

MIROSŁAW JÓZEF CZUK

AUTONOMICZNOŚĆ POLSKIEGO PRAWA BILANSOWEGO
WZGLĘDEM PRAWA PODATKOWEGO
JEJ KONSEKWENCJE DLA PODMIOTÓW PROWADZĄCYCH
DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

1. DEFINICJE I ŹRÓDŁA PRAWA BILANSOWEGO
I PRAWA PODATKOWEGO

Rachunkowość w jednostkach gospodarczych spełnia doniosłą rolę, polegającą na odwzorowaniu zachodzących w niej transakcji i zdarzeń. Jest ona systemem odzwierciedlania działalności gospodarczej, określonym przez normy prawne, naukę i tradycję oraz zasady rachunkowości obowiązujące w danym kraju. Przeprowadzając niezbędne obliczenia i agregacje danych w celu sporządzenia sprawozdań finansowych przedstawiających pełny, wiarygodny, rzetelny i sprawdzalny obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostek gospodarczych, jest ona źródłem informacji wykorzystywanej w procesach decyzyjnych.

Rachunkowość definiowana jest jako ogół metod i zabiegów rachunkowych, systematycznych i dorywczych, stosowanych w przedsiębiorstwie celem stworzenia podstaw dla decyzji kierowniczych¹.

Zasady rachunkowości są regulowane przez prawo bilansowe, które jest charakteryzowane jako ogół norm prawnych regulujących podstawowe zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarcze.

Mgr MIROSŁAW JÓZEF CZUK – asystent Katedry Rachunkowości w Instytucie Ekonomii na Wydziale Nauk Społecznych KUL; e-mail: mjozefczuk@poczta.onet.pl

¹ S. S k r z y w a n, *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje*, Warszawa 1948, s. 11.

Źródłem prawa bilansowego w Polsce jest Ustawa o Rachunkowości z 29 września 1994 r.² (później w tekście oznaczona jako UoR), stanowiąca od 1 stycznia 1995 r. podstawowe źródło polskiego prawa bilansowego. Ustawa o Rachunkowości przeszła gruntowną nowelizację w dniu 9 listopada 2000 r.³

Szczególne znaczenie wśród źródeł prawa bilansowego, oprócz UoR, mają Krajowe Standardy Rachunkowości, wydawane przez uprawniony w myśl UoR Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego jednostki prowadzące księgi handlowe mogą stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości⁴. Zapis ten został wprowadzony do znowelizowanego tekstu UoR i odnosi się do zdarzeń gospodarczych nie uregulowanych bezpośrednio przez UoR

Obok prawa bilansowego podstawowe znaczenie dla kształtowania sytuacji majątkowej i finansowej jednostki gospodarczej ma prawo podatkowe.

Prawo podatkowe jest to ogół norm prawnych regulujących ustalanie i pobieranie podatków. Prawo podatkowe jest częścią prawa budżetowego, a ściślej biorąc budżetowego prawa dochodowego. Prawo budżetowe jest z kolei częścią prawa finansowego. Prawo finansowe reguluje zjawiska posługiwania się pieniądzem przez państwo, jego gromadzenia i rozdziału w celu realizacji zadań państwa. Prawo finansowe należy zatem do tych gałęzi prawa, gdzie dominuje interes społeczny, a w stosunkach prawnych, jakie powstają na podstawie jego norm zawsze uczestniczy państwo⁵.

Źródłami prawa podatkowego są akty normatywne, wśród których główną rolę spełniają ustawy zawierające podstawowe założenia konkretnych podatków, jak np. podatku dochodowego od osób prawnych⁶, czy podatku dochodowego od osób fizycznych. Szczególne znaczenie wśród źródeł prawa podatkowego mają rozporządzenia Rady Ministrów bądź Ministra Finansów i zarządzenia Ministra Finansów. Akty te mają charakter wykonawczy⁷.

² Dz. U. Nr 121, poz. 591 z 1994 r. z późniejszymi zmianami.

³ Dz. U. Nr 11, poz. 1186 z 2000 r.

⁴ UoR, art. 10, ust. 3 (jak dotąd brak jest obowiązujących Krajowych Standardów Rachunkowości).

⁵ R. M a s t a l s k i, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 11-12.

⁶ Dz. U. Nr 106, poz. 482 z 1993 r. z późniejszymi zmianami.

