

Uniwersytet Warszawski  
Wydział Zarządzania

Magdalena Domańska  
nr albumu : 302661

**WYNIK FINANSOWY W UJĘCIU  
BILANSOWYM I PODATKOWYM NA  
PODSTAWIE FIRMY SYMBIO POLSKA  
S.A.**

Praca magisterska  
na kierunku Finanse i Rachunkowość  
w zakresie Finanse przedsiębiorstw i rachunkowość

Praca wykonana pod kierunkiem  
Prof. zw dr hab. Jana Turyny  
Katedra Finansów i Rachunkowości  
Pracownia Rachunkowości i Rewizji Księgowej

Warszawa, październik 2011 rok

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 pracy

**Świadom odpowiedzialności prawnej oświadczam, że niniejsza praca dyplomowa została napisana przeze 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 pracy

### **Streszczenie**

Niniejsza praca zawiera różnice w ujmowaniu kosztów, przychodów i ustalaniu wyniku pomiędzy przepisami ustawy o rachunkowości a przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

### **Słowa kluczowe**

Prawo bilansowe, prawo podatkowe, przychody, koszty, wynik finansowy, wynik podatkowy

### **Dziedzina pracy**

04300 Księgowość, zarządzanie finansami

### **Tytuł Pracy w języku angielskim**

***Financial results in terms of balance sheet and tax  
based on the company Symbio Polska S.A.***

## SPIS TREŚCI

|                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Wstęp .....                                                                                                     | 5   |
| Rozdział I. Prawo podatkowe a prawo bilansowe .....                                                             | 6   |
| 1.1. Prawo podatkowe .....                                                                                      | 6   |
| 1.1.1. Istota i funkcje podatku .....                                                                           | 6   |
| 1.1.2. Źródła prawa podatkowego .....                                                                           | 7   |
| 1.1.3. Zasady i elementy konstrukcji podatku .....                                                              | 8   |
| 1.2. Prawo bilansowe i jego źródło .....                                                                        | 10  |
| 1.2.1. Istota i funkcje rachunkowości .....                                                                     | 10  |
| 1.2.2. Nadrzędne zasady rachunkowości .....                                                                     | 15  |
| <br>Rozdział II. Przychody i koszty według prawa bilansowego i prawa podatkowego .....                          | 24  |
| 2.1. Przychody według prawa bilansowego i podatkowego .....                                                     | 24  |
| 2.1.1. Przychody według prawa bilansowego .....                                                                 | 24  |
| 2.1.2. Przychody według prawa podatkowego .....                                                                 | 29  |
| 2.2. Koszty według prawa bilansowego i podatkowego .....                                                        | 41  |
| 2.2.1. Koszty według prawa bilansowego .....                                                                    | 41  |
| 2.2.2. Koszty według prawa podatkowego .....                                                                    | 46  |
| <br>Rozdział III. Wynik finansowy w ujęciu rachunkowym i podatkowym .....                                       | 55  |
| 3.1. Rola i znaczenie wyniku finansowego .....                                                                  | 55  |
| 3.2. Ustalanie wyniku rachunkowego .....                                                                        | 60  |
| 3.3. Ustalanie wyniku podatkowego .....                                                                         | 63  |
| 3.4. Różnice pomiędzy wynikiem rachunkowym i wynikiem podatkowym .....                                          | 71  |
| 3.5. Dodatkowe informacje i objaśnienia dotyczące wyniku finansowego .....                                      | 80  |
| <br>Rozdział IV. Różnice pomiędzy wynikiem finansowym a wynikiem podatkowym<br>w Spółce Symbio Polska S.A. .... | 84  |
| 4.1. Ogólna charakterystyka badanego przedsiębiorstwa .....                                                     | 84  |
| 4.2. Prezentacja sprawozdań finansowych .....                                                                   | 86  |
| 4.3 Przychody i koszty bilansowe i ich prezentacja w informacji dodatkowej<br>Spółki .....                      | 89  |
| 4.4. Wyłączenia z przychodów i kosztów podatkowych .....                                                        | 91  |
| <br>Zakończenie .....                                                                                           | 95  |
| Załącznik .....                                                                                                 | 97  |
| Spis tabel .....                                                                                                | 101 |
| Spis schematów .....                                                                                            | 101 |
| Literatura .....                                                                                                | 102 |

## **Wstęp**

Prawo podatkowe oraz prawo bilansowe to odrębne autonomiczne dziedziny prawa. Różnice pomiędzy nimi powstają, gdy każda z nich zachowuje właściwe sobie cele, ogólne koncepcje oraz szczegółowe zasady, które każda z nich reguluje. Różnią się od siebie diametralnie jeśli chodzi o cele i funkcje realizowane w praktyce życia gospodarczego. Przepisy ustawy o rachunkowości pozwalają na ustalenie zysku bilansowego ale nie jest to równoznaczne z pojęciem dochodu w prawie podatkowym. Różnice pomiędzy zyskiem bilansowym a dochodem podatkowym wynikają z faktu, iż celem uregulowań prawnobilansowych jest przede wszystkim niedopuszczenie do wykazania zysku zbyt wysokiego w porównaniu z rzeczywistym, natomiast celem regulacji prawnopodatkowych jest niedopuszczenie do zaniżenia podstawy opodatkowania oraz zagrożenia regularności poboru dochodów budżetowych.

Celem pracy jest omówienie metod obliczania wyniku finansowego według znowelizowanej ustawy o rachunkowości, obowiązującej od 1 stycznia 2002 roku jak również według ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dokonano porównań księgowych kategorii wynikowych z kategoriami podatkowymi, zwracając uwagę na charakter i konsekwencje występujących różnic.

W pierwszym rozdziale opisano zasady prawa podatkowego oraz elementy tworzące to prawo. Omówiono również szerzej zasady i funkcje prawa bilansowego.

Rozdział drugi zawiera prezentację przychodów i kosztów oparte na ustawie o rachunkowości oraz ustawie o podatku dochodowym.

Zasady ustalania wyniku rachunkowego oraz wyniku podatkowego obejmuje rozdział trzeci. Dodatkowo omówiono różnice trwałe oraz różnice przejściowe pomiędzy wynikiem księgowym a wynikiem podatkowym.

W rozdziale czwartym przedstawiono różnice pomiędzy wynikiem finansowym brutto a wynikiem podatkowym spółki Symbio Polska S.A.

W pracy zostały wykorzystane pozycje z literatury krajowej jak i zagranicznej, ale głównie oparto się na dwóch bardzo ważnych ustawach, a mianowicie ustawie o rachunkowości oraz ustawie o podatku dochodowym.

# Rozdział I. Prawo podatkowe a prawo bilansowe

## 1.1. Prawo podatkowe

Pojęciem prawo podatkowe nazywamy ogół norm prawnych, które regulują ustalanie i pobieranie podatków. Jego części składowe stanowią normy prawne regulujące merytoryczne zasady podatkowe (materialne prawo podatkowe), jak i zasady postępowania w toku ustalania i poboru podatków (proceduralne prawo podatkowe)<sup>1</sup>.

### 1.1.1. Istota i funkcje podatku

Podatek jest kategorią ekonomiczno-prawną. Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa, oznacza publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Podatek ma charakter:

- przymusowy, który wynika z władczych uprawnień państwa; ich pobór jest zabezpieczony przymusem państwa;
- bezzwrotny, który oznacza, iż podatek nie jest formą czasowej pożyczki i stanowi obciążenie definitywne, raz wpłacony w należnej wysokości nie podlega zwrotowi na rzecz podatnika;
- nieodpłatny (nieekwiwalentny), który mówi o tym, iż nie jest on związany z żadnym wzajemnym świadczeniem ze strony państwa na rzecz podatnika, podatki nie są zatem pobierane według zasady ekwiwalentności świadczeń, lecz według zasady zdolności podatkowej, tj. zdolności podatnika do ponoszenia ciężarów na rzecz państwa; miarą tej zdolności może być dochód, majątek i konsumpcja podatnika;
- pieniężny, co oznacza, iż nie jest pobierany w naturze;
- wynikający z ustawy podatkowej, to znaczy, jest nakładany abstrakcyjnie, na określoną grupę podmiotów nie oznaczonych imiennie;
- publicznoprawny, który oznacza, iż podatek może być pobierany wyłącznie na rzecz Skarbu Państwa lub organizacji publicznoprawnych<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Tom I, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 29.

Podstawowymi funkcjami podatków są:

- fiskalna,
- regulacyjna,
- stymulacyjna,
- informacyjna.

Podatki w pierwszej kolejności służą realizacji funkcji fiskalnej. Jest ona najważniejszą funkcją, gdyż ich pobór dostarcza dochodów budżetowi państwa a równocześnie ogranicza zasoby finansowe podatnika.

Funkcja regulacyjna podatków polega na kształtowaniu dochodów i majątku podatników.

Z funkcją regulacyjną ściśle wiąże się funkcja stymulacyjna, której celem jest oddziaływanie na zachowania podatników dla realizacji określonych celów, np. inwestycyjnych, ochrony środowiska, społecznych itp., co łączy się głównie z systemem ulg i zwolnień podatkowych<sup>3</sup>.

### **1.1.2. Źródła prawa podatkowego**

Do źródeł prawa podatkowego można zaliczyć: konstytucję, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego na obszarze działania organów, które je ustanowiły.

Konstytucja ma wyjątkowe znaczenie w systemie źródeł prawa podatkowego. Jest ona nie tylko aktem prawnym stojącym na czele hierarchii źródeł prawa podatkowego, ale przede wszystkim aktem, w którym należy szukać prawnych podstaw opodatkowania<sup>4</sup>.

Wśród ustawowych źródeł prawa podatkowego można wyróżnić ustawy regulujące zagadnienia wspólne dla wszystkich podatków jak np. Ordynacja podatkowa oraz ustawy regulujące poszczególne podatki lub grupy podatków, jak np. podatku dochodowego od osób fizycznych czy prawnych, a także podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

---

<sup>2</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Tom I, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 19.

<sup>3</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2001, s. 41.

<sup>4</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Tom I, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 29.

Ważne znaczenie wśród źródeł prawa podatkowego mają rozporządzenia Rady Ministrów bądź ministra finansów, które stanowią rozwinięcie lub uzupełnienie postanowień ustawy, oraz zarządzenia ministra finansów, które mają na celu określenie warunków techniczno-organizacyjnych do stosownego wykonania ustawy. Akty te mają charakter wykonawczy.

Do ustaw podatkowych o charakterze terytorialnym aktami wykonawczymi są uchwały rad jednostek samorządu terytorialnego, które obejmują przepisy podatkowe obowiązujące na obszarze danej jednostki<sup>5</sup>.

Nie stanowią natomiast źródła prawa podatkowego orzeczenia sądów (precedensy), choć wpływają na interpretację i legislację podatkową. Także zwyczaj nie jest uznawany za źródło prawa podatkowego<sup>6</sup>.

### **1.1.3. Zasady i elementy konstrukcji podatku**

Rozwiązania normatywne dotyczące konkretnych podatków, zawarte w ustawach podatkowych, stanowią konstrukcję prawną podatków.

Do podstawowych elementów konstrukcji podatku należą<sup>7</sup>:

- podmiot podatku,
- przedmiot podatku,
- podstawa opodatkowania i
- stawka podatkowa.

Podmiotem podatku jest ten, na kim ciąży z mocy prawa obowiązek uiszczenia podatku. Zgodnie z art. 7 Ordynacji podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W przypadku niektórych podatków podmiot, na którym ciąży obowiązek zapłaty podatku (podatnik), będzie jednocześnie ponosił materialny ciężar podatku, tzn. jego majątek zostanie pomniejszony w wyniku zapłaty podatku (np. dochodowego). W innych podatkach materialny ciężar podatku może ponosić inny podmiot niż ten, który formalnie podatek zapłacił. Przykład stanowi fakt, gdzie obowiązek podatkowy w podatkach obrotowych ciąży na przedsiębiorcach, natomiast materialny ciężar tych podatków ponosi

---

<sup>5</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2001, s. 40.

<sup>6</sup> J. Kulicki, P. Sokół, *Podatki i prawo podatkowe*, PWE, Warszawa 1995, s. 26.

<sup>7</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Tom I, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 21.

konsument w momencie nabywania towarów i usług, ponieważ w ich cenach jest już zawarty podatek. Dlatego istotne znaczenie ma wyróżnienie, z jednej strony – podatnika w sensie formalnym, który z mocy prawa zobowiązany jest do zapłaty podatku, z drugiej strony – podatnika w sensie materialnym, który pod względem gospodarczym ponosi ciężar podatku. Obok podatnika może pojawić się płatnik lub inkasent. Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zgodnie z art. 9 Ordynacji podatkowej, inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Przykładem może być pracownik pobierający wynagrodzenie, który będzie stanowił podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, natomiast płatnikiem tego podatku będzie pracodawca<sup>8</sup>.

Przedmiotem podatku jest zjawisko, sytuacja, stan faktyczny lub prawny, z którym ustawodawca wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Przedmiotem tym może być, np. osiągnięcie przychodu, dochodu, nabycie, posiadanie lub zbycie majątku, wydatkowanie dochodu (konsumpcja, inwestycje). O przedmiocie podatku informuje najczęściej wyraz w jego nazwie, np. podatek dochodowy, podatek od nieruchomości, od spadków i darowizn<sup>9</sup>.

Kolejnym elementem struktury podatku jest podstawa opodatkowania. Stanowi ona najczęściej wartościowe lub ilościowe ujęcie przedmiotu podatku i jest określana na podstawie danych ewidencyjnych lub na podstawie szacunków<sup>10</sup>.

Na konstrukcję podatku składa się również stawka podatkowa, która wyraża stosunek kwoty podatku do podstawy opodatkowania, natomiast biorąc pod uwagę tryb liczenia wysokości podatku, jest to wielkość, która w powiązaniu z podstawą opodatkowania pozwala ustalić wysokość podatku. Stawki dzielimy na stałe i zmienne (progresywne, degresywne i regresywne). Stawka stała, która nazywana jest również liniową lub proporcjonalną, stanowi procentowo stałą wielkość w stosunku do podstawy opodatkowania. Przy jej zastosowaniu nie występuje zmiana proporcji podstaw

---

<sup>8</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Tom I, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 21.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 22.

<sup>10</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2001, s. 43.

opodatkowania o różnej wysokości przed i po opodatkowaniu. Praktyczne zastosowanie wśród stawek zmiennych mają stawki progresywne. Charakteryzują się tym, że stawki podatkowe przypisane poszczególnym jej stopniom wzrastają procentowo w miarę wzrostu podstawy opodatkowania. Użycie tej skali prowadzi do zmiany proporcji podstaw opodatkowania o różnej wysokości po uiszczeniu podatku w porównaniu z proporcją, w jakiej pozostawały one przed opodatkowaniem. Degresja podatkowa polega na tym, że stawki podatkowe maleją procentowo wraz ze zmniejszaniem się podstawy opodatkowania, natomiast regresja podatkowa, że stawki podatkowe maleją procentowo wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Skale regresywne w podatku dochodowym w praktyce nie występują, można ewentualnie mówić o regresji podatkowej jako zjawisku związanym z opodatkowaniem pośrednim<sup>11</sup>.

## **1.2. Prawo bilansowe i jego źródło**

Pod pojęciem prawo bilansowe kryje się ogół norm prawnych, które regulują podstawowe zasady prowadzenia rachunkowości przez podmioty gospodarcze. Podstawowym i jedynym źródłem polskiego prawa bilansowego, będącego częścią prawa handlowego, jest ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591), włączając w to Krajowe i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Ustawa określa zasady rachunkowości oraz procedurę badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. Ukazuje również zasady wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

### **1.2.1. Istota i funkcje rachunkowości**

Pojęcie rachunkowość jest wieloznaczne. Tym terminem określa się jedną z najstarszych nauk ekonomicznych, jak również system rachunkowości działający w konkretnym podmiocie gospodarującym.

W literaturze występują różne definicje rachunkowości. Według *Małej encyklopedii rachunkowości*<sup>12</sup> „rachunkowość jest ściśle określonym systemem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Opiera się ona na zastosowaniu specyficznych

---

<sup>11</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Tom I, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 22.

<sup>12</sup> *Mała encyklopedia rachunkowości*, pod red. S. Skrzywana, PWE, Warszawa 1971, s.657-658.

metod postrzegania rzeczywistości w celu ujęcia w pieniądzu stanu i ruchu środków gospodarczych powierzonych jednostkom gospodarczym, jak również przebiegu i wyników procesów gospodarczych odbywających się w tych jednostkach”.

W encyklopedii można znaleźć także inną definicję rachunkowości: „Rachunkowość jest systemem ewidencji, a więc całościowym, uporządkowanym układem metod, zasad i reguł sformułowanych przez teorię. Od momentu powstania rachunkowości dokonywane w jej ramach pomiar, rejestracja, grupowanie, prezentacja i interpretacja określonych zjawisk gospodarczych są związane z indywidualnym podmiotem gospodarującym, a więc z jednostką wyodrębnioną pod względem organizacyjnym i majątkowym z całości gospodarki narodowej”.

A. Jarugowa stwierdza, że „jako nauka stosowana, rachunkowość nastawiona jest bezpośrednio na cel praktyczny, a więc pomiar przepływu i przyrostu wartości (majątku) przyporządkowanego do podmiotu makro- i mikroekonomicznych w celu ułatwienia dokonywania wyborów (decyzji) oraz rozliczania z ekonomicznej i społecznej efektywności”<sup>13</sup>.

K. Sawicki definiuje rachunkowość następująco: „Przez pojęcie rachunkowości rozumie się całościowy, zwarty system ciągłego oraz systematycznego gromadzenia i przetwarzania danych oraz prezentacji informacji ekonomiczno-finansowych. W rachunkowości wykorzystuje się określone metody, reguły postępowania, urządzenia ewidencyjne i środki techniczne umożliwiające rejestrację stanu i zmian majątku jednostki, źródeł jego finansowania (pochodzenia) dokonywanych operacji gospodarczych i wyników działalności”<sup>14</sup>.

Międzynarodowe organizacje interpretują rachunkowość jako „dostarczanie informacji o pozycji finansowej, dokonaniach i zmianach w tej pozycji, które to informacje są użyteczne dla szerokiego grona potencjalnych użytkowników do podejmowania przez nich decyzji ekonomicznych”<sup>15</sup>.

Rachunkowość rozumiana jest jako system odzwierciedlania informacji o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotów gospodarczych w mierniku pieniężnym oraz kompletnego ujmowania zachodzących w nich zjawisk i procesów gospodarczych,

---

<sup>13</sup> Pod red. A. Jarugowej, *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991, s.13.

<sup>14</sup> Pod red. K. Sawickiego, *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 2009, s.14.

<sup>15</sup> ISAC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, London 1989.

w uporządkowany sposób za pomocą charakterystycznych metod, form rozwiązań organizacyjnych i technicznych<sup>16</sup>.

Na podstawie przedstawionych definicji ewidentnie można zaobserwować, iż zakres rachunkowości jest bardzo szeroki. Jest to nauka stosowana charakteryzująca się wieloma specyficznymi cechami i jednocześnie złożona jest z wielu elementów. Jednak niezależnie od sformułowania definicji rachunkowości, za najważniejsze podkreśla się jej rolę w tworzeniu informacji o działalności jednostki gospodarczej.

Rachunkowość obejmuje zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości:

- opis przyjętych zasad rachunkowości,
- prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego,
- sporządzenie sprawozdań finansowych i innych, których dane wynikają z ksiąg rachunkowych,
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,
- poddawanie badaniu i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.<sup>17</sup>

Reasumując, rachunkowość można zdefiniować jako praktyczną naukę, która przy wykorzystaniu własnych metod badawczych sporządza materiał liczbowy użyteczny w zarządzaniu przedsiębiorstwem i sporządzaniu sprawozdań dla odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych.

Wszelkie prace merytoryczne i legislacyjne, dokonywane zwłaszcza w ostatnich latach w obszarze prawa bilansowego, mają za zadanie przedstawienie w sposób rzetelny, jasny, obiektywny i prawdziwy działalności gospodarczej oraz wyników tej działalności w każdej jednostce gospodarczej. Ma to specyficzne znaczenie dla zaspokajania wymogów informacyjnych kierownictwa tej jednostki, także coraz większej ilości podmiotów zewnętrznych, takich jak: banki, inwestorzy, kontrahenci, organy fiskalne, instytucje statystyczne, pracownicy, władze samorządowe itp.<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s.11

<sup>17</sup> Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994, Dz.U. Nr 121, poz. 591, art. 4, ust. 3

<sup>18</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2001, s. 17

Wymagania stawiane współcześnie przed rachunkowością wiążą się ze spełnianiem przez nią określonych funkcji, a w szczególności:

- informacyjnej,
- kontrolnej,
- sprawozdawczej,
- analityczno-interpretacyjnej,
- rejestracyjnej,
- dowodowej,
- statystycznej.

Funkcja informacyjna, odgrywająca pierwszoplanową rolę, polega na kreowaniu określonych zbiorów informacji, które powinny być dostosowane pod względem treści, czasu i stopnia szczegółowości, a następnie na właściwym ich przetwarzaniu i przekazywaniu zarówno kierownictwu przedsiębiorstwa, w celu ich odpowiedniego wykorzystania w procesie zarządzania, jak i otoczeniu tego przedsiębiorstwa<sup>19</sup>.

Dostarczane przez rachunkowość informacje są wykorzystywane w bardzo szerokim zakresie. Stanowią podstawę oceny działalności jednostki gospodarczej oraz jej poszczególnych komórek (wydziałów, oddziałów itp.). Fundament tej oceny tworzą informacje o stanie majątkowym (posiadanych zasobach), jak i informacje o toku poszczególnych procesów oraz ich wynikach – nie tylko finansowych. Po odpowiedniej analizie, informacje te, stanowią podstawę do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych, które zmierzają w swoim końcowym wyniku do lepszego gospodarowania i osiągania dostatecznych wyników ekonomicznych z zaangażowanego kapitału. Z informacji tych korzystają również organy zewnętrzne, takie jak np. banki, inwestorzy, kontrahenci, organy fiskalne, instytucje statystyczne, pracownicy, władze samorządowe itp.<sup>20</sup>.

Kolejną tradycyjną funkcją rachunkowości jest funkcja kontrolna. Podstawowym jej celem w procesie decyzyjnym jest weryfikowanie zgodności przebiegu konkretnych działań z przepisami w zakresie kierowania działalnością gospodarczą z planowanymi zamierzeniami. W razie jakichkolwiek odchyłeń kontrola ma spowodować przywrócenie należytego wykonywania zadań. Polega ona na ochronie mienia i obejmuje zabezpieczenie majątku przed przewłaszczeniem i zniszczeniem,

---

<sup>19</sup> Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy rachunkowości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010, s. 13.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 13.

a także czynnie wpływa na taki przebieg działalności gospodarczej, który umożliwia osiągnięcie najbardziej zadowalających wyników przy eliminowaniu niegospodarności jak również marnotrawstwa. W praktyce funkcję kontrolną realizuje się w dwóch niezależnych od siebie formach. Kontrola w zakresie wykonania wyznaczonych celów, a więc kontrola działalności jednostki gospodarczej od strony osiągniętych wyników finansowych i realizacji zadań. Łączy się ona ściśle z analizą ekonomiczną działalności przedsiębiorstwa, jej przedmiotem są dane, które obejmują przede wszystkim koszty działalności podmiotu gospodarczego, jego przychody oraz wynik finansowy. Istota omawianej funkcji kontrolnej polega również na analizie charakteru i przyczyn powstających odchyleń oraz proponowaniu środków zaradczych, które zmierzają do likwidacji stwierdzonych nieprawidłowości. Kolejną formą jest kontrola zgodności ewidencjonowanych zdarzeń gospodarczych z faktycznymi przepisami. Jej celem jest zapewnienie prawidłowości odzwierciedlenia procesów gospodarczych, ich zgodności z prawem i świadczy o rzetelności informacji, które są dostarczane przez rachunkowość.<sup>21</sup>

Funkcja sprawozdawcza związana jest z końcowym produktem procesu przetwarzania danych w systemie rachunkowości, którym jest sporządzanie raportów, sprawozdań finansowych i sprawozdań statystycznych, dostosowanych do potrzeb odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych. Informacje te są przedstawiane zarówno w sprawozdaniach ukazujących całokształt działalności jednostki np. bilans czy rachunek zysków i strat, jak i w raportach oraz sprawozdaniach, które dotyczą wybranych zagadnień częściowych<sup>22</sup>.

Funkcja analityczno-interpretacyjna polega na poznawaniu mechanizmu powstawania zjawisk gospodarczych, w odpowiednim interpretowaniu treści, przyczyn i skutków pojedynczych zdarzeń oraz w ich właściwym grupowaniu w różnych przekrojach przy zastosowaniu metody bilansowej, a mianowicie ilustrowaniu działalności gospodarczej jednostki, poprzez urządzenia ewidencyjne i sprawozdawczość w takim ujęciu, które umożliwia uchwycenie związków przyczynowo-skutkowych między rezultatami działalności gospodarczej a czynnikami, które te rezultaty kształtują<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy rachunkowości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010, s. 13-14.

<sup>22</sup> P. Szczypa, *Rachunkowość dla ciebie, Podstawy Rachunkowości*, Cedewu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warszawa 2008, s. 28

<sup>23</sup> Ibidem, s. 28

Funkcja rejestracyjna wiąże się z dokumentacją operacji gospodarczych, które są przedmiotem ewidencji oraz ujmowaniem skutków tych operacji poprzez odpowiedni zapis w księgach rachunkowych. Funkcja ta charakteryzuje się rzetelnością, bezbłędnością i sprawdzalnością ksiąg rachunkowych<sup>24</sup>.

