

Bronisław Bryl*

WPLYW OBCIĄŻEŃ PODATKOWYCH NA SYSTEM RACHUNKOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie

Podatki odgrywają istotną rolę w rzeczywistości gospodarczej. Celem artykułu jest przeanalizowanie wpływu obciążeń podatkowych na system rachunkowości przedsiębiorstwa. Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że obciążenia podatkowe znacznie oddziałują na ten system: wpływają nie tylko na ewidencję, ale również na wycenę bilansową poszczególnych aktywów i pasywów. W prowadzonych badaniach wykorzystano analizę regulacji prawnych oraz dedukcję i syntezę.

Słowa kluczowe: rachunkowość, podatki, system rachunkowości, ewidencja księgową

Wstęp

Podatki wywierają znaczny wpływ zarówno na funkcjonowanie podmiotów gospodarczych, jak i na życie obywateli. Jednak wpływ ten jest większy w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, gdyż uzyskują one szereg korzyści ekonomicznych, w których państwo – poprzez podatki – chce partycypować.

* Bronisław Bryl, mgr, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług (Katedra Rachunkowości i Controllingu) e-mail: ab.bryl@neostrada.pl.

Poprzez regulacje prawne państwo nakłada na przedsiębiorstwa szereg obowiązków do spełnienia. W ustawach podatkowych określa konkretne zdarzenia, które powodują powstanie tzw. obowiązku podatkowego, czyli po prostu zobowiązania do zapłacenia podatku. Aby spełnić owe zobowiązania, przedsiębiorstwo musi dysponować odpowiednim narzędziem, który będzie generowało informacje niezbędne do prawidłowego obliczenia i zapłacenia podatków.

Celem opracowania jest przeanalizowanie wpływu obciążeń podatkowych na system rachunkowości przedsiębiorstwa. Realizację postawionego celu wymaga odpowiedzi na następujące pytania:

- Czy regulacje bilansowe i podatkowe są zawsze ze sobą zgodne, czy też zawierają obszary uregulowane w sposób odmienny?
- Czy regulacje podatkowe oddziałują tylko na budowę i uszczegółowienie ewidencji księgowej, czy też sięgają dalej, wpływając między innymi na wycenę bilansową aktywów i pasywów przedsiębiorstwa?

W celu uzyskania odpowiedzi na powyższe pytania wykorzystano metody badawcze obejmujące analizę regulacji prawnych, a także metody dedukcji i syntezy użyte podczas formułowania wniosków końcowych.

1. System rachunkowości jako podstawowe źródło informacji o przedsiębiorstwie

Podstawowym narzędziem generującym informację jest system rachunkowości przedsiębiorstwa¹. Poprzez ten system jednostka dokonuje ciągłej obserwacji, rejestracji, agregacji i prezentacji zdarzeń gospodarczych. Odgrywa on zatem bardzo ważną rolę w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa². Poprzez ewidencję wyrażonych w mierniku pieniężnym zdarzeń gospodarczych zachodzących w jednostce możliwy jest pomiar posiadanego majątku (aktywów przedsiębiorstwa), źródła jego finansowania (pasywów przedsiębiorstwa) oraz efektów jego funkcjonowania (wyników działalności przedsiębiorstwa). Informacje generowane przez system rachunkowości zasadniczo mają wspomagać proces zarządzania przedsiębiorstwem, ale – jak już wyżej wspomniano – nie tylko.

¹ J. Aleszczyk, *Rachunkowość finansowa od podstaw*, ZYSK I S-KA Wydawnictwo, Poznań 2011, s. 17.

² J. Samelak, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2009, s. 7–8.

Na kształt, rozmiar i szczegółowość tegoż systemu ma wpływ wiele czynników, w tym również obciążenia podatkowe³.

