

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

## Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow  
Edward Nowak  
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

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

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-465-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa .....	13
<b>Piotr Bednarek:</b> Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań .....	31
<b>Renata Biadacz:</b> Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju .....	42
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce .....	52
<b>Halina Buk:</b> Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej .....	69
<b>Jolanta Chluska:</b> Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych .....	77
<b>Halina Chłodnicka:</b> Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania .....	87
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej .....	102
<b>Marlena Ciechan-Kujawa:</b> Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju .....	114
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową .....	125
<b>Michał Dyk:</b> Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG .....	134
<b>Izabela Emerling:</b> Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem .....	143
<b>Beata Iwasieczko:</b> Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności .....	154
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań .....	164
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Jacek Jaworski:</b> Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów .....	183
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej .....	192
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego .....	202
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa .....	211

<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i> .....	220
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
<b>Mariola Kotłowska:</b> Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
<b>Robert Kowalak:</b> Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
<b>Marcin Kowalewski:</b> Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i> .....	273
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
<b>Justyna Kujawska:</b> Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
<b>Agnieszka Lew:</b> Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
<b>Grzegorz Lew:</b> Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
<b>Mariusz Lisowski:</b> Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
<b>Małgorzata Macuda:</b> Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa.....	386
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
<b>Andrzej Niemiec:</b> Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
<b>Maria Nieplowicz:</b> Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

<b>Edward Nowak:</b> Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
<b>Piotr Oleksyk:</b> Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego .....	470
<b>Ryszard Orliński:</b> Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
<b>Michał Poszwa:</b> Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie .....	487
<b>Sabina Rokita:</b> Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
<b>Wanda Skoczylas:</b> Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych .....	506
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego .....	519
<b>Alfred Szydelko:</b> Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
<b>Joanna Świerk:</b> Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina .....	538
<b>Piotr Urbanek:</b> Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce .....	570
<b>Beata Zaleska:</b> Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X .....	582

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise .....	30
<b>Piotr Bednarek:</b> Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives .....	41
<b>Renata Bładacz:</b> Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development .....	51
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
<b>Halina Buk:</b> Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group .....	76
<b>Jolanta Chluska:</b> Standard costing in decision-making processes of healthcare units .....	86
<b>Halina Chłodnicka:</b> Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation .....	101
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Performance measurement in insurance activity.....	113

<b>Marlena Ciecchan-Kujawa:</b> The advisory function of the external audit and its perspectives .....	124
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
<b>Michał Dyk:</b> KPMG as an example of competence company.....	142
<b>Izabela Emerling:</b> Cost accounting and modern company management.....	153
<b>Beata Iwasieczko:</b> Business models and evaluation of the factors of their effectiveness .....	162
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specificity of error management in an enterprise .....	182
<b>Jacek Jaworski:</b> Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements .....	210
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Cost management by <i>hoshin kanri</i> method .....	229
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
<b>Mariola Kotłowska:</b> Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value .....	263
<b>Robert Kowalak:</b> Production performance indicators in management reports.....	272
<b>Marcin Kowalewski:</b> Performance measurement subordinated to lean management .....	281
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities .....	294
<b>Justyna Kujawska:</b> Costs of unused resources in a hospital ward .....	303
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Planned cost accounting as a source of management information .....	323
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
<b>Agnieszka Lew:</b> Planning and accounting projects costs.....	343
<b>Grzegorz Lew:</b> Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Use of information for cost management in the automotive industry .....	363

<b>Mariusz Lisowski:</b> Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency .....	375
<b>Małgorzata Macuda:</b> Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> The use of lean accounting in performance management .....	400
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analysis of target costing relevant elements .....	416
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Process management and its usefulness to cost management of public university .....	430
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations .....	439
<b>Andrzej Niemiec:</b> The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company .....	451
<b>Maria Nieplowicz:</b> The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów .....	461
<b>Edward Nowak:</b> Cost at various stages of company operation.....	469
<b>Piotr Oleksyk:</b> Evaluation in activity of local government units .....	477
<b>Ryszard Orliński:</b> The use of target costing in hospitals.....	486
<b>Michał Poszwa:</b> Tax cost management in a company .....	495
<b>Sabina Rokita:</b> Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects .....	505
<b>Wanda Skoczylas:</b> Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach .....	528
<b>Alfred Szydelko:</b> Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
<b>Joanna Świerk:</b> The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin .....	549
<b>Piotr Urbanek:</b> Agency problem in the decentralized model of management in a public university .....	558
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
<b>Marcin Wierzbiński:</b> The determinants of introducing the capacity market in energy industry .....	581
<b>Beata Zaleska:</b> Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

## Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: [michal.poszwa@ue.wroc.pl](mailto:michal.poszwa@ue.wroc.pl)

---

# ZARZĄDZANIE KOSZTAMI PODATKOWYMI W PRZEDSIĘBIORSTWIE

---

**Streszczenie:** Wysokość podatku dochodowego od wyniku finansowego osiąganego przez przedsiębiorstwo zależy m.in. od poziomu kosztów ujętych w rachunku wyniku podatkowego. Ustalanie kosztów podatkowych odbywa się z uwzględnieniem właściwych regulacji prawnych. Przepisy ustaw o podatku dochodowym nie określają jednak precyzyjnie zakresu kosztów oraz procedur ich obliczania, co stanowi źródło ryzyka podatkowego. Oznacza to konieczność jego identyfikacji i, jeżeli to możliwe, również ograniczania. Ponadto regulacje podatkowe pozostawiają pewną swobodę w zakresie identyfikacji kosztów uzyskania przychodów oraz sposobów ustalania ich wysokości. Podatnik ma zatem możliwość wpływania na wysokość kosztów podatkowych wykazywanych w rachunku wyniku podatkowego. Możliwość kształtowania poziomu ryzyka oraz wysokości kosztów stanowi treść zarządzania kosztami podatkowymi.

**Słowa kluczowe:** koszty podatkowe, optymalizacja podatkowa, zarządzanie kosztami.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.45

## 1. Wstęp

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą zobowiązane są do ponoszenia ciężaru podatkowego, na który składają się wydatki pieniężne oraz ryzyko podatkowe. Wydatki dotyczą kwot poszczególnych podatków, a także wynikają z konieczności ponoszenia kosztów związanych z realizacją obowiązków podatkowych. Ryzyko podatkowe oznacza możliwość wystąpienia konsekwencji podatkowych prowadzonej działalności innych niż oczekiwane przez podatnika. Ryzyko odzwierciedla prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości, czyli postępowania niezgodnego z przepisami, co prowadzi do dodatkowych wydatków o charakterze sankcji oraz potencjalnie przyczynia się do utraty korzyści z powodu zakłóceń w prowadzeniu działalności lub obniżenia reputacji. W szerszym ujęciu ryzyko podatkowe oznacza również możliwość niewykorzystania lub nieefektywnego wykorzystania instrumentów minimalizacji wydatków podatkowych.



Obowiązki podatkowe przedsiębiorstwa wynikają z norm prawa podatkowego. Przepisy podatkowe charakteryzują się właściwościami, które powinny być uwzględniane oraz wykorzystywane w zarządzaniu. Po pierwsze, treść regulacji prawnej oraz sposób jej stanowienia i stosowania stanowią, obok natury ekonomicznej konstrukcji podatku, źródło ryzyka podatkowego. Wynika ono z braku precyzji w określaniu obowiązku podatkowego i reguł ustalania wysokości zobowiązania podatkowego, a także z nieprzewidywalności, do pewnego stopnia, działań instytucji tworzących i egzekwujących prawo podatkowe. Ryzyko podatkowe powinno być uwzględniane przy podejmowaniu wielu decyzji.

