

Marta Kluzek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Finansów
Przedsiębiorstw
marta.kluzek@ue.poznan.pl

KSIĘGI RACHUNKOWE W SŁUŻBIE SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ I PODATKOWEJ W ŚWIEŁLE ZACHODZĄCYCH PRZEMIAN NA PRZEŁOMIE XX I XXI WIEKU

Streszczenie: Księgi rachunkowe pełnią różnorodne funkcje, ale podstawową ich funkcją w warunkach rozwiniętego rynku jest funkcja informacyjna. W artykule są zaprezentowane potrzeby informacyjne zgłaszane przez szczególnego użytkownika rachunkowości finansowej, jakim jest administracja podatkowa. Celem artykułu jest przedstawienie przyczyn rozbieżności między prawem podatkowym i bilansowym, szczególnie w odniesieniu do kategorii wyniku finansowego, i konsekwencji takiego stanu rzeczy dla przedsiębiorstw. Ustawodawca podatkowy koryguje dla celów opodatkowania zysk brutto lub w ogóle nie nawiązuje bezpośrednio do tej wielkości, odrębnie definiując dochód podatkowy osoby prawnej. U podstaw rozdziału między prawem bilansowym a podatkowym leżą odmienne zasady kształtujące te dwie gałęzie prawa. Systemy rachunkowe poszczególnych państw w coraz większym stopniu uwzględniają model anglosaski, w którym zaspokaja się potrzeby informacyjne przede wszystkim inwestorów, natomiast systemy podatkowe pozostają nadal systemami narodowymi. Ustawa o rachunkowości obowiązująca w Polsce w obecnym kształcie jako wynik procesu harmonizacji i standaryzacji stanowi próbę połączenia modelu kontynentalnego i anglosaskiego. Zróżnicowanie zasad leżących u podstaw prawa bilansowego i podatkowego nie oznacza jeszcze, że nie można znaleźć wspólnego podejścia, choć wydaje się to coraz trudniejsze, obserwując ścieżki zmian w obydwu obszarach, zdeterminowane zmianami zachodzącymi w świecie, a ustalenie odrębnie wyniku bilansowego i podatkowego w przedsiębiorstwach staje się coraz bardziej czasochłonne.

Słowa kluczowe: księgi rachunkowe, prawo bilansowe, prawo podatkowe, wynik finansowy, dochód podatkowy.

Klasyfikacja JEL: H20, H25, K34, M41.

BOOKS OF ACCOUNTS FOR THE PURPOSE OF BOTH FINANCIAL AND TAX REPORTING IN LIGHT OF THE CHANGES TAKING PLACE AT THE TURN OF THE 21st CENTURY

Abstract: Books of accounts serve multiple tasks, but in a developed market environment their primary function is information. This article presents the information needs of a particular user of financial accounting – the tax administration. The purpose of this article is to present the reasons for the differences between tax law and the balance sheet, particularly in relation to the category of financial results, and the consequences of this state of affairs for businesses. A tax legislator adjusts the gross income for the purposes of taxation, or ignores this category completely, defining corporate taxable income according to different rules. The separation between accounting law and tax law stems from different principles underlying these two legal branches. The accounting systems of individual countries increasingly follow the Anglo-Saxon model, which satisfies primarily the information needs of investors, whereas tax law systems remain national systems. The current form of the Accounting Act now in force in Poland, as a result of harmonization and standardization processes, is an attempt to combine the continental and Anglo-Saxon models. The diversity in the principles underlying accounting law and tax law does not mean that finding a common approach is not possible. However, considering the changes taking place in both areas, determined by developments occurring around the world, this goal seems difficult to achieve, and making separate balance-sheet and tax calculations in companies is becoming more and more time-consuming.

Keywords: books of accounts, accounting law, tax law, financial results, taxable income.

Wstęp

Księgi rachunkowe są jednym z możliwych do stosowania systemów ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych prowadzonych przez jednostki określone w art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Przedsiębiorstwa, których ustawa o rachunkowości nie obowiązuje do prowadzenia ksiąg rachunkowych (głównie podmioty prowadzące działalność w formach osobowych i nieosiągające limitu przychodów netto 1 200 000 euro), mogą stosować inne ewidencje, takie jak księga przychodów i rozchodów czy ewidencja przychodów, w zależności od stosowanej formy opodatkowania. Te ostatnie są jednak wykorzystywane zasadniczo dla celów podatkowych, w związku z czym są prowadzone na podstawie przepisów gwarantujących prawidłowe rozliczenie się podatnika z jego zobowiązań podatkowych, abstrahując od zapotrzebowania na informacje zgłaszane przez inne podmioty. Natomiast księgi rachunkowe pełnią różnorodne zadania, choć podstawową

ich funkcją w warunkach rozwiniętego rynku jest funkcja informacyjna, tj. dostarczanie informacji ekonomicznej, w tym przede wszystkim o sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa, odbiorcom wewnętrznym i odbiorcom zewnętrznym, takim jak: administracja podatkowa, instytucje rynku kapitałowego, kontrahenci, instytucje statystyczne, organy samorządu terytorialnego, akcjonariusze i udziałowcy, banki, wierzyciele.

