

**Uniwersytet Warszawski
Wydział Zarządzania**

Katarzyna Guzowska

Nr albumu: 313107

**Wynik finansowy w ujęciu podatkowym
i bilansowym na przykładzie XYZ Sp. z o.o.**

Praca magisterska
na kierunku: Finanse i Rachunkowość i Ubezpieczenia
w zakresie finanse przedsiębiorstw i rachunkowość

**Praca magisterska
napisana pod kierunkiem
prof. zw. Dr hab. Jana Turyny
Katedra Finansów i Rachunkowości**

Warszawa, sierpień 2017

Oświadczenie kierującego pracą

Oświadczam, że niniejsza praca została przygotowana pod moim kierunkiem i stwierdzam, że spełnia ona warunki do przedstawienia jej w postępowaniu o nadanie tytułu zawodowego.

Data

Podpis kierującego pracą

Oświadczenie autora (autorów) pracy

Świadom odpowiedzialności prawnej oświadczam, że niniejsza praca dyplomowa została napisana przez mnie samodzielnie i nie zawiera treści uzyskanych w sposób niezgodny z obowiązującymi przepisami.

Oświadczam również, że przedstawiona praca nie była wcześniej przedmiotem procedur związanych z uzyskaniem tytułu zawodowego w wyższej uczelni.

Oświadczam ponadto, że niniejsza wersja pracy jest identyczna z załączoną wersją elektroniczną.

Data

Podpis autora (autorów) pracy

Streszczenie

Celem pracy było ukazanie bilansowego oraz podatkowego wyniku finansowego spółki z o.o. Okres objęty analizą to lata 2014-2016.

Praca składa się z czterech rozdziałów, wstępu oraz zakończenia.

Rozdział pierwszy napisany jest w oparciu o literaturę naukową i ustawy oraz ogólne zasady ustalania wyniku finansowego zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego.

W drugim rozdziale zaprezentowano elementy oraz metody ustalania wyniku finansowego zgodnie z prawem bilansowym.

Rozdział trzeci poświęcony jest charakterystyce omawianego przedsiębiorstwa XYZ.

Ostatni, czwarty rozdział zawiera porównanie otrzymanego wyniku finansowego spółki XYZ według prawa finansowego i podatkowego

W zakończeniu zawarto główne wnioski wynikające z przeprowadzonej analizy.

Słowa kluczowe

przychody, koszty, wynik podatkowy, wynik bilansowy

Dziedzina pracy

04300 Księgowość, zarządzanie finansami

Tytuł pracy w języku angielskim

Financial result on a tax basis and balance sheet on the example of XYZ Sp. z o.o.

Spis treści

Wstęp	5
Rozdział 1. Ustalanie wyniku finansowego w oparciu o prawo podatkowe.....	7
1.1. Przychody podatkowe	7
1.2. Koszty uzyskania przychodu.....	10
1.3. Sposób ustalania dochodu/straty podatkowej	15
1.4. Różnice między wynikiem finansowym według prawa podatkowego i bilansowego	18
1.4.1. Różnice trwałe.....	18
1.4.2. Różnice przejściowe.....	21
Rozdział 2. Ustalanie wyniku finansowego według prawa bilansowego	25
2.1. Elementy wyniku finansowego	25
2.2. Wynik finansowy, a warianty sporządzania rachunku zysków i strat.....	30
2.3. Przychody według prawa bilansowego	35
2.4. Koszty według prawa bilansowego.....	38
Rozdział 3. Charakterystyka działalności przedsiębiorstwa XYZ sp. z o.o.	40
3.1. Profil i zakres działalności przedsiębiorstwa	40
3.2. Oferta przedsiębiorstwa	46
3.3. Struktura organizacyjna i zatrudnienie.....	51
Rozdział 4. Porównanie wyniku finansowego w przedsiębiorstwie X lata 2014-2016	54
4.1. Przychody i koszty według prawa bilansowego w latach 2014-2016.....	54
4.2. Przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodu w latach 2014-2016	64
4.3. Porównanie i analiza wyniku księgowego i podatkowego w latach 2014-2016.....	68
Zakończenie	72
Bibliografia	74
Spis tabel	77
Spis rysunków	78

Wstęp

Każde przedsiębiorstwo realizując cele, które leżą u podstaw podejmowanej działalności znajduje odzwierciedlenie w wyniku finansowym, który jest pieniężnym wyrazem całokształtu prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności gospodarczej w określonym czasie. Wynik ten może być dodatni, wówczas przedsiębiorstwo wypracowuje zysk lub ujemny, kiedy wykazywana jest strata. Jest on obliczany poprzez zestawienie przychodów z odpowiadającymi im kosztami. Główne elementy, które kształtują wysokość wyniku finansowego to przychody i koszty ujmowane w rachunku zysków i strat. Wynik finansowy ustalany w oparciu o przepisy prawa bilansowego nie jest często w praktyce tożsamym z wynikiem finansowym brutto ustalonym oparciu o prawo podatkowe. W każdej z tych dziedzin prawa występują odrębne koncepcje teoretyczne i stosowane są różne zasady szczegółowe, ponieważ każda z nich realizuje odmienne cele i funkcje.

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie bilansowego oraz podatkowego wyniku finansowego przedsiębiorstwa XYZ sp. z o.o., która funkcjonuje w sektorze transportowym. Okres objęty analizą to lata 2014-2016.

Praca składa się z czterech rozdziałów, wstępu oraz zakończenia.

Rozdział pierwszy jest opisem, w oparciu o literaturę i ustawy, elementy oraz zasady ustalania wyniku finansowego zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego. W pierwszym podrozdziale scharakteryzowano przychody w rozumieniu podatku dochodowego. W kolejnym podrozdziale zostały przedstawione koszty w rozumieniu prawa podatkowego. Kolejny podrozdział zawiera sposób ustalania dochodu podatkowego i konsekwencji rozbieżności w wyniku stosowania prawa podatkowego w postaci różnic trwałych i przejściowych.

W drugim rozdziale zaprezentowano elementy oraz metody ustalania wyniku finansowego zgodnie z prawem bilansowym. Pierwszy podrozdział zawiera istotne elementy kształtujące wynik finansowy. Następnie opisano zasady i metody ustalania wyniku finansowego. Natomiast w ostatniej części niniejszego rozdziału zostały zaprezentowane przychody oraz koszty jako kategorie wyniku finansowego.

Rozdział trzeci zawiera charakterystykę omawianego przedsiębiorstwa XYZ. Szczególną uwagę zwrócono na profil oraz zakres działalności. Kolejny podrozdział zawiera opis usług oferowanych przez spółkę. W końcowym podrozdziale została

przedstawiona struktura organizacyjna, powiązania pomiędzy poszczególnymi stanowiskami a także wielkość zatrudnienia.

Ostatni, czwarty rozdział zawiera porównanie otrzymanego wyniku finansowego spółki XYZ według prawa finansowego i podatkowego. W pierwszym podrozdziale została opisana polityka rachunkowości oraz zostały przywołane rachunki zysków i strat za lata 2014-2016. Zostały także przeanalizowane przychody i koszty, jako główne elementy mające wpływ na wysokość wyniku finansowego. Kolejny podrozdział zawiera analizę przychodów i kosztów ujętych zgodnie z prawem podatkowym, co miało wpływ na powstanie różnic trwałych i przejściowych. Ostatni podrozdział jest porównaniem wyniku podatkowego, obliczonego zgodnie z prawem bilansowym i podatkowym.

W zakończeniu zawarto główne konkluzje wynikające z przeprowadzonej analizy.

Niniejsza praca została napisana w oparciu o literaturę przedmiotu, akty oraz materiały pochodzące z badanej spółki XYZ.

Rozdział 1. Ustalanie wyniku finansowego w oparciu o prawo podatkowe

1.1. Przychody podatkowe

Dla celów podatkowych koniecznym jest rozróżnienie, które wskazał ustawodawca, na przychody podlegające i nie podlegające opodatkowaniu. Jednak należałoby dokonać próby zdefiniowania pojęcia przychodów według prawa podatkowego, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych. Definicja przychodu znajduje się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. Zgodnie z ustawą przychodami, poza pewnymi wyjątkami, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeniach.

W ustawie o podatku od osób prawnych wymieniono natomiast przykładowe kategorie przychodów (katalog otwarty)². W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych pojęcie przychodu będzie zatem znacznie szersze. Przychodem będą wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, rzeczywiście otrzymane w roku podatkowym (nie kalendarzowym, ponieważ u osób prawnych rok podatkowy nie musi być zbieżny z rokiem kalendarzowym). Przychody w regulacjach podatkowych służą do ustalenia podstawy do opodatkowania i należnego podatku dochodowego, a więc stosowana jest metoda kasowa (przychody faktycznie otrzymane). Jednak zasada ta została częściowo złagodzona poprzez wprowadzenie zasady memoriałowej, dla przychodów związanych z działalnością gospodarczą. Zatem podatek dochodowy będzie naliczony od przysporzeń majątkowych otrzymanych, a czasami od przysporzeń należnych. Jako zasadę ustawodawca przyjął, że przychodem są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne i inne świadczenia wymienione w ustawie³, wprowadzając jednocześnie wyjątki od tej zasady w ściśle określonych przypadkach. W szczególności za przychody związane z działalnością gospodarczą osiągnięte w roku podatkowym uważa się także należne przychody, choćby

¹ Art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2016, poz. 2032, dalej jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

² Art. 12 ust. 1-9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. 2017, poz. 1089, dalej jako ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

³ Art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont⁴.

Przychód w innym momencie niż data otrzymania określonych świadczeń może powstać tylko i wyłącznie, gdy wynika to z wyraźnego przepisu ustawy. Sformułowanie „otrzymane” oznacza, że pieniądze, wartości pieniężne i inne świadczenia muszą wpłynąć na rachunek bankowy podatnika bądź faktycznie otrzymał on je w inny sposób (np. zapłata gotówką). Pieniądze to środki pieniężne w walucie polskiej, jak i w każdej innej dopuszczalnej walucie obcej. Wartości pieniężne to inne aktywa finansowe niż pieniężne (papiery wartościowe, akcje, obligacje, a także prawa z pochodnych instrumentów finansowych). Zgodnie z nowelizacją⁵ zmieniono treść art. 12 ust. 1 pkt 2 według, którego przychodem jest wartość otrzymanych nieodpłatnie świadczeń lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Tym samym ustawodawca zrezygnował z rozróżnienia nieodpłatnych świadczeń i świadczeń w naturze. W obecnym stanie prawnym wszelkie nieodpłatne przysporzenia (lub częściowo odpłatne) będą przychodem jako nieodpłatne świadczenia⁶.

W art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca, używając podaje jedynie przykładowe kategorie przysporzeń majątkowych, których uzyskanie powoduje przychód podatkowy. Ustawodawca określił rodzaje przychodów, które nawet jeżeli są otrzymane, nie podlegają opodatkowaniu w sposób trwały lub przejściowy⁷. Zgodnie z ustawą . przychodami są m.in.⁸:

- otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe (ust.1 pkt 1),
- wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek

⁴ Art. 12 ust. 3 ustawy o podatku od osób prawnych.

⁵ Ustawa z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. 2004, nr 254, poz. 2533.

⁶ W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk 2015, s.276-277.

⁷ Art. 12 ust 4 ustawy o podatku od osób prawnych.

⁸ Art. 12 ustawy o podatku od osób prawnych.

samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie (ust. 1 pkt 2),

- równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów (ust. 1 pkt 5a),
- przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu (ust. 2),
- za przychody związane z działalnością gospodarczą osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont (ust. 3).

Według ustawy nie zalicza się do przychodów podatkowych dwóch rodzajów przychodów: zaliczek na poczet dostaw i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych oraz zwrotu pożyczek (kredytów)⁹. Pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, oznaczają, że mamy do czynienia z sytuacją, gdy strony zawierają umowę obejmującą dostawę towaru bądź świadczenie usług, które zostaną wykonane po upływie okresu sprawozdawczego, w którym wykonawca otrzymuje zaliczkę (przedpłatę) na jej wykonanie. Dopiero z chwilą wykonania umowy powstaje przychód z tego tytułu¹⁰.

Ustawodawca wyłącza z przychodów podatkowych kwoty naliczonych, lecz nie otrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów). Podatnik uzyskuje przychód podatkowy dopiero w momencie faktycznego otrzymania odsetek¹¹. Przy uzyskaniu przychodu z odsetek obowiązuje bowiem zasada kasowa, wszelkie zmiany w wysokości opodatkowania, terminu i warunków płatności odsetek, uzgodnione przez strony w okresie przed dniem płatności odsetek, nie powodują żadnych konsekwencji podatkowych.

Zgodnie z treścią ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zaliczeniu do przychodów nie podlega należny podatek od towarów i usług a także zwrócona, na podstawie odrębnych przepisów, różnica podatku od towarów i usług¹². W myśl obowiązującej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług podatek należny jest podatkiem, którym opodatkowane są czynności wymienione w art. 5 zaliczany

⁹ Art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od osób prawnych.

¹⁰ I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa. Vademecum rachunkowości*, Difin, Warszawa 2011, s. 81.

¹¹ Art. 12 ust. 4 pkt. 2 ustawy o podatku od osób prawnych.

¹² Art. 12 ust. 4 pkt 9 oraz 10 ustawy o podatku od osób prawnych.

jest do podatków pośrednich. Bez względu zatem na wysokość i sposób ustalania podatku VAT, w związku z wyłączeniem z przychodów podatku należnego, podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym pozostaje bez zmian. Przepis wyłącza z przychodów zwróconą różnicę podatku od towarów i usług, który to zwrot dokonywany jest na podstawie odrębnych przepisów¹³. Zwrot różnicy podatku naliczonego nad należnym uregulowany został w art. 87 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w sytuacji gdy w danym okresie rozliczeniowym podatnik deklaruje nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Na podstawie powyższej regulacji podatnik może samodzielnie dokonać wyboru między przeniesieniem podwyżki podatku naliczonego na kolejny okres rozliczeniowy a zwrotem bezpośrednim tej nadwyżki¹⁴.

1.2. Koszty uzyskania przychodu

Kosztami, zgodnie z unormowaniami ustawy o podatku od osób prawnych są wszystkie koszty związane z prowadzoną działalnością oraz zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów (pośrednio i bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością) – można jako przykład podać koszty analiz porównawczych, obsługi prawnej, analiz finansowych. Tu jednak ustawodawca zaznacza, że zalicza się wszystkie opisane powyżej koszty poza nieuwzględniane za związane z uzyskaniem przychodów¹⁵. Katalog kosztów uznawanych przez prawo podatkowe oraz niezaliczanych jest dość szeroki, co zostanie w poniższym tekście przybliżone.

Koszty pośrednie powinny być co do zasady potrącalne w dacie ich poniesienia. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów według ustawy uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury, albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury, z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujęcia jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów¹⁶.

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, będą potrącane w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostaną odpowiadające im przychody. Natomiast

¹³ Art. 12 ust. 4 pkt 10 ustawy o podatku od osób prawnych.

¹⁴ S. Babiarz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Unimex, Wrocław 2011, s. 381-382.

¹⁵ Art. 16 ust 1 ustawy o podatku od osób prawnych.

¹⁶ T. Cebrowska, *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010, s.542-543.

koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzenia takiego sprawozdania albo złożenia zeznania, są potrącane w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Z kolei koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego albo złożenia zeznania, mają być potrącane w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe lub składane jest zeznanie¹⁷.

Zasadniczym kryterium, pozwalającym na zaliczenie danego wydatku w poczet kosztów uzyskania przychodów jest wykazanie, że dany wydatek było poczyniony na uzyskanie przychodu. Oznacza to, że należy ocenić, czy racjonalnie działający przedsiębiorca uznałby, iż dany wydatek przyniesie mu przychód.

Aby wydatek mógł być więc zaliczony do kosztów uzyskania przychodów muszą zostać spełnione następujące warunki¹⁸:

- poniesiony wydatek pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością,
- wydatek został rzeczywiście poniesiony przez podatnika,
- są odpowiednio udokumentowane,
- wydatek poniesiony jest w celu uzyskania przychodów lub może wpływać na wielkość osiągniętych przychodów.

Wydatki stanowiące koszty uzyskania przychodów zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych to bardzo ogólnie rozumiana grupa kosztów podatkowych, od których ustawa przewiduje szereg wyjątków.

W pierwszej kolejności zostanie przedstawiony katalog wydatków, które nie są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

Wydatki na spłatę pożyczek i innych zobowiązań zgodnie z ustawą¹⁹ nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Zaciągnięcie oraz spłata zobowiązań kredytowych oraz pożyczek są neutralne podatkowo. Nie stanowią także kosztów uzyskania przychodów wydatki na spłatę innych zobowiązań, przykładowo z tytułu udzielonych gwarancji i

¹⁷ R. Styczyński, *Koszty w podatku CIT*, Presshouse, Wrocław 2009, s. 7-8.

¹⁸ R. Kubacki, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, Unimex, Wrocław 2011, s. 39.

¹⁹ Art. 16 ust. 1 pkt. 10 ustawy o podatku od osób prawnych.

poręczeń, a także wydatki na umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów. Umorzenie kapitałów może mieć miejsce w spółkach kapitałowych – zagadnienie to reguluje kodeks spółek handlowych²⁰.

W przypadku nabycia przez podatnika samochodu, który zostanie wprowadzony do ewidencji środków trwałych, wydatki poniesione na jego nabycie nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, a samochód jako środek trwały podlega amortyzacji. Jednakże zgodnie z ustawą nie można uznać za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, przewyższającej wartość 20 000 euro przeliczonej na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez NBP z dnia przekazania tego samochodu do użytkowania²¹.

Odsetki, prowizje oraz różnice kursowe od pożyczek powiększających wartość inwestycji, stają się kosztem uzyskania przychodów w momencie dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Ustawodawca zabrania zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wszelkich kar pieniężnych, grzywien, odszkodowań. Z reguły nie wykazują one związku z uzyskiwanym przychodem. Kara nie jest kosztem uzyskania przychodów²². Powyższy sposób pojmowania tego obszaru znajduje potwierdzenie w zapisach ustawy, zgodnie, z którymi kosztami uzyskania przychodów są poniesione opłaty produktowe, natomiast dodatkowe opłaty produktowe do kosztów uzyskania przychodów nie mogą być zaliczane²³.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 21 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odsetek za należności publicznoprawne, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Odsetki nalicza się od zaległości podatkowych, a zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności²⁴.

Przedsiębiorca, który nie odzyskał swojego długu, może zdecydować się na jego umorzenie. Wówczas kwotę uprzednio zaliczoną do przychodów można rozliczyć jako koszt podatkowy. Ustawodawca jednak nie pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności odpisanych jako przedawnione. Zatem umorzenie

²⁰ A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 261.

²¹ M. Wieczorek-Fronia, J. Zubrzycki, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne*, Unimex, Wrocław 2010, s. 457.

²² Art. 16 ust. 1 pkt 19 lit. a i b ustawy o podatku od osób prawnych.

²³ Art. 16 ust. 1 pkt 19 lit. a-e ustawy o podatku od osób prawnych.

²⁴ S. Babiarczyk, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, op. cit., s. 612-613.

wierzytelności w sytuacji gdy zbliża się termin jej przedawnienia będzie korzystniejsze niż dopuszczenie do sytuacji jej przedawnienia²⁵.

Umowy zawierane pomiędzy przedsiębiorcami często zawierają klauzule dotyczące kary za niedotrzymanie terminów np. zapłaty. US stoi w tej sprawie na stanowisku, że kara stanowi kosztów uzyskania przychodów, gdyż nie jest kosztem poniesionym w celu osiągnięcia przychodów. Pogląd ten opiera się na założeniu, że wydatki podatnika mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli mają bezpośredni związek z prowadzona działalnością, a ich poniesienie wpłynie na wielkość przychodów²⁶.

W myśl ogólnej zasady zawartej w ustawie, nie uważa się za koszt uzyskania przychodów odpisów aktualizujących²⁷. Przy czym wskazuje się na trzy istotne elementy, które przesądzają o tym, że w koszty zmniejszające osiągnięte przychody można zaliczyć odpisy aktualizujące. Po pierwsze mają to być odpisy określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Po drugie, odpisy dotyczą wierzytelności zaliczonych uprzednio do przychodów należnych. I także po trzecie, nieściągalność tych wierzytelności została uprawdopodobniona²⁸.

Ze względu na odrzucenie zasady ostrożnej wyceny przez prawo podatkowe (co wiąże się z funkcją fiskalną) rezerwy tworzone zgodnie z prawem bilansowym nie są uznawane przez prawo podatkowe²⁹. Rezerwy tworzone zgodnie z przepisami rachunkowości nie są kosztem podatkowym³⁰.

Ustawodawca zabrania zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na reprezentację, w szczególności zakupu żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Pojęcie reprezentacji nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane, dlatego konieczne jest odnoszenie się do wykładni językowej według której, celem reprezentacji jest właściwe kształtowanie wizerunku firmy podatnika³¹.

Jednym z większych problemów z jakimi borykają się przedsiębiorcy w aktualnej rzeczywistości gospodarczej jest problem ściągłości wierzytelności. W związku z tym, że często odzyskanie należności jest dla danego podmiotu bardzo utrudnione, bądź wręcz niemożliwe przedsiębiorcy decydują się na sprzedaż wierzytelności, podmiotom które zajmują się ich skupowaniem i rozliczaniem w sposób zawodowy. Przy dokonaniu tego

²⁵ P. Styczyński, op. cit., s. 177.

²⁶ R. Styczyński, op. cit., s. 81.

²⁷ Art. 16 ust. 1 pkt 26a ustawy o podatku od osób prawnych.

²⁸ W. Nykiel, A. Mariański, op. cit., s. 471-472.

²⁹ Art. 16 ust. 1 pkt. 27 ustawy o podatku od osób prawnych.

³⁰ I. Olchowicz, op. cit., s. 441.

³¹ Art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku od osób prawnych.

rodzaju operacji zazwyczaj powstają straty dla podmiotu ich dokonującego, bowiem wierzytelność z reguły jest sprzedawana poniżej jej wartości nominalnej. Jak stanowi przepis art. 16 ust. 1 pkt 39 upod do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się strat z odpłatnego zbycia wierzytelności. Jeżeli wierzytelność nie została wcześniej zaliczona do przychodów, to wówczas strata poniesiona przy jej zbyciu nie będzie mogła być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów³².

