

Zakres przychodów w rachunku wyniku finansowego i podatkowego

Michał Poszwa *

Streszczenie: Przychody są kategorią uwzględnianą przy ustalaniu wyniku finansowego oraz wyniku podatkowego. Właściwa identyfikacja przychodów jest warunkiem rzetelnego ujęcia rezultatów działalności w sprawozdaniu finansowym. Prawidłowe ustalenie przychodów podatkowych determinuje poprawność rozliczenia podatkowego. Zróżnicowanie zakresu przychodów w rachunku zysków i strat oraz rachunku dochodu stanowi dodatkowo wyzwanie dla organizacji ewidencji.

Słowa kluczowe: sprawozdania finansowe, rozliczenie podatkowe, rachunek zysków i strat, rachunek dochodu

Wprowadzenie

Osiągnięcie przychodów jest rezultatem i zarazem koniecznym warunkiem prowadzenia działalności gospodarczej. Przychody są przede wszystkim elementem pomiaru wyniku. W szerszym ujęciu, stosowanym w sprawozdaniu finansowym, wyodrębnia się, obok przychodów wynikowych, także tzw. przychody kapitałowe, uznawane bezpośrednio w kapitale własnym (Walińska 2010: 195). Ustalanie przychodów odbywa się jednak nie tylko na potrzeby sprawozdawczości finansowej, ale również, w ramach rozliczeń podatkowych. Dodatkowo, przychody są identyfikowane w procesie zarządzania, w realizacji funkcji planowania oraz kontroli.

Celem artykułu jest analiza zakresu przychodów ujmowanych na potrzeby sprawozdawczości finansowej, a także w celu rozliczenia podatku dochodowego. Prawidłowa identyfikacja przychodów w rachunku zysków i strat oraz w rachunku dochodu podatkowego wymaga uwzględnienia odpowiednich norm prawa bilansowego i podatkowego. Zakres przychodów uwzględnianych w obu rachunkach nie jest identyczny. Występujące różnice mają dwojaki charakter. Z jednej strony można wyodrębnić takie przychody księgowe, które są wyłączone podatkowo. Z drugiej strony, w przychodach księgowych nie ujmuje się niektórych przychodów podatkowych. Uzyskiwanie przychodów stanowi przejaw prowadzenia działalności gospodarczej, a także konieczny warunek jej kontynuacji.

Przy ustalaniu przychodów należy uwzględnić ich istotę i zakres, sposób wyceny oraz moment uznania. Rozstrzygnięcie czy w określonej sytuacji przychód występuje, do jakiej grupy należy, jaka jest jego kwota oraz do jakiego okresu sprawozdawczego należy go

* dr Michał Poszwa, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Instytut Rachunkowości, ul. Komandorska 118-120, 53-345 Wrocław, michal.poszwa@ue.wroc.pl.

przypisać odbywa się na podstawie reguł zawartych w prawie bilansowym, standardach rachunkowości oraz prawie podatkowym. Regulacje zawarte w przepisach prawa i standardach nie mają jednak charakteru kompleksowego, a ponadto ich jednoznaczne stosowanie jest czasami niewykonalne. Na gruncie prawa podatkowego może to prowadzić do sankcji finansowych. Ustalając zatem przychody na potrzeby sprawozdawczości finansowej, podatkowej i zarządczej należy stosować jednocześnie różne kryteria uznawalności – treści ekonomicznej, literalnego brzmienia przepisów oraz potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa.

1. Regulacje prawne dotyczące przychodów

Przychody identyfikowane w ewidencji, uwzględniane w rozliczeniach i ujmowane w sprawozdawczości określone są w przepisach prawa, którym podmiot podlega. Ustalanie przychodów na podstawie norm zewnętrznych ma charakter obligatoryjny. Minimalne obowiązki są określone w prawie podatkowym, przy czym konieczność identyfikacji przychodów wynika również z podatku od towarów i usług. W Ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług stosowane jest pojęcie obrotu (zamiast przychodu). Zakres obrotów odpowiada generalnie zakresowi przychodów, jednak niektóre przychody nie są zaliczane do obrotów (np. z tytułu odsetek) oraz niektóre obroty nie stanowią przychodów (np. wartość przekazanych darowizn).