Każdy z tych odbiorców może zgłaszać inne potrzeby w zakresie informacji i wykorzystywać je do innych celów. Jednakże większość tych informacji powinna być możliwa do uzyskania z ksiąg rachunkowych danego przedsiębiorstwa. Zaspokojenie potrzeb wszystkich potencjalnych interesariuszy w sferze informacji ekonomicznej nie jest zadaniem łatwym. Wymaga zaprojektowania systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie nie tylko na jego bieżące potrzeby, ale także umożliwiającego jego ewolucję i zmiany w miarę pojawiania się nowych wyzwań w tym zakresie, co wynika z naturalnego rozwoju i wzrostu samego przedsiębiorstwa, ale także zmieniającego się otoczenia gospodarczego i formalno-prawnego, i to nie tylko w obszarze rachunkowości.

W artykule zostaną zaprezentowane potrzeby informacyjne zgłaszane przez szczególnego użytkownika rachunkowości finansowej, którym jest administracja podatkowa. Celem artykułu jest przedstawienie przyczyn rozbieżności między prawem podatkowym i bilansowym, szczególnie w odniesieniu do kategorii wyniku finansowego, i konsekwencji takiego stanu rzeczy dla przedsiębiorstw.

1. Wynik przedsiębiorstwa w prawie bilansowym i w prawie podatkowym

Systemy rachunkowości finansowej nie powstają autonomicznie, w oderwaniu od otaczających je warunków gospodarczych, politycznych i prawnych. Na ich kształt, uwarunkowany specyfiką danego państwa, wpływ mają przede wszystkim system prawny tego państwa, obowiązująca w nim struktura własności oraz organizacja rynków finansowych. Specyficzne dla każdego państwa zasady rachunkowości i związane z nimi praktyki rozwinęły się jako wynik oddziaływania na siebie interesów – czasami sprzecznych – osób sporządzających sprawozdanie finansowe i odbiorców zawartych w nim informacji, jak również w zależności od odmiennych warunków historycznych, społecznych, kulturalnych, ekonomicznych i politycznych danego państwa. Na kształt rachunkowości oddziałują także systemy podatkowe [Kudert i Nabiałek 2000, s. 314].

Prawo bilansowe zobowiązuje przedsiębiorstwa do stosowania zasad rachunkowości w celu rzetelnej i jasnej prezentacji ich sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego i rentowności, prowadząc księgi rachunkowe stanowiące spójny system informacyjno-kontrolny. Natomiast prawo podatkowe to ogół norm prawnych regulujących ustalanie i pobieranie podatków. Ta gałąź prawa, będąca narzędziem organów podatkowych, pomija wybrane zdarzenia gospodarcze i wymusza na podatnikach działania mające na celu prawidłowe ustalenie obciążeń podatkowych. Te dwie gałęzie prawa wykorzystują jednak to samo narzędzie, którym są księgi rachunkowe. W szczególności przepisy w zakresie podatku dochodowego obligują podatników do prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Nie można jednak zapominać, że księgi rachunkowe prowadzone obecnie przy wykorzystaniu mniej lub bardziej złożonych programów komputerowych, w tym także jako element systemów zintegrowanych, są powiązane z szeregiem ewidencji umożliwiających rozliczanie również innych podatków nałożonych na przedsiębiorstwo.

Jeżeli chodzi o kształtowanie prawa bilansowego i wpływ na nie prawa podatkowego, to w ujęciu makroekonomicznym można wyróżnić dwa historycznie ukształtowane modele:

- anglosaski – obowiązujący w państwach, w których system prawny opiera się na prawie zwyczajowym (m.in. w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii); w modelu tym duże znaczenie ma rynek kapitałowy, a podatki mają ograniczony wpływ na rachunkowość finansową,
- kontynentalny – nazywany również modelem „reszty świata”, po modyfikacjach tradycyjnego podejścia, obowiązujący w państwach (m.in. w Japonii, Niemczech, Francji), w których podstawę systemu prawnego stanowi prawo rzymskie (kodeksowe); w modelu tym mniejsze znaczenie ma rynek kapitałowy, a duży wpływ na rachunkowość wywierają regulacje podatkowe [Walińska 2007, s. 28–29].

Osoby prawne z racji samego ich statusu i niezależnie od prowadzonej przez nie działalności są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych¹.

¹ Przedsiębiorstwa prowadzone przez osoby fizyczne w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, spółki cywilnej czy spółki jawnej mogą prowadzić różne rodzaje ewidencji uzależnione od wielkości przychodów i stosowanej przez nie formy opodatkowania, dlatego też rozważania, które są przedmiotem tego opracowania, będą dotyczyć tylko tych przedsiębiorstw prowadzonych w formach osobowych, które są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub prowadzą je fakultatywnie, a odpowiednikiem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych będzie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wynik finansowy, wykazany w bilansie i rachunku zysków i strat, jest to zysk lub strata netto, który powstaje w wyniku pomniejszenia zysku lub straty brutto o podatek dochodowy i ewentualnie inne obowiązkowe obciążenia. Wynik brutto jako źródło pokrycia obciążeń finansowych na rzecz państwa, przede wszystkim podatku dochodowego, jest zatem podstawową kategorią, która powinna być brana pod uwagę przy opodatkowaniu osób prawnych. W tym miejscu rodzi się jednak pytanie, czy przedmiot i podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych powinny być tożsame z zyskiem brutto, a stawka podatku powinna określać, jaka część tego zysku zostanie przejęta do budżetu, czy też pomiędzy tymi wielkościami powinny wystąpić pewne różnice [Litwińczuk 2013, s. 67].