⁷ J. K u l i c k i, P. S o k ó ł, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa: PWE 1995, s. 26.

Podatki tworzące system podatkowy mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów. Do najczęściej stosowanych w nauce o podatkach należą następujące klasyfikacje⁸:

1. według kryterium przedmiotu opodatkowania – podział na podatki przychodowe, dochodowe, majątkowe i od wydatków
2. według kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródeł podatku – podział na podatki bezpośrednie i pośrednie
3. według kryterium podziału dochodów podatkowych pomiędzy państwo a samorząd – podział na podatki państwowe i samorządowe (ewentualnie podatki wspólne)

Klasyfikacja podatków, obowiązujących obecnie w Polsce, według kryterium przedmiotu opodatkowania przedstawia się następująco:

- podatki przychodowe: rolny, leśny
- podatki dochodowe: dochodowy od osób prawnych, dochodowy od osób fizycznych, wpłaty z zysku od przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa
- podatki majątkowe: od nieruchomości, od środków transportu, od spadków i darowizn, opłata skarbową i opłata od czynności cywilno-prawnych
- podatki od wydatków: od towarów i usług, akcyzowy, od gier
- podatki bezpośrednie: przychodowe, dochodowe i majątkowe
- podatki pośrednie: od obrotu majątkiem i od wydatków
- podatki zasilające budżet państwa: od towarów i usług, akcyzowy, od gier, wpłaty z zysku od przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, zryczałtowany podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów
- podatki zasilające budżety gmin: od nieruchomości, rolny, leśny, od środka transportu, od posiadania psów, opłaty lokalne, podatek od spadków i darowizn, opłata skarbową
- podatki wspólne: dochodowy od osób fizycznych, dochodowy od osób prawnych.

Pierwszorzędnym celem prawa podatkowego, biorąc pod uwagę obecną sytuację gospodarczą państwa polskiego, jest zapewnienie funkcji fiskalnej prawa podatkowego, wyrażającej się w dostarczaniu dochodów budżetowi państwa. Nie jest to jedyna funkcja prawa podatkowego. Pozostałe funkcje prawa podatkowego są następujące:

⁸ H. L i t w i ń c z u k, P. S o k ó ł, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa: KiK 2000, s. 21.

- funkcja uregulowania zasobów podatnika – ochrona minimalnego dochodu podatnika, sytuacja rodzinna podatnika, struktura wydatków, źródła dochodów
- stymulacyjna funkcja podatków – wyznaczanie i stymulowanie określonych imperatywów polityki gospodarczej i społecznej państwa, ochrona środowiska
- funkcja informacyjna – dostarczanie informacji o prawidłowościach lub nieprawidłowościach w systemie gospodarczym państwa.

W praktyce działalność gospodarcza jednostki pozostaje pod wpływem regulacji prawa bilansowego i regulacji prawa podatkowego. Prawa te zają się i działają na system rachunkowości jednostki w sposób następujący:

- prawo bilansowe – kreuje prawdziwy, ekonomiczny obraz jednostki
- prawo podatkowe – realizuje politykę podatkową państwa i ingeruje w przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości.

2. PRAWO BILANSOWE, A PRAWO PODATKOWE

W jednostkach gospodarczych, zwłaszcza w ich komórkach finansowo-księgowych następuje „zderzenie” prawa bilansowego z prawem podatkowym. Prawa te odmiennie oddziałują na rachunkowość jako na system informacyjny, a zwłaszcza na kreowany w rachunkowości obraz jednostki gospodarczej. W każdym kraju relacje między prawem bilansowym i podatkowym są inne, co wynika z różnych przyczyn, m.in. z sytuacji gospodarczej, tradycji, zwyczajów i sposobu funkcjonowania gospodarki. Można wyodrębnić 3 modele funkcjonowania i zależności między prawem bilansowym i prawem podatkowym:

- prawo bilansowe i prawo podatkowe jako dwa odrębne elementy systemu prawa w gospodarce
- prawo bilansowe zgodne z prawem podatkowym (jednolite zasady i regulacje)
- model pośredni polegający na tym, że prawo bilansowe i prawo podatkowe są względem siebie autonomiczne, z tym, że korzystają ze swoich przepisów i tylko w pewnych obszarach wprowadzają własne, odmiennie regulacje.