Ustawodawca wymienia, co można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca określa, iż kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami³³. Wprowadzenie przepisu umożliwiającego uznanie za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych jest konsekwencją zasady, zgodnie z którą nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie, wytworzenie i ulepszenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Wykluczając możliwość jednorazowego uznania wydatków na nabycie środka trwałego (wartości niematerialnych i prawnych) za koszt uzyskania przychodu, ustawodawca kierował się zasadą współmierności kosztów i przychodów podatkowych. W innym bowiem przypadku jednorazowe uznanie wydatku za koszty uzyskania przychodów pozwoliłoby podatnikom, w skrajnych przypadkach przy dużych nakładach inwestycyjnych, na wykazywanie przez kilka lat podatkowych wyższych kosztów nad przychodami podatkowymi. Należy tu zwrócić uwagę, że odpisy amortyzacyjne mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów, tylko wtedy, gdy są dokonywane zgodnie z zasadami określonymi w przepisach ustawy³⁴.

W następnej kolejności zostaną opisane wydatki, które ustawodawca zaliczył do kosztów uzyskania. Na wstępie należy wymienić wynagrodzenie, które jest wypłacane pracownikom za pracę wykonywaną przez nich w ramach stosunku pracy. Kosztem jest wynagrodzenie brutto bez potrącenia zaliczki na podatek oraz zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów przysługujących pracownikowi lub zleceniobiorcy. Kosztem jest zarówno wynagrodzenie zasadnicze, jak i wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, a także wszelkiego rodzaju nagrody i premie, udzielone zarówno w formie pieniężnej, jak i rzeczowej, a także różnego rodzaju świadczenia dodatkowe. Zgodnie z ustawą wynagrodzenie oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez

³² D. Kosacka-Lędziewicz, B. Olszewski, *Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych*, Unimex, Wrocław 2010, s. 484.

³³ Art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16 ustawy o podatku od osób prawnych.

³⁴ W. Pietrusiewicz, M. Ramańczuk, *Koszty uzyskania przychodów*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 92-93.

zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za które są należne. A więc jeżeli podatnik wypłaci wynagrodzenie terminowo to może zaliczyć je w koszty uzyskania przychodów już w miesiącu, za który są należne i gotowe do dokonania wypłaty³⁵. Nie ma natomiast znaczenia, czy pracownik odebrał pieniądze z kasy danego dnia, czy też kilka dni później. Wynagrodzenie z tytułu umowy zlecenia bądź umowy o dzieło staje się kosztem uzyskania przychodów w momencie ich zapłaty.

Diety i inne należności za czas podróży służbowej wypłacane pracownikowi stanowią u pracodawcy, zgodnie z ustawą koszt uzyskania przychodów. Oczywiście warunkiem koniecznym jest istnienie związku pomiędzy przychodami firmy albo zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów a odbywaną przez podatnika podróżą służbową³⁶. W związku z odbyciem podróży służbowej przez pracownika podatnik nie musi osiągnąć konkretnego przychodu, ale musi przynajmniej uprawdopodobnić, iż odbywane podróże służbowe pozostawały w określonym związku z prowadzoną działalnością gospodarczą³⁷.

Podatnicy bardzo często zaciągają różnego rodzaju kredyty i pożyczki. W przypadku kredytów obrotowych (na bieżącą działalność) odsetki będą stanowiły generalnie koszt uzyskania przychodów bezpośrednio w momencie zapłaty. W przypadku kredytów inwestycyjnych (np. na zakup środka trwałego) odsetki będą stanowiły albo koszt poprzez odpisy amortyzacyjne (odsetki naliczone za okres przed przekazaniem środka trwałego do użytkowania) lub będą bezpośrednio stanowiły koszt uzyskania przychodów (odsetki za okres po przekazaniu środka trwałego do użytkowania)³⁸.

1.3. Sposób ustalania dochodu/straty podatkowej

W zależności od formy prowadzonej działalności gospodarcza opodatkowana jest podatkiem dochodowym od osób prawnych lub osób fizycznych, a podstawą do opodatkowania jest dochód ustalony według przepisów ustaw podatkowych³⁹. Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. W praktyce wyliczanie dochodu odbywa się jednak przez korektę wyniku finansowego o koszty i przychody nie zaliczane do kosztów i przychodów podatkowych. Dodatkowo do przychodów i kosztów należy dodać przychody/koszty, które zostały wyłączone z dochodu

³⁵ Art. 15 ust. 4g ustawy o podatku od osób prawnych.

³⁶ Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych.

³⁷ D. Kosacka-Lędziewicz, B. Olszewski, op. cit., s. 564-565.

³⁸ Ibidem, s. 606.

³⁹ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

podatkowego w poprzednich okresach, a które w bieżącym okresie stanowią przychody/koszty podatkowe⁴⁰. Wynik bilansowy i podatkowy ustala się według tej samej reguły, tj. przychody minus koszty. Jednak wzajemne relacje między tymi wynikami są zależne od stopnia podobieństwa zasad prawa bilansowego i podatkowego. Zatem możliwe są trzy warianty:

- zasady ustalenia zysku w prawie bilansowym są w pełni honorowane przez prawo podatkowe. Zysk bilansowy jest tożsamy z dochodem podatkowym,
- zasady ustalenia zysku w prawie bilansowym są honorowane przez prawo podatkowe, o ile przepisy prawa podatkowego nie wprowadzają własnych uregulowań, które określone kwestią normują odmiennie. Zysk bilansowy nie jest identyczny z dochodem podatkowym, ale jest podstawą do jego ustalenia,
- zasady ustalenia zysku w prawie bilansowym nie są honorowane przez prawo podatkowe. Prawo to określa samodzielnie zasady ustalenia dochodu podatkowego⁴¹.

W praktyce stosowane są dwie metody ustalenia dochodu podatkowego, oparte na zasadzie drugiej i trzeciej.

W drugiej sytuacji zasady ustalenia zysku bilansowego są w pewnym zakresie honorowane przez prawo podatkowe. Natomiast kwestie uregulowane odmiennie są wyraźnie wskazane w prawie podatkowym. Co powoduje, iż zysk bilansowy różni się od dochodu podatkowego, jednak ten drugi ustala się przyjmując za kwotę wyjściową zysk bilansowy (brutto) i odpowiednio koryguje o koszty nie uznawane przez prawo podatkowe (zwiększając go) oraz o przychody zwolnione z podatku (zmniejszając go)⁴².

Trzeci model polega na tym, iż prawo podatkowe określa samodzielnie zasady ustalenia dochodu, nie odnosząc się do regulacji rachunkowości. Definiuje samodzielnie pojęcia, określa zasady ujmowania przychodów i kosztów. To co odróżnia ten rodzaj powiązań od poprzedniego, to fakt, iż w przypadku luki w przepisach podatkowych lub ich niejasności niedopuszczalne jest stosowanie lub powoływanie się na regulacje rachunkowości jako źródła prawa podatkowego. Ustalenie bowiem wyniku bilansowego i dochodu podatkowego ujęte jest w dwóch całkowicie odrębnych i niezależnych aktach prawnych.

⁴⁰ E. Walińska, *Rachunkowość podatków odroczonych*, Wyd. Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2013, s. 21.

⁴¹ H. Litwińczuk, *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 2005, s. 113.

⁴² M. Dobrucka, A. Berczyńska, *Wynik finansowy ujęcie podatkowe i bilansowe a zmiany w rachunkowości od 2002 roku*, ODDK, Gdańsk 2012, s. 104.

W praktyce dochód oblicza się poprzez korektę wyniku finansowego o cztery kategorie kosztów i przychodów:

- przychody uznane w wyniku finansowym a nieuznane w dochodzie podatkowym,
- przychody nieuznane w wyniku finansowym a uznane w dochodzie podatkowym,
- koszty uznane w wyniku finansowym a nieuznane w dochodzie podatkowym,
- koszty nieuznane w wyniku finansowym a uznane w dochodzie podatkowym.

Korekta ta w praktyce rachunkowości nazywana jest „uzgodnieniem” wyniku finansowego z dochodem podatkowym. Czasem też nazywana jest metodą pośrednią ustalania dochodu.

Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się również⁴³:

- przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku,
- kosztów uzyskania przychodów, przy czym w przypadku podatników niemających na terenie RP siedziby lub zarządu, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium RP zagraniczny zakład uwzględnia się koszty uzyskania przychodów wymienionych w art. 21, jeżeli przychody te zostały uwzględnione przez podatnika przy ustaleniu dochodu przypadającego na zagraniczny zakład,
- przychody z odsetek i z innych tytułów oraz dywidend,
- strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji,
- strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształceń formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową.

Ustawodawca także uznał, że dochód można obniżyć o wysokość straty poniesionej w roku podatkowym, w najbliższych, kolejnych pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. Kwota odliczenia straty w danym roku nie może przekroczyć kwoty dochodu pomniejszonego o dochody wolne lub zwolnione od podatku⁴⁴.

⁴³ Art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od osób prawnych.

⁴⁴ Art. 7 ust. 5 ustawy o podatku od osób prawnych.

1.4. Różnice między wynikiem finansowym według prawa podatkowego i bilansowego

1.4.1. Różnice trwałe

Z uwagi na różne unormowania prawne (rachunkowość i podatki) dochód podatkowy często różni się od wyniku księgowego brutto. Różnice trwałe (nieodwracalne) zatem są determinantą nieuznania przez prawo podatkowe określonych przychodów za przychody podatkowe oraz kosztów za koszty uzyskania przychodów.

Na rysunku 1 zostały przedstawione w sposób schematyczny występowanie różnic trwałych pomiędzy wynikiem finansowym brutto, który został ustalony zgodnie z prawem bilansowym a wynikiem podatkowym, który jest liczony zgodnie z przepisami o podatku dochodowym.

Rysunek 1. Różnice trwałe dodatnie i ujemne

Różnice trwałe	
Dodatnie	Ujemne
przychody rachunkowe wyższe od przychodów podatkowych	przychody rachunkowe niższe od przychodów podatkowych
koszty rachunkowe niższe od kosztów podatkowych	koszty rachunkowe wyższe od kosztów podatkowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: W. Gabrusewicz, *Analiza finansowa. Teoria i zastosowanie*, PWE, Warszawa 2014, s.396.

Trwałe różnice dodatnie występujące w przychodach oznaczają, że dane przychody są przychodami według prawa bilansowego, natomiast nie są przychodami w oparciu o przepisy prawa podatkowego, czyli nie wpływają na wysokość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym zarówno w danym roku obrotowym, jak i w żadnym następnym. Powodują one, że wynik rachunkowy jest wyższy od wyniku podatkowego o kwoty nie zaliczane do przychodów podatkowych. Ze względu na fakt, iż są to różnice trwałe, nie podlegają one rozliczeniu w czasie.

Do przykładowych przychodów nie uważanych za przychody podatkowe zaliczyć należy przykładowo przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Przykładowe różnice trwałe dotyczące przychodów

Wyszczególnienie	Ujemne	Dodatnie
Przychody z gospodarki leśnej		X
Przychody opodatkowane w sposób zryczałtowany		X
Przychody z działalności rolniczej (z wyjątkiem działów specjalnych)		X
Inne przychody nie podlegające, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym, opodatkowaniu		X
Przychody z nieruchomości udostępnionych nieodpłatnie	X	
Przychody ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, wynikające z decyzji właściwego urzędu skarbowego, korygujące wartość transakcji określonej przez strony tej transakcji	X	

Zródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Dobrucka, A. Berczyńska, *Wynik finansowy, ujęcie podatkowe i bilansowe a zmiany w rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2002, s.115-116.

Trwałe różnice ujemne w przychodach oznaczają, że niektóre przychody stanowią przychody w rozumieniu prawa podatkowego, natomiast nie stanowią one przychodów rachunkowych. Do tego typu przychodów ustawodawca zaliczył⁴⁵:

- wartość przychodów z nieodpłatnie udostępnionych nieruchomości w całości lub w części do używania innym osobom fizycznym lub prawnym oraz jednostkom organizacyjnym, które nie mają osobowości prawnej, za wyjątkiem udostępniania mieszkalnych lokali osobom, które pozostają z podatnikiem w stosunku pracy, pod warunkiem, że lokal będzie udostępniony do na działalność naukową, naukowo-techniczną, oświatowo-wychowawczą dla miejsca kultu religijnego, kulturalną, oświatową, ochroną zdrowia i pomocy społecznej, kulturą fizyczną i sportem, rehabilitacją zawodową i społeczną inwalidów oraz dla związków zawodowych,
- wartość przychodów ustalonych na mocy wydanej przez urząd skarbowy decyzji dotyczącej sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, pod warunkiem, że sprzedaż bez uzasadnionej przyczyny znacznie różni się od rynkowej wartości tych rzeczy lub praw,
- wartość przychodów w naturze oraz otrzymanych nieodpłatnie świadczeń za wyjątkiem świadczeń, które są związane z używaniem środków trwałych przekazanych zakładom budżetowym, jednoosobowym spółkom gminy lub przedsiębiorstwom komunalnym od Skarbu Państwa lub gminy w nieodpłatny zarząd lub używanie.

⁴⁵ Art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawa o podatku od osób prawnych.

Wymienione wyżej przychody nie są ujmowane w księgach rachunkowych, z tego też względu nie powiększają one wyniku finansowego. Podwyższają one jednak przychody podatkowe, zwiększając jednocześnie podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym.

Należy również dodać, iż przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie uwzględnia się przychodów wolnych od podatku, wymienionych w art. 17 ustawy o podatku od osób prawnych, które stanowią przychody rachunkowe bądź też jak ma to miejsce w przypadku dotacji i subwencji, otrzymanych na zakup środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych, rozliczane są poprzez konto rozliczeń międzyokresowych przychodów, równomiernie do naliczanej amortyzacji, zwiększając pozostałe przychody operacyjne.

Obok trwałych różnic dodatnich i ujemnych po stronie przychodów istnieje grupa dodatnich różnic trwałych spowodowanych odmiennością uznania kosztów w regulacjach podatkowych i bilansowych⁴⁶. W tabeli 2 zostały przedstawione przykładowe różnice trwałe dotyczące kosztów.

Tabela 2. Przykładowe różnice trwałe dotyczące kosztów

Wyszczególnienie	Ujemne	Dodatnie
Poniesione nakłady na inwestycje zaniechane	X	
Amortyzacja i ubezpieczenie samochodów osobowych od wartości przekraczającej 20 000 euro	X	
Przekroczenie limitu kosztów reprezentacji i reklamy	X	
Inne koszty z obszernej listy zawartej w art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	X	
Koszty emisji akcji spółki akcyjnej, rozliczone z kapitałem z nadwyżki ceny emisyjnej nad nominalną		X

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Dobrucka, A. Berczyńska, *Wynik finansowy, ujęcie podatkowe i bilansowe a zmiany w rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2002, s.115-116.

Do kosztów powodujących powstanie ujemnych różnic trwałych zaliczyć można na przykład straty związane z⁴⁷:

- odszkodowanie z tytułu wypadku przy pracy i chorobie zawodowej w wysokości określonej przez właściwego ministra,
- opłacanie dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy,
- powstałe w aktywach trwałych i obrotowych w części pokrytej odpisami amortyzacyjnymi oraz otrzymanym odszkodowaniem z tytułu ubezpieczenia,

⁴⁶ Art. 16 ustawy o podatku od osób prawnych.

⁴⁷ T. Cebrowska, op. cit., s.482.

- pojawiające się na skutek likwidacji nie umorzonych w stu procentach środków trwałych, jeśli nie są one przydatne do prowadzenia dalszej działalności na wskutek zmian w rodzaju lub metod jej prowadzenia,
- powstałe na skutek sprzedaży wierzytelności, chyba że wierzytelność ta uprzednio została zarachowana jako przychód należny,
- wierzytelności odpisane jako nieściągalne, które uprzednio nie zostały zaliczone jako przychody należne ale nieściągalność wierzytelności nie została udokumentowana,
- odpisy amortyzacyjne, które nie są uznawane przez prawo podatkowe a są zaliczane przez prawo bilansowe,
- odpisy z tytułu zużycia środków trwałych dokonywanych według zasad określonych w odrębnych przepisach, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na ich nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie,
- odsetek za zwłokę z powodu wpłat należności budżetowych z opóźnieniem,
- odpisy i wpłaty na różnego rodzaju fundusze, jeśli obowiązek ich tworzenia nie wynika z odrębnych ustaw.

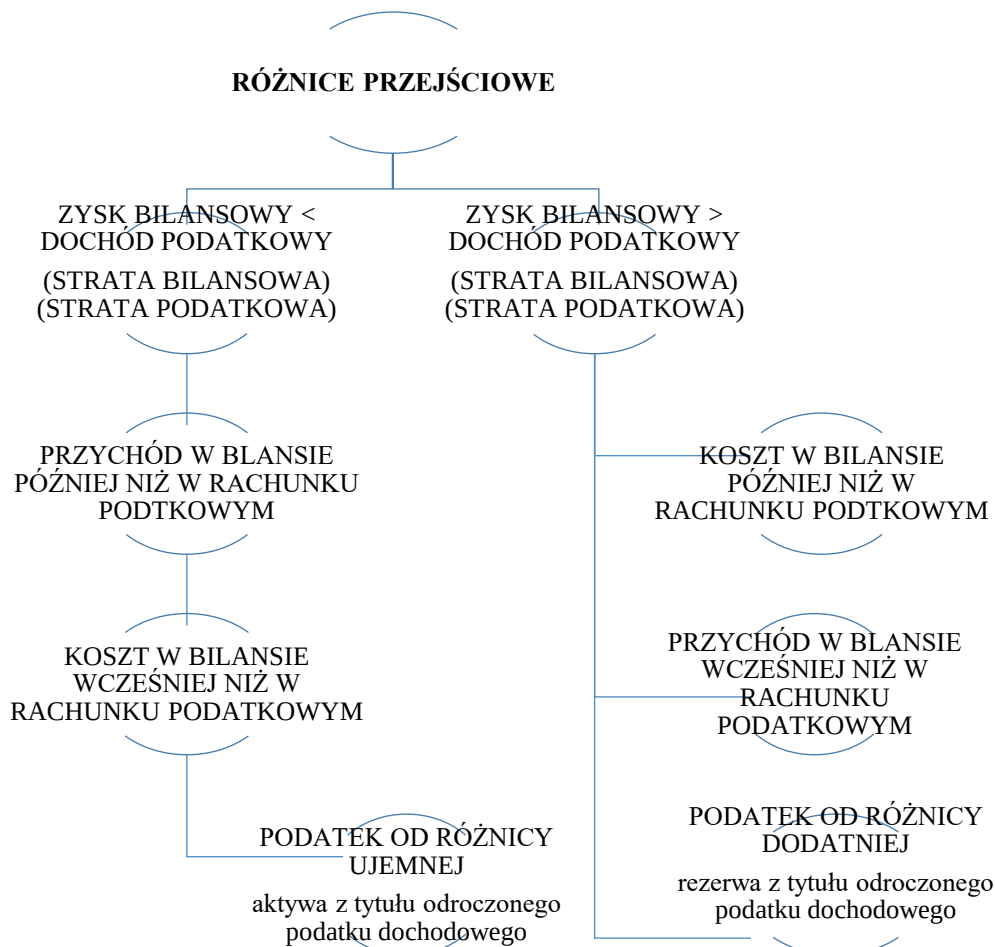
Ujęte przykładowe różnice trwałe zarówno w kosztach jak i przychodach, które nie będą uznane odpowiednio za koszty i przychody w prawie podatkowym ale są uznane przez prawo bilansowe.

1.4.2. Różnice przejściowe

Różnice między zyskiem brutto a podstawą opodatkowania mogą mieć charakter przejściowy (odwracalne) także dodatnie i ujemne. Różnice przejściowe spowodowane są przez odmienne definiowanie momentu osiągnięcia przychodów i poniesienia kosztów za osiągnięte przez prawo podatkowe i bilansowe. Występują one wtedy, kiedy moment uznania przychodu za osiągnięty a kosztu za poniesiony jest odmienny w prawie rachunkowym i prawie podatkowym.

Rysunek 2 prezentuje momenty powstawania różnic przejściowych. Na rysunku tym występuje pojęcie „rachunek podatkowy”, jako określenie operacji prowadzących do ustalenia dochodu podatkowego.

Rysunek 2. Różnice przejściowe



Źródło: Opracowanie własne na podstawie B. Micherda, *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2011, s. 75.

Różnice przejściowe dodatnie w przychodach mają miejsce wtedy, gdy przedsiębiorstwo powiększy swój wynik z działalności o przychody, które zgodnie z prawem podatkowym staną się przychodami w okresach późniejszych⁴⁸.

Różnice przejściowe w kosztach mogą być zarówno dodatnie jak i ujemne. Różnice przejściowe ujemne występują wówczas, gdy koszty rachunkowe występują później niż koszty podatkowe. Jak z tego wynika, wynik rachunkowy w danym okresie jest wyższy od wyniku podatkowego. Płatność podatku jest zatem odroczone w czasie, ponieważ dopiero w następnych okresach wystąpi koszt rachunkowy, który jednakże nie będzie już kosztem podatkowym. Są raczej rzadkie.

W tabeli 3 zostały przedstawione przykładowe różnice przejściowe w kosztach.

⁴⁸ H. Litwińczuk, *Prawo bilansowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2012, s.123.

Tabela 3. Przykładowe różnice przejściowe (okresowe) dotyczące kosztów

Wyszczególnienie	Ujemne	Dodatnie
Różnice kursowe ujemne	X	
Naliczone, lecz nie zapłacone odsetki od zobowiązań(np. kredytów i pożyczek)	X	
Amortyzacja naliczana dla celów podatkowych degresywnie a dla celów bilansowych liniowo		X

Zródło: Opracowanie własne na podstawie I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa. Vademecum rachunkowości*, Difin, Warszawa 2011, s.227-228.

Ujemne różnice przejściowe w kosztach występują wówczas, gdy koszty rachunkowe występują wcześniej niż koszty podatkowe. Wynika z tego, że w danym okresie wynik rachunkowy jest niższy od wyniku ustalonego zgodnie z zasadami prawa podatkowego. Wówczas zobowiązanie podatkowe jest większe od podatku dochodowego.