Po drugie, regulacje podatkowe charakteryzują się elastycznością. Oznacza ona, w pewnym zakresie, możliwość wyboru przez podatnika sposobu realizacji obowiązków podatkowych. Podatkowe prawa wyboru są bezpośrednio zapisane w przepisach lub też wynikają pośrednio z ich treści, a ich wykorzystanie przyczynia się do zmniejszenia wydatków podatkowych za dany okres rozliczeniowy. Instrumenty minimalizacji ciężaru podatkowego można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej zalicza się podatkowe prawa wyboru dotyczące sposobu prowadzenia działalności (np. wybór formy finansowania środka trwałego). Do drugiej grupy należą prawa wyboru dotyczące sposobu rozliczania działalności (np. wybór metody amortyzacji zakupionego środka trwałego). W obu przykładach dokonanie określonego wyboru wpływa na sposób ujęcia kosztów w rachunku podatkowym, a przez to na ostateczny ich poziom. Elastyczność przepisów powinna być wykorzystywana w podnoszeniu efektywności działalności przedsiębiorstwa.

Podatnicy mogą wpływać m.in. na wysokość podatku dochodowego płaconego z osiąganego wyniku finansowego. Poziom obciążenia zależy od elementów konstrukcji podatku (stawki, odliczeń, przychodów i kosztów podatkowych), na które podatnik ma określony wpływ. W szczególności możliwe jest kształtowanie, oczywiście w pewnym zakresie, kosztów uzyskania przychodów, a przez to wpływanie na wysokość wykazywanej w danym okresie podstawy obliczenia podatku. Podatnik powinien zatem świadomie i celowo wykorzystywać podatkowe prawa wyboru, a przez to wpływać na poziom wykazywanych kosztów podatkowych. Koszty podatkowe, ze względu na ich ekonomiczny charakter oraz sposób regulacji prawnej, stanowią istotny obszar występowania ryzyka podatkowego. Podatnik powinien dążyć do ograniczania tego ryzyka poprzez stosowanie odpowiednich procedur identyfikacji i ustalania kosztów uzyskania przychodów. Dążenie do zwiększania efektywności oraz zapewnienia warunków kontynuacji działalności wymusza podejmowanie zorganizowanych działań dotyczących kosztów podatkowych. Celami artykułu są przedstawienie i analiza istoty oraz obszarów zarządzania kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie. Analiza dotyczy przepisów ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych [Ustawa z 26 lipca 1991; Ustawa z 15 lutego 1992].

## **2. Istota, zakres i uwarunkowania zarządzania kosztami podatkowymi**

Koszty podatkowe stanowią element konstrukcji podatku dochodowego. Zatem zarządzanie kosztami podatkowymi stanowi element procesu optymalizacji podatku dochodowego od wyniku finansowego. Zarządzanie podatkiem dochodowym oznacza podejmowanie działań zmierzających do minimalizacji wydatków z uwzględnieniem ryzyka podatkowego [Szłęczak-Matusiewicz 2013, s. 22]. Działania zmierzające do minimalizacji obciążenia podatkiem dochodowym powinny być przede wszystkim legalne, a więc uwzględniać dopuszczalne prawa wyboru dotyczące sposobu osiągania celów oraz rozliczania zrealizowanych operacji gospodarczych. Granice legalności nie są jednak precyzyjnie określone i jednoznaczne ustalenie dopuszczalności podejmowanych działań nie zawsze jest możliwe. Oznacza to ryzyko ich kwalifikacji jako obejścia prawa [Jamróży, Kudert 2013, s. 24]. Oprócz legalności ograniczeniem dla zarządzania podatkami są cele ogólne przedsiębiorstwa. Cele podatkowe mają bowiem charakter uzupełniający, a więc najwyżej drugorzędny. Kształtowanie kosztów podatkowych powinno być zatem podporządkowane zarządzaniu kosztami.