W Polsce obecnie funkcjonuje model pośredni, który powinien zapewnić autonomiczność prawa bilansowego i prawa podatkowego. Nie zawsze tak jest ze względu na niejasne zapisy, szczególnie prawa podatkowego i istniejące w Polsce tradycje i zwyczaje dotyczące podporządkowania prawa bilansowego, prawu podatkowemu. Jednakże jasno określone zasady autonomiczności prawa bilansowego i prawa podatkowego nakazują jednoznacznie stwierdzić, że próba podporządkowania prawa bilansowego prawu podatkowemu jest łamaniem prawa i powoduje tworzenie nieprawdziwych informacji do

podejmowania decyzji ekonomicznych, co w rezultacie zagraża nie tylko pojedynczej jednostce, ale także całej gospodarce.

Charakter regulacji rachunkowości zależy od systemu społeczno-gospodarczego. W polskiej praktyce gospodarczej okresu powojennego można wyodrębnić trzy podejścia do funkcji i roli rachunkowości:

- do roku 1990 – rachunkowość podatkowa (prawo podatkowe) realizowała przede wszystkim cele polityki podatkowej państwa, właściwie brak było autonomicznego prawa bilansowego,

- 1990-1995 zaznaczenie autonomicznego charakteru prawa bilansowego w stosunku do prawa podatkowego, ale cały czas z silnym wpływem polityki podatkowej państwa,

- od roku 1995 prawo bilansowe zostało niejako całkowicie uwolnione od wpływów prawa podatkowego.

W Polsce zmiana systemu z gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej spowodowała inne podejście do rachunkowości jednostek gospodarczych. Dodatkowo zmiana ta jest spowodowana znaczącym wzrostem liczby przedsiębiorstw międzynarodowych, podejmujących działalność i inwestujących w Polsce. Traktują one system rachunkowości jednostek gospodarczych jako autonomiczny od prawa podatkowego, tym samym wpływając na zmianę świadomości „polskich podmiotów gospodarczych” w tym obszarze.

Postulując autonomiczność prawa bilansowego w stosunku do prawa podatkowego musimy wziąć pod uwagę niedługi czas od całkowitego „uwolnienia” prawa bilansowego spod wpływu prawa podatkowego. Cały czas możemy jednak obserwować w Polsce zwyczaje i tradycje „fiskalizacji” prawa bilansowego. Praktycy rachunkowości bardzo często poświęcają autonomiczność prawa bilansowego w imię własnej wygody czy w celu uproszczenia ewidencji rachunkowej. Przetwarzane sprawozdania finansowe podmiotów gospodarczych muszą być zgodne z prawem bilansowym obowiązującym aktualnie w Polsce. Jest to tym bardziej istotne na tle tzw. „kreatywnej księgowości” prowadzonej przez niektóre podmioty gospodarcze. Jest to tym bardziej ważne na tle wprowadzonej nowelizacji UoR w 2000 roku, która to jeszcze pogłębiła dualizm prawa bilansowego i prawa podatkowego.

3. KONSEKWENCJE AUTONOMICZNOŚCI PRAWA BILANSOWEGO WZGLĘDEM PRAWA PODATKOWEGO DLA PODMIOTÓW GOSPODARCZYCH

Z dualizmu prawa podatkowego i prawa bilansowego, w stosunku do jednostek gospodarczych wynikają określone konsekwencje ewidencyjno-rozliczeniowo-finansowe. Znajdują one wyraz w ustalaniu dwóch kategorii wyników:

– wyniku finansowego brutto (wynik księgowy), czyli wyniku przed opodatkowaniem,

– wyniku podatkowego, czyli podstawy do opodatkowania.

Obydwa te wyniki są ustalane według tej samej ogólnej zasady, czyli: przychody – koszty.

Pomimo stosowania tej samej ogólnej zasady wyniki te różnią się od siebie i to niekiedy w sposób znaczący. Jest tak, ponieważ w celu ustalenia wyniku rachunkowego brutto (zysku lub straty) uwzględnia się tylko przychody i koszty ustalane zgodnie z prawem bilansowym. Natomiast w celu ustalenia wyniku podatkowego, podstawy do opodatkowania (dochodu, bądź straty) przychody i koszty są ustalane według zasad prawa podatkowego.