Funkcja dowodowa sprowadza się do wykorzystania urządzeń księgowych, takich jak dokumentów, ksiąg rachunkowych czy sprawozdań finansowych, jako wiarygodnych dowodów w procesach sądowych i postępowaniach podatkowych. Polega głównie na dokonywaniu zapisów księgowych wyłącznie na podstawie dokumentów spełniających określone wymogi, archiwizowaniu dokumentów, tak aby można było znaleźć dowód dotyczący każdego zdarzenia gospodarczego a także udostępnieniu ich na żądanie zainteresowanych stron<sup>25</sup>.

Funkcja statystyczna przejawia się w wykorzystaniu sprawozdawczości finansowej wewnętrznej i zewnętrznej (bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale). Sprowadza się ona głównie do raportowania w obszarze procesu tworzenia, podziału, konsumpcji, akumulacji i obliczania produktu krajowego i jest rozwinięciem funkcji sprawozdawczej rachunkowości, a zwłaszcza jej formy zewnętrznej<sup>26</sup>.

Rachunkowość pełni wszystkie opisane funkcje równocześnie. Dzięki ich właściwej realizacji jednostka zmierza do właściwego wykonania określonych zadań i do efektywnego wykorzystania posiadanych zasobów. Spełnianie tak różnorodnych funkcji jest możliwe jednak poprzez dobrze zorganizowany system rachunkowości, który stwarza możliwość generowania wieloprzekrojowych informacji sprawozdawczych, które są dostosowane do specyficznych potrzeb procesu zarządzania przedsiębiorstwem.

### **1.2.2. Nadrzędne zasady rachunkowości**

System rachunkowości oparty jest na założeniach, które pozwalają na dość wyraźną interpretację informacji generowanych przez rachunkowość różnym zainteresowanym stronom, zwłaszcza przez sprawozdania finansowe. Podstawowe zasady używane przez jednostki gospodarcze w celu prezentacji ich sprawozdań

---

<sup>24</sup> P. Szczypa, *Rachunkowość dla ciebie, Podstawy Rachunkowości*, Cedewu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warszawa 2008, s. 28

<sup>25</sup> Ibidem, s. 28

<sup>26</sup> K. Czubakowska, *Rachunkowość według prawa bilansowego*, C.H. BECK, Warszawa 2009, s. 24.

finansowych nazywane są w większości krajów świata ogólnie akceptowanymi zasadami rachunkowości. Zasady te mają za zadanie wypracowanie w miarę ujednoliconego i trwałego systemu sprawozdawczości finansowej w ciągle zmieniającym się otoczeniu gospodarczym<sup>27</sup>.

Podstawowymi nadrzędnymi zasadami, które zostały zapisane w ustawie o rachunkowości są zasady:

- zasada wiernego i rzetelnego obrazu (ang. *true and fair view*),
- memoriałowa,
- współmierności kosztów i przychodów,
- periodyzacji,
- przewagi treści nad formą,
- ostrożności,
- kontynuacji działania,
- istotności,
- ciągłości.

Naczelną koncepcją rachunkowości jest zasada wiernego i rzetelnego obrazu jednostki. Podporządkowane są jej wszystkie inne zasady rachunkowości, niezależnie od określonych rozwiązań legislacyjnych i stosunków polityczno-ekonomicznych danego kraju. W myśl tej zasady jednostka obowiązana jest stosować przyjętą politykę rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy<sup>28</sup>. Oznacza to wierne tzn. w zgodzie ze stanem faktycznym, odzwierciedlenie rzeczywistości jednostki, uczciwą prezentację w sprawozdaniu finansowym jej sytuacji majątkowej i finansowej, dokonań oraz zmian w tej sytuacji jak również rentowności jednostki. Wierny obraz w rachunkowości jest dla jej wewnętrznych oraz zewnętrznych odbiorców nieodłącznym warunkiem użyteczności informacji.

Przestrzeganie zasady memoriałowej oznacza, że w księgach rachunkowych jednostki gospodarczej są ujmowane wszystkie zdarzenia gospodarcze, które wystąpiły w danym okresie sprawozdawczym. Zasada ta polega na tym, że przychody uważa się za osiągnięte, a koszty, związane z tymi przychodami, za poniesione w momencie ich wystąpienia niezależnie od tego, czy miały miejsce równoczesne przepływy pieniężne.

---

<sup>27</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 24

<sup>28</sup> Art. 4 ust. 1 UoR.

Przychody i koszty są wykazywane w sprawozdaniach finansowych okresu, w którym wystąpiły<sup>29</sup>.

Zasada memoriału powoduje, iż w rachunkowości powstają kategorie należności i zobowiązań. Informują one o przyszłej sytuacji finansowej jednostki, a w szczególności o fakcie, iż jednostka otrzyma środki pieniężne w określonym czasie lub będzie musiał nastąpić ich wypływ, który wiąże się z regulacją zobowiązań.

Konieczność wykazywania memoriałowego zdarzeń gospodarczych, zwłaszcza na tzw. moment bilansowy, powoduje także wymóg dwustronnego ujęcia na kontach bilansowych zdarzeń, które nie wpływają na wynik finansowy, jak np. nie zafakturowane materiały, towary i usługi, materiały w drodze itp., które udokumentowane są wewnętrznymi dowodami księgowymi.

Zasada memoriału jest przeciwieństwem zasady kasowej, która nie ma zastosowania w rachunkowości a według której koszt jest równoznaczny z wydatkowaniem gotówki, a przychód z jej wpływem.

Niewymieniana wprost w ustawie, a związana dodatkowo z zasadą memoriałową jest zasada realizacji. Zgodnie z nią, przychód powstaje w momencie przekazania dobra (towaru, produktu) lub wykonania usługi bądź postawienia dobra do dyspozycji odbiorcy. W rachunkowości jest to określenie momentu ewidencji sprzedaży. Przychód może powstać przed otrzymaniem środków pieniężnych za dobra lub usługi. Jeżeli mamy do czynienia z przedpłatami, otrzymanie środków pieniężnych może poprzedzać powstanie przychodu. Natomiast tak jak to się dzieje w handlu detalicznym, otrzymanie środków pieniężnych może być jednocześnie z powstaniem przychodu. Zasada realizacji oznacza więc moment uznania przychodu, a tym samym moment realizacji zysków. W myśl tej zasady zyski powstają dopiero w momencie sprzedaży lub czynności z nią zrównanej.<sup>30</sup>

Rozwinięciem zasady memoriałowej jest zasada współmierności nazywana również zasadą porównywalności. Z ujętych memoriałowo operacji w księgach, według dat ich zaistnienia, wyłącza się przychody i koszty uzyskania przychodów, mających wpływ na wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego. Na wynik finansowy wpływają zrealizowane w roku obrotowym przychody odpowiednie i związane z ich uzyskaniem, a więc współmierne do nich, koszty zarówno rzeczywiście poniesione

---

<sup>29</sup> Art. 6 ust. 1 UoR.

<sup>30</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 22

(np. opłacone), jak i przypadające na dany rok, choć nieopłacone lub nawet nienotyfikowane.

Art. 6 ust. 2 ustawy ujmuje zasadę współmierności następująco: „dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów i pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione”<sup>31</sup>.

Przychody przyszłych okresów są odzwierciedleniem wpływu środków pieniężnych od kontrahentów na poczet przyszłych dla nich świadczeń, zaś koszty przyszłych okresów z reguły różnią się charakterem ich rozliczeń, stąd wyróżnia się<sup>32</sup>:

- rozliczenia międzyokresowe przychodów (przychody przyszłych okresów) dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, które w szczególności zawierają:
  - 1) równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych,
  - 2) środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie od innych ustaw nie zwiększają one kapitałów własnych. Kwoty, które są zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równolegle do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł,
  - 3) ujemną wartość firmy;
- czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych;
- bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikający w szczególności:
  - 1) ze świadczeń wykonanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki, a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny,

---

<sup>31</sup> Art. 6 ust. 2 UoR.

<sup>32</sup> Ibidem, s. 23-24

- 2) z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku.

Praktycznym przejawem zachowania zasady współmierności przychodów i kosztów jest występowanie zmiany (zwiększenie lub zmniejszenie) stanu produktów w wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat<sup>33</sup>. Koszty poniesione w danym okresie są różne od kosztów uzyskania przychodów. Są wyższe – jeżeli ma miejsce wzrost stanu produktów, lub niższe – jeżeli występuje zmniejszenie stanu produktów. Równocześnie z ruchem fizycznym produktów koszty są „przemieszczane” w czasie. Jeżeli stan produktów wzrasta, oznacza to, iż „osiadają” w nich koszty.

W ramach poniesionych w danym okresie kosztów należy wyróżnić i wydzielić koszty uzyskania przychodów, czyli koszty wytworzenia sprzedanych produktów oraz koszty wytworzenia produktów niesprzedanych, które podlegają aktywowaniu i są ujmowane w bilansie w majątku obrotowym jako zapas produktów<sup>34</sup>.

Zasadę współmierności stosuje się do kosztów i przychodów działalności operacyjnej oraz przychodów i kosztów finansowych, natomiast nie ma zastosowania do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz do zysków i strat nadzwyczajnych.

Z zasadą współmierności wiąże się zasada periodyzacji. Oznacza ona ujmowanie działalności jednostki gospodarczej na okresy, którymi są rok obrotowy (rok kalendarzowy, chyba że przepisy prawa, statut lub umowa jednostki przewidują inny okres trwający 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych) i okresy sprawozdawcze (obejmuje poszczególne miesiące roku obrotowego). Okres sprawozdawczy wyznacza maksymalne granice łączenia operacji gospodarczych do zaksięgowania ich zapisem zbiorczym. Ujmowanie zdarzeń gospodarczych dokonywanych z podziałem na okresy sprawozdawcze, których dotyczą, umożliwia porównanie z okresami wcześniejszymi<sup>35</sup>.

Przestrzeganie zasady przewagi treści nad formą polega na ujęciu w rachunkowości zdarzeń gospodarczych adekwatnie do ich treści ekonomicznej oraz

---

<sup>33</sup> K. Czubakowska, *Rachunkowość według prawa bilansowego*, C.H. BECK, Warszawa 2009, s. 35.

<sup>34</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 25

<sup>35</sup> P. Szczypa, *Rachunkowość dla Ciebie, Podstawy Rachunkowości*, Cedewu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warszawa 2008, s. 31

wpływu na rzeczywistość finansową jednostki gospodarczej, nawet jeżeli jest to sprzeczne z wymogami formalnymi<sup>36</sup>. Zasada ta przyczynia się w dużej mierze do przedstawienia wiarygodnego i rzetelnego obrazu jednostki, ponieważ w przypadku konfliktu między wymogiem prawidłowości, a więc zgodności z przepisami prawa i wymogiem rzetelności, czyli przedstawienia zgodnie z rzeczywistością, uznaje wyższość treści ekonomicznej nad przepisami prawa. Znalazła ona odzwierciedlenie w szczegółowych przepisach ustawy dotyczących m. in. leasingu, połączeń jednostek, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i instrumentów finansowych. Stanowi także podstawę odstąpienia jednostki od szczegółowego przepisu prawa bilansowego, jeśli nie odpowiada on ekonomicznej treści zdarzenia<sup>37</sup>.

Zasada ostrożności inaczej nazywana zasadą ostrożnej wyceny wynika z faktu niepewności, która nieustannie towarzyszy wielu transakcjom i wiąże się przede wszystkim z wyceną bilansową i realnym pomiarem wyniku finansowego. Wycena poszczególnych składników aktywów i pasywów odbywa się przez zastosowanie rzeczywiście poniesionych (historycznych) cen zakupu bądź nabycia lub ponoszonych na ich wytworzenie kosztów. W myśl zasady ostrożnej wyceny wartość majątku i przychodów nie może być zawyżona, a wartość zobowiązań i kosztów zaniżona. Zgodnie z zasadą ostrożności w wyniku finansowym, niezależnie od jego wysokości (nawet w przypadku straty), należy uwzględnić:

- zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, które spowodują, że nie nastąpi pierwotnie spodziewany dopływ korzyści ekonomicznych z ich posiadania, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych),
- wyłącznie pozostałe przychody operacyjne oraz zyski nadzwyczajne, które są niewątpliwe;
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne;
- wszelkie zobowiązania, w tym także w postaci rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń<sup>38</sup>.

Zasada ostrożności nakazuje zróżnicowane podejście do przychodów i kosztów. Przychody ze sprzedaży produktów, towarów oraz materiałów i przychody finansowe oraz związane z nimi koszty są księgowane zgodnie z zasadą realizacji, bez względu na

---

<sup>36</sup> Art. 4 ust. 2 UoR.

<sup>37</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 24

<sup>38</sup> Art. 7 ust. 1. UoR.

stopień przewidywanego ryzyka. W przypadku pozostałych przychodów operacyjnych i zysków nadzwyczajnych, zasada ostrożności nakazuje zaliczanie do nich wyłącznie pozycji, w których wypracowanie (w sensie memoriałowym) nie budzi wątpliwości. W innej sytuacji należy zaliczyć wszystkie składniki<sup>39</sup>.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości wprowadziła wiele modyfikacji do klasycznej zasady ostrożności, wprowadzając zmiany w ogólnych definicjach aktywów i pasywów, przychodów i kosztów oraz dopuszczając w szerszym zakresie do ujawniania w sprawozdaniu finansowym zysków niezrealizowanych (wycena w wartości godziwej)<sup>40</sup>.

Zgodnie z zasadą kontynuacji działania zakłada się, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmnieszonej istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym<sup>41</sup>. Przez kontynuację działalności należy rozumieć możliwość dalszego prowadzenia działalności gospodarczej, określonej statutem jednostki. Według aktualnego stanu prawnego przyjmuje się, że działalność nie będzie kontynuowana w przypadku ogłoszenia likwidacji lub upadłości jednostki gospodarczej. Natomiast wszczęcie postępowania naprawczego albo upadłościowego z możliwością zawarcia układu lub zmiana formy prawnej jednostki nie oznacza braku możliwości kontynuowania działalności<sup>42</sup>.

Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczącej dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego, a więc w ciągu trzech miesięcy po dniu bilansowym. Kierownik założenie o kontynuacji działania jednostki musi uwzględnić we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (zał. nr 1 pkt. 5 UoR). W praktyce ograniczenie działalności w poważnym zakresie związane jest z dużymi stratami bilansowymi, utratą kapitału, brakiem płynności, a także w sytuacji planowanego w dającej się przewidzieć przyszłości, znacznego ograniczenia zakresu prowadzonej działalności czy planowanej sprzedaży zorganizowanej części jednostki<sup>43</sup>.

---

<sup>39</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 27

<sup>40</sup> Ibidem, s. 27

<sup>41</sup> Art. 5 ust. 2. UoR.

<sup>42</sup> Art. 29 ust. 3 UoR.

<sup>43</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 27

Spełnienie wymogów zasady kontynuacji działania jest warunkiem koniecznym do stosowania przepisów zawartych w ustawie o rachunkowości. W sytuacji braku możliwości kontynuacji działania jednostka przyjmuje inne zasady wyceny aktywów i pasywów, wpływające na jej wynik finansowy w danym okresie<sup>44</sup>.

Do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, określając zasady (politykę) rachunkowości, jednostka gospodarcza musi zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych<sup>45</sup>. W zgodzie z zasadą istotności jest stosowanie uproszczeń ewidencyjnych, np. nieznaczące koszty zakupu obciążają koszty bieżące, małowartościowe środki trwałe obciążają koszty w momencie wydania do użytkowania, lub stosowanie uproszczonych metod wyceny produkcji nie zakończonej. Pamiętać należy, aby użyte uproszczenia nie wywierały istotnego wpływu na prawidłowość i rzetelność przedstawionych danych finansowych<sup>46</sup>.

Z zasadą istotności informacji finansowej wiąże się obowiązek oddzielnego ustalania w sprawozdaniach finansowych wartości wszystkie pozycje aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego. Nie wolno kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych<sup>47</sup>. Wyłącznie w ramach dopuszczonych przez ustawę można to zrobić. Przykładem jest art. 37 ust. 7 UoR, gdzie ustawodawca dopuszcza kompensatę w sprawozdaniu finansowym rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli jednostka posiada tytuł uprawniający ją do ich równoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Zdarzeniami, które można kompensować i wykazywać w sprawozdaniu finansowym łącznie wynik są: różnice kursowe, zbycie niefinansowych aktywów trwałych oraz zbycie inwestycji<sup>48</sup>.

Zasada ciągłości jest realizowana przez stosowanie przyjętej polityki rachunkowości w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowych zasad grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych<sup>49</sup>. Informacje z rachunkowości są użyteczne, tylko wtedy, jeśli mogą być odniesione do jakościowo

---

<sup>44</sup> Art. 29 ust. 1 UoR.

<sup>45</sup> Art. 8 ust. 1 UoR.

<sup>46</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 28

<sup>47</sup> Art. 7 ust. 3 UoR.

<sup>48</sup> Art. 42 ust. 3 UoR.

<sup>49</sup> Art. 5 ust. 1 UoR.

takich samych informacji o danej jednostce w stosunku do okresów przeszłych. Stosowanie zasady ciągłości powoduje, że wykazywane w księgach rachunkowych stany końcowe aktywów i pasywów są jednocześnie stanami początkowymi w otwartych na następny rok obrotowy księgach (saldo końcowe = saldo początkowe).

W celu rzetelnego i jasnego przedstawienia swojej sytuacji majątkowej lub wyniku finansowego, w istotnych przypadkach jednostka gospodarcza może, jednakże ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne przewidziane ustawą w dowolnym terminie. Kwoty mające wpływ na sprawozdania finansowe wymagane innymi przepisami muszą być zamieszczone w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego za rok, w którym dokonano zmiany. Należy również zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający rok obrotowy, w którym dokonano zmian oraz podać przyczyny tych zmian. Zaktualizowania wymaga także opis zasad (polityki) rachunkowości<sup>50</sup>. W praktyce zmiany takie mogą wystąpić np. w zakresie okresów i stawek amortyzacji środków trwałych, wyceny zapasów.

W rachunkowości stosowane są również reguły mające związek z opisem działalności jednostki gospodarczej. Jedną z nich jest metoda, która ukształtowała teorię rachunkowości, a mianowicie metoda bilansowa (zasada równowagi). Oznacza ona podwójną i ekwiwalentną interpretację cech każdego dowolnego zagadnienia rachunkowości jednostki gospodarczej. Wszystkie obowiązujące sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z tą metodą. Określać ona ogólne cechy systemu rachunkowości i równocześnie zapewnia spójność i kompletność rachunkowości. Konsekwencją metody bilansowej jest zasada podwójnego zapisu, która buduje wewnętrzną strukturę danych rachunkowości. Tworzy wzajemnie powiązane ze sobą oraz bilansujące się moduły podzbiorów danych. Ważne jest również to, że rachunkowość posługuje się miernikiem pieniężnym, który jest najlepszym miernikiem wartości oraz jedynym narzędziem wyceny przyczyn i skutków działalności gospodarczej jednostki<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> Art. 8 ust. 2 UoR.

<sup>51</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 29

## **Rozdział II. Przychody i koszty według prawa bilansowego i prawa podatkowego**

### **2.1. Przychody według prawa bilansowego i prawa podatkowego**

#### **2.1.1. Przychody według prawa bilansowego**

Podstawową kategorią kształtującą wynik działalności przedsiębiorstwa to obok kosztów są przychody. Przychody to uprawdopodobnione powstanie korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli<sup>52</sup>.

Przychody ze sprzedaży należy ująć, jeżeli zostały spełnione następujące warunki<sup>53</sup>:

- a) jednostka gospodarcza przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr,
- b) jednostka gospodarcza przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo do własności, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli,
- c) kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób,
- d) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu transakcji oraz
- e) koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób.

Zbadanie okoliczności towarzyszących transakcji jest bardzo ważne aby dobrze ocenić moment, w którym jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści związane z własnością. Szczególnym przychodami w rachunkowości są przychody ze świadczenia usług, które należy ująć na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na dzień bilansowy, jeżeli wynik transakcji, który dotyczy świadczenia usług można oszacować w wiarygodny sposób. Takie ujęcie przychodów nosi miano metody

---

<sup>52</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 30.

<sup>53</sup> MSR 18 Przychody § 14.

procentowej realizacji i zgodnie z nią przychody ujmuje się w tych okresach, w których odbywa się świadczenie usług. Natomiast inaczej dzieje się, jeśli wyniku transakcji, który dotyczy świadczenia usług nie można określić w wiarygodny sposób, wtedy takie przychody należy ująć tylko do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka gospodarcza spodziewa się odzyskać<sup>54</sup>.

Charakterystyczne zasady ustalania przychodu używa się do przychodów z usług długoterminowych czy leasingu. Przychodem u finansującego z tytułu leasingu operacyjnego jest cała opłata leasingowa dokonana przez korzystającego, zaś aby ustalić przychód z tytułu leasingu finansowego u finansującego należy podzielić opłatę leasingową na część dotyczącą odsetek i część dotyczącą raty kapitałowej. Taki podział ma na celu zapewnienie stałej stopy zwrotu z kapitału. Przychód finansującego stanowi tylko część odsetkowa, natomiast część kapitałowa jest zapłatą za dobro<sup>55</sup>.

Powszechnie rzecz biorąc, przychodami według prawa bilansowego są otrzymane bądź należne kwoty z tytułu sprzedaży oraz z innych tytułów. W rachunkowości przychody rozumiane są zgodnie z zasadą memoriałową, to znaczy, że powstają one w momencie przekazania kontrahentowi towarów, produktów lub innych składników majątkowych, czyli w momencie wykonania świadczenia, a nie w momencie przyjęcia zapłaty.

Klasyfikacja przychodów w prawie bilansowym została przyporządkowana głównie uzyskiwaniu informacji o rentowności poszczególnych obszarów działalności jednostki gospodarczej. W księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym przychody ujmuje się według następującego podziału:

- a) przychody z podstawowej działalności operacyjnej,
- b) przychody z pozostałej działalności operacyjnej,
- c) przychody z operacji finansowych (przychody finansowe),
- d) przychody nadzwyczajne.

Podstawowy przychód jest realizowany ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów. Jest on określany mianem przychodu operacyjnego, gdyż jest rezultatem podstawowej operacyjnej działalności jednostki. Przychodem operacyjnym są kwoty należne lub uzyskane, bez względu na to, czy zostały zapłacone czy nie, za sprzedane produkty, towary i materiały, skorygowane o udzielone rabaty, bonifikaty i tym

---

<sup>54</sup> MSR 18 Przychody § 26.

<sup>55</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 77

podobne opusty oraz przewidziane dopłaty i zmniejszone o należny od tej sprzedaży podatek VAT<sup>56</sup>.

W ramach przychodów operacyjnych wydziela się pozostałe przychody operacyjne związane pośrednio z podstawową operacyjną działalnością jednostki. Obejmują one<sup>57</sup>:

- przychody z działalności socjalnej uzyskuje się z tytułu usług świadczonych we własnych obiektach socjalnych, z których odpłatnie korzystają pracownicy, obce jednostki i osoby fizyczne nie będące pracownikami jednostki. Przychodem są także otrzymywane środki z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, które przeznacza się na dofinansowanie utrzymania obiektów socjalnych. Mogą to być również dopłaty do usług świadczonych dla własnych pracowników bądź przychody z tytułu dzierżawy lub najmu obiektów socjalnych przez inne obce jednostki;
- przychody ze sprzedaży środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych ustala się według wartości netto, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji;
- utrzymywanie nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartością godziwą;
- odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne zobowiązania z wyjątkiem zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu lub innych uregulowań prawnych, np. kodeksu cywilnego. Dotyczy to zobowiązań wobec dostawców, pracowników, pożyczkobiorców, wekslowych, dochodzonych na drodze sądowej i inne;
- rezerwy, które utworzono w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (art. 35d ust. 3 i 4 UoR). Powinny być one korygowane na każdy dzień bilansowy i w celu odzwierciedlenia właściwego stanu zobowiązań. Wiąże się to z faktem rozliczenia rezerwy i zaliczenia do pozostałych przychodów operacyjnych. Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy może być związane z ustaniem ryzyka

---

<sup>56</sup> Art. 42 ust. 2. UoR.