Zarządzanie kosztami polega na podejmowaniu działań zmierzających do redukcji poziomu ponoszonych kosztów poprzez doskonalenie procesów gospodarczych dzięki zwiększaniu skuteczności działania oraz efektywności wykorzystania zasobów [Nowak (red.) 2006, s. 15]. W ramach zarządzania kosztami dokonuje się ciągłej analizy procesów ponoszenia kosztów, wprowadzania usprawnień realizacji procesów gospodarczych oraz procedur rozliczania, kalkulacji i kontroli kosztów. Podejmowane działania dotyczące redukcji kosztów mogą być neutralne podatkowo lub też wpływać na wysokość podatku dochodowego i/lub ryzyka podatkowego. Na przykład wydłużenie terminów płatności za zakupy surowców zmierzające do poprawy płynności i redukcji kosztów finansowania kredytem bankowym może spowodować konieczność korekty kosztów podatkowych i zwiększenie wysokości podatku dochodowego oraz dodatkowo zwiększenie ryzyka związanego z ustalaniem kosztów uzyskania przychodów. Skutki podatkowe decyzji o wydłużeniu terminów płatności co najmniej ograniczą, a może nawet zniosą lub przekroczą oczekiwane korzyści dotyczące kosztów finansowania. Świadomość możliwych konsekwencji w zakresie skutków podatkowych pozwoli co najmniej uwzględnić kwestie podatkowe przy podejmowaniu decyzji.

Ustalając istotę i zakres zarządzania kosztami podatkowymi, należy wskazać cele przedsiębiorstwa związane z rozliczaniem podatku dochodowego. Mają one bowiem dwojaki charakter. Po pierwsze, podstawowym celem podatnika jest zapewnienie prawidłowości stosowanych procedur ustalania podatku, w tym procedur obliczania wyniku podatkowego. Poprawność (zgodność z przepisami) jest bowiem warunkiem zapewnienia ciągłości prowadzenia działalności. Reguły ustalania przychodów podatkowych, a w szczególności kosztów uzyskania przychodów, nie są

precyzyjne, co wynika zarówno z natury kosztów jako kategorii ekonomicznej, jak i ze sposobu regulacji w prawie podatkowym. W procesie ustalania kosztów podatkowych można wyodrębnić trzy etapy: identyfikację kosztów poniesionych w danym okresie, ustalanie wysokości kosztów podatkowych oraz określenie momentu potrącenia kosztu w rachunku podatkowym. Na każdym z powyższych etapów występuje konieczność zastosowania właściwych procedur identyfikacji, wyceny i uznawania kosztów, których prawidłowość jest oceniana indywidualnie. Ustalenie procedur, które mogą być uznane za prawidłowe, jest celem i przedmiotem procesu zarządzania kosztami podatkowymi.

Po drugie, celem podatnika jest dążenie do optymalizacji wysokości wyniku podatkowego, a przez to wysokości podatku do zapłaty. W niektórych przypadkach (podatników stosujących podatkową księgę przychodów i rozchodów) wynik podatkowy może być kształtowany w sprzeczności z celami podatkowymi, np. pod kątem maksymalizacji zdolności kredytowej przedsiębiorstwa. Przyjmując, że celem podatnika jest minimalizacja podatku przy założeniu efektywnego wykorzystania odliczeń, zarządzanie kosztami podatkowymi może zmierzać do zwiększania albo zmniejszania poziomu kosztów wykazywanych w danym okresie rozliczeniowym.

Istotą zarządzania kosztami podatkowymi są działania zmierzające do minimalizacji ryzyka podatkowego związanego z ustalaniem kosztów oraz dotyczące wpływania na poziom wyniku podatkowego za dany okres rozliczeniowy. W ramach zarządzania kosztami podatkowymi podejmowane są działania zmierzające do tworzenia, usprawniania i stosowania procedur ustalania kosztów uzyskania przychodów (dążenie do minimalizacji ryzyka nieprawidłowości) oraz działania polegające na stosowaniu takich wariantów prowadzenia działalności oraz rozliczania kosztów podatkowych, które spowodują wykazanie w danym okresie rozliczeniowym pożądanego poziomu kosztów podatkowych (dążenie do obniżania lub podwyższania wyniku podatkowego).