W rachunku zysków i strat na powstanie ujemnych różnic przejściowych wpływ mogą mieć⁴⁹:

- odpisy amortyzacyjne dokonane dla celów bilansowych w kwotach wyższych niż przewidują to przepisy podatkowe (tabela 3);
- naliczone, lecz nie zapłacone odsetki od zobowiązań, w tym również od kredytów i pożyczek (tabela 3);
- ujemne różnice kursowe nie zrealizowane, ustalone na dzień bilansowy lub inny dzień powstałe na skutek wyceny aktywów i pasywów; będą one kosztem podatkowym w momencie ich zrealizowania, czyli na przykład uregulowania rozrachunków (tabela 3);
- wierzytelności odpisane jako nieściągalne, które zostały zarachowane uprzednio jako przychody należne, ale których nieściągalność do momentu bilansowego nie została udokumentowana według przepisów podatkowych; dana wierzytelność będzie stanowić koszt uzyskania przychodu w momencie jej uprawdopodobnienia zgodnie z założeniami wynikającymi z przepisów ustawy o podatku dochodowym;
- nie wypłacone osobom fizycznym, nie prowadzącym działalności gospodarczej, należności z tytułu umów zlecenia oraz umów o dzieło, które w myśl ustawy o rachunkowości są traktowane jako koszt zgodnie z zasadą memoriałową, natomiast kosztem podatkowym będą w momencie poniesienia wydatku - zgodnie z zasadą kasową.

W tabeli 4 zostały przedstawione przykładowe różnice przejściowe w przychodach.

⁴⁹ M. Dobrucka, A. Berczyńska, op. cit., s.124.

Tabela 4. Przykładowe różnice przejściowe (okresowe) dotyczące przychodów

Wyszczególnienie	Ujemne	Dodatnie
Naliczone, lecz nie otrzymane odsetki od należności		X
Dodatnie różnice kursowe		X
Pobrane z góry przychody z czynszu	X	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa. Vademecum rachunkowości*, Difin, Warszawa 2011, s.226.

Natomiast przychody (przy występowaniu różnic przejściowych) dla celów rachunkowych wykazywane są wcześniej niż dla celów podatkowych. Z tego względu wynik rachunkowy jest przejściowo wyższy od wyniku podatkowego, który należy pomniejszyć o nieuznany przychód w celu uzyskania podstawy opodatkowania. Do przykładowych przychodów uznawanych wcześniej przez prawo bilansowe można zaliczyć⁵⁰:

- dodatnie różnice kursowe ustalone na skutek przeszacowania walut na dzień bilansowy lub inny dzień; zgodnie z ustawą o rachunkowości dodatnie różnice kursowe powstałe na skutek wyceny stanowią przychody finansowe,
- naliczone, lecz nie otrzymane odsetki od należności, w tym również od udzielonych pożyczek. Zgodnie z ustawą o rachunkowości należności i zobowiązania, w tym również z tytułu pożyczek, wycenia się na dzień bilansowy w kwocie wymagającej zapłaty, czyli w kwocie podwyższonej na dzień bilansowy o należne odsetki lub o odsetki od pożyczek o stałym oprocentowaniu zaliczane do przychodów w miarę spłaty zaciągniętej pożyczki. Zgodnie z prawem podatkowym odsetki będą stanowiły przychód w momencie ich faktycznego otrzymania.

Według prawa podatkowego przychodem są bowiem tylko rzeczywiste (zrealizowane) różnice kursowe – przychodem są zatem tylko otrzymane różnice kursowe. Ujemne różnice przejściowe w przychodach wystąpią, kiedy przychód podatkowy powstanie wcześniej niż przychód rachunkowy⁵¹. Zatem w danym okresie wynik rachunkowy będzie niższy od wyniku podatkowego.

⁵⁰ B. Micherda, *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2011, s. 95.

⁵¹ T. Cebrowska, op. cit., s.484.

Rozdział 2. Ustalanie wyniku finansowego według prawa bilansowego

2.1. Elementy wyniku finansowego

Do przedstawienia wyniku finansowego niezbędny jest rachunek zysków i strat, w którym uwidocznione są elementy, czyli cząstkowe wyniki, osiągnięte przez przedsiębiorstwo z poszczególnych segmentów działalności, zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Rachunek zysków i strat to zestawienie wyników finansowych, wypracowanych przez przedsiębiorstwo w okresie sprawozdawczym. W zestawieniu tym prezentowana jest kwota wyniku finansowego oraz wielkości, które go kształtowały, a więc przychody i koszty. W odróżnieniu od bilansu, rachunek zysków i strat prezentuje, w miarę upływu czasu i realizacji działalności gospodarczej, tworzenie się wyniku finansowego jednostki. Zawiera on wielkości strumieniowe, grupując wszystkie przychody oraz odpowiadające im koszty w określone kategorie, pozwalając dzięki temu ustalić wyniki cząstkowe osiągnięte z poszczególnych rodzajów działalności. Zatem rachunek ten pozwala na ustalenie struktury wyniku finansowego⁵².

Rachunek zysków i strat jest sporządzany na podstawie zasady memoriałowej i bazuje na przychodach i zyskach z jednej strony oraz kosztach i stratach z drugiej. Memoriał oznacza w tym przypadku, że przychody i koszty uznaje się w momencie ich wystąpienia, niezależnie od tego, czy miało miejsce równoczesne otrzymanie lub wypłacenie gotówki⁵³. Zatem skutki operacji gospodarczych są ujmowane i wykazywane w księgach z chwilą ich wystąpienia, a nie w momencie wpływu lub wypływu środków pieniężnych. Stąd sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z zasadą memoriału dostarczają użytkownikom nie tylko informacji o przeszłych operacjach pociągających za sobą przepływy środków pieniężnych, lecz także o takich przepływach przewidywanych w przyszłości.

Zgodnie z informacjami zawartymi w MRS 1 – rachunek zysków i strat nazywa się sprawozdaniem z całkowitych dochodów⁵⁴.

⁵² M. Sierpińska, T. Jachna, *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 91.

⁵³ R. Niemczyk, *Rachunkowość małych i średnich przedsiębiorstw*, Unimex, Wrocław 2012, s. 78.

⁵⁴ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014.

Z pojęciem rachunku zysków i strat związane jest pojęcie rachunku wyników. W praktyce pojęcia te są czasami używane zamiennie. Podstawową kategorią, która występuje w rachunku zysku i strat jest wynik finansowy, który wyraża różnicę pomiędzy osiągniętymi przychodami i kosztami poniesionymi w celu wypracowania przychodów. Może to być zapisane zgodnie z następującą formułą⁵⁵:

$$\text{Wynik finansowy} = \text{Przychody} - \text{Koszty}$$

Wynik finansowy może być zyskiem lub stratą. Zysk to dodatni wynik finansowy, który występuje wtedy, gdy uzyskane przychody są wyższe od poniesionych kosztów. Z kolei strata oznacza sytuację, w której wygenerowane przychody są niższe od poniesionych kosztów.

Wynik finansowy jednostki jest ustalany narastająco, w kilku etapach, które jednocześnie prezentują poszczególne rodzaje działalności. Zgodnie z ustawą o rachunkowości⁵⁶ wyróżnia się cztery rodzaje wyniku finansowego, tj.⁵⁷:

- wynik ze sprzedaży,
- wynik z pozostałej działalności operacyjnej,
- wynik z działalności finansowej,
- obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego.

Etapy ustalania wyniku finansowego jednostki zostały zaprezentowane w tabeli 5.

Tabela 5. Etapy ustalania wyniku finansowego jednostki

+		Przychody ze sprzedaży netto
–		Koszty własne sprzedaży
=		Zysk/strata ze sprzedaży
+		Pozostałe przychody operacyjne
–		Pozostałe koszty operacyjne
=		Zysk/strata na działalności operacyjnej (EBIT)
+		Przychody finansowe
–		Koszty finansowe
=		Zysk/strata brutto (EBT)
–		Podatek dochodowy
=		Zysk/strata netto (EAT)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie E. Nowak, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa 2017, s.122.

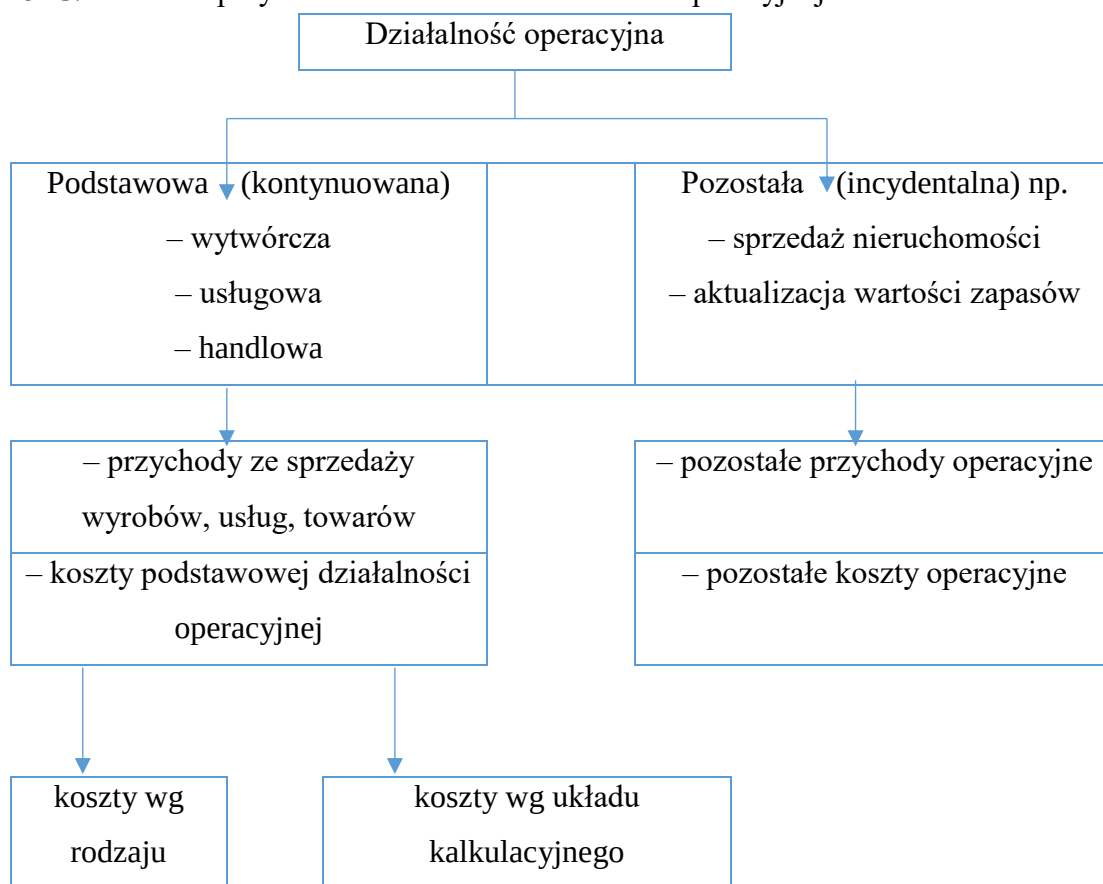
⁵⁵ E. Nowak, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa 2017, s. 116.

⁵⁶ M. Strojek, *Sprawozdawczość finansowa*, [w:] Z. Messner (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa 2011, s. 482.

⁵⁷ W. Gabrusewicz, Z. Kołaczyk, *Rachunkowość finansowa*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Warszawa 2006, s. 486.

Na początku ustalany jest wynik finansowy ze sprzedaży, który stanowi rezultat podstawowej działalności operacyjnej jednostki gospodarczej. Działalność operacyjna to działalność, do której została powołana jednostka. Jest ona określona w umowie, w statucie, np. produkcja określonych wyrobów, świadczenie usług, handel detaliczny, hurtowy, itp. Wynik ze sprzedaży jest różnicą przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz kosztów własnych sprzedaży⁵⁸. Na rysunku 3 został przedstawiony schemat struktury przychodów i kosztów działalności operacyjnej.

Rysunek 3. Struktura przychodów i kosztów działalności operacyjnej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Turyna, *Rachunkowość finansowa*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s.140.

Wynik z działalności operacyjnej powstaje jako suma wcześniej obliczonego wyniku ze sprzedaży oraz wyniku pozostałej działalności operacyjnej jednostki. W pozostałej działalności operacyjnej ujmowane są zdarzenia gospodarcze pośrednio związane z działalnością operacyjną. Na ogół są to zdarzenia niepowtarzalne, występujące sporadycznie, jednak związane z ogólnym ryzykiem gospodarczym jednostki, np. sprzedaż, likwidacja środków trwałych, zapłacone lub otrzymane kary, odszkodowania,

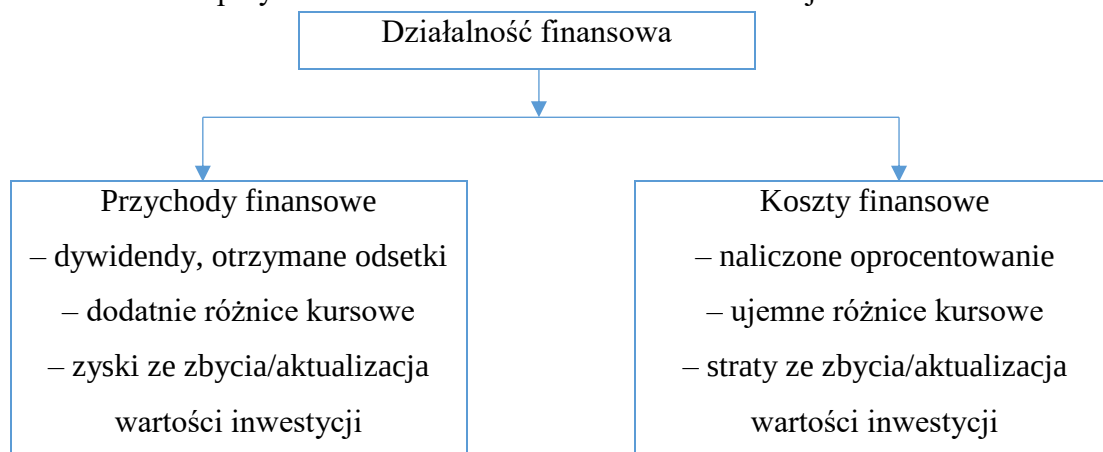
⁵⁸ W. Dębski, *Teoretyczne i praktyczne aspekty zarządzania finansami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 57.

niezawinione niedobory. Skutki tych zdarzeń zaliczane są do pozostałych przychodów operacyjnych lub pozostałych kosztów operacyjnych⁵⁹.

Ustalony w trzecim etapie wynik z działalności gospodarczej stanowi sumę wyniku z działalności operacyjnej i wyniku z działalności finansowej. Działalność finansowa jednostki polega na lokowaniu wolnych środków finansowych, pozyskiwaniu kapitałów (zaciąganie kredytów, pożyczek, emisja papierów wartościowych), jak i bieżącym zarządzaniu środkami pieniężnymi. Efektem działalności finansowej są wypracowane przez jednostkę przychody oraz koszty finansowe⁶⁰.

Na rysunku 4 została przedstawiona struktura przychodów i kosztów z działalności finansowej.

Rysunek 4. Struktura przychodów i kosztów działalności finansowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Turyna, *Rachunkowość finansowa*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s.141.

Według ustawy o rachunkowości⁶¹, przychód finansowe to przede wszystkim przychody z tytułu dywidend (udziałów w zyskach), od setek, zysków ze zbycia inwestycji, aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki dodatnie różnic kursowych nad ujemnymi. Z kolei koszty finansowe obejmują koszty poniesione z tytułu odsetek, strat ze zbycia inwestycji, aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji, dodatnie i ujemnych różnic kursowych.

⁵⁹ M. Sierpińska, T. Jachna, op. cit., s. 92.

⁶⁰ W. Gabrusewicz, *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Warszawa 2011, s. 493.

⁶¹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2016, poz. 1047, dalej jako ustawa o rachunkowości.

Zarówno przychody jak i koszty finansowe wpływają na zysk operacyjny, mogą go zwiększać albo zmniejszać. Wynik ze zdarzeń finansowych stanowi różnicę między przychodami finansowymi a kosztami finansowymi⁶².

Ustalony w ostatnim etapie wynik finansowy netto jest wynikiem brutto skorygowanym o obowiązujące obciążenia. Są nimi m.in. podatek dochodowy, obowiązkowe obciążenia z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa. W ten sposób ustalony wynik finansowy netto jest ważnym źródłem finansowania działalności przedsiębiorstwa oraz podstawą do naliczenia i wypłacenia dywidendy. Jest on także wykazywany w bilansie w ramach kapitałów własnych, które odpowiednio zwiększa (zysk) lub zmniejsza (strata)⁶³.

Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego wynikają z systemu podatkowego, któremu przedsiębiorstwo podlega, ale tylko w zakresie takich podatków i innych kategorii, które traktowane mogą być jako regulatory rentowności działalności gospodarczej podmiotu, jako instrumenty ingerencji Skarbu Państwa w tę rentowność. Klasycznym i właściwie jedynym przykładem w praktyce jest tu podatek dochodowy⁶⁴.

Z formalno-analitycznego punktu widzenia, rachunek wyników, podobnie jak bilans, może być sporządzany przy zastosowaniu metody netto, brutto i mieszanej. Metoda netto sprowadza się do tego, iż w sprawozdaniu tym prezentowane są ostateczne wartości strat i zysków w poszczególnych segmentach lub obszarach działalności. W ten sposób sporządzony rachunek prezentuje syntetyczny obraz wyników gospodarczych wypracowanych przez jednostkę, jednak nie pozwala na rozpoznanie rozmiarów przychodów i kosztów, które są ich rezultatem. Umożliwia to metoda brutto, przy której w sprawozdaniu prezentowane są z jednej strony przychody, a z drugiej koszty ich uzyskania lub inne zmniejszenia przychodów, w zakresie wszystkich składników kształtujących wynik działalności przedsiębiorstwa. Za pewnego rodzaju kompromis informacyjny w rachunku zysków i strat może być uznana metoda mieszana sporządzania sprawozdania finansowego. Przy zastosowaniu tej metody wszystkie wyniki cząstkowe, które z punktu widzenia potrzeb analizy finansowej lub innej powinny dostarczyć informacji bardziej szczegółowo wykazywane są sposobem brutto, z kolei pozostałe wyniki sposobem netto⁶⁵.

⁶² Art. 42 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

⁶³ B. Micherda, *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 202.

⁶⁴ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2010, s. 504.

⁶⁵ Ibidem, s. 587.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, rachunek zysków i strat jest w zasadzie sporządzany metodą brutto w zakresie przychodów i kosztów z działalności podstawowej⁶⁶.

Wykazuje się w nim wielkości liczbowe, a bieżący i poprzedni rok obrotowy z wyodrębnieniem przychodów i kosztów oraz obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego. Niedopuszczalne jest dokonywanie kompensat pozycji różnych pod względem rodzaju. Ponadto powinna być zapewniona czasowa współmierność przychodów i kosztów ich osiągnięcia, czyli zaliczanie do aktywów i pasywów tych kosztów i przychodów, które dotyczą przyszłych okresów oraz przypadających na dany rok obrotowy kosztów, które jeszcze nie zostały poniesione⁶⁷. Dzięki przedstawieniu danych w odpowiednich grupach, można łatwo ustalić wyniki z poszczególnych rodzajów działalności oraz ich udział w tworzeniu ostatecznego wyniku finansowego

2.2. Wynik finansowy, a warianty sporządzania rachunku zysków i strat

Podstawowym celem działalności jednostek gospodarczych w warunkach gospodarki rynkowej jest wypracowywanie korzystnego wyniku finansowego. Wynik finansowy przedsiębiorstwa jest realizowany po zakończeniu procesu sprzedaży, dlatego ewidencja tego procesu jest podporządkowana przygotowaniu właściwego obliczenia wyniku finansowego⁶⁸. Czynnikiem wpływającym na wynik są omówione wcześniej elementy, które go zwiększają (przychody, zyski) lub zmniejszają (koszty, straty, obciążenia podatkowe).

O wyborze wariantu sporządzania rachunku zysków i strat decyduje jednostka we własnym zakresie z uwzględnieniem przepisów ustawy o rachunkowości⁶⁹.

Wybór wariantu uzależniony jest od przyjęcia przez jednostkę zasad ewidencji i rozliczania kosztów działalności operacyjnej. Jeżeli jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko w układzie rodzajowym to musi sporządzać rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, gdy prowadzi ewidencję kosztów tylko w wariantcie funkcjonalnym to może sporządzać rachunek zysków i strat tylko w wariantcie kalkulacyjnym. Jedynie w przypadku gdy jednostka prowadzi równolegle ewidencję

⁶⁶ Art. 48 ustawy o rachunkowości.

⁶⁷ K. Sawicki, *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według ustawy o rachunkowości*, Expert, Wrocław 2011, s. 379.

⁶⁸ B. Micherda, *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 201.

⁶⁹ Art. 50 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

kosztów w układzie rodzajowym i funkcjonalnym, wówczas może wybrać sobie (w ramach przyjętych zasad rachunkowości) wariant ustalania rachunku zysków i strat⁷⁰.

Tabela 6. Rachunek zysków i strat wariant kalkulacyjny

	Wyszczególnienie
A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:
	- od jednostek powiązanych
	I. Przychody netto ze sprzedaży produktów
	II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B.	Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:
	- od jednostek powiązanych
	I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów
	II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C.	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)
D.	Koszty sprzedaży
E.	Koszty ogólnego zarządu
F.	Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E)
G.	Pozostałe przychody operacyjne
	I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
	II. Dotacje
	III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
	IV. Inne przychody operacyjne
H.	Pozostałe koszty operacyjne
	I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
	II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
	III. Inne koszty operacyjne
I.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G-H)
J.	Przychody finansowe
	I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:
	- od jednostek powiązanych
	II. Odsetki, w tym:
	- od jednostek powiązanych
	III. Zysk ze zbycia inwestycji
	IV. Aktualizacja wartości inwestycji
	V. Inne
K.	Koszty finansowe
	I. Odsetki, w tym:
	- od jednostek powiązanych
	II. Strata ze zbycia inwestycji
	III. Aktualizacja wartości inwestycji
	IV. Inne
L.	Zysk (strata) brutto(I+J-K)
M.	Podatek dochodowy
N.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
O.	Zysk (strata) netto (L-M-N)

Źródło: Załącznik nr 1 do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016, poz.1047.

W zależności od sposobu porównania przychodów i kosztów podstawowej działalności operacyjnej, a w szczególności od przekrojów, w jakich są ujęte, rachunek zysków i strat może być sporządzony w wariantcie porównawczym lub kalkulacyjnym. Te dwa warianty

⁷⁰ T. Cebrowska, op. cit., s. 657.

sporządzania rachunku zysków i strat zostały ukształtowane historycznie⁷¹. W tabelach 6 i 7 zostały oba warianty sporządzania rachunku zysków i strat (kalkulacyjny i porównawczy).