Teoretycznie możliwe są trzy metody ustalania dochodu podatkowego w przedsiębiorstwach prowadzących księgi rachunkowe:

- 1) zasady ustalania zysku w prawie bilansowym są w pełni honorowane przez prawo podatkowe – zysk brutto jest równy dochodowi podatkowemu,
- 2) zasady ustalania zysku w prawie bilansowym są honorowane przez prawo podatkowe, jeśli przepisy prawa podatkowego nie wprowadzają własnych uregulowań – zysk brutto stanowi podstawę ustalania dochodu podatkowego,
- 3) zasady ustalania zysku w prawie bilansowym nie są honorowane przez prawo podatkowe, a to ostatnie określa samodzielnie zasady ustalania dochodu podatkowego [Litwińczuk 1995, s. 17].

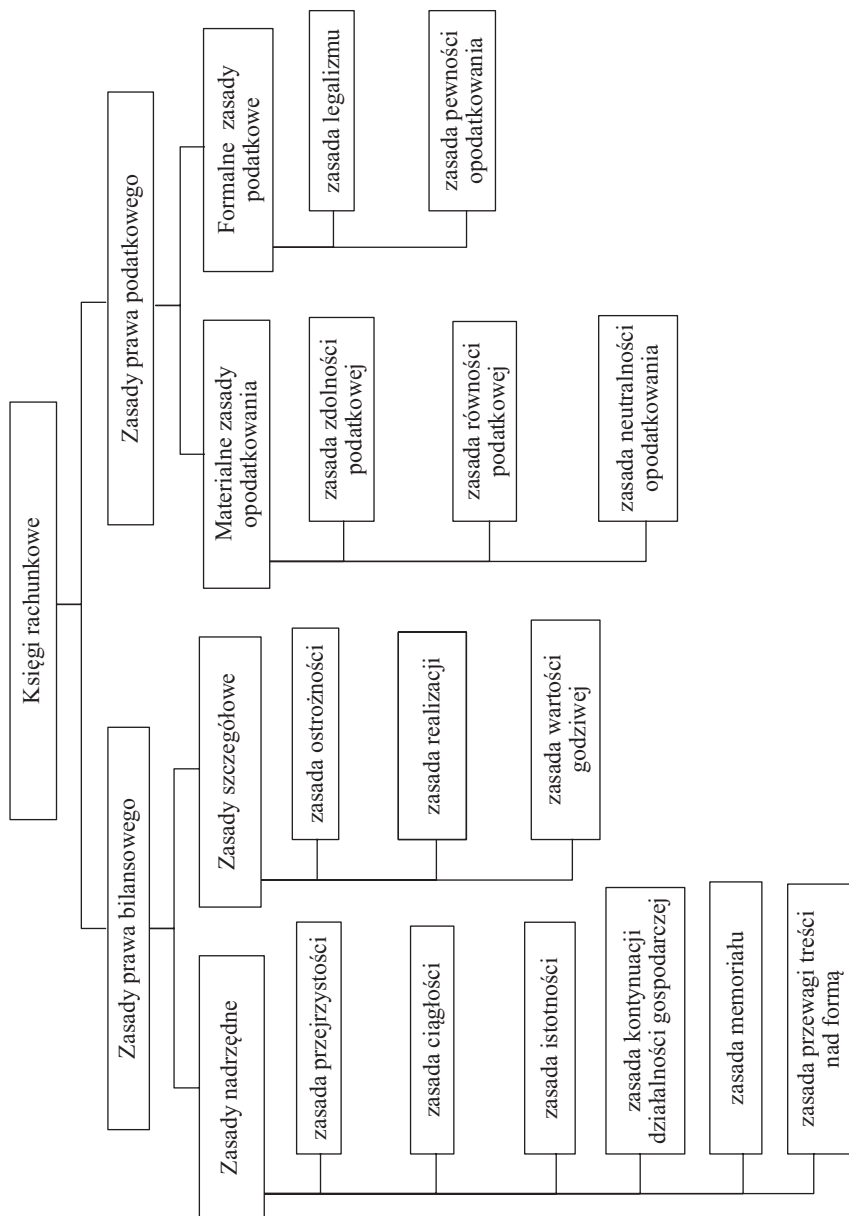
Pierwsza z wymienionych metod wydaje się najprostsza, a zarazem najbardziej oczywista, gdyż zysk brutto roku obrotowego jest czystym przyrostem majątku przedsiębiorstwa w tym okresie, a księgi rachunkowe jasno i rzetelnie mają przedstawiać m.in. wynik finansowy przedsiębiorstwa. Oznaczałoby to jednak odstępienie, przynajmniej częściowe, od realizacji celów przyświecających prawu podatkowemu. Podejście odwrotne i stosowanie pomiaru podporządkowanego przepisom podatkowym jest dalekie od podstawowej koncepcji rachunkowości: *true and fair view*. Próby optymalizacji obciążeń podatkowych przez przedsiębiorstwa w ramach prowadzonej polityki bilansowej mogłyby dominować nad innymi aspektami gospodarczymi, a funkcja informacyjna rocznego sprawozdania finansowego mogłaby mieć znaczenie drugorzędne. Dlatego też w większości państw istnieje autonomia prawa bilansowego i prawa podatkowego, aby funkcja informacyjna nie została jednak zatracona pod wpływem uregulowań podatkowych [Micherda 2011, s. 13].

