

Kalkulacja kosztów wynagrodzeń nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów

Maciej Jurczyga

To, że nieprzemyślane zmiany prawa podatkowego mogą przynieść zupełnie nieoczekiwane skutki wiadomo nie od dziś. Dziwić może tylko upór z jakim „specjaliści” od finansów trzymają się praktyki doraźnego wykorzystywania ustaw podatkowych do osiągania przeróżnych celów. Jednym z ostatnich przykładów takiego działania są obowiązujące od początku roku zmiany wyłączające z kosztów uzyskania przychodów niewypłacone wynagrodzenia oraz niezapłacone składki na ubezpieczenia społeczne w części pokrywanej przez pracodawcę. Zgodnie z obowiązującym brzmieniem art. 16 ust. 1 pkt 57 i 57a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.), nie uważa się za koszty uzyskania przychodów niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.), a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy oraz nieopłaconych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887, z późn. zm.), w części finansowanej przez płatnika składek. Identyczne brzmienie nadano art. 23 ust. 1 pkt 55 i 55a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.)

Słusznym założeniem ustawodawcy było stworzenie ekonomicznego instrumentu, który wpływałby na niesolidnych pracodawców, niedopełniających swoich podstawowych obowiązków wobec pracowników. Niestety jak zwykle praktyczna realizacja tego zamierzenia okazała się fatalna. Zamiast wyłączyć z kosztów uzyskania jedynie nieterminowo wypłacane wynagrodzenia oraz składki na ZUS, posłowie wprowadzili zapis, który zamiast ukarać niesolidnych pracodawców zwiększoną kwotą podatku dochodowego, uderzył w ogół pracodawców. Być może na etapie prac sejmowych okazało się, że realizacja słusznego skądinąd celu może umożliwić napływ do budżetu dodatkowej puli pieniędzy.

Niezależnie jednak od prawdziwych intencji ustawodawcy, służby finansowo-księgowe stanęły przed trudnym zadaniem. Co prawda korygowanie wyniku finansowego dla celów podatku dochodowego nie jest żadną nowością jednak w tym wypadku pojawiły się zupełnie niespodziewane trudności, szczególnie w przypadku jednostek sporządzających rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej.

Zgodnie z przepisami ustaw podatkowych, podstawą opodatkowania jest (odpowiednio skorygowany) dochód wynikający z ksiąg rachunkowych. Jest to wyraźnie zapisane w art. 24 updf odnoszącym się do osób fizycznych prowadzących księgi rachunkowe zgodnie z ustawą o

rachunkowości oraz dorozumiane w przypadku osób prawnych, które mają obowiązek prowadzenia ksiąg bez względu na wielkość przychodów. Wiadomo również, że przepisy ustawy o rachunkowości pozostawiają w pewnych kwestiach możliwość wyboru rozwiązań stosowanych w danej jednostce.

Jednym z takich obszarów jest sporządzanie rachunku zysków i strat. Dopuszczone są tutaj 2 wzory: porównawczy i kalkulacyjny. W przypadku wariantu porównawczego koszty kształtujące wynik finansowy przedsiębiorstwa wykazywane są w układzie rodzajowym. Pośród innych rodzajów kosztów, w osobnych pozycjach, wymienione są wynagrodzenia i ubezpieczenia społeczne. Do stosowanego wariantu rachunku zysków i strat dopasowany musi być plan kont, który będzie zawierał konta odpowiadające wspomnianym pozycjom sprawozdawczym.

W przypadku jednostek stosujących opisany wariant ewidencyjny ustalenie wynagrodzeń oraz składek ZUS nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów na dzień ustalania obciążeń z tytułu podatku dochodowego nie powinno nastroczać zbyt wiele trudności. Będzie to kwestią odpowiednio rozbudowanej analityki do kont kosztów z tytułu wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych a następnie statystycznego wyłączenia odpowiednich wielkości z kosztów uzyskania przychodów. Jednocześnie dodawane będą koszty wyłączone w poprzednich okresach, które w okresie bieżącym mogą już zostać uznane za koszty dla celów podatkowych. W rezultacie zmiana przepisów ustaw podatkowych sprowadzi się do jednorazowo zwiększonej zaliczki na podatek dochodowy spowodowanej wyłączeniem kosztów wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych w pierwszym miesiącu ich obowiązywania oraz do stale zwiększonego nakładu pracy księgowych związanego z ustaleniem podstawy opodatkowania.