Tabela 7. Rachunek zysków i strat wariant porównawczy

Pozycja	Wyszczególnienie
A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym: - od jednostek powiązanych
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów
II.	Zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna)
III	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki
IV	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B.	Koszty działalności operacyjnej
I	Amortyzacja
II	Zużycie materiałów i energii
III	Usługi obce
IV	Podatki i opłaty, w tym: - podatek akcyzowy
V	Wynagrodzenia
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
VII	Pozostałe koszty rodzajowe
VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)
D.	Pozostałe przychody operacyjne
I	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
II	Dotacje
III	Aktualizacja wartość aktywów niefinansowych
IV	Inne przychody operacyjne
E	Pozostałe koszty operacyjne
I	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
III	Inne koszty operacyjne
F	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)
G	Przychody finansowe
I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: - od jednostek powiązanych
II	Odsetki, w tym: - od jednostek powiązanych
III	Zysk ze zbycia inwestycji
IV	Aktualizacja wartości inwestycji
V	Inne
H	Koszty finansowe
I	Odsetki, w tym: - dla jednostek powiązanych
II	Strata ze zbycia inwestycji
III	Aktualizacja wartości inwestycji
IV	Inne
I.	Zysk (strata) brutto (F+G-H)
J	Podatek dochodowy
K	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
L	Zysk (strata) netto (I-J-K)

Źródło: Załącznik nr 1 do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016, poz.1047.

Metody te różnią się od siebie sposobem obliczania kosztu uzyskania przychodów ze sprzedaży produktów. Jednak jednostka, aby wybrać określony wariant sporządzania

⁷¹ B. Micherda, *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, Difin, Warszawa 2011, s.124.

rachunku zysków o i strat musi spełnić określone wymagania w zakresie ewidencji kosztów, tj.⁷²:

- sporządzanie rachunku wyników według wariantu kalkulacyjnego jest możliwe, jeżeli jednostka prowadzi ewidencję i rozlicza koszty w układzie kalkulacyjnym⁷³ (albo tylko na kontach zespołu 5 nie stosując kont zespołu 4, albo ujmuje koszty działalności operacyjnej według rodzajów na kontach zespołu 4 i zarazem rozlicza je w układzie funkcjonalnym na odpowiednich kontach zespołu 5 z dalszym rozliczeniem tych kosztów na zapasy produktów i koszt sprzedanych produktów). Na kontach zespołu 5 ujmuje się koszty według poszczególnych kierunków działalności gospodarczej⁷⁴.
- wariant kalkulacyjny, wymagający co najmniej ujęcie w księgach rachunkowych kosztów według typów działalności oraz rodzaju produktów, tzn. ewidencjonowania kosztów również w zespole 5 zakładowego planu kont, a ponadto prowadzenia kalkulacji kosztów.

W każdym przypadku możliwe są do ustalenia odpowiednie rodzaje zysku.

W układzie porównawczym (rodzajowym) koszty grupowane są zgodnie z ich rodzajem, tj.⁷⁵:

- „amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- pozostałe koszty rodzajowe”.

Koszty te nie są rozliczane na poszczególne rodzaje działalności. Natomiast w wariantcie kalkulacyjnym, koszty grupowane są zgodnie z ich przyporządkowaniem do rodzaju działalności jako koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, koszty sprzedaży czy ogólnego zarządu. Jako minimalny wymóg w tym przypadku, przedsiębiorstwo prezentuje koszt własny sprzedaży oddzielnie od innych kosztów. Wariant kalkulacyjny może dostarczyć użytkownikom sprawozdań finansowych bardziej

⁷² Cz. Paczuła, *Rachunkowość, finansowe i bilanse w praktyce przedsiębiorstw*, LexisNexis. Warszawa 2005, s. 269.

⁷³ K. Winiarska, *Rachunkowość międzynarodowa*, ODDK, Gdańsk 2009, s.23.

⁷⁴ Ibidem, s.25.

⁷⁵ E. Nowak, op. cit., s. 119-120.

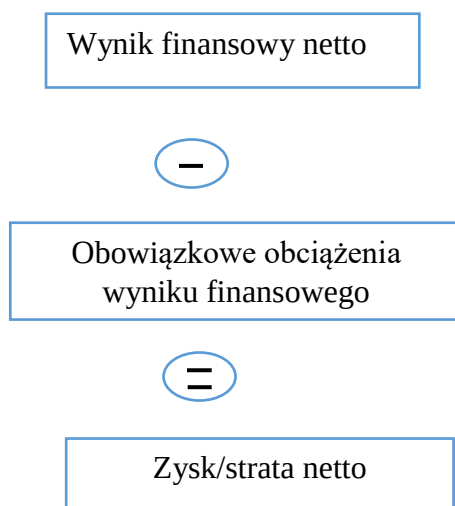
przydatnych informacji aniżeli klasyfikacja kosztów w układzie rodzajowym. Jednak podział kosztów na poszczególne działy/rodzaje działalności może wymagać arbitralnego rozliczenia oraz związany jest w znacznym stopniu z subiektywną oceną⁷⁶.

W końcowej części rachunku zysków i strat (w obu wariantach) są wykazywane obowiązkowe obciążenia wyniku. Na obciążenia te składają się⁷⁷:

- podatek dochodowy.
- pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty).

Wynik brutto skorygowany o obowiązkowe obciążenia wyniku daje wynik netto (zysk lub stratę). Sposób ustalenia wyniku netto obrazowo przedstawiono na rysunku 5.

Rysunek 5. Ustalanie wyniku netto



Źródło: W. Gabrusewicz, M. Remlein, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011, s.148.

Kwota wyniku netto w postaci zysku wynika z pomniejszenia zysku brutto o podatek dochodowy i pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku. Strata netto jest natomiast różnicą wynikającą z pomniejszenia zysku brutto lub powiększenia straty o podatek dochodowy i pozostałe obowiązkowe obciążenia.

⁷⁶ B. Pomykalska, P. Pomykalski, *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 50.

⁷⁷ W. Gabrusewicz, M. Remlein, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011, s.147.

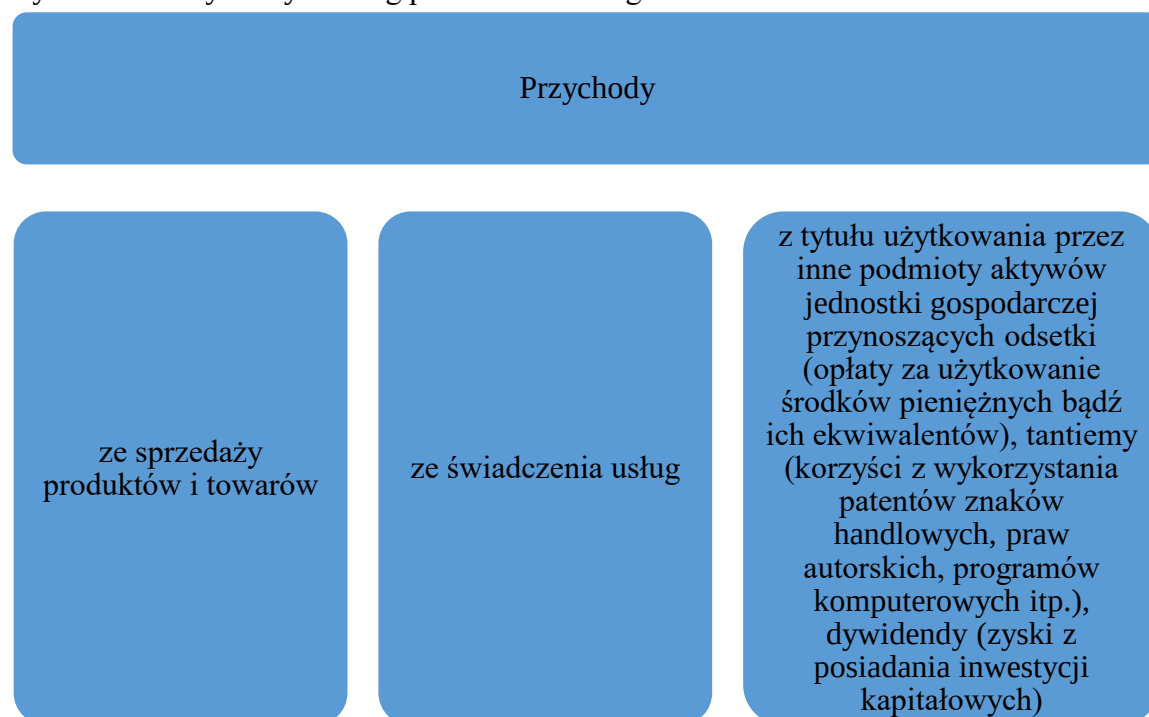
2.3. Przychody według prawa bilansowego

W ustawie o rachunkowości pojęcie przychodów zdefiniowane jest łącznie z zyskami. Przez przychody i zyski rozumie się „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, lub zmniejszenia zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego albo zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli”⁷⁸.

Definicja przychodów obejmuje zarówno przychody jak i zyski. Przychody są generowane przez przedsiębiorstwo w ramach działalności gospodarczej, z kolei zyski to pozycje, które spełniają wymogi definicyjne przychodów, ale stanowią przyrost korzyści ekonomicznych lub są zyskami jeszcze niezrealizowanymi. Zyski te są często wykazywane w wartości netto, po pomniejszeniu o odpowiednie koszty⁷⁹.

MSR 18 a także art. 3 pkt 30 ustawy o rachunkowości (wzorowanym na MSR18) wyróżnia trzy grupy przychodów, a mianowicie ze sprzedaży produktów i towarów, co zostało przedstawione na rysunku 6.

Rysunek 6. Przychody według prawa bilansowego



Źródło: Opracowanie własne na podstawie W. Gos, *Bilans. Znaczenie. Koncepcje sporządzenia. Formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011, s.159.

⁷⁸ Art. 30 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

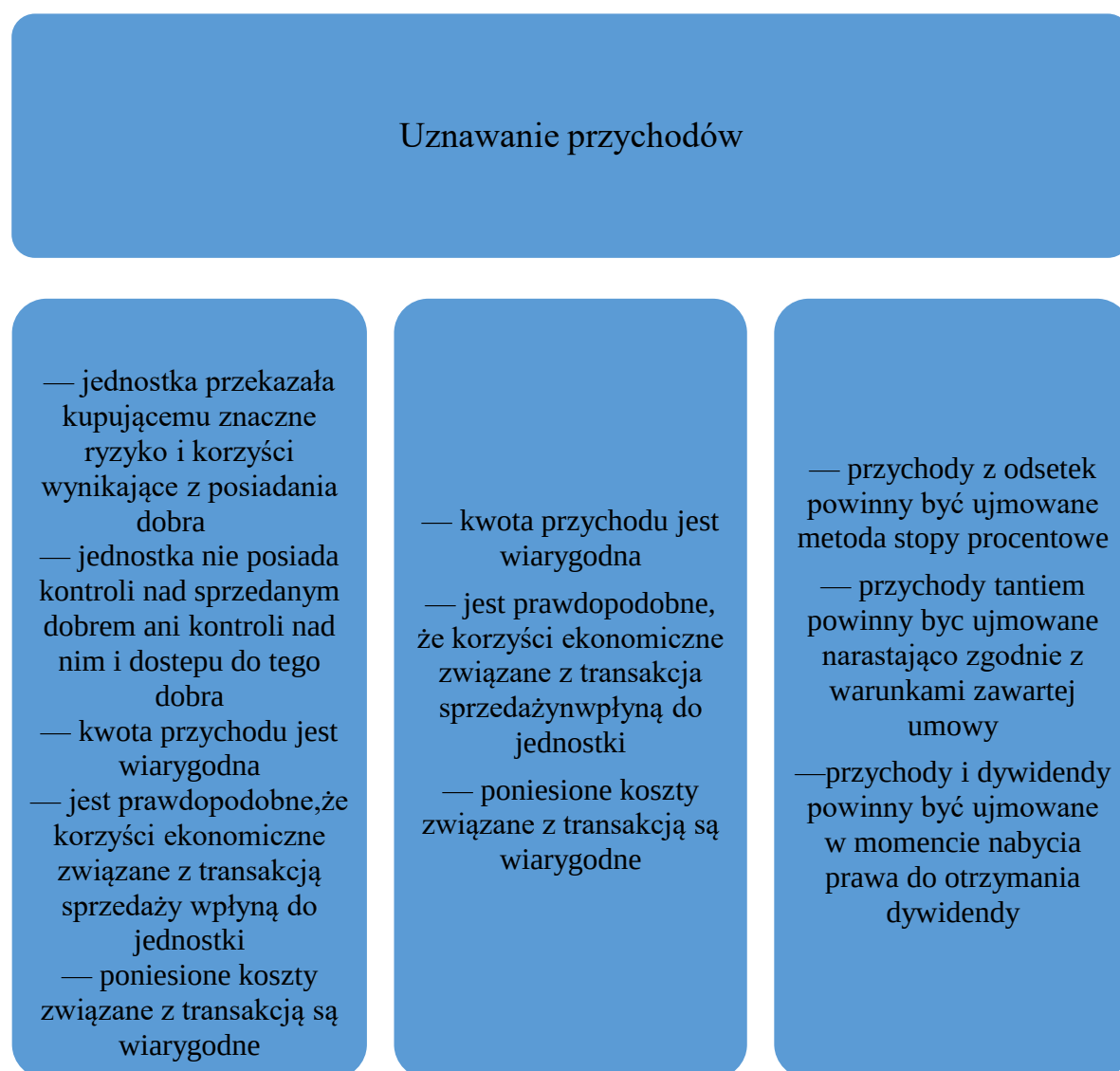
⁷⁹ E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce według polskiego prawa bilansowego*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2014, s. 61.

Zgodnie z przedstawioną w § 7 MSR 18 definicją przychód może być uznany w sprawozdaniu finansowym tylko wtedy, gdy (rysunek 7)⁸⁰:

- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne związane z tym przychodem, np. wysokie prawdopodobieństwo ściągłości należności lub niemożność zwrotu sprzedanego produktu⁸¹,
- przychód można wiarygodnie wycenić⁸².

Przychody te można ująć, jeśli zostały spełnione warunki przedstawione na rysunku 7.

Rysunek 7. Podstawowe warunki uznawania przychodów



Źródło: Opracowanie własne na podstawie W. Gos, *Bilans. Znaczenie. Koncepcje sporządzenia. Formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011, s.161.

⁸⁰ W. Gos, *Bilans. Znaczenie. Koncepcje sporządzenia. Formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011, s.156.

⁸¹ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, op. cit., s. 503.

⁸² Ibidem, s. 505.

Pozostałe przychody operacyjne nie są bezpośrednio związane z działalnością jednostki i nie dotyczą podstawowego zakresu jej działania, ale występują jako pośredni efekt podejmowanych działań. Ich cechą jest różnorodność, co wynika z szerokiego zakresu źródeł ich powstania. Zalicza się do nich m.in.⁸³:

- przychody uzyskane ze sprzedaży środków trwałych oraz środków trwałych w budowie,
- przychody ze sprzedaży wartości niematerialnych i prawnych, w tym praw majątkowych oraz odpisy ujemnej wartości firmy,
- przychody związane z likwidacją środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych,
- nadwyżki inwentaryzacyjne,
- odpisane zobowiązania przedawnione, umorzone, nieściągalne,
- otrzymane odszkodowania, kary, grzywny,
- otrzymane dotacje, subwencje, dopłaty,
- otrzymane darowizny.

Przychodami finansowymi są przychody z tytułu przeprowadzanych operacji finansowych. Do przychodów tych zalicza się⁸⁴:

- naliczone i otrzymane odsetki od udzielonych pożyczek, środków zgromadzonych na rachunkach bankowych, posiadanych obligacji obcych (inwestycyjne aktywa finansowe),
- naliczone i otrzymane odsetki od należności z tytułu dostaw i usług, pozostałych należnych innych niż zaliczane do aktywów finansowych,
- przychody ze zbycia inwestycji w aktywa finansowe,
- otrzymane dywidendy (udziały w zyskach),
- odpisy aktualizujące wartości inwestycji w aktywa finansowe,
- dodatnie różnice kursowe powstałe przy wycenie w walutach obcych,
- rozwiązane rezerwy z tytułu przedawnionych strat finansowych.

Należy także przypomnieć, że przychody według prawa bilansowego są uznawane zgodnie z zasadą memoriałową, czyli w momencie przekazania kontrahentowi towarów, wyrobów itp. a nie w momencie otrzymania zapłaty.

⁸³ W. Gabrusewicz, J. Samelak, *Podstawy rachunkowości*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011, s. 191-192.

⁸⁴ E. Kalwasińska, D. Maciejowska, op. cit., s. 64.

2.4. Koszty według prawa bilansowego

Podstawową przyczyną ponoszenia kosztów i strat jest konieczność angażowania różnych zasobów przedsiębiorstwa (związanych z osiąganiem przychodów) w prowadzonej działalności. W ogólnym sensie koszty to wyrażone wartościowo zużycie zasobów jednostki w związku z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą. Zgodnie z ustawą o rachunkowości koszty „to uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez lub właścicieli”⁸⁵.

Koszty powstają w efekcie podstawowej działalności gospodarczej jednostki i na ogół przybierają formę rozchodu lub spadku wartości aktywów. Na ogół koszty (i przychody) prezentowane są w wyniku finansowym okresu sprawozdawczego (wynik finansowy jest jednym z elementów kapitału własnego), ale część z nich wpływa bezpośrednio na kapitał własny, np. kapitał (fundusz) z aktualizacji⁸⁶.

Analogicznie do przychodów koszty poniesione przez jednostkę gospodarczą są prezentowane w rachunku zysków i strat według rodzajów działalności. Wśród nich wyróżnia się: koszty działalności operacyjnej (podstawowej), pozostałe koszty operacyjne oraz koszty finansowe. Podobnie, jak w przypadku przychodów, wykazywane są straty nadzwyczajne oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego.

Podobnie jak w przypadku przychodów, moment uznawania kosztów także wiąże się z zasadą memoriału czyli są uznawane niezależnie od momentu ich zapłaty ale dotyczące danego okresu sprawozdawczego⁸⁷. Jest to zgodnie z przyjętą w rachunkowości zasadą współmierności.

Podstawowy podział kosztów, głównie dla celów sprawozdawczych to wyodrębnienie kosztów⁸⁸:

- podstawowej działalności operacyjnej,
- pozostałej działalności operacyjnej,
- działalności finansowej.

⁸⁵ Art. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

⁸⁶ E. Kalwasińska, D. Maciejowska, op. cit., s. 62.

⁸⁷ Art. 6 ust 1 ustawy o rachunkowości.

⁸⁸ I. Olchowicz, op. cit., s. 116.

Koszty podstawowej działalności operacyjnej to koszty poniesione w związku z realizacją działalności produkcyjnej, handlowej, usługowej i innej. Są to koszty związane bezpośrednio z działalnością operacyjną przedsiębiorstwa.

Pozostałe koszty operacyjne to koszty pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki. W szczególności koszty te powinny być związane z⁸⁹:

- działalnością socjalną,
- zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych,
- utworzeniem rezerw, za wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi,
- odpisami aktualizującymi wartości majątku, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub sprzedanych towarów, koszty sprzedaży lub koszty finansowe,
- zapłaconymi odszkodowaniami, karami i grzywnami,
- przekazaniem, w tym drodze darowizny aktywów.

Do kosztów finansowych zalicza się przede wszystkim koszty korzystania z obcych kapitałów, np. odsetki i prowizje od kredytów bankowych, oprocentowanie obligacji, obsługa leasingu operacyjnego, ujemne różnice powstałe przy aktualizacji inwestycji, ujemne różnice kursowe, rezerwy na przewidywane straty związane z prowadzonymi inwestycjami⁹⁰.

⁸⁹ I. Olchowicz, A. Tłaczała, *Rachunkowość finansowa w przykładach według ustawy o rachunkowości i MSR*, Difin, Warszawa 2011, s. 298.

⁹⁰ A. Rutkowski, *Zarządzanie finansami*, PWE, Warszawa 2007, s. 32.

Rozdział 3. Charakterystyka działalności przedsiębiorstwa XYZ sp. z o.o.

3.1. Profil i zakres działalności przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwo XYZ funkcjonuje w formie organizacyjno – prawnej jako sp. z o.o. Jest to forma unormowana w KSH. Spółkę może założyć jedna lub więcej osób (wspólników). Wspólnicy nie odpowiadają przed wierzycielami całym majątkiem a zabezpieczeniem są wkłady wspólników i do ich wysokości odpowiada spółka przed wierzycielami. Przedsiębiorstwo w formie sp. z o.o. jest zobowiązane do sporządzania sprawozdania finansowego (bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej) i przedłożenia jej do US jak również do sądu rejestrowego KRS).

Omawiane przedsiębiorstwo zostało zarejestrowane przez dwie osoby (udziałowcy) w Sądzie Rejonowym w Lublinie, XI Wydział Gospodarczy w dniu 28-03-2006 roku a zatem posiada 11-letnie doświadczenie na rynku. Jest dynamicznie działającą firmą oferującą profesjonalną obsługę transportową ładunków na terenie kraju, Europy.

W tabeli 8 zostali pokazani udziałowcy spółki wraz z udziałem procentowym. Rysunek jest ilustracją udziałów w spółce.

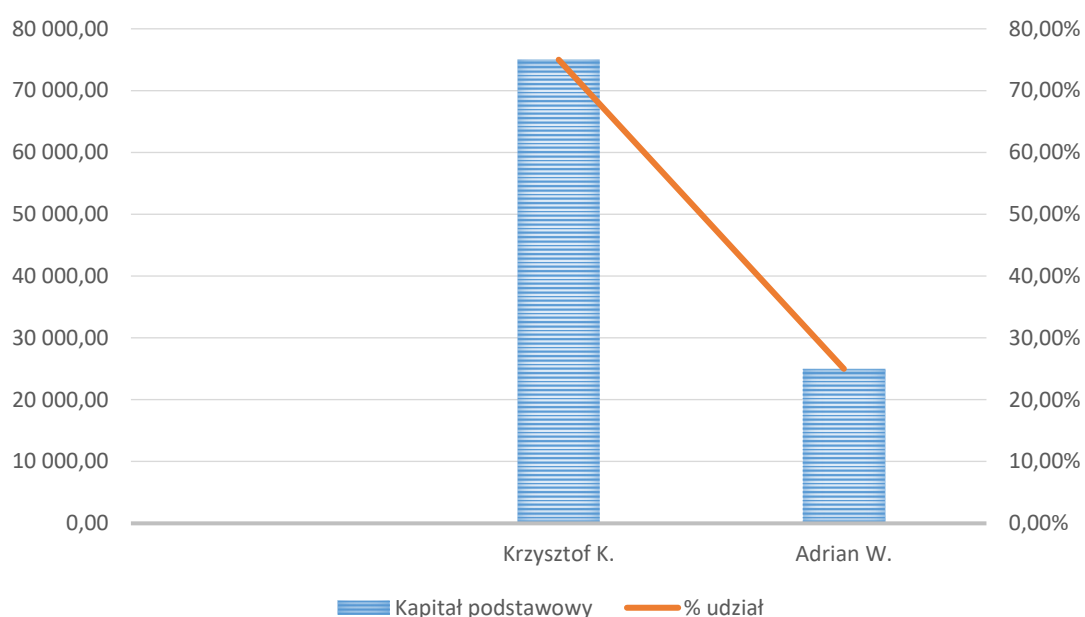
Tabela 8. Udziałowcy spółki XYZ

Udziałowcy	Ilość udziałów	Kapitał podstawowy	% udział
Krzysztof K.	750	75 000,00	75,0%
Adrian W.	250	25 000,00	25,0%
Razem	1 000	100 000,00	100,0%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji pochodzących ze spółki XYZ.