Podstawowym czynnikiem wpływającym na kształt systemu rachunkowości są bilansowe regulacje prawne narzucone przez ustawodawcę. Filarem prawa bilansowego jest Ustawa o rachunkowości⁴. To ona wraz z aktami wykonawczymi wyznacza ramowy kształt systemu rachunkowości pomiotu gospodarczego poprzez wskazanie wytycznych dotyczących między innymi prowadzenia ewidencji, udokumentowania zdarzeń gospodarczych, inwentaryzacji, wyceny oraz sprawozdawczości. Należy zwrócić uwagę, że obok przepisów zawierających rozwiązania bezwzględnie obowiązujące – znajdują się katalogi rozwiązań, wobec których jednostka ma prawo wyboru. Powyższe rozwiązania wpływają na uelastycznienie zasad, jakie przedsiębiorstwo może wprowadzić do swojego systemu rachunkowości. Analizując przepisy bilansowe, dostrzega się ich dość dużą autonomiczność i niezależność w stosunku do przepisów podatkowych. Jedynie w obszarze ewidencji analitycznej zawierają one niewielkie nawiązanie do wymogów podatkowych⁵. Z tego też względu jednostka sama musi dostosować swój system rachunkowości w taki sposób, aby generował on wszystkie informacje niezbędne do prawidłowego rozliczenia i zapłacenia podatków. Należy zauważyć, że przedsiębiorstwo jest obciążone różnymi rodzajami podatków, które w różny sposób wpływają na generowane informacje służące ich rozliczeniu.

Podatki można podzielić na:

- podatki pośrednie, do których zaliczamy:
 - podatek od towarów i usług (VAT),
 - podatek akcyzowy,
 - cło;
- podatki bezpośrednie, do których zaliczamy:
 - podatek od nieruchomości, rolny, leśny, podatek od środków transportowych (określane również jako podatki majątkowe),
 - podatki dochodowe;
- inne podatki i obciążenie parapodatkowe.

³ *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, red. E. Walińska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 114–115.

⁴ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst ujednolicony z dnia 11.03.2013 r., Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.

⁵ Art. 17 ust. 1 Ustawy o rachunkowości.

Powyższa wstępna analiza wskazuje na duże oddziaływanie podatków na system rachunkowości jednostki, który w dużej mierze uzależnione jest od rodzaju podatków, jakie przedsiębiorstwo jest zobowiązane rozliczyć i zapłacić.

2. Oddziaływanie podatków pośrednich na system rachunkowości przedsiębiorstwa

Podatki pośrednie są płacone od obrotu. Zaliczamy do nich:

- podatek od towarów i usług – VAT⁶,
- podatek akcyzowy⁷,
- cło⁸.

Najogólniej można stwierdzić, że podstawą opodatkowania podatków obrotowych jest obrót, bardzo często określany mianem sprzedaży. Pod pojęciem to podciągane są również zdarzenia, które bilansowo nic ze sprzedażą nie mają wspólnego, np. import usług lub darowizna aktywów rzeczowych. Ustawy podatkowe dość precyzyjnie określają, jakie elementy obrotu podlegają opodatkowaniu.

Najpowszechniejszym podatkiem obrotowym dotyczącym niemal każdego przedsiębiorstwa jest podatek od towarów i usług, potocznie nazywany podatkiem VAT. Jest to podatek od tzw. wartości dodanej, co powoduje, że występują dwie kategorie rozliczeniowe tegoż podatku, a mianowicie:

- podatek należny – generalnie występujący na fakturach sprzedaży⁹,
- podatek naliczony – generalnie występujący na fakturach zakupu¹⁰.

Różnica, będąca nadwyżką wartości podatku należnego nad podatkiem naliczonym, podlega wpłacie do urzędu skarbowego. Z samej konstrukcji podatku VAT wynikają wymogi dostosowania ewidencji księgowej przedsiębiorstwa w taki sposób, aby mogło ono w prawidłowy sposób dokonać rozliczenia, ustalenia i zapłacenia podatku od towarów i usług. Wymogi te wynikają z regulacji podatkowych – a nie bilansowych. To przepisy podatkowe stawiają wymóg prowadzenia rejestrów VAT, ale jednocześnie nie precyzują ich wzorów ani elementów,

⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j., Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

⁷ Ustawa z dnia 8 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.

⁸ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne, t.j., Dz.U. z 2015 r. poz. 858.

⁹ *Prawo podatkowe*, red. H. Litwińczuk, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 493–499.