Biorąc pod uwagę rodzaj stosowanych przepisów, z których wynikają obowiązki dotyczące ustalania przychodów, można wskazać przedsiębiorstwa podlegające wyłącznie regulacjom podatkowym oraz podlegające zarówno prawu podatkowemu, jak i normom prawa bilansowego. Stosując kryterium zakresu norm prawnych, którym podlega przedsiębiorstwo można wyodrębnić:

- podmioty, które nie mają obowiązku ustalania przychodów – opodatkowane w formie karty podatkowej,
- podmioty ustalające przychody (wyłącznie podatkowe) na podstawie Ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – opodatkowane w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, stosujące ewidencję podatkową,
- podmioty – osoby fizyczne, ustalające przychody (księgowo i podatkowe) na podstawie Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości i Ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – opodatkowane w formie podatku dochodowego od osób fizycznych, stosujące księgi rachunkowe,
- podmioty – osoby prawne, ustalające przychody (księgowo i podatkowe) na podstawie Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości i Ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – opodatkowane w formie podatku dochodowego od osób prawnych, stosujące księgi rachunkowe.

W przypadku opodatkowania w formie karty podatkowej, nie ma obowiązku ustalania przychodów. Przedsiębiorca jest jednak zobligowany do prowadzenia ewidencji sprzedaży (obrotów) na potrzeby ustalenia obowiązków dotyczących stosowania kasy fiskalnej oraz podatku od towarów i usług. Konieczność ustalania i ewidencjonowania przychodów wyłącznie na potrzeby podatkowe występuje w przypadku stosowania ryczałtu ewidencjonowanego oraz uproszczonej ewidencji w postaci podatkowej księgi przychodów i rozcho-

dów. Informacje o przychodach podatkowych są niezbędne dla ustalenia podstawy opodatkowania ryczałtem oraz dla ustalenia dochodu lub straty w podatku na zasadach ogólnych.

Najszerze obowiązki ustalania przychodów dotyczą podmiotów stosujących księgi rachunkowe. W takim przypadku ustala się co najmniej dwie grupy przychodów: po pierwsze przychody na potrzeby rachunkowości finansowej oraz pod drugie przychody na potrzeby rozliczenia podatkowego. Dodatkowo mogą być ustalone przychody na potrzeby zarządzania, przy czym odbywa się to przez uszczegółowienie ewidencji przychodów ujętych w księgach rachunkowych. Zakres przychodów uwzględnianych w rachunkowości zarządczej jest raczej węższy niż w rachunkowości finansowej (Gierusz 2005: 70). Uzgodnienie zapisów w ewidencji przychodów na potrzeby zarządzania z ewidencją na kontach wyników zwiększa wiarygodność raportów wewnętrznych.

Z punktu widzenia prawidłowości obligatoryjnych ustaleń przychodów w podmiotach stosujących księgi rachunkowe, a więc na potrzeby sprawozdawczości finansowej i rozliczeń podatku dochodowego, konieczne jest uwzględnienie specyfiki przychodów księgowych i podatkowych. Wyodrębnienie obu kategorii przychodów wynika z różnic w ich ustalaniu według norm bilansowych i podatkowych. Różnice te dotyczą:

- zakresu przychodów uznawanych w rachunku wyników i rachunku podatkowym,
- wyceny przychodów uznawanych w obu rachunkach; dodatkowym problemem jest wycena przychodów podatkowych nie uznawanych w rachunku wyników,
- momentu ujęcia przychodów w obu rachunkach.

Ustalanie przychodów na potrzeby rachunku wyników oraz rachunku dochodu (straty) podatkowej odbywa się przez interpretację zdarzeń gospodarczych na podstawie dowodów źródłowych. Konieczna jest znajomość czynników, które decydują o zaliczeniu danej sytuacji do przychodów księgowych i/lub podatkowych, a także umiejętność ich zastosowania. Należy także uwzględnić zasady wyceny bilansowej i podatkowej. W końcu zidentyfikowane i wycenione przychody należy przypisać do właściwych okresów rozliczeniowych.