Oznacza to, że w praktyce pierwsza z wymienionych metod w czystej postaci nie występuje, a stosowane są metody druga lub trzecia. Ustawodawca podatkowy koryguje dla celów opodatkowania zysk brutto lub w ogóle nie nawiązuje bezpośrednio do tej wielkości, odrębnie definiując dochód podatkowy osoby prawnej. U podstaw tego rozdziału leży odmienne zasady kształtujące te dwie gałęzie prawa². Taki stan rzeczy oznacza, że zysk brutto jest ustalany zgodnie z zasadami prawa bilansowego i przyjętą polityką rachunkowości przez dane przedsiębiorstwo, natomiast jego dochód podatkowy jest ustalany zgodnie z zadaniami podatkowymi i założeniami polityki podatkowej państwa [Litwińczuk 1995, s. 17].

Wśród zasad nadrzędnych prawa bilansowego, które są trudne do pogodzenia z zasadami prawa podatkowego, należy wymienić przede wszystkim zasadę przewagi treści nad formą oraz zasadę istotności. Zasadą bilansową akceptowaną w sferze opodatkowania jest zasada memoriału, chociaż pomiędzy rozliczaniem w czasie przychodów i kosztów dla celów bilansowych i podatkowych występują pewne różnice generujące tzw. różnice przejściowe pomiędzy zyskiem brutto a dochodem podatkowym. Z zasadami opodatkowania nie współgrają również zasady szczegółowe dotyczące wyceny, a w szczególności zasada ostrożnej wyceny, choć i wycena według wartości godziwej dla celów podatkowych może prowadzić do naruszenia zasady równości podatkowej oraz pozostawać w sprzeczności z zasadą zdolności podatkowej. Bliższa prawu podatkowego jest natomiast zasada realizacji, gdyż oznacza, że zyski mogą być wykazane w księgach i ujawnione w sprawozdaniu dopiero wówczas, gdy zostały zrealizowane, jednakże w przypadku strat podejście w analizowanych obszarach jest już odmienne [Litwińczuk 2013, s. 69–71].

Pomimo zbliżenia części zasad między tymi dwoma gałęziami prawa, w przypadku Polski nie można mówić o miarodajności bilansu handlowego dla ustalania dochodu do opodatkowania, jak również o miarodajności funkcjonującej w drugą stronę, ponieważ teoretycznie przepisy prawa bilansowego i podatkowego nie mają zasadniczo na siebie wpływu. Oznacza to, że w Polsce została przyjęta ostatnia z wymienionych metod ustalania dochodu podatkowego w przedsiębiorstwach prowadzących księgi rachunkowe. Wpływ na jego wysokość mają wyłącznie przychody i koszty ich uzyskania, zasady ich przypisania do danego roku podatkowego, zasady

² Zasady prawa podatkowego nie mają charakteru normatywnego, są jedynie pewnymi postulatami doktryny określającymi warunki, jakim powinien odpowiadać system podatkowy, chociaż treści niektórych z nich znajdują się w przepisach prawa.



Zasady prawa bilansowego i prawa podatkowego wpływające na odrębne ustalanie wyniku bilansowego i dochodu podatkowego

Źródło: Na podstawie [Litwińczuk 2013, s. 68].

amortyzacji środków trwałych, wyceny składników majątkowych, tworzenia rezerw itp. określone prawem podatkowym, chyba że ustawodawca w kwestii rozumienia pewnych pojęć lub ustalania pewnych kategorii wyraźnie odwoła się do przepisów prawa bilansowego. Odrębne ustalanie wyniku finansowego brutto i dochodu podatkowego nie wyklucza jeszcze możliwości zbliżenia tych wielkości. Relacje między nimi będą zależały od tego, w jakim stopniu uregulowania prawa podatkowego będą odbiegać od uregulowań prawa bilansowego [Litwińczuk 1995, s. 17].

Na podstawie ksiąg rachunkowych sprawdza się prawidłowość danych koniecznych do ustalenia wysokości podatku. Wynik rocznego sprawozdania finansowego brutto nie stanowi zatem dochodu do opodatkowania, ale jest punktem wyjścia do jego obliczenia. Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego brutto należy zaprezentować w informacji dodatkowej, jednym z elementów sprawozdania finansowego. W praktyce więc można mówić o miarodajności, gdyż do obliczenia dochodu podatkowego służy z reguły bilansowy wynik brutto, zmodyfikowany o odpowiednie zmniejszenia i zwiększenia. W poszczególnych przypadkach dopuszczalna jest także miarodajność odwrotna, na przykład dla nadzwyczajnych (nieplanowanych) odpisów amortyzacyjnych, które przewidziane są w przepisach podatkowych [Kudert i Nabiałek 2000, s. 327–328]. Nawet w państwach, w których nastąpiło wyraźne oddzielenie prawa bilansowego od prawa podatkowego, można zaobserwować zjawisko przyjmowania w praktyce rachunkowości rozwiązań narzuconych przez system podatkowy, jeśli tylko nie są one sprzeczne z przepisami kształtującymi system rachunkowości finansowej. Dzieje się tak głównie ze względów praktycznych, u podstaw których znajduje się konieczność zmniejszenia kosztów prowadzenia ksiąg [Grabiński, Kędzior i Krasodomska 2013, s. 70–71]. W szczególności dotyczy to mniejszych przedsiębiorstw, którym przepisy bilansowe dają prawo do stosowania pewnych uproszczeń i w przypadku których zakres i liczba zewnętrznych interesariuszy jest relatywnie mała. Mogą one w większym stopniu dopasowywać wewnętrzną politykę rachunkowości do potrzeb podatkowych.

