ACTA UNIVERSITATIS LODZIENSIS
FOLIA OECONOMICA 263, 2012

Agnieszka Wencel[*]

DOCHÓD A WYNIK FINANSOWY BRUTTO W WARUNKACH AUTONOMII PRAWA BILANSOWEGO I PODATKOWEGO W POLSCE

1. WSTĘP

Efektem dokonywanego w rachunkowości pomiaru są m.in. przychody i koszty, a różnica pomiędzy nimi stanowi wynik finansowy lub wynik całościowy (ang. *total comprehensive income*) przed opodatkowaniem, który odzwierciedla dokonania jednostki w okresie sprawozdawczym, mierzone zgodnie z zasadami prawa bilansowego[1].

Ostatecznie pomiar wyniku w systemie rachunkowości musi uwzględnić podatek dochodowy, ustalony według przepisów prawa podatkowego[2], które nie są tożsame z regulacjami rachunkowości.

Każdy kraj posiada własny, unikalny system prawny, co skutkuje tym, iż relacje między prawem bilansowym i prawem podatkowym są inne. Wynika to z różnych przyczyn, m.in. z uwarunkowań historycznych, ustroju polityczno-gospodarczego oraz sytuacji ekonomicznej. Obie gałęzie prawa mogą przyjmować regulacje niezależne od siebie, albo mogą bazować na jednolitych zasadach. W rzeczywistości gospodarczej najczęściej występujące rozwiązanie polega na przyjęciu autonomicznych rozwiązań w obydwu podsystemach prawnych, ale z możliwością wzajemnego uznawania niektórych, szczegółowych regulacji.

[*] Dr, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, awencel@uni.lodz.pl

[1] Przez prawo bilansowe rozumiane są zarówno akty prawne regulujące zasady rachunkowości (głównie ustawa o rachunkowości wraz z aktami wykonawczymi), jak i Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF, MSR).

[2] Przez prawo podatku dochodowego rozumie się ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych (zwaną zamiennie ustawą CIT) wraz z aktami wykonawczymi oraz niektóre zapisy ustawy „Ordynacja podatkowa" odnoszące się do prowadzenia ksiąg rachunkowych. W niniejszym opracowaniu prawo podatku dochodowego będzie określane zamiennie jako prawo podatkowe lub przepisy podatku CIT.

Polskie prawo bilansowe opiera się na ukształtowanych przez wieki zasadach rachunkowości finansowej, według których dokonuje się pomiaru wyniku finansowego. Polskie prawo podatkowe, stawiające sobie za główny cel zapewnienie wpływów do budżetu państwa, ustanawia własne regulacje, które akceptują (lub nie) koszty i przychody uznane w wyniku finansowym. Pomimo obowiązywania dwóch, autonomicznych względem siebie, podsystemów prawnych są one w pewnych obszarach ze sobą powiązane, co rodzi określone problemy zarówno w teorii, jak i praktyce rachunkowości. Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie ogólnych, wzajemnych powiązań i rozbieżności pomiędzy polskim prawem bilansowym a podatkowym, skutkujących pomiarem dwóch różnych wielkości: dochodu i wyniku finansowego brutto. Podstawą poniższych rozważań jest przede wszystkim analiza regulacji rachunkowości i przepisów podatkowych. W opracowaniu wykorzystano również dotychczasową literaturę przedmiotu.

2. OGÓLNE RELACJE PRAWA PODATKU DOCHODOWEGO ORAZ PRZEPISÓW RACHUNKOWOŚCI

Podatek dochodowy od osób prawnych utożsamiany jest z podatkiem od działalności gospodarczej. Ma zatem, w przeciwieństwie do innych podatków, charakter kompleksowy. Dotyczy zdarzeń gospodarczych, które wcześniej lub później powodują uznanie przychodów lub kosztów tej działalności. Są one, u podmiotów posiadających osobowość prawną, ujmowane w księgach rachunkowych stanowiących „bazę danych" do określenia nie tylko prawidłowej wielkości dochodu, ale przede wszystkim wyniku finansowego. Poziom zbieżności tych dwóch kategorii pomiaru wyniku zależy od ogólnych relacji prawa bilansowego i regulacji prawa podatku dochodowego, które mogą mieć charakter autonomiczny lub współzależności.

W polskiej literaturze przedmiotu powszechnie jest cytowana klasyfikacja związków między prawem bilansowym i prawem podatkowym dokonana przez H. Litwińczuk (2001, s. 161)[3]. Autorka wyodrębnia trzy podstawowe relacje:

1) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako współzależne systemy prawa (współzależność regulacji),

2) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako wspólny system (pełna zgodność regulacji),

3) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako dwa odrębne elementy systemu prawa (pełna autonomia).

W pierwszym przypadku wynik finansowy brutto jest tożsamy z dochodem. Polityka bilansowa przedsiębiorstwa powinna być zatem zbieżna z polityką

[3] Por. także I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2009, s. 47–48.

fiskalną państwa. W związku z tym, że taka sytuacja, jak powszechnie wiadomo, nie występuje w praktyce model ten jest czysto teoretyczny. W rzeczywistości gospodarczej praktykowany jest drugi i trzeci typ relacji.

W drugiej relacji, prawo podatku dochodowego i bilansowe może wpływać na siebie nawzajem w różnym stopniu, co stanowi podstawę do rozróżnienia współzależności:

- z dominacją prawa bilansowego nad podatkowym,
- z dominacją prawa podatkowego nad bilansowym.

Przy dominacji rachunkowości nad podatkami zasady ustalania zysku w prawie bilansowym są honorowane przez przepisy podatkowe, o ile nie wprowadzają własnych rozwiązań, które prawo bilansowe normuje odmiennie. Zysk bilansowy nie jest zatem identyczny z dochodem podatkowym, ale jest podstawą jego ustalania. Przy takich powiązaniach systemów prawnych przepisy podatkowe najczęściej wyłączają z podstawy opodatkowania określone przychody, o ile nie zwiększają one zdolności do ponoszenia ciężaru podatkowego (np. otrzymane dotacje na restrukturyzacje przedsiębiorstwa), lub gdy ma to na celu osiągnięcie określonych celów polityki podatkowej (np. rozwój określonych gałęzi przemysłu). Jednocześnie fiskus może nie uznawać w dochodzie pewnych grup kosztów (np. kar, grzywien) lub uznawać je w innej wysokości niż w prawie bilansowym (np. amortyzację). Co ważne – przy tak funkcjonujących systemach prawo podatkowe uznaje bilansowe definicje kosztów i przychodów, respektując nadrzędne zasady rachunkowości, takie jak memoriał, współmierność, ale w celu realizacji polityki fiskalnej państwa nakazuje dokonać pewnych korekt w wyniku finansowym, doprowadzając go do dochodu podatkowego. To co charakteryzuje opisywany model relacji, to zasada, iż w przypadku braku określonych regulacji podatkowych organ podatkowy przyjmuje za obowiązujące zasady prawa bilansowego.

Dominacja prawa podatkowego oznacza nadrzędność zasad podatkowych w stosunku do zasad rachunkowości. Prawo podatkowe określa szczegółowe zasady ustalania wyniku podatkowego, które są stosowane również na potrzeby sprawozdawczości finansowej. System rachunkowości reguluje jedynie zagadnienia pominięte w przepisach podatkowych, w pozostałych przypadkach spółki przyjmują rozwiązanie fiskalne.

Trzeci model polega na tym, iż prawo podatkowe określa samodzielnie zasady ustalania dochodu, nie odnosząc się do regulacji rachunkowości. Definiuje samodzielnie pojęcia, którymi się posługuje, określa zasady ujmowania przychodów i kosztów. To co odróżnia ten rodzaj powiązań od poprzedniego, to fakt, iż w przypadku luki w przepisach podatkowych lub ich niejasności niedopuszczalne jest stosowanie lub powoływanie się na regulacje rachunkowości jako źródło prawa podatkowego. Ustalanie bowiem wyniku bilansowego i dochodu podatkowego ujęte jest w dwóch całkowicie odrębnych i niezależnych aktach prawnych tej samej rangi (w Polsce jest to np. ustawa o rachunkowości oraz ustawa CIT).

Zgodność rachunkowości z systemem podatkowym jest charakterystyczna dla modelu kontynentalnego, natomiast autonomia jest atrybutem modelu anglosaskiego rachunkowości.

Zarówno brak spójności, jak i obszary różnic pomiędzy rachunkowością a przepisami podatku dochodowego można uzasadnić dwiema przyczynami. Pierwszą z nich są założenia doktrynalne, dotyczące obydwu dziedzin, drugą natomiast są skutki wynikające już z samej legislacji, przejawiające się w nadanym prawnym kształcie przyjętych rozwiązań (Wyrzykowski, 2003, s. 9). Podstawowe różnice pomiędzy rozwiązaniami przyjętymi przez system podatku CIT i system rachunkowości wynikają z przyjęcia różnych celów wyrażonych poprzez określone funkcje obu dziedzin prawa.