2. Zakres przychodów w rachunkowości

Na potrzeby sprawozdawczości finansowej przychody ujmowane są na podstawie definicji przychodów i zysków sformułowanej w ustawie o rachunkowości. Ponadto należy uwzględnić postanowienia „Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej” Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a także treść MSR 18 „Przychody”. W regulacjach tych wskazuje się przede wszystkim warunki uznawania przychodów.

Definicje formalne pozwalają na uchwycenie złożonego charakteru przychodów (wynikającego przykładowo ze zróżnicowania źródeł przychodów), które są ujmowane nie tylko w rachunku zysków i strat, ale także bezpośrednio w bilansie. Ponadto przychody (a także koszty) zawarte w rachunku wyników są zarówno konsekwencją dokonań przedsiębiorstwa w ciągu okresu sprawozdawczego, jak i wyceny aktywów i zobowiązań na moment bilansowy (np. przychody spowodowane przeszacowaniem rezerw) (Walińska 2005: 207).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 3, ust. 1, pkt. 30) przez przychody i zyski „rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym 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”. Do przychodów i zysków zalicza się skutki „działalności powiększającej

majątek” (Hendriksen, van Breda 2002: 365), a różnica między nimi polega na tym, że przychody powstają w ramach działalności gospodarczej, natomiast zyski mogą, ale nie muszą dotyczyć podstawowej działalności gospodarczej. Do zysków zalicza się między innymi (zgodnie ze wzorem rachunku zysków i strat) zyski z tytułu sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych.

Przychody wykazuje się w sprawozdaniu finansowym jeżeli są spełnione dwa warunki. Po pierwsze jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomiczne. Korzyści te mogą występować w aktywach w formie wpływu środków pieniężnych z tytułu sprzedaży, powstania należności z tytułu sprzedaży z odroczonym terminem płatności, zwiększenia środków pieniężnych, należności i aktywów finansowych na skutek doliczenia odsetek lub dodatnich różnic kursowych, zwiększenia wartości aktywów wskutek odwrócenia odpisów aktualizujących trwałą utratę ich wartości. Korzyści występujące w pasywach polegają przykładowo na zmniejszeniu wartości zobowiązań wskutek umorzenia lub na zmniejszeniu zobowiązań z powodu naliczenia dodatnich różnic kursowych (Czubakowska i in. 2009: 25). Ocena prawdopodobieństwa uzyskania korzyści ekonomicznych powinna być dokonywana w ciągu roku obrotowego oraz w momencie sporządzenia sprawozdania finansowego. Należy przy tym uwzględnić niepewność charakterystyczną dla otoczenia prawnego i rynkowego danej jednostki (Gierusz 2005: 64). Po drugie, warunkiem uznania przychodu jest wiarygodne ustalenie wartości korzyści. Wiarygodna wycena jest dokonywana w szczególności na podstawie dokumentów, które potwierdzają osiągnięcie przychodów.

Zarejestrowanie przychodu będzie możliwe tylko wówczas, gdy zwiększenie wartości aktywów lub zmniejszenie wartości zobowiązań doprowadzi do zwiększenia kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru, jednak w inny sposób niż wniesienie wkładów przez właścicieli. Przychody oddziałują na kapitał własny w sposób bezpośredni lub pośredni. Pośrednio na kapitał własny wpływają przychody ujęte w rachunku zysków i strat. Bezpośrednio w kapitale własnym uznawane są tzw. przychody kapitałowe (Walińska 2010: 199). Zalicza się do nich przykładowo przychody wynikające z wyceny długoterminowych aktywów na dzień bilansowy. Wymienione przychody będą rozliczone na wynik finansowy w przyszłości, np. w momencie sprzedaży tych aktywów. Do przychodów kapitałowych zalicza się również te dotyczące lat ubiegłych, np. wynikające ze zmiany polityki rachunkowości. Przychody owe nie będą w przyszłości rozliczane na wynik finansowy.