Zarządzanie kosztami podatkowymi odbywa się z uwzględnieniem uwarunkowań zewnętrznych (przepisów podatkowych) oraz wewnętrznych (dotyczących danego przedsiębiorstwa). Przepisy podatkowe określają cele zarządzania kosztami podatkowymi oraz zakres dostępnych praw wyboru. Uwarunkowania wewnętrzne dotyczą celów ogólnych przedsiębiorstwa, przyjętego modelu biznesowego, osiąganego wyniku finansowego oraz zastosowanego wariantu rozliczania zaliczek i zakresu odliczeń podatkowych.

Podstawowe znaczenie mają ustalone cele przedsiębiorstwa, ponieważ zarządzanie kosztami ma wspierać ich osiągnięcie. Pod wpływem regulacji podatkowych mogą być dobierane sposoby osiągnięcia celów, a więc te, których efektywność zostanie zwiększona dzięki korzyściom podatkowym. Istotne znaczenie dla kształtu zarządzania kosztami podatkowymi mają przyjęte sposoby prowadzenia działalności (strategie cząstkowe) oraz akceptowany poziom ryzyka podatkowego. Możliwe są tutaj dwie strategie podatkowe. Strategia konserwatywna zakłada, że priorytetem jest minimalizacja ryzyka (akceptowane mniejsze ryzyko). Strategia aktywna za-

kłada dążenie do minimalizacji wydatków podatkowych przy wyższym akceptowanym ryzyku. Sposób rozliczania zaliczek w ciągu roku wpływa na zakres czasowy zarządzania kosztami podatkowymi. Jeżeli jest stosowane ryczałtowe rozliczenie zaliczek (por. [Litwińczuk (red.) 2013, s. 86]), to zarządzanie kosztami podatkowymi jest ograniczone do problemu identyfikacji kosztów uzyskania przychodów oraz ustalania pożądanego poziomu kosztów za rok podatkowy. W tym przypadku nie występuje problem kształtowania poziomu kosztów w poszczególnych miesiącach i kwartałach roku podatkowego. Zakres odliczeń od dochodu i od podatku za dany rok decyduje o wysokości wyniku podatkowego, jaki powinien być wykazany, aby efektywnie wykorzystać te odliczenia. Wyższa wartość dostępnych odliczeń będzie powodowała dążenie do zwiększania wykazywanego dochodu m.in. poprzez minimalizację kosztów podatkowych. Ograniczanie kosztów podatkowych będzie stosowane również w przypadku występowania straty podatkowej.

W zarządzaniu kosztami podatkowymi należy uwzględnić zarówno konieczność zapewnienia prawidłowej realizacji procedur ustalania kosztów w rachunku dochodu podatkowego, jak i dążenie do minimalizacji wysokości podatku dochodowego w krótkim i długim okresie. Wymaga to analizy obu obszarów zarządzania kosztami podatkowymi.

### **3. Zarządzanie ryzykiem ustalania kosztów uzyskania przychodów**

Procedura ustalania kosztów uzyskania przychodów nie jest precyzyjnie określona w przepisach podatkowych. Brak szczegółowych regulacji powoduje konieczność wypracowania w przedsiębiorstwie wewnętrznych zasad, tak aby zminimalizować ryzyko nieprawidłowości. Celem rachunku kosztów podatkowych jest identyfikacja kosztów, które mogą być zaliczone do podatkowych, oraz ustalenie wartości kosztów, które mogą być uwzględnione w rachunku wyniku podatkowego za dany rok podatkowy (lub miesiąc albo kwartał w przypadku ustalania zaliczek). Procedura rachunku kosztów składa się zatem z następujących etapów: ustalania zakresu kosztów podatkowych, pomiaru kosztów oraz przypisania kosztów do właściwego okresu rozliczeniowego. Na każdym z etapów rachunku występują trudności polegające na braku obiektywnych i jednoznacznych zasad ustalania kosztów podatkowych. Z tego powodu istotnym obszarem zarządzania kosztami podatkowymi jest wypracowanie, doskonalenie oraz stosowanie procedur ustalania zakresu kosztów uzyskania przychodów i obliczania wysokości kosztów potrącalnych w danym okresie rozliczeniowym.