3. PRAWO BILANSOWE A REGULACJE PODATKU DOCHODOWEGO W POLSKIEJ GOSPODARCE

W Polsce rozważania nad współistnieniem regulacji podatku od spółek z systemem rachunkowości można rozpocząć od okresu międzywojennego i roku 1920, kiedy to po raz pierwszy ustawowo uregulowano zasady opodatkowania osób prawnych. W owym okresie miała miejsce współzależność prawa bilansowego i podatkowego z dominacją regulacji rachunkowości. Relacja ta została odzwierciedlona w ustawie o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. z 1920 r., nr 82, poz. 550)[4] w art. 21, którego pierwsza część brzmi: „Za podlegający opodatkowaniu dochód osób prawnych, zarówno obowiązanych, jak i nieobowiązanych do publicznego składania rachunków, lecz prowadzących **prawidłowe księgi handlowe**, uważa się **zyski bilansowe**, wykazane w zatwierdzonym zamknięciu rachunkowym, sporządzonym zgodnie z postanowieniami art. 6, 8, 10 i 13, nie wyłączając kwot, rozdzielonych pomiędzy członków, wspólników, udziałowców itp. tytułem udziału w zyskach w postaci dywidend lub procentu". Zgodnie z ówczesną literaturą zapis ten nie oznaczał bynajmniej, iż zysk bilansowy był tożsamy z dochodem podatkowym. T. Lulek (1924, s. 74, za Olchowicz 2009, s. 66) pisał: „myliłby się ten, który sumę czystego zysku bilansowego, tak jak ona wynika według zasad rachunkowości kupieckiej i odpowiadających im przepisów kodeksu handlowego i ustaw specjalnych, uważał za identyczną z dochodem określonym w ustawie". Według autora różnice między dochodem a zyskiem bilansowym wynikają z amortyzacji przedmiotów inwestycyjnych, strat w przedmiotach majątkowych, pokrycia strat za lata ubiegłe, odsetek od kapitału własnego, wydatków na osiągnięcie dochodów zagranicznych, nieponiesionych strat i niezrealizowanych zysków kursowych na przedmiotach obiegowych, wydatków

[4] Pisownia i brzmienie zostały zachowane.

i strat niezwiązanych z osiągnięciem dochodu oraz kompensacji zysków i strat. Dochód bowiem był określony w art. 6. ustawy podatkowej jako „suma wszystkich przychodów w pieniądzach lub wartościach pieniężnych otrzymanych z poszczególnych źródeł, po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów łącznie z corocznym, prawidłowym odpisaniem na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza oraz po potrąceniu strat częściowych lub całkowitych w przedmiotach podlegających zużyciu i służących osiągnięciu dochodu, o ile odpisań za zużycie oraz strat nie uwzględniono już w kosztach wyżej wymienionych". Prawo bilansowe regulowane było ówcześnie w Kodeksie Handlowym (Dz. U. z 1934 r., nr 57, poz. 502), gdzie w dziale V zawarto jedynie ogólne zasady rachunkowości kupieckiej wyrażone przede wszystkim w art. 54, który brzmiał następująco: „Kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej taką księgowość handlową, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych". Uszczegółowienie zasad rachunkowości zawierały działy opisujące zasady funkcjonowania poszczególnych rodzajów spółek: z ograniczoną odpowiedzialnością (Dział XI, rozdział IV) i akcyjnych (Dział XII, rozdział IV).

A zatem już w regulacjach prawnych Polski międzywojennej zostały uwzględnione różnice pomiędzy funkcją spełnianą przez system podatkowy i rachunkowość. Sprawozdanie finansowe, a zwłaszcza bilans handlowy (zwany bilansem kupieckim), sporządzony zgodnie z ustawodawstwem handlowym, miał na celu przede wszystkim ochronę zarówno wierzycieli i akcjonariuszy, jak i ochronę ogółu społeczeństwa, skarbu i państwa (Scheffs, 1936, s. 10). Prawo podatkowe wymagało, aby przedmioty były oznaczane według „wartości rzeczywistej" (Scheffs, 1938, s. 92), co oznaczało brak akceptacji przez prawo podatkowe odpisów i rezerw. Było to spowodowane dążeniem do zapewnienia dostatecznych wpływów podatkowych na pokrycie potrzeb państwa.

W powojennym okresie funkcjonowania gospodarki centralnie sterowanej rachunkowość w Polsce była podporządkowana wymogom prawa podatkowego i statystyki państwowej. Nie istniał rynek kapitałowy, a jedynym „inwestorem" był Skarb Państwa. Funkcjonował zatem model kontynentalny w skrajnej postaci, czyli z współzależnością prawa bilansowego i prawa podatku dochodowego z dominacją tego ostatniego.

Polska, począwszy od lat 90. XX w. przeobraziła się z państwa zaliczającego się do modelu kontynentalnego rachunkowości w państwo z modelem anglosaskim. Wprowadzanie gospodarki wolnorynkowej wymagało gruntownych zmian w systemie prawnym. Zmiany w relacjach prawa bilansowego i podatkowego zapoczątkowały dwa akty prawne:

- ustawa o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. (Dz. U. z 1980 r., nr 27, poz. 111) – odbierająca rządowi prawo stanowienia podatków; od tej pory podatki mogły być ustanawiane na drodze ustawy,

• ustawa o działalności gospodarczej (Dz. U. z 1988 r., nr 41, poz. 324) – której pierwsze słowa brzmiały: „Podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej jest wolne i dozwolone każdemu na równych prawach z zachowaniem warunków określonych w przepisach prawach".

Przepisy te były punktem wyjścia do kolejnych zmian. W 1989 r. wprowadzono ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1989, nr 3, poz. 12), bazującą na rozwiązaniach stosowanych przez kraje ówczesnej EWG. Rok 1991 to rok odnowy polskiego rynku kapitałowego; jako pierwsze wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. z 1991 r., nr 10, poz. 35) – jako akt wykonawczy do ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. 1980, nr 27, poz. 111). Następnie Sejm uchwalił ustawę prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych (Dz. U. 1991, nr 35, poz. 155) oraz ustawę z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłym rewidencie i ich samorządzie (Dz. U. z 1991 r., nr 111, poz. 480).

Nowe regulacje rachunkowości finansowej miały służyć wyeliminowaniu różnic między polską a zachodnią praktyką rachunkowości i przyczynić się do rozwoju polskiego rynku kapitałowego. Koncepcja rachunkowości finansowej i zasady sporządzania sprawozdań finansowych zawarte w IV Dyrektywie EWG[5] zostały przeniesione do polskiej rachunkowości poprzez rozporządzenie w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości. Wprowadzono podstawowe zasady rachunkowości: zasadę kosztu historycznego, kontynuacji działania, współmierności kosztów i przychodów, memoriałową, ostrożności. Uznana została przede wszystkim zasada „true and fair view". W tym czasie polskie regulacje rachunkowości pozostawały pod silnym wpływem prawa podatkowego. Był to jednak okres przejściowy, gdyż ze względu na umowę o stowarzyszeniu z Unią Europejską[6], zdecydowano się na dostosowanie regulacji polskiego prawa bilansowego do Dyrektyw UE. Dokonano tego, uchwalając w 1994 r. ustawę o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r., nr 121, poz. 591). Ze względu na ogólny charakter Dyrektyw UE oraz ich kontynentalny rodowód, ówczesne rozwiązania ustawy o rachunkowości dopuszczały przyjęcie niektórych rozwiązań akceptowanych przez prawo podatkowe[7] (np. amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych). I tak lata 1995–2001 to etap funkcjonowania systemu mieszanego, pozostającego już pod znaczącym wpływem

[5] IV Dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. o rocznych zamknięciach rachunkowości spółek o określonych formach prawnych (78/660/EEC).

[6] Umowa określała szczegółowo ramy integracyjne, również w zakresie przepisów rachunkowości.

[7] W tym czasie przepisy podatku dochodowego od osób prawnych regulowane były ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

zmieniających się Dyrektyw UE i niewielkim jeszcze wpływem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. W tym okresie nastąpiło jednakże wyraźne rozdzielenie systemu prawnego rachunkowości i podatku dochodowego.

Podjęte przez UE w latach 90. XX w. skuteczne działania zmierzające do harmonizacji przepisów Dyrektyw i MSR oznaczały dla polskiego prawa bilansowego kolejne zmiany. I tak w 2000 r. została gruntownie znowelizowana ustawa o rachunkowości, której przepisy weszły w życie począwszy od roku 2002. O tego czasu nastąpiła dominacja wpływów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i faktem stała się autonomia prawa bilansowego i prawa podatkowego. Polski system rachunkowości uzyskał (przynajmniej z punktu widzenia regulacji) cechy modelu rachunkowości krajów o rozwiniętym rynku kapitałowym. Ostatecznym potwierdzeniem przynależności Polski do modelu anglosaskiego stało się przystąpienie 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej i przyjęcie Międzynarodowych Standarów Rachunkowości jako podstawy sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek notowanych na GPW w Warszawie.