Sposób zdefiniowania przychodów przez określenie ich cech charakterystycznych pozwala uznać, że mogą one pochodzić z różnych źródeł. Poszczególne rodzaje przychodów, odznaczające się określoną specyfiką, zostały uregulowane w ustawie o rachunkowości oraz w różnych standardach (np. MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”). Zasadnicze regulacje zawarte są w MSR 18 „Przychody”. Standard ten dotyczy przychodów ze sprzedaży, które powstają w wyniku następujących transakcji i zdarzeń:

- sprzedaży dóbr (wytworzonych samodzielnie w celu sprzedaży lub zakupionych z zamiarem odsprzedaży, np. towary, nieruchomości),
- świadczenia usług (czyli wykonywania przez jednostkę ustalonych w umowach zadań przez ustalony okres),
- użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy.

Według MSR 18 „przychody są wpływami korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałymi w wyniku zwykłej działalności jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innym niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców”.

Do przychodów, według standardu zalicza się wyłącznie otrzymane oraz należne wpływy korzyści ekonomicznych brutto na rachunek własny przedsiębiorstwa. Wartość brutto oznacza, że przychody ujmuje się bez odejmowania od nich kosztów.

W MSR 18 określa się szczegółowe zasady ujmowania przychodów odrębnie przy sprzedaży dóbr, świadczeniu usług oraz przychodów z tytułu odsetek, tantiem i dywidend. Warunkiem uznania przychodów ze sprzedaży dóbr jest spełnienie wszystkich następujących warunków:

- a) przekazanie nabywcy znaczącego ryzyka i korzyści wynikających z prawa własności dóbr (należy zbadać okoliczności transakcji, ale najczęściej przekazanie ryzyka i korzyści następuje w momencie fizycznego przekazania dobra, jednak w przypadku, gdy nabywca ma prawo odstąpienia od umowy, a nie można oszacować prawdopodobieństwa zwrotu zakupu, wówczas uznaje się, że na jednostce ciąży znaczące ryzyko);
- b) sprzedający przestaje być trwale zaangażowany w zarządzanie sprzedanymi dobrami ani nie sprawuje nad nimi kontroli;
- c) kwotę przychodów można ustalić w wiarygodny sposób;
- d) istnieje prawdopodobieństwo uzyskania korzyści ekonomicznych z transakcji;
- e) już poniesione koszty oraz te, które zostaną poniesione w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób (pozwala to na jednoczesne ujmowanie przychodów i kosztów dotyczących transakcji, co oznacza realizację zasady współmierności).

Oddzielne regulacje dotyczą ujmowania przychodów z transakcji świadczenia usług. Stosuje się tutaj jedną z dwóch metod:

- metoda stopnia zaawansowania realizacji transakcji na dzień bilansowy – stosuje się jeżeli wynik transakcji może być wiarygodnie oszacowany,
- metoda zysku zerowego – przychody ujmuje się do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać.

Zastosowanie metody stopnia zaawansowania zależy od spełnienia określonych warunków. Po pierwsze, istnieje możliwość wiarygodnego ustalenia kwoty przychodów. Po drugie, istnieje prawdopodobieństwo uzyskania korzyści ekonomicznych z transakcji. Po trzecie, stopień realizacji transakcji na dzień bilansowy może być określony w wiarygodny sposób. Po czwarte, koszty dotyczące transakcji mogą być wycenione w wiarygodny sposób. Jeżeli wymagania te nie mogą zostać spełnione, wówczas stosuje się metodę zysku zerowego (Martyniuk 2010: 120–121).

Odrębną grupą przychodów regulowanych w MSR 18 są te, które powstały w wyniku użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki. Odsetki ujmuje się z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej, tantiemy uwzględnia się według zasady memoriału zgodnie z istotą stosowanej umowy, natomiast dywidendy należy ujmować w momencie ustalenia praw udziałowców do ich otrzymania.

Przychody ujmowane w rachunku zysków i strat są rezultatem różnych działań podejmowanych w przedsiębiorstwie. Przychody te są klasyfikowane przy uwzględnieniu kryterium rodzaju działalności. Według tego kryterium wyodrębnia się przychody z podstawowej działalności operacyjnej, pozostałe przychody operacyjne, przychody finansowe, zyski nadzwyczajne.

Do przychodów z podstawowej (właściwej) działalności operacyjnej zalicza się przychody ze sprzedaży wyrobów i usług, a także towarów i materiałów. Przychody te powstają

w sposób powtarzalny i są bezpośrednim skutkiem prowadzenia działalności zgodnym z celem utworzenia jednostki gospodarczej.