Zupełnie inaczej wygląda to w przypadku jednostek sporządzających kalkulacyjny rachunek zysków i strat. Jeżeli jednostka przyjęła taki wariant sprawozdawczy, wynik finansowy nie jest kształtowany poszczególnymi wielkościami kosztów rodzajowych a zagregowaną wielkością kosztu wytworzenia sprzedanej produkcji. Mimo szczerych chęci zadośćuczynienia przepisom podatkowym przez służby księgowe, zazwyczaj bardzo trudno w tym przypadku wyodrębnić z kosztu wytworzenia sprzedanych produktów wartości niewypłaconych w danym okresie wynagrodzeń oraz niezapłaconych składek na ZUS.

Dlaczego jest to takie trudne? W celu odpowiedzi na to pytanie należy prześledzić proces wytwarzania i sprzedaży produkowanych wyrobów. Etap produkcji kończy się najczęściej przyjęciem produktów na magazyn – powstaje zatem konieczność wyceny gotowych wyrobów. Odbywa się to w procesie zsumowania odpowiednich pozycji kalkulacyjnych składających się na koszt wytworzenia. Jednym z najważniejszych, obok materiałów bezpośrednich, składników kosztu wytworzenia są koszty wynagrodzeń pracowników związanych bezpośrednio z produkcją oraz koszty narzutów na te wynagrodzenia. Do tego momentu stosunkowo łatwo ustalić można jaką część kosztu wytworzenia danego produktu stanowią wynagrodzenia i składki na ubezpieczenia społeczne nie będące kosztami uzyskania przychodów w rozumieniu ustaw

podatkowych. Jest to ciągle możliwe, choć większym nakładem pracy, również w sytuacji, gdy na koszt wytworzenia składają się pozycje, których wartość agreguje koszty większej liczby okresów. Chodzi tu o sytuacje kiedy produkcja przekracza okres jednego miesiąca.

Prawdziwe trudności pojawiają się dopiero na etapie sprzedaży. W przypadku każdego sprzedanego produktu, należałoby ustalić, czy części jego skalkulowanego kosztu wytworzenia nie stanowią jeszcze niewypłacone wynagrodzenia i narzuty na nie. Jeżeli przedsiębiorstwo produkuje jeden, nieskomplikowany wyrób, na jego wytworzenie potrzeba niewiele czasu i materiału a do tego jest on sprzedawany od razu po zejściu z linii produkcyjnej to można wyobrazić sobie realizację obowiązku nałożonego zmianą przepisów. Gorzej, kiedy produkcja jest długotrwała i skomplikowana, asortyment szeroki a produkty do momentu sprzedaży leżą sporo czasu na magazynie.

Przedsiębiorstwa radzą sobie z tym problemem na różne sposoby. Metoda wyłączenia odpowiednich wielkości jest zazwyczaj dopasowana do zastosowanych rozwiązań ewidencyjnych w zakresie rachunku kosztów, które z kolei wynikają ze specyfiki działalności jednostki. Najczęściej spotykanym zachowaniem jest statystyczne (poza ewidencją księgową) wyłączenie wartości wynikających z list płac i deklaracji ZUS. Niestety nie zawsze można taki sposób uznać za właściwy.

Wątpliwości nie powstaną jeśli w danym przedsiębiorstwie nie wystąpi produkcja w toku na koniec okresu oraz przedsiębiorstwo to nie posiada zapasów gotowych wyrobów. W takim wypadku korekta kosztu wytworzenia wykazywanego w rachunku zysków i strat, polegająca na zmniejszeniu go o niewypłacone na koniec okresu wynagrodzenia i niezapłacone składki na ubezpieczenia społeczne oraz zwiększeniu o koszty, które w danym okresie nabyły walor kosztów uzyskania przychodów pozwala na uzyskanie prawidłowej, z punktu widzenia ustaw podatkowych, podstawy opodatkowania.

Jeśli jednak na koniec miesiąca, wystąpiła produkcja w toku oraz zapas wyrobów gotowych to istnieje ryzyko, że dokonane w ten sposób wyłączenia nie będą prawidłowe. Wiadomo przecież, że w takiej sytuacji część kosztów z tytułu wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych jest aktywowana i nie obciąża bieżącego wyniku jednostki. Korekta kosztu wytworzenia o całkowite wartości wynikające z listy płac powoduje, że niepotrzebnie zawyża się podstawę opodatkowania. Jest to skutek ekonomicznie niepożądany ale przez fakt, że powoduje zwiększenie podatku do zapłaty nie niesie za sobą ryzyka finansowych konsekwencji ze strony aparatu skarbowego.

Ryzyko takie związane jest jednak z dodawaniem kosztów wyłączonych w poprzednich okresach. Istnieje możliwość, że takie koszty pozostają ciągle aktywowane jako produkcja w toku lub zapasy wyrobów gotowych a więc nie wpłynęły jeszcze na wynik finansowy jednostki. Korygując zatem wartość kosztu wytworzenia w górę, przedsiębiorstwo może narazić się na zarzut zaniżenia podstawy opodatkowania.