Współczesny system polskiego prawa bilansowego posiada własne zasady rachunkowości[8], mające charakter obiektywny, niezmienny i uniwersalny, którym przyświeca zasadniczy cel: pokazanie rzetelnego i wiernego obrazu przedsiębiorstwa. Prawo bilansowe według tychże zasad definiuje podstawowe elementy systemu rachunkowości, takie jak aktywa, zobowiązania, przychody i koszty oraz parametry ich wyceny. Z kolei prawo podatku dochodowego powołuje się na określone pojęcia i zasady prawa bilansowego, co powoduje, iż w Polsce współcześnie funkcjonuje wyraźna autonomia prawa bilansowego i podatkowego z wyłączeniem pewnych wspólnych obszarów.

Do największego rozdźwięku między normami podatkowymi a regulacjami sprawozdawczości finansowej dochodzi w przypadku podatku dochodowego od spółek, co wynika z faktu, że jest on skutkiem dokonań przedsiębiorstwa odwzorowywanych ostatecznie w podstawowych kategoriach pomiaru: przychodach i kosztach. Właśnie kwestia zasad pomiaru i momentu uznania przychodów i kosztów jest przyczyną tak wielu rozbieżności między regulacjami prawa podatkowego i bilansowego.

4. DEFINICJE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW W PRAWIE PODATKOWYM I BILANSOWYM

Prawo podatkowe posługuje się określonymi pojęciami, parametrami wyceny, które są definiowane na potrzeby poszczególnych aktów prawnych. Niektóre pojęcia określone są w przepisach ogólnego prawa podatkowego – Ordynacji

[8] Nadrzędne i szczegółowe zasady wyceny aktywów i pasywów oraz zasady pomiaru dokonań przedsiębiorstw.

Podatkowej, którymi posługują się pozostałe akty prawne (np. podatek, księgi podatkowe, podatnik). Poszczególne przepisy podają również własne rozumienie wykorzystywanych pojęć.

Ustawa CIT w nielicznych przypadkach powołuje się na pojęcia zaczerpnięte z ustawy o rachunkowości. Tak jest w przypadku inwestycji, które w rozumieniu definicji prawa bilansowego stanowią środki trwałe w budowie, składników majątkowych – rozumianych jako bilansowe aktywa pomniejszone o określoną grupę zobowiązań[9]. Najczęściej jednak ustawodawca podatkowy samodzielnie określa znaczenie pojęć – zwłaszcza parametrów wyceny, które różnią się od przyjętych w rachunkowości. Dotyczy to np. wartości rynkowej otrzymywanych składników majątku, ceny nabycia kupowanych aktywów. Niektóre, stosowane przez prawo bilansowe, parametry wyceny nie występują w ogóle w ustawie CIT ze względu na brak ich akceptacji, chodzi tu zwłaszcza o wartość godziwą, odzyskiwalną, bieżącą, skorygowaną cenę nabycia. Prowadzi to do istotnych różnic pomiędzy prawem podatkowym a rachunkowością zwłaszcza w uznawaniu wartości bilansowej aktywów i zobowiązań. Różnice te mogą dotyczyć w szczególności wyceny środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, towarów, należności, zobowiązań.

Najistotniejsze rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym a podatkowym, skutkujące różnymi wartościami wyniku finansowego i dochodu podatkowego, wynikają z odmiennych definicji pojęć przychodów i kosztów.

Przychody – definicje bilansowe i podatkowe

W ustawie o rachunkowości przychody zdefiniowane są 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]. Definicja została określona na bardzo ogólnym poziomie, bazując na pojęciach aktywów oraz zobowiązań i nie wyczerpuje pełnego pojęcia przychodów.

W rachunkowości rozróżnia się dwa pojęcia – **osiągnięcie przychodów i ich uznanie**[11] w wyniku przedsiębiorstwa. Wiążą się one z faktem alokacji

[9] Art. 4a pkt 2 ustawy CIT definiuje składniki majątkowe na potrzeby określenia zasad uznawania przychodów i kosztów w transakcjach podziału, wydzielenia, połączenia i nabycia przedsiębiorstwa lub jego części. Brzmienie tego zapisu jest następujące: „Ilekroć w ustawie jest mowa o: […] składnikach majątkowych – oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia […]”.

[10] Art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości.

[11] Pojęcie „uznanie” w praktyce rachunkowości kojarzone jest czasami z zapisem wartości po stronie kredytowej kont księgowych. Tym niemniej w opracowaniu **uznanie** jest rozumiane

przychodów, polegającym na tym, iż nie każdy osiągany przez jednostkę gospodarczą przychód jest od razu ujmowany w wyniku przedsiębiorstwa. Osiągnięcie przychodów oznacza, iż w przedsiębiorstwie zaszło takie zdarzenie, które skutkuje przychodem. Uznanie przychodu oznacza fakt, iż został on uwzględniony w wyniku finansowym przedsiębiorstwa. Prawo bilansowe określa samodzielnie zasady alokacji przychodów, wskazując na konkretne zdarzenia gospodarcze, których uznanie w wyniku powinno zostać odłożone w czasie[12]. Oprócz ogólnej definicji przychodów regulacje rachunkowości określają szczegółowe warunki, jakie jednostka powinna spełniać, aby móc zakwalifikować powstałe korzyści ekonomiczne jako przychody, np. z tytułu świadczenia usług długoterminowych, transakcji barterowych, transakcji związanych z instrumentami finansowymi. Zatem, żeby przychód mógł być uznany w systemie rachunkowości, należy stwierdzić fakt uzyskiwania korzyści przez przedsiębiorstwo (z wyjątkiem wniesienia środków przez właścicieli) oraz wiarygodnie określić ich wartość.

Pojęcie przychodów podatkowych w ogóle nie jest w przepisach podatkowych definiowane. Art. 12 ust. 1 ustawy CIT wskazuje jedynie na najważniejsze tytuły przychodów podlegających opodatkowaniu. Wymienione tam pozycje przychodów mają różny charakter, mniej lub bardziej powszechny, albo dotyczą wyłącznie niektórych jednostek. W przepisie tym zawarte jest m.in. sformułowanie, iż za przychód uznaje się otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym różnice kursowe. Przychód, jako otrzymane pieniądze, wyraża zatem kasowy punkt widzenia. Jednakże art. 12 ust. 3 rozszerza tą zasadę, zmieniając zasadniczo powyższe rozumienie przychodów. Przyjęto bowiem, że za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Tak więc w stosunku do przychodów podatkowych zastosowano *de facto* bilansową zasadę memoriału.

W literaturze przedmiotu (Marciniuk, 2009, s. 224–279) wskazuje się na rozszerzone, w stosunku do ustawy CIT, pojęcie przychodów podatkowych, określając je jako wszelkie **przysporzenia majątkowe** o charakterze trwałym, których rzeczywiste otrzymanie, a w niektórych przypadkach już sam fakt, że są należne, powoduje obowiązek zapłaty podatku. Co do zasady, za przychód podatkowy można uznać każde przysporzenie majątkowe podatnika, o ile nie

jako **ujęcie** określonej wartości w rachunkowości, np. w przychodach, kosztach, wyniku finansowym, kapitale własnym itp.

[12] Przychodem osiągniętym, a nieuznanym, może być np. otrzymany w darowiźnie środek trwały, kiedy to przychód jest uznawany w wyniku przedsiębiorstwa sukcesywnie w okresie jego amortyzacji. Kolejnym przykładem przychodu osiągniętego, ale nieuznanego może być otrzymanie całej kwoty odsetek w momencie udzielenia pożyczki. Wówczas osiągnięty przychód z tytułu odsetek jest uznawany w wyniku finansowym w okresie spłaty pożyczki.

jest wyłączone z przychodów podatkowych na mocy art. 12 ust. 4 ustawy CIT. Potwierdza to podejście orzecznictwo sądowe, w którym stwierdzono m.in., że „do przychodów zaliczyć można tylko takie wartości, które określają definitywny przyrost majątku podatnika"[13], „przychodem jest tylko taka wartość, która wchodząc do majątku podatnika może powiększyć jego aktywa"[14] (Marciniuk, 2009, s. 225).

Ustawa CIT w art. 12 ust. 4 wymienia literalnie nieliczne tytuły przychodów, które nie podlegają opodatkowaniu. Są nimi np.: pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, przychody otrzymane na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, zwrócone, umorzone lub zaniechane podatki i opłaty stanowiące dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów.