2. Ewolucja rachunkowości jako efekt procesu harmonizacji prawa i internacjonalizacji gospodarek

W Polsce w 1989 roku, ze względu na przełom ustrojowo-gospodarczy, zaistniała konieczność dostosowania formy i treści rocznego sprawozdania

finansowego do potrzeb gospodarki rynkowej. Tradycja polskiego prawa związana jest z europejskim kontynentalnym systemem prawnym. Przedwojenne prawo handlowe i bilansowe obowiązujące w Polsce opierało się na wzorach niemieckich [Kudert i Nabiałek 2000, s. 323–324]. Ustawodawca polski do pewnego stopnia był jednak ograniczony w wyborze wzorca dla wprowadzanych rozwiązań, gdyż w mijającym już ćwierćwieczu nałożyły się na siebie trzy ważne dla procesu zmian polskiego prawa bilansowego kwestie: zmiana ustroju gospodarczego, przystąpienie do Unii Europejskiej i postępująca internacjonalizacja gospodarek.

W pierwszej kolejności stary system rachunkowości, właściwy dla gospodarki planowej, musiał zostać zastąpiony nowym, który odpowiadałby warunkom ekonomicznym charakterystycznym dla gospodarki rynkowej. Proces ten został zapoczątkowany Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, którego przepisy zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 1991 r. Przyjęte w nim rozwiązania nawiązywały jednak do dotychczasowych regulacji w zakresie księgowości, do kodeksu handlowego oraz obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Wprowadzenie gospodarki rynkowej, jak również tworzenie rynku kapitałowego oraz oczekiwany napływ kapitału zagranicznego, wymagały więc dalszych zmian, które jednocześnie nawiązywałyby do norm obowiązujących w krajach Europy Zachodniej i w Stanach Zjednoczonych. Uchwalona 29 września 1994 roku ustawa o rachunkowości, jako podstawa prawa bilansowego dla wszystkich przedsiębiorców zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych, umożliwiła stworzenie systemu o charakterze uniwersalnym, uwzględniającego jednak specyfikę takich podmiotów, jak banki i przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe [Kudert i Nabiałek 2000, s. 321–322].

Niemal równocześnie należało pamiętać o konieczności uwzględnienia w polskich regulacjach rozwiązań wypracowanych w ramach Unii Europejskiej, do której Polska zgłosiła swój akces, podpisując 16 grudnia 1991 roku Układ Europejski. W ten sposób Polska zobowiązała się m.in. do dostosowania przepisów polskiego prawa bilansowego do zasad ustanowionych w dyrektywach UE.

Proces opracowywania dyrektyw w obszarze rachunkowości w Unii Europejskiej rozpoczął się w 1966 roku, a celem harmonizacji było wyeliminowanie rozbieżności między rachunkowością i sprawozdawczością finansową w państwach wchodzących w jej skład. Harmonizacja rachunkowości w ramach UE nie wynika bezpośrednio z traktatu rzymskiego, lecz stanowi część wielkiego programu harmonizacji prawa spółek. Objęła ona regulacje

prawne rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz dotyczące zawodowych kwalifikacji i uprawnień biegłych rewidentów. Zadaniem dyrektyw dotyczących rachunkowości jest wyeliminowanie najostrejszych różnic w zasadach rachunkowości w państwach UE na mocy ogólnych wzorców, które zmniejszają liczbę możliwych rozwiązań, pozostawiając jednocześnie miejsce dla krajowych procesów dostosowawczych. Celem tych działań było i jest zredukowanie różnorodności rozwiązań w krajach członkowskich do takiego stopnia, by pozostałe różnice w sprawozdaniach finansowych nie stanowiły przeszkód dla efektywnego działania wspólnego rynku opartego na zasadzie swobodnego przepływu dóbr, usług, ludzi i kapitału. Początkowo dyrektywy powstawały pod wpływem niemieckiej i francuskiej filozofii rachunkowości. Po wejściu w 1972 roku do UE Wielkiej Brytanii i Irlandii włączono wiele zasad właściwych szkole anglosaskiej, na przykład zasadę *true and fair view* [Jaruga 2002, s. 30–31].

Z punktu widzenia harmonizacji rachunkowości szczególne znaczenie miały:

- IV dyrektywa nr 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 roku w sprawie rocznych jednostkowych sprawozdań finansowych spółek,
- VII dyrektywa nr 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 roku w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek,
- Dyrektywa nr 2006/43/WE z dnia 17 maja 2006 roku w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (uchyliła VIII dyrektywę z 1984 roku w sprawie kwalifikacji osób i firm uprawnionych do badania sprawozdań finansowych).