Większość udziałów w spółce posiada Krzysztof K. – 75%. Natomiast Adrian W. posiada 25%. Każdy udział wynosi 100 zł. Razem kapitał założycielski wynosi 100 000 zł.

Rysunek 8. Kapitał podstawowy i udziały w spółce XYZ



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji pochodzących ze spółki XYZ.

Głównym obszarem działalności spółki jest zatem transport drogowy towarów pojazdami specjalistycznymi. Misją to realizacja usług z zachowaniem najwyższej jakości, terminowo oraz po relatywnie najniższym koszcie.

Obsługa klienta jest związana z realizowaną przez przedsiębiorstwo misją i realizacją celów. Stosują te zasady firmy, które pragną utrzymać dobrą pozycję na rynku i takie, którym zależy na dobrych relacjach z interesariuszami zewnętrznymi i wewnętrznymi, czyli praktycznie każdej firmie, która na rynku funkcjonuje i pragnie się rozwijać⁹¹.

Indywidualne traktowanie klientów i jego potrzeb powoduje, że przedsiębiorstwa skutecznie na rynku konkurują. W grupie tej znaleźć można obok firm o bogatych tradycjach i rozpoznawalnej marce, także nowoczesne organizacje, które stosują kompleksową obsługę transportu specjalistycznego (ponadgabarytowego). Transport wiąże się bezpośrednio w całym obszarze z obsługą klienta, powiedzieć można, że jakość tej obsługi związana jest ze sprawnym zaprojektowaniem i zarządzaniem systemem logistycznym. Takie działania i rozwiązania nakierowane na klienta podejmuje spółka XYZ podchodząc do każdego zlecenia w sposób wąski i indywidualny – co jest jej misją.

Na rysunku 9 została przedstawiona siedziba firmy, na rysunku 10 została przedstawiona flota – ciągniki siodłowe.

⁹¹ Wewnętrzne informacje pochodzące ze spółki.

Rysunek 9. Siedziba spółki XYZ



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji ze spółki.

Rysunek 10. Flota przedsiębiorstwa XYZ

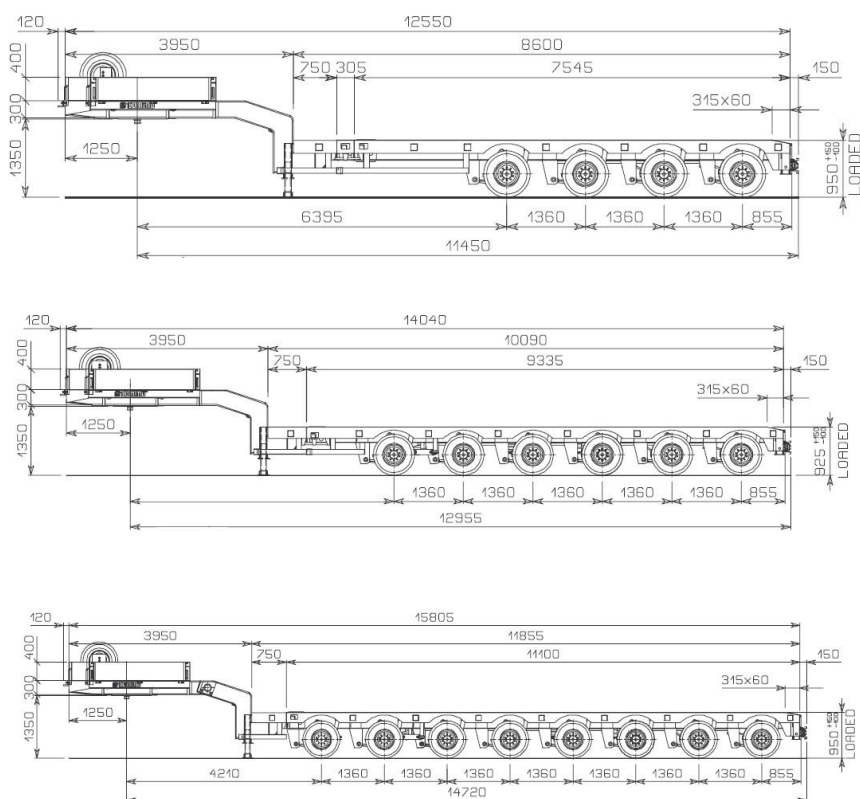


Źródło : Opracowanie własne na podstawie informacji ze spółki.

Przedsiębiorstwo posiada 6 zestawów - ciągników siodłowych a także naczep (rysunek 11)⁹². Ciągniki siodłowe są podstawą w spółce i w zależności od potrzeby są do tych ciągników dołączane odpowiednie naczepy (jest to uzależnione od rodzaju transportowanego ładunku).

⁹² Na podstawie informacji pochodzących ze spółki XYZ.

Rysunek 11. Naczepy spółki XYZ



Źródło : Opracowanie własne na podstawie informacji ze spółki.

Wśród zróżnicowanych konstrukcji naczep i przyczep używanych przez omawianą spółkę można wyróżnić następujące grupy⁹³:

- naczepy standardowe – trzyosiowe, z platformą o wymiarach: 13 m długości i 1,35-1,40 m wysokości bez burt i plandeki; stosuje się je do przewozu niewielkich gabarytowo elementów o masie do 25 ton, do 15 m długości i 2,8 m szerokości; odmianą naczep standardowych są naczepy rozsuwane (21 m długości);
- naczepy dłużycowe – o większej liczbie osi i możliwości rozsuwania do 36-45 m; naczepy te są wzmocnione i mają niezależne sterowanie osi; ich ładowność zależy od liczby osi i wynosi około 40-50 ton;
- naczepy o obniżonej platformie (0,75-1,05m) – trzyosiowe, pozwalają na transport elementów o wysokości do 3,5 m; mogą być rozsuwane;
- naczepy niskopodłogowe ciężkie – wyposażone w 4-8 osi, zawieszenie hydrauliczne lub pneumatyczne; do ich przewozu wykorzystuje się ciągniki trzy-, cztero- lub

⁹³ Ibidem.

pięcioosiowe; ich ładowność maksymalna to około 100 ton; odmianą tego rodzaju naczep są naczepy służące do przewozu pojazdów.

Przykład naczepy specjalistycznej został przedstawione na rysunku 12.

Rysunek 12. Naczepa z ruchomą podłogą



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji ze spółki XYZ.

Naczepa z ruchomą podłogą służy do transportu materiałów, które muszą być zabezpieczone przed warunkami atmosferycznymi, a są na tyle ciężkie, lub niewymiarowe, że muszą być rozładowywane za pomocą ruchomej podłogi.

Ponadto spółka posiada samochód do pilotowania transportu – rysunek 13.

Rysunek 13. Samochód do pilotowania transportu



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji ze spółki XYZ.

Samochód jest wyposażony w tablicę z napisem „pilot”, urządzenie nagłaśniające, dwa światła błyskowe, radiową łączność z pojazdem pilotowanym. Dlatego możliwym stało się świadczenie usługi pilotażu.

Posiadana flota pozwala na transport ładunku ponadgabarytowego i ciężkiego. W trosce o wysoką jakość świadczonych usług firma wdrożyła Normę ISO 9001 (rysunek 14).

Rysunek 14. Certyfikat potwierdzający wdrożenie Normy ISO 9001:2008



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji ze spółki XYZ.

Do głównych wymagań normy ISO 9001 należą m.in.: nadzór nad prowadzoną dokumentacją i zapisami, zaangażowanie całej załogi w budowanie systemu zarządzania

jakością, udokumentowanie zarządzania zasobami, dokonywanie systematycznych pomiarów działalności i doskonalenie jej.

Wszystkie te wymagania są szczegółowo opisane w przywołanej normie i uwzględniają osiem zasad jakości:

- zorientowanie na klienta,
- przywództwo,
- zaangażowanie ludzi jako najcenniejszego zasobu w organizacji,
- podejście procesowe,
- systemowe podejście do zarządzania,
- ciągłe doskonalenie,
- rzeczowe podejście do podejmowania decyzji,
- wzajemne korzyści w stosunkach z firmami współpracującymi.

Zatem spółka dba o jakość wykonywanych usług dla transportu specjalistycznego. Posiadany tabor pozwala firmie na transport specjalistyczny (ładunki ponadgabarytowe, ciężkie oraz na wszelkiego rodzaju transport ładunków). Jednak najważniejszym obszarem działalności spółki jest transport specjalistyczny.

3.2. Oferta przedsiębiorstwa

Główne usługi spółki XYZ, co zostało podkreślone, to⁹⁴:

- transport dużych gabarytowo ładunków,
- transport maszyn dla budownictwa,
- transport zbiorników technologicznych o dużych gabarytach,
- transport linii technologicznych firm produkcyjnych,
- transport zbiorników,
- pilotowanie transportu,
- doradztwo spedycyjno-transportowe (wyliczenie najbardziej optymalnej trasy i środków transportu oraz kalkulację kosztów).

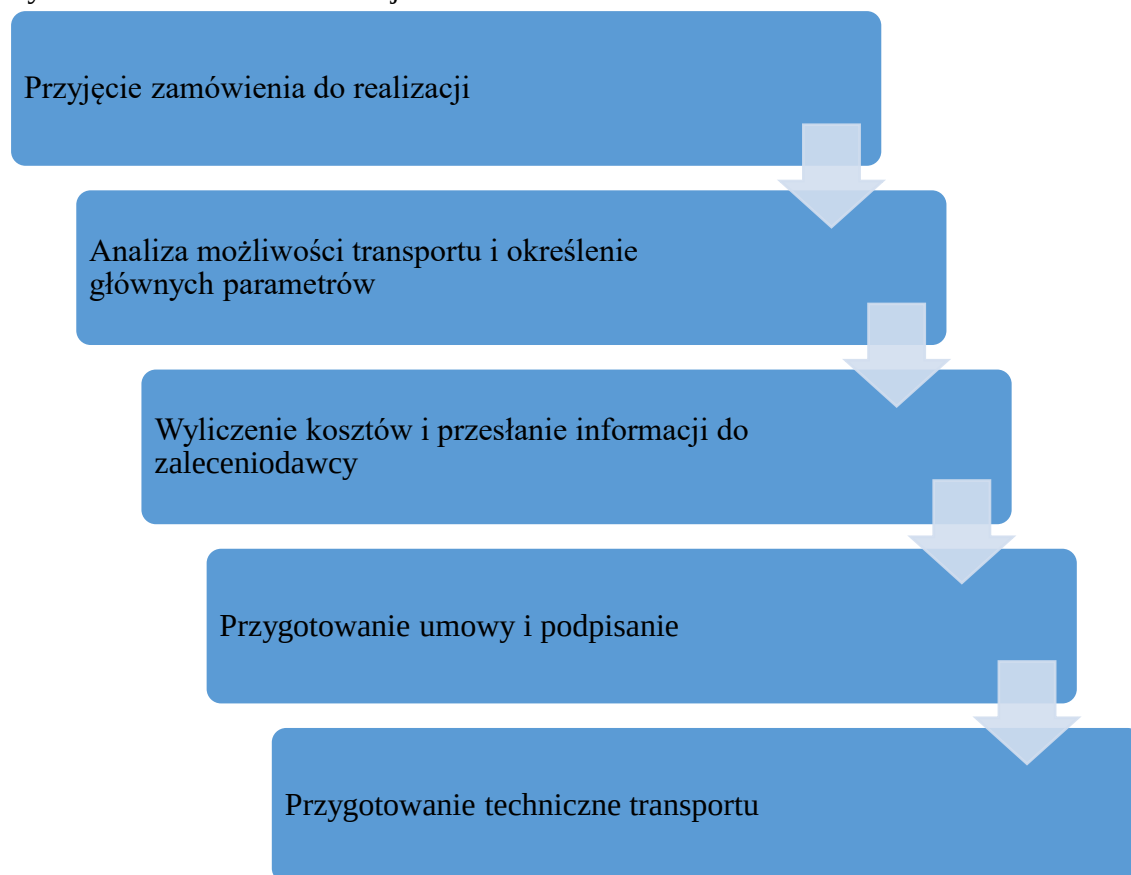
Gdy do spółki XYZ zgłasza się klient i chce przewieźć nietypowy ładunek, to przyjęcie zlecenia zależy przede wszystkim od gabarytów ładunku. Okazuje się, że Polska nie jest jakimś szczególnym krajem, jeśli chodzi o infrastrukturę drogową. Wysokie ładunki gorzej jest przewieźć w innych krajach europejskich. W Polsce problem jest z ładunkami

⁹⁴ Na podstawie wewnętrznych informacji ze spółki XYZ.

ciężkimi, a ogólnie przede wszystkim zdecydowanie większe problemy są z załatwianiem tego wszystkiego, co sprawia, że można takie ładunki transportować⁹⁵.

Przy minimalnym zaangażowaniu klientów zlecających usługi przewozowe – na podstawie złożonego zamówienia zostają wyliczone koszty i optymalną trasę, którą poruszać się będzie transport z ładunkiem. Kolejność realizacji zlecenia została przedstawiona na rysunku 15.

Rysunek 15. Schemat realizacji zlecenia



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji pochodzących ze spółki XYZ.

Kolejnym krokiem jest przyjęcie przez zlecającego warunków i potwierdzenie ich na piśmie. Kontakt z tą nowoczesną firmą jest możliwy przez stronę Internet, fax lub za pośrednictwem poczty.

Złożone zamówienie na usługę gwarantuje jej realizację, rozliczenie, wysłanie informacji z przebiegu realizacji usługi oraz rozliczenia kosztów, wystawienia faktury i przygotowania (jeśli takie są oczekiwania klienta) dokumentów związanych z zezwoleniami na przewóz powierzonych do transportowania ładunków.

⁹⁵ Ibidem.

Na rysunkach 16, 17 i 18 została przedstawiona realizacja zleceń związanych z transportem specjalistycznym.

Rysunek 16. Realizacja usługi przez spółkę



Źródło: Informacje pochodzące ze spółki XYZ.

Rysunek 17. Realizacja usługi przez spółkę



Źródło: Informacje pochodzące ze spółki XYZ.

Rysunek 18. Realizacja usługi przez spółkę



Źródło: Informacje pochodzące ze spółki XYZ.

Zatem oferta spółki transportowej jest skierowana do szerokiego grona potencjalnych klientów, którzy poszukują coraz częściej specjalistycznego transportu, ponieważ rynki się „kurczą” i transport drogowy obejmuje często całe linie technologiczne czy też elementy dużych konstrukcji na terenie całej Europy.

Przy omawianiu usług oferowanych przez spółkę warto także przybliżyć sposób postępowania przy ustalaniu trasy przewozu ładunku specjalistycznego, gdyż nie może się ten transport odbywać w sposób niezaplanowany.

Czynności organizacyjne wykonywane przed przewozem ładunku w omawianej spółce obejmują szereg działań, do których można zaliczyć doradztwo związane z zabezpieczeniem ładunku, sposobem przewozu, załadunku czy przeładunku. Doradztwo obejmuje również pomoc przy sporządzaniu umów o przewóz. Do czynności organizacyjnych zalicza się również wszelkiego rodzaju kalkulacje dotyczące kosztów występujących w procesie transportowym, związanych z wielkością i rodzajem przesyłki, wykorzystanymi środkami transportowymi. Organizacja dotyczy również ustalenia trasy przewozu ładunku, w przypadku której należy uwzględnić zastosowane środki transportu, warunki przewozu, przejścia graniczne.

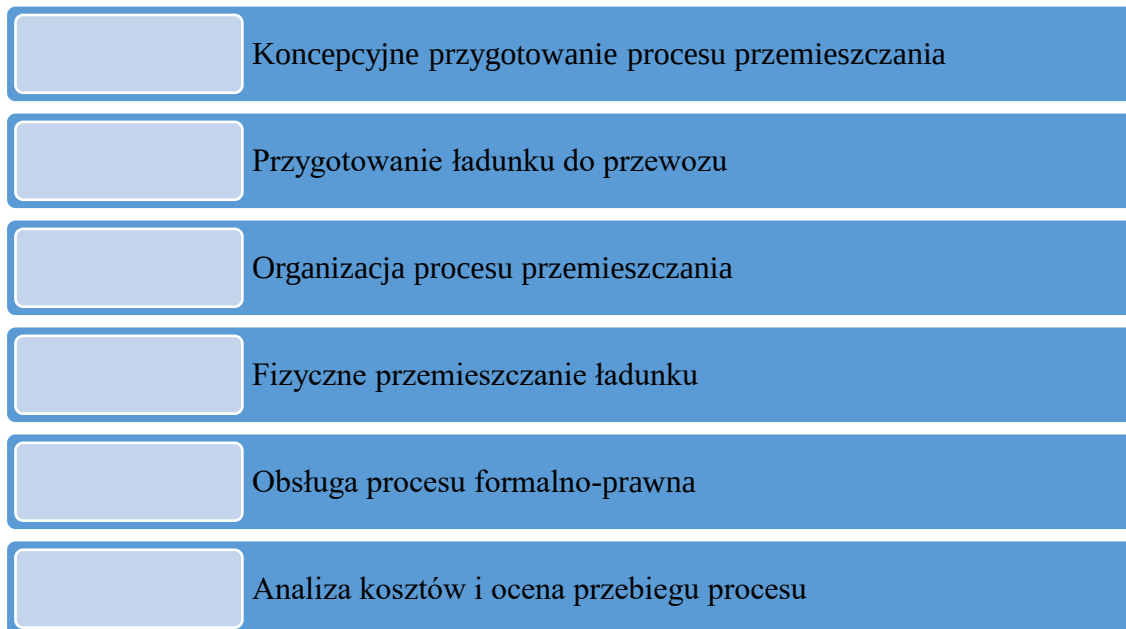
Do czynności wykonywanych przed przewozem ładunków zalicza się także organizację procesu transportowego (opracowanie koncepcji przewozu, zlecanie zadań do realizacji, kontrola ich realizacji) oraz organizację prac ładunkowych (przygotowanie i oznakowanie ładunków, zlecanie wykonania robót ładunkowych)⁹⁶.

Do innych zadań należy ubezpieczenie ładunku, zamówienie środka transportu, współpraca z innymi przedsiębiorstwami, zgłoszenie towaru do odprawy, utrzymywanie

⁹⁶ Na podstawie informacji pochodzących ze spółki XYZ.

kontaktów ze spedytorami w miejscach przeznaczenia ładunku itp. Czynności zostały przedstawione na rysunku 19.

Rysunek 19. Kolejność postępowania podczas planowania i organizacji przewozów ładunków ponadnormatywnych w spółce XYZ



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji pochodzących ze spółki XYZ.

W działalności tego rodzaju firm (dla sprawnej realizacji usług) wykorzystuje się nowoczesne rozwiązania mające na celu przyspieszenie działań i lepszą komunikację, z takich rozwiązań korzysta także spółka XYZ. Po pierwsze jest to system informacyjny bazujący na elementach środowiska teleinformatycznego, którego elementem składowym jest system komunikacji, a przede wszystkim jego jakość, determinująca możliwość tworzenia powiązań pomiędzy współpracującymi firmami, co wpływa na możliwość konfigurowania sieci oraz umożliwia realizację określonych strategii zarządzania przepływem ładunków. System ten zapewnia wymianę informacji i danych wspomagających proces transportowo-logistyczny, co przesądza o jego znaczeniu dla działających na rynku firm z branży TSL⁹⁷.

Dla sprawnego systemu komunikacji zasadnicze znaczenie mają standardy, których powszechne wdrożenie i wykorzystywanie jest warunkiem bezkonfliktowej wymiany informacji, redukcji czasu poświęcanego w firmach na komunikowanie się z partnerami handlowymi, redukcji błędów w dokumentach i operacjach logistycznych oraz skracania czasu tych operacji. Wdrożenie standardów pozwala firmie realizować procesy transportowo-logistyczne z wykorzystaniem narzędzi zbierania i przesyłania danych, w

⁹⁷ Ibidem.

sposób umożliwiający gromadzenie i przesyłanie danych w postaci elektronicznej, w sposób zautomatyzowany. W realizacji procesów logistycznych narzędziami tymi są: automatyczna identyfikacja – AIDC oraz elektroniczna wymiana danych – EDI⁹⁸.

Spółka ponadto proponuje swoim usługobiorcom I-sms, czyli zawiadomienie odbiorcy o nadaniu dla niego przesyłki za pomocą krótkiej tekstowej wiadomości (SMS) albo informacji przesyłanej pocztą elektroniczną (e-mail), co jest niezwykle istotne dla odbiorców przesyłek ponagabarytowych, aby np. na miejscu końcowej dostawy przygotowali na określony czas np. dźwig do rozładunku na placu budowy dostarczonej maszyny budowlanej lub zbiornika o nietypowych wymiarach. Dzięki wprowadzonym nowoczesnym rozwiązaniom zarówno wybór trasy jak i ciągłe monitorowanie transportu oraz łączność z kierowcą zarówno satelitarna, jak i telefoniczna pozwala firmie na skuteczny i bezpieczny transport różnego rodzaju ładunków – również ponadgabarytowych czy ciężkich, których transport szczególnie wymaga zarówno odpowiedniego sprzętu jak i rozwiązań zakresu IT oraz pilotażu na trasie. W trakcie pilotażu również istotną rolę odgrywają stosowane przez firmę narzędzia z zakresu teleinformatyki.