<sup>57</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 32 UoR.

uzasadniającego ich tworzenie lub wobec zmniejszenia tego ryzyka. Rezerwę rozwiązuje się w dniu, w którym okazała się zbędna;

- ustanie przyczyn, dla której dokonano aktualizacji wartości aktywów, np. aktualizacja należności wątpliwych od dłużników. Odpisy aktualizujące wartości należności zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych, z wyjątkiem tych, które zalicza się do kosztów finansowych. Odpisy aktualizujące mogą okazać się zbędne, np. wobec spłaty należności, wówczas zalicza się je w zależności od określonych zdarzeń, do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych (art. 35c UoR). Aktualizowana może być również wartość rzeczowych aktywów obrotowych. W wypadku ustania przyczyny trwałej utraty wartości tych aktywów, równowartość całości lub części uprzednio dokonanego odpisu zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych;
- otrzymane od innych jednostek odszkodowania, kary, grzywny oraz zasądzony zwrot kosztów postępowania sądowego poniesionych w związku z dochodzeniem spornych wierzytelności;
- otrzymane nieodpłatnie, w tym w drodze darowizn aktywa. Specyficzną grupę darowizn stanowią środki pieniężne, które nie mogą być wydatkowane na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych. Nieodpłatnie przyjęte wymienione aktywa trwałe zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów, natomiast pozostałe przychody operacyjne zwiększają się stopniowo, równolegle do dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych (art. 41 ust. 2 UoR);
- odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie lub na ich sfinansowanie otrzymano środki pieniężne, które uprzednio zaewidencjonowano w rozliczeniach międzyokresowych przychodów;
- zwrotem nadpłaconych podatków;
- ujemną wartością firmy odpisywaną w pozostałe przychody operacyjne do wysokości oszacowanych w sposób wiarygodny przyszłych strat i kosztów, ustalonych zgodnie z zasadą ostrożności. Odpis ten następuje w okresie sprawozdawczym, w którym koszty i straty wpływają na wynik finansowy (art. 44b ust. 12 UoR);

- rozliczone nadwyżki inwentaryzacyjne, w przypadku których nieznane są przyczyny ich powstania;
- przepaśle kaucje i wadia otrzymane od innych jednostek;
- przyjęcie do magazynu złomu, odzyskanych części i odpadów użytkowych uzyskanych z likwidacji środków trwałych, środków trwałych w budowie (zaniechanych) oraz przychody ze sprzedaży złomu z likwidacji środków trwałych i zaniechanych środków trwałych w budowie i odpadów zaniechanej lub niepojętej produkcji.

Następną grupą przychodów są przychody finansowe, które stanowią korzyści osiągnęte z szeroko rozumianej działalności finansowej jednostki. Można je zakwalifikować do kilku grup ze względu na źródło powstania. Są to w szczególności<sup>58</sup>:

- otrzymane i naliczone odsetki od udzielonych pożyczek, środków zgromadzonych na rachunkach bankowych, posiadanych obligacji obcych (inwestycje w aktywa finansowe);
- otrzymane i naliczone odsetki od należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałych należności 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 przewidywanych strat finansowych.

Odrębnie są kwalifikowane przychody nadzwyczajne, określane mianem zysków nadzwyczajnych. Powstają one na skutek zdarzeń trudnych do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki i nie są związane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia<sup>59</sup>. Zalicza się do nich między innymi<sup>60</sup>:

- równowartość otrzymanych odszkodowań z tytułu ubezpieczenia majątkowego za straty powstałe na skutek zdarzeń losowych,
- przychody ze sprzedaży odzyskanych składników majątku uszkodzonych na skutek zdarzeń losowych nieobjętych ubezpieczeniem majątkowym,

---

<sup>58</sup> Art. 42 ust. 3 UoR.

<sup>59</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 33 UoR.

<sup>60</sup> P. Szczypa, *Rachunkowość dla Ciebie, Podstawy Rachunkowości*, Cedewu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warszawa 2008, s. 139-140.

- odszkodowania otrzymane na pokrycie szkód powstałych na skutek likwidacji lub zaniechania pewnego rodzaju działalności jednostki gospodarczej na podstawie decyzji uprawnionych organów władzy lokalnej.

### 2.1.2. Przychody według prawa podatkowego

W prawie podatkowym klasyfikacja przychodów jest odmiennie dokonywana niż w prawie bilansowym. Dla celów podatkowych konieczne jest rozróżnienie przychodów podlegających i niepodlegających opodatkowaniu.

Wśród przychodów, które podlegają opodatkowaniu rozróżnia się te, które są „opodatkowane ryczałtowo oraz te, które po uwzględnieniu kosztów ich uzyskania oraz dochodów wolnych od opodatkowania warunkowo bądź bezwarunkowo oraz dochodów zwolnionych okresowo od opodatkowania są opodatkowane według stawki podstawowej”<sup>61</sup>.

Aby móc wyjaśnić problem ustalania przychodów według prawa podatkowego, niezbędne jest przybliżyć oraz przeanalizować kolejno zapisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, mówiącym o przychodach (dochodach).

Są to przede wszystkim:

- art. 2 ust. 1 mówiący, że „przepisów ustawy nie stosuje się do określonych przychodów”,
- art. 12 ust. 1-3 obejmujący definicję i zakres przychodów,
- art. 12 ust. 4 zawierający wyłączenia z przychodów poprzez sformułowanie, iż „do przychodów nie zalicza się”.

Przepisów ustawy o podatku dochodowym nie stosuje się do (art. 2 ust. 1 updog):

- przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działalności specjalnych produkcji rolnej,
- przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach,
- przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- przychodów (dochodów) armatora opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006r. o podatku tonażowym.

---

<sup>61</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 78

Do działów specjalnych produkcji rolnej należą: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin in vitro, fermowa hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chód innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Które z wymienionych rodzajów upraw i hodowli, ze względu na ich rozmiary, nie tworzą działu specjalnego produkcji rolnej określają odrębne przepisy.

Dla celów podatkowych przychody z działalności rolnej czy leśnej, jeśli są realizowane przez jednostkę w ramach jej działalności gospodarczej, należy wyszczególnić w ewidencji analitycznej ze względu na to, iż stanowią przychody według prawa bilansowego i są ewidencjonowane na kontach przychodów<sup>62</sup>.

Ustawa o CIT nie prezentuje wyraźnego terminu przychodów, wymienia się w niej katalog zdarzeń, które powodują powstanie przychodu. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o CIT przychodami podatkowymi są m.in.:

- otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe,
- 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 zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie,
- wartość umorzonych lub przedawnionych:
  - zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), których umorzenie nie wynika z bankowego postępowania, ugodowego postępowania upadłościowego oraz realizacji programu restrukturyzacji, z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy,
  - środków na rachunkach bankowych – w bankach,
- wartość zwróconych wierzytelności, w tym pożyczek (kredytów) które uprzednio, zgodnie z art. 16 ust.1 pkt 25 lub 43 ustawy o CIT, zostały odpisane jako nieściągalne lub umorzone i zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

---

<sup>62</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 78

- dla uczestników funduszy inwestycyjnych – otrzymane dochody funduszu, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,
- dla zarządców przedsiębiorstw państwowych – wynagrodzenia z tytułu realizacji umowy o zarządzanie, w tym prawo do udziału w zysku przedsiębiorstwa,
- wartość zwróconych wierzytelności wynikających z umowy, o której mowa w art. 17f, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 17h,
- wartość należności umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne w tej części, od której dokonane odpisy aktualizacyjne zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów,
- w przypadku obniżenia lub zwrotu podatku od towarów i usług zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – naliczony podatek od towarów i usług w tej części, w której uprzednio został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów,
- kwota podatku od towarów i usług:
  - nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 16a-16m, lub
  - dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług,
- u ubezpieczycieli – kwota stanowiąca równowartość zmniejszenia stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, utworzonych zgodnie z odrębnymi przepisami,
- równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt. 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,

- środki zakładowego funduszu szkoleniowego, o którym mowa w art. 67 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (DzU z 2008r. nr 69, poz. 415, z późn. zm.), w części uznanej za koszt uzyskania przychodów:
  - niewykorzystane w roku podatkowym, w którym zostały wpłacone do tego funduszu, lub w ciągu roku podatkowego następującego po tym roku,
  - wykorzystane niezgodnie z przepisami ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy lub przepisami ustawy o łagodzeniu skutków kryzysu ekonomicznego dla pracowników i przedsiębiorców,
  - w przypadku likwidacji funduszu szkoleniowego,
- w centrach badawczo – rozwojowych, o których mowa w ustawie z dnia 30 maja 2008r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (DzU nr 116, poz. 730) – środki funduszu innowacyjności, o którym mowa w art. 21 tej ustawy:
  - niewykorzystane w roku podatkowym, w którym zostały przekazane do tego funduszu, lub w ciągu roku podatkowego następującego po tym roku,
  - wykorzystane niezgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 21 ust. 8 ustawy z dnia 30 maja 2008r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej,
  - w przypadku utraty przez podatnika statusu centrum badawczo-rozwojowego,
- w bankach – kwota stanowiąca równowartość:
  - rezerwy na ryzyko ogólne, utworzonej zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997r. – Prawo bankowe, rozwiązanej lub wykorzystanej w inny sposób,
  - rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 26, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 15 lit. b),
- nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
- wynagrodzenie podatnika otrzymane w wyniku umorzenia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,

- w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek pozostający w spółce, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa – wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień podziału lub wydzielenia,
- przychody osiągnięte w związku ze zwrotem lub otrzymaniem pożyczki (kredytu), jeżeli pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, w przypadku gdy:
  - pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kredytu w wysokości wyższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwróconego kapitału a kwotą udzielonej pożyczki (kredytu),
  - pożyczkobiorca (kredytobiorca) zwraca tytułem spłaty pożyczki (kredytu) środki pieniężne stanowiące spłatę kredytu w wysokości niższej od kwoty otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału.

Przychody podatkowe przedstawione w art. 12 ust. 1 pkt 1 określone są głównie zgodnie z zasadą kasową, dlatego też sprecyzowano przychody jako otrzymane pieniądze oraz wartości pieniężne. Jednak w art. 12 ust. 3 ustawy zostało wykonane zastrzeżenie, które zmienia zasadniczo powyższe rozumienie przychodów. Przyjęto, iż za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont<sup>63</sup>.

Działalnością gospodarczą według ustawy z 2.07.2004r. o swobodzie działalności gospodarczej jest zarobkowa działalność wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatacja zasobów naturalnych wykonywana w sposób ciągły i zorganizowany.

Według I. Ożóga, do przychodów, które są związane z działalnością gospodarczą należą nie tylko przychody będące bezpośrednio wynikiem tej działalności, ale także przychody z każdej innej działalności z nią związanej, w tym głównie z tytułu niektórych operacji finansowych. Przykładowo są to: przychody ze sprzedaży

---

<sup>63</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 82-83.

składników majątku trwałego, dotacje przedmiotowe, kary umowne i odszkodowania od kontrahentów (z wyjątkiem należnych odsetek), przychody ze sprzedaży papierów wartościowych bądź udziałów w spółkach, przychody z udziałów w spółkach cywilnych, jawnych i komandytowych, ze wspólnej własności i wspólnego posiadania, przychody z tytułu umowy najmu, dzierżawy, leasingu i inne związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej. Wszelkie inne przychody, poza związanymi z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, należy przyjmować w wysokości faktycznie otrzymanej, czyli według zasady kasowej<sup>64</sup>.

Przychody otrzymane to otrzymane pieniądze i wartości pieniężne wpływające na wynik finansowy podatnika, np. z tytułu odsetek, dotacji podmiotowych, dywidend i udziałów w zyskach osób prawnych krajowych i mających siedzibę poza granicą, różnice kursowe, przychody w naturze, nieodpłatne świadczenia, zyski nadzwyczajne.

Przy określaniu daty powstania przychodów jako ogólną zasadę przyjęto, że przychód należny będzie powstawał w dniu wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, w tym częściowego wykonania usługi, nie później niż w dniu:

- 1) wystawienia faktury, albo
- 2) uregulowania należności.

W przypadku usługi rozliczanej w okresach rozliczeniowych przychód powstaje w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub fakturze (nie rzadziej niż raz w roku). Rozwiązanie to jest również stosowane do ustalania daty powstania przychodów z tytułu dostawy energii elektrycznej, ciepłej i gazu przewodowego.

W odniesieniu do przychodów, do których nie mają zastosowania przedstawione rozwiązania, przepisy podatkowe regulują, iż datą powstania takiego przychodu jest dzień otrzymania zapłaty.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z przychodów podatkowych wyłącza (art. 12 ust. 4 updop) następujące pozycje:

- 1) pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymane lub zwrócone pożyczki (kredyty), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów),

---

<sup>64</sup> I. Ożóg, *Podatek dochodowy od osób prawnych w 1993r*, Vademecum Podatnika, Warszawa 1993r, s.60-62.

- 2) kwoty naliczonych, lecz nie otrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów),
- 3) zwrócone udziały lub wkłady w spółdzielni, umorzone udziały lub akcje w spółce, w tym kwoty otrzymane z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu umorzenia tych udziałów (akcji) oraz wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej - w części stanowiącej koszt ich nabycia bądź objęcia, a także zwrócone udziałowcom (akcjonariuszom) dopłaty wniesione do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami - w wysokości określonej w złotych na dzień ich faktycznego wniesienia,
- 3a) środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu:
- a) likwidacji takiej spółki,
  - b) wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej wydatkom na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce i uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 5, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce,
  - 3b) wartości innych niż wymienione w pkt. 3a składników majątku otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki lub z tytułu jej likwidacji; przychodem jest jednak w przypadku odpłatnego zbycia tych składników majątku ich wartość wyrażona w cenie, za którą wspólnik je zbywa – art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio,
  - 3c) przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, w tym wnoszonych do takiej spółki składników majątku otrzymanych przez podatnika w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki,
- 4) przychody otrzymane na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela, a w towarzystwach funduszy powierniczych – wartości aktywów tych funduszy,
- 4a) przychody otrzymywane przez towarzystwo funduszy inwestycyjnych z tytułu zapisów na jednostki uczestnictwa lub certyfikaty inwestycyjne,

- 5) przychody, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych zwiększają ten fundusz,
- 6) zwrócone, umorzone lub zaniechane podatki i opłaty, stanowiące dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, nie zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- 6a) zwrócone inne wydatki nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- 6b) zwrócone, umorzone lub zaniechane wpłaty dokonywane na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na podstawie odrębnych przepisów, nie zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- 7) odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowanie zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu odrębnych przepisów,
- 8) kwoty stanowiące równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z:
  - a) bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
  - b) postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego, lub
  - c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
- 9) należny podatek od towarów i usług,
- 10) zwrócone, na podstawie odrębnych przepisów, różnice podatku od towarów i usług oraz zwrócony podatek akcyzowy,
- 10a) zwolnione od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym,
- 11) dopłaty wnoszone do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwoty i wartości stanowiące nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach – wartość wpisowego, przeznaczonego na fundusz zasobowy,
- 12) w przypadku połączenia lub podziału spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6, przychody udziałowca (akcjonariusza) spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiące wartość nominalną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną,

- 13) przychody z odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu – do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy,
- 14) wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów,
- 15) w bankach:
- a) nominalna wartości akcji (udziałów) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji realizowanym na podstawie odrębnych ustaw, objętych za wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) udzielonych tym przedsiębiorcom, na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów; w przypadku odpłatnego zbycia tych akcji (udziałów) nie ustala się kosztów uzyskania przychodów,
  - b) rezerwy zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, rozwiązane lub zmniejszone w wyniku zamiany wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) na akcje (udziały) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
- 16) wartość świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- 17) kwoty odpowiadające wartości nieruchomości pozostawionych poza obecnymi granicami państwa polskiego w części zaliczonej na podstawie odrębnych przepisów na poczet ceny sprzedaży albo opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa,
- 18) wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przekazanych podmiotowi publicznemu lub innemu podmiotowi, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym,
- 19) nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, o których mowa w art. 16a-16c, wniesiony przez podmiot publiczny, o którym

mowa w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym, do spółki, o której mowa w art. 19 ust. 1 tej ustawy,

20) przychodów z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa subfunduszu funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, w przypadku zamiany jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego, dokonanej zgodnie z ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz. U. Nr 146, poz. 1546 oraz z 2005 r. Nr 183, poz. 1537).

Każda z wymienionych pozycji na ogół nie ma charakteru przychodów i jest księgowana w rachunkowości odmiennie. Interpretacja podatkowa i rachunkowa przedstawia się następująco:

- Pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.
  - Pobrane przedpłaty (zaliczki) przed wykonaniem świadczenia nie są przychodem zarówno według prawa bilansowego, jak i prawa podatkowego.
- Otrzymane lub zwrócone pożyczki (kredyty), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów):
  - Otrzymana pożyczka według obydwu praw (bilansowego i podatkowego) nie stanowi przychodu; oznacza ona otrzymanie do dyspozycji środków do momentu spłaty pożyczki.
- Skapitalizowane odsetki od pożyczek (kredytów):
  - Skapitalizowane odsetki u pożyczkodawcy stanowią przychód według prawa bilansowego i prawa podatkowego. Dłużnik skapitalizowane odsetki traktuje jako koszt podatkowy.
- Kwoty naliczonych lecz niedotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów):
  - Przychodem podatkowym są odsetki otrzymane (według zasady kasowej) a nienaliczone (według zasady memoriałowej). Przychody z tytułu naliczonych a nieotrzymanych odsetek ujęte są dla celów podatkowych w ewidencji analitycznej.
- Zwrócone udziały lub wkłady w spółdzielni:
  - Otrzymane środki z tytułu zwróconych udziałów (wkładów) nie są przychodem bilansowym ani podatkowym w części stanowiącej koszt ich

nabycia lub objęcia. Gdyby zwrócony udział (wkład) był w kwocie wyższej, wówczas nadwyżka ta stanowiłaby przychód podatkowy.

- Umorzenie udziałów lub akcji w spółce:
  - Zwroty te oraz umorzenia nie stanowią przychodów podatkowych w części stanowiącej koszt ich nabycia bądź objęcia. Gdyby kwota zwrotu lub umorzenia udziału lub akcji była wyższa niż koszt ich nabycia lub objęcia, wówczas nadwyżka ta stanowiłaby przychód podatkowy.
- Zwrócone dopłaty, wniesione zgodnie z odrębnymi przepisami przez udziałowców (akcjonariuszy) spółek:
  - Zwrócona dopłata nie stanowi przychodu podatkowego w wysokości określonej w złotych na dzień jej faktycznego wniesienia. Nie stanowi ona również przychodu rachunkowego. Gdyby jednak kwota zwróconej dopłaty przekraczała jej wysokość z dnia wniesienia dopłaty do spółki, wówczas różnica ta stanowiłaby przychód podatkowy udziałowca.
- Przychody (wpłaty) otrzymane na umorzenie lub powiększenie kapitału zakładowego (akcyjnego), funduszu udziałowego lub funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela:
  - Wpłaty otrzymane na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego w spółkach kapitałowych nie stanowią przychodu podatkowego. Oczywiście nie są również przychodem rachunkowym, lecz są zasileniem kapitału zakładowego. Dotyczy to nie tylko spółek kapitałowych ale również innych jednostek.
- Przychody (wpłaty) otrzymywane przez towarzystwo funduszy inwestycyjnych z tytułu zapisów na jednostki uczestnictwa lub certyfikaty inwestycyjne:
  - Wpłaty te nie stanowią przychodu według prawa bilansowego i według prawa podatkowego.
- Zwrócone inne wydatki niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów:
  - Przychody te stanowią przychód rachunkowy, ale nie stanowią przychodu podatkowego, ze względu na uprzednie nieznanie danego wydatku za koszt podatkowy. Dlatego dla celów podatkowych przychód ten jako

niestanowiący przychodu podatkowego musi być ujęty w ewidencji analitycznej.

- Odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowanie zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu odrębnych przepisów:
  - Przychody te stanowią przychód rachunkowy, lecz nie stanowią przychodu podatkowego. Dlatego dla celów podatkowych muszą być ujęte w ewidencji analitycznej.
- Kwoty stanowiące równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, z postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
  - Umorzenie zobowiązania w zwykłym trybie (nie w ramach układu lub ugody) oraz przedawnione zobowiązania należy doliczyć do przychodów podatkowych, natomiast umorzone zobowiązania w trybie ustawowym nie są przychodem podatkowym. Według zasad rachunkowości, niezależnie od trybu umorzenia zobowiązań są one przychodem rachunkowym, a niebędące przychodem podatkowym muszą być ujęte w ewidencji analitycznej.
- Należny podatek od towarów i usług:
  - VAT należny według prawa bilansowego i prawa podatkowego nie stanowi przychodu.
- Zwrócona różnica podatku od towarów i usług oraz zwolnione od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług:
  - W przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest wyższa od podatku należnego podatnik ma prawo do ubiegania się, przy spełnieniu określonych warunków, o zwrot tej nadwyżki.
- Dopłaty wniesione do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach:

- Dopłaty wniesione na rzecz spółki nie stanowią przychodu podatkowego, ale pod warunkiem, iż zostaną wniesione w trybie i na zasadach określonych w k.s.h. W księgach rachunkowych zasilają one kapitał zapasowy, a nie przychody.
- Kwoty stanowiące nadwyżkę nad kwotą nominalną otrzymaną za akcje przy ich wydaniu i przekazane na kapitał zapasowy:
  - Agio od roku 2003 dotyczy również spółek z o.o., które mogą udziały sprzedawać, tak jak spółki akcyjne po cenach przewyższających ich wartość nominalną. Nie stanowi ono ani przychodu rachunkowego, ani przychodu podatkowego.

Jak przedstawiono powyżej, tylko niektóre pozycje z wymienionych w art. 12 ust 4. stanowią przychody w rachunkowości, pozostałe tworzą na ogół wpływy środków pieniężnych z różnych tytułów. A te które stanowią przychód w prawie bilansowym a nie stanowią przychodu podatkowego powinny być dla celów podatkowych uwzględnione w ewidencji analitycznej.

Reasumując można stwierdzić, iż dla ustalenia dochodu opodatkowanego stawką podatkową nie uwzględnia się niektórych przychodów, które wpływają na wynik finansowy ustalany według prawa bilansowego.

Jednak należy zaznaczyć, iż istnieją także przychody, które należy uwzględnić przy ustalaniu dochodu podatkowego zgodnie z prawem podatkowym, nie znajdujące odzwierciedlenia w ustalaniu wyniku finansowego a mianowicie jest to wartość ewentualnie nieodpłatnie otrzymanych świadczeń oraz przychody ustalone przez urząd skarbowy, jeśli przy sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych cena określona w umowie sprzedaży bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od ceny rynkowej (art. 14 ust.1 updop).

## **2.2. Koszty według prawa bilansowego i prawa podatkowego**

### **2.2.1. Koszty według prawa bilansowego**

Tradycyjna definicja kosztów, która jest związana z działalnością przedsiębiorstwa, według J. Matuszewicza mówi, iż „koszty stanowią wyrażone w pieniądzu zużycie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych,

materiałów, paliwa, energii, usług, czasu pracy pracowników oraz niektóre wydatki nieodzwierciedlające zużycia, dotyczące normalnej działalności danej jednostki gospodarczej w określonej jednostce czasu”<sup>65</sup>.

Natomiast ustawa o rachunkowości określa koszty i straty jako 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 udziałowców lub właścicieli<sup>66</sup>. Koszty i straty rodzą te same skutki ale w ewidencji i rachunku zysków i strat ujmuje się je samodzielnie jako koszty i straty nadzwyczajne. Straty nadzwyczajne wiążą się ze skutkami zdarzeń, które są bardzo trudne do przewidzenia oraz nie są związane z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności.

Ważnym elementem w rachunkowości jest moment powstania kosztu, który określany jest jako moment zużycia, wykorzystania danego elementu gdzie fakt, czy to zużycie zostało opłacone czy też nie, nie ma żadnego znaczenia. Bardzo istotne jest również aby powrócić w tym miejscu do jednej z nadrzędnych zasad rachunkowości, a mianowicie do zasady memoriałowej, która mówi, że w księgach rachunkowych i wyniku finansowym jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Jak widać w rachunkowości powstanie kosztu nie wiąże się poniesieniem wydatku, a więc momentem opłacenia kosztu. Wydatek to kategoria, która wiąże się z regulowaniem zobowiązań, polegająca na przepływie środków pieniężnych i nie powodująca zmian w kapitale własnym. Trzeba zaznaczyć, iż nie każdy wydatek wiąże się z powstaniem kosztu, a zarazem nie każdy koszt powoduje powstanie wydatku.

Warte są uwagi następujące zależności:

- koszt, ale jeszcze nie wydatek, np. naliczone, ale nie zapłacone odsetki od kredytów;
- koszt, który nie będzie wydatkiem, np. amortyzacja;
- wydatek, ale jeszcze nie koszt, np. zakup za gotówkę materiałów, które nie zostały jeszcze zużyte;

---

<sup>65</sup> J. Matuszewicz, *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa 1999.

<sup>66</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 31 UoR

- wydatek, który nie będzie kosztem, np. spłata raty kredytu.

Kolejną kwestią, która może sprawiać problem, jest przypisanie kosztów do właściwego okresu sprawozdawczego. W rachunkowości wynik finansowy jest ustalany głównie za miesiąc lub rok obrotowy, dlatego koszty związane z tym okresem trzeba przypisać odpowiednio eliminując koszty przyszłych okresów oraz zwiększenie stanu zapasów produktów. Wiąże się to z zasadą współmierności kosztów i przychodów.

Dla celów sprawozdawczych koszty dzielimy na:

- 1) koszty podstawowej działalności operacyjnej,
- 2) koszty pozostałej działalności operacyjnej,
- 3) koszty działalności finansowej.

Koszty działalności operacyjnej to koszty, które są ponoszone w celu realizacji podstawowej, statutowej działalności, która może mieć charakter wytwórczy, usługowy lub handlowy. Koszty działalności operacyjnej dzielą się na koszty podstawowej działalności operacyjnej i pozostałe koszty operacyjne.

Koszty podstawowej działalności operacyjnej jednostek o charakterze usługowym i produkcyjnym są klasyfikowane w dwóch przekrojach. Pierwszym i obligatoryjnym jest układ rodzajowy kosztów, który jest prosty do rozliczenia. Jego zadaniem jest naliczenie kosztów poniesionych w danym okresie i zakwalifikowanie ich do konkretnego rodzaju, ale z punktu widzenia jednostki jako całości.