UoR (prawo bilansowe) definiuje koszt w art. 3 ust. 1 pkt. 31 jako „uprawdopodobnione zmniejszenia 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”⁹.

W art. 3 ust. 1 pkt 30 UoR definiowany jest przychód jako „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”¹⁰.

Definicje te mają za zadanie przedstawienie kosztów i przychodów, a co za tym idzie zysku lub straty bilansowej w taki sposób, aby spełnić główny postulat prawa bilansowego – zapewnienie odbiorcy zewnętrznemu i wewnętrznemu dostępu do sprawozdań finansowych, sporządzonych rzetelnie

⁹ UoR, art. 3, ust. 1, pkt 31.

¹⁰ UoR, art. 3, ust. 1, pkt 30.

i jednocześnie jasno przedstawiających sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.

Jeżeli kategorie kosztu i przychodu w prawie bilansowym porównamy z tymi samymi kategoriami w prawie podatkowym to dostrzeżemy zasadnicze różnice między tymi kategoriami.

I tak, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych stwierdza, że „kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1”¹¹. Jak możemy zauważyć, prawo podatkowe pozwala sobie na autorytarne stwierdzenie, co jest, a co nie jest kosztem, wykluczając enumeratywnie w art. 16 część kosztów, które mieszczą się w definicji kosztów przyjętych przez prawo bilansowe.

W podobny sposób prawo podatkowe traktuje przychody, wyliczając enumeratywnie w art. 12, co jest przychodem według prawa podatkowego, a co takim przychodem nie jest.

Tego typu potraktowanie tak podstawowych kategorii ekonomicznych, jak przychód i koszt, w prawie podatkowym musi być tłumaczone zupełnie odmiennym charakterem tej dziedziny. Pierwszorzędnym celem prawa podatkowego jest zapewnienie funkcji fiskalnej państwa, wyrażającej się w dostarczaniu dochodów budżetowi państwa. Tylko w taki sposób można zrozumieć złamanie pierwotnego charakteru kosztu i przychodu w prawie podatkowym.

Jak już wspomniałem powyżej, z dualizmu prawa podatkowego i prawa bilansowego, w stosunku do jednostek gospodarczych wynikają określone konsekwencje ewidencyjno-rozliczeniowo-finansowe.

Jednostki prowadzące działalność gospodarczą są zobowiązane do prowadzenia odrębnej rachunkowości na potrzeby prawa bilansowego i prawa podatkowego. W sposób oczywisty zwiększa to koszty transakcyjne prowadzenia działalności gospodarczej. Oczywiście zapis art. 9 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stwierdza, że „podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami (UoR-autor), w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy”. Zapis ten wskazuje, że prawo podatkowe odwołuje się do zapisów ksiąg rachunkowych w celu określenia wysokości przychodu, straty, podstawy do opodatkowania i wysokości podatku należnego. Niestety rozbieżny charakter definicji kategorii przychodu i kosztu w prawie bilansowym i prawie podatkowym a także

¹¹ Dz. U. Nr 106, poz. 482 z 1993 r. z późniejszymi zmianami.

katalog „wykluczeń” kosztów uzyskania przychodów w art. 16 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych powoduje, że jest praktycznie niemożliwe dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą oparcie kalkulacji podatkowej tylko i wyłącznie na księgach rachunkowych (prawie bilansowym). W praktyce większość jednostek gospodarczych prowadzi oddzielną ewidencję na potrzeby prawa bilansowego i prawa podatkowego.

Charakter zależności regulacji rachunkowości a regulacji podatkowych można przedstawić na schemacie¹²:



Prowadzenie oddzielnej ewidencji na potrzeby prawa podatkowego i prawa bilansowego nie jest jedynym skutkiem autonomiczności tych dwóch dziedzin. Podmioty gospodarcze są zobowiązane ponadto do sporządzania oddzielnych raportów na potrzeby prawa bilansowego i prawa podatkowego.

Prawo bilansowe obliguje jednostki prowadzące działalność gospodarczą do sporządzania sprawozdań finansowych w określonych terminach i w określonym kształcie przewidzianym przez UoR. Te sprawozdania finansowe mają głównie dostarczyć informacji o:

- aktywach,
- zobowiązaniach,
- kapitale własnym,
- przychodach i kosztach, łącznie z zyskami i stratami,
- przepływach środków pieniężnych.