Do pozostałych przychodów operacyjnych zalicza się przychody pośrednio związane z podstawową działalnością operacyjną, powstające powtarzalnie (Fedak 2011: 174), np. przychody z opłat z tytułu wynajmu i dzierżawy własnych środków trwałych i inwestycji w nieruchomości, a także przychody powstające sporadycznie, np. z tytułu sprzedawanych na zewnątrz usług działalności pomocniczej.

Do przychodów finansowych zalicza się te uzyskane ze sprzedaży, pożyczania i posiadania aktywów finansowych. Przychody finansowe obejmują w szczególności należne lub otrzymane odsetki, dywidendy, dodatnie różnice kursowe, przychody z tytułu przeszacowania wartości aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, a także z tytułu rozwiązania rezerw dotyczących operacji finansowych.

Odrębną grupę przychodów uwzględnianą zgodnie z polskim prawem bilansowym, ale pomijaną w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, są zyski nadzwyczajne – efekt zdarzeń trudnych do przewidzenia, które występują poza działalnością operacyjną jednostki i nie są związane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia (Nowak 2011: 233). Zyski nadzwyczajne powstają niepowtarzalnie i dotyczą zdarzeń losowych (np. otrzymanie odszkodowania) lub incydentalnych (np. sprzedaż zorganizowanej części jednostki).

Przesłanki ujmowania przychodów na potrzeby sprawozdania finansowego zostały określone w ustawie o rachunkowości oraz standardach zarówno międzynarodowych, jak i krajowych. Zgodnie z przyjętymi normami, warunkiem uznania przychodów jest powstanie korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, przejawiających się zwiększeniem wartości aktywów lub zmniejszeniem zobowiązań, co skutkuje zwiększeniem kapitału własnego. Przychody powinny być ujmowane zgodnie z zasadami memoriału i współmierności. W ustawie o rachunkowości nie określa się sposobu wyceny przychodów. Zgodnie z MSR 18, wycena powinna być dokonana według wartości godziwej zapłaty.

Zakres przychodów ustalanych w sprawozdaniu finansowym oraz sposób ich wyceny stanowi punkt wyjścia dla identyfikacji i wyceny przychodów podatkowych. Kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym podlegają modyfikacji (skorygowaniu i uzupełnieniu) na potrzeby podatkowe.

3. Zakres przychodów podatkowych

Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód rozumiany jako nadwyżka podatkowych przychodów nad kosztami ich uzyskania. Jeżeli kwota kosztów przewyższa kwotę przychodów wówczas różnica jest stratą. Procedura ustalania dochodu (straty) podatkowej jest regulowana przepisami ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych. W przepisach określa się zakres podatkowych przychodów i kosztów, sposób ich wyceny oraz moment uznania w rachunku podatkowym. Określenie przychodów i kosztów dotyczących działalności gospodarczej jest w obu ustawach podobne, a w odniesieniu do podstawowych grup przychodów i kosztów identyczne. W dalszej części będą prowadzone analizy odwołujące się do treści ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wszystkie uwagi i wnioski dotyczą jednak również osób fizycznych.

Wysokość dochodu (straty) za dany rok podatkowy zależy od kwot wykazanych przychodów i kosztów ich uzyskania. Wysokość wykazanych przychodów podatkowych zależy od sposobu ujęcia zdarzeń gospodarczych realizowanych przez podatnika. Kwalifikowanie skutków tych zdarzeń do przychodów podatkowych odbywa się na podstawie norm podatkowych, które określają zakres przychodów podatkowych, zasady wyceny przychodów podatkowych oraz warunki ujęcia przychodów w rachunku dochodu w określonym okresie.

Przy ustalaniu zakresu przychodów ujmowanych w rachunku dochodu (straty) podatkowego należy uwzględnić sposób regulacji prawnej, obejmujący z jednej strony katalog przychodów podlegających opodatkowaniu, a z drugiej, katalog wyłączeń z przychodów podatkowych. W treści ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie ma ogólnej definicji przychodów osiąganych w działalności gospodarczej. W art. 12 ust.1 znajduje się wyliczenie różnych kategorii przychodów, przy czym wykaz ten ma charakter otwarty.