Dwie pierwsze wymienione dyrektywy podlegały licznym zmianom i ostatecznie zostały uchylone, a dyrektywa 2006/43/WE została zmieniona przez nową dyrektywę 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek [Stachniak 2013, s. 2–3].

Postępująca internacjonalizacja gospodarek w ujęciu światowym w znaczący sposób wpływa na rachunkowość nie tylko poprzez harmonizację prawa bilansowego, ale również poprzez jej standaryzację, choć cele obydwu procesów są właściwie takie same – eliminacja rozbieżności między sprawozdawczością finansową w różnych państwach [Surdykowska 1999, s. 74]. Dlatego też obecnie można obserwować tendencję do kilkustopniowej sukcesywnej harmonizacji rachunkowości w skali międzynarodowej [Jaruga 1998, s. 72]. Na rachunkowość czy wręcz jej rozwój wywierają istotny

wpływ korporacje międzynarodowe. Ewolucja standardów rachunkowości, w tym wiele rozwiązań szczegółowych, dotyczy w dużej mierze tych podmiotów. Nie brakuje wręcz opinii, że stworzenie standardów międzynarodowych było podyktowane właśnie ich potrzebami sprawozdawczymi [Grabiński, Kędzior i Krasodomska 2013, s. 16].

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) cieszą się coraz większym uznaniem na całym świecie ze względu na intensywny rozwój międzynarodowych rynków finansowych i kapitałowych. Zakres obowiązywania tych standardów jest jednak różny w różnych państwach, choć są one potrzebne przede wszystkim przedsiębiorstwom międzynarodowym. Wiele państw przyjęło MSR jako krajowy standard rachunkowości [Walińska 2007, s. 34]. W Polsce bezwzględnie obowiązujące są przepisy ustawy o rachunkowości i to w niej (art. 45 i 55) są wskazane podmioty zobowiązane do stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Są nimi banki oraz jednostki dopuszczone do obrotu na jednym z regulowanych rynków krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Emitenci, którzy ubiegają się lub zamierzają się ubiegać o dopuszczenie do publicznego obrotu bądź obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego, mają możliwość wyboru między stosowaniem zasad ustawy a MSR. Pozostałe jednostki muszą stosować przepisy ustawy o rachunkowości. W razie braku stosownych uregulowań mogą korzystać ze standardów krajowych wydanych przez Komitet Standardów Rachunkowości, a dopiero w następnej kolejności z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

W procesie dostosowywania polskiego prawa bilansowego do wymogów wynikających z europejskiego procesu harmonizacji rachunkowości został uwzględniony fakt, że wspomniane dyrektywy łączą w sobie podejście zarówno tradycyjne europejskie, kontynentalne, jak i anglosaskie. Przyjęcie ich jako wzoru dla przepisów krajowych umożliwiło rozwinięcie systemu rachunkowości skierowanego na ochronę wierzycieli, ale także wychodzącego naprzeciw potrzebom inwestorów. Jednocześnie w polskim prawie uwzględniono także niektóre normy wypracowane przez IASB. W rezultacie powstała kombinacja obu systemów, która w niektórych kwestiach pokrywa się z modelem kontynentalnym, w innych zaś odpowiada rozwiązaniom anglosaskim. Ustawa o rachunkowości w obecnym kształcie stanowi więc próbę połączenia obu szkół rachunkowości, ale nie jest to jeszcze ostateczny rezultat transformacji, lecz jedynie krok na drodze do niego, biorąc pod uwagę postępujące zmiany w tym obszarze w ujęciu międzynarodowym [Kudert i Nabiałek 2000, s. 379–380].

W Ministerstwie Finansów są realizowane prace nad kolejną nowelizacją ustawy o rachunkowości mającą na celu wdrożenie rozwiązań dyrektywy 2013/34/UE. Dyrektywa ta pozwala na wprowadzenie ułatwień, które spowodowałyby redukcję obciążeń administracyjnych dla przedsiębiorstw, a co za tym idzie, redukcję kosztów sporządzania sprawozdań finansowych oraz kosztów bieżącego prowadzenia rachunkowości przede wszystkim przez jednostki mikro, przy jednoczesnym zachowaniu rzetelności informacji finansowej i bezpieczeństwa wszystkich interesariuszy [Dadacz 2014, s. 2]. W czasach, gdy szczególna uwaga osób zarządzających przedsiębiorstwami koncentruje się na sterowaniu kosztami, zasadne jest wdrażanie rozwiązań, które mogą zapewnić wysoką jakość informacji przy rozsądnych kosztach ich tworzenia. Dlatego rozróżnienie zasad rachunkowości i sprawozdawczości dla poszczególnych grup przedsiębiorstw ze względu na zróżnicowanie potrzeb informacyjnych zgłaszanych wobec nich jest uzasadnione. Jeżeli bowiem przedsiębiorstwa małe i średnie, które nie są jednostkami zainteresowania publicznego, będą przymuszone do stosowania kosztownego systemu rachunkowości, stawiającego wymagania przekraczające ich potrzeby, to takie prawo będzie źle oceniane, a jego przepisy stosowane wybiórczo [Karmańska 2013, s. 3 i 7].