Dążąc do rozwikłania takich dylematów, stosuje się również częściowe wyłączenia. Są one możliwe do zastosowania jedynie w jednostkach o w miarę stałej wielkości sprzedaży i produkcji. Można wtedy ustalić w jakiej proporcji sprzedaż wyrobów wyprodukowanych w danym miesiącu pozostaje do całości produkcji danego miesiąca. Wyliczony współczynnik pozwala korygować wynik finansowy jednostki jedynie o te część wynagrodzeń i składek ZUS, które przypadają na wyroby wyprodukowane i sprzedane w danym miesiącu.

Takie idealne sytuacje zdarzają się jednak bardzo rzadko. Choć nie jest to niemożliwe w przypadku odpowiednio rozbudowanej ewidencji księgowej, ustalenie takich współczynników w praktyce napotyka na bardzo wiele trudności. Bardziej możliwe wydaje się wtedy ustalenie odpowiednich proporcji dla całego roku obrotowego jednak pomysł ten zasługuje na natychmiastowe odrzucenie. Korekty wyniku finansowego nie miałyby wtedy nic wspólnego z rzeczywistością i podstawa opodatkowania nigdy nie byłaby ustalona prawidłowo.

Omawiany temat powoduje powstanie wątpliwości również w przypadku wyceny rozchodu towarów. Może się ona odbywać, zgodnie z ustawą o rachunkowości na różne sposoby, tu jednak porównamy metodę FIFO i LIFO. Załóżmy, że przedsiębiorstwo stosuje kalkulacyjny rachunek zysków i strat, konta kosztów tylko zespołu „5”, wielkość zapasów na początek i koniec okresu wynosi 100 sztuk a miesięczna sprzedaż i miesięczna produkcja 200 sztuk. Wynagrodzenia wypłacane są 10. dnia następnego miesiąca i wraz ze składkami ZUS stanowią po 25% skalkulowanego kosztu wytworzenia. W przypadku zastosowania do rozchodu produktów metody LIFO na całą wielkość sprzedaży będą się składać produkty wytworzone w danym okresie. Z tego powodu z kosztu wytworzenia sprzedanych produktów powinny zostać wyłączone wynagrodzenia i narzuty jako płatne w kolejnych miesiącach, przez co ulegnie on obniżeniu o połowę. Jeśli jednak przedsiębiorstwo zastosuje metodę FIFO to na rozchód produktów będzie składać się 100 sztuk wyprodukowanych w poprzednim okresie oraz 100 sztuk wyprodukowanych w okresie bieżącym. Powoduje to konieczność wyłączenia z kosztu wytworzenia sprzedanych produktów połowy wartości produktów z bieżącego okresu oraz 25 % z poprzedniego (wynagrodzenia już wypłacono natomiast składki ZUS zostaną zgodnie z przepisami zapłacone w następnym miesiącu).

Widać więc wyraźnie, że tylko i wyłącznie z powodu odmiennych zasad ewidencyjnych, w identycznych warunkach, przedsiębiorstwo może zapłacić podatek o różnej wysokości. Abstrahując od faktu, że jest to oczywisty absurd, trzeba podkreślić, że zastosowana metoda wyceny rozchodu wyrobów jest jedynie pewnym technicznym rozwiązaniem służącym ustalaniu wartości sprzedanych produktów. W rzeczywistości raczej nie identyfikuje się do jakiej partii należały rozchodowane wyroby. W takiej sytuacji dokonujemy jedynie technicznego (statystycznego) wyłączenia, podczas gdy przepis miał zapobiegać realnym zjawiskom.

Czy istnieje zatem jakieś idealne rozwiązanie? Brak publikacji na ten temat może sugerować, że na razie takie nie powstało. Możliwe również, że z uwagi na stopień skomplikowania problemu służby finansowe postanowiły nie robić nic w tym temacie

wychodząc z słusznego założenia, że jeżeli osoby znające specyfikę działalności danej jednostki nie potrafią sobie z tym poradzić to tym bardziej nie uda się to żadnej kontroli podatkowej. Pogląd taki można uznać za słuszny ponieważ w przypadku kontroli, przedstawiciel fiskusa nie mógłby po prostu wyłączyć wartości wynikających z listy płac i deklaracji ZUS a już na pewno takie postępowanie nie obroniłoby się przed sądem, który zwykle wymaga dokładnych obliczeń opartych na wiarygodnych danych.

