

Jakość tworzonego prawa podatkowego i jego wpływ na obraz jednostki prezentowany w sprawozdaniu finansowym

Cyryl Kotyla*

Streszczenie: Pomimo tego, że prawo podatkowe i rachunkowość stanowią dwie odrębne dziedziny, to jednak w praktyce gospodarczej wpływ prawa podatkowego na rachunkowość jest znaczny. Wynika to z konieczności ewidencjonowania tych samych operacji gospodarczych w dwóch przekrojach, czyli w przekroju podatkowym – dla potrzeb rozliczeń podatkowych – oraz w przekroju rachunkowym – dla potrzeb sporządzanych sprawozdań finansowych, które muszą być zgodne z wymogami rachunkowości. Taki dualizm ewidencyjno-rozliczeniowy tej samej transakcji oraz duże koszty (kary) pomyłek w rozliczeniach podatkowych powodują, że w praktyce dosyć często panuje prymat przepisów podatkowych nad rachunkowością. Tym samym, jeżeli rozwiązania podatkowe są niejasne, nieczytelne, sprzeczne itp., to przekłada się to negatywnie na jakość informacji dostarczanych użytkownikom sprawozdań finansowych.

Słowa kluczowe: rachunek podatkowy, sprawozdanie finansowe, rachunkowość, prawo podatkowe, jakość legislacji, bilans, rachunek zysków i strat, rozliczenie podatkowe

Wprowadzenie

Prawo podatkowe stanowi jeden z ważniejszych zbiorów norm prawnych dla księgowych, co wynika z faktu, iż podatki stanowią ważny element funkcjonowania podmiotów gospodujących. W praktyce rachunkowości dwa najważniejsze obszary prawne to:

- 1) prawo bilansowe, składające się przede wszystkim z ustawy o rachunkowości oraz z krajowych i międzynarodowych standardów rachunkowości¹, oraz
- 2) przepisy prawa podatkowego, które składa się przede wszystkim z ordynacji podatkowej oraz zbioru ustaw materialnego prawa podatkowego, regulujących prawa i obowiązki podmiotów w zakresie poszczególnych rodzajów podatków.

Obszary te są z jednej strony rozłączne, gdyż każdy z nich reguluje inny zakres prowadzonej działalności gospodarczej, używając różnych zasad:

- 1) rachunkowość – celem jest zapewnienie użytkownikom sprawozdań finansowych użytecznych informacji w celu podejmowania przez nich właściwych decyzji ekonomicznych. W tym celu podmioty gospodujące są zobligowane stosować tzw. nadrzędne

* dr Cyryl Kotyla, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, kotyla@kwantum.gda.pl.

¹ Chodzi o Krajowe Standardy Rachunkowości tworzone przez Komitet Standardów Rachunkowości funkcjonujący przy Ministrze Finansów oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej tworzone przez Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości.

zasady rachunkowości, które mają charakter obiektywny, ponadczasowy oraz charakteryzuje je trwałość i niezmienność;

- 2) prawo podatkowe – jest narzędziem polityki fiskalnej państwa, a jego celem jest zapewnienie osiągnięcia określonych wpływów w budżecie państwa i realizacja polityki fiskalnej państwa. Cele i zasady prawa podatkowego mają, w odróżnieniu od rachunkowości, charakter doraźny i zmienny, dostosowany do aktualnie przyjętej polityki fiskalnej.

Prawo podatkowe i rachunkowość to dwa odrębne obszary, jednak w praktyce na siebie oddziałują, co wynika z tego, iż każda operacja gospodarcza musi być ujęta zarówno dla celów rachunkowych (zgodnie z zasadami rachunkowości), jak i dla celów podatkowych (zapewniając, że podatki będą rozliczane zgodnie z obowiązującymi przepisami).

W opracowaniu postawiono tezę, iż zła jakość tworzonych i zmienianych przepisów podatkowych oraz obecny sposób ich ogłaszania ma negatywny wpływ na informacje tworzone przez system rachunkowości. Nie wynika to oczywiście bezpośrednio z wpływu przepisów podatkowych na zasady rachunkowości, lecz z pewnych aspektów pośrednich, przede wszystkim z tzw. czynnika ludzkiego. Księgowi bowiem, rozwiązując trudne problemy rachunkowości, dosyć często (Hendriksen, van Breda 2002: 26) zastanawiają się, co ma do powiedzenia na ten temat urząd skarbowy.