W układzie rodzajowym wyróżnia się następujące koszty<sup>67</sup>:

- ✓ amortyzacja – do której zalicza się koszty zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- ✓ zużycie materiałów i energii – które obejmują koszty zużycia materiałów podstawowych i surowców, materiałów biurowych, części zapasowych maszyn i urządzeń, opakowań, energii elektrycznej, gazu, wody, pary i energii w innej postaci;
- ✓ usługi obce – czyli koszty transportowe, sprzętowe, składowania, remontowe i konserwacji, telekomunikacyjne i pocztowe, dozór mienia, najem, dzierżawa, leasing operacyjny, obsługa bankowa;
- ✓ podatki i opłaty – czyli podatki i opłaty kosztowe, np. podatek od nieruchomości, opłaty skarbowe, notarialne, sądowe i inne opłaty na rzecz gminy itp.;

---

<sup>67</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Przychody, koszty, wynik finansowy, przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2009, s. 137.

- ✓ wynagrodzenia – które obejmują koszty ogółu wynagrodzeń pieniężnych i w naturze za pracę bez względu na charakter stosunku pracy;
- ✓ ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – do których zalicza się składki z tytułu ubezpieczeń społecznych obciążające pracodawcę, składki na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, obligatoryjne odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, świadczenia urlopowe, koszty związane z BHP, szkolenie pracowników itp.;
- ✓ pozostałe koszty rodzajowe – czyli koszty podróży służbowych, koszty reprezentacji i reklamy, ubezpieczenia majątkowe itp.

Natomiast drugim przekrojem klasyfikacyjnym jest układ kalkulacyjny, który obejmuje różne przekroje kosztowe w zależności od potrzeb informacyjnych. Koszty w tym układzie posiadają charakter kosztów bezpośrednich i pośrednich.

Koszty bezpośrednie to takie, których „odniesienie wprost na produkty (wyroby i usługi), materiały czy towary oparte na dokumentacji źródłowej jest możliwe, istotne i opłacalne”<sup>68</sup>. Zawierają one<sup>69</sup>:

- wartość zużycia materiałów bezpośrednich;
- płace bezpośrednie wraz ze świadczeniami;
- inne koszty bezpośrednie, np. wartość zużycia energii, narzędzi i przyrządy specjalne, delegacje służbowe związane z montażem produktów itp., jeżeli, zgodnie z przyjętymi przez jednostkę rozwiązaniami rachunku kosztów, jest możliwe ich bezpośrednie powiązanie z jednostką produktu.

Koszty pośrednie obejmują te pozycje kosztowe, których odniesienie na produkty (wyroby i usługi), materiały lub towary oparte na dokumentacji źródłowej jest niemożliwe, nieistotne i nieopłacalne. Są one wstępnie ujmowane według miejsc ich powstawania, a następnie – zgodnie z prawem bilansowym lub potrzebami decyzyjnymi – rozliczane na produkty lub wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym je poniesiono. Na koszty pośrednie składają się: koszty pośrednie produktu (np. koszty wydziałowe), koszty zarządu i koszty sprzedaży<sup>70</sup>.

<sup>68</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 63

<sup>69</sup> Pkt 2.4. Załącznik do uchwały nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z 16 stycznia 2007 r. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów, Dz. Urz. Min. Fin. 2007, nr 2, poz. 11.

<sup>70</sup> E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s. 63

Podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie jest wykorzystywany nie tylko w prawie bilansowym, a mianowicie stanowi również kryterium w prawie podatkowym do ustalenia kosztów uzyskania przychodów, ale tylko w przypadku gdy ma ono związek z przychodami.

Pozostałe koszty operacyjne, które bezpośrednio nie dotyczą podstawowej działalności operacyjnej jednostki, są związane z :

- ✓ utrzymaniem obiektów działalności socjalnej,
- ✓ zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji,
- ✓ utrzymaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą,
- ✓ odpisaniem należności przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nie obciążających kosztów,
- ✓ utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi,
- ✓ odpisami aktualizującymi wartość aktywów, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe,
- ✓ zapłaconymi odszkodowaniami, karami i grzywnami,
- ✓ odpisem amortyzacyjnym od dodatniej wartości firmy,
- ✓ z przekazaniem nieodpłatnie (m.in. drodze darowizny) aktywów, w tym także środków pieniężnych.<sup>71</sup>

Kolejną grupą kosztów są koszty związane z finansowaniem działalności jednostki oraz działalnością inwestycyjną i noszą miano kosztów finansowych. Obejmują one m.in.<sup>72</sup>:

- ◆ koszty zbycia inwestycji w aktywa finansowe,

---

<sup>71</sup> Art. 3 ust.1 pkt 32 UoR

<sup>72</sup> Art. 42 ust 3. UoR.

- ◆ odsetki i prowizje od zaciągniętych kredytów i pożyczek, jeżeli nie dotyczą środków trwałych w budowie lub zakupu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych,
- ◆ opłaty odsetkowe z tytułu leasingu finansowego,
- ◆ odsetki lub dyskonto od wyemitowanych przez jednostkę obligacji,
- ◆ odpisy aktualizujące wartości inwestycji w aktywa finansowe,
- ◆ odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań finansowych i niefinansowych,
- ◆ dyskonto przy sprzedaży obcych czeków, weksli i papierów wartościowych,
- ◆ rezerwy tworzone na pewne lub prawdopodobne straty z tytułu operacji finansowych będących w toku,
- ◆ nadwyżkę kosztów emisji akcji ponad różnicę między wartością emisyjną akcji a ich wartością nominalną,
- ◆ ujemne różnice kursowe powstałe przy wycenie w walutach obcych.

Nie będą kosztami finansowymi odsetki oraz różnice kursowe od kredytów, pożyczek i innych zobowiązań naliczone w okresie realizacji środków trwałych w budowie do dnia przyjęcia tych składników majątkowych do użytkowania. W ten sam sposób trzeba postępować w przypadku wartości niematerialnych i prawnych w realizacji. Nie zalicza się do kosztów finansowych również operacji związanych z inwestycjami w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne.

### **2.2.2. Koszty według prawa podatkowego**

Koszty uznawane w rachunku dochodu podatkowego określane są jako koszty uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 15 ust. 1 updop kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w tzw. katalogu negatywnym, zawartym w art. 23 updof i art. 16 updop, czyli nieuważnych za koszty uzyskania przychodów<sup>73</sup>. Koszt jest kwalifikowany do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione dwa kryteria<sup>74</sup>:

- kryterium pozytywne – koszt został poniesiony w celu osiągnięcia przychodu, przy czym dowód wykazania związku przyczynowo-skutkowego spoczywa na podatniku,

---

<sup>73</sup> Art. 15 ust. 1 updop.

<sup>74</sup> Pod redakcją E. Nowaka, *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004, s. 227.

- kryterium negatywne – koszt uznany za celowy nie znajduje się w katalogu kosztów nieuznawanych przez przepisy podatkowe za koszty uzyskania przychodów.

Od 01.01.2007r. rozszerzono zakres kosztów uzyskania przychodów o koszty pośrednio związane z uzyskanymi przychodami. Został wprowadzony zapis, który mówi iż kosztami do celów podatkowych są również koszty zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, takimi jak koszty obsługi prawnej, marketingu, licencji, analiz prawnych i finansowych, organizacji imprez integracyjnych dla pracowników, podnoszenia kwalifikacji pracowników<sup>75</sup>. Rozszerzenie pojęcia kosztów wiąże się z tym, iż dla celów podatkowych podzielono je na koszty bezpośrednio i pośrednio związane przychodami.

Problem w praktyce w zakwalifikowaniu kosztów do kosztów podatkowych wiąże się z obiektywną niemożnością ustalenia związku kosztu z konkretnym przychodem. Opierając się na ustawach podatkowych popartych orzecznictwem sądowym istnieje konieczność udowodnienia związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wydatkiem a przychodem. Ocenia istnienia bądź nie tego związku musi być dokonywana indywidualnie a w momencie kwalifikowania kosztu jako podatkowego ważne jest aby brać pod uwagę celowość działania.

Rachunek dotyczący dochodu podatkowego jest prowadzony dla ustalonego okresu. Aby dobrze uwzględnić koszt uzyskania przychodu dla konkretnego miesiąca albo roku podatkowego muszą być spełnione określone warunki. Koszty uzyskania przychodów można potrącić tylko w tym roku podatkowym, którego dotyczą, tj. są potrącalne także koszty uzyskania poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, lecz dotyczące przychodów roku podatkowego oraz określone co do rodzaju i kwoty koszty uzyskania, które zostały zarachowane, chociaż jeszcze ich nie poniesiono, jeżeli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego, chyba że ich zarachowanie nie było możliwe. Wyjątkiem są koszty odsetek, które uznawane są za koszty tylko wtedy, gdy zostały zapłacone<sup>76</sup>.

Koszty uzyskania przychodów, które są bezpośrednio związane z przychodami i odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego, a zostały poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego są potrącalne w roku podatkowym, w którym zostały osiągnięte odpowiadające im przychody ale tylko do dnia sporządzenia

---

<sup>75</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 117.

<sup>76</sup> Pod redakcją E. Nowaka, *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004, s. 229.

sprawozdania finansowego, nie później niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzenia takiego zeznania, albo złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy nie są obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego. W momencie gdy koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami są poniesione po dniu złożenia sprawozdania albo zeznania, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który jest sporządzane sprawozdanie lub składane zeznanie.

Ogólna zasada nakazuje podatnikom, którzy prowadzą księgi rachunkowe, aby rozliczali koszty uzyskania przychodu w czasie. W większości koszty ponoszone są w okresie, którego dotyczą ale zdarza się tak, że są również koszty ponoszone w danym okresie a dotyczą okresów przyszłych i dlatego powinny być brane pod uwagę w rachunku dochodowym w przyszłości.

Koszty, które są pośrednio związane z przychodami są potrącalne w dacie ich poniesienia. Dzieje się tak ze względu na to, iż nie mają one bezpośredniego związku z przychodami. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, wówczas stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Zgodnie z przepisami podatkowymi, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, przyjęto dzień na który ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury, albo w przypadku braku faktury, na dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu. Nie dotyczy to jedynie kosztów rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz przypadków określonych w art. 22 ust. 5e, 6ba i 6bb updof i art. 15 ust. 4f–4h updop.

Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Podobnie jak w przypadku przychodów, tak i w przypadku kosztów istnieją grupy kosztów, które nie są uznawane za koszty podatkowe. Zawarte są one w art. 16 ust. 1 i są nimi:

- 1) wydatki na nabycie i powiększenie wartości aktywów trwałych niestanowiące kosztów uzyskania przychodów oraz zaszłości zmniejszające ich stan, to głównie:

- nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów;
- nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części, kosztem uzyskania przychodów będą liczone dla nich, według przepisów podatkowych, odpisy amortyzacyjne;
- ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 16g ust. 13 powiększają wartość początkową tych środków i stanowią podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych;
- wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów albo akcji w spółce oraz innych papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych wkładów, udziałów, akcji oraz innych papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych; przepisu tego nie stosuje się przy zmianie jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego;
- wydatki związane z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych – do czasu realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo rezygnacji z realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo ich odpłatnego zbycia – o ile wydatki te, stosownie do art. 16g ust. 3 i 4, nie powiększają wartości początkowej środka trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych,

- wydatki poniesione przez udziałowca (akcjonariusza) spółek łączonych lub dzielonych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w tych spółkach w przypadku połączenia lub podziału spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, w wysokości: a) ustalonej na podstawie art. 15 ust. 1k - jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny, b) ustalonej zgodnie z pkt 8 - jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny, c) wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce dzielonej, ustalonych zgodnie z lit. a) lub lit. b), w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego udziałowca (akcjonariusza) wartość nominalna unicestwianych udziałów (akcji) w spółce dzielonej do wartości nominalnej udziałów (akcji) przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie,
- wydatki na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych innej spółce w sposób, o którym mowa w art. 12 ust. 4d; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie udziałów (akcji), ustalony zgodnie z pkt 8 i art. 15 ust. 1k,
- odsetki, prowizje i różnice kursowe od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji,
- wydatki poniesione na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku podatnika, nie zaliczanych do środków trwałych – w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów działalności prowadzonej przez podatnika, lecz służą osobistym celom pracowników i innych osób albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą podatnika,

- straty w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1,
  - straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności,
  - straty powstałe w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym,
  - odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane, według zasad określonych w art. 16a-16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie,
  - odpisy z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywane według zasad określonych w art. 16a–16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 EURO przeliczonej na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania,
  - składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej pozostaje równowartość 20 000 EURO , przeliczona na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia,
- 2) koszty o charakterze sankcji, takich jak grzywny, kary, koszty egzekucyjne albo dodatkowe opłaty i zawierają:
- jednorazowe odszkodowania z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra

oraz dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy,

- koszty egzekucyjne związane z niewykonaniem zobowiązań,
- grzywny i kary pieniężne orzeczone w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywien i kar,
- kary, opłaty i odszkodowania oraz odsetki od tych zobowiązań z tytułu nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska, niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy,
- dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej (Dz. U. Nr 63, poz. 639 i z 2002 r. Nr 113, poz. 984), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w art. 12 ust. 2 tej ustawy,
- dodatkowej opłaty za brak sieci zbierania pojazdów, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz. U. Nr 25, poz. 202), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 12 ust. 2 i art. 14 tej ustawy,
- odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej,
- kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług,
- kwoty dodatkowe, które zgodnie z przepisami o cenach podlegają wpłaceniu do budżetu państwa,

- kwoty dodatkowych opłat rocznych za niezabudowanie bądź niezagospodarowanie gruntów w określonym terminie, wynikającym z przepisów o gospodarce nieruchomościami,
  - opłaty sankcyjne, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
  - dodatkowa opłata wymierzana przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych na podstawie przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych,
- 3) koszty związane z nieprawidłowo przebiegającymi rozrachunkami, a mianowicie nieotrzymaniem należności, bądź nieprawidłowej regulacji zobowiązań publicznoprawnych, które obejmują:
- wierzytelności odpisane jako wierzytelności przedawnione ,
  - wierzytelności odpisane jako nieściągalne z wyjątkiem tych, których nieściągalność została uprawdopodobniona zgodnie z odrębnymi przepisami,
  - rezerwy tworzone na pokrycie nieściągalnych wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona zgodnie z odrębnymi przepisami,
  - odpisy aktualizujące należności, z zastrzeżeniem że kosztem uzyskania przychodu są odpisy dotyczące tej części która wcześniej była zaliczona do przychodu i dodatkowo nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie odrębnych przepisów,
  - straty z tytułu sprzedaży wierzytelności, chyba że wierzytelność ta została wcześniej zarachowana jako przychód podatkowy,
  - umorzone wierzytelności, z wyłączeniem tych, które wcześniej zostały ujęte jako przychody należne,
  - straty powstałe w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy,
  - wydatki związane ze spłatą zobowiązań podatkowych,
- 4) koszty uważane przez prawo podatkowe za nieuzasadnione, niekonieczne czy luksusowe, wśród których wyróżnia się:

- odpisy i wpłaty na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika, kosztem uzyskania przychodów są jednak podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy oraz dpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek funduszu;
- wydatki na umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów;
- odsetki od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów;
- darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem dokonywanych między spółkami tworzącymi grupę kapitałową, a także wpłaty na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej
- koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych,
- składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa;
- składki na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy i na inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw – od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
- wydatki pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych,
- koszty utrzymania zakładowych obiektów socjalnych, w części pokrytej ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,
- wydatki ponoszone na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika;

- odsetki i dopłaty wnoszone do spółki oraz udzielone przez spółkę innej spółce;

Przyjęta w przepisach podatkowych definicja kosztów realizuje przede wszystkim cele opodatkowania. Zawężanie zakresu uznawanych podatkowo kosztów prowadzi głównie do realizacji celów fiskalnych opodatkowania a sposób sformułowania przepisów podatkowych ogranicza w znacznym stopniu w pełni świadome ich zastosowanie. Znaczna swoboda, w zakresie kosztów, pozostawiona organom podatkowym powoduje nieuzasadniony wzrost ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej oraz niemożność racjonalnego planowania. A co za tym idzie obowiązek podatkowy nie jest określony precyzyjnie, przez co narusza podstawową zasadę pewności opodatkowania.

## **Rozdział III. Wynik finansowy w ujęciu rachunkowym i podatkowym**

### **3.1. Rola i znaczenie wyniku finansowego**

W gospodarce rynkowej wynik finansowy pełni pierwszorzędą rolę w wyznaczaniu strategii rozwoju przedsiębiorstwa jak również służy do oceny ekonomicznej efektywności jednostki gospodarczej.

Jest on kategorią wynikową ukazującą rezultaty działalności osiągnięte przez jednostkę gospodarczą w okresie sprawozdawczym i wyrażony jako różnica pomiędzy osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami<sup>77</sup>. Przedstawia to następujący zapis:

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

Może być wielkością dodatnią i wówczas nazywany jest zyskiem jak również wielkością ujemną nazywaną stratą lub wynosić 0. Zysk występuje, gdy osiągnięte przychody są wyższe od poniesionych kosztów. Strata natomiast występuje w przypadku, gdy osiągnięte przychody są mniejsze od poniesionych kosztów.

Wynik księgowy ustalany jest na podstawie przychodów i kosztów, które są ujęte w księgach rachunkowych zgodnie z zasadą memoriałową, współmierności

---

<sup>77</sup> B. Gierusz, R. Nilidziński, *Wybrane zagadnienia rachunkowości finansowej dla zaawansowanych*, ODDK Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2009, s. 163.

przychodów i kosztów, ostrożnej wyceny oraz zasady realizacji w celu ujęcia go w sprawozdaniu finansowym.

Na wykazywany w księgach rachunkowych wynik brutto, czyli wynik przed opodatkowaniem, składają się<sup>78</sup>:

- 1) wynik działalności operacyjnej (podstawowej i pozostałej),
- 2) wynik operacji finansowych,
- 3) wynik operacji nadzwyczajnych.

Na wynik działalności operacyjnej składa się różnica pomiędzy sumą przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów bądź też innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku VAT, a także z uwzględnieniem pozostałych przychodów operacyjnych a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów, wycenionych w kosztach wytworzenia lub cenach nabycia albo zakupu, powiększonych o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnego zarządu, sprzedaży produktów, towarów i materiałów, pozostałych kosztów operacyjnych. Trzeba również dodać, iż do pozostałych kosztów lub przychodów operacyjnych należą koszty i przychody, które są związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki. W szczególności zalicza się do nich koszty i przychody związane z działalnością socjalną, ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji, z utrzymywaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, pod warunkiem iż do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą, odpisaniem należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, związane z utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem dotyczących operacji finansowych z odpisami aktualizującymi wartość aktywów z ich korektami, zapłatą lub otrzymaniem odszkodowań, kar i grzywien, przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym także na drodze darowizny, aktywów, w tym także środków pieniężnych, na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> Art. 42 UoR.

<sup>79</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 177-178.

Wynik operacji finansowych jest równy różnicy pomiędzy przychodami finansowymi, a w szczególności z tytułu dywidend i udziałów w zyskach, odsetek, zysków ze zbycia aktywów finansowych, aktualizacji wartości aktywów finansowych, nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi a kosztami finansowymi, na które w składają się w szczególności odsetki, straty ze zbycia inwestycji finansowych, aktualizacja wartości inwestycji, nadwyżka ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych zwiększających cenę nabycia towarów, lub koszt wytworzenia produktów oraz obciążających koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych<sup>80</sup>.

Kolejną składową wyniku brutto jest wynik operacji nadzwyczajnych, który stanowi różnicę pomiędzy zyskami nadzwyczajnymi a stratami nadzwyczajnymi. Obejmują one skutki finansowe zdarzeń, które powstają w sposób trudny do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki i nie związane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia.

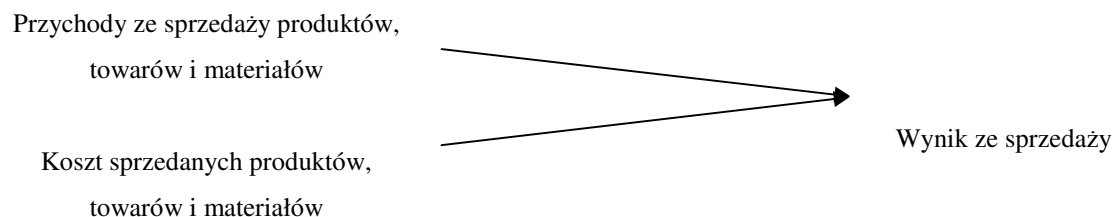
Biorąc pod uwagę koszty oraz przychody ujęte w wyżej omówionych segmentach ustala się w rachunku zysków i strat następujące poziomy wyników:

- wynik ze sprzedaży,
- wynik z działalności operacyjnej,
- wynik z działalności gospodarczej,
- wynik brutto.

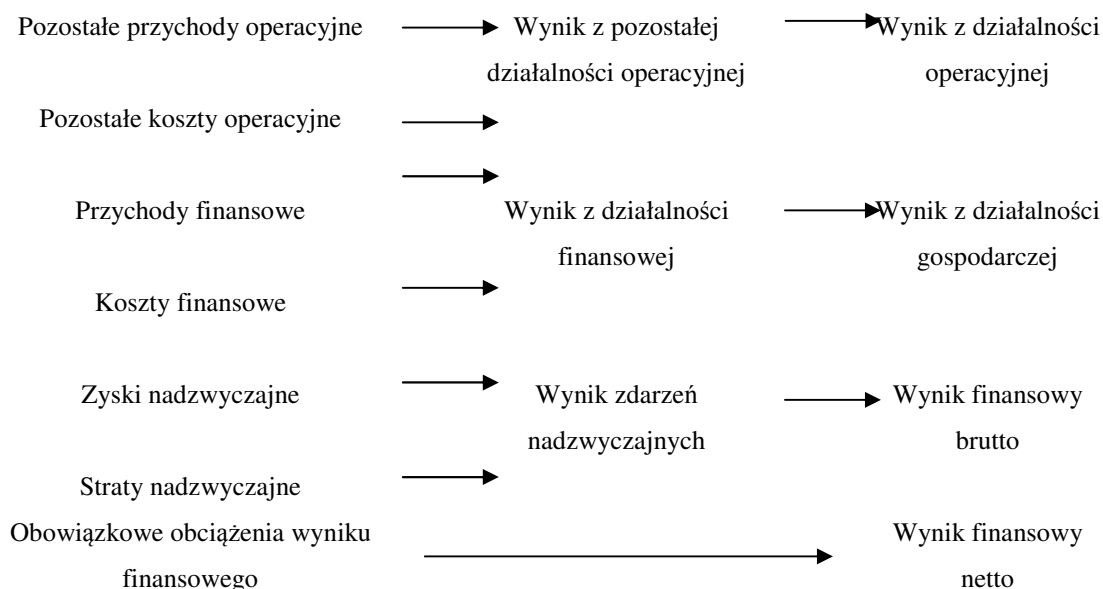
W rezultacie odjęcia od wyniku brutto obciążeń wyniku finansowego podatkiem dochodowym ustala się wynik netto.

Sposób ustalania wyniku finansowego przedstawia schemat 3.1.

#### **Schemat. 1. Ustalanie wyniku finansowego.**



<sup>80</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 178.



*Źródło: Opracowanie własne.*

Rodzaj oraz wielkość osiągniętego wyniku finansowego jednostka gospodarcza prezentuje w formie sprawozdania finansowego, a mianowicie w rachunku zysków i strat. Ustawa o rachunkowości prezentuje dwa warianty: porównawczy oraz kalkulacyjny. Wyboru wariantu dokonuje kierownik jednostki, ustalając zasady (politykę) rachunkowości jednostki<sup>81</sup>. Uproszczony rachunek zysków i strat przedstawia tab. 1.

**Tabela 1. Uproszczony rachunek zysków i strat.**

| WARIANT KALKULACYJNY                                                   | WARIANT PORÓWNAWCZY                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów</b> | <b>A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi</b>                                 |
| I. Przychody netto ze sprzedaży produktów                              | I. Przychody netto ze sprzedaży produktów                                                |
| II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów                  | II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie wartość dodatnie, zmniejszenie – wartość ujemna) |
|                                                                        | III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki                            |
|                                                                        | IV. Przychody netto ze sprzedaży produktów i materiałów                                  |
| <b>B. Koszty sprzedanych produktów, towarów</b>                        | <b>B. Koszty działalności operacyjnej</b>                                                |

<sup>81</sup> Art. 47 ust. 4 pkt. 1 UoR.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| <b>i materiałów</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                |
| I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | I. Amortyzacja                                 |
| II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | II. Zużycie materiałów i energii               |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | III. Usługi obce                               |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | IV. Podatki i opłaty                           |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | V. Wynagrodzenia                               |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | VII. Pozostałe koszty rodzajowe                |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów |
| <b>C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                |
| D. Koszty sprzedaży                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                |
| E. Koszty ogólnego zarządu                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                |
| <b>F. Zysk (strata) ze sprzedaży</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <b>C. Zysk (strata) ze sprzedaży</b>           |
| Pozostałe przychody operacyjne<br>Pozostałe koszty operacyjne<br><b>Zysk (strata) z działalności operacyjnej</b><br>Przychody finansowe<br>Koszty finansowe<br><b>Zysk (strata) z działalności gospodarczej</b><br><b>Wynik zdarzeń nadzwyczajnych</b><br>I. Zyski nadzwyczajne<br>II. Straty nadzwyczajne<br><b>Zysk (strata) brutto</b><br>Podatek dochodowy<br>Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)<br><b>Zysk (strata) netto</b> |                                                |

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie E. Kalwasińska, D. Maciejowska „Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce”.*

Wariant kalkulacyjny stosują przedsiębiorstwa, które ewidencję kosztów działalności operacyjnej prowadzą w układzie funkcjonalnym albo prowadzą ewidencję kosztów w układzie rodzajowym jak i funkcjonalnym, natomiast w polityce rachunkowości wybrały wariant ustalania wyniku jako kalkulacyjny. W przypadku wystąpienia salda Ct na koncie „wynik finansowy” będzie oznaczało to zysk netto, który jest wykazywany w bilansie w pasywach jako składnik kapitału własnego. Natomiast saldo Dt na koncie „wynik finansowy” będzie oznaczał stratę netto, którą wykazuje się w bilansie jako wielkość ujemną, zmniejszającą wysokość kapitału własnego.