Kolejną, zasadniczą kwestią w wyjaśnieniu różnic w pojęciach przychodów i zasad ich uznawania jest fakt, iż w rachunkowości jest on konsekwencją zarówno rzeczywistych zdarzeń gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie, jak i skutków wyceny bilansowej aktywów i zobowiązań. W przepisach podatku CIT przychody będące skutkiem transakcji rzeczywistych co do zasady są ujmowane w dochodzie podatkowym w momencie zajścia zdarzenia gospodarczego, zaś skutki wyceny bilansowej nie są uznawane przez prawo podatku dochodowego. Przepisy podatku CIT również samodzielnie regulują zasady alokacji przychodów, która ma miejsce zdecydowanie rzadziej niż w prawie bilansowym[15].

Rachunkowość reguluje nie tylko czas, ale również miejsce uznania przychodu, bowiem może być to zarówno zysk/strata, jak i bezpośrednio kapitał własny oraz inne elementy aktywów[16]. Na gruncie przepisów podatkowych miejsce uznania przychodu jest tylko jedno i jest nim dochód podatkowy.

Różnice pomiędzy prawem bilansowym a podatkowych w rozumieniu pojęcia przychodów i w zasadach ich uznawania powodują, iż w przedsiębiorstwie przychody uwzględnione w wyniku finansowym i w jego dochodzie podatkowym nie są tożsame.

---

[13] Wyrok NSA w Warszawie z 27.11.2003 r., III SA 3382/02 Monitor Podatkowy 2004/1/3.

[14] Wyrok NSA z 14.05.1998 r., SA/Sz 1305/97 Lex 35950.

[15] Np. otrzymana darowizna środka trwałego jest dla celów podatkowych alokowana w czasie, natomiast otrzymane odsetki są od razu uznawane w dochodzie podatkowym, niezależnie od okresu czasu, którego dotyczą.

[16] Np. zgodnie z MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego", jeśli środki pożyczone w celu sfinansowania tych aktywów nie są przez jakiś czas wykorzystywane, mogą być inwestowane i przynosić korzyści (np. w postaci odsetek od lokat), które nie podwyższają wyniku finansowego, ale obniżają wartość aktywów, które są finansowane pożyczonymi środkami.

A zatem z punktu widzenia relacji prawa bilansowego i podatkowego przychody można podzielić na cztery grupy:

1) przychody uznane w tym samym okresie w rachunkowości i dochodzie podatkowym[17],

2) przychody osiągnięte zarówno z punktu widzenia zasad rachunkowości i podatków, ale uznane w wyniku finansowym i dochodzie podatkowym w różnym okresie czasu[18],

3) przychody osiągnięte zgodnie z zasadami rachunkowości, które w prawie podatku dochodowego nie są w ogóle uznawane[19],

4) przychody, które nie są uznane w rachunkowości, ale które są uznane w dochodzie na podstawie przepisów podatku CIT[20].

Reasumując, przychody podatkowe i księgowe nie są pojęciami równoważnymi, a różnice w ich uznawaniu wynikają przede wszystkim z wymienionych w ustawie CIT wyjątków oraz z transakcji, których prawo podatkowe co do zasady nie uznaje lub uznaje, ale po spełnieniu określonych warunków.

Koszty – definicje bilansowe i podatkowe

Właściwe rozumienie pojęcia „koszt" ma kluczowe znaczenie dla prawidłowego ustalania wyniku finansowego i dochodu podatkowego. Wydaje się, że jako podstawowa kategoria powinien być jasno zdefiniowany zarówno na potrzeby rachunkowości, jak i prawa podatkowego. Rzeczywistość gospodarcza i faktyczny stan prawny wykazują jednak, że regulacje podatkowe w zakresie kosztów nie są spójne ani kompletne zarówno w samej ustawie CIT, jak również w porównaniu z przepisami rachunkowości.

W rachunkowości pojęcie kosztów (łącznie ze stratami) rozumiane jest bardzo szeroko i jest zdefiniowane 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 lub właścicieli"[21]. Jak wynika z powyższej definicji, koszty rozpoznaje się w rachunkowości jako uprawdopodobnienie zmniejszenia w okresie

[17] Jest to najczęstsza sytuacja dotycząca chociażby sprzedaży zapasów aktywów obrotowych czy usług.

[18] Przykładem mogą być odsetki od należności handlowych, które są uznawane w rachunkowości w momencie naliczenia, a w regulacjach podatku CIT w momencie ich wpływu.

[19] Jako przykład można podać odsetki od należności budżetowych, które zgodnie z prawem podatku CIT w ogóle nie są uznawane w dochodzie, mimo iż przyczyniają się do wzrostu majątku przedsiębiorstwa.

[20] Zdarzeniem, które nie powoduje osiągnięcia i uznania przychodów w rachunkowości, ale powodującym wzrost dochodu podatkowego jest np. nieodpłatne otrzymanie świadczenia usługi.

[21] Art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy o rachunkowości.

sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, jako przeciwieństwo do przychodów i zysków wyrażających się uprawdopodobnionym zwiększeniem korzyści ekonomicznych w okresie sprawozdawczym. A zatem nie musi istnieć absolutna pewność poniesienia kosztu, natomiast jego wartość powinna być wiarygodnie określona.

Bilansowa definicja kosztów kształtowana jest przez memoriałowy charakter rachunkowości, zasadę współmierności i ostrożności. Kosztu w kontekście rachunku wyników nie da się jednak w bardzo prosty sposób wyjaśnić (Gmytrasiewicz i in. 1997, s. 468). Tradycyjnie podawane ekonomiczne definicje kosztów kojarzą to pojęcie z zużyciem zasobów wyrażonym w pieniądzu, które przyczynia się do powstania w danym okresie w przedsiębiorstwie efektu użytecznego (Burzym, 1980, s. 177). Podając za I. Olchowicz (2009, s. 113), „koszt [...] stanowi wyrażone w pieniądzu celowe **zużycie** różnorodnych **składników**, a w szczególności środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (w postaci amortyzacji), materiałów i energii, usług obcych, czasu pracy pracowników wyrażonego w ich wynagrodzeniach. Ponadto elementem kosztów są **niektóre wydatki** nieodzwierciedlające wprost zużycia, jak np.: niektóre podatki i opłaty". Część kosztów w rachunkowości jest uznawana jednak na skutek zastosowania zasady ostrożności, a wtedy trudno określić rzeczywiste zużycie majątku, tym bardziej nie ma tu miejsca wydatek. Taka sytuacja występuje w przypadku tworzenia rezerw, odpisów z tytułu utraty wartości czy aktualizacji wartości zobowiązań.

Poniesienie kosztu powoduje zawsze zmniejszenie kapitału własnego jednostki, które nie jest spowodowane wycofaniem z przedsiębiorstwa środków gospodarczych. Z tego względu nie ma potrzeby zamieszczania w UoR zapisu, że przykładowo wydatki na nabycie aktywów nie są kosztem, bowiem nie ma tu miejsca zmniejszenie wartości kapitału własnego, ale zmiana formy aktywów. Trzeba także zaznaczyć, iż ustawa o rachunkowości nie wprowadza ograniczeń co do charakteru związku pomiędzy kosztem a przychodem, nie stawia też ograniczeń co do zasadności i celowości kosztu – musi jednak zostać zachowana zasada współmierności przy odnoszeniu go na wynik finansowy bieżącego okresu, a ponadto musi on być związany z funkcjonowaniem danego przedsiębiorstwa. Na przykład wszelkiego rodzaju opłaty o charakterze sankcyjnym: kary umowne, odsetki karne stanowią w rachunkowości koszt. Podobnie nakłady, które nie przyniosły zamierzonego efektu gospodarczego – a więc nie przyczyniły się bezpośrednio do uzyskania przychodu – zaliczane są do kosztów. W rachunkowości nie następuje więc weryfikacja kosztów pod względem zasadności i celowości ich ponoszenia.

Bilansowa definicja kosztów pozostaje zatem w istotnej sprzeczności z podatkowym pojęciem kosztów. Podatkowa kategoria kosztów ponoszonych przez podatnika, na określenie której prawo podatkowe utworzyło własny termin:

„koszty uzyskania przychodów", jest odrębną kategorią kosztów, której nie należy wprost wiązać z kategorią kosztów w prawie bilansowym. Z punktu widzenia rachunkowości oceniany jest bowiem związek kosztów z prowadzoną działalnością gospodarczą i funkcjonowaniem podmiotu, natomiast z punktu widzenia prawa podatkowego ocenie podlega związek poniesionego kosztu z efektem działalności podatnika mierzonym wielkością przychodu, który w określonych konkretnie okolicznościach potencjalnie może być osiągnięty (Marciniuk, 2009, s. 287). Definicja kosztów uzyskania przychodów jest jedną z najważniejszych definicji w obszarze podatków dochodowych i jednocześnie jedną z najbardziej kontrowersyjnych.