Metody badawcze wykorzystane przy opracowaniu niniejszego artykułu to:

- 1) metoda intuicyjna – służąca rozpoznaniu wstępnego problemu;
- 2) metoda badania dokumentów – służąca analizie przepisów ustawowych i wykładni przepisów;
- 3) metoda krytyki i analizy literatury – wykorzystana do prezentacji stanowiska innych autorów.

Artykuł został napisany w oparciu o stan prawny przepisów prawa bilansowego i podatkowego na dzień 1 kwietnia 2014 r.

1. Znaczenie rozwiązań podatkowych w praktyce rachunkowości

Podstawowe zasady prawa podatkowego to:

- 1) zasada równości – wszystkie podmioty podlegające opodatkowaniu powinny być traktowane w ten sam sposób;
- 2) zasada pewności – przepisy prawa podatkowego powinny być jawne i konkretne;
- 3) zasada taniości – należy minimalizować koszty wymiaru, poboru i egzekucji podatków oraz koszty związane z regulowaniem podatków;
- 4) zasada dogodności – podatki należy pobierać w najbardziej dogodnym dla podatnika momencie.

Z kolei rachunkowość (Helin 2000: 46) wymaga sporządzania sprawozdania finansowego zapewniającego prawidłowy obraz sytuacji finansowej jednostki (co oznacza, że sprawozdanie finansowe musi być sporządzone zgodnie z prawem), a także rzetelny obraz (zgodny z treścią ekonomiczną transakcji, a nie tylko z jej formą prawną), poprzez stosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości. Zestawienie nadrzędnych zasad rachunkowości i ich odniesienie do prawa podatkowego zostało zaprezentowane w tabeli 1.

Tabela 1

Nadrzędne zasady rachunkowości i ich akceptacja w prawie podatkowym

Prawo bilansowe	Prawo podatkowe
1	2
Zasada kontynuacji działania (art. 5 ust. 2), w myśl której przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuować w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmiernym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, co ma wpływ na przyjęte zasady wyceny.	Prawo podatkowe z gruntu nastawione jest na krótką perspektywę.
Zasada przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną (art. 4 ust. 1), w myśl której operacje gospodarcze należy ujmować w księgach rachunkowych i sprawozdawczości zgodnie z ich treścią ekonomiczną, a nie formą prawną.	Prawo podatkowe nie dopuszcza takich rozwiązań, wymagając precyzyjnego stosowania przepisów prawnych w odniesieniu do konkretnych sytuacji.
Zasada memoriału (art. 6 ust. 1), która stanowi że w księgach rachunkowych należy ująć osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.	W prawie podatkowym obok zasady memoriału stosowana jest zasada kasowa, według której koszt jest uznawany w momencie wypływu gotówki, a przychód jest równoznaczny z jej wpływem.
Zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów (art. 6 ust. 2), zgodnie z którą do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego należy zaliczać koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.	Prawo podatkowe akceptuje wyłącznie koszty poniesione, co powoduje że nie wszystkie pozycje rozliczane w czasie mogą być uznawane za koszt uzyskania przychodów (np. bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów nie mogą być ujmowane w momencie ich naliczenia w rachunku podatkowym).
Zasada ostrożnej wyceny (art. 7 ust. 1), która przejawia się m.in. w obowiązku dokonywania odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz tworzeniu rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.	Prawo podatkowe nie akceptuje ostrożnej wyceny, stąd jej skutki finansowe nie mogą być uznawane w rachunku podatkowym. Każdy z aspektów ostrożnej wyceny jest traktowany indywidualnie, i tak na przykład: <ul style="list-style-type: none"> – uznawane są niektóre sytuacje związane z odpisywaniem w koszty należności nieściągalnych i odpisów aktualizujących wartość wierzytelności; – nie są uznawane koszty z tytułu odpisów aktualizujących wartość materiałów, towarów itp.
Zasada istotności (art. 4 ust. 4), zgodnie z którą jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wpływają one negatywnie na obraz jednostki i wynik finansowy prezentowany w sprawozdaniach finansowych.	Zasada istotności nie jest respektowana.
Zasada kosztu historycznego (art. 7 ust. 1) oraz wyceny według wartości godziwej (art. 28 ust. 1) polegająca na tym, że poszczególne składniki aktywów i pasywów należy wyceniać stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty) z wyjątkiem określonych sytuacji, kiedy to należy ww. składniki wyceniać wg wartości godziwej.	Pojęcie wartości godziwej, jak i wycena według tej zasady nie istnieją w prawie podatkowym.