Istnieje jeszcze jeden aspekt całego zagadnienia, na który warto zwrócić uwagę. Zmienione przepisy wyłączają z kosztów uzyskania przychodów niewypłacone wynagrodzenia oraz nieopłacone składki na ubezpieczenia społeczne. W przypadku jednostek sporządzających rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym wśród kosztów działalności operacyjnej faktycznie występują takie pozycje jak wynagrodzenia i ubezpieczenia społeczne. Jednostka posiada zwykle również odpowiednie konta grupujące koszty w układzie rodzajowym a więc dokonywanie odpowiednich wyłączeń jest możliwe i wskazane. Jeżeli jednak jednostka sporządza rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej, takie pozycje sprawozdawcze w ogóle nie wystąpią. Co więcej, w planie kont jednostki mogą nie wystąpić w ogóle konta grupujące te koszty o ile zrezygnuje ona z prowadzenia kont kosztów w układzie rodzajowym (tzw. „czwórki”) i będzie stosować tylko konta zespołu „5”.

W przypadku takich jednostek wśród kosztów działalności operacyjnej występuje pozycja kosztu wytworzenia sprzedanych wyrobów. Wynagrodzenia i składki na ubezpieczenia społeczne oczywiście mają wpływ na tę wielkość ale występują jedynie jako pozycje kalkulacyjne i na wynik finansowy jednostki wpływają pośrednio - nie funkcjonują jako osobne pozycje kosztowe w rachunku zysków i strat.

Mając na uwadze powyższe można się zastanowić czy przytoczone powyżej przepisy ustaw podatkowych wyłączające niezapłacone wynagrodzenia i nieopłacone składki na ubezpieczenia społeczne, obejmują również „część kosztu wytworzenia sprzedanych wyrobów odpowiadającą niezapłaconym wynagrodzeniom i nieopłaconym składkom na ubezpieczenia społeczne”?

W praktyce stosowania prawa podatkowego wykładnię gramatyczną uznaje się za podstawowy sposób interpretowania przepisów. Dosłowne brzmienie przepisów mogłoby zatem sugerować, że w przypadku części podmiotów nie ma obowiązku dokonywania korekt wyniku finansowego z tytułu niewypłaconych wynagrodzeń oraz niezapłaconych składek na ZUS. To z kolei wzbudza odruchową reakcję sprzeciwu opartą na konstytucyjnej zasadzie równości wobec prawa. Z drugiej jednak strony zastosowanie tych przepisów do ogółu jednostek może spowodować u części z nich rewolucje w systemach finansowo-księgowych związaną z dopełnieniem obowiązku wyłączenia części kosztów. Czy to również nie godzi w równość podmiotów wobec prawa?

Takie właśnie wątpliwości pojawiają się w praktyce z powodu z pozoru niewielkiej zmiany, której konsekwencji nikt chyba do końca nie przemyślał. Mimo, że zmianę przepisów oparto na słusznym założeniu, jawi się ona jako chytry plan wyciągnięcia dodatkowych pieniędzy od

podatników. Co więcej, wprowadzona zmiana, mająca na celu walkę z niesolidnymi pracodawcami, kuriozalnie, może przynieść efekt wręcz przeciwny. W mniejszych przedsiębiorstwach, gdzie zastosowano najprostsze rozwiązania ewidencyjne, w tym rachunek zysków i strat w wersji porównawczej, odpowiednie kwoty są proste do uchwycenia. Wyłączenie części kosztów zwiększy dochód do opodatkowania, przez co wzrośnie podatek a to będzie skutkować zwiększonym wpływem środków finansowych z firmy, które przecież mogły być przeznaczone na wypłatę wynagrodzeń. Takie błędne koło jest bardzo możliwe szczególnie tam gdzie wynagrodzenia stanowią główną część kosztów a terminy płatności za sprzedane towary i usługi są długie.

Pozostaje mieć tylko nadzieję, że w przyszłości wprowadzanie zmian w podatkach zostanie poprzedzone dogłębną analizą ich skutków zarówno dla budżetu jak i dla przedsiębiorstw. Przy okazji warto się zastanowić na ile efektywny jest podatek dochodowy w dzisiejszej postaci. Chodzi tu przede wszystkim o koszty obsługi tego systemu przez aparat skarbowy, gdyż w przypadku przedsiębiorstw wiadomo, że obsługa podatku dochodowego wiąże się z dodatkowym nakładem pracy i środków w postaci sprzętu i oprogramowania. Może rezygnacja z tego podatku lub jego radykalne uproszczenie, z jednoczesną podwyżką stawki VAT, dałaby w efekcie zwiększone wpływy do budżetu i zmniejszenie kosztów w przedsiębiorstwach. To jednak temat na odrębny artykuł.