Regulacja ustawy CIT wprowadza dodatkowy warunek uznania kosztu w dochodzie podatkowym – jest nim **poniesienie kosztu**. Ten zaś jest rozumiany przez prawo podatkowe jako ujęcie kosztu w **księgach rachunkowych**, na podstawie faktury (rachunku) lub innego dowodu. Jest to zapis bardzo ściśle wiążący prawo bilansowe z prawem podatkowym, uzależniający zaliczenie skutków zdarzenia gospodarczego w dochodzie od faktu jego ujęcia w księgach rachunkowych.

Tak jak przychody, w rachunkowości koszty nie muszą być ujmowane wyłącznie w wyniku finansowym, mogą być to również inne elementy wyniku całościowego lub inne składniki aktywów.

Analogicznie do przychodów, różnice pomiędzy uznawaniem kosztów w rachunkowości a w prawie podatkowym można podzielić na cztery grupy:

1) koszty uznane w tym samym okresie w rachunkowości i dochodzie podatkowym[22],

2) koszty poniesione zarówno z punktu widzenia zasad rachunkowości i podatków, ale uznane w wyniku finansowym i dochodzie podatkowym w różnym okresie czasu[23],

3) koszty poniesione zgodnie z zasadami rachunkowości, które przez prawo podatku dochodowego nie są w ogóle uznawane[24],

4) koszty, które nie są uznane w rachunkowości, ale są uznane w dochodzie na podstawie przepisów podatku CIT.

Podsumowując, rozbieżności w uznawaniu przychodów i kosztów przez regulacje prawa bilansowego i podatkowego prowadzą konsekwentnie do różnicy pomiędzy dwiema wielkościami: wyniku finansowego brutto i dochodu podatkowego.

---

[22] Np. wydanie z magazynu sprzedanych zapasów aktywów obrotowych zazwyczaj powoduje jednoczesne uznanie kosztu w wyniku finansowym i w dochodzie podatkowym.

[23] Odsetki od zobowiązań handlowych są uznawane w rachunkowości w momencie naliczenia, a w dochodzie podatkowym w momencie ich zapłaty.

[24] Jako przykład można podać odsetki od zobowiązań budżetowych, które zgodnie ustawą CIT w ogóle nie są uznawane w dochodzie, na podstawie wyłączeń art. 16 ust. 1.

5. WYNIK PODATKOWY A WYNIK FINANSOWY

Prawo podatkowe określa własne zasady obliczania „wyniku podatkowego" narzucone przez cele budżetowe i politykę fiskalną państwa (por. tabela 1). Określa ono wynik ustalony zgodnie z ich wymogami jako dochód lub stratę podatkową. Nadwyżka przychodów nad kosztami nosi miano dochodu (podatkowego), zaś sytuacja odwrotna oznacza, że przedsiębiorstwo poniosło stratę podatkową.

Tabela 1

Cel i sposób ustalania wyniku w prawie bilansowym i podatkowym

	Wynik bilansowy	Wynik podatkowy – podstawa opodatkowania
Cel	Ustalenie wiarygodnego i rzetelnego wyniku dokonań jednostki	Ustalenie dochodu podatkowego i podatku dochodowego
Wynik i sposób jego ustalenia	Przychody i zyski minus koszty i straty	Przychody podatkowe minus koszty uzyskania przychodów
Sposób ustalenia	Zasady nadrzędne i szczegółowe w odniesieniu do poszczególnych rodzajów działalności	• Ogólne warunki pozwalające uznać koszty podatkowe – poniesienie i uzyskanie przychodu • Brak definicji przychodu, a jedynie wyszczególnienie pozycji uznanych i nieuznanych za przychód • Wyłączenie z ustalenia dochodu kosztów niespełniających szczegółowych warunków podatkowych – pozycji wymienionych w ustawie CIT

Źródło: na podstawie E. Walińska (red.), *Rachunkowość podatków odroczonych, FRRwP*, Warszawa 2003, s. 196.

Z uwagi na to, iż polskie prawo podatkowe nie zezwala na ustalanie zysku lub straty na poszczególnych transakcjach, aby skalkulować „dochód podatkowy" należy ustalić oddzielnie przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów. Przepisy bilansowe zezwalają z kolei na prezentację w rachunku wyników efektów niektórych grup transakcji[25], uzasadniając to większą przydatnością informacji dla użytkowników sprawozdań finansowych.

Metody kalkulacji wyniku księgowego i dochodu podatkowego są w pewnym stopniu do siebie podobne, mimo autonomii prawa bilansowego i podatko-

[25] Zgodnie z postanowieniami MSSF można prezentować np. wynik na zbyciu nieruchomości inwestycyjnych, instrumentów finansowych czy wynik na różnicach kursowych.

wego. Dlatego też w praktyce obliczanie dochodu odbywa się poprzez korektę wyniku finansowego o cztery kategorie kosztów i przychodów:

A) przychody uznane w wyniku finansowym a nieuznane w dochodzie podatkowym,

B) przychody nieuznane w wyniku finansowym a uznane w dochodzie podatkowym,

C) koszty uznane w wyniku finansowym a nieuznane w dochodzie podatkowym,

D) koszty nieuznane w wyniku finansowym a uznane w dochodzie podatkowym.

Korekta ta w praktyce rachunkowości nosi miano „uzgodnienia" wyniku finansowego brutto z dochodem podatkowym. Czasami też przez praktyków nazywana jest metodą pośrednią ustalania dochodu podatkowego. Zasadę ustalenia dochodu, w której punktem wyjścia jest wynik finansowy brutto prezentuje rysunek 1.

WYNIK FINANSOWY BRUTTO			
A	—	przychody uznane w wyniku finansowym brutto, ale nieuznane w dochodzie podatkowym	korekty przychodów
B	+	przychody nieuznane w wyniku finansowym brutto, ale uznane w dochodzie podatkowym	korekty kosztów
C	+	koszty i straty uznane w wyniku finansowym brutto, ale nieuznane w dochodzie podatkowym	
D	—	koszty i straty nieuznane w wyniku finansowym brutto, ale uznane w dochodzie podatkowym	
	=	**dochód podatkowy**	

Rysunek 1. Ustalanie dochodu podatkowego „metodą pośrednią"

Źródło: oprac. własne.

Korekty te mają odmienny charakter. Korekty A i C to przychody i koszty uznane w wyniku finansowym w bieżącym okresie sprawozdawczym, które mogą być uznane przez prawo podatkowe w okresach przyszłych lub nigdy nie stanowić przychodów/kosztów podatkowych. Korekty B oraz D to przychody/koszty uznane w bieżącym okresie wyłącznie przez prawo podatkowe. W wyniku finansowym wartości te mogły być uznane w poprzednich okresach sprawozdawczych – a dziś są konsekwencją korekt grupy A i D zidentyfikowanych w okresach przeszłych. Mogą również wynikać z takich przychodów/kosztów, które dopiero w przyszłości zostaną uznane przez prawo bilansowe bądź nie będą w ogóle uznane przez rachunkowość.

Ze względu na to, iż przepisy podatkowe wymagają odrębnego ujęcia przychodów i kosztów podatkowych, stosując metodę pośrednią ustalania dochodu podatkowego, należy dokonać dodatkowych obliczeń na potrzeby sporządzenia deklaracji CIT. Biorąc za punkt wyjścia rachunek zysków i strat, w pierwszej kolejności należy dokonać rozdzielenia skompensowanych pozycji wynikowych tak, by otrzymać osobno sumę przychodów i kosztów bilansowych. Następnie, aby otrzymać wartość przychodów podatkowych, należy:

1) od przychodów bilansowych odjąć pozycje, które nie są uznane jako kategoria przychodów podatkowych, a stanowią składnik wyniku finansowego;

2) do przychodów bilansowych dodać pozycje przychodów uznanych wyłącznie przez przepisy podatkowe, które nie zostały zaliczone do bieżącego wyniku finansowego.

Analogiczne korekty muszą być dokonane w przypadku kosztów, kiedy to należy:

1) od kosztów i strat ujętych w księgach rachunkowych odliczyć koszty niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów;

2) do kosztów i strat obciążających wynik finansowy dodać koszty, które w bieżącym okresie stanowią wyłącznie koszty podatkowe nieujęte bilansowo.

Bez względu jednak na metodę obliczania dochodu podatkowego stanowi on dopiero punkt wyjścia do obliczania podatku dochodowego bieżącego. Podatek dochodowy jest bowiem pochodną nie dochodu, lecz podstawy opodatkowania. Ta zaś powstaje na skutek dokonanych odliczeń i doliczeń od/do dochodu podatkowego. Należy zwrócić uwagę, że wartości korekt dochodu i podstawy opodatkowania nie są zawsze odzwierciedlone w księgach rachunkowych bieżącego roku, bowiem mogą dotyczyć skutków zdarzeń minionych okresów[26] lub sytuacji, które nie podlegają ewidencji księgowej[27].