1	2
Zasada ciągłości (art. 5 ust. 1) w myśl której przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne.	Porównywalność sprawozdań finansowych leży poza kręgiem zainteresowania prawa podatkowego, stąd ta zasada nie ma żadnego znaczenia.
Zasada kompensaty (art. 7 ust. 3), zgodnie z którą wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych należy ustalać osobno.	Prawo podatkowe nie definiuje tego tak rygorystycznie, lecz można powiedzieć, że dla celów podatkowych ta zasada jest jednak przestrzegana (ustalamy odrębnie przychody i koszty z poszczególnych źródeł przychodów, jak i z poszczególnych transakcji i nie można ich ze sobą kompensować dla celów rozliczenia podatkowego).
Zasada kompletności (art. 20 ust. 1), w myśl której do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.	Zasada kompletności jest przestrzegana również w prawie podatkowym – dla celów poprawnego ustalenia podstawy opodatkowania każda transakcja rozliczanego roku podatkowego musi być ujęta w rachunku podatkowym.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zasady prawa bilansowego² i podatkowego są odmienne i praktycznie nie ma wzajemnych relacji pomiędzy nimi, ale to jednak prawo podatkowe odgrywa znaczącą rolę w praktyce rachunkowości. Najczęściej, w celu unikania prowadzenia podwójnej ewidencji tych samych operacji gospodarczych (raz dla celów rachunkowych, a drugi raz dla celów podatkowych), w tych wszystkich miejscach, gdzie zasady ewidencji i rozliczania rachunkowe i podatkowe są różne, lecz istnieje możliwość dokonania wyboru rozwiązania, w większości wybierane będzie rozwiązanie podatkowe, nawet kosztem zniekształcenia obrazu jednostki w sprawozdaniu finansowym. Przykładem może być amortyzacja – w wielu firmach zasady, metody i stawki amortyzacyjne środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) dla celów rachunkowości są przyjmowane dokładnie takie, jakie ustawodawca określił w przepisach podatkowych, bo (Martyniuk 2008: 123) ma ona bezpośredni wpływ na saldo przepływów gotówki, gdyż obniża jako koszt podstawę opodatkowania.

2. Jakość legislacji na przykładzie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Jeden z większych problemów związanych ze słabą jakością tworzonego prawa podatkowego miał miejsce w latach 90. i dotyczył pojęcia kosztu uzyskania przychodów³. Pierwotna definicja kosztu uzyskania przychodu stanowiła, iż „(...) kosztami uzyskania przychodów są

² Więcej na temat nadrzędnych zasad rachunkowości zob. Międzynarodowy Standard... oraz Gierusz 2005: 13–41.

³ Jako przykład do analizy wybrano ustawę dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych (dalej ustawa o CIT) ze względu na to, że przepisy te są zbliżone do regulacji prawa bilansowego poprzez podobną terminologię.

koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (...)”⁴. To proste zdanie przysporzyło jednak wiele problemów interpretacyjnych, ponieważ organy skarbowe i sądy administracyjne sprzecznie interpretowały znaczenie tego pojęcia:

- 1) kryterium efektu – jeżeli nie został osiągnięty przychód, w celu którego poniesiony został dany wydatek, to nie może on być traktowany jako koszt uzyskania przychodów (w celu zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów podatnik musiał potrafić wskazać konkretny przychód);
- 2) kryterium celu – nie jest wymagane osiągnięcie konkretnego przychodu, lecz najważniejsze jest, że został poniesiony w celu osiągnięcia przychodu, tj. poniesiony wydatek może obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu – w okresie jego poniesienia lub późniejszym.

Ta nieczytelna reguła podatkowa, pomimo tego, że dotyczyła ujmowania wydatków dla celów podatkowych, przekładała się jednak na ich ujmowanie w rachunkowości, a tym – w pewnych sytuacjach – degradowała obraz jednostki prezentowany w jej sprawozdaniu finansowym.