Ustalanie wyniku finansowego poprzez wariant porównawczy stosują jednostki, które prowadzą ewidencję kosztów działalności operacyjnej tylko w układzie rodzajowym, albo prowadzą ewidencję kosztów zarówno w układzie rodzajowym, jak

i funkcjonalnym, natomiast w swojej polityce rachunkowości wybrały do stosowania wariant porównawczy.

Oba te warianty różnią się od siebie tylko sposobem ustalania wyniku ze sprzedaży produktów. W pozostałych segmentach obydwa warianty są takie same. Żeby ustalić wynik ze sprzedaży produktów, trzeba porównać przychody ze sprzedaży produktów z kosztami rodzajowymi (kosztami zasadniczej działalności operacyjnej) w danym okresie.

Należy zaznaczyć, iż wariant kalkulacyjny wyniku finansowego jest chętniej wybierany przez jednostki wytwórcze o rozbudowanej działalności, natomiast wariant porównawczy jest bardziej odpowiedni dla mniejszych jednostek wytwórczych, jednostek handlowych i usługowych<sup>82</sup>. Istotne jest aby dodać, iż przedsiębiorstwo, które stosuje rozwinięty układ kosztowy, a wybrał wariant kalkulacyjny w informacji i objaśnieniach dodatkowych, tak czy inaczej, jest obowiązany do podania informacji o kosztach według rodzajów.

### **3.2. Ustalanie wyniku rachunkowego**

Wynik finansowy netto jest ustalany przez jednostki w księgach rachunkowych na koncie 86 "Wynik finansowy" poprzez przeniesienie sald kont wynikowych:

A) W wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat:

1) na stronę Wn konta 86 "Wynik finansowy" podlegają przeksięgowaniu:

- a) koszty według rodzajów - saldo konta 40-0 - 40-9 "Koszty według rodzajów",
- b) zmniejszenie stanu zmiany produktów (z uwzględnieniem obrotów wewnętrznych) - konto 49 "Rozliczenie kosztów",

2) na stronę Ma konta 86 "Wynik finansowy" podlegają przeksięgowaniu:

- a) przychody ze sprzedaży produktów - saldo konta 70-0 "Sprzedaż produktów",
- b) przychody ze sprzedaży towarów - saldo konta 73-0 "Sprzedaż towarów",
- c) przychody ze sprzedaży materiałów - saldo konta 74-0 "Sprzedaż materiałów",

---

<sup>82</sup> W.Gabrusiewicz, *Sprawozdawczość finansowa*, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości, Poznań 2005, str. 192

d) zwiększenie stanu zmiany produktów (z uwzględnieniem obrotów wewnętrznych) - saldo konta 49 "Rozliczenie kosztów",

W przypadku, gdy jednostka prowadzi ewidencję na kontach zespołu 4 i 5 koszty sprzedaży - saldo konta 52 "Koszty sprzedaży", koszty ogólnego zarządu - saldo konta 55 "Koszty ogólnego zarządu" przenoszone są na konto 49;

B) W wariantcie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat:

1) na stronę Wn konta 86 "Wynik finansowy" podlegają przeksięgowaniu:

- a) koszt wytworzenia sprzedanych produktów (wyrobów i usług) - saldo konta 70-1 "Koszt sprzedanych produktów",
- b) koszty sprzedaży - saldo konta 52 "Koszty sprzedaży",
- c) koszty ogólnego zarządu - saldo konta 55 "Koszty ogólnego zarządu",

2) na stronę Ma konta 86 "Wynik finansowy" podlegają przeksięgowaniu:

- a) przychody ze sprzedaży produktów - saldo konta 70-0 "Sprzedaż produktów",
- b) przychody ze sprzedaży towarów - saldo konta 73-0 "Sprzedaż towarów",
- c) przychody ze sprzedaży materiałów - saldo konta 74-0 "Sprzedaż materiałów";

C) zarówno w wariantcie porównawczym, jak i kalkulacyjnym:

1) na stronę Wn konta 86 "Wynik finansowy" podlegają przeksięgowaniu:

- a) wartość sprzedanych towarów w cenach nabycia (zakupu) - saldo konta 73-1 "Wartość sprzedanych towarów w cenach nabycia (zakupu)",
- b) wartość sprzedanych materiałów w cenach nabycia (zakupu) - saldo konta 74-1 "Wartość sprzedanych materiałów",
- c) pozostałe koszty operacyjne - saldo konta 76-1 "Pozostałe koszty operacyjne",
- d) koszty finansowe - saldo konta 75-1 "Koszty finansowe",
- e) straty nadzwyczajne - saldo konta 77-1 "Straty nadzwyczajne",
- f) podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego - saldo konta 87 "Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego",

2) na stronę Ma konta 86 "Wynik finansowy" podlegają przeksięgowaniu:

- a) pozostałe przychody operacyjne - saldo konta 76-0 "Pozostałe przychody operacyjne",
- b) przychody finansowe - saldo konta 75-0 "Przychody finansowe",
- c) zyski nadzwyczajne - saldo konta 77-0 "Zyski nadzwyczajne".

Na koniec roku obrotowego konto 86 "Wynik finansowy" może wykazywać saldo kredytowe bądź też saldo debetowe, które oznacza osiągnięty przez jednostkę wynik finansowy - zysk lub stratę. Ustalony za rok obrotowy na koncie 86 wynik finansowy (zysk lub strata), przenosi się - po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający - na konto 82 "Rozliczenie wyniku finansowego". Z tego konta następuje ewidencyjny podział zysku (np. na wypłatę dywidendy, czy na zasilenie kapitału zapasowego) lub pokrycie straty (np. z kapitału zapasowego).

Podział zysku może mieć charakter:

- obligatoryjny, który oznacza, że jest uregulowany przepisami prawnymi,
- fakultatywny, który wynika bezpośrednio z decyzji podjętych przez właściciela (właścicieli) jednostki gospodarczej i wówczas zysk netto może być przeznaczony na<sup>83</sup>:
  - zwiększenie kapitału (funduszu) zapasowego lub rezerwowego,
  - zasilenie kapitału podstawowego,
  - wypłaty dywidend lub wypłaty dla właścicieli,
  - wypłaty nagród, tantiem dla organów i pracowników (członków) jednostki,
  - zasilenie funduszy specjalnych,
  - pokrycie strat z lat ubiegłych.

Natomiast, jeśli jednostka w danym roku poniesie stratę netto, to powinna ona być pokryta z dochodów wypracowanych w kolejnych latach podatkowych. Zaś ta część straty, która nie została pokryta dochodem, pomniejsza wartość kapitału (funduszu) zapasowego<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> Praca zbiorowa pod redakcją K. Sawickiego, *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wrocław 2009, s. 124.

<sup>84</sup> E. Nowak, *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2007, s. 236.

### 3.3. Ustalanie wyniku podatkowego

Przychody i koszty podatkowe, wynik podatkowy (dochód) oraz podstawa opodatkowania powinny wynikać z rozbudowanej analitycznie dla celów podatkowych ewidencji rachunkowej. Informacje pochodzące z ksiąg rachunkowych stanowią podstawę sporządzania zeznań podatkowych. Obowiązek ich składania nałożyła na podatników ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie CIT-8 informujące o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następnego. W tym też terminie należy wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku. Podatnicy obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego przekazują do urzędu skarbowego sprawozdanie wraz z opinią i raportem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

Obowiązku składania CIT-8 nie mają osoby i jednostki zwolnione podmiotowo od podatku dochodowego na podstawie ustawy a są nimi:

- Skarb Państwa, NBP, ZUS;
- jednostki budżetowe;
- fundusze celowe (finanse publiczne), chyba że przepisy ustaw powołujących te fundusze stanowią inaczej;
- przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej;
- jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego;
- agencje: ARiMR, ARR, ANR;
- fundusze inwestycyjne i emerytalne.

Zeznania rocznego nie muszą również składać kościelne osoby prawne, osiągające dochody wyłącznie z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne

osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej.

Osoby prawne, ustalając dochód podatkowy, za punkt wyjścia przyjmują zapisy na kontach wynikowych, które poddaje się odpowiednim korektom po stronie przychodów i kosztów. W praktyce korekta (na plus i na minus) może wystąpić zarówno po stronie przychodów, jak i kosztów. W zeznaniu podatkowym wykazuje się ostateczny wynik tej korekty, czyli przychody i koszty podatkowe oraz dochód lub stratę podatkową.

W pierwszej kolejności podatnik powinien podzielić przychody i odpowiadające im koszty ich uzyskania według następującego klucza:

- a) przychody osiągane ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski oraz związane z nimi koszty,
- b) przychody ze źródeł przychodów położonych poza terytorium kraju z tytułu transakcji wymienionych w art. 21 ust. 1 updop oraz przychody z dywidend i inne przychody z udziałów w zyskach osób prawnych niemających siedziby na terytorium RP oraz związane z nimi koszty,
- c) przychody ze źródeł przychodów położonych poza terytorium kraju (inne niż wymienione w pkt b oraz związane z nimi koszty).

Aby zaprezentować ustalenie wyniku finansowego w zeznaniu podatkowym należy zacząć od części D.1. pozycji: „Przychody” gdzie, trzeba wpisać kwotę przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium RP, wyłączając przychody niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz przychodów opodatkowanych według innej stawki niż stawka podstawowa a mianowicie:

- przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej,
- przychodów z gospodarki leśnej,
- przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- przychodów z tytułu dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych,
- uzyskanych przychodów na terytorium RP przez podatników niemających siedziby lub zarządu na terytorium RP wymienionych w art. 21 updop a opodatkowanych ryczałtowo.

Następnie uwzględniane są przychody ze źródeł położonych poza terytorium Polski. Są to przykładowo przychody z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how), przychody z dywidend i inne przychody z udziałów w zyskach osób prawnych niemających siedziby na terytorium RP.

Co ważne, w bieżącej pozycji nie ujmuje się przychodów zakładu położonego za granicą w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W kolejnej pozycji należy podać przychody ze źródeł przychodów położonych za granicą, gdy źródłem tym jest np. zakład w rozumieniu umowy międzynarodowej. Dochody zagranicznego zakładu są opodatkowane w państwie, w którym jest on położony. Zaś w Polsce stosownie do metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu - przewidzianej w odpowiedniej umowie międzynarodowej - dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w formie zakładu:

- są wolne od opodatkowania (art. 17 ust. 1 pkt 3 updop) - ujmuje się je w poz. 12 załącznika CIT-8/O,
- podlegają opodatkowaniu, lecz podatek zapłacony za granicą odlicza się od podatku należnego w Polsce, przy czym odliczenie to nie może przekroczyć tej części podatku, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie obcym (art. 20 ust. 1 updop) - podatek zapłacony za granicą wykazujemy w poz. 54 załącznika CIT-8/O.

W pozycji D.2. „Koszty uzyskania przychodów” wykazuje się wszystkie koszty uzyskania przychodów ze źródeł przychodów na terenie RP będące w rozumieniu ustawy kosztami podatkowymi. Przychody oraz koszty które podlegają wyłączeniu z podstawy opodatkowania określa ten sam art. 7 updop w ustępie 3 :

Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

- 1) 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,

- 2) przychodów wymienionych w art. 21 i 22, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się przychody wymienione w art. 21, jeżeli związane są z działalnością zakładu,
- 3) kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się koszty uzyskania przychodów wymienionych w art. 21, jeżeli przychody te zostały uwzględnione przez podatnika przy ustalaniu dochodu przypadającego na zagraniczny zakład,
- 4) strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych - w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców,  
z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową,
- 5) strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.<sup>85</sup>

W poz. D.3. „Dochód” podaje się różnicę między kwotą przychodów (dochodów) a sumy kosztów będących podstawą uzyskania przychodów.

Jeśli różnica ta jest ujemna, wówczas stanowi stratę wg art. 7 ust. 2 i jest wykazywana, bez znaku minus.

Kolejnie w poz. E „Ustalenie podstawy opodatkowania” następuje uwzględnienie dochodów wolnych od podatku zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym oraz wykazanie wszystkich odliczeń.

Wśród dochodów nie podlegających opodatkowaniu możemy wyróżnić dwa ich rodzaje, a mianowicie dochody które są zwolnione od podatku dochodowego bezwarunkowo oraz takie które są wolne od opodatkowania warunkowo.

Do dochodów zwolnionych bezwarunkowo z opodatkowania zaliczamy :

- 1) dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy dochodu uzyskanego ze sprzedaży, jeżeli sprzedaż ta następuje przed upływem pięciu lat licząc od końca

---

<sup>85</sup> Art. 7 ust. 3 Updop

roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub części zbywanej nieruchomości,

2) dochody osiągane poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników określonych w art. 3 ust. 1, jeżeli umowa międzynarodowa, której Rzeczypospolita Polska jest stroną, tak stanowi,

3) dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe na podstawie zezwolenia wydanego na mocy odrębnych przepisów,

4) dochody z działalności pozarolniczej i z działów specjalnych produkcji rolnej przeznaczone na wynagrodzenia za pracę członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną, a także ich domowników - jeżeli wynagrodzenia te są związane z wymienioną działalnością,

5) dochody osób prawnych nie mających siedziby lub zarządu w Rzeczypospolitej Polskiej, uzyskane z tytułu działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i finansowanej z funduszy pochodzących z międzypaństwowych instytucji finansowych oraz ze środków przyznanych przez państwa obce na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej lub ministra za zgodą Rady Ministrów z tymi instytucjami i państwami,

6) na zasadach wzajemności, dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez ośrodki kulturalne państw obcych,

7) dochody w wysokości nominalnej wartości obligacji skarbowych lub środków pieniężnych otrzymanych na podstawie przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków dla zwiększenia funduszy własnych i rezerw,

8) dochody narodowych funduszy inwestycyjnych, utworzonych na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 1993 r. o narodowych funduszach inwestycyjnych i ich prywatyzacji (Dz.U. Nr 44, poz. 202, z 1994 r. Nr 84, poz. 385 oraz z 1997 r. Nr 30, poz. 164, Nr 47, poz. 298 i Nr 107, poz. 691), pochodzące z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jak również z tytułu sprzedaży udziałów lub akcji spółek mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

9) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 14 i 14a, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m,

10) dochody z działalności Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego, Rzecznika Ubezpieczonych oraz Polskiego Biura Ubezpieczeń Komunikacyjnych,

11) dochody uzyskane przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym także ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej, właściwego ministra, agencje rządowe lub agencje wykonawcze; w tym również w przypadkach gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej na rzecz podmiotów, którym służyć ma ta pomoc,

12) odsetki od dochodów lub środków, o których mowa w pkt 23, lokowanych na bankowych rachunkach terminowych,

13) dochody Funduszu Gwarancyjnego, o którym mowa w ustawie wymienionej z 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (DzU nr 139, poz.934 ze zm.)<sup>86</sup>

Dochodami, które są zwolnione z opodatkowania warunkowo są dochody, które będą przeznaczone na konkretne cele i dotyczą określonych jednostek. Np. dochody kościelnych osób prawnych, dochody Ochotniczej Straży Pożarnej w części przeznaczonej na cele statutowe, dochody Narodowego Funduszu Zdrowia także w części przeznaczonej na cele statutowe, dochody klubów sportowych, dochody organizacji pożytku publicznego z wyłączeniem działalności gospodarczej.

Ważne jest aby zaznaczyć iż, że samo zwolnienie podatkowe nie zwalnia podatnika z obowiązku składania deklaracji podatkowej, nawet jeśli dana jednostka

---

<sup>86</sup> Art. 17 ust. 1 pkt 1, 3, 15-24 i 30 Updop

posiada tylko dochody wolne od opodatkowania. W celu przygotowania sprawozdania finansowego w ewidencji rachunkowej muszą być ujęte przychody oraz koszty według zasady rachunkowości - współmierności. Natomiast w ewidencji analitycznej dla celów podatkowych należy wszystkie te pozycje wyodrębnić tak, aby można było wyłączyć właściwe dochody z opodatkowania.

Ulgi podatkowe poza wyłączeniami z opodatkowania mają istotne znaczenie, polegające na możliwości odliczenia od dochodu niektórych wydatków. Jednostki gospodarcze mogą odliczać od dochodu darowizny przeznaczone na rzecz organizacji pożytku publicznego oraz darowizny na rzecz kultu religijnego. Jednak odliczenia, o których wspomniano, nie mogą przekraczać 10% wartości dochodu. Ponadto w systemie rachunkowym konieczne jest prowadzenie ewidencji analitycznej pozwalającej wyłączyć z kosztów rachunkowych darowizny, które po pierwsze stanowią koszty nie podatkowe, a po drugie nie wszystkie mogą być odliczone od dochodu. Jednym z niezbędnych warunków odliczenia darowizny od dochodu jest faktyczne jej przekazanie udokumentowane dowodem potwierdzenia wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego. Natomiast organizacje otrzymujące darowizny z tytułu których, darczyńcy korzystają z ulg podatkowych są zobowiązane łączną sumę otrzymanych darowizn wyodrębnić z przychodów a także wskazać cel ich przeznaczenia. Co więcej jeżeli jednorazowa kwota otrzymanej przez organizację pożytku publicznego darowizny od osoby prawnej przekracza 15 000 zł, lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w ciągu jednego roku od tego samego darczyńcy przekracza 35 000 zł, to jest ona zobowiązana do podania jego nazwy oraz adresu.

Od podstawy opodatkowania poza darowiznami przedsiębiorstwa mogą także odliczać wydatki poniesione na nabycie nowych technologii. Nową technologię stanowi np. wiedza technologiczna pod postacią wartości niematerialnych i prawnych a w szczególności wynik badań oraz prac rozwojowych, które umożliwiają produkcję nowych lub bardziej udoskonalonych wyrobów lub usług pod warunkiem, że nie jest ona stosowana nigdzie na świecie przez okres ostatnich pięciu lat. Warunkiem skorzystania z odliczenia jest także to, aby podatnik w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy nie prowadził działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych na podstawie określonego zezwolenia. Wysokość odliczenia stanowi suma wszystkich wydatków poniesionych przez podatnika związanych z nabyciem nowej technologii, uwzględnionych w wartości początkowej oraz w takiej części w jakiej została ona zapłacona podmiotowi uprawnionemu

w danym roku podatkowym, w którym tę technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Odliczenia od podstawy opodatkowania dokonuje się za rok podatkowy, w którym poniesiony został wydatek na nabycie nowej technologii, natomiast jeśli dochód byłby niewystarczający dla dokonania odliczenia, wtedy odliczenia dokonuje się za następujące po sobie trzy kolejne lata podatkowe. Odliczenia te jednak nie mogą przekroczyć 50% wydanej kwoty na nabycie nowej technologii .

W momencie gdyby podatnik przed upływem trzech lat podatkowych udzielił innym podmiotom prawa do nabytej lub wytworzonej przez siebie technologii wówczas straci on prawo do odliczenia – nie dotyczy to tylko przeniesienia prawa w wyniku łączenia lub podziału lub w wyniku przekształcenia formy prawnej przedsiębiorstwa – dokonywanych na podstawie kodeksu spółek handlowych, albo też zostanie ogłoszona upadłość lub przedsiębiorstwo zostanie postawione w stan likwidacji albo gdy przedsiębiorstwo w inny sposób otrzyma zwrot wydatków na nabycie nowej technologii. W przypadku wystąpienia którejkolwiek z tych sytuacji podatnik zobowiązany jest do podwyższenia podstawy opodatkowania za ten rok<sup>87</sup>.

Po przeprowadzeniu wszystkich odliczeń od dochodu oraz podatku a także po uwzględnieniu ewentualnych kwot, które potencjalnie zwiększają podstawę opodatkowania, ustala się kwotę stanowiącą podstawę opodatkowania. Kwota ta po przemnożeniu przez określoną stawkę podatkową wykazuje kwotę należnego podatku dochodowego za rok podatkowy.

Od wyliczonej na koniec każdego roku podatkowego kwoty należnego podatku dochodowego, podatnik ma prawo odliczyć zapłacone w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych oraz jeśli osiągał dochody poza terytorium kraju i dochody te podlegały opodatkowaniu w obcym państwie, wówczas może również odliczyć kwotę podatku zapłaconego za granicą, zgodnie z art. 20 updop. Od kwoty podatku należnego podatnik może także odliczyć kwotę zaniechanego poboru podatku wynikającą z odrębnych przepisów oraz kwotę obniżki podatku ustaloną na podstawie odrębnych decyzji<sup>88</sup>.

---

<sup>87</sup> [www.gofin.pl](http://www.gofin.pl)

<sup>88</sup> Ibidem.

Reasumując, wyliczenia podstawy opodatkowania przedstawia się w następujący sposób:

1. przychody podatkowe minus koszty uzyskania przychodów = dochód
2. dochód minus dochody wolne od podatku i odliczenia = podstawa opodatkowania
3. podstawa opodatkowania minus odliczenia od podstawy opodatkowania plus kwoty zwiększające podstawę opodatkowania.<sup>89</sup>

W sytuacji gdyby zamiast dochodu wynikła strata, wówczas ustala się ją poprzez dodanie do niej dochodów wolnych od opodatkowania oraz odliczeń.

### **3.4. Różnice pomiędzy wynikiem rachunkowym i wynikiem podatkowym**

Istnieją dwie fundamentalne przyczyny powstawania różnic między wielkością wyniku finansowego w ujęciu księgowym a wielkością dochodu do opodatkowania. Na pierwszą składa się kilka czynników, do których zaliczyć należy przede wszystkim nietraktowanie z punktu widzenia podatkowego pewnych przychodów za osiągnięte oraz pewnych kosztów za poniesione, zwolnienie od podatku niektórych dochodów, jak również umożliwienie odliczania pewnych wydatków od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Kolejną przyczyną jest odmienny z punktu widzenia zasad księgowych i podatkowych moment zaliczenia przychodów jako uzyskanych i kosztów jako poniesionych.

Ustalenie wyniku finansowego oraz dochodu odbywa się bardzo podobnie, gdzie od przychodu są odejmowane koszty, jednak stanowią one dwie odmienne kategorie rachunkowe. Niezależnie od rachunku wyników odbywa się prowadzenie rachunku dochodu podatkowego, gdzie w ostatecznym rozrachunku dochód wpływa na ustalany w rachunku wyników wynik finansowy netto. Ponieważ celem rachunkowości jest jasne i rzetelne odzwierciedlenie sytuacji finansowej podmiotu pojawia się konieczność odzwierciedlenia różnic pomiędzy podejściem księgowym do wyniku podmiotu a podejściem podatkowym.

---

<sup>89</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2011, s. 200

Aby właściwie przedstawić wpływ i znaczenie różności rachunku wyników i rachunku podatkowego należy zidentyfikować, zinterpretować i sklasyfikować różnice ze względu na odmienne traktowanie według prawa bilansowego i podatkowego przychodów oraz kosztów. Kategorie przychodów i kosztów, które są odrębnie ukształtowane według obydwu praw powodują, iż wynik rachunkowy jest wyższy bądź niższy od wyniku podatkowego. W związku z tym powstają różnice dodatnie oraz ujemne.

Za punkt odniesienia przy ustalaniu znaku różnic przyjmuje się wynik rachunkowy i z nim porównuje się wynik podatkowy. Różnice dodatnie powodują, że wykazany w danym okresie dochód jest niższy od wyniku finansowego. Oznacza to, że fiskus „rezygnuje z opodatkowania” części wyniku finansowego, który został osiągnięty w przyjętym okresie obrachunkowym. Różnice dodatnie odzwierciedlają dwie sytuacje:

- przychody podatkowe są w danym okresie mniejsze od przychodów księgowych oraz
- koszty podatkowe są w danym okresie większe od kosztów wykazanych w rachunku wyników.

Z kolei różnice ujemne powodują, że wykazany w danym okresie dochód jest wyższy od wyniku finansowego i skutkiem takiej sytuacji jest opodatkowanie „wyniku”, który nie istnieje z punktu widzenia księgowego. Jeżeli założymy iż, wynik finansowy obrazuje faktyczny efekt działalności gospodarczej jednostki, występowanie różnic ujemnych będzie oznaczało przyjęcie w przepisach podatkowych fikcji. Różnice ujemne odzwierciedlają dwie sytuacje:

- przychody podatkowe są w danym okresie większe od przychodów wykazywanych w rachunku wyników lub
- koszty wykazywane w rachunku podatkowym są w danym okresie mniejsze od kosztów wykazywanych w rachunku wyników.

Rozpatrując różnice pomiędzy wynikiem podatkowym a wynikiem rachunkowym możemy wyróżnić różnice trwałe i różnice okresowe.