¹⁰ *Ibidem*, s. 616–623.

jakie powinny zawierać. Każda jednostka będąca czynnym podatnikiem VAT jest zobowiązana prowadzić ewidencje w taki sposób, aby prawidłowo sporządzić deklaracje rozliczeniowe VAT¹¹. Oznacza to, że dana faktura (zakupu lub sprzedaży) oprócz ujęcia w ewidencji księgowej (na kontach księgowych), musi być wprowadzona do rejestru VAT. Większość zdarzeń sprzedaży i zakupu wywołuje jednocześnie skutki bilansowe i podatkowe, tzn. moment sprzedaży lub zakupu w ujęciu bilansowym pokrywa się z momentem powstania obowiązku podatkowego w podatku należnym lub naliczonym. Niestety, regulacje podatkowe VAT zwierają przepisy, które odmiennie regulują powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do bilansowego powstania sprzedaży – w podatku należnym oraz w możliwości odliczenia podatku naliczonego – przy zakupie. Powoduje to potrzebę i jednocześnie nakłada na przedsiębiorstwo obowiązek rozbudowania ewidencji analitycznej w taki sposób, aby wyodrębnić operacje sprzedaży lub zakupu tzw. warunkowe. Są to zdarzenia, w których fakturę sprzedaży ujmujemy w ewidencji księgowej w bieżącym miesiącu, a podatek należny VAT musi być rozliczony w miesiącu następnym. Podobnie sytuacja wygląda przy podatku naliczonym, kiedy fakturę zakupu księgujemy w ewidencji bilansowej w bieżącym miesiącu, a podatek naliczony możemy odliczyć dopiero w następnym. Rozbudowa ewidencji analitycznej dotyczy ewidencji ujmowanej na bilansowych kontach rozrachunkowych oraz rejestrach VAT. Powinny one być opracowane w taki sposób, aby umożliwiały wzajemną kontrolę ujętych dowodów księgowych na kontach księgowych oraz w rejestrach VAT. Taka konstrukcja urządzeń ewidencyjnych umożliwia łatwą i szybką kontrolę oraz eliminowanie ewentualnych zaistniałych pomyłek.

W przypadku wystąpienia w przedsiębiorstwie sprzedaży zwolnionej, musi ono dodatkowo wyodrębnić ewidencję podatku naliczonego, który związany jest właśnie z tą sprzedażą. Ma to formę dalszego uszczegółowienia ewidencji analitycznej oraz wprowadzenie dodatkowych podrejestrów w podatku naliczonym¹².

Podatek akcyzowy jest mniej powszechny, gdyż dotyczy podatników, którzy produkują lub dokonują obrotu wyrobami akcyzowym. Katalog wspomnianych wyrobów zawierają przepisy regulujące zagadnienia dotyczące podatku akcyzowego. Dokładniejsza analiza tych przepisów również wskazuje potrzebę opracowania i wprowadzenia odpowiedniego uszczegółowienia ewidencji księgowej, aby uzyskać dane do prawidłowego ustalenia i rozliczenia podatku akcy-

¹¹ Art. 109 ust. 3 Ustawy o podatku od towarów i usług.

¹² *Prawo podatkowe...*, s. 629–637.

zowego. Chodzi tutaj w szczególności o szczegółową ewidencję wytworzonych, nabytych lub sprzedanych wyrobów akcyzowych. Ewidencja ta musi również uwzględniać nabyte towary, od których została już zapłacona akcyza. W takim przypadku przedsiębiorstwo ma możliwość występowania do naczelnika urzędu celnego o zwrot zapłaconej akcyzy.

Cło jest daniną publiczną związaną z importem towarów i jest pobierane przez urząd celny po przeprowadzeniu odpowiedniej procedury celnej. Jednostka deklaruje wartość zaimportowanego towaru, na podstawie której naliczane jest cło. Wartość towaru określana jest na podstawie dokumentów zakupu – faktur wystawionych przez dostawcę towaru. Z tego też względu nie wymaga to prowadzenia dodatkowej ewidencji związanej z rozliczeniem i zaplaceniem cła. Wystarczająca jest bilansowa ewidencja rozrachunków z urzędem celnym z tytułu cła.

3. Wpływ podatków bezpośrednich – majątkowych na system rachunkowości przedsiębiorstwa

Podatki bezpośrednie – majątkowe to te podatki, które są płacone od posiadanego majątku. W szczególności zaliczymy do nich:

- podatek od nieruchomości¹³,
- podatek od środków transportowych¹⁴,
- podatek rolny¹⁵,
- podatek leśny¹⁶.