3.3. Struktura organizacyjna i zatrudnienie

W omawianej spółce XYZ jest raczej struktura płaska o dużej rozpiętości. Prezes firmy (większościowy udziałowiec) nadzoruje pracę całej spółki. Działem logistyki, który jest „sercem” firmy, z uwagi na gałąź gospodarki, w której firma funkcjonuje kieruje zastępca (drugi udziałowiec). Na rysunku 13 został przedstawiony schemat struktury organizacyjnej spółki.

Rysunek 3 Schemat struktury organizacyjnej spółki XYZ



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji pochodzących ze spółki XYZ.

⁹⁸ Ibidem.

Zatrudnienie w spółce wynosi 9 osób wraz z Prezesem i zastępcą. Jena osoba zajmuje się księgowością i płacami oraz kadrami a ponadto 6 osób to kierowcy.

Zastępca prezesa – logistyk zajmuje się⁹⁹:

- przyjmowaniem zleceń od klientów,
- planowaniem trasy przejazdu,
- doborem środka transportu,
- gromadzeniem pozwoleń na przejazd,
- wystawianiem dokumentów (wraz z fakturą końcową)
- kalkulacją kosztów przejazdu (usługi),
- przygotowywaniem umów na realizację zleceń (w porozumieniu z kancelarią prawną, z którą spółka współpracuje).

Prezes zajmuje się¹⁰⁰:

- kontrolą kosztów,
- ponosi odpowiedzialność za stan floty transportowej,
- nadzoruje gospodarkę magazynową spółki (zakupy),
- analizuje, kontroluje i współdziała w optymalizacji przewozów,
- negocjuje i koordynuje kontakty spółki z klientami,
- negocjuje i koordynuje kontakty spółki z partnerami,
- nadzoruje księgowość i kadry,
- nadzoruje prace kierowców wraz z zastępcą.

Pracownik działu kadr i księgowości zajmuje się¹⁰¹:

- ewidencjonowaniem zdarzeń gospodarczych,
- zawieraniem umów w pracownikami,
- wystawianiem dokumentów kadrowo –płacowych,
- rozliczeniami z kontrahentami,
- rozliczeniami z US,
- rozliczeniami z ZUS,
- sporządzanie sprawozdań finansowych.

Kierowcy w spółce posiadają wymagane prawo jazdy kategorii C+CE i kwalifikacje zawodowe.

⁹⁹ Ibidem.

¹⁰⁰ Ibidem.

¹⁰¹ Ibidem.

Zatem każdy z pracowników omawianej spółki XYZ ma odpowiedzialne zadanie, a do dyspozycji szereg rozwiązań z zakresu IT, które pomagają w wytyczaniu najbardziej optymalnych tras wraz z czasami przejazdu, wyliczaniu kosztów, śledzenia realizacji zlecenia, co jest niezwykle istotne w przypadku transportu specjalistycznego, a także rozliczaniu zleceń i raportowaniu. Rozwiązania IT pozwalają także na wykonywanie analiz dotyczących wykorzystania taboru, analizę odchyleń od planowanych kosztów, a także analizę przyczyn odchyleń związanych z planowanymi czasami przejazdów na odpowiednich trasach.

Rozdział 4. Porównanie wyniku finansowego w przedsiębiorstwie X lata 2014-2016

4.1. Przychody i koszty według prawa bilansowego w latach 2014-2016

W pierwszej kolejności należy przybliżyć politykę rachunkowości przedsiębiorstwa i sposób ewidencjonowania przychodów i kosztów.

Dla spółki XYZ zgodnie z polityką rachunkowości został ustalony rok obrotowy jako okres 12 następujących po sobie miesięcy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia każdego roku kalendarzowego, natomiast okresy sprawozdawcze zostały ustalone jako poszczególne miesiące roku obrotowego.

Przychody i koszty są rozpoznawane według zasady memoriałowej, tj. w okresach, których dotyczą, niezależnie od daty otrzymania lub dokonania płatności. Spółka XYZ prowadzi ewidencję kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym oraz sporządza rachunek zysków i strat w wariancie porównawczym¹⁰².

Wartości niematerialne i prawne ujmuje się w księgach według cen ich nabycia lub kosztów poniesionych na ich wytworzenie. Cena nabycia wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez spółkę za okres budowy, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania. Umorzeń dokonuje się metodą liniową w okresie przydatności ekonomicznej, określonej w momencie rozpoczęcia użytkowania.

Wartość początkową środków trwałych ujmuje się w księgach według cen nabycia. Wartość początkową stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększona o koszty jego ulepszenia, polegające na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji. Środki trwałe amortyzowane są metodą liniową. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania¹⁰³.

Należności są wykazywane w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny. Wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, zaliczanego

¹⁰² Na podstawie zasad polityki rachunkowości spółki XYZ.

¹⁰³ Ibidem.

odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub do kosztów finansowych - zależnie od rodzaju należności, której dotyczy odpis aktualizujący¹⁰⁴.

Zobowiązania ujmuje się w księgach w kwocie wymaganej zapłaty, przy czym zobowiązania finansowe, których uregulowanie zgodnie z umową następuje drogą wydania aktywów finansowych innych niż środki pieniężne lub wymiany na instrumenty finansowe – według wartości godziwej.

Należności i zobowiązania wyrażone w walutach obcych wykazuje się na dzień dokonania operacji, według średniego kursu Narodowego Banku Polskiego ustalonego dla danej waluty na dzień poprzedni.

Różnice kursowe, które wynikają z wyceny na dzień bilansowy aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych oraz powstałe w związku z zapłatą należności i zobowiązań w walutach obcych zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych, a – w uzasadnionych przypadkach – do ceny nabycia towarów, a także ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych¹⁰⁵.

Przychody ze sprzedaży usług ujmuje się w rachunku zysków i strat ujmuje się w miesiącu ich realizacji.

Do ewidencji księgowej przychodów i kosztów ich osiągnięcia służą w spółce następujące konta księgi głównej¹⁰⁶:

- konto 701 – sprzedaż usług kraj,
- konto 702 – sprzedaż usług poza krajem,
- konto 711 – koszt własny sprzedaży usług krajowych,
- konto 712 – koszt własny sprzedaży usług poza kraj,
- konto 709 – korekta przychodów ze sprzedaży,
- konto 719 – korekta kosztu własnego,
- konto 751 – koszty finansowe,
- konto 752 – przychody finansowe,
- konta 761 – pozostałe koszty operacyjne,
- konto 762 – pozostałe przychody operacyjne.

Przychody netto ze sprzedaży usług oraz z odsprzedaży innych składników majątkowych (aktywów trwałych) ujmuje się po stronie Ct odpowiednich kont służących

¹⁰⁴ Ibidem.

¹⁰⁵ Ibidem.

¹⁰⁶ Na podstawie wewnętrznych informacji pochodzących ze spółki XYZ.

do ewidencji księgowej przychodów ze sprzedaży (konta: 701, 702, 762) w cenach sprzedaży netto (bez VAT). Za moment sprzedaży w rozrachunkach z odbiorcami krajowymi uważa się datę wykonania świadczenia. Sprzedaż rzeczowych składników aktywów trwałych oraz usług podlega udokumentowaniu fakturami VAT.

Do kosztów osiągnięcia przychodów ujętych na kontach zespołu 7 wpływających na wynik finansowy spółki zalicza się w szczególności¹⁰⁷:

- całość poniesionych lub zarachowanych w okresie sprawozdawczym kosztów wykonania (świadczenia) usług,
- poniesione w okresie sprawozdawczym koszty finansowe,
- poniesione w okresie sprawozdawczym pozostałe koszty operacyjne, w tym wartość netto sprzedanych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Uzyskane przychody, ujmowane na kontach sprzedaży ulegają obniżeniu o udzielone upusty, rabaty, bonifikaty, a także o korekty błędów w zakresie wartości netto w fakturach VAT wcześniej wystawionych i poprawionych fakturami korygującymi VAT.

Do ewidencji księgowej kosztów według rodzaju i ich rozliczenia służą następujące konta księgi głównej:

- konto 401 – amortyzacja,
- konto 402 – zużycie materiałów i energii,
- konto 403 – usługi obce,
- konto 404 – podatki i opłaty,
- konto 405 – wynagrodzenia,
- konto 406 – ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
- konto 407 – pozostałe koszty,
- konto 490 – rozliczenie kosztów.

Konta zespołu 4 – „Koszty według rodzaju i ich rozliczenie” przeznaczone są do ewidencji księgowej kosztów prostych, w układzie rodzajowym, za które uważa się wszystkie poniesione w danym okresie sprawozdawczym koszty, nie dające się rozłożyć na prostsze elementy składowe, niezależnie od tego czy dotyczą kosztów bieżących, czy przyszłych okresów sprawozdawczych.

Na kontach zespołu 4 nie ujmuje się kosztów finansowych i pozostałych kosztów operacyjnych – ujmowanych bezpośrednio na kontach zespołu 7.

¹⁰⁷ Ibidem.

Polityka rachunkowości spółki XYZ zakłada ewidencję księgową kosztów operacyjnych według układu rodzajowego. Rachunek zysków i strat sporządzany według wariantu porównawczego – z układem rodzajowym kosztów. Ponadto przedstawienie kosztów według rodzaju znajduje odzwierciedlenie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Ewidencja szczegółowa (analityka) prowadzona do kont zespołu 4 umożliwia także ustalenie wysokości kosztów nie uznawanych przez przepisy podatkowe za koszty uzyskania przychodów, zaliczanych do kosztów podstawowej działalności (operacyjnej) przez przepisy ustawy o rachunkowości.

Wynik finansowy, który jest główną miarą efektywności działalności każdego przedsiębiorstwa wymaga także przedstawienia i omówienia, ponieważ zawarte są tam elementy dotyczące przychodów i kosztów, co jest przedmiotem analizy w niniejszym podrozdziale. Rachunek zysków i strat w analizowanym okresie 2014-2016 sporządzony został zgodnie z ustaleniami zawartymi w polityce rachunkowości, czyli w wariancie porównawczym. W tabeli 9 został przedstawiony rachunek zysków i strat za rok 2014.

Tabela 9. Rachunek zysków i strat spółki z o.o. XYZ za rok 2014 (w zł)

		Wyszczególnienie	31.12.2014
A		Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:	1 112 971,52
	-	od jednostek powiązanych	
	I	Przychody ze sprzedaży produktów	1 112 971,52
	II	Zmiana stanu produktów	0,00
	III	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	0,00
	IV	Przychód netto ze sprzedaży towarów i materiałów	0,00
B		Koszty działalności operacyjnej	1 044 496,56
	I	Amortyzacja	174 924,05
	II	Zużycie materiałów i energii	4 150,47
	III	Usługi obce	245 752,34
	IV	Podatki i opłaty, w tym :	12 345,16
	-	podatek akcyzowy	0,00
	V	Wynagrodzenia	209 334,10
	VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	46 796,12
	VII	Pozostałe koszty rodzajowe	351 194,32
	VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00
C		Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)	68 474,96
D		Pozostałe przychody operacyjne	1 379,08
	I	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00
	II	Dotacje	0,00
	III	Inne przychody operacyjne	1 379,08
E		Pozostałe koszty operacyjne	2 494,55
	I	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00
	II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	0,00
	III	Inne koszty operacyjne	2 494,55
F		Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)	67 359,49
G		Przychody finansowe	25 241,85
	I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym :	0,00
	-	od jednostek powiązanych	0,00

	II	Odsetki, w tym:	0,09
	-	od jednostek powiązanych	0,00
	III	Zysk ze zbycia inwestycji	0,00
	IV	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00
	V	Inne	25 233,62
H		Koszty finansowe	110 541,06
	I	Odsetki, w tym:	24 709,37
	-	od jednostek powiązanych	24 617,30
	II	Strata ze zbycia inwestycji	0,00
	III	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00
	IV	Inne	85 831,69
I		Zysk (strata) z działalności gospodarczej brutto (F+G-H)	-17 939,72
J		Podatek dochodowy	5 727,00
K		Pozostałe obowiązkowe zmniejszenie zysku (zwiększenie straty)	0,00
L		Zysk (strata) netto (I-J-K)	-23 666,72

Zródło: Sprawozdanie finansowe spółki za rok 2014.

W tabeli 10 został przedstawiony rachunek zysków i strat za rok 2015.

Tabela 10. Rachunek zysków i strat spółki z o.o. XYZ za rok 2015 (w zł)

	Wyszczególnienie		Za okres 31.12.2015
A		Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:	1 315 934,94
	-	od jednostek powiązanych	
	I	Przychody ze sprzedaży produktów	1 315 934,94
	II	Zmiana stanu produktów	0,00
	III	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	0,00
	IV	Przychód netto ze sprzedaży towarów i materiałów	0,00
B		Koszty działalności operacyjnej	1 274 937,19
	I	Amortyzacja	346 431,73
	II	Zużycie materiałów i energii	67 575,29
	III	Usługi obce	139 802,62
	IV	Podatki i opłaty, w tym:	11 474,88
	-	podatek akcyzowy	0,00
	V	Wynagrodzenia	215 544,43
	VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	48 072,80
	VII	Pozostałe koszty rodzajowe	446 035,44
	VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00
C		Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)	40 997,75
D		Pozostałe przychody operacyjne	19 659,39
	I	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00
	II	Dotacje	0,00
	III	Inne przychody operacyjne	19 659,39
E		Pozostałe koszty operacyjne	1 824,39
	I	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00
	II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	0,00
	III	Inne koszty operacyjne	1 824,39
F		Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)	58 832,75
G		Przychody finansowe	57 342,67
	I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:	0,00
	-	od jednostek powiązanych	0,00
	II	Odsetki, w tym:	0,09
	-	od jednostek powiązanych	0,00
	III	Zysk ze zbycia inwestycji	0,00
	IV	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00
	V	Inne	57 342,58
H		Koszty finansowe	113 943,90

	I	Odsetki, w tym:	44 703,75
	-	od jednostek powiązanych	44 432,91
	II	Strata ze zbycia inwestycji	0,00
	III	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00
	IV	Inne	69 240,15
I		Zysk (strata) brutto z działalności gospodarczej (F+G-H)	2 231,52
J		Podatek dochodowy	4 982,00
K		Pozostałe obowiązkowe zmniejszenie zysku (zwiększenie straty)	0,00
L		Zysk (strata) netto (I-J-K)	-2 750,48

Źródło: Sprawozdanie finansowe spółki za rok 2015.

W tabeli 11 został przedstawiony rachunek zysków i strat za rok 2016.

Tabela 11. Rachunek zysków i strat spółki z o.o. XYZ za rok 2016 (w zł)

		Wyszczególnienie	31.12.2016
A		Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:	1 377 612,48
	-	od jednostek powiązanych	
	I	Przychody ze sprzedaży produktów	1 377 612,48
	II	Zmiana stanu produktów	0,00
	III	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	0,00
	IV	Przychód netto ze sprzedaży towarów i materiałów	0,00
B		Koszty działalności operacyjnej	1 316 243,71
	I	Amortyzacja	346 431,73
	II	Zużycie materiałów i energii	58 701,62
	III	Usługi obce	150 075,59
	IV	Podatki i opłaty, w tym :	12 035,50
	V	Wynagrodzenia	230 867,84
	VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	57 377,03
	-	w tym emerytalne	22 816,10
	VII	Pozostałe koszty rodzajowe	460 754,40
	VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00
C		Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)	61 368,77
D		Pozostałe przychody operacyjne	20 560,23
	I	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00
	II	Dotacje	0,00
	III	Inne przychody operacyjne	20 560,23
E		Pozostałe koszty operacyjne	5 736,91
	I	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00
	II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	0,00
	III	Inne koszty operacyjne	5 736,91
F		Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)	76 192,09
G		Przychody finansowe	1 954,24
	I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:	0,00
	-	od jednostek powiązanych	0,00
	II	Odsetki, w tym:	1 954,24
	-	od jednostek powiązanych	0,00
	III	Zysk ze zbycia inwestycji	0,00
	IV	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00
	V	Inne	57 342,58
H		Koszty finansowe	97 222,09
	I	Odsetki, w tym :	30 329,10
	-	od jednostek powiązanych	30 181,21
	II	Strata ze zbycia inwestycji	0,00
	III	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00
	IV	Inne	66 892,99
I		Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G-H)	-19 075,76

J	Podatek dochodowy	674,00
K	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenie zysku (zwiększenie straty)	0,00
L	Zysk (strata) netto (I-J-K)	-19 749,76

Źródło: Sprawozdanie finansowe spółki za rok 2016.

Wielkość i struktura przychodów w badanym okresie przedstawiono w tabeli 12.

Tabela 12. Wielkość i struktura przychodów

Lata	2014	2015	2016
Przychody ze sprzedaży odbiorcom zagranicznym	1 112 971,52	1 315 934,94	1 377 612,48

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014 - 2016.

W omawianej spółce przychody w 100% pochodziły ze sprzedaży usług odbiorcom zagranicznym.

Koszty rodzajowe wraz ze strukturą w omawianym okresie zostały przedstawione w tabeli 13.

Tabela 13. Koszty rodzajowe oraz ich struktura spółki w latach 2014-2016 (w zł i w %)

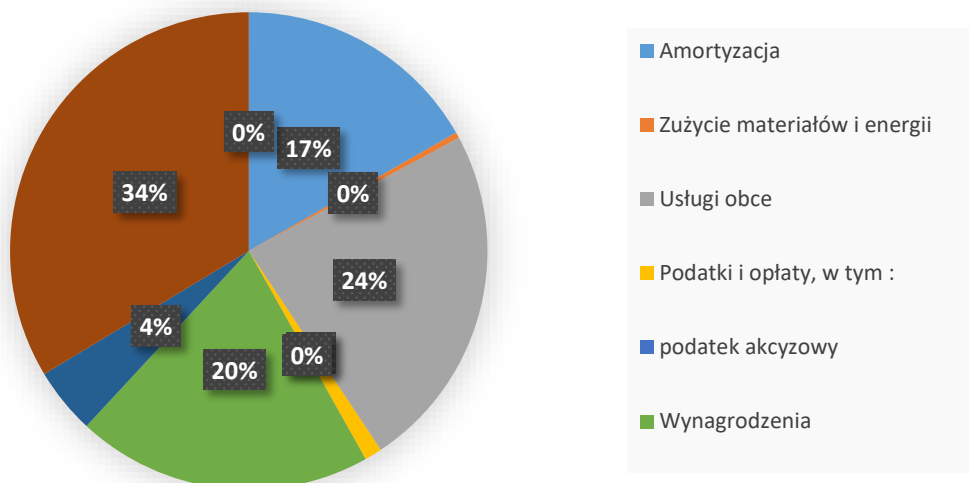
Wyszczególnienie	Wartość 2014	Struktura 2014	Wartość 2015	struktura 2015	Wartość 2016	Struktura 2016
Koszty działalności operacyjnej	1 044 496,56	100%	1 274 937,19	100%	1 316 43,71	100%
Amortyzacja	174 924,05	17%	346 431,73	27%	346 431,73	26%
Zużycie materiałów i energii	4 150,47	0%	67 575,29	5%	58 701,62	4%
Usługi obce	245 752,34	24%	139 802,62	11%	150 075,59	11%
Podatki i opłaty, w tym :	12 345,16	1%	11 474,88	1%	12 035,50	1%
podatek akcyzowy	0	0%	0	0%	0	0%
Wynagrodzenia	209 334,10	20%	215 544,43	17%	230 867,84	18%
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	46 796,12	4%	48 072,80	4%	57 377,03	4%
Pozostałe koszty rodzajowe	351 194,32	34%	446 035,44	35%	460 754,40	35%
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0	0%	0	0%	0	0%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014 - 2016.

Wśród kosztów rodzajowych spółki w roku 2014 największy udział miały pozostałe koszty rodzajowe – 34%, koszty usług obcych – 24%, wynagrodzenia stanowiły 20%, amortyzacja wynosiła 17% ogółu kosztów rodzajowych a najmniejszy udział miały koszty

podatki i opłaty – 1%. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2014 została przedstawiona na rysunku 20.

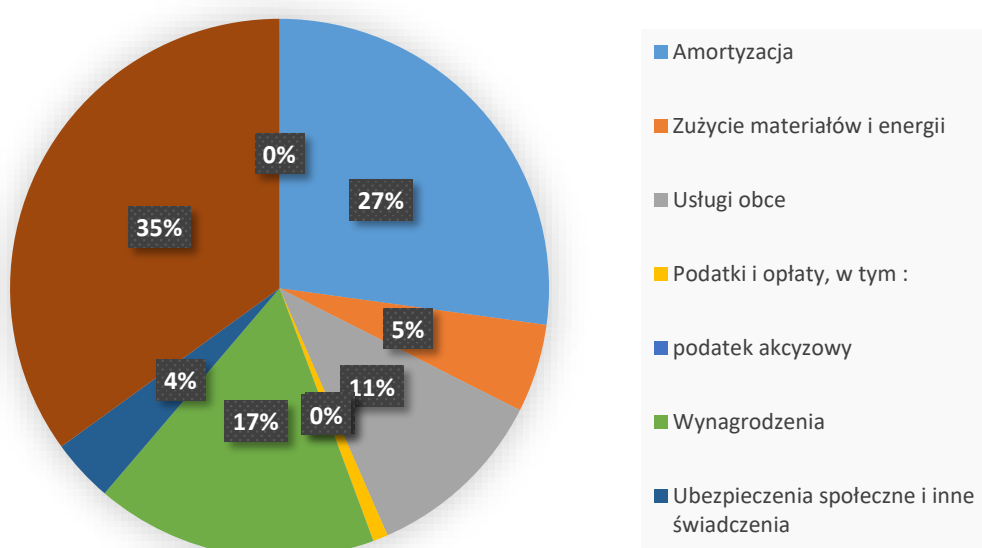
Rysunek 20. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2014



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego spółki za rok 2014.