Podstawowym problemem jest ustalenie zakresu kosztów uzyskania przychodów. Do kosztów podatkowych zalicza się koszty spełniające określone warunki: koszty zostały poniesione, są związane z prowadzoną działalnością (celowość poniesienia) oraz nie są wyłączone z rachunku podatkowego. Zadaniem podatnika jest wykazanie, że warunki uznania kosztów za podatkowe zostały spełnione. Przed

wszystkim konieczne jest udowodnienie poniesienia kosztu poprzez jego właściwe udokumentowanie, a w niektórych przypadkach potwierdzenie rzeczywistego przebiegu transakcji związanych z zakupem usług [Kosakowski 2013, s. 433]. Podatnik powinien również wykazać związek kosztu z prowadzoną działalnością gospodarczą. Związek ten może być kwestionowany przez organy podatkowe w przypadku, gdy ma charakter jedynie pośredni. Dotyczy to kosztów związanych ogólnie z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa i niepowodujących osiągnięcia konkretnych przychodów. Podatnik powinien zatem wypracować procedury, które pozwolą mu na wykazanie związku kosztu z działalnością. Brak wykazania związku przyczynowo-skutkowego może prowadzić do kwestionowania kosztów przez organy podatkowe [Wyciślok 2013, s. 319]. Wreszcie podatnik powinien prawidłowo identyfikować koszty, które są związane z prowadzoną działalnością, ale wyłączone z rachunku podatkowego. Niektóre koszty wyłączone (np. koszty reprezentacji) nie są precyzyjnie określone, dlatego podatnik powinien wypracować i stosować własne reguły kwalifikowania tych kosztów.

Koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów są potrącane, a więc odejmowane od przychodów we właściwym okresie rozliczeniowym. Koszty podatkowe powinny być przypisane co najmniej do właściwego roku obrotowego. W rachunku kosztów podatkowych należy uwzględnić moment dokonania wydatku. Niektóre koszty muszą być z góry potwierdzone wydatkami, a inne dopiero w przyszłości (koszty uznawane warunkowo za podatkowe). Brak zapłaty w terminie powoduje z kolei konieczność korekty kosztów. Występowanie opóźnień w zapłacie kontrahentom (przekroczenie terminów podatkowych) znacząco może skomplikować rachunek kosztów podatkowych i zwiększa ryzyko występowania nieprawidłowości. Podatnik powinien zdecydować, czy korzystniejsze jest przyspieszenie płatności w celu eliminacji tego ryzyka, czy też wypracowanie procedur rachunkowych, które mogą najwyżej ograniczyć ryzyko podatkowe.

Problem ryzyka stosowania właściwych procedur ustalania kosztów potrącalnych dotyczy podatników rozliczających się na podstawie ksiąg rachunkowych. Muszą oni bowiem dokonywać podziału kosztów podatkowych na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodami (konieczność wypracowania kryteriów podziału kosztów) oraz rozstrzygnąć, w jaki sposób będą ustalone koszty podatkowe na podstawie ksiąg. Możliwe są bowiem dwa warianty. W pierwszym koszty podatkowe oblicza się przez korektę kosztów księgowych. Korekty kosztów identyfikowane są jako różnice między ujęciem księgowym i podatkowym, przy czym różnice te mogą mieć złożony charakter [Wollgarten 2013, s. 116]. W tym przypadku występuje jednak problem zakresu uproszczeń w ustalaniu poziomu korekt. W drugim wariantcie koszty podatkowe ustala się niezależnie od kosztów księgowych, ale powoduje to konieczność stosowania dwóch równoległych rachunków kosztów.

W ramach zarządzania kosztami podatkowymi ustala się procedury ustalania kosztów podatkowych dotyczące identyfikacji kosztów oraz obliczania kosztów potrącalnych. Podstawą zarządzania kosztami są możliwości wyboru sposobu prowadze-

nia rachunku kosztów. Procedury te powinny być monitorowane i stale udoskonalane z uwzględnieniem nowego orzecznictwa oraz interpretacji organów podatkowych. Procedury ustalania kosztów podatkowych muszą być również dostosowywane do zmieniających się przepisów. Reguły ustalania kosztów podatkowych decydują również o możliwościach wpływania na wysokość kosztów uzyskania przychodów.