**Tabela 2. Różnice pomiędzy wynikiem rachunkowym i wynikiem podatkowym**

**RÓŻNICE POMIĘDZY WYNIKIEM RACHUNKOWYM I WYNIKIEM  
PODATKOWYM**

| RÓŻNICE        |        |                  |        |                |        |                  |        |
|----------------|--------|------------------|--------|----------------|--------|------------------|--------|
| PRZYCHODY      |        |                  |        | KOSZTY         |        |                  |        |
| RÓŻNICE TRWAŁE |        | RÓŻNICE OKRESOWE |        | RÓŻNICE TRWAŁE |        | RÓŻNICE OKRESOWE |        |
| DODATNIE       | UJEMNE | DODATNIE         | UJEMNE | DODATNIE       | UJEMNE | DODATNIE         | UJEMNE |

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie I. Olchowicz „Rachunkowość Podatkowa”*

Różnicami trwałymi nazywamy nieodwracalne, definitywne różnice pomiędzy przychodami i kosztami według prawa bilansowego i według prawa podatkowego. Wpływają one na podstawę opodatkowania wyłącznie w danym roku obrotowym a rozliczenie tych różnic w ujęciu podatkowym kończy się w danym roku i nie mają one już wpływu na podstawę opodatkowania w następnym roku obrotowym.

Różnice trwałe powstają w przypadku, gdy w księgach jednostki zostały zaewidencjonowane koszty, które nigdy nie staną się kosztami podatkowymi lub przychody, które nigdy nie zostaną opodatkowane zgodnie z postanowieniami ustawy o podatku dochodowym oraz zaistnieją zdarzenia powodujące powstanie przychodów tylko i wyłącznie dla celów podatkowych i nigdy nie będą one przychodami według przepisów ustawy o rachunkowości. Określone koszty, które nie są uznawane przez prawo podatkowe, wpływają pomniejszająco na wynik finansowy przez co powodują zwiększenie podstawy opodatkowania w stosunku do wyniku finansowego brutto. Zaś niektóre przychody, które stanowią przychody w świetle prawa bilansowego są wolne od opodatkowania i w związku z tym, pomniejszają podstawę opodatkowania w stosunku do wyniku finansowego brutto. Może się zdarzyć również tak, że występują przychody, które nie są przychodami rachunkowymi a są przychodami podatkowymi, natomiast koszty podatkowe nie są kosztami rachunkowymi. Lecz są to sytuacje bardzo rzadkie.

Przyglądając się powyższym wyjaśnieniom, możemy stwierdzić, że wynik podatkowy jest niższy lub wyższy w stosunku do wyniku finansowego brutto w danym roku obrotowym. Aby określić podstawę opodatkowania, przyjmujemy za kwotę

wyjściową wynik finansowy brutto i korygujemy go na plus albo minus o różnice trwałe w przychodach oraz kosztach. Przedstawia to następujący schemat:

#### **WYNIK FINANSOWY BRUTTO**

-

PRZYCHODY NIEPODLEGAJĄCE OPODATKOWANIU

+

PRZYCHODY PODATKOWE, KTÓRE NIE SĄ PRZYCHODAMI  
RACHUNKOWYMI

+

KOSZTY I STRATY NIEUZNAWANE PRZEZ PRAWO PODATKOWE JAKO  
KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU

-

KOSZTY I STRATY PODATKOWE, KTÓRE NIE SĄ KOSZTAMI I STRATAMI  
RACHUNKOWYMI

=

#### **DOCHÓD**

-

DOCHODY WOLNE OD PODATKU I ODLICZENIA OD DOCHODU

+

KWOTY ZWIĘKSZAJĄCE DOCHÓD

=

#### **PODSTAWA OPODATKOWANIA**

Wynik finansowy brutto w danym roku obrotowym jest wyższy lub niższy niż wynik podatkowy ze względu na to, iż różnice trwałe mogą mieć charakter dodatni lub ujemny. Natomiast biorąc pod uwagę wymiar podatku to, różnice te mają wpływ zarówno na wysokość bieżącego zobowiązania podatkowego, jak i na wysokość obciążenia wyniku finansowego już samym podatkiem dochodowym roku obrotowego, w którym różnice te powstały. Wynika to z faktu, że prawo bilansowe przestrzega postanowień prawa podatkowego i dlatego obciążenie wyniku finansowego jest mierzone od zysku brutto skorygowanego o różnice trwałe.

Analizując poszczególne rodzaje różnic to dodatnie różnice trwałe w przychodach, oznaczają, że określone przychody są przychodami według prawa bilansowego, natomiast nie stanowią przychodów podatkowych ani w danym roku obrotowym ani w żadnym innym. Z tego wynika, iż wynik finansowy jest zdecydowanie wyższy od wyniku podatkowego o kwoty tych przychodów. Są to m.in.<sup>90</sup> .:

- a) przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarki leśnej (art. 2 ust. 1 pkt 1 updop),
- b) przychody uzyskane przez podatników którzy mają siedzibę poza granicami naszego kraju – przychody te opodatkowane są w sposób zryczałtowany,
- c) dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegających opodatkowaniu zryczałtowanemu w wysokości 19% uzyskanego przychodu (art. 22 ust. 1 updop)
- d) zwrócone podatki, opłaty i wydatki niezliczone do kosztów uzyskania przychodów (art. 12 ust 4 pkt 6a updop)
- e) odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowanie zwrotu różnicy podatku od towarów i usług w rozumieniu odrębnych przepisów (art. 12 ust. 4 pkt 7 updop)
- f) kwoty stanowiące równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, lub z postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub realizacja programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw (art. 12 ust. 4 pkt 8 updop).

Trzeba również zaznaczyć, iż przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie bierze się pod uwagę dochodów wolnych od podatku bezwarunkowo lub po spełnieniu warunków określonych w art. 17 updop. Kryterium wzięcia pod uwagę takich dochodów jako wolnych od podatku jest przeznaczenie ich na cele działalności, inaczej obowiązuje wpłata podatku od tych dochodów na zasadach ogólnych.

---

<sup>90</sup> I. Olchowicz, Rachunkowość podatkowa, Difin, Warszawa 2011, s. 208-210.

Kolejnym rodzajem różnic są ujemne różnice trwałe w przychodach, które oznaczają, iż niektóre przychody stanowią przychody podatkowe, natomiast nie stanowią przychodów rachunkowych. Zalicza się do nich:

- a) wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń,
- b) przychody ustalane w drodze decyzji urzędu skarbowego, dotyczące zbycia rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli cena sprzedaży bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw (art. 14 updop).

Różnic tych nie ujmuje się w księgach rachunkowych, dlatego też nie powiększają one wyniku finansowego, podwyższają natomiast przychody podatkowe, a co się z tym wiąże - również podstawę opodatkowania. Dla celów podatkowych powinny być ujęte w odrębnej ewidencji pozabilansowej.

Różnice trwałe dodatnie w kosztach występują bardzo rzadko i mają charakter czysto teoretyczny. Oznaczają bowiem, iż koszty podatkowe są trwałe wyższe od kosztów rachunkowych a to znaczy, że dany koszt jest kosztem podatkowym a nigdy nie będzie kosztem rachunkowym. Mogą dotyczyć ewentualnie kosztów podatkowych poniesionych w związku z przychodami podatkowymi, które nie stanowią przychodów rachunkowych.

Wprost przeciwnie dzieje się w przypadku różnic trwałych ujemnych, gdzie koszty rachunkowe nigdy nie będą stanowić kosztów podatkowych. Ze względu na to, iż różnica ta ma charakter trwały, brana jest pod uwagę przy ustaleniu wymiaru podatku za bieżący okres. Cały szereg kosztów, których nie obejmuje ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, tak jak już wcześniej wspomniano wymienia art. 16 ust. 1. Trzeba również dodać, że różnicę trwałą ujemną w kosztach stanowią także odpisy amortyzacyjne od niektórych środków trwałych, które niepodlegają amortyzowaniu według prawa podatkowego a są dokonywane przez prawo bilansowe i są to<sup>91</sup>:

- grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe,

---

<sup>91</sup> I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 222

- dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
- wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż w drodze kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania, wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych,
- składniki majątku, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaprzestano działalność.

Różnice trwałe ujemne dla celów podatkowych powinny być wyodrębnione w ewidencji analitycznej a skutkiem ich wystąpienia, ze względu na ich trwałość jak również nieodwracalny charakter, jest obowiązkowe obciążenie wyniku finansowego oraz odpowiednio wyższe bieżące zobowiązanie podatkowe.

Różnice okresowe są to różnice uwzględniane przy ustalaniu podstawy opodatkowania w roku lub latach następnych po ich zrealizowaniu. Powstają w przypadku, gdy jest inny moment uznania przychodów i kosztów według prawa podatkowego i prawa bilansowego, tzn. koszty są zarachowane w księgach wcześniej niż zostaną uznane za koszty podatkowe (rezerwy na przyszłe koszty), koszty są uznawane dla celów podatkowych wcześniej niż dla celów bilansowych (np. przyspieszona amortyzacja podatkowa), przychody są wcześniej wykazane dla celów podatkowych niż bilansowych oraz przychody są wcześniej uznawane w księgach jednostki niż w podstawie opodatkowania.

Podobnie jak w przypadku różnic trwałych tak i różnice okresowe mogą mieć charakter dodatni i ujemny. Mają one wpływ na podatek dochodowy, który liczony od wyniku finansowego brutto (skorygowanego o różnice trwałe) jest wyższy niż bieżące zobowiązanie podatkowe podlegające w danym okresie zapłacie – w przypadku różnicy okresowej dodatniej, lub podatek dochodowy policzony od wyniku finansowego brutto (skorygowanego o różnice trwałe) jest w danym okresie niższy niż podatek dochodowy policzony od wyniku podatkowego – w przypadku różnicy okresowej ujemnej.

Różnice okresowe dodatnie w przychodach powstają, gdy w danym okresie sprawozdawczym przychody są uwzględniane wcześniej w rachunku księgowym niż w rachunku podatkowym. Są to:

- a) naliczone lecz nie otrzymane jeszcze odsetki od należności, w tym również od udzielonych pożyczek,

- b) różnice dodatnie kursowe ustalone, na moment bilansowy (niezrealizowane).

Przychody, które nie są przychodami podatkowymi w danym okresie, muszą być ujęte w ewidencji analitycznej, które posiada pomocniczą nazwę, iż są to różnice okresowe rozliczane w następnych okresach.

W przypadku różnic okresowych ujemnych w przychodach sytuacja jest odwrotna jak w przypadku różnic okresowych dodatnich, bowiem przychód podatkowy powstaje wcześniej niż przychód rachunkowy. W praktyce są to okoliczności bardzo rzadkie. Mogą dotyczyć np. otrzymanych z góry wpłat czynszu bądź pobrane z góry opłaty za prenumeratę.

Okresowe różnice dodatnie w kosztach pojawiają się wtedy, gdy koszty rachunkowe występują później niż koszty podatkowe. Z tego tytułu, wynik rachunkowy jest w danym okresie wyższy od dochodu podatkowego. Płatność jest wtedy odroczone w czasie, ze względu na to, iż dopiero w następnych okresach wystąpi koszt rachunkowy, który nie będzie już jednak kosztem podatkowym. Przykładem takiej sytuacji jest naliczanie amortyzacji dla celów podatkowych metodą degresywną, natomiast dla celów bilansowych metodą liniową oraz stosowanie rozliczeń międzyokresowych czynnych w rachunkowości.

Tak jak wspomniano wcześniej ujemne różnice przejściowe w kosztach występują wówczas, gdy koszty rachunkowe występują wcześniej niż koszty podatkowe. W rezultacie wynik finansowy brutto jest w danym okresie niższy niż wynik podatkowy. Na różnice ujemne składają się:

- a) ujemne różnice kursowe ustalone na moment bilansowy dla składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych;
- b) naliczone, lecz niezapłacone odsetki od zobowiązań oraz od kredytów i pożyczek;
- c) odpisy amortyzacyjne dokonane dla celów rachunkowych, w kwocie wyższej niż przewidują to przepisy podatkowe, dotyczy to przyjętego rachunkowo krótszego okresu amortyzacji,
- d) wierzytelności, które zostały odpisane jako nieściągalne oraz odpisy aktualizujące wartość należności, które zostały zarachowane wcześniej jako przychody należne, ale których nieściągalność do momentu bilansowego nie została udokumentowana według przepisów podatkowych zawartych w art. 16 ust. 2 i 2a updop;

- e) rezerwy utworzone na późniejsze zobowiązania, których ścisła wartość ani moment powstania nie są jeszcze dokładnie znane, które dopiero w momencie ich rzeczywistego poniesienia zostaną uznane podatkowo;
- f) niewypłacone, niedokonane lub niepostawione do dyspozycji wynagrodzenia pracownikom oraz nieopłacone składki do ZUS-u, które zgodnie z prawem bilansowym są ujmowane z zasadą memoriałową natomiast podatkowo w momencie poniesienia wydatku, zgodnie z zasadą kasową;
- g) aktualizacja wyceny składników majątkowych sporządzona zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny, która jest wynikiem utraty przydatności w prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności. Podatkowo jednak koszt ten może być uznany dopiero w momencie sprzedaży danego składnika, poprzez zaliczenie w koszty ich pierwotnej ceny nabycia bądź też kosztu wytworzenia.

Wymienione pozycje różnic przejściowych mają różną specyfikę ze względu na pewność odwrócenia się ich. I tak przykładowo różnice dotyczące różnic kursowych odwrócą się, wtedy gdy rozrachunek dojdzie do skutku, natomiast kurs waluty nie zmieni się akurat w odwrotnym kierunku, niż było to na moment bilansowy. Następnym wzorem są różnice przejściowe z tytułu odpisu aktualizującego na wierzytelności, które odwrócą się jest zostanie uprawdopodobniona nieściągalność należności. Z kolei w okresie sprzedaży odwrócą się różnice przejściowe w kosztach z tytułu przeszacowania zapasów.

Wyodrębnienie różnic trwałych i przejściowych ma istotne znaczenie z punktu widzenia ustalenia prawidłowej podstawy do opodatkowania, naliczenia podatku dochodowego w kwocie bieżącej, to jest podlegającej wpłacie za dany rok, i w kwocie odroczonej w postaci rezerwy na podatek dochodowy do zapłacenia w przyszłym okresie oraz ustalenia aktywów z tytułu podatku odroczonego.

Tworzenie rezerwy na podatek dochodowy odroczony i ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego pozwala na prawidłowe ujęcie wyniku finansowego netto w sprawozdaniu finansowym. Zabiegi te nabierają szczególnego znaczenia przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego. W praktyce występują nadal trudności w zakresie ustalania, rozliczania i prezentacji w sprawozdaniu finansowym danych dotyczących odroczonego podatku dochodowego.

### 3.5. Dodatkowe informacje i objaśnienia dotyczące wyniku finansowego

Jednostki zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, niezależnie od ich wielkości czy formy prawnej, sporządzają informację dodatkową – jako obowiązkową część składową sprawozdania finansowego. Informacja dodatkowa powinna zawierać istotne dane oraz objaśnienia, które są niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawiało sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki. Ustawa o rachunkowości w art. 48 w jednoznaczny sposób określa wymagania jakie powinna spełniać informacja dodatkowa.

1. Informacja dodatkowa powinna obejmować:

1) wprowadzenie do sprawozdania finansowego, zawierające opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, oraz przedstawienie przyczyn i skutków ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedzającego;

2) dodatkowe informacje i objaśnienia:

- a) do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym,
- b) proponowany podział zysku lub pokrycia straty,
- c) podstawowe informacje dotyczące pracowników i organów jednostki,
- d) inne istotne informacje dla zrozumienia sprawozdania finansowego.<sup>92</sup>

Zasadniczym celem sporządzenia informacji dodatkowej i objaśnień, jest dostarczenie użytkownikom sprawozdania pomocniczych wyjaśnień i informacji, które nie zostały ujęte we wprowadzeniu, jak również dostarczenie uzupełniających danych liczbowych.

Ze względu na fakt iż, wynik finansowy przedsiębiorstwa wykazywany jest w rachunku zysków i strat, to dotyczące jego dodatkowe informacje i objaśnienia powinny odnosić się do danych zawartych w tym sprawozdaniu. Wobec tego w informacjach tych trzeba przedstawić :

1. Strukturę rzeczową (rodzaje działalności) i terytorialną (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów, materiałów i usług.

---

<sup>92</sup> Art. 48 pkt 1 UoR

W strukturze tej wykazuje się wielkość osiągniętych przez jednostkę przychodów ze sprzedaży produktów, towarów, materiałów i usług nie tylko za rok bieżący ale i poprzedni, z podziałem na sprzedaż w kraju i za granicą (export i dostawy wewnątrzwspólnotowe).

W razie konieczności w jednostkach, które prowadzą zróżnicowaną działalność (pod względem branżowym, tzn. pod względem typów, rodzajów czy odmian) strukturę przychodów ze sprzedaży można przedstawić w formie tabeli, co umożliwi określenie dynamiki sprzedaży w stosunku do poprzedniego roku.

**Tabela 3. Struktura przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów**

| Lp. | Przychody netto ze sprzedaży | Sprzedaż netto ogółem     |                         | W tym za granicę            |                         |                           |                         |
|-----|------------------------------|---------------------------|-------------------------|-----------------------------|-------------------------|---------------------------|-------------------------|
|     |                              |                           |                         | Dostawy wewnątrzwspólnotowe |                         | Export                    |                         |
|     |                              | Za poprzedni rok obrotowy | Za bieżący rok obrotowy | Za poprzedni rok obrotowy   | Za bieżący rok obrotowy | Za poprzedni rok obrotowy | Za bieżący rok obrotowy |
| 1   | Wyrobów, w tym główne grupy  |                           |                         |                             |                         |                           |                         |
| 2   | Usług, w tym główne grupy    |                           |                         |                             |                         |                           |                         |
| 3   | Towarów, w tym główne grupy  |                           |                         |                             |                         |                           |                         |
| 4   | Materiałów                   |                           |                         |                             |                         |                           |                         |
| 5   | Ogółem sprzedaż netto        |                           |                         |                             |                         |                           |                         |

Źródło : Wydawnictwo Podatkowe Gofin Sp. z o.o.

## 2. Wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe.

W punkcie tym należy podać wykazać czynniki, które spowodowały dokonanie odpisów aktualizujących wartość. W przypadku środków trwałych, gdzie przyczyną utraty ich wartości może być zmiana technologii produkcji lub całkowite jej zaniechanie

lub też zwykłe wycofanie z używania na skutek innych przyczyn związanych z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności gospodarczej, należy podać nie tylko ich saldo, ale również kwotę wszystkich dokonanych w danym roku odpisów aktualizacyjnych.

### 3. Wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów.

W przypadku zapasów należy podać informacje umożliwiające dokonanie oceny sumy odpisów aktualizujących wartość aktywów niefinansowych, wykazanych w rachunku zysków i strat w pozostałych kosztach operacyjnych. Oprócz tego należy także wykazać kwotę wszystkich dokonanych odpisów a nie tylko ich saldo.

### 4. Dane o kosztach wytworzenia produktów na potrzeby własne oraz strukturę zmian przychodów i kosztów operacyjnych .

Jednostki które sporządzają tego typu rachunek zysków i strat, powinny wyszczególnić takie dane jak : amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia i inne świadczenia oraz pozostałe koszty rodzajowe należy przedstawić w taki sposób aby możliwe było porównanie tych samych pozycji z danymi za rok ubiegły.

### 5. Struktura zmian przychodów i kosztów finansowych .

Dane te należy wykazać w podziale na ich rodzaje a także porównać z danymi z ubiegłego roku.

### 6. Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz skapitalizowane różnice kursowe od zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania.

W pozycji tej podaje się wielkość wszystkich kosztów związanych z budową środków trwałych we własnym zakresie oraz kwotę odsetek oraz skapitalizowanych różnic kursowych od zobowiązań w walutach obcych zaciągniętych na finansowanie ich budowy. Wskazane jest także aby koszty te były podane w rozgraniczeniu na poszczególne środki trwałe wybudowane we własnym zakresie , na środki trwałe przyjęte do używania w ciągu roku oraz na obiekty będące jeszcze w trakcie budowy.

7. Poniesione w ostatnim roku oraz planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe, odrębnie należy także wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska.

W pozycji tej należy wykazać poniesione nakłady na wartości niematerialne i prawne, środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz inwestycje w nieruchomości oraz prawa do nieruchomości.

**Tabela 4. Zestawienie poniesionych i planowanych w roku.....nakładów na niefinansowe aktywa trwałe.**

| Lp | Wyszczególnienie według przewidywanego umową okresu spłaty | Koszty poniesione w ..... r. | Koszty planowane na ..... r. |
|----|------------------------------------------------------------|------------------------------|------------------------------|
| 1  | 2                                                          | 3                            | 4                            |
| 1. | Nabycie wartości niematerialnych i prawnych                |                              |                              |
| 2. | Nabycie środków trwałych, w tym : na ochronę środowiska    |                              |                              |
| 3. | Środki trwałe w budowie, w tym: na ochronę środowiska      |                              |                              |
| 4. | Inwestycje w nieruchomości i prawa                         |                              |                              |
| 5. | Razem                                                      |                              |                              |

Źródło : Wydawnictwo Podatkowe Gofin Sp.z o.o

8. Informacje o zyskach i stratach nadzwyczajnych, z podziałem na losowe i pozostałe.

Zyski i straty nadzwyczajne należy wykazać w kwotach za obecny jak i za ubiegły rok podatkowy. Informacje powinno się także uzupełnić wyjaśnieniami dotyczącymi charakteru strat.

9. Informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym

Informację tego rodzaju przedstawiają jednostki, które w roku obrotowym zaniechały prowadzenia działalności gospodarczej, bądź zamierzają jej zaniechać w następnym roku- podając przyczyny oraz wynikające z nich skutki dla prowadzonej działalności gospodarczej. W przypadku pozostałych jednostek wystarczy zamieścić

informację , że przedsiębiorstwo nie przewiduje zaniechania prowadzenia działalności w przyszłości.

10. Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku bądź straty) brutto.

Jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych w informacji dodatkowej przedstawiają rozliczenie głównych pozycji, które różnią podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego, zysku bądź straty brutto. Rozliczenie to powinno zawierać wszystkie dane niezbędne w zakresie przychodów oraz kosztów a także zysków i strat nadzwyczajnych, korygujące wynik finansowy, umożliwiające ustalenie dochodu do opodatkowania za bieżący rok podatkowy. Przy sporządzaniu tego typu rozliczenia konieczne jest uwzględnienie obowiązujących w danym roku przepisów podatkowych dotyczących głównie możliwości zaliczania określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

## **Rozdział IV. Różnice pomiędzy wynikiem finansowym a wynikiem podatkowym w Spółce Symbio Polska S.A.**

### **4.1. Ogólna charakterystyka badanego przedsiębiorstwa**

Spółka SYMBIO POLSKA została zawiązana, jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, pierwotnie pod nazwą „SYMBIO IMPEX POLSKA sp. z o.o.”, w dniu 24 marca 1998 roku pomiędzy CARESBAC – POLSKA S.A. z siedzibą w Warszawie (obecnie EECPI S.a.r.l.), SYMBIO IMPEX CORPORATION z siedzibą w Delaware oraz panem Arturem Tymińskim. W dniu 13 listopada 2001 roku uchwałą Zgromadzenia Wspólników Spółki zmieniono nazwę spółki na „SYMBIO Polska sp. z o.o.” i zgodnie ze znowelizowanym kodeksem spółek handlowych, w dniu 6 grudnia 2001 roku Spółka została wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego-Rejestru Przedsiębiorców. Następnie w dniu 2 października 2006 roku, na mocy uchwały Walnego Zgromadzenia Wspólników, SYMBIO Polska sp. z o.o. została przekształcona w spółkę akcyjną pod nazwą: „SYMBIO POLSKA S.A.” i wpisana do KRS pod numerem 0000266230 w dniu 19 października 2006 roku. W dniu 15 grudnia

2008 roku SYMBIO POLSKA S.A. zadebiutowała na alternatywnym rynku Warszawskiej Giełdy Papierów Wartościowych - NewConnect<sup>93</sup>.

SYMBIO POLSKA S.A. produkuje i dystrybuje żywność posiadającą certyfikaty ekologicznego pochodzenia. Owoce i warzywa uprawiane są metodami ekologicznymi tj. bez użycia środków ochrony roślin oraz nawozów sztucznych jak to się dzieje w gospodarstwach konwencjonalnych. Ekologiczne jaja pochodzą od zwierząt hodowanych na wolnym wybiegu, bez zastosowania antybiotyków i hormonów wzrostu. W gospodarstwach ekologicznych niedozwolone jest stosowanie nasion oraz sadzonek roślin modyfikowanych genetycznie. Żywność ekologiczna nie może również zawierać sztucznych substancji zapachowych, barwników ani konserwantów. Produkcja i dystrybucja certyfikowanej żywności ekologicznej poddawane jest kontroli i certyfikacji na każdym etapie, począwszy od gospodarstw ekologicznych, aby zapewnić najwyższą jakość produktów dla klientów detalicznych.

Działalność SYMBIO dzieli się na dwie podstawowe grupy:

- produkcję i eksport surowców wykorzystywanych do produkcji spożywczej;
- produkcję i dystrybucję produktów detalicznych na rynek krajowy i export.