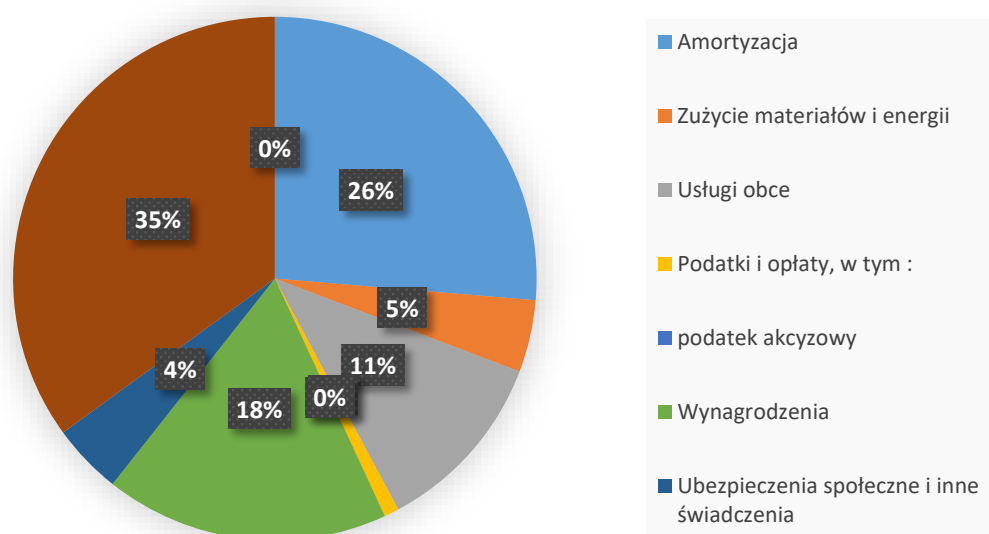
Wśród kosztów rodzajowych spółki w roku 2015 największy udział miały pozostałe koszty rodzajowe – 35%, koszty usług obcych – 11%, wynagrodzenia stanowiły 17%, amortyzacja wynosiła 27% ogółu kosztów rodzajowych a najmniejszy udział miały koszty podatki i opłaty – 1%. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2015 została przedstawiona na rysunku 21. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2016 została przedstawiona na rysunku 22.

Rysunek 21. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2015



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego spółki za rok 2015.

Rysunek 22. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego spółki za rok 2016.

Wśród kosztów rodzajowych spółki w roku 2016 największy udział miały pozostałe koszty rodzajowe – 35%, koszty usług obcych – 11%, amortyzacja wynosiła 26% ogółu kosztów rodzajowych, wynagrodzenia stanowiły 18%, a najmniejszy udział miały koszty podatki i opłaty – 1%.

Dynamika kosztów rodzajowych został przedstawiona w tabeli 14.

Tabela 14. Dynamika kosztów rodzajowych spółki w latach 2014-2016 (w %)

Wyszczególnienie	Rok 2014=100% 2015	2016
Koszty działalności operacyjnej	122%	103%
Amortyzacja	198%	100%
Zużycie materiałów i energii	1628%	87%
Usługi obce	57%	107%
Podatki i opłaty	93%	105%
Wynagrodzenia	103%	107%
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	103%	119%
Pozostałe koszty rodzajowe	127%	103%
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0	0

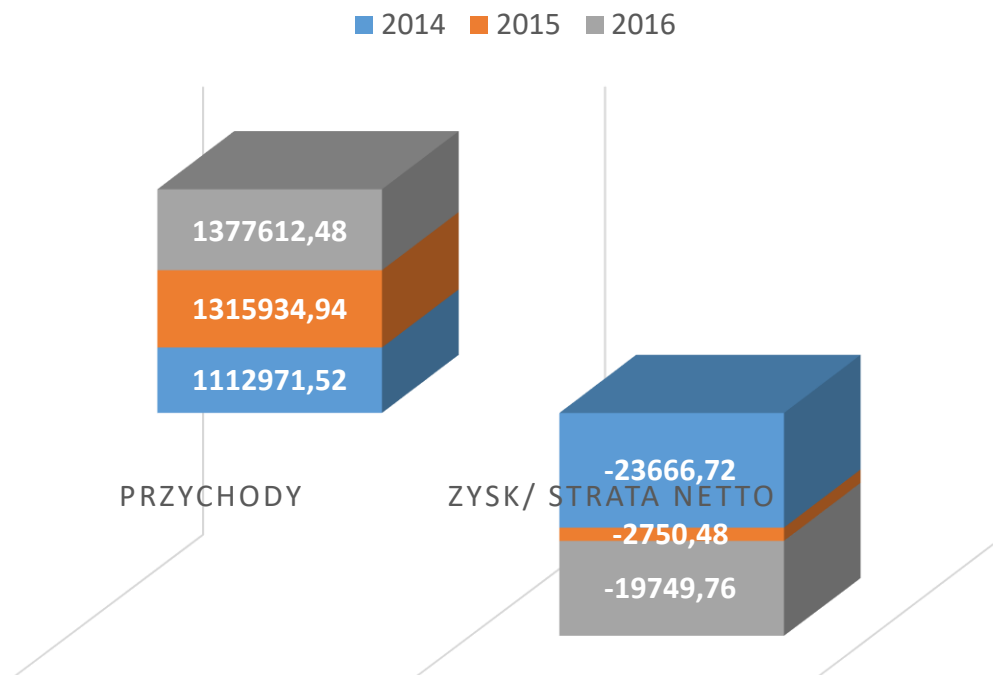
Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016.

Koszty działalności operacyjnej w roku 2015 wzrosły o 22% a w roku 2016 wzrost wyniósł 3%. Największą dynamikę wykazywały koszty zużycie materiałów i energii wzrost w roku 2015 wyniósł aż 1 528%, po czym w roku 2016 koszty te zmniejszyły się o 13%. Także koszty amortyzacji w roku 2015 wzrosły o 98%. W roku 2015 obniżeniu uległy koszty usług obcych o 43%, po czym ich wzrost w roku 2016 wyniósł 7%.

Koszty wynagrodzeń i ubezpieczeń wzrosły odpowiednio o 3% i 7%.

Koszty związane z podatkami i opłatami zmniejszyły się odpowiednio o 7% i wzrosły o 5%. Pozostałe koszty rodzajowe wzrosły odpowiednio o 27% i 3%. Na rysunku 23 zostały przedstawione przychody spółki oraz wynik zysków/straty netto w okresie 2014-2016.

Rysunek 23. Przychody i wynik działalności netto w latach 2014-2016 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016.

Przychody w roku 2015 wzrosły o 18% a w roku 2016 wzrost wyniósł 4%. W całym badanym okresie spółka wykazywała stratę netto. Największa strata była w roku 2014 – -23 666,72 zł a najmniejsza w roku 2015 -2 750,48 zł.

W tabeli 15 zostały przedstawione przychody spółki w latach 2014-2016 (w zł)

Tabela 15. Przychody ogółem w spółce XYZ lata 2014-2016 (w zł)

Wyszczególnienie	2014	2015	2016
przychody	1 112 971,52	1 315 934,94	1 377 612,48
pozostałe przychody operacyjne	1 379,08	19 659,39	20 560,23
przychody finansowe	25 241,85	57 342,67	1 954,24
Razem	1 139 592,45	1 392 937	1 400 126,95

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016.

Przychody ogółem wzrosły odpowiednio o 22% i 1%. Pozostałe przychody operacyjne wzrosły odpowiednio o 1 326% i 5%. Przychody finansowe wzrosły o 127% w roku 2015 a następnie obniżyły się o 97% w roku 2016. W tabeli 16 zostały przedstawione koszty ogółem spółki w badanym okresie.

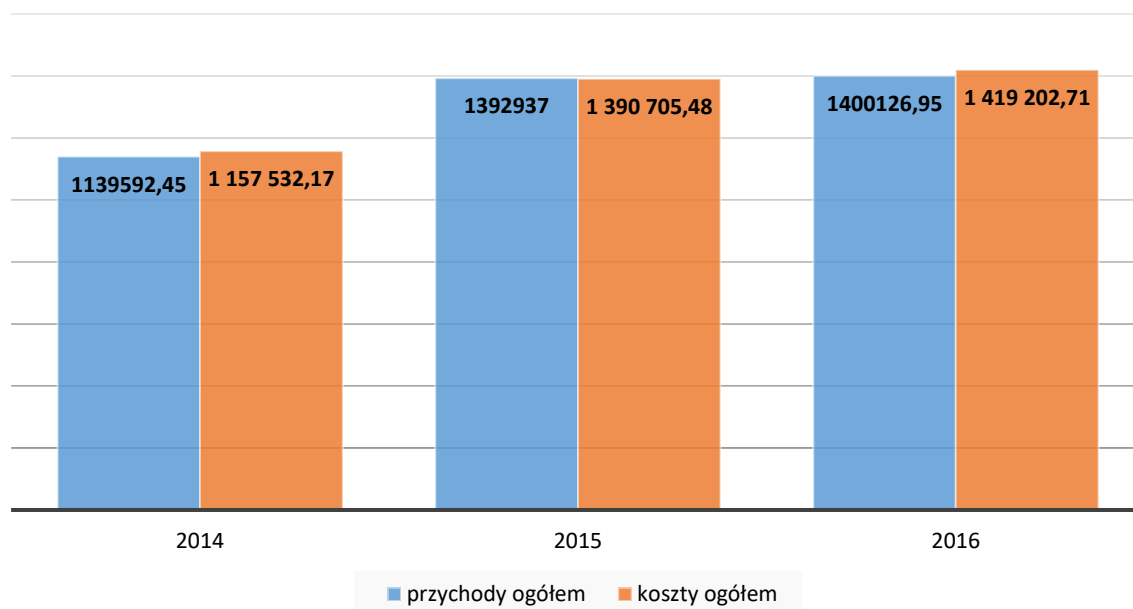
Tabela 16. Koszty ogółem w spółce XYZ lata 2014-2016 (w zł)

Wyszczególnienie	2014	2015	2016
koszty działalności operacyjnej	1 044 496,56	1 274 937,19	1 316 243,71
pozostałe koszty operacyjne	2494,55	1824,39	5736,91
koszty finansowe	110541,06	113943,9	97222,09
Razem	1 157 532,17	1 390 705,48	1 419 202,71

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016.

Koszty ogółem wzrosły odpowiednio o 20% i 2%. Pozostałe koszty operacyjne zmniejszyły się odpowiednio o 27% a następnie wzrosły o 214%. Koszty finansowe wzrosły o 3% w roku 2015 a następnie obniżyły się o 25% w roku 2016. W dalszej kolejności zostaną przedstawione koszty ogółem w relacji do przychodów spółki ogółem – rysunek 24.

Rysunek 24. Przychody i koszty ogółem w latach 2014-2016 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016.

Koszty ogółem w latach 2014 i 2016 były wyższe niż przychody ogółem w tym okresie a w roku 2015 przychody ogółem przewyższały koszty o 2231,52 zł. W tym roku wynik brutto z działalności był dodatni.

4.2. Przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodu w latach 2014-2016

Do ustalenia podstawy opodatkowania dla firmy XYZ sp. z o.o. należy rozpocząć od zysku brutto spółki za każdy z kolejnych analizowanych lat. Zysk brutto zostanie skorygowany o wydatki które zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych nie stanowią

kosztów uzyskania przychodów w danym okresie sprawozdawczym i jednocześnie zwiększają podstawę opodatkowania. W dalszej kolejności wymienione zostaną kwoty, które zmniejszają podstawę opodatkowania oraz te, które ją zwiększają. Następnie z podstawy do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych będą korygowane przychody, które nie stanowią zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych przychodów podatkowych i jednocześnie spowodują zmniejszenie podstawy do opodatkowania. Tak dokonane obliczenia pozwolą na ustalenie dochodu podatkowego, który pozwoli na obliczenie podstawy do opodatkowania. Zgodnie z obowiązującą w latach 2014-2016 stawką podatku dochodowego od osób prawnych, tj. 19% zostanie obliczony podatek CIT. W tabeli 17 został policzony dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2014.

Tabela 17. Dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2014 (w zł)

Zysk/(strata) brutto	-17 939,72
Wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu	
Podatki i opłaty	2,62
Odsetki budżetowe	90,27
Pozostałe usługi	652,00
Materiały NKUP	856,35
Pozostałe koszty NKUP	2 490,71
Razem	4 091,95
Kwoty, które zmniejszają podstawę opodatkowania	
Nierozliczone podróże służbowe 2013	12 900,00
Spłacone odsetki od pożyczki 190.000 EUR	26 668,45
Razem	39 568,45
Kwoty, które zwiększają podstawę opodatkowania	
Odsetki od pożyczki – niezapłacone	24 617,30
Rezerwa na nadgodziny razem z ZUS	5 218,94
Nierozliczone delegacje zagraniczne	19 022,00
Niezrealizowane ujemne różnice kursowe z wyceny na koniec roku	40 061,93
Niezapłacone w terminie zobowiązania	11 615,05
Razem	100 535,22
Przychody, nie będące przychodami podatkowymi	
Dodatnie różnice kursowe - niezrealizowane z wyceny	16 975,19
Razem	16 975,19
Podstawa opodatkowania	30 143,81
Stawka podatku 19%	
Kwota podatku dochodowego	5 727

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego spółki za rok 2014 oraz deklaracji CIT za rok 2014.

W roku 2014 spółka wykazała wydatki, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w kwocie 4 091,95 zł (różnice trwałe). Natomiast przychody, które nie są przychodami w rozumieniu prawa podatkowego zamknęły się kwotą 16 975,19 zł (różnice przejściowe). W spółce wystąpiły także kwoty mające wpływ na zmniejszenie podstawy opodatkowania – 39 568,45 zł (różnice przejściowe) oraz zwiększające podstawę opodatkowania – 11 615,05 (różnice przejściowe). Podstawa opodatkowania wyniosła 30 143,81 zł w roku 2014 a wysokość podatku opłaconego przez spółkę XYZ wyniosła 5 727 zł.

W tabeli 18 został policzony dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2015.

Tabela 18. Dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2015 (w zł)

Zysk/(strata) brutto	2 231,52
Wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu	
Podatki i opłaty	117,84
Odsetki budżetowe	239,00
Pozostałe usługi	170,00
Reprezentacja	252,93
Materiały NKUP	1 823,88
Razem	2 603,65
Kwoty, które zmniejszają podstawę opodatkowania	
Podróże służbowe kierowców, wypłacone w danym roku podatkowym	19 022,00
Opłacenie wcześniej niezapłaconych faktur	11 847,16
Razem	30 869,16
Kwoty, które zwiększają podstawę opodatkowania	
Odsetki od pożyczki - niezapłacone	41 432,91
Nierozliczone delegacje zagraniczne	29 975,95
Niezrealizowane ujemne różnice kursowe z wyceny na koniec roku	25 619,89
ZUS do zapłaty w kolejnych okresach	9 269,30
Odsetki handlowe niezapłacone kontrahentom	3 000,00
Razem	109 298,05
Przychody, nie będące przychodami podatkowymi	
Dodatknie różnice kursowe – niezrealizowane z wyceny	42 043,14
Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy na PIP	15 000,00
Razem	57 043,14
Podstawa opodatkowania	26 220,92
Stawka podatku 19%	
Podatek dochodowy	4 982

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego spółki za rok 2015 oraz deklaracji CIT za rok 2015.

W roku 2015 spółka wykazała wydatki, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w kwocie 2 603,65 zł (różnice trwałe). Natomiast przychody, które nie są przychodami w rozumieniu prawa podatkowego zamknęły się kwotą 57 043,14 zł (różnice

przejściowe). W spółce wystąpiły także kwoty mające wpływ na zmniejszenie podstawy opodatkowania – 30 869,16 zł (różnice przejściowe) oraz zwiększające podstawę opodatkowania – 109 298,05 zł (różnice przejściowe). Podstawa opodatkowania wyniosła 26 220,92 zł w roku 2015 a wysokość podatku opłaconego przez spółkę XYZ zamknęła się w kwocie 4 982 zł.

W tabeli 19 został policzony dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2016.

Tabela 19. Dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2016 (w zł)

Zysk/(strata) brutto	-19 075,76
Wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu	
Podatki i opłaty	200,00
Odsetki budżetowe	147,00
Pozostałe usługi	3 041,22
Reprezentacja	62,01
Razem	9 272,90
Kwoty, które zmniejszają podstawę opodatkowania	
Podróże służbowe kierowców, wypłacone w danym roku podatkowym	35 650,78
Splacone odsetki od pożyczki 190.000 EUR	20 875,51
Razem	56 526,29
Kwoty, które zwiększają podstawę opodatkowania	
Odsetki od pożyczki – niezapłacone	29 642,75
Nierozliczone delegacje zagraniczne	39 908,50
Niezrealizowane ujemne różnice kursowe z wyceny na koniec roku	38 488,51
ZUS do zapłaty w kolejnych okresach	7 780,77
Nieopłacone w terminie zobowiązania	-7 898,57
Razem	107 921,96
Przychody, nie będące przychodami podatkowymi	
Dodatnie różnice kursowe – niezrealizowane z wyceny	23 877,68
Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy na PIP	14 168,63
Razem	38 046,31
Podstawa opodatkowania	3 546,50
Stawka podatku 19%	
Podatek dochodowy	674

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego spółki za rok 2016 oraz deklaracji CIT za rok 2016.

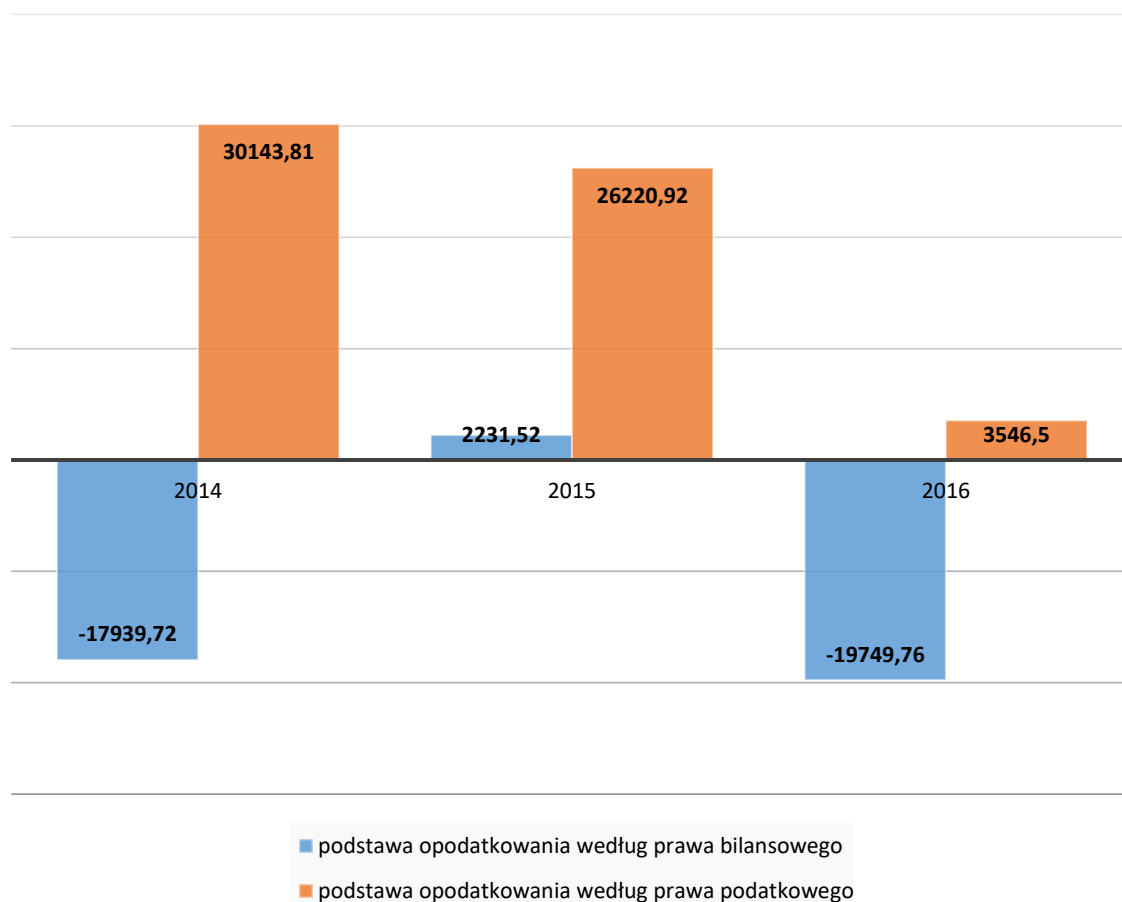
W roku 2016 spółka wykazała wydatki, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w kwocie 9 272,90 zł (różnice trwałe). Natomiast przychody, które nie są przychodami w rozumieniu prawa podatkowego zamknęły się kwotą 38 046,31 zł (różnice przejściowe). W spółce wystąpiły także kwoty mające wpływ na zmniejszenie podstawy opodatkowania 56 526,29 zł (różnice przejściowe) oraz zwiększające podstawę opodatkowania 107 921,96 zł (różnice przejściowe). Podstawa opodatkowania wyniosła

3 546,50 zł w roku 2016, a wysokość podatku opłaconego przez spółkę XYZ zamknęła się w kwocie 674zł.

4.3. Porównanie i analiza wyniku księgowego i podatkowego w latach 2014-2016

W pierwszej kolejności zostaną przedstawione i porównane podstawy opodatkowania w spółce na przestrzeni badanego okresu – rysunek 25.

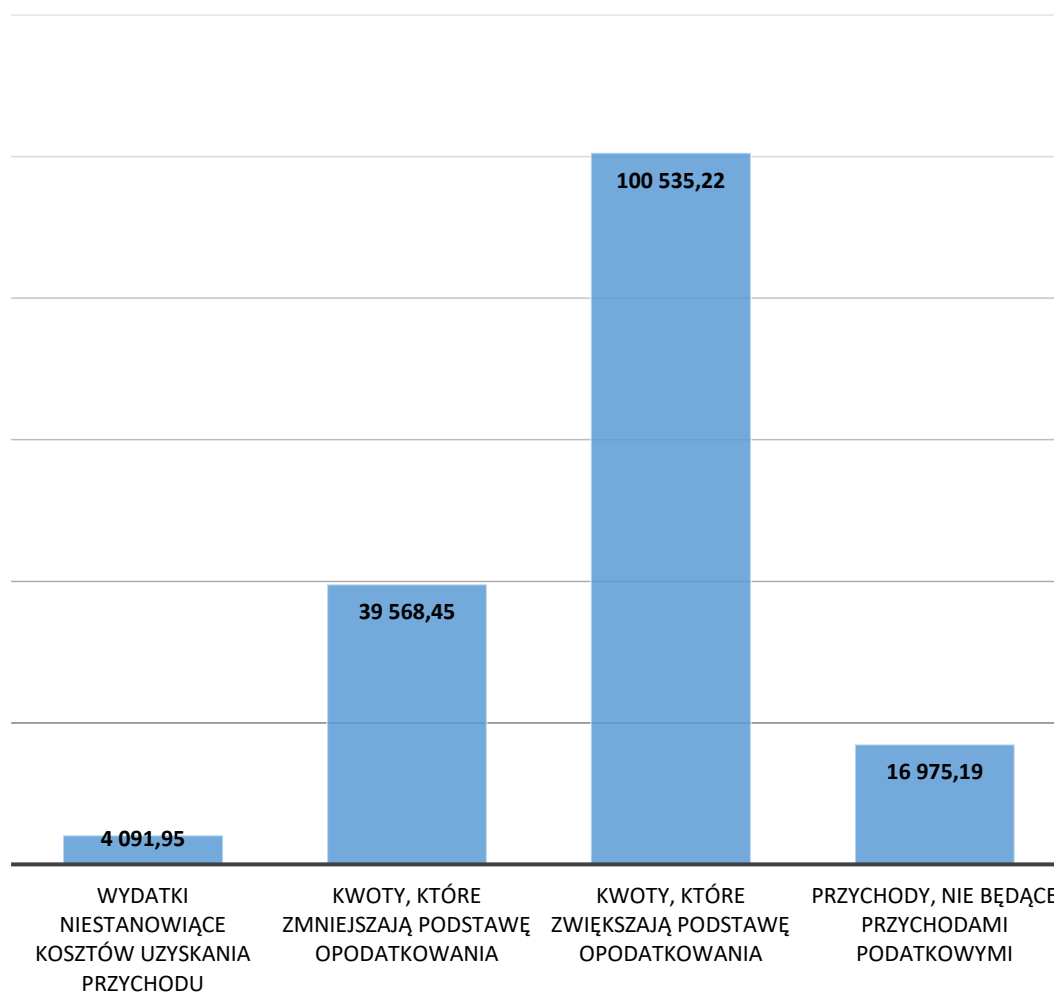
Rysunek 25. Podstawa opodatkowania według prawa bilansowego i podatkowego lata 2014-2016 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014 – 2016 oraz CIT za ten sam okres.