Proces harmonizacji przepisów podatkowych w Unii Europejskiej jest przeprowadzany z różnym natężeniem, zależnym od rodzaju podatków. W głównej mierze zostały mu poddane podatki pośrednie na czele z podatkiem od towarów i usług (proces ten został zapoczątkowany VI dyrektywą Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej funkcjonującą od 1977 roku) w celu sprawnego funkcjonowania wspólnego rynku. Dotychczas w strategii europejskiej odrzucano pełną podatkową integrację Unii, mając wzgląd na zasady subsydiarności, suwerenności podatkowej i ograniczenia aktywności UE do niezbędnego minimum, które przyświecają procesowi harmonizacji opodatkowania [Kluzek 2012, s. 125–127]. Dlatego też w zakresie podatków dochodowych ustanowiono do tej pory jedynie trzy dyrektywy, choć trwają zaawansowane prace nad kolejną, w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania korporacji (CCCTB), której projekt został przedstawiony przez Komisję Europejską w marcu 2011 roku.

Zróżnicowanie zasad leżących u podstaw prawa bilansowego i podatkowego nie oznacza jeszcze, że nie można znaleźć wspólnego podejścia, choć wydaje się to coraz trudniejsze, obserwując ścieżki zmian w obydwu obszarach, zdeterminowane zmianami zachodzącymi w świecie, co wymusza na przedsiębiorstwach większy nakład pracy dla ustalenia odrębnie

wyniku bilansowego i podatkowego. Systemy rachunkowe poszczególnych państw w coraz większym stopniu uwzględniają bowiem model anglosaski i upodabniają się do siebie, zaspokajając potrzeby informacyjne przede wszystkim inwestorów, w tym również zagranicznych, natomiast systemy podatkowe pozostają nadal systemami narodowymi. Nadal podstawową przesłanką leżącą u podstaw uregulowań podatkowych i bilansowych jest ustalenie wyniku przedsiębiorstwa, chociaż dla innych celów. Zbliżenie tych dwóch obszarów jest zasadne wtedy, gdy można osiągnąć skutek w postaci zmniejszenia kosztów dostosowawczych wynikających z prowadzenia dwóch odrębnych rachunków w celu ustalenia zysku brutto i dochodu podatkowego, a jednocześnie uniknąć konfliktu pomiędzy zasadami leżącymi u podstaw tych uregulowań [Litwińczuk 2013, s. 68]. Możliwość zastosowania uproszczeń w prowadzeniu pomiaru skutków działalności gospodarczej wynika z istoty nadrzędnych zasad rachunkowości, ale tylko w sytuacji, gdy nie powstaje sprzeczność z podstawową koncepcją rachunkowości. W tym zakresie można tylko poszukiwać możliwości dostosowania pomiaru fiskalnego dla potrzeb bilansowych [Micherda 2011, s. 14].

Niestety, nie sprzyjają temu nieustannie wprowadzane zmiany, w szczególności w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.] i o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.], które powodują, że przedmiotem uwagi społeczności użytkowników prawa podatkowego są zazwyczaj bezpośrednie skutki takich zmian, a w związku z tym nasilają się negatywne cechy podatków obowiązujących w Polsce, tj. pracochłonność i kosztochłonność ich obsługi [Brzeziński 2013, s. 2].

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na wyniki rankingu przygotowywanego przez PwC pod względem łatwości płacenia podatków przez przedsiębiorstwa w poszczególnych państwach i miejsce, które zajmuje w nim Polska. W ostatnim rankingu *Paying Taxes 2014* jest to miejsce 113 na 189 ocenianych państw, przy czym od 2008 roku ten wynik jest sukcesywnie poprawiany, choć nieznacznie, z wyjątkiem lat 2009 i 2010, w których Polska zajęła odpowiednio 142 i 151 miejsce. Jednym z parametrów tam uwzględnianych jest czas poświęcony na wypełnianie formalności podatkowych, który w istotny sposób wpływa na tak odległe miejsce Polski w tej klasyfikacji. Pomimo sukcesywnego wprowadzania ułatwień przez ustawodawcę podatkowego w zakresie rozliczania podatków, nadal dzieli nas przepaść w tym zakresie od państw znajdujących się na pierwszych miejscach tej listy. Dla porównania, w Polsce przeciętny czas poświęcony na rozliczenia podatkowe w roku wynosi 286 godzin, podczas gdy w Zjednoczonych Emiratach Arabskich

(znajdujących się na pierwszym miejscu) jedynie 12 godzin, a w Irlandii (zajmującej szóste miejsce w rankingu, najwyższe wśród państw UE) 80 godzin [*Paying Taxes 2014*]. Oczywiście, nie jest to tylko i wyłącznie czas na rozliczanie podatku dochodowego przedsiębiorstwa, ale im większe będą rozbieżności między systemem bilansowym a podatkowym, tym więcej czasu będzie potrzeba na ustalenie dochodu do opodatkowania.

Podsumowanie

W związku z istnieniem dychotomii przepisów, które muszą znaleźć swoje odzwierciedlenie w księgach rachunkowych, ustawodawca podatkowy może przyjąć, że wielkością wyjściową dla ustalenia dochodu podatkowego będzie wynik finansowy brutto ustalany zgodnie z zasadami o rachunkowości, a przepisy podatkowe będą określać, o jakie pozycje należy go skorygować. Alternatywnym rozwiązaniem jest odrębne zdefiniowanie dochodu podatkowego, który w ogóle nie będzie nawiązywać do wyniku rachunkowego.