Na podstawie orzecznictwa i stanowiska doktryny przyjmuje się, że przychodem podatkowym jest przysporzenie majątkowe o charakterze trwałym (Kosakowski 2011: 380–381). Przysporzenie to powinno być definitywne, a więc bezwrotne oraz bezwarunkowe i spowodować u podatnika przyrost korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości. Przysporzenia majątkowe występują w postaci środków pieniężnych, dóbr majątkowych, świadczeń nieodpłatnych oraz kwot należnych. W rachunku dochodu są one uznawane zarówno według metody kasowej (faktycznie otrzymane), jak i metody memoriałowej (przychody należne).

Podstawowym rodzajem przychodów podatkowych osiąganych przez przedsiębiorstwa są te wynikające z prowadzenia działalności gospodarczej (np. przychody ze sprzedaży towarów i świadczenia usług, z najmu składników majątku, itp.). Do przychodów podatkowych zalicza się także:

- otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym różnice kursowe (np. otrzymana darowizna pieniężna, otrzymane odszkodowania, jednak otrzymane pieniądze są przychodem wówczas, gdy nie dotyczą przychodów należnych),
- wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń (np. nieodpłatne korzystanie z samochodu, programów komputerowych, nieodpłatne otrzymywanie usług, a także niewypłacone dywidendy, nieoprocentowane pożyczki),
- wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań (np. umorzenie zobowiązania z tytułu pożyczki),
- wartość zwróconych wierzytelności, które wcześniej zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- naliczony podatek od towarów i usług lub zwrócony podatek zaliczony wcześniej do kosztów uzyskania przychodów,
- inne przychody (np. związane z działalnością bankową i ubezpieczeniową).

W praktyce gospodarczej znaczne kontrowersje związane są z ustalaniem przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Pojęcie nieodpłatnego świadczenia nie jest zdefiniowane w przepisach podatkowych. Pojęcie to zostało doprecyzowane w orzecznictwie sądowym (por. Małecki, Mazurkiewicz 2011: 273–275). Do nieodpłatnych świadczeń zalicza się wszystkie te zjawiska gospodarcze oraz zdarzenia prawne, które powodują powstanie korzyści kosztem innego podmiotu. Świadczenie nieodpłatne ma miejsce wtedy, gdy zdarzenia prawne i gospodarcze powodują przysporzenie majątku osoby prawnej, z którym nie wiąże się ponoszenie kosztu i mające konkretny wymiar finansowy. Świadczenie zostanie zaliczane do przychodów beneficjenta jeżeli będzie miało charakter jednostronny. Nieod-

płatne świadczenia występują przykładowo w związku z udzielaniem nieoprocentowanych pożyczek. Odsetki od otrzymanej nieoprocentowanej pożyczki są świadczeniem nieodpłatnym, którego wartość można stosunkowo łatwo ustalić. Spory podatkowe związane z identyfikacją świadczeń z tytułu niepłaconych odsetek dotyczą między innymi dokonywanych awansem wpłat na poczet podwyższenia kapitału oraz dywidend, które nie zostały wypłacone udziałowcom.

Identyfikacja i ustalenie wartości świadczeń nieodpłatnych powinny być przedmiotem szczególnej uwagi. Świadczenia te nie są bowiem przedmiotem ewidencji księgowej i mogą być łatwo pominięte. Dokumenty źródłowe powinny być zatem analizowane pod kątem występowania tych świadczeń.

Niektóre nieodpłatne świadczenia nie są zaliczane do przychodów podatkowych. Są to przykładowo świadczenia związane z używaniem środków trwałych otrzymanych od Skarbu Państwa przez spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządowych. Do przychodów podatkowych nie zalicza się otrzymanych nieodpłatnie rzeczy i praw, które są przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym (po spełnieniu warunków).