[26] Np. odliczenie straty podatkowej z lat ubiegłych.
[27] Np. utrata prawa do ulgi podatkowej.

Podsumowując tę część rozważań, należy zwrócić uwagę, iż z jednej strony prawo podatkowe i bilansowe posługuje się własnymi, odrębnymi pojęciami przychodów i kosztów, mając na uwadze odmienne cele postawione przed obydwoma podsystemami prawnymi. Z drugiej zaś strony, przepisy podatku dochodowego powiązały uznanie kosztów ściśle z systemem rachunkowości, przede wszystkim poprzez warunek ich ujęcia w księgach rachunkowych.

Wartości wyniku finansowego i dochodu podatkowego są ze sobą powiązane również dzięki temu, iż kwota zysku bilansowego jest „wykorzystywana" w praktyce przy wyliczeniach dochodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Z kolei w uregulowaniach prawa podatkowego określone są pozostałe elementy niezbędne do ustalenia podatku dochodowego.

Dla systemu rachunkowości konsekwencją takich powiązań pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym jest konieczność zorganizowania obszaru ewidencji podatkowej, prowadzonej w ramach ewidencji księgowej, oraz zapewnienie informacji pozaksięgowych, niezbędnych do obliczenia podstawy opodatkowania (np.: o wartość straty podatkowej pozostałej do odliczenia czy o utraceniu prawa do zwolnień podatkowych).

6. POMIAR DOCHODU A NADRZĘDNE ZASADY RACHUNKOWOŚCI

Z racji swojej istoty i odmiennych funkcji prawo podatkowe nie określa nadrzędnych zasad ustalania dochodu i zobowiązań podatkowych. Ze względu na cel systemu podatkowego, jakim jest zapewnienie dochodów budżetowi, nie ma w nim miejsca na zasadę wiernego i rzetelnego obrazu będącą fundamentem zasad rachunkowości. Spełnienie podstawowej – fiskalnej – funkcji podatków oznacza, że przepisy podatkowe konstruowane są z perspektywy bieżących potrzeb skarbu państwa uwarunkowanych sytuacją ekonomiczno-gospodarczą danego kraju. Nastawienie na cel krótkoterminowy, jakim jest zapewnienie odpowiednich wpływów do budżetu, wyklucza zatem przyjęcie w prawie podatkowym nadrzędnej zasady rachunkowości, jaką jest kontynuacja działania. Zasada memoriałowa uznawana jest w regulacjach podatkowych wybiórczo – niemal zawsze w stosunku do przychodów, w stosunku do kosztów – w ograniczonym zakresie. W najmniejszym stopniu uznawana jest przez prawo podatkowe zasada ostrożnej wyceny, co oznacza brak uznawania kosztów wynikających z utraty wartości aktywów i tworzonych rezerw (wyjątek stanowi tu część odpisów aktualizujących wartość należności oraz rezerw bankowych). Zestawienie zakresu uznawania nadrzędnych zasad rachunkowości przez prawo podatkowe ujmuje tabela 2.

Tabela 2

Podstawowe zasady rachunkowości i ich odzwierciedlenie w prawie podatku dochodowego

Zasada	Ujęcie i cel w rachunkowości	Odzwierciedlenie w prawie podatkowym
Zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu	Rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w sprawozdaniach finansowych.	Zasada prawdziwego obrazu nie jest uznawana. System podatkowy jest zainteresowany przede wszystkim zdolnością przedsiębiorstw do realizacji wpływów podatkowych.
Zasada kontynuacji działalności	Działalność jednostki nie jest ograniczona w czasie. Jednostka dokonując wyceny bilansowej oraz ustalając wynik finansowy, nie zakłada ograniczenia rozmiarów swej działalności ani likwidacji. Z tego względu parametrem wyceny bilansowej jest głównie koszt historyczny i wartość godziwa.	Zasada ta nie jest znana w prawie podatkowym ani też nie jest w nim stosowana.
Zasada memoriału	W księgach rachunkowych i wyniku finansowym jednostki należy ująć wszelkie koszty i osiągnięte przychody, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.	Prawo podatkowe uznaje wybiórczo zasadę memoriału, stosuje ją przede wszystkim w stosunku do przychodów, uznając zarówno należne, jak i otrzymane przychody. Częściej nie uznaje zasady memoriału w przypadku kosztów, uznając określone pozycje wyłącznie w momencie płatności.
Zasada kasowa	Nieuznawana przez prawo bilansowe.	Często uznawana przez prawo podatkowe, stając się regułą w stosunku do określonych tytułów przychodów i kosztów.
Zasada współmierności kosztów i przychodów	W wyniku finansowym danego okresu sprawozdawczego należy uwzględnić wszystkie osiągnięte przez jednostkę przychody oraz wszystkie koszty związane z ich uzyskaniem. Kosztami współmiernymi są koszty bezpośrednio lub pośrednio przyczyniające się do powstania przychodów.	Prawo podatkowe w sposób własny pojmuje współmierność kosztów uzyskania z przychodami podatkowymi poprzez zapis art. 15 ust. 4 ustawy CIT. Zachowanie współmierności jest uzależnione od okresu poniesienia kosztu, uzyskanych przychodów, sposobu realizacji kosztu (poniesienie) jak i jego charakteru.
Zasada ostrożnej wyceny	W wycenie bilansowej składników aktywów i pasywów oraz przy ustalaniu wyniku finansowego jednostki należy kierować się pesymistycznym punktem widzenia. Zasada ta zakłada wycenę na dzień bilansowy aktywów lub przychodów według możliwie najniższych wartości, a równocześnie wycenę zobowiązań i kosztów na bazie możliwie najwyższej wartości. Nie należy zawyżać wartości majątku i przychodów oraz zaniżać kosztów i zobowiązań. We współczesnej rachunkowości stosowana jest tylko w stosunku do niektórych pozycji bilansu. Odzwierciedla ją np. obowiązek tworzenia rezerw czy tworzenie odpisów z tytułu utraty wartości zapasów.	Zasada generalnie nie jest uznawana przez prawo podatkowe. Niektóre odpisy z tytułu utraty wartości należności, po spełnieniu określonych warunków, są uznawane w podstawie opodatkowania. Rezerwy tworzone w spółkach nie są w ogóle respektowane.

Tabela 2 (cd.)

Zasada	Ujęcie i cel w rachunkowości	Odzwierciedlenie w prawie podatkowym
Zasada ciągłości	Przyjęte w jednostce zasady rachunkowości należy stosować w sposób ciągły. Rachunkowość przewiduje możliwość odstąpienia od tej zasady w sytuacji, gdy nowe zasady lepiej pokażą skutki ekonomiczne zdarzeń gospodarczych.	Zasada nie funkcjonuje w prawie podatkowym. Roczna perspektywa budżetu i konieczność jego realizacji skutkuje częstymi zmianami w przepisach, uniemożliwiając realizację zasady ciągłości.
Zasada istotności	W jednostce należy wyodrębnić wszystkie operacje gospodarcze istotne zarówno do oceny majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jak i rentowności. Jeśli dane są nieistotne z punktu widzenia jednostki, to nie jest konieczne ich prezentowanie.	Prawo podatkowe nie uznaje zasady istotności, stojąc na stanowisku, że wszystkie zdarzenia kształtujące podstawę opodatkowania, a w szczególności powiększające dochód, są istotne. Podatnik nie ma prawa wpływać na kształt i wysokość zobowiązania podatkowego[a].
Zasada periodyzacji	Zasada oznacza ujmowanie działalności jednostek i jej skutków finansowych w wyznaczonych okresach czasu tzw. okresach sprawozdawczych; umożliwia to pomiar i ocenę okresowych dokonań przedsiębiorstwa w sprawozdaniach finansowych.	Zasada periodyzacji stosowana jest w regulacjach podatku CIT poprzez zdefiniowanie roku podatkowego w ten sposób, by pokrywał się z rokiem obrotowym przyjętym w rachunkowości[b].
Zasada wyższości treści nad formą	W sprawozdaniu finansowym należy wykazywać skutki operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną, nawet jeśli nie pokrywa się to w pełni z ich wyrazem formalnym.	W zasadzie w regulacjach podatkowych nie istnieją przepisy potwierdzające stosowanie tej zasady. W rzeczywistości jednak prawo podatkowe bardzo często nie przywiązuje wagi do formalnego aspektu osiągnięcia przychodów. W stosunku do kosztów natomiast braki formalne w dokumentowaniu ich rzeczywistego wystąpienia i poniesienia często stanowią podstawę do zakwestionowania kosztów podatkowych.