Przepisy dotyczące podatków majątkowych nie stwarzają większych trudności w kwestii ustalenia wartości podstawy opodatkowania oraz wartości podatku. Moment powstania obowiązku podatkowego jest związany z posiadaniem lub nabyciem określonego składnika aktywów. Źródłem informacji jest bilansowa ewidencja, a w szczególności ewidencja środków trwałych, której bilansowy poziom szczegółowości jest w zupełności wystarczający dla celów podatków majątkowych. Dodatkowej ewidencji pozabilansowej w niektórych

¹³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 z późn. zm.

¹⁶ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 465 z późn. zm.

przypadkach może wymagać podatek od środków transportowych, w którego przypadku powstanie obowiązku podatkowego związane jest z zarejestrowaniem pojazdu. Przedsiębiorstwo może na krótki okres wyrejestrować niewykorzystywane pojazdy, co spowoduje, że za ten czas nie będą one stanowiły podstawy opodatkowania.

Również podatek rolny i leśny może wymagać dodatkowej ewidencji pozabilansowej, zawierającej informację o rodzaju posiadanych gruntów (rolnych lub leśnych) oraz ewentualnych ich przekwalifikowaniach – np. z gruntu rolnego na leśny.

4. Podatki dochodowe jako element oddziaływania na system rachunkowości przedsiębiorstwa

Podatki dochodowe są płacone od dochodu. Wstępna analiza podatku dochodowego może wskazywać na jego prostą konstrukcję, która nie powinna sprawiać podatnikom większych problemów. Każda jednostka przecież do celów bilansowych ustala wynik – zysk lub stratę. Okazuje się jednak, że wynik bilansowy nie jest równy wynikowi podatkowemu. Przepisy podatkowe zawierają szereg wyłączeń i wyjątków po stronie przychodów i kosztów, traktując je w sposób odmienny niż dla celów bilansowych. Najprościej ujmując: przepisy podatkowe regulujące zagadnienia podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁷ czy prawnych¹⁸ są w wielu obszarach sprzeczne z regulacjami bilansowymi. Oznacza to, że między innymi:

- naliczone odsetki od zobowiązań są kosztem podatkowym z momentem zapłaty, a nie naliczenia,
- przekazane darowizny na koszty reprezentacji w ogóle nie mogą być kosztem podatkowym,
- przepisy podatkowe nie pozwalają na amortyzację prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- usługa podwykonawstwa nie jest kosztem podatkowym, jeżeli nie jest zapłacona w terminie 30 dni od terminu płatności wynoszącego mniej niż 60 dni.

¹⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j., Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

¹⁸ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.

Powyższe przykłady (choć tylko cztery – w rzeczywistości jest ich dużo więcej) wskazują na ewidentną sprzeczność regulacji bilansowych z regulacjami podatkowymi i pojawiający się dysonans, polegający na tym, że dane zdarzenie gospodarcze, będąc kosztem bilansowym, nie jest jednocześnie kosztem podatkowym. Powoduje to, że jednostka może mieć trudności z prawidłowym ustaleniem wyniku bilansowego i podatkowego. Dlatego też jest ona zmuszona do zastosowania i wykorzystania odpowiednich narzędzi, które dostarczą jej niezbędnych informacji służących do prawidłowego ustalenia wyniku bilansowego i podatkowego.

Wstępna analiza wskazywałaby potrzebę prowadzenia podwójnej ewidencji – jednej dla celów bilansowych, a drugiej dla celów podatkowych. Takie rozwiązanie byłoby dla przedsiębiorstwa kosztowne i kłopotliwe. Najlepszym rozwiązaniem, aby nie prowadzić podwójnej ewidencji, jest zbudowanie odpowiednio uszczegółowionej ewidencji analitycznej przychodów i kosztów. Uszczegółowienie to musi być na tyle duże, aby pozwalało wyodrębnić przychody i koszty, które nie są zaliczane do kategorii podatkowych. Takie rozwiązania są wystarczające dla tzw. kategorii trwałych, tzn. takich, których przepisy w ogóle nie pozwalają zaliczyć do kosztów podatkowych. Będą to na przykład koszty reprezentacji lub wpłaty na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Należy jednak pamiętać, że regulacje podatkowe zawierają dość duży katalog pozycji przychodów i kosztów, które podatkowo stanowią tzw. różnice przejściowe. Są to takie pozycje, które w momencie ujęcia bilansowego nie są kategoriami podatkowymi, ale po spełnieniu określonych warunków nimi się stają. Przykładem mogą być tutaj naliczone odsetki od kredytu, które z momentem naliczenia są bilansowym kosztem finansowym, ale nie są kosztem podatkowym. Staną się one kosztem podatkowym dopiero w momencie zapłaty. Jeżeli rozbieżność ta zamyka się w jednym roku obrotowym, to nie wywołuje żadnych skutków w zakresie obciążenia podatkiem wyniku finansowego, gdyż nie wystąpią różnice przejściowe. Jeżeli natomiast rozbieżność ta nie zamyka się w danym roku obrotowym, to różnice przejściowe mogą dość istotnie wpływać na wartość obciążenia wyniku bilansowego podatkiem dochodowym. Aby prawidłowo ustalić podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym oraz wartość podatku, jednostka będzie zmuszona prowadzić dodatkową ewidencję pozabilansową. Sama ewidencja bilansowa będzie tutaj niewystarczająca i nie dostarczy niezbędnych informacji do prawidłowego rozliczenia podatku. Może mieć ona formę