Różnice w podstawie opodatkowania pomiędzy wyliczoną zgodnie z prawem bilansowym i prawem podatkowym, jak widać na rysunku 25 są znaczące. Wyliczone zgodnie z prawem podatkowym w całym badanym okresie są wyższe. W roku 2014 kwota różnicy wynosi aż 48 083,53 zł, co jest wynikiem istnienia zarówno różnic trwałych jak i przejściowych – rysunek 26.

Rysunek 26. Kwoty mające wpływ na podstawę opodatkowania według prawa podatkowego w roku 2014 (w zł)

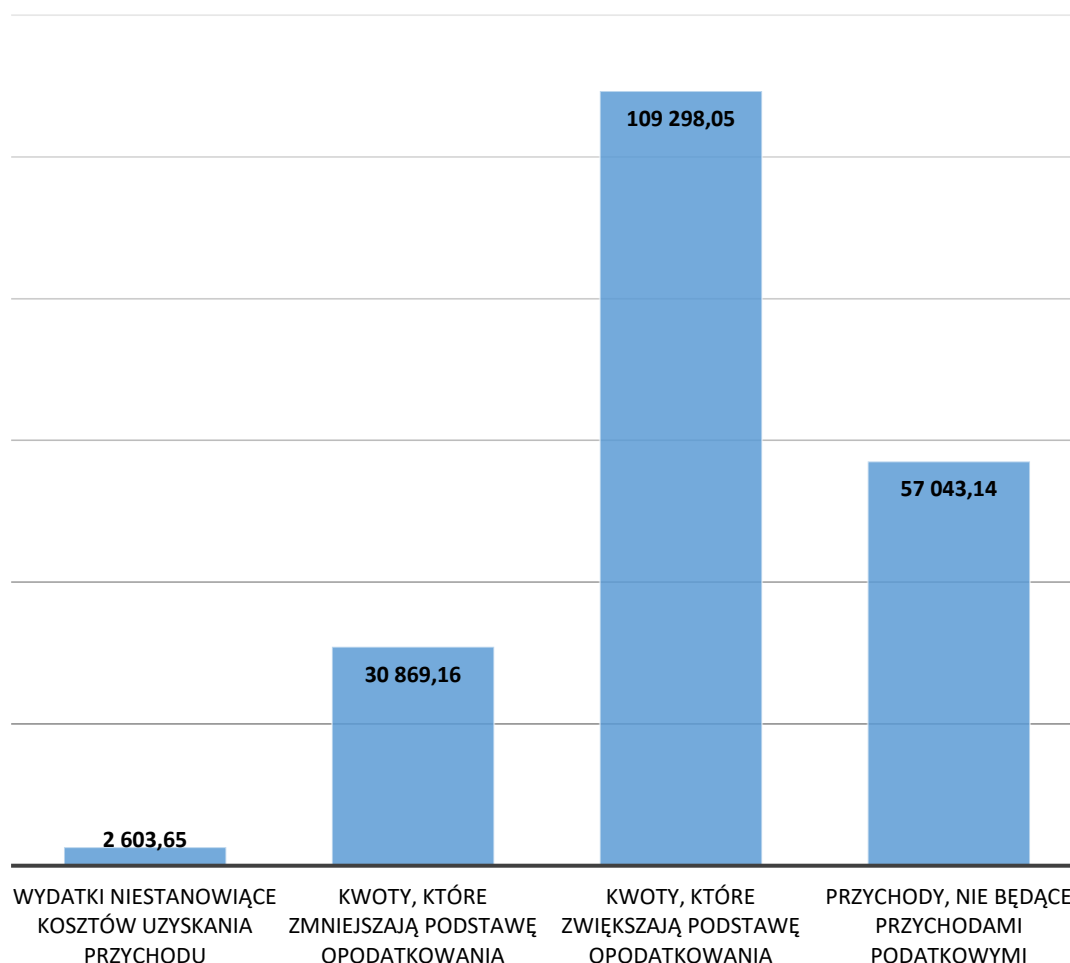


Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016 oraz CIT za ten sam okres.

Największy wpływ na zmianę podstawy opodatkowania miały w roku 2014 kwoty zwiększające podstawę opodatkowania (stanowiły one 62%), natomiast najmniejszy wpływ, bo zaledwie na poziomie 3% stanowiły różnice trwałe w wydatkach niestanowiących podstawy opodatkowania.

W roku 2015 kwota różnicy wynosi 23 989,40 zł, co jest wynikiem istnienia zarówno różnic trwałych jak i przejściowych – rysunek 27.

Rysunek 27. Kwoty mające wpływ na podstawę opodatkowania według prawa podatkowego w roku 2015 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016 oraz CIT za ten sam okres.

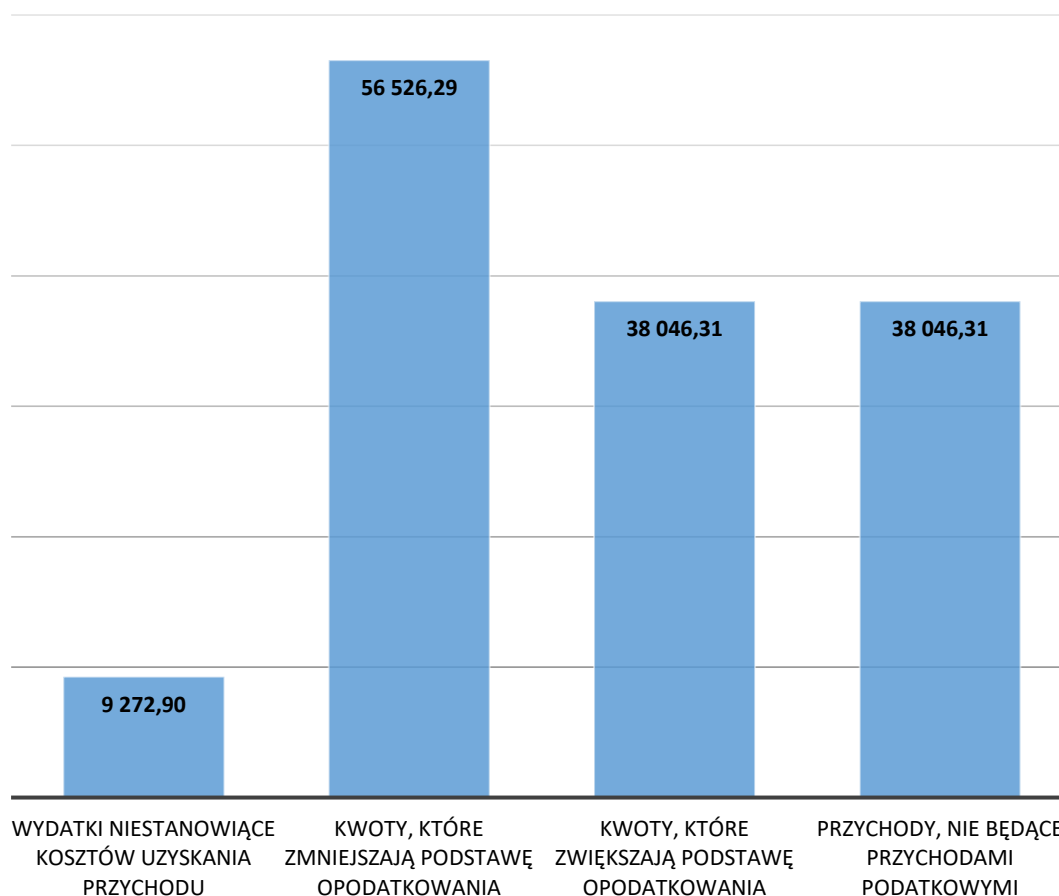
Największy wpływ na zmianę podstawy opodatkowania miały w roku 2015 (podobnie jak w roku 2014) kwoty zwiększające podstawę opodatkowania (stanowiły one 55%). Duży wpływ, na różnice pomiędzy wyliczeniem podstawy opodatkowania zgodnie z ustawą o rachunkowości i prawem podatkowym w roku 2015 miały także przejściowe różnice dotyczące przychodów nie będących przychodami podatkowymi (29%). Natomiast najmniejszy wpływ, bo zaledwie na poziomie 1% stanowiły różnice trwałe w wydatkach niestanowiących podstawy opodatkowania.

W roku 2016 kwota różnicy wynosi 23 296,26 zł, co jest wynikiem istnienia zarówno różnic trwałych jak i przejściowych – rysunek 28.

Największy wpływ na zmianę podstawy opodatkowania miały w roku 2016 kwoty zmniejszające podstawę opodatkowania (stanowiły one 40%). Duży wpływ, na różnice pomiędzy wyliczeniem podstawy opodatkowania zgodnie z ustawą o rachunkowości i

prawem podatkowym w roku 2015 miały także przejściowe różnice dotyczące przychodów nie będących przychodami podatkowymi oraz kwoty zwiększające podstawę opodatkowania (27%). Natomiast najmniejszy wpływ, bo zaledwie na poziomie 7% stanowiły różnice trwałe w wydatkach niestanowiących podstawy opodatkowania.

Rysunek 28. Kwoty mające wpływ na podstawę opodatkowania według prawa podatkowego w roku 2016 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych spółki za lata 2014-2016 oraz CIT za ten sam okres.

Jak zatem wynika z przeprowadzonych porównań w latach 2014-2016 spółka XYZ (wyniku księgowego i podatkowego (podstawy opodatkowania), istnieją różnice wynikające właśnie z odmiennego kwalifikowania kosztów i przychodów. Znaczące różnice w omawianej spółce są przejściowe, co oznacza, że zostaną uwzględnione w kolejnych okresach rozliczeniowych. Wartość różnic trwałych natomiast, które także mają wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, jak widać z przytoczonych informacji rosną i są pozycje dotyczące odsetek, podatków i opłat a także pozostałych usług.

Zakończenie

Ponieważ różne są przepisy prawa, pozwalające przedsiębiorcom na kwalifikację kosztów i przychodów oraz różny jest moment uznania obu tych wielkości (prawo podatkowe i prawo bilansowe), zatem i wynik otrzymany w oparciu o te dwa rodzaje ustaw różni się. W praktyce zobowiązanie podatkowe przedsiębiorstwa nie jest równe księgowemu podatkowi dochodowemu. Stosowanie ustawy o rachunkowości przez przedsiębiorstwo wynika z nadrzędnych zasad – rzetelnego odzwierciedlenia, zachodzących w danym przedsiębiorstwie zdarzeń gospodarczych. Ma to bowiem kapitalne znaczenie dla odbiorców sprawozdania i właściwej oceny wyniku przedsiębiorstwa w danym okresie sprawozdawczym. Ustalenie natomiast podstawy opodatkowania i wyliczenie podatku jest związana z polityką fiskalną państwa i ponadto często ulega zmianom.

Konsekwencją rozbieżności pomiędzy kosztami i przychodami uznanymi w prawie podatkowym oraz w prawie bilansowym są różnice, które mogą mieć być trwałymi albo przejściowymi. Różnice przejściowe pomiędzy wynikiem bilansowym i podatkowym są rezultatem odmiennego (w prawie bilansowym i podatkowym) traktowania momentów uznania określonego przychodu za osiągnięty, natomiast kosztu za poniesiony. Różnice trwałe między przychodami i kosztami według prawa podatkowego są nieodwracalne. Oznacza to, iż niektóre koszty wpływające na obniżenie wyniku finansowanego nie są uznawane przez prawo podatkowe i powodują tym samym zwiększenie opodatkowania w stosunku do wyniku finansowego brutto. Natomiast przychody stanowiące przychody rachunkowe nie podlegają opodatkowaniu, a więc pomniejszają podstawę opodatkowania w relacji do wyniku finansowego brutto. Różnice występujące pomiędzy wynikiem bilansowym a podatkowym powinny być wykazane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Zatem każdy podmiot sporządza zestawienie, w którym uwzględniane są wszystkie pozycje mające wpływ na korygowanie wyniku finansowego.

W omawianym przedsiębiorstwie wynik finansowy brutto na koniec 2014 roku ukształtował się na poziomie **-17 939,72 zł**, natomiast wynik podatkowy na poziomie 30 143,81 zł. Różnica między obiema kategoriami wyniku finansowego spółki XYZ wynikała głównie z przejściowych różnic zwiększających podstawę opodatkowania (dodatnie) oraz przychodów nie będących przychodami podatkowymi (różnice ujemne) a także w znacznie mniejszym stopniu wynikiem były dodatnie różnice trwałe (wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu) na kwotę 4 091,95 zł.

W roku 2015 natomiast wynik finansowy brutto ukształtował się na poziomie 2 231,52 zł, natomiast wynik podatkowy na poziomie 26220,92 zł. Różnica między obiema kategoriami wyniku finansowego spółki XYZ wynikała głównie z przejściowych różnic zwiększających podstawę opodatkowania (dodatnie) oraz przychodów nie będących przychodami podatkowymi (różnice ujemne) a także w znacznie mniejszym stopniu wynikiem były dodatnie różnice trwałe (wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu) na kwotę 2 603,65zł.

W kolejny analizowanym okresie – rok 2016 wynik finansowy brutto ukształtował się na poziomie -19 075,76 zł, natomiast wynik podatkowy na poziomie 3 546,50 zł. Różnica między obiema kategoriami wyniku finansowego spółki XYZ wynikała także głównie z przejściowych różnic zmniejszających podstawę opodatkowania (ujemne), zwiększających podstawę opodatkowania (dodatnie) oraz przychodów nie będących przychodami podatkowymi (różnice ujemne) a także w znacznie mniejszym stopniu wynikiem były dodatnie różnice trwałe (wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu) na kwotę 9 272,90 zł. W roku 2016 wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu a zatem różnice trwałe były na najwyższym poziomie w relacji do poprzednich okresów. Zauważyć także należy, że zysk brutto w ujęciu rachunkowym poza rokiem 2015 był ujemny a zysk brutto w ujęciu podatkowym (dochód do opodatkowania) był w całym badanym okresie na poziomie dodatnim.

Bibliografia

Książki

1. Babiarz S., Błystak L., Dauter B., Gomułowicz A., Pęk R., Winiarski K., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Unimex, Wrocław 2011,
2. Cebrowska T., *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010,
3. Dębski W., *Teoretyczne i praktyczne aspekty zarządzania finansami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005,
4. Dobrucka M., Berczyńska A., *Wynik finansowy ujęcie podatkowe i bilansowe a zmiany w rachunkowości od 2002 roku*, ODDK, Gdańsk 2012,
5. Gabrusewicz W., Kołaczyk Z., *Rachunkowość finansowa*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Warszawa 2006,
6. Gabrusewicz W., *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Warszawa 2011,
7. Gabrusewicz W., Remlein M., *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011,
8. Gabrusewicz W., Samelak J., *Podstawy rachunkowości*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011,
9. Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2010,
10. Gos W., *Bilans. Znaczenie. Koncepcje sporządzenia. Formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011,
11. Kalwasińska E., Maciejowska D., *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce według polskiego prawa bilansowego*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2014,
12. Kosacka-Łędzewicz D., Olszewski B., *Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych*, Unimex, Wrocław 2010,
13. Kubacki R., *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, Unimex, Wrocław 2011,
14. Litwińczuk H., *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 2005,
15. Litwińczuk H., *Prawo bilansowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2012,

16. Mariański A., Strzelec D., Wilk M., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011,
17. Micherda B., *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007,
18. Micherda B., *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2011,
19. Micherda B., *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, Difin, Warszawa 2011,
20. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014,
21. Niemczyk R., *Rachunkowość małych i średnich przedsiębiorstw*, Unimex, Wrocław 2012,
22. Nowak E., *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa 2017,
23. Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk 2015,
24. Olchowicz I., *Rachunkowość podatkowa. Vademecum rachunkowości*, Difin, Warszawa 2011,
25. Olchowicz I., Tłaczała A., *Rachunkowość finansowa w przykładach według ustawy o rachunkowości i MSR*, Difin, Warszawa 2011,
26. Paczuła Cz., *Rachunkowość, finansowe i bilanse w praktyce przedsiębiorstw*, LexisNexis. Warszawa 2005,
27. Pietrusiewicz W., Ramańczuk M., *Koszty uzyskania przychodów*, C.H. Beck, Warszawa 2009,
28. Pomykańska B., Pomykański P., *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007,
29. Rutkowski A., *Zarządzanie finansami*, PWE, Warszawa 2007,
30. Sawicki K., *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według ustawy o rachunkowości*, Expert, Wrocław 2011,
31. Sierpińska M., Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007,
32. Strojek M., *Sprawozdawczość finansowa*, [w:] Z. Messner (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa 2011,
33. Styczyński R., *Koszty w podatku CIT*, Presshouse, Wrocław 2009,
34. Walińska E., *Rachunkowość podatków odroczonych*, Wyd. Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2013,

35. Wieczorek-Fronia M., Zubrzycki J., *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne*, Unimex, Wrocław 2010,
36. Winiarska K., *Rachunkowość międzynarodowa*, ODDK, Gdańsk 2009,

Akty prawne

1. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2016, poz. 2032,
2. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. 2017, poz. 1089,
3. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2016, poz. 1047,
4. Ustawa z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. 2004, nr 254, poz. 2533.

Spis tabel

Tabela 1. Przykładowe różnice trwałe dotyczące przychodów	19
Tabela 2. Przykładowe różnice trwałe dotyczące kosztów	20
Tabela 3. Przykładowe różnice przejściowe (okresowe) dotyczące kosztów	23
Tabela 4. Przykładowe różnice przejściowe (okresowe) dotyczące przychodów	24
Tabela 5. Etapy ustalania wyniku finansowego jednostki	26
Tabela 6. Rachunek zysków i strat wariant kalkulacyjny	31
Tabela 7. Rachunek zysków i strat wariant porównawczy	32
Tabela 8. Udziałowcy spółki XYZ	40
Tabela 9. Rachunek zysków i strat spółki z o.o. XYZ za rok 2014 (w zł)	57
Tabela 10. Rachunek zysków i strat spółki z o.o. XYZ za rok 2015 (w zł)	58
Tabela 11. Rachunek zysków i strat spółki z o.o. XYZ za rok 2016 (w zł)	59
Tabela 12. Wielkość i struktura przychodów	60
Tabela 13. Koszty rodzajowe oraz ich struktura spółki w latach 2014-2016 (w zł i w %)	60
Tabela 14. Dynamika kosztów rodzajowych spółki w latach 2014-2016 (w %)	62
Tabela 15. Przychody ogółem w spółce XYZ lata 2014-2016 (w zł)	63
Tabela 16. Koszty ogółem w spółce XYZ lata 2014-2016 (w zł)	64
Tabela 17. Dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2014 (w zł)	65
Tabela 18. Dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2015 (w zł)	66
Tabela 19. Dochód podatkowy spółki XYZ w roku 2016 (w zł)	67

Spis rysunków

Rysunek 1. Różnice trwale dodatnie i ujemne.....	18
Rysunek 2. Różnice przejściowe	22
Rysunek 3. Struktura przychodów i kosztów działalności operacyjnej.....	27
Rysunek 4. Struktura przychodów i kosztów działalności finansowej.....	28
Rysunek 5. Ustalanie wyniku netto	34
Rysunek 6. Przychody według prawa bilansowego.....	35
Rysunek 7. Podstawowe warunki uznawania przychodów	36
Rysunek 8. Kapitał podstawowy i udziały w spółce XYZ	41
Rysunek 9. Siedziba spółki XYZ.....	42
Rysunek 10. Flota przedsiębiorstwa XYZ.....	42
Rysunek 11. Naczepy spółki XYZ	43
Rysunek 12. Naczepa z ruchomą podłogą	44
Rysunek 13. Samochód do pilotowania transportu	44
Rysunek 14. Certyfikat potwierdzający wdrożenie Normy ISO 9001:2008	45
Rysunek 15. Schemat realizacji zlecenia.....	47
Rysunek 16. Realizacja usługi przez spółkę	48
Rysunek 17. Realizacja usługi przez spółkę	48
Rysunek 18. Realizacja usługi przez spółkę	49
Rysunek 19. Kolejność postępowania podczas planowania i organizacji przewozów ładunków ponadnormatywnych w spółce XYZ.....	50
Rysunek 20. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2014	61
Rysunek 21. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2015	61
Rysunek 22. Struktura kosztów rodzajowych w roku 2016	62
Rysunek 23. Przychody i wynik działalności netto w latach 2014-2016 (w zł).....	63
Rysunek 24. Przychody i koszty ogółem w latach 2014-2016 (w zł).....	64
Rysunek 25. Podstawa opodatkowania według prawa bilansowego i podatkowego lata 2014-2016 (w zł).....	68
Rysunek 26. Kwoty mające wpływ na podstawę opodatkowania według prawa podatkowego w roku 2014 (w zł)	69
Rysunek 27. Kwoty mające wpływ na podstawę opodatkowania według prawa podatkowego w roku 2015 (w zł)	70
Rysunek 28. Kwoty mające wpływ na podstawę opodatkowania według prawa podatkowego w roku 2016 (w zł)	71