Objaśnienia:

[a] Co do braku stosowania zasady istotności w prawie podatkowym można mieć wątpliwości w kontekście zmian wprowadzonych do ustawy CIT w 2007 r., zezwalających na stosowanie przepisów o rachunkowości w stosunku do opodatkowania różnic kursowych. Ze względu na „nieostre" regulacje prawa bilansowego w tym zakresie, przedsiębiorstwa często określają zasady wyceny różnic kursowych w polityce rachunkowości, a wykorzystując zasadę istotności, pomijają nieznaczącą wartość różnic kursowych. W efekcie, stosując zasady rachunkowości do opodatkowania różnic kursowych, może być zastosowana zasada istotności. Zob. szerzej: A. Wencel, *Różnice kursowe – obszar zgodności czy autonomii prawa bilansowego i podatkowego w Polsce*, [w:] *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 323.

[b] Art. 8 ust. 6 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r., nr 21, poz. 86, tekst ujedn.).

Źródło: oprac. własne.

Dokonując analizy rozbieżności pomiędzy zasadami prawa bilansowego i podatkowego, największą wątpliwość budzi sposób uznawania przez prawo podatkowe zasady współmierności kosztów i przychodów, która z punktu widzenia logiki powinna być ogólnie akceptowana.

Ustawa CIT posługuje się dwoma pojęciami: „koszty bezpośrednio związane z przychodem" oraz „koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem". Pojęcia te nie są zdefiniowane w ustawie podatkowej, nie ma też odniesienia tych dwóch pojęć do przepisów o rachunkowości, a zatem nie można ich utożsamiać z kosztami bezpośrednimi i pośrednimi – pojęciami funkcjonującymi w prawie bilansowym.

W art. 15 ustawy CIT znajdują się oddzielne zasady prawne dla ujmowania kosztów bezpośrednio związanych z przychodami (ust. 4 oraz 4b–4c) oraz kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami (ust. 4d) (Nykiel i in. 2007, s. 325–327).

Zgodnie z postanowieniem 4 art. 15 ustawy CIT koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. W ustępie 4b dodano postanowienie, które stanowi uzupełnienie powyższych regulacji, a dotyczy rozliczania kosztów poniesionych po zakończeniu roku podatkowego. Zgodnie z jego postanowieniem „koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia: sporządzenia sprawozdania finansowego, […], nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania[28], […] – są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody". Wydawać by się mogło, że została tu zastosowana bilansowa zasada współmierności wraz z usankcjonowaniem rozliczeń międzyokresowych kosztów czynnych i biernych (oraz części rezerw), tyle tylko, że rachunkowość nie uzależnia zastosowania zasady współmierności od podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie, a od ich powiązania z uzyskiwanym w danym roku obrotowym przychodem[29].

Należy również zwrócić uwagę, iż przepisy podatkowe nie przewidują sytuacji, w której koszt może być poniesiony w dalszych latach, albowiem wskazuje jedynie, iż jest to możliwe w roku podatkowym **następującym** po roku, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe. A zatem koszt bezpośrednio związany z przychodem poniesiony **po terminie** złożenia sprawozdania finansowego

[28] Zeznanie rozumiane jest tu jako roczna deklaracja podatkowa.

[29] Zob. także szerzej: W. Nykiel, A. Mariański, D. Strzelec, E. Walińska, W. Bojanowski, A. Wencel, *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 17–25.

lub deklaracji podatkowej, zostanie ujęty w dochodzie roku jego poniesienia, a nie roku uzyskania przychodu. W prawie bilansowym nie obowiązuje takie ograniczenie, gdyż w sytuacji, kiedy koszt współmierny do ujęcia w wyniku finansowym danego roku obrotowego (okresu sprawozdawczego) nie został jeszcze poniesiony, rachunkowość nakazuje dokonać wiarygodnego szacunku jego wartości i obciążyć nim wynik finansowy, tworząc rezerwy lub rozliczenia międzyokresowe bierne. Nie ma tu znaczenia, kiedy koszt zostanie faktycznie poniesiony, w kolejnym roku czy jeszcze później.

Według ustawy CIT „koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jednak, jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą". Zapisem tym ustawodawca podatkowy podjął próbę przeniesienia bilansowej zasady współmierności przychodów i kosztów na grunt prawa podatkowego. Jest to jednak próba nieudolna, ponieważ zapis uprawnia jedynie do rozliczania w czasie kosztów (innych niż bezpośrednio związanych z przychodem) już poniesionych, nie pozwalając na ich współmierne ujęcie na podstawie szacunków przed momentem faktycznego poniesienia. Nadrzędne zasady rachunkowości wymagają bowiem z jednej strony „przesuwania" kosztów na przyszłość (zasada współmierności), z drugiej – ujmowania w wyniku finansowym kosztów jeszcze nieponiesionych (zasada ostrożności) (Mariański i in. 2007, s. 7–12).

Reasumując, prawo podatku dochodowego dokonało próby przeniesienia do swoich regulacji zasad rachunkowości. Niestety nie była to próba udana. Z jednej strony, w przepisach podatkowych nie uznaje się tych norm prawa bilansowego, które mogłyby stać się źródłem manipulacji podatkowych. Z drugiej strony, poprzez przepisy ustawy CIT podjęto próbę przeniesienia na grunt podatkowy bilansowej zasady współmierności, co jeszcze bardziej skomplikowało praktykę ustalania dochodu.

7. POMIAR DOCHODU A KSIĘGI RACHUNKOWE

Istotne powiązanie prawa bilansowego z prawem podatkowym ma miejsce w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych. Skutkuje ono daleko idącymi konsekwencjami również dla organizacji całego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa.

Już w 1920 r. w ustawie o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. z 1920 r., nr 82, poz. 550)[30] w art. 21 wskazano na

[30] Pisownia i brzmienie zostały zachowane.

prawidłowe księgi handlowe jako podstawę ustalenia dochodu podatkowego poprzez następujący zapis: „Za podlegający opodatkowaniu dochód osób prawnych, zarówno obowiązanych, jak i nie obowiązanych do publicznego składania rachunków, lecz prowadzących **prawidłowe księgi handlowe**, uważa się **zyski bilansowe**, wykazane w zatwierdzonym zamknięciu rachunkowym […]". Już wówczas ustawodawcy podatkowi uznali prawidłowo prowadzone księgi rachunkowe za wiarygodne źródło informacji o zdarzeniach gospodarczych, których skutki uwzględniane były w dochodzie podatkowym.

Obecnie ustawa Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., nr 85, poz. 727) w art. 3 pkt. 4 definiuje księgi podatkowe, przez które rozumie **księgi rachunkowe**, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Według Ordynacji podatkowej (art. 181) dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe. Szczególne znaczenie dowodowe podtrzymuje również art. 193 tejże ustawy poprzez stwierdzenie, iż „księgi podatkowe (w tym rachunkowe) prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów". Ten sam przepis określa, że księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

Ustawa CIT w art. 9 potwierdza znaczenie podatkowe ksiąg rachunkowych stwierdzając, że podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami podatkowymi.

Prawo podatkowe nadało w ten sposób dodatkową funkcję księgom rachunkowym, które oprócz podstawy sporządzania sprawozdań finansowych na równi muszą stanowić wiarygodne źródło danych służących określeniu zobowiązań podatkowych. Co bardzo istotne, prawidłowo prowadzone księgi rachunkowe stanowią dowód w toku postępowania podatkowego. Konsekwencją niedopełnienia przez przedsiębiorstwo obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości może być zakwestionowanie przez organy podatkowe przychodów i kosztów ich uzyskania, a w konsekwencji określenie dochodu na podstawie oszacowania. Jak stwierdza I. Olchowicz (2009, s. 72–73) jest to szczególnie kontrowersyjne sformułowanie przepisu, bowiem dane rachunkowości służą za podstawę ustalenia dochodu, a zarazem w dużej mierze zasady rachunkowości nie są akceptowane przez prawo podatkowe. Ważne spostrzeżenie czyni też I. Ożóg (1993, s. 31), mówiąc, iż „dochodem jest

wynikająca z ewidencji rachunkowej nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania […]. Trzeba jednak podkreślić, że przepisy dotyczące zasad ewidencji rachunkowej nie mają charakteru podatkotwórczego. Oznacza to, że przy kwalifikacji zarówno przychodów, jak i kosztów dla celów podatkowych należy kierować się wyłącznie przepisami ustawy podatkowej". Niemniej jednak w obecnie obowiązującej ustawie CIT, o czym już wspomniano wcześniej, definicja kosztu poniesionego czyni ewidencję rachunkową w pewnym sensie podatkotwórczą.

Znaczenie ksiąg rachunkowych dla podatków podkreśla również UoR w art. 17, obligując do prowadzenia ksiąg pomocniczych ze szczegółowością niezbędną do celów podatkowych m.in. dla:

– operacji sprzedaży,
– operacji zakupu,
– ewidencji składników aktywów obrotowych.