Innym przykładem niejasnych zasad podatkowych, które wpłynęły na rozwiązania rachunkowości, jest wycena operacji wyrażonych w walutach obcych. Otóż przez wiele lat dla potrzeb ustalania wyceny różnic kursowych od własnych środków lub wartości pieniężnych w walutach obcych przyjmowany był kurs kupna lub sprzedaży banku, z którego usług jednostka korzystała. Zasada ta była stosowana zarówno dla celów rachunkowości, jak i dla celów podatkowych. Z dniem 1 stycznia 2007 r. zmieniono ten przepis w prawie podatkowym, wprowadzając pojęcie kursu faktycznie zastosowanego, które jednak nie zostało właściwie i jednoznacznie zinterpretowane przez ustawodawcę. Wskutek wprowadzenia tej niejednoznacznej zmiany podatnicy znaleźli się w trudnej sytuacji, gdyż nie wiadomo było, co oznacza kurs faktycznie zastosowany w pewnych sytuacjach, a dodatkowo organy skarbowe i orzekające interpretowały to pojęcie różnie i sprzecznie. W praktyce utarły się dwie linie interpretacyjne:

- 1) organy skarbowe – kurs faktycznie zastosowany nie musi być rozumiany tylko i wyłącznie jako kurs rzeczywiście zrealizowany, tj. nie należy go wiązać wyłącznie z sytuacjami nabycia i zbycia (wymiany) walut, a jest to kurs, po jakim dokonuje się wyceny w danym dniu transakcji walutowej (przeliczenia waluty obcej)⁵;
- 2) organy orzekające (sądy administracyjne) – stanowisko organów skarbowych było negowane przez sądy administracyjne, które interpretując kurs faktycznie zastosowany, orzekały, że jest to kurs, który rzeczywiście został użyty w danej operacji finansowej (kurs rzeczywistej transakcji wymiany walut)⁶.

Ten problem wpływał zarówno na ujmowanie operacji gospodarczych dla celów podatkowych, jak i ich ujmowanie dla celów rachunkowości. Wiele jednostek musiało poprawiać swoje sprawozdania finansowe, gdyż ich poprawność była kwestionowana przez biegłych rewidentów w związku z wyceną różnic kursowych. W efekcie końcowym z dniem 1 stycznia 2009 r. zmieniono art. 30 ustawy o rachunkowości, wprowadzając również pojęcie kursu

⁴ Zob. art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 1992, nr 21 poz. 86).

⁵ Zob. np. Interpretacja Indywidualna Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2009 r. nr IPPB5/423-179/09-2/IŚ lub Interpretacja Indywidualna Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2009 r. nr ITPB3/423-277/09/AW.

⁶ Zob. np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 września 2011 r. sygn. II FSK 524/10 lub Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r. sygn. III SA/Wa 1190/09.

faktycznie zastosowanego w miejsce wcześniej zasady wyceny według kursów sprzedaży i zakupu banku, z którego usług jednostka korzystała.

Przykład ten obrazuje, iż zmiany rozwiązań podatkowych wpływają również na obszar rachunkowości, powodując problemy jednostek stosujących przepisy ustawy o rachunkowości, jak i wręcz zmianę przepisów prawa bilansowego.

3. Częstotliwość zmian i ogłaszanie tekstów jednolitych

Osobnym zagadnieniem legislacyjnym w zakresie prawa podatkowego jest częstotliwość wprowadzania zmian oraz sposób ich ogłaszania. Częste, niejednoznaczne i niewłaściwie wprowadzane zmiany nie sprzyjają stabilizacji i przestrzeganiu obowiązującego prawa podatkowego. Poprzez niewłaściwie wprowadzane zmiany należy rozumieć zmiany bez ogłaszania ich w formie tekstów jednolitych. Takie podejście ustawodawcy znacznie utrudnia stosowanie prawa, a podatnik jest narażony na dodatkowe koszty nabycia profesjonalnego narzędzia, tj. systemu informacji prawnej, lub samodzielne scalanie wersji aktu prawnego. Z kolei scalanie we własnym zakresie oznacza duże ryzyko popełnienia błędu, gdyż podatnik nie jest w końcu legislatorem, a tym samym nie posiada koniecznej wiedzy i kompetencji do bezbłędneho przeprowadzenia scalenia. Co więcej, podatnik jest (Zoll 2006: 15), ze względu na ograniczony dostęp do informacji prawnej, zdany na łaskę i niełaskę urzędnika, który ma podejmować decyzję w jego sprawie. Dla zobrazowania skali problemu w tabeli 2 zestawiono dane dotyczące ilości zmian analizowanej ustawy o CIT.