#### **4. Zarządzanie wysokością kosztów uzyskania przychodów**

Podatnik może wpływać na wysokość wykazywanych kosztów podatkowych, wykorzystując dostępne prawa wyboru dotyczące sposobu prowadzenia działalności oraz sposobu rozliczania operacji gospodarczych. Na potrzeby zarządzania kosztami podatkowymi należy zidentyfikować potencjalne prawa wyboru, a następnie określić sposoby ich wykorzystania.

Podatkowe prawa wyboru dotyczą przede wszystkim możliwości kształtowania stanu faktycznego. Polega to na możliwości zastosowania różnych sposobów osiągnięcia celów, z którymi wiążą się różne konsekwencje w zakresie wysokości kosztów podatkowych. Podatnik może ograniczać wartość kosztów, które są wyłączone z rachunku wyniku podatkowego. Na przykład ograniczeniu podlegają koszty związane z finansowaniem działalności spółki kapitałowej przez jej wspólników w formie pożyczki (tzw. niedostateczna kapitalizacja), jeżeli wartość pożyczki przekracza ustalony limit podatkowy. Podatnik może jednak podjąć działania (np. zmianę po stronie wierzyciela spółki), które pozwolą na uznanie odsetek od pożyczki za koszty podatkowe [Jamroz, Kudert 2013, s. 84]. Podatnik ma prawo również odpowiednio kształtować treści umów z kontrahentami w celu uniknięcia wyłączenia kosztów z rachunku podatkowego. Na przykład możliwe jest ustalenie takiego sposobu zaspokajania roszczeń kontrahenta w przypadku nienależytego wykonania zobowiązania, aby koszty tego zaspokojenia mogły być uznane w rachunku podatkowym [Mazur (red.) 2013, s. 208–210]. Podejmowanie działań zmierzających do uznania kosztów za podatkowe oznacza uzyskanie korzyści o charakterze bezwzględny polegającym na zmniejszeniu wysokości podatku (w przypadku występowania odpowiednio wysokich przychodów).

Wpływanie na przebieg operacji gospodarczych w celu kształtowania kosztów podatkowych polega również na kształtowaniu terminu realizacji operacji gospodarczych. Możliwe jest bowiem przyspieszenie lub opóźnienie momentu poniesienia kosztu. Dzień poniesienia kosztu zależy od daty zakupu lub daty zużycia aktywów, lub terminu zapłaty dostawcy. Podatnik może przesunąć moment uznania kosztu na przyszły okres rozliczeniowy, nie dokonując płatności kontrahentowi w odpowiednim terminie. Wykonanie zapłaty w terminie dogodnym dla uznania kosztu spowoduje jego uznanie w rachunku podatkowym. Korzyści z zastosowania odpowiedniego terminu uznania kosztów mają charakter odsetkowy (w przypadku zmienności stawki podatku) i polegają na przesunięciu terminu zapłaty podatku na najdogodniejszy dla podatnika.



Do drugiej grupy podatkowych praw wyboru, które mogą być wykorzystane w celu wpływania na wysokość kosztów podatkowych, należą te dotyczące sposobu rozliczania operacji gospodarczych. Możliwość rozliczania kosztów (przyśpieszanie lub opóźnianie momentu wykazania kosztu) dotyczy odpisów amortyzacyjnych oraz rozliczeń międzyokresowych kosztów. Rozliczenia międzyokresowe powinny być jednak skorelowane z rozliczeniami w księgach rachunkowych. Podatkowe odpisy amortyzacyjne mogą być kształtowane niezależnie od odpisów księgowych. W ramach regulacji podatkowych możliwe jest przyśpieszanie lub opóźnianie momentu wykazania w kosztach wartości składników majątku trwałego.