Ustalenie przychodów podlegających opodatkowaniu wymaga wskazania katalogu przychodów nieuwzględnianych podatkowo. Należy wyodrębnić dwie grupy przychodów. Pierwsza z nich obejmuje przychody, do których nie stosuje się przepisów ustawy (tzw. zwolnienia przedmiotowe). Przychodami zwolnionymi są przychody z działalności rolniczej, z gospodarki leśnej, z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a także przychody armatorów objętych podatkiem tonażowym. Jeżeli w strukturze przychodów przedsiębiorstwa znajdują się przychody zwolnione przedmiotowo obok przychodów opodatkowanych (np. przychody z działalności rolniczej obok przychodów z usług turystycznych), wówczas występuje konieczność ustalenia również kosztów dotyczących przychodów zwolnionych.

Druga grupa przychodów wyłączonych z rachunku podatkowego obejmuje te wymienione w art. 12, ust. 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W katalogu przychodów wyłączonych można wyodrębnić:

- a) wielkości „wyłączone podatkowo”, które nie stanowią przychodów księgowych (np. należny podatek od towarów i usług, otrzymane zaliczki i przedpłaty);
- b) przychody co do zasady są zaliczone do podatkowych (z tytułu otrzymanych świadczeń nieodpłatnych), ale zwolnione na mocy regulacji szczególnych (np. wartość świadczeń wolontariuszy działających na podstawie przepisów o organizacjach pożytku publicznego);
- c) przychody zaliczane do księgowych, ale zwolnione z opodatkowania (np. wartość odsetek otrzymanych od organów podatkowych);
- d) przychody księgowe, czasowo wyłączone z rachunku podatkowego (np. odsetki należne, które nie zostały jeszcze otrzymane).

Uwagi końcowe

Porównanie zakresu przychodów uwzględnianych w rachunku zysków i strat według zasad rachunkowości oraz przychodów podatkowych uznawanych w rachunku podatkowym pozwala na wyodrębnienie grup przychodów:

- przychody księgowe zaliczane do przychodów podatkowych (np. przychody ze sprzedaży towarów i świadczenia usług),
- przychody ujęte w rachunku wyników, ale wyłączone z rachunku podatkowego (np. ujęte w księgach przychody z działalności rolniczej),
- przychody nieuwzględniane w rachunku wyników, ale zaliczane do podatkowych (np. wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń).

Wyodrębnione różnice dotyczące zakresu przychodów księgowych i podatkowych mają charakter trwały, wynikają z odmiennej podatkowo i księgowo interpretacji zdarzeń gospodarczych. Większość zdarzeń jest identycznie interpretowana podatkowo i księgowo. Cześć zdarzeń uwzględnianych księgowo jest pomijana podatkowo, co powoduje, że wynik finansowy jest wyższy niż wynik podatkowy (różnica dodatnia). Równoległe część zdarzeń jest pomijana w rachunku wyników, ale uwzględniana podatkowo, co powoduje, że wynik finansowy jest niższy niż wynik podatkowy (różnica ujemna).

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E. (2009), *Przychody, koszty, wynik finansowy przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Fedak Z. (2011), *Rachunek zysków i strat*, w: *Zamknięcie roku 2011*, „Rachunkowość”, Warszawa.
- Gierusz J. (2005), *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kosakowski E. (2011), *Opodatkowanie dochodu*, w: *Zamknięcie roku 2011*, „Rachunkowość”, Warszawa.
- Małecki P., Mazurkiewicz M. (2011), *CIT. Podatki i rachunkowość*, LEX, Warszawa.
- Martyniuk T. (2010), *Przychody jako kategoria prawa bilansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 54.
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa.
- Walińska E. (2005), *Międzynarodowe standardy rachunkowości*, OE, Kraków.
- Walińska E. (2010), *Przychody jako kategoria pomiaru dokonań jednostki – potrzeba nowych rozwiązań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 54.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654, ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2010, nr 51, poz. 307.

REVENUES IN THE STATEMENT OF FINANCIAL RESULT AND INCOME TAX

Abstract: Revenues are taken into consideration when determining the category of financial result and tax result. Proper identification of revenue recognition is a prerequisite for reliable results of the activity in the financial statements. Proper determination of tax revenue determines the correctness of the tax settlement. Diversifying the range of income in the profit and loss account and income is an additional challenge for the organization of records.

Keywords: financial statements, tax settlement, profit and loss account, income account

Cytowanie

- Poszwa M. (2013), *Zakres przychodów w rachunku wyniku finansowego i podatkowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 133–141; www.wneiz.pl/frfu.