Tabela 2

Zmiany wprowadzane w ustawie o CIT w okresie od 1.01.1992 r. do 1.04.2014 r.

Liczba zmian w jednostkach redakcyjnych	Liczba wersji ustawy	Liczba ogłoszonych tekstów jednolitych
588	117	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT⁷.

Celem uzupełnienia powyższych danych należy dodać, iż tylko roku bieżącym, w okresie od 1.01 do 1.04.2014 r. ustawa o CIT zmieniana była już trzy razy. Pomijając brak właściwej i jednoznacznej interpretacji wprowadzanych przepisów, niedopuszczalne jest, aby przy 117 zmianach ustawodawca ogłosił tylko 3 (!) teksty jednolite. Każda taka zmiana oznacza przecież konieczność dostosowywania istniejących przyzwyczajzeń i rozwiązań praktycznych oraz niebezpieczeństwo popełnienia błędów, a tym samym znaczących kar za złamanie przepisów podatkowych.

Należy jednak mieć nadzieję, iż dotychczasowa praktyka ustawodawcy zostanie ukrócona na skutek zmiany art. 16 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Do tej pory przepis ten stanowi, iż w przypadku dużej liczby zmian w ustawie, lub gdy ustawa była wielokrotnie nowelizowana i posługiwanie się tekstem

⁷ Na podstawie wersji ustawy o CIT zawartej w Systemie Informacji Prawnej KWANTUM.

ustawy może być istotnie utrudnione, Marszałek Sejmu ogłasza tekst jednolity ustawy⁸. Taki zapis jest jednak bardzo subiektywny i nieostry, a jak widać, w praktyce stosowany bardzo rzadko, gdyż – jak wspomniano powyżej – pomimo dużej ilości zmian w ustawie o CIT zostały ogłoszone tylko 3 teksty jednolite. Przełom ma nastąpić z dniem 1 stycznia 2016 r., kiedy to Marszałek Sejmu zostanie zobligowany do ogłaszania tekstu jednolitego ustawy nie rzadziej niż raz na 12 miesięcy, gdy była ona zmieniana. Rozwiązanie to daje nadzieję na to, iż zmiany będą ogłaszane w sposób bardziej czytelny dla podatników. W tym miejscu należy zauważyć, iż ustawodawca jest dla siebie bardzo łagodny i mało wymagający, gdyż obowiązek ogłaszania tekstów jednolitych zmienianych ustaw został nałożony na Marszałka Sejmu dopiero począwszy od dnia 1 stycznia 2016 r., podczas gdy tym samym aktem prawnym obowiązek taki został nałożony na jednostki samorządu terytorialnego już z dniem 1 stycznia 2013 r.⁹

Poza powyżej przedstawionymi należy pamiętać, że na etapie legislacyjnym pojawiają się również inne niedociągnięcia. Przykładem może być powszechnie znana sprawa „(...) lub czasopisma (...)”, tj. przypadek usunięcia fragmentu zdania z przyjętego już w 2002 r. rządowego projektu nowelizacji ustawy o radiofonii i telewizji, zmieniającego sens i zakres obowiązywania niektórych kluczowych ustaleń tej ustawy, lub przypadek, kiedy (Stępień 2006: 25) w tekście ustawy przekazanej do Senatu znalazł się przepis prawny, który nie został w Sejmie w ogóle uchwalony.

Nie można ignorować również wcześniejszych etapów procesu ustawodawczego, a w szczególności (Kustra 2006: 136) fazy przedparlamentarnej, która nieraz ma rozstrzygające znaczenie w procesach legislacyjnych. Skończył się już bowiem czas, w którym za jakość poszczególnych ustaw odpowiadały pojedyncze osoby – mistrzowie, którzy (Ibidem: 119) decydowali zarówno o treści, jak i o jakości poszczególnych regulacji¹⁰. Obecnie, przy coraz większej liczbie uchwalanych przepisów w kolejnych kadencjach Sejmu, nie ma już pojedynczych osób odpowiedzialnych za jakość poszczególnych regulacji, co jest źródłem kolejnych niedociągnięć, a w konsekwencji problemów podatników.

Uwagi końcowe

Prawo podatkowe i rachunkowość stanowią dwie odrębne dziedziny, jednakże