tabel prowadzonych w arkuszu kalkulacyjnym – przykładem tablele rejestrujące odpisy aktualizujące należności, które podatkowo muszą się uprawdopodobnić. Z reguły następuje to w następnym okresie sprawozdawczym, a przy dużej ilości kontrahentów bez odpowiedniej ewidencji pozabilansowej przedsiębiorstwo nie jest w stanie prawidłowo rozliczyć kosztów podatkowych związanych z tymi odpisami.

Występowanie podatkowych różnic przejściowych może powodować zniekształcanie wyniku netto, który w danym roku może być „za bardzo” lub „za mało” obciążony podatkiem dochodowym, co stanowi naruszenie bilansowej zasady współmierności¹⁹. Dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych ustawa o rachunkowości przewidziała taką ewentualność poprzez konieczność ustalania tzw. podatku odroczonego, który powoduje powstawanie rezerw na podatek dochodowy lub aktywów z tytułu podatku dochodowego²⁰. Do ustalenia i rozliczenia podatku odroczonego przedsiębiorstwo musi mieć również informacje o owych różnicach przejściowych²¹. Prawidłowe ustalenie i rozliczenie podatku dochodowego oraz podatku odroczonego wpływa na rzetelne ustalenie wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

Bardzo ważnym elementem odmiennie uregulowanym bilansowo i podatkowo jest zagadnienie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Bilansowo amortyzacji podlegają wszystkie środki trwałe za wyjątkiem gruntów niesłużących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową oraz wartości niematerialne i prawne²².

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej jednostka uwzględnia okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności:

- liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- prawne lub inne ograniczenia czasowe używania środka trwałego,

¹⁹ E. Walińska, A. Wencel, *Podatek dochodowy bieżący i odroczonego*, Wydawnictwo A.D. Drągowski, Warszawa 2005, s. 35.

²⁰ Art. 37 Ustawy o rachunkowości.

²¹ B. Gierusz, *Odroczonego podatek dochodowy w wybranych obszarach rachunkowości*, PWE, Warszawa 2014, s. 18–24.

²² Art. 31 ust. 2 Ustawy o rachunkowości.

- przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego²³.

Dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalić odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony (przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem) lub jednorazowo (odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych).

Jak widać, przepisy bilansowe do określenia okresu umorzenia, a tym samym stawki amortyzacyjnej nie używają żadnych wartości granicznych. Zawierają jedynie przesłanki, jakie muszą być spełnione i cedują na jednostkę określanie stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych²⁴.

Przepisy bilansowe nic nie mówią na temat metod amortyzacji, stąd możemy domniemywać, że dopuszczalne są wszystkie możliwe jej metody. W teorii przedmiotu możemy zetknąć się z następującymi metodami amortyzacji:

- metodą amortyzacji liniowej,
- degresywną metodą amortyzacji,
- progresywną metodą amortyzacji,
- naturalną metodą amortyzacji,
- metodą amortyzacji jednorazowej²⁵.

Przepisy podatkowe ograniczają maksymalną wartość stawek amortyzacyjnych. Ustawy zawierają załączniki, w których dla danego numeru KŚT przyporządkowana jest maksymalna wartość stawki amortyzacyjnej²⁶. Dana jednostka może zastosować stawkę niższą, ale nie może – stawki wyższej. Ustawy zawierają szereg wyjątków, przewidując możliwość zastosowania stawek indywidualnych, na przykład dla niektórych środków trwałych nabytych jako używane.