Wyrażona poprzez zasadę miarodajności funkcja bilansu handlowego jako podstawy do wyliczenia podatku historycznie była typowa dla rachunkowości kontynentalnej. W Stanach Zjednoczonych podkreślało się natomiast konflikt celów między funkcją informacyjną w zakresie gospodarki finansowej a funkcją wymiarową dla celów podatkowych. W związku z postępującą internacjonalizacją gospodarek niezbędne są zmiany w dotychczasowych modelach. Szala wyraźnie przechyliła się w stronę modelu anglosaskiego, co oznacza postępujący rozdział bilansu handlowego od podatkowego. Na międzynarodowe regulacje rachunkowości (MSR czy MSSF) regulacje podatkowe nie mają już takiego wpływu, gdyż te ostatnie w dużej mierze nadal mają charakter narodowy. Ale to jeszcze bardziej komplikuje sprawę ujmowania w księgach rachunkowych różnic występujących między regulacjami stosowanymi na użytek sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości podatkowej.

Zasady prawa podatkowego, uzależnione od bieżącej polityki podatkowej państwa, charakteryzuje duża zmienność. W Polsce prawo podatkowe, które jest częścią finansów publicznych, a które od wielu lat wymaga całościowej reformy, też doświadcza zmian, ale są to zmiany o charakterze doraźnym i jeszcze bardziej oddalającym polskie prawo od tego, co można określić jako spójny system podatkowy. W tej sytuacji opieranie sprawozdawczości bilansowej na rozwiązaniach podatkowych mogłoby prowadzić chociażby do braku porównywalności wyników finansowych w kolejnych latach, a odwrotne postępowanie

wyłączy możliwość ręcznego sterowania przez ustawodawcę podatkowego zachowaniami podatników i wielkością dochodów budżetowych.

Warto jednak to zagadnienie odrębnie rozpatrywać w przypadku dużych przedsiębiorstw, zwłaszcza tych, które obecnie mają obowiązek lub możliwość stosowania MSR/MSSF lub będą miały obowiązek lub możliwość stosowania ich w przyszłości, oraz w przypadku małych przedsiębiorstw, których rachunkowość ma dostarczać informacji niewielkiemu gronu interesariuszy, głównie właścicielowi, administracji podatkowej i ewentualnie kredytodawcy. Potrzeba różnicowania zakresu informacji finansowych prezentowanych przez przedsiębiorstwa ze względu na rozmiar tych ostatnich lub przynależność do grupy jednostek zainteresowania publicznego została dostrzeżona w Unii Europejskiej, co znalazło swoje odzwierciedlenie w dyrektywie 2013/34/UE. Oczywiście nie oznacza to, że małe przedsiębiorstwa, uprawnione do stosowania pewnych uproszczeń, automatycznie będą przyjmować rozwiązania podatkowe dla potrzeb bilansowych, ale dużo łatwiej znajdą zbiór wspólny dla tych dwóch płaszczyzn, o których była mowa, co pozwoli im ograniczyć koszty prowadzenia rachunkowości.

Bibliografia

- Brzeziński, B., 2013, *Podatek dochodowy dzisiaj – trudno o pozytywy*, Doradca Podatkowy, nr 3, s. 2–4.
- Dadacz, J., 2014, *Kierunki zmian przepisów o rachunkowości*, Rachunkowość, nr 1, s. 2–10.
- Grabiński, K., Kędzior, M., Krasodomska, J., 2013, *Globalne uwarunkowania rachunkowości. Systemy, procesy, zmiany*, PWE, Warszawa.
- Jaruga, A., 1998, *Harmonizacja rachunkowości u progu XXI wieku*, w: *Rachunkowość u progu XXI wieku*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Jaruga, A., (red.), 2002, *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Karmańska, A., 2013, *Rachunkowość małych i średnich przedsiębiorstw – tło dla zmian*, Rachunkowość, nr 6, s. 2–8.
- Kluzek, M., 2012, *Znaczenie konkurencji podatkowej dla rozmieszczenia bezpośrednich inwestycji zagranicznych w Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Kudert, S., Nabiałek, J., (red.), 2000, *Opodatkowanie i rachunkowość w Polsce. Elementy porównawcze z prawem niemieckim i standardami międzynarodowymi*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Litwińczuk, H., 1995, *Zysk bilansowy a dochód podatkowy*, Rzeczpospolita, 30 października, s. 17.
- Litwińczuk, H., (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Micherda, B. (red.), 2011, *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Paying Taxes* 2014, www.pwc.com/gx/en/paying-taxes [dostęp: styczeń 2014].
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz.U. nr 10, poz. 35 z późn. zm.
- Stachniak, A., 2013, *Nowa dyrektywa UE o rachunkowości*, Rachunkowość, nr 11, s. 2–13.
- Surdykowska, S.T., 1999, *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. 2012, poz. 361, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. 2011, nr 74, poz. 397, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. 2013, poz. 330.
- Walińska, E., 2007, *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Wolters Kluwer, Warszawa.