#### **Produkcja surowców, ich przetwarzanie oraz eksport:**

SYMBIO zajmuje się skupem i przetwórstwem surowców pozyskiwanych z polskich gospodarstw ekologicznych a następnie przetwarzaniem i eksportowaniem ich w postaci mrożonej, koncentratu, przecieru lub liofilizatu. Wśród głównych surowców znajdują się:

- owoce (truskawka, malina, czarna porzeczka, aronia, jabłko, jagoda leśna, wiśnia, jeżyna);
- warzywa (cukinia, cebula, marchew, fasolka szparagowa, por, dynia).

Największymi ich odbiorcami są zakłady produkujące wsady jogurtowe w Anglii, Szwajcarii i Stanach Zjednoczonych oraz inne firmy przetwórcze w Holandii, Austrii, Stanach Zjednoczonych, Niemczech oraz Włoszech.

---

<sup>93</sup> [www.symbio.pl](http://www.symbio.pl)

## **Produkcja oraz dystrybucja produktów detalicznych na rynek krajowy i eksport:**

Aktualnie SYMBIO produkuje i dystrybuje bezpośrednio oraz przez współpracujących ze spółką dystrybutorów następujące produkty:

- soki owocowe (w tym również bez dodatku cukru) i warzywne;
- powidła i dżemy (również bez dodatku cukru);
- przetwory warzywne
- płatki
- ciastka
- bakalie
- mąki
- makarony
- kasze
- ryże

Głównymi odbiorcami na rynku krajowym są dobre sklepy i sieci sklepów z żywnością ekologiczną, sklepy i sieci sklepów delikatesowy oraz niektóre super- i hipermarkety zainteresowane poszerzeniem swojej ofert o produkty ekologiczne. Ponadto soki SYMBIO dostarczane są głównie do Szwecji, dżemy oraz przetwory są eksportowane do Włoch a paleta różnorodnych produktów jest eksportowana do Anglii. Produkty nasze cieszą się też coraz większym zainteresowaniem na Litwie i w Bułgarii.

### **4.2. Prezentacja sprawozdań finansowych**

Sprawozdania finansowe spółki Symbio Polska S.A. przedstawiają się następująco:

**Tabela 5. Bilans – Aktywa sporządzony na dzień 31 grudnia 2009r.**

| <b>BILANS na dzień 31 grudnia 2009</b>    | <b>31 grudnia 2009</b> | <b>31 grudnia 2008</b> |
|-------------------------------------------|------------------------|------------------------|
| <b>Aktywa</b>                             |                        |                        |
| <b>A. Aktywa trwałe</b>                   | <b>371 534,67</b>      | <b>904 462,24</b>      |
| <b>I. Wartości niematerialne i prawne</b> | <b>0,00</b>            | <b>4 584,00</b>        |
| <b>II. Rzeczowe aktywa trwałe</b>         | <b>289 511,42</b>      | <b>191 881,69</b>      |
| Środki trwałe                             |                        |                        |
| urządzenia techniczne i maszyny           | 9 378,93               | 7 351,34               |
| środki transportu                         | 130 691,81             | 8 511,40               |
| inne środki trwałe                        | 149 440,68             | 176 018,95             |
| <b>III. Należności długoterminowe</b>     | <b>0,00</b>            | <b>676 500,72</b>      |
| Od jednostek powiązanych                  | 0,00                   | 0,00                   |
| Od pozostałych jednostek                  | 0,00                   | 676 500,72             |
| <b>IV. Inwestycje długoterminowe</b>      | <b>0,00</b>            | <b>0,00</b>            |

|                                                                                              |                      |                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|
| <b>V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe</b>                                          | <b>82 023,25</b>     | <b>31 495,83</b>     |
| Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego                                              | 82 023,25            | 31 495,83            |
| <b>B. Aktywa obrotowe</b>                                                                    | <b>9 996 215,27</b>  | <b>12 308 965,57</b> |
| <b>I. Zapasy</b>                                                                             | <b>6 582 537,05</b>  | <b>7 086 322,25</b>  |
| Materiały                                                                                    | 932 789,68           | 1 142 528,54         |
| Produkty gotowe                                                                              | 5 530 810,01         | 271 588,84           |
| Towary                                                                                       | 118 937,36           | 5 672 204,87         |
| <b>II. Należności krótkoterminowe</b>                                                        | <b>1 625 805,60</b>  | <b>3 655 997,24</b>  |
| Należności od jednostek powiązanych                                                          |                      |                      |
| inne                                                                                         | 30 827,47            | 0,00                 |
| Należności od pozostałych jednostek                                                          | 1 549 978,13         | 3 655 997,24         |
| z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty do 12 miesięcy                                     | 1 096 585,09         | 2 862 032,77         |
| z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych świadczeń | 479 318,09           | 450 647,79           |
| inne                                                                                         | 19 074,95            | 343 316,68           |
| <b>III. Inwestycje krótkoterminowe</b>                                                       | <b>1 655 850,01</b>  | <b>1 260 229,28</b>  |
| Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne                                                     | 1 655 850,01         | 1 260 229,28         |
| środki pieniężne w kasie i na rachunkach                                                     | 509 389,06           | 56 229,18            |
| Inne środki pieniężne                                                                        | 1 146 460,95         | 1 204 000,10         |
| <b>IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe</b>                                        | <b>132 022,61</b>    | <b>306 416,80</b>    |
| <b>Aktywa razem</b>                                                                          | <b>10 367 749,94</b> | <b>13 213 427,81</b> |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów spółki Symbio Polska S.A.

**Tabela 6. Bilans – Pasywa sporządzony na dzień 31 grudnia 2009r.**

| <b>BILANS na dzień 31 grudnia 2009</b>                         | <b>31 grudnia 2009</b> | <b>31 grudnia 2008</b> |
|----------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------|
| <b>Pasywa</b>                                                  | <b>zł</b>              | <b>zł</b>              |
| <b>A. Kapitał (fundusz) własny</b>                             | <b>2 238 485,19</b>    | <b>1 595 822,85</b>    |
| Kapitał (fundusz) podstawowy                                   | 939 202,00             | 939 202,00             |
| Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)         | 0,00                   | 0,00                   |
| Kapitał (fundusz) zapasowy                                     | 1 153 337,51           | 1 153 337,51           |
| Zysk (strata) z lat ubiegłych                                  | - 496 716,66           | 0,00                   |
| Zysk (strata) netto                                            | 642 662,34             | -496 716,66            |
| <b>B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>               | <b>8 129 264,75</b>    | <b>11 617 604,96</b>   |
| <b>I. Rezerwy na zobowiązania</b>                              | <b>22 366,00</b>       | <b>54 199,42</b>       |
| Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego               | 22 366,00              | 3 663,22               |
| Pozostałe rezerwy                                              |                        |                        |
| krótkoterminowe                                                | 0,00                   | 50 536,20              |
| <b>II. Zobowiązania długoterminowe</b>                         | <b>140 262,94</b>      | <b>665 858,69</b>      |
| Wobec jednostek powiązanych                                    | 0,00                   | 0,00                   |
| Wobec pozostałych jednostek                                    | <b>140 262,94</b>      | 0,00                   |
| kredyty i pożyczki                                             | 140 262,94             | 0,00                   |
| Inne zobowiązania finansowe                                    | 0,00                   | 665 858,69             |
| <b>III. Zobowiązania krótkoterminowe</b>                       | <b>7 796 761,50</b>    | <b>10 897 546,85</b>   |
| Wobec jednostek powiązanych                                    | 70 457,88              | 82 962,24              |
| z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności do 12 miesięcy | 70 457,88              | 82 592,24              |
| inne                                                           | 0,00                   | 370,00                 |
| Wobec pozostałych jednostek                                    | 7 726 303,62           | 10 814 584,61          |

|                                                                |                      |                      |
|----------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|
| kredyty i pożyczki                                             | 5 677 050,72         | 7 954 288,25         |
| Inne zobowiązania finansowe                                    | 0,00                 | 269 821,28           |
| z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności do 12 miesięcy | 1 989 044,60         | 2 562 369,53         |
| z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń         | 23 038,40            | 17 430,61            |
| z tytułu wynagrodzeń                                           | 28 738,73            | 0,00                 |
| inne                                                           | 8 431,17             | 10 674,94            |
| IV. Rozliczenia międzyokresowe                                 | <b>169 874,31</b>    | <b>0,00</b>          |
| <b>Pasywa razem</b>                                            | <b>10 367 749,94</b> | <b>13 213 427,81</b> |

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów spółki Symbio Polska S.A.*

**Tabela 7. Rachunek zysków i strat sporządzony na dzień 31 grudnia 2009r.**

| <b>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2009 (wariant porównawczy)</b> | <b>12 miesięcy do 31 grudnia 2009</b> | <b>12 miesięcy do 31 grudnia 2008</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
|                                                                                                       | <b>zł</b>                             | <b>zł</b>                             |
| <b>A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi</b>                                              | <b>11 533 279,53</b>                  | <b>18 620 333,17</b>                  |
| Przychody ze sprzedaży produktów                                                                      | 18 077 354,32                         | 1 585 059,64                          |
| Zmiana stanu produktów                                                                                | -7 724 645,62                         | -11 835,53                            |
| Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów                                                     | 1 180 570,83                          | 17 047 109,06                         |
| <b>B. Koszty działalności operacyjnej</b>                                                             | <b>9 321 092,92</b>                   | <b>17 965 495,24</b>                  |
| Amortyzacja                                                                                           | 86 973,43                             | 45 104,24                             |
| Zużycie materiałów i energii                                                                          | 174 060,35                            | 1 269 732,81                          |
| Usługi obce                                                                                           | 6 737 310,17                          | 3 785 971,37                          |
| Podatki i opłaty                                                                                      | 53 755,48                             | 73 614,05                             |
| Wynagrodzenia                                                                                         | 1 054 318,17                          | 582 199,24                            |
| Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia                                                            | 93 761,29                             | 69 477,43                             |
| Pozostałe koszty rodzajowe                                                                            | 190 763,20                            | 127 748,65                            |
| Wartość sprzedanych towarów i materiałów                                                              | 930 150,83                            | 12 011 647,45                         |
| <b>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</b>                                                            | <b>2 212 186,61</b>                   | <b>654 837,93</b>                     |
| <b>D. Pozostałe przychody operacyjne</b>                                                              | <b>387 061,87</b>                     | <b>67 703,88</b>                      |
| Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych                                                        | 0,00                                  | 0,00                                  |
| Inne przychody operacyjne                                                                             | 387 061,87                            | 67 703,88                             |
| <b>E. Pozostałe koszty operacyjne</b>                                                                 | <b>967 831,79</b>                     | <b>45 334,38</b>                      |
| Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych                                                          | 0,00                                  | 37 219,58                             |
| Inne koszty operacyjne                                                                                | 967 831,79                            | 8 114,80                              |
| <b>F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)</b>                                            | <b>1 631 416,69</b>                   | <b>677 207,43</b>                     |
| <b>G. Przychody finansowe</b>                                                                         | <b>398 309,30</b>                     | <b>157 475,73</b>                     |
| Odsetki                                                                                               | 84 170,71                             | 136 491,19                            |
| Inne                                                                                                  | 314 138,59                            | 20 984,54                             |
| <b>H. Koszty finansowe</b>                                                                            | <b>1 268 171,29</b>                   | <b>1 311 986,79</b>                   |
| Odsetki, w tym:                                                                                       | 601 598,02                            | 609 109,60                            |
| – dla jednostek powiązanych                                                                           | 0,00                                  | 32 341,04                             |
| Inne                                                                                                  | 666 573,27                            | 702 877,19                            |
| <b>I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G-H)</b>                                           | <b>761 554,70</b>                     | <b>-477 303,63</b>                    |
| <b>J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych</b>                                                                | <b>0,00</b>                           | <b>0,00</b>                           |

|                                                    |                   |                    |
|----------------------------------------------------|-------------------|--------------------|
| (J.I.–J.II.)                                       |                   |                    |
| <b>K. Zysk (strata) brutto (I±J)</b>               | <b>761 554,70</b> | <b>-477 303,63</b> |
| <b>L. Podatek dochodowy</b>                        | <b>118 892,36</b> | <b>19 413,03</b>   |
| w tym część odroczone                              | - 31 824,64       | 19 413,03          |
| <b>M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku</b> | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>        |
| <b>N. Zysk (strata) netto (K–L–M)</b>              | <b>642 662,34</b> | <b>-496 716,66</b> |

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów spółki Symbio Polska S.A.*

Sprawozdania finansowe prezentowanej spółki podlegało badaniu przez niezależnego biegłego rewidenta.

Z części jego opinii dotyczącej wyniku finansowego jednoznacznie wynika, że w spółce powstała różnica pomiędzy wynikiem finansowym a wynikiem podatkowym: „Zgodnie z ustaleniami zakładowego planu kont, Spółka sporządziła rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym wersji przedstawionej w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości z dn.29.09.1994r. (Dz.U 121 z późniejszymi zmianami).

#### **4.3. Przychody i koszty bilansowe i ich prezentacja w informacji dodatkowej Spółki**

Prezentowana spółka ewidencję kosztów i przychodów prowadziła w głównej mierze zgodnie z zasadami przyjętymi w zakładowym planie kont z podziałem na analitykę niezbędną do przygotowania sprawozdania finansowego. W okresie sprawozdawczym Spółka osiągnęła przychody głównie ze sprzedaży krajowej i eksportowej produktów, będące z punktu widzenia ustawy również przychodami podatkowymi. Struktura zmian zawarta w informacji dodatkowej wykazuje ponadto ich wzrost w stosunku do roku ubiegłego.

**Tabela 8. Struktura zmian przychodów.**

| <b>Struktura rzeczowa i terytorialna przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów</b> |                      |                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|
|                                                                                                  | <b>2009</b>          | <b>2008</b>          |
| 1. Sprzedaż produktów                                                                            | 18 077 354,32        | 1 585 059,64         |
| 2. Sprzedaż towarów i materiałów                                                                 | 1 180 570,83         | 17 047 109,06        |
| 3. Inne przychody ze sprzedaży                                                                   | 0,00                 | 0,00                 |
| <b>RAZEM</b>                                                                                     | <b>19 257 925,15</b> | <b>18 632 168,70</b> |
| w tym:                                                                                           |                      |                      |
| Sprzedaż krajowa                                                                                 | 7 157 916,30         | 4 818 514,47         |
| Sprzedaż eksportowa                                                                              | 12 100 008,85        | 13 813 654,23        |

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów spółki Symbio Polska S.A.*

Istotne pozycje kosztów działalności operacyjnej stanowią usługi obce jak również wynagrodzenia i koszt własny sprzedanych materiałów.

**Tabela 9. Koszty działalności operacyjnej – struktura zmian.**

|                                               | <b>2009</b>  | <b>2008</b>   |
|-----------------------------------------------|--------------|---------------|
| A. Koszty wg rodzajów                         | 8 390 942,09 | 5 953 847,79  |
| 1. Amortyzacja                                | 86 973,43    | 45 104,24     |
| 2. Zużycie materiałów i energii               | 174 060,35   | 1 269 732,81  |
| 3. Usługi obce                                | 6 737 310,17 | 3 785 971,37  |
| 4. Podatki i opłaty                           | 53 755,48    | 73 614,05     |
| 5. Wynagrodzenia                              | 1 054 318,17 | 582 199,24    |
| 6. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia | 93 761,29    | 69 477,43     |
| 7. Pozostałe koszty rodzajowe                 | 190 763,20   | 127 748,65    |
| B. Wartość sprzedanych towarów i materiałów   | 930 150,83   | 12 011 647,45 |
| RAZEM                                         | 9 321 092,92 | 17 965 495,24 |

*Źródło : opracowanie własne na podstawie materiałów Spółki Symbio Polska S.A.*

Wśród przychodów Spółki występują także pozostałe przychody operacyjne, które tworzą głównie nadwyżki inwentaryzacyjne oraz przychody z refakturowanych kosztów. Natomiast w pozostałych kosztach operacyjnych jednostka prezentuje przede wszystkim niedobory inwentaryzacyjne, koszty złomowania składników majątkowych oraz refakturowane koszty.

**Tabela 10. Struktura zmian pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych.**

| <b>Pozostałe przychody operacyjne</b>                              | <b>2009</b>       | <b>2008</b>      |
|--------------------------------------------------------------------|-------------------|------------------|
| I. Przychody ze sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych          | 0,00              | 0,00             |
| II. Dotacje                                                        | 0,00              | 0,00             |
| III. Inne przychody operacyjne, w tym:                             | 387 061,87        | 67 703,88        |
| 1. Rozwiązanie odpisów aktualizujących wartość należności          | 25 710,22         | 8 093,96         |
| 2. Otrzymane zwroty kosztów postępowania spornego                  | 7 968,99          | 3 564,98         |
| 3. Z tytułu różnic inwentaryzacyjnych                              | 177 044,61        | 13 675,76        |
| 4. Otrzymane odszkodowania                                         | 8 854,72          | 5 440,07         |
| 5. Inne w tym przychody z refakturowanych kosztów                  | 167 483,33        | 36 929,11        |
| <b>RAZEM</b>                                                       | <b>387 061,87</b> | <b>67 703,88</b> |
| <b>Pozostałe koszty operacyjne</b>                                 |                   |                  |
| I. Odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu dostaw i usług | 0,00              | 37 219,58        |

|                                     |                   |                  |
|-------------------------------------|-------------------|------------------|
| II. Inne koszty operacyjne, w tym:  | 967 831,79        | 8 114,80         |
| 1. Odpisane należności              | 7 383,78          | 425,57           |
| 2. Koszty postępowania spornego     | 12 570,00         | 663,33           |
| 3. Niedobory składników majątkowych | 80 476,08         | 1 013,00         |
| 4. Inne w tym refakturowane koszty  | 867 401,93        | 6 012,90         |
| <b>RAZEM</b>                        | <b>967 831,79</b> | <b>45 334,38</b> |

*Źródło : opracowanie własne na podstawie materiałów Spółki Symbio Polska S.A.*

Przychody finansowe stanowią odsetki od lokat i środków na rachunkach bankowych, odsetki za zwłokę w płatności należności oraz główną pozycję stanowią różnice kursowe.

Koszty finansowe to odsetki od kredytów, odsetki od pożyczek oraz różnice kursowe.

**Tabela 11. Struktura zmian przychodów i kosztów finansowych.**

| <b>Przychody finansowe</b>                     | <b>2009</b>         | <b>2008</b>         |
|------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| I. Zyski z tytułu udziału w innych jednostkach | 0,00                | 0,00                |
| II. Odsetki, w tym:                            | 84 170,71           | 136 491,19          |
| - odsetki bankowe                              | 55 478,97           | 46 783,21           |
| - odsetki pozostałe                            | 28 691,74           | 89 707,98           |
| III. Przychody ze zbycia inwestycji, w tym:    | 0,00                | 0,00                |
| IV. Aktualizacja wartości inwestycji           | 0,00                | 0,00                |
| V. Inne, w tym:                                | 314 138,59          | 20 984,54           |
| - różnice kursowe                              | 207 564,89          | 20 984,54           |
| <b>RAZEM</b>                                   | <b>398 309,30</b>   | <b>157 475,30</b>   |
| <b>Koszty finansowe</b>                        |                     |                     |
| I. Odsetki, w tym:                             | 602 099,11          | 616 549,47          |
| - odsetki od pożyczek                          | 262 461,85          | 70 950,69           |
| - odsetki od kredytów                          | 339 136,17          | 538 158,91          |
| - odsetki bankowe                              | 501,09              | 7 439,87            |
| - odsetki pozostałe                            | 0,00                | 0,00                |
| II. Aktualizacja wartości inwestycji, w tym:   | 0,00                | 0,00                |
| III. Inne, w tym:                              | 666 072,18          | 702 877,19          |
| - różnice kursowe                              | 451 349,63          | 542 589,43          |
| <b>RAZEM</b>                                   | <b>1 268 171,29</b> | <b>1 311 986,79</b> |

*Źródło : opracowanie własne na podstawie materiałów Spółki Symbio Polska S.A.*

#### **4.4. Wyłączenia z przychodów i kosztów podatkowych**

Ustawa o podatku dochodowym zawiera cały szereg pozycji księgowych, których nie zalicza się do przychodów podatkowych, jak również kosztów nie uważanych za koszty uzyskania przychodu.

W prezentowanej Spółce pozycje te stanowią głównie takie przychody jak :

1. odsetki od leasingu,
2. marża od rat leasingowych,
3. naliczone odsetki od kaucji,
4. przychody z rozwiązania odpisu aktualizacyjnego należności,
5. nieotrzymane naliczone odsetki od należności,
6. odpis aktualizacyjny (rozwiązanie),
7. dotacja,
8. różnice kursowe naliczone w 2009r. do zapłaty w 2010r.

Natomiast wśród kosztów najważniejsze pozycje podlegające wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów stanowią :

1. odsetki budżetowe zapłacone,
2. odsetki od leasingu,
3. składki nie zapłacone do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych,
4. raty leasingowe,
5. odpisy aktualizacyjne,
6. nie zapłacone odsetki od kredytu,
7. umorzone należności,
8. odsetki nie zapłacone,
9. rezerwa na sporządzenie i badanie bilansu,
10. składki na rzecz organizacji, do których przynależność nie jest obowiązkowa,
11. koszty reprezentacji,
12. niewypłacone wynagrodzenia z tytułu umów zleceń,
13. kary,
14. różnice kursowe naliczone w 2009r. do zapłaty w 2010r.,
15. wydatki sfinansowane dotacją Biofach.

Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego brutto przedstawia się następująco:

|                                                                                          | <b>12 miesięcy do 31<br/>grudnia 2009</b> | <b>12 miesięcy do 31<br/>grudnia 2008</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------|
|                                                                                          | <b>zł</b>                                 | <b>zł</b>                                 |
| <b>Zysk brutto</b>                                                                       | 761 554,70                                | -477 303,63                               |
| <b>Przychody nie stanowiące przychodów<br/>podatkowych, w tym:</b>                       | -129 641,55                               | -135 651,97                               |
| - odsetki od leasingu                                                                    | 0,00                                      | -77 553,86                                |
| - marża od rat leasingowych                                                              | 0,00                                      | -20 984,23                                |
| - naliczone odsetki od kaucji                                                            | 0,00                                      | -19 280,10                                |
| - przychody z rozwiązania odpisu aktualizacyjnego<br>należności                          | 0,00                                      | -17 833,78                                |
| - nieotrzymane naliczone odsetki od należności                                           | -6 340,95                                 | 0,00                                      |
| - odpis aktualizacyjny (rozwiązanie)                                                     | -4 486,74                                 | 0,00                                      |
| - dotacja                                                                                | -7 650,00                                 | 0,00                                      |
| - różnice kursowe naliczone w 2009 do zapłaty w 2010                                     | -111 163,86                               | 0,00                                      |
| <b>Inne przychody podlegające opodatkowaniu</b>                                          | <b>19 280,10</b>                          | <b>339 349,06</b>                         |
| <b>Koszty dot. lat ubiegłych stanowiące koszt<br/>uzyskania przychodu roku bieżącego</b> | <b>144 767,55</b>                         | <b>103 412,16</b>                         |
| - ZUS 2007                                                                               | 0,00                                      | 5 223,50                                  |
| - Odsetki zapłacone                                                                      | 0,00                                      | 98 188,66                                 |
| - ZUS zapłacony za rok poprzedni                                                         | 8 060,33                                  | 0,00                                      |
| - Odsetki od kredytu TRIODOS                                                             | 136 707,22                                | 0,00                                      |
| <b>Koszty nie stanowiące kosztów uzyskania<br/>przychodów:</b>                           | <b>474 703,14</b>                         | <b>1 251,84</b>                           |

|                                                                              |                   |                    |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------|
| - odsetki budżetowe zapłacone                                                | 581,00            | 141,43             |
| - odsetki od leasingu                                                        | 0,00              | 84 498,38          |
| -składki nie zapłacone do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych                    | 0,00              | 8 060,33           |
| - raty leasingowe                                                            | 0,00              | -322 202,19        |
| - odpis aktualizacyjny wartość należności z tytułu dostaw i usług            | 117 302,74        | 21 223,93          |
| -odpis aktualizujący zapasy                                                  | 0,00              | 15 995,65          |
| - odsetki od kredytu nie zapłacone                                           | 64 718,41         | 136 707,22         |
| - amort. leasingu                                                            | 4 357,18          | 20 302,44          |
| -pozostałe                                                                   | 1 533,81          | 7 428,23           |
| -umorzenie należ                                                             | 0,00              | 8 096,21           |
| -odsetki nie zapłacone                                                       | 0,00              | 0,21               |
| -rezerwa na sporządzenie bilansu                                             | 0,00              | 5 000,00           |
| - rezerwa na badanie bilansu                                                 | 12 000,00         | 16 000,00          |
| - niewypłacone wynagrodzenie                                                 | 17 813,28         | 0,00               |
| - składki na rzecz organizacji do których przynależność nie jest obowiązkowa | 820,00            | 0,00               |
| - błędy lat poprzednich                                                      | 54 416,61         | 0,00               |
| - koszty reprezentacji                                                       | 10 101,02         | 0,00               |
| - kary                                                                       | 9 694,27          | 0,00               |
| - różnice kursowe naliczone w 2009 do zapłaty w 2010                         | 167 728,40        | 0,00               |
| - spisanie należności                                                        | 5 986,42          | 0,00               |
| - wydatki sfinansowane dotacją Biofach                                       | 7 650,00          | 0,00               |
| <b>Odliczenia od dochodu</b>                                                 | <b>187 883,43</b> | <b>0,00</b>        |
| Strata z lat poprzednich                                                     | 187 883,43        | 0,00               |
| <b>Dochód do opodatkowania</b>                                               | <b>793 245,41</b> | <b>-375 766,86</b> |

|                                 |                   |                    |
|---------------------------------|-------------------|--------------------|
| <b>Podstawa opodatkowania</b>   | <b>793 245,41</b> | <b>0,00</b>        |
| Podatek dochodowy bieżący (19%) | 150 717,00        | 0,00               |
| Podatek dochodowy odroczony     | -31 824,64        | 19 413,03          |
| <b>Zysk netto</b>               | <b>642 662,34</b> | <b>-496 716,66</b> |

Ze względu na różnice pomiędzy kosztami i przychodami rachunkowymi a kosztami i przychodami podatkowymi wynik bilansowy brutto prezentowanej Spółki wykazuje różnice pomiędzy podstawą opodatkowania ustaloną dla potrzeb sporządzenia rocznego zeznania podatkowego. Różnica ta wynika z tego, że zysk brutto prezentowanej spółki różni się od podstawy jej opodatkowania.