Stosowane metody amortyzacji również są ograniczone. Podatkowo dopuszczalne są następujące metody amortyzacji:

- a) metoda liniowa;
- b) metoda degresywna – może ona być stosowana tylko do środków trwałych zaliczanych do grupy 3-8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobo-

²³ Art. 32 ust. 2 Ustawy o rachunkowości.

²⁴ J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw*, Finans-Servis, Zespół Doradców Finansowo-Księgowych, sp. z o.o. w Warszawie z udziałem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 222–225.

²⁵ *Rachunkowość finansowa obszary problemowe*, red. W. Gabrusewicz, J. Samelak, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2009, s. 23–30.

²⁶ Art. 16i ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

wych, a maksymalny współczynnik podwyższający nie może być wyższy niż 2,0 lub 3,0 dla zakładów położonych na terenie gmin o szczególnym zagrożeniu bezrobociem strukturalnym albo gmin zagrożonych recesją i degradacją społeczną;

- c) metoda amortyzacji jednorazowej – może ona być stosowana przez podmioty, które rozpoczęły prowadzenie działalności gospodarczej oraz małych podatników dla środków trwałych zaliczanych do grupy 3–8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych; maksymalna wartość amortyzacji jednorazowej w roku podatkowym nie może bowiem przekraczać 50 000 euro (przeliczenia powyższej kwoty dokonuje się według średniego kursu Narodowego Banku Polskiego na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w zaokrągleniu do 1 000,00 zł)²⁷.

Powyższa analiza dotycząca amortyzacji wskazywałaby potrzebę prowadzenia podwójnej ewidencji naliczania amortyzacji – jednej dla celów podatkowych, a drugiej dla celów bilansowych. W praktyce bardzo rzadko można spotkać się z takim podejściem. Prawie wszystkie przedsiębiorstwa stosują rozwiązania określone w przepisach podatkowych dla celów bilansowych. Niewątpliwie ma to duży wpływ na wycenę bilansową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Jednostki, dążąc do optymalizacji podatkowej, wielokrotnie stosują maksymalne stawki amortyzacji przewidziane w przepisach podatkowych, co ma się nijak do wytycznych określonych w przepisach bilansowych. Niewątpliwie powoduje to zniekształcenie wyceny bilansowej tej grupy aktywów.

Równie ważne i istotnie wpływające na ujęcie w księgach rachunkowych jest zagadnienie leasingu, które odmiennie jest uregulowane w przepisach bilansowych²⁸ i podatkowych²⁹. Dla większych przedsiębiorców, tj. mających obowiązek badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów³⁰, regulacje bilansowe nie dopuszczają ujęcia w księgach rachunkowych leasingu operacyjnego. Jeżeli taka jednostka zawrze umowę leasingu, która podatkowo jest umową leasingu operacyjnego, to bilansowo jest on prezentowany i rozliczany jako leasing finansowy. Mniejsze przedsiębiorstwa prowadzące księgi rachunkowe mogą

²⁷ E. Kosakowski, *Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej w 2015 r.*, w: *Zamknięcie roku 2015* („Rachunkowość” 2015, zeszyt specjalny), s. 451.

²⁸ Art. 3 ust. 4 Ustawy o rachunkowości.

²⁹ Art. 17a–17l Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23a–23l Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³⁰ Art. 64 ust. 1 Ustawy o rachunkowości.

stosować bilansowe uproszczenia, polegające na bilansowym i podatkowym rozliczeniu leasingu operacyjnego jako leasingu operacyjnego³¹. Jest to dość istotna rozbieżność, gdyż wpływa na wycenę i wartość rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych oraz wartości innych zobowiązań finansowych w sprawozdaniu finansowym. Zastosowanie podatkowego ujęcia leasingu operacyjnego dla celów bilansowych powodują zniżenie wartości tych pozycji bilansowych, zniekształcając obraz bilansu, przez co wpływa na wartość poszczególnych wskaźników w analizie finansowej.