Ustawa o rachunkowości uznaje ponadto księgi rachunkowe za sprawdzalne, jeżeli m.in. zapisy uporządkowane są chronologicznie i systematycznie według kryteriów klasyfikacyjnych umożliwiających sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym **deklaracji podatkowych** oraz dokonanie rozliczeń finansowych. Księgi prowadzone są na bieżąco, jeśli m.in. pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym **deklaracji podatkowych** oraz dokonanie rozliczeń finansowych.

Przytoczone powyżej wymogi prawne dobitnie potwierdzają fakt, iż system informacyjny rachunkowości, którego podstawową składową są rzetelnie prowadzone księgi rachunkowe, spełnia kluczową rolę w procesie ustalania wielkości podatkowych. Wartość informacji rachunkowych dla organów podatkowych jest cenna ze względu na jedną z kluczowych cech informacji księgowej: wiarygodność (Gabrusewicz i in. 2007, s. 21). System rachunkowości powinien być zatem tak zorganizowany, aby obok wymogów prawa bilansowego mogły być spełnione obowiązki podatkowe. Nie jest to trudne w sytuacji, w której prawo bilansowe jest zbieżne z regulacjami bilansowymi, problem zaczyna się rodzić, gdy wartości uznawane przez organ podatkowy są odmienne od tych, które uznaje rachunkowość. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych i jego polskich formalnoprawnych uwarunkowań.

Spełnienie wymogów prawa podatkowego oznacza zatem, że „księgi rachunkowe, które należy prowadzić zgodnie z prawem bilansowym, mają być dodatkowo prowadzone tak, aby zaspokoić wymogi informacyjne nałożone przez prawo podatkowe w zakresie podatku dochodowego. W konsekwencji powoduje to podwójne prowadzenie zapisów księgowych odnośnie do jednego i tego samego zdarzenia. O tym, jak bardzo komplikuje to prowadzenie ksiąg

rachunkowych, czyli *de facto* o skali oddziaływania podatku dochodowego na funkcjonowanie przedsiębiorstwa, decydują ostatecznie regulacje dwóch gałęzi prawa: prawa podatkowego i prawa bilansowego" (Walińska, 2008, s. 190). Mając na uwadze dotkliwe konsekwencje[31], w przypadku niespełnienia wymogów podatkowych w stosunku do prowadzenia ksiąg rachunkowych, przedsiębiorstwa powinny dążyć do minimalizacji ryzyka podatkowego poprzez odpowiednią organizację systemu rachunkowości. System ten powinien zapewnić dostarczenie wyczerpującej i przejrzystej informacji o sposobie kwalifikacji zarówno podatkowej, jak i bilansowej kosztów i przychodów. Informacje takie, uzupełnione o dodatkowe kryteria klasyfikacyjne, mogą służyć również w procesie ustalania podatku dochodowego odroczonego.

8. ZAKOŃCZENIE

Pomimo funkcjonującej w Polsce autonomii prawa bilansowego i podatkowego, obie dziedziny prawa są wzajemnie powiązane. W zakresie wyceny aktywów i pasywów oraz pomiaru wyniku finansowego, przepisy o rachunkowości nie odwołują się do regulacji podatku CIT. Ustawa o rachunkowości nawiązuje do prawa podatkowego w odniesieniu do zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, nakazując prowadzenie ewidencji sprzedaży i zakupów ze szczegółowością niezbędną dla celów podatkowych. Umożliwienie sporządzenia prawidłowych deklaracji podatkowych jest jednym z warunków uznania ksiąg rachunkowych za sprawdzalne i prowadzone na bieżąco.

Zdecydowanie częściej do regulacji rachunkowości sięga prawo podatkowe, warunkując uznanie kosztów od ich ujęcia w księgach rachunkowych oraz obligując do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości w sposób zapewniający ustalenie zobowiązania podatkowego. Opierając się na rozwiązaniach prawa bilansowego, regulacje podatku CIT stosują wybiórczo zasadę memoriału, współmierności kosztów i przychodów oraz periodyzacji. Nie bez znaczenia jest również praktyczny sposób obliczania kosztów i przychodów podatkowych, w którym punktem wyjścia są przychody i koszty księgowe. Należy zwrócić również uwagę na fakt, iż coraz częściej w interpretacjach podatkowych argumentem przemawiającym za przyjęciem określonego rozwiązania jest stosowana przez jednostkę polityka rachunkowości[32].

Można zatem uznać, że w polskim systemie prawnym to prawo podatku CIT wiąże ze sobą regulacje rachunkowości, powodując, że pomimo autonomii

[31] Określenie dochodu na podstawie oszacowania.

[32] Przyjęte przez jednostkę określone zapisy polityki rachunkowości są respektowane przez przepisy podatku CIT szczególnie w zakresie wyceny początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, produktów gotowych oraz zasad w czasie rozliczania kosztów działalności.

obydwu gałęzi prawa: bilansowego i podatkowego, mamy w Polsce do czynienia z ich wzajemnym powiązaniem. Fakt ten zaś implikuje określone skutki w zasadach prowadzenia ksiąg rachunkowych, kwalifikacji księgowej i podatkowej kosztów i przychodów, czyniąc system rachunkowości źródłem danych niezbędnych do pomiaru nie tylko wyniku finansowego brutto, ale również dochodu podatkowego.

LITERATURA

Burzym E. (1980), *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa.

Gabrusewicz W., Kamieniecka M. (2007), *MSR 12 Podatek dochodowy*, Difin, Warszawa.

Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I. (1997), *Rachunkowość finansowa, część 1, wykład*, Difin, Warszawa.

IV Dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 roku o rocznych zamknięciach rachunkowości spółek o określonych formach prawnych (78/660/EEC).

Litwińczuk H. (2001), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, KiK, Warszawa.

Lulek T. (1924), *Opodatkowanie dochodu osób prawnych*, Kraków.

Marciniuk J. (red.) (2009), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wydawnictwo CH Beck, Warszawa.

Mariański A., Walińska E. (2007), *Rozliczenie kosztów w czasie w podatkach dochodowych po 1 stycznia 2007 roku*, Przegląd Podatkowy 3(191), marzec, Wolters Kluwer Polska.

Nykiel W., Mariański A. (red.) (2007), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawych*, Gdańsk.

Nykiel W., Mariański A., Strzelec D., Walińska E., Bojanowski W., Wencel A. (2007), *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, ODDK, Gdańsk.

Olchowicz I. (2009), *Rachunkowość podatkowa*, wyd. 8, Difin, Warszawa.

Ożóg I. (1993), *Podatek dochodowy od osób prawnych w 1993 r.*, Vademecum Podatnika nr 19, Difin, Warszawa.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 roku w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. z 1991 r., nr 10, poz. 35.

Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 27.06.1934 r. (Dz. U. z 1934 r., nr 57, poz. 502).

Scheffs M. (1936), *Bilans kupiecki i podatkowy. T. 1*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Warszawa.

Scheffs M. (1938), *Oznaczanie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań.

Szymański K.G. (2005), *Rachunkowość i opodatkowanie spółek kapitałowych*, Wydawnictwo CH Beck.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., nr 54, poz. 654).

Ustawa z dnia 16 lipca 1920 roku o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. z 1920 r., nr 82, poz. 550).

Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. 1980, nr 27, poz. 111).

Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 roku o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1980 r., nr 27, poz. 111).

Ustawa z dnia 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłym rewidencie i ich samorządzie (Dz. U. z 1991 r., nr 10, poz. 35).
Ustawa z dnia 22 marca 1991 r. Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych (Dz. U. 1991, nr 35, poz. 155).
Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 roku o działalności gospodarczej (Dz. U. z 1988 r., nr 41, poz. 324).
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., nr 85, poz. 727).
Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r., nr 121, poz. 591).
Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1989, nr 3, poz. 12).
Walińska E. (2003), *Rachunkowość podatków odroczonych*, FRRwP, Warszawa.
Walińska E. (red.) (2008), *Rachunkowość; Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
Wencel A. (2007), *Różnice kursowe – obszar zgodności czy autonomii prawa bilansowego i podatkowego w Polsce*, [w:] *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
Wyrzykowski W. (2003), *Wynik bilansowy a dochód podatkowy w okresie transformacji systemowej*, Scientific Publishing Group, Gdańsk.

Agnieszka Wencel

TAXABLE INCOME AND PROFIT BEFORE TAX IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING LAW AND TAX LAW AUTONOMY IN POLAND

Accounting law and tax law autonomy in Poland, suggests that the principles of measuring the profit before tax and income tax are divergent relative to each other. Analyzing the accounting and tax rules, it appears that the rules for determining income tax are related to accounting regulations. This article aims to provide general relationships: linkages and differences between the principles of measurement of income tax and profit before tax.