## **Zakończenie**

Ustalenie wyniku finansowego rządzi się innymi regułami niż ustalenie wyniku podatkowego, czego doskonałym odzwierciedleniem jest przykład przedstawionej spółki. Bierze się to z odmiennego traktowania niektórych przychodów i kosztów ich uzyskania przez prawo podatkowe i bilansowe.

Ustalenie i ostateczny pomiar wyniku finansowego w ewidencji jednostki dokonywane są - zgodnie z obowiązującymi przepisami - na koniec roku obrotowego, w ramach rocznych zamknięć bilansowych. Rachunek zysków i strat pokazuje więc faktyczny wynik, jaki wygenerowała jednostka w danym roku obrotowym. Wynik bilansowy brutto stanowi punkt wyjścia do obliczenia wyniku podatkowego. Obie te wielkości nie muszą się ze sobą pokrywać. Różnice między wynikiem bilansowym a podatkowym mogą wystąpić w przypadku, gdy w przedsiębiorstwie wystąpiły przychody nieopodatkowane (zwolnione ustawowo od podatku dochodowego) i koszty niebędące kosztami uzyskania przychodu. Dlatego bardzo ważne jest prowadzenie szczegółowej ewidencji i uwzględnienie wszystkich pozycji korygujących. Sporządzając sprawozdanie finansowe, jednostka powinna więc przygotować rozliczenie różnic między wynikiem finansowym a podatkowym.

Prawo bilansowe i podatkowe stanowią specyficzne niezależne dziedziny prawa. Powstają pomiędzy nimi różnice, gdy każda z nich zachowuje właściwe sobie cele, ogólne koncepcje oraz szczegółowe zasady, które każdą z nich regulują. W aspekcie celów i funkcji realizowanych w praktyce życia gospodarczego, obie te dziedziny różnią

się od siebie diametralnie. Przepisy ustawy o rachunkowości pozwalają na ustalenie zysku bilansowego ale nie jest to równoznaczne z pojęciem dochodu w prawie podatkowym. Odmienności pomiędzy wynikiem rachunkowym a wynikiem podatkowym wynikają z faktu, iż celem uregulowań prawnobilansowych jest przede wszystkim niedopuszczenie do wykazania zysku zbyt wysokiego w porównaniu z rzeczywistym, natomiast celem regulacji prawnopodatkowych jest niedopuszczenie do zaniżenia podstawy opodatkowania oraz zagrożenia regularności poboru dochodów budżetowych.

Różnice pomiędzy wynikiem finansowym brutto i wynikiem podatkowym istniały zawsze i istnieć będą nadal, kwestią dyskusyjną jest tylko skala tych różnic.

## Załącznik:

POLTAX

|                                   |                 |           |
|-----------------------------------|-----------------|-----------|
| 1. Numer identyfikacji Podatkowej | 2. Nr dokumentu | 3. Status |
|-----------------------------------|-----------------|-----------|

**CIT-8**

### ZEZNANIE O WYSOKOŚCI OSIĄGNIĘTEGO DOCHODU (PONIESIONEJ STRATY) PRZEZ PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH za rok podatkowy

|                               |                               |
|-------------------------------|-------------------------------|
| 4. Od (dzień - miesiąc - rok) | 6. Do (dzień - miesiąc - rok) |
|-------------------------------|-------------------------------|

|                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Podstawa prawna:   | Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), zwana dalej "ustawą".                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Składający:        | Podatnicy wymienieni w art.1 ustawy, w zakresie dochodów określonych w art.3 ust.1 (mający siedzibę na terytorium RP) oraz w art.3 ust.2 (nie mający siedziby na terytorium RP) ustawy, z wyjątkiem:<br>- podatników uzyskujących przychody wyłączone z tytułów wymienionych w art.2 ust.1 ustawy<br>- podatników zwolnionych od składania zeznania - art.27 ust.1 ustawy,<br>- podatników niemających siedziby na terytorium RP, uzyskujących przychody, o których mowa w art.21 i 22 ustawy, wyłącznie od płatników wymienionych w art.26 ust.1 ustawy. |
| Termin składania:  | Do końca trzeciego miesiąca następnego roku (art.27 ust. 1 ustawy)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Miejsce składania: | Urząd skarbowy                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

#### A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA ZEZNANIA

6. Urząd skarbowy, do którego adresowane jest zeznanie

7. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat):

☐ 1. złożenie zeznania

☐ 2. korekta zeznania<sup>2)</sup>

#### B. DANE PODATNIKA

##### B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

8. Nazwa pełna

9. REGON

##### B.2. ADRES SIEDZIBY

|               |                 |                  |
|---------------|-----------------|------------------|
| 10. Kraj      | 11. Województwo | 12. Powiat       |
| 13. Gmina     | 14. Ulica       | 15. Nr domu      |
| 16. Nr lokalu | 17. Miejsowość  | 18. Kod pocztowy |
| 19. Poczta    |                 |                  |

##### B.3. DANE DODATKOWE

20. Podatnik korzysta ze zwolnienia lub utracił prawo do zwolnienia, o którym mowa w art.25 ust.11-16 ustawy, w roku podatkowym wykazany w poz.4 i 5

(zaznaczyć właściwy kwadrat):

☐ 1. tak

☐ 2. utracił prawo do zwolnienia w związku z art.25 ust.14 ustawy

☐ 3. nie

21. Podatnik był obowiązany do sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art.8a ust.1 ustawy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

☐ 1. tak

☐ 2. nie

#### C. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH

Należy podać liczbę dołączonych załączników.

|            |                                                                           |             |
|------------|---------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 22. CIT-ST | 23. 8 SE-R                                                                | 24. CIT-SID |
| 25. CIT-D  | 26. Sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej |             |

<sup>1)</sup> Jeżeli jest mowa o urzędzie skarbowym - oznacza to urząd skarbowy, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego.

<sup>2)</sup> Zgodnie z art.81 Ordynacji podatkowej podatnik może skorygować złożoną deklarację poprzez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.

<sup>3)</sup> Należy podać rok kalendarzowy, w którym podatnik rozpoczął rok podatkowy objęty zwolnieniem, o którym mowa w art.25 ust.11 - 16 ustawy.

#### Pouczenie

<sup>4)</sup> Niniejsze zeznanie stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.), na odsetki od wykazanych i nieuiszczonych w obowiązujących terminach lub uiszczonych w niepełnej wysokości kwot z poz.99 - 81 i poz.83 - 90

<sup>5)</sup> W przypadku niewpłacenia w obowiązujących terminach kwot z poz.95, 98, 99 i 100 lub wpłacenia ich w niepełnej wysokości niniejsze zeznanie stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.).

#### Objaśnienia

Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy lub w przypadku, o którym mowa w art.8 ust.1 ustawy, okres kolejnych dwunastu miesięcy, z uwzględnieniem art.8 ust. 2, 3a, 3 i 6 ustawy.

© www.signform.pl Sp. z o.o., e-mail: biuro@signform.pl, tel. (0-22) 337-11-51, fax: (0-22) 337-11-52

CIT-8

(21)

1/4

| D. USTALENIE DOCHODU / STRATY                                                                                                        |     | str. | pr. |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------|-----|
| <b>D.1. PRZYCHODY</b>                                                                                                                |     |      |     |
| Przychody ze źródeł przychodów położonych na terytorium RP                                                                           | 27. |      |     |
| Bez przychodów, o których mowa w art.2 ust.1, art.21 i 22 ustawy, z zastrzeżeniem art.7 ust.3 ustawy.                                |     |      |     |
| Przychody ze źródeł przychodów położonych poza terytorium RP                                                                         | 28. |      |     |
| Przychody równorzędne do kategorii przychodów wymienionych w art.21 ust.1 ustawy oraz przychody z dywidend i inn                     |     |      |     |
| Przychody z udziałów w zyskach osób prawnych niemających siedziby na terytorium RP                                                   |     |      |     |
| Przychody ze źródeł przychodów położonych poza terytorium RP - inne niż wymienione w poz.28                                          | 29. |      |     |
| Razem przychody                                                                                                                      | 30. |      |     |
| Suma kwot z poz. 27, 28 i 29.                                                                                                        |     |      |     |
| <b>D.2. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW</b>                                                                                              |     |      |     |
| Koszty uzyskania przychodów wymienionych w poz.2                                                                                     | 31. |      |     |
| Koszty uzyskania przychodów wymienionych w poz.28                                                                                    | 32. |      |     |
| Koszty uzyskania przychodów wymienionych w poz.29                                                                                    | 33. |      |     |
| Razem koszty uzyskania przychodów                                                                                                    | 34. |      |     |
| Suma kwot z poz. 31, 32 i 33.                                                                                                        |     |      |     |
| <b>D.3. DOCHÓD / STRATA</b>                                                                                                          |     |      |     |
| Dochód (art.7 ust.2 ustawy)                                                                                                          | 35. |      |     |
| Od kwoty z poz.30 należy odjąć kwotę z poz. 34. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0                                   |     |      |     |
| Strata (art.7 ust.2 ustawy)                                                                                                          | 36. |      |     |
| Od kwoty z poz.34 należy odjąć kwotę z poz. 30. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0                                   |     |      |     |
| Strata w związku z postanowieniami art.7 ust.3-4s ustawy oraz stratą ze źródeł przychodów wykazanych w poz.28                        | 37. |      |     |
| podlegającą za granicą odliczeniu od dochodu do opodatkowania                                                                        |     |      |     |
| Dochód                                                                                                                               | 38. |      |     |
| Jeżeli w poz.36 wpisano 0, do kwoty z poz. 35 należy dodać kwotę z poz.37. Jeżeli kwota z poz. 36 jest większa od 0 a kwota z poz.37 |     |      |     |
| jest większa od kwoty z poz.36, od kwoty z poz.37 należy odjąć kwotę z poz.36. W pozostałych przypadkach należy wpisać               |     |      |     |
| Strata                                                                                                                               | 39. |      |     |
| Jeżeli kwota z poz.36 jest większa od 0 i większa od kwoty z poz. 37, od kwoty z poz.36 należy odjąć kwotę z poz.37                  |     |      |     |
| W pozostałych przypadkach należy wpisać 0                                                                                            |     |      |     |
| <b>E. USTALENIE PODSTAWY OPODATKOWANIA / STRATY</b>                                                                                  |     |      |     |
| <b>E.1. DOCHODY (PRZYCHODY) WOLNE I ODLICZENIA</b>                                                                                   |     |      |     |
| Razem dochody (przychody) wolne                                                                                                      |     | 40.  |     |
| Należy wpisać kwotę z poz.20 załącznika CIT-8/O                                                                                      |     |      |     |
| Razem odliczenia od dochodu                                                                                                          |     | 41.  |     |
| Należy wpisać kwotę z poz. 49 załącznika CIT-8/O                                                                                     |     |      |     |
| Odliczenia kwota nie może przekroczyć kwoty dochodu z poz. 38 pomniejszonej o kwotę z poz. 40                                        |     |      |     |
| Odliczenia z tytułu wydatków inwestycyjnych                                                                                          |     | 42.  |     |
| Należy wpisać kwotę z poz. 52 załącznika CIT-8/O                                                                                     |     |      |     |
| Odliczenia kwota nie może przekroczyć kwoty dochodu z poz. 38 pomniejszonej o sumę kwot z poz. 40 i 41                               |     |      |     |
| Razem dochody (przychody) wolne i odliczenia                                                                                         |     | 43.  |     |
| Suma kwot z poz. 40, 41 i 42.                                                                                                        |     |      |     |
| <b>E.2. PODSTAWA OPODATKOWANIA / STRATA</b>                                                                                          |     |      |     |
| Podstawa opodatkowania                                                                                                               |     | 44.  |     |
| Jeżeli kwota z poz.38 jest większa od 0, należy wpisać kwotę z poz.38 pomniejszoną o kwotę z poz. 43. W pozostałych                  |     |      |     |
| przypadkach oraz jeżeli wynik jest liczbą ujemną, należy wpisać 0                                                                    |     |      |     |
| Strata                                                                                                                               |     | 45.  |     |
| Od sumy kwot z poz.39 i 43 należy odjąć kwotę z poz.38. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.                          |     |      |     |
| <b>E.3. ODLICZENIA OD PODSTAWY OPODATKOWANIA</b>                                                                                     |     |      |     |
| Kwota odliczenia nie może przekroczyć kwoty z poz.44.                                                                                |     |      |     |
| Odliczenia zmniejszające podstawę opodatkowania z tytułu wydatków na nabycie nowo technologii                                        |     | 46.  |     |
| Należy wpisać kwotę z poz. 53 załącznika CIT-8/O                                                                                     |     |      |     |

| E.4. KWOTY ZWIĘKSZAJĄCE PODSTAWĘ OPODATKOWANIA / ZMNIEJSZAJĄCE STRATĘ                                                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Kwota odliczonych w poprzednich latach wydatków inwestycyjnych - w związku z utratą prawa do odliczeń                                                                     | 47. |
| Kwota zwolnień od podatków dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej - w związku z utratą prawa do zwolnienia | 48. |
| Kwota odliczonych wydatków z tytułu nabycia nowych technologii - w związku z utratą prawa do odliczeń                                                                     | 49. |
| Razem kwota zwiększająca podstawę opodatkowania / zmniejszająca stratę<br>Suma kwot z poz. 47, 48 i 49.                                                                   | 50. |

| E.5. PODSTAWA OPODATKOWANIA / STRATA PO UWZGLĘDNIENIU KWOT Z CZĘŚCI E.3. I E.4.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Podstawa opodatkowania (podaje się po zaokrągleniu do pełnych złotych)<br>Jeżeli kwota z poz. 44 jest większa od 0, należy wpisać kwotę z poz. 44 pomniejszoną o kwotę z poz. 50. Jeżeli kwota z poz. 44 równa się 0, a kwota z poz. 45 jest mniejsza od kwoty z poz. 50, od kwoty z poz. 50 należy odjąć kwotę z poz. 45. W pozostałych przypadkach oraz jeżeli wynik jest liczbą ujemną, należy wpisać 0. | 51. |
| Strata<br>Od sumy kwot z poz. 45 i 46 należy odjąć sumę kwot z poz. 44 i 50. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.                                                                                                                                                                                                                                                                            | 52. |

| F. OBLICZENIE NALEŻNEGO PODATKU                                                                                                                   |                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Jeżeli w poz. 20 zaznaczono kwadrat nr 1, w części F nie wypełnia się poz. 57 i 58. Poz. 56 i 58 wypełnia się po zaokrągleniu do pełnych złotych. |                       |
| Stawka podatku - art.18 ustawy                                                                                                                    | 53.                   |
| Podatek należny według stawki z poz.53, obliczony od kwoty z poz.51                                                                               | 54.                   |
| Odliczenia od podatku<br>Należy wpisać kwotę z poz.64 z załącznika CIT-8/O. Odliczana kwota nie może przekroczyć podatku z poz.54.                | 55.                   |
| Podatek należny po odliczeniach za rok podatkowy wykazany w poz.41.6                                                                              | 56.                   |
| Od kwoty z poz.54 należy odjąć kwotę z poz.55                                                                                                     | 57. Rok <sup>2)</sup> |
| 20%należnego podatku wykazanego w zeznaniu składowym za rok podatkowy objęty zwolnieniem, o którym mowa w art.26 ust.11-18 ustawy                 | 58.                   |

| G. KWOTY NALEŻNYCH ZALICZEK MIESIĘCZNYCH - ZGODNIE Z ART.25 UST.1 I 1A USTAWY <sup>1)</sup> |     |     |     |     |     |       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-------|
| Jeżeli w poz. 20 zaznaczono kwadrat nr 1, część G nie wypełnia się.                         |     |     |     |     |     |       |
| Miesiące                                                                                    | 1   | 2   | 3   | 4   | 5   | 6     |
| Należna zaliczka                                                                            | 59. | 60. | 61. | 62. | 63. | 64.   |
| Miesiące                                                                                    | 7   | 8   | 9   | 10  | 11  | 12    |
| Należna zaliczka                                                                            | 65. | 66. | 67. | 68. | 69. | 70.   |
| Miesiące                                                                                    | 13  | 14  | 15  | 16  | 17  | 18    |
| Należna zaliczka                                                                            | 71. | 72. | 73. | 74. | 75. | 76.   |
| Miesiące                                                                                    | 19  | 20  | 21  | 22  | 23  | Razem |
| Należna zaliczka                                                                            | 77. | 78. | 79. | 80. | 81. | 82.   |

| H. KWOTY NALEŻNYCH ZALICZEK KWARTALNYCH - ZGODNIE Z ART.25 UST.1b I 1c USTAWY <sup>1)</sup> |     |     |     |     |     |       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-------|
| Jeżeli w poz. 20 zaznaczono kwadrat nr 1 lub wypełniono część G, część H nie wypełnia się.  |     |     |     |     |     |       |
| Kwartaly                                                                                    | 1   | 2   | 3   | 4   | 5   | 6     |
| Należna zaliczka                                                                            | 83. | 84. | 85. | 86. | 87. | 88.   |
| Kwartaly                                                                                    | 7   | 8   |     |     |     | Razem |
| Należna zaliczka                                                                            | 89. | 90. |     |     |     | 91.   |

CIT-8<sup>(21)</sup> 3<sub>A</sub>

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>I. RÓŻNICA POMIĘDZY PODATKIEM NALEŻNYM A NALEŻNYMI ZALICZKAMI</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                             |
| Jeżeli w poz. 20 zaznaczono kwadrat nr 1, część II nie wypełnia się.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                             |
| Różnica pomiędzy podatkiem należnym a sumą należnych zaliczek za rok podatkowy                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 82.                                                         |
| Od sumy kwot z poz. 56 i 58 należy odjąć kwotę z poz. 82 lub 91. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                             |
| Różnica pomiędzy sumą należnych zaliczek za rok podatkowy a podatkiem należnym                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 83.                                                         |
| Od kwoty z poz. 82 lub 91 należy odjąć sumę kwot z poz. 56 i 58. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                             |
| <b>J. KWOTA DO ZAPŁATY / NADPŁATA</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                             |
| Jeżeli w poz. 20 zaznaczono kwadrat nr 1, część II nie wypełnia się.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                             |
| Suma zaliczek wpłaconych przez podatnika                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 84.                                                         |
| Kwota do zapłaty *)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 85.                                                         |
| Od sumy kwot z poz. 56 i 58 odjąć kwotę z poz. 84. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                             |
| Nadpłata                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 86.                                                         |
| Od kwoty z poz. 84 odjąć sumę kwot z poz. 56 i 58. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                             |
| <b>K. INNE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                             |
| Dochody wydatkowane przez podatników, o których mowa w art. 17 ust. 1 ustawy, w roku podatkowym na inne cele niż określone w art. 17 ust. 1b ustawy, w tym dochód uzyskany i niewydatkowany do końca 1994 r. (art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania... - Dz.U. z 1996 r. Nr 6 poz. 28) - art. 26 ust. 4 ustawy |                                                             |
| Podatek należny według stawki z poz. 63, obliczony od kwoty z poz. 87 *)                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 87.                                                         |
| Kwota podatku należna zgodnie z art. 38 ust. 4 ustawy *)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 88.                                                         |
| Należy podać kwotę podatku przypadającą do zapłaty za ostatni miesiąc roku podatkowego.                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 89.                                                         |
| Kwota odsetek należnych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok, lub do dnia zaliczenia ich do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych - art. 18e ust. 1 pkt 4) i ust. 2 ustawy *)                                      | 100.                                                        |
| <b>L. OŚWIADCZENIE OSÓB ODPOWIEDZIALNYCH</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                             |
| Oświadczam, że są mi znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością i przez to narazenie na uszczerpkienie podatku                                                                                                                                                                                                   |                                                             |
| 101. Imię i nazwisko osoby odpowiedzialnej za obliczenie podatku                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                             |
| 102. Podpisy i pieczęć osoby lub osób uprawnionych, zgodnie z obowiązującymi przepisami lub nadanym statutem, do zarządzania jednostką                                                                                                                                                                                                                                              |                                                             |
| 103. Data wypełnienia zeznania (dzień - miesiąc - rok)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 104. Podpis, pieczęć i telefon osoby wymienionej w poz. 101 |
| <b>M. ADNOTACJE URZĘDU SKARBOWEGO</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                             |
| 105. Uwagi urzędu skarbowego                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                             |
| 106. Identyfikator przyjmującego formularz                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 107. Podpis przyjmującego formularz                         |

## **SPIS TABEL**

|                                                                                                            |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tabela 1. Uproszczony rachunek zysków i strat.....                                                         | 58 |
| Tabela 2. Różnice pomiędzy wynikiem rachunkowym i wynikiem podatkowym.....                                 | 73 |
| Tabela 3. Struktura przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów<br>.....                 | 81 |
| Tabela 4. Zestawienie poniesionych i planowanych w roku.....nakładów na<br>niefinansowe aktywa trwałe..... | 83 |
| Tabela 5. Bilans – Aktywa sporządzony na dzień 31 grudnia 2009r.....                                       | 86 |
| Tabela 6. Bilans – Pasywa sporządzony na dzień 31 grudnia 2009r.....                                       | 87 |
| Tabela 7. Rachunek zysków i strat sporządzony na dzień 31 grudnia 2009r.....                               | 88 |
| Tabela 8. Struktura zmian przychodów.....                                                                  | 89 |
| Tabela 9. Koszty działalności operacyjnej – struktura zmian.....                                           | 90 |
| Tabela 10. Struktura zmian pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych.....                              | 90 |
| Tabela 11. Struktura zmian przychodów i kosztów finansowych.....                                           | 91 |

## **SPIS SCHEMATÓW**

|                                               |    |
|-----------------------------------------------|----|
| Schemat. 1. Ustalanie wyniku finansowego..... | 57 |
|-----------------------------------------------|----|

## Bibliografia:

1. Czubakowska K., *Rachunkowość według prawa bilansowego*, C.H. BECK, Warszawa 2009,
2. Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Przychody, koszty, wynik finansowy, przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2009.
3. Gabrusewicz W., *Sprawozdawczość finansowa*, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości, Poznań 2005,
4. Gierusz B., Nilidziński R., *Wybrane zagadnienia rachunkowości finansowej dla zaawansowanych*, ODDK Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2009,
5. Gos W., *Zarządzanie wynikiem finansowym i dochodem*, Difin, Warszawa 1998,
6. ISAC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, London 1989.
7. Jackowska M., Jakubczyk-Cały E., Kotar G, Szymańska M, *Podatek dochodowy odroczony w praktyce rachunkowości*, Difin, Warszawa 2002,
8. Kalwasińska E., Maciejowska D., *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008,
9. Kulicki K., Sokół P., *Podatki i prawo podatkowe*, PWE, Warszawa 1995,
10. Litwińczuk H., Karwat P., *Prawo podatkowe przedsiębiorców, Tom I*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008,
11. Maciejowska D., *Koszty i ich rachunek*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2009,
12. Matuszewicz J., *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa 1999,
13. Messner Z., Pfaff J., *Podstawy rachunkowości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010,
14. Niemczyk R., *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, OPO, Bydgoszcz 2000,
15. Niemczyk R., *Przychody i koszty ujęcie podatkowe i kosztowe*, OPO, Bydgoszcz 2000,
16. Nowak E., *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2007,
17. Matuszewicz J., *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa 1999,
18. Olchowicz I., *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011,

19. Ożóg I., *Podatek dochodowy od osób prawnych w 1993r.*, Vademecum Podatnika, Warszawa 1993r,
20. Pkt 2.4. Załącznik do uchwały nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z 16 stycznia 2007 r. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów, Dz. Urz. Min. Fin. 2007, nr 2, poz. 11.
21. Pod red. A. Jarugowej, *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991,
22. Pod redakcją E. Nowaka, *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004,
23. Pod red. K. Sawickiego, *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 2009,
24. Praca zbiorowa pod redakcją K. Sawickiego, *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wrocław 2009,
25. Pod red. S. Skrzywana, *Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971,
26. Szczypa P., *Rachunkowość dla ciebie, Podstawy Rachunkowości*, Cedewu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warszawa 2008,
27. Ustawa o rachunkowości z dnia 29.września 1994r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz. U. z 2002r. nr 76 poz. 694 z późniejszymi zmianami,
28. Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity, Dz. U. z 2000r., Nr 54 poz. 654 z późniejszymi zmianami,
29. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

#### **STRONY INTERNETOWE:**

30. [www.gofin.pl](http://www.gofin.pl)
31. [www.infor.pl](http://www.infor.pl)
32. [www.symbio.pl](http://www.symbio.pl)