Podsumowanie

Jak pokazuje powyższa syntetyczna analiza, obciążenia podatkowe mają duży wpływ na system rachunkowości przedsiębiorstwa. Zasadniczym zadaniem systemu rachunkowości jest dostarczanie informacji dla celów bilansowych, tj. prawidłowej i rzetelnej wyceny aktywów i pasywów oraz ustalenia wyniku finansowego. Jednakże system rachunkowości dostarcza również informacji służących do prawidłowego obliczenia i zapłacenia podatków. Powoduje to, że regulacje podatkowe dość mocno wpływają na system rachunkowości przedsiębiorstwa i go przenikają.

Obciążenia podatkowe przede wszystkim wpływają na kształt, wielkość i stopień szczegółowości ewidencji księgowej w taki sposób, aby dostarczała ona niezbędnych informacji do prawidłowego rozliczenia podatków. Sama ewidencja bilansowa (konta księgi głównej – ewidencja syntetyczna, konta ksiąg pomocniczych – ewidencja analityczna) staje się niekiedy niewystarczająca i musi być rozbudowywana o elementy ewidencji pozabilansowej. Będąc elementem systemu rachunkowości przedsiębiorstwa całościowa jego ewidencja (bilansowa i pozabilansowa), obejmująca w szczególności prawidłowo prowadzone księgi rachunkowe i dokonane w nich na podstawie dowodów księgowych zapisy, pełni jednocześnie funkcję kontrolną i dowodową również dla celów podatkowych. Stosowanie podatkowych stawek amortyzacyjnych również do celów bilansowych wpływa na wartość bilansowej wyceny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

³¹ *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, red. W. Gabrusewicz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2011, s. 63–78.

Stosowanie uproszczeń wynikających z regulacji podatkowych, polegających na nieujmowaniu w ewidencji bilansowej środków trwałych użytkowanych na podstawie leasingu operacyjnego, wpływa na wartość bilansową środków trwałych oraz zobowiązań wykazywaną w sprawozdaniu finansowym.

Prawidłowa i rzetelna wycena aktywów i pasywów jest jednym z podstawowych zadań systemu rachunkowości przedsiębiorstwa, a zastosowanie regulacji podatkowych do celów bilansowych powoduje jej częściowe zniekształcenie.

Literatura

- Aleszczyk J., *Rachunkowość finansowa od podstaw*, ZYSK I S-KA Wydawnictwo, Poznań 2011.
- Gierusz B., *Odroczony podatek dochodowy w wybranych obszarach rachunkowości*, PWE, Warszawa 2014.
- Gomłowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Grzeškiewicz Z., *Odroczony podatek dochodowy*, SKwP, Warszawa 2002.
- Kosakowski E., *Opodatkowanie dochodu z działalności gospodarczej w 2015 r.*, w: *Zamknięcie roku 2015* („Rachunkowość” 2015, zeszyt specjalny).
- Martyniuk T., Małkowska D., *Zaawansowana rachunkowość finansowa*, PWE, Warszawa 2010.
- Matuszewicz J., Matuszewicz P., *Rachunkowość od podstaw*, Finans-Servis, Zespół Doradców Finansowo-Księgowych, sp. z o.o. w Warszawie z udziałem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- Prawo podatkowe*, red. H. Litwińczuk, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, red. W. Gabrusewicz, Stowarzyszenie księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2011.
- Rachunkowość finansowa obszary problemowe*, red. W. Gabrusewicz, J. Samełak, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2009.
- Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, red. E. Walińska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
- Samełak J., *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2009.
- Ślowski Cz., *Wszystko o podatkach, rachunkowości i finansach w 2015 r.*, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, Gorzów Wielkopolski 2015.
- Ustawa z dnia 1 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst ujednolicony z dnia 11.03.2013 r., Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.

Walińska E., Wencel A. *Podatek dochodowy bieżący i odroczony*, Wydawnictwo A.D. Drągowski, Warszawa 2005.

THE IMPACT OF THE TAX BURDEN ON THE COMPANY'S ACCOUNTING SYSTEM

Summary

Taxes are an issue that has a significant impact on the real economy. The aim of the article is to present the analysis of the tax burden impact on the company's accounting system. The analysis shows that the tax burden has a very significant impact on the company's accounting system. It affects not only accounting records but also has an influence on the balance sheet valuation of individual assets and liabilities. In this study, an analysis of regulations, deduction and synthesis were used.

Keywords: accounting, taxes, accounting system, accounting records

Translated by Bronisław Bryl