Są to główne składniki sprawozdania finansowego, które uwzględniając kryteria merytoryczne, są wprowadzone do poszczególnych elementów sprawozdania finansowego.

¹² E. P. W a l i ń s k a, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, Warszawa: FRRwP 1997, s. 91.

Elementami sprawozdania finansowego według prawa bilansowego są:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- informacja dodatkowa obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Według UoR sprawozdanie finansowe jednostek, które podlega obowiązkowi corocznego badania (art. 45 ust. 3 i art. 64 ust. 1), obejmuje ponadto:

- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym,
- rachunek przepływów pieniężnych.

Do rocznego sprawozdania finansowego jednostki, które są do tego zobowiązane, dołączają sprawozdanie ze swoich działalności. Sprawozdanie z działalności sporządzają spółki kapitałowe, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe.

Prawo podatkowe definiuje odmienne obligacje odnośnie do raportowania na potrzeby „fiskusa”. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w art. 25 narzuca na podatników obowiązek składania bez wezwania miesięcznych i rocznych deklaracji podatkowych, a także wyliczenie podstawy do opodatkowania, miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych i rocznego zobowiązania podatkowego.

Oczywiście obowiązek składania deklaracji podatkowych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą nie wynika tylko i wyłącznie z Ustawy o podatku dochodowy od osób prawnych. Podobny obowiązek jest nakładany przez inne ustawy podatkowe. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nakłada na płatników (podmioty gospodarcze) obowiązek składania miesięcznych i rocznych deklaracji podatkowych, ustawa o podatku od towarów i usług i ustawa o podatku akcyzowym przewiduje także obowiązek miesięcznego raportowania do fiskusa w postaci deklaracji podatkowych, ustawa o podatku od nieruchomości i o podatku od środków transportu przewiduje obowiązek składania deklaracji podatkowych raz do roku, czy wreszcie ustawa o opłacie skarbowej i o podatku od czynności cywilno-prawnych nakłada obowiązek składania deklaracji podatkowych przy wykonaniu czynności przez podmioty gospodarcze przewidziane w tych ustawach.

Jak widzimy, obowiązki przewidziane przez prawo podatkowe, nakładane na podmioty prowadzące działalność gospodarczą w Polsce, są liczne i nie ograniczają się tylko i wyłącznie do składania deklaracji podatkowych czy do płacenia podatków. Poza obowiązkami, o których wspomniałem wyżej, prawo podatkowe i prawo bilansowe zakłada możliwość kontrolowania podmiotów gospodarczych.

UoR w art. 64 przewiduje obowiązek poddania badaniu przez biegłych rewidentów sprawozdania finansowego sporządzonego przez podmioty gospodarcze.

Prawo podatkowe natomiast w Ustawie o kontroli skarbowej¹³ w art. 4 przewiduje możliwość kontrolowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą co do:

- zobowiązań do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych,
- wydatków ze środków budżetu państwa,
- władania i zarządzania mieniem państwowym

Musimy jasno powiedzieć, że obowiązki te w sposób istotny zwiększają koszty transakcyjne prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce.

Wydaje mi się bardzo istotne poruszenie jeszcze jednego aspektu, powodującego zwiększenie kosztów działalności gospodarczej w Polsce, a mianowicie, brak przejrzystości prawa podatkowego i jego częste zmiany. Oczywiście nie jest to wynikiem autonomiczności prawa bilansowego względem prawa podatkowego, natomiast czynnik ten musi być brany pod uwagę przy prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce. Z mojej obserwacji życia gospodarczego na poziomie prowadzenia działalności gospodarczej przez spółki prawa handlowego wynika, że większość czasu główni księgowi czy dyrektorzy finansowi w Polsce poświęcają na optymalizację podatkową, a często na poszukiwanie opinii prawno-podatkowych, dotyczących zawiłych czy wręcz niejasnych aspektów prawa podatkowego.

