatku dochodowego.

Ograniczenie ryzyka podatkowego może być dokonane w dwojaki sposób. Po pierwsze przez samych podatników, którzy mogą tak organizować swoją działalność, aby minimalizować realizację ryzyka podatkowego. Oznaczać to może modyfikację modelu biznesowego prowadzonej działalności. Po drugie, zmniejszenie ryzyka podatkowego może być zawsze dokonane przez ustawodawcę poprzez wprowadzenie jednoznacznych procedur i pozostawienie swobody podatnikom w kształtowaniu procedur rachunkowych. Swoboda ta powinna być jednak formalizowana zapisami w polityce rachunkowości podmiotu.

## Literatura

- Beger T., Liss P. (2013), *Podatki dochodowe w działalności gospodarczej i podatki kosztowe*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Lukaszewicz-Obierska A., Ziobrowski J., Jędruszek O. (2013), *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Kosakowski E. (2013), *Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej*, w: *Zamknięcie roku 2013*, Rachunkowość, Warszawa, s. 395-469.
- Małecki P., Mazurkiewicz M. (2011), *CIT. Podatki i rachunkowość*, 2. wyd., LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców* (2013), red. H. Litwińczuk, 7. wyd., LEX a Wolters Kluwer business Warszawa.
- Poszwa M. (2013), *Moment uznania kosztów w rachunku wyniku podatkowego*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, red. E. Nowak, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 173-182.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. DzU 2011, nr 74, poz. 397 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. DzU 2012, poz. 361 z późn. zm.).

#### **BUSINESS TAX RESULT STATEMENT – RISK IDENTIFICATION AND ANALYSIS**

**Abstract:** *Purpose* – The purpose of this article is to present the procedure of determining the tax enterprises and the identification of risks associated with the income tax . Tax risk concerns for both determining revenue and tax costs , as well as the possible variants of the tax bill.

*Design/Methodology/approach* – The study made a critical analysis of legal acts concerning the additive income individuals and legal persons , as well as analysis and interpretation of tax laws tax comments.

*Findings* – This article lists the possible result of the tax bill and their risks , and the risk associated with setting tax revenue and tax costs.

*Originality/value* – Determination of the procedure for determining the tax result allows for the identification and assessment of risks associated with the setting of the tax revenues and tax costs , as well as refer -tion of potential variants account.

**Keywords:** income tax, income account, tax risk

#### **Cytowanie**

Poszwa M. (2014), *Wynik podatkowy przedsiębiorstwa – identyfikacja i analiza ryzyka rachunku*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 803, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 66, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 457–466; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).