Sposób wykorzystania podatkowych praw wyboru dotyczących momentu poniesienia kosztu oraz momentu zarachowania kosztu zależy od indywidualnej sytuacji podatnika. Należy przede wszystkim uwzględniać nadrzędność celów ogólnych przedsiębiorstwa wobec celów podatkowych (np. dążenie do uzyskania finansowania obcego na rozwój działalności jest sprzeczne z celem minimalizacji dochodu). Ponadto o sposobie wykorzystania instrumentów podatkowych decyduje ogólna dochodowość. Przyśpieszanie momentu wykazania kosztów jest zasadne jedynie w sytuacji występowania odpowiednio wysokich przychodów. Doprowadzanie do wykazania straty podatkowej może być nieopłacalne, gdyż strata musi być rozliczana co najmniej przez dwa lata. Opóźnianie momentu poniesienia lub wykazania kosztu podatkowego będzie również uzasadnione w sytuacji występowania odpowiednio wysokich odliczeń od dochodu i od podatku. Odliczenia bowiem (np. straty z lat ubiegłych, składki ZUS u osób fizycznych) mogą być zdyskontowane pod warunkiem wykazania odpowiednio wysokiego dochodu. Odliczeń nie można najczęściej przenieść na następne lata podatkowe. Możliwe jest jednak przesunięcie niektórych kosztów (np. poprzez zmniejszenie tempa amortyzacji). Wykorzystanie instrumentów zmniejszających koszty wymaga jednak dokładnej analizy poziomu dochodu pod koniec roku podatkowego.

Zarządzanie wysokością kosztów uzyskania przychodów wymaga zastosowania reguł potrącalności kosztów. U podatników stosujących księgi rachunkowe koszty są potrącane według zasady współmierności. Koszty, które zostały poniesione, wcale nie muszą zmniejszyć dochodu w okresie ich poniesienia. Podatnik musi zatem uwzględnić reguły potrącania kosztów oraz indywidualne czynniki determinujące opłacalność użycia instrumentów podatkowych.

## 5. Zakończenie

Zarządzanie kosztami podatkowymi stanowi element optymalizacji obciążenia podatkiem dochodowym. Obciążenie to dotyczy zarówno płatności podatkowych, jak i ryzyka związanego z ustaleniem podatku. Przy tym istotnym obszarem ryzyka są koszty uzyskania przychodów. Zarządzanie kosztami podatkowymi polega na kształtowaniu procedur ustalania kosztów podatkowych oraz wpływaniu na wysokość wykazywanych kosztów. Procedury ustalania kosztów podatkowych powinny podlegać

okresowemu dostosowaniu do przepisów, ich interpretacji oraz warunków prowadzenia działalności. Wykorzystanie instrumentów zmniejszania lub zwiększania kosztów podatkowych, a przez to wyniku podatkowego, powinno również uwzględnić indywidualną sytuację podatnika oraz ewentualne ryzyko nieefektywności.

## Literatura

- Jamróży M., Kudert S., 2013, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kosakowski E., 2013, *Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej w 2013 r.*, [w:] *Zamknięcie roku 2013*, Rachunkowość, wydanie specjalne, Warszawa.
- Litwińczuk H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Mazur Ł. (red.), 2013, *Optymalizacja podatkowa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2006, *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Szłęzak-Matusewicz J., 2013, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Wollgarten W., 2013, *Opodatkowanie spółek osobowych. Problemy podatkowe i bilansowe na przykładzie spółki komandytowej*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Wyciśłok J., 2013, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

## TAX COST MANAGEMENT IN A COMPANY

**Summary:** The amount of income tax financial result achieved by a company depends among others on the level of expenses recognized in the tax result. Determining the cost of the tax takes account of the relevant legal regulations. The provisions of the Income Tax Acts, however, do not precisely define the scope of costs and procedures for calculating them as a source of tax risk. This means its identifying and, if possible, also limiting. In addition, tax regulations leave some discretion to identify deductible expenses and ways of fixing the amount thereof. A taxpayer is therefore able to influence the amount of tax expense reported in the income tax result. The possibility of shaping the level of risk and the costs is the content management tax cost.

**Keywords:** tax costs, tax optimization, cost management.