4. PODATEK DOCHODOWY ODRO CZONY

Autonomiczność prawa bilansowego względem prawa podatkowego wymusza wprowadzenie narzędzia, które pozwoli na ujęcie w rachunkowości różnic wynikających z odmienności w traktowaniu kosztu i przychodu w tych dwóch dziedzinach. Tym narzędziem jest podatek odroczony. Jest on definiowany jako obciążenie zysku brutto danego okresu w rachunku zysków i strat oraz zabezpieczenie na przyszłe płatności podatkowe w bilansie. Oznacza to, że pomimo iż nie powstało formalne zobowiązanie podatkowe, zysk brutto zmniejsza się

¹³ Dz. U. Nr 100, poz. 442 z 28 września 1991 r. z późniejszymi zmianami.

o obciążenie z tytułu podatku, które powoduje rejestrację kosztu w rachunku zysków i strat oraz rezerwę na przyszłe zobowiązania w bilansie¹⁴.

Ustawa o rachunkowości przed nowelizacją (art. 37.2) przewidywała stosowanie metody wynikowej w celu ustalenie rezerwy i aktywa na podatek dochodowy. W myśl przepisów UoR przed nowelizacją istniał obowiązek tworzenia rezerwy na przejściową różnicę z tytułu podatku dochodowego, spowodowaną odmiennością momentu uznania przychodu za osiągnięty lub kosztu za poniesiony w myśl przepisów podatkowych. Dodatnią różnicę zaliczało się do obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego netto jako rezerwę na podatek dochodowy. Ujemną różnicę można było zaliczyć do czynnych rozliczeń międzyokresowych, jeżeli istniała pewność jej rozliczenia w ciągu kolejnych lat obrotowych.

Znowelizowana Ustawa o rachunkowości (art. 37.1) przewiduje stosowanie metody bilansowej. Wprowadzono obowiązek tworzenia rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości.

WYBRANE POZYCJE BIBLIOGRAFICZNE

- K u l i c k i J., S o k ó ł P., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa: PWE 1995.
L i t w i Ń c z u k H., S o k ó ł P., Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa: KiK 2000.
M a s t a l s k i R., Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia, Wrocław 1989.
Podatek dochodowy od osób prawnych, Dz. U. Nr 106, poz. 482 z 1993 r. z późniejszymi zmianami.
S k r z y w a n S., Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje, Warszawa 1948.
Ustawa o kontroli skarbowej, Dz. U. Nr 100, poz. 442 z 28 września 1991 r. z późniejszymi zmianami.
Ustawa o Rachunkowości, Dz. U. Nr 121, poz. 591 z 1994 r. z późniejszymi zmianami.
W a l i Ń s k a E. P., Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego, Warszawa: FRRwP 1997.

¹⁴ W a l i Ń s k a, dz. cyt., s. 127.

AUTONOMY OF THE POLISH ACCOUNTING LAW
WITH RESPECT TO THE TAX LAW; ITS CONSEQUENCES FOR SUBJECTS
HAVING THEIR OWN BUSINESSES

S u m m a r y

The text discusses the overriding rule of autonomy of the Polish accounting law with respect to the tax law that is in force, and the resulting record-keeping – settlement – finance consequences for subjects having their own businesses. In the text I include the basic definitions and sources of the accounting law and the tax law that are in force in Poland now. I point to the classifications of taxes that are in force in the Polish tax system. I discuss the aims and the rules of the accounting and tax laws being in force.

I mention the three types of relations existing between the accounting and tax laws as well as a brief historical outline of the process of reaching autonomy of the accounting law with respect to the tax law.

I consider the differences in calculating the financial result in the accounting law and the tax result in the tax law as well as the basic differences between the contents of the definition of the cost and income in the accounting and tax laws.

Finally I give actual examples of the consequences of autonomy of the accounting law with respect to the tax law for subjects having their own businesses, especially taking into account the rules of record-keeping provided by the accounting and tax laws.

I discuss the lack of clarity in the tax law, and also the growing transaction costs for units having their own businesses in Poland resulting from lack of that clarity and imposition of new duties on economic subjects by the state.

I suggest a short introduction to the deferred tax as the basic tool that allows including in the accounts the differences resulting from separate treatment of the cost and income in the accounting and tax laws.

Słowa kluczowe: prawo bilansowe, prawo podatkowe, koszt, przychód, podatek odroczone, rachunkowość, podatek dochodowy od osób prawnych.

Key words: autonomy, accounting law, tax law, cost, income, cost of earning an income, deferred tax, accountancy, income tax from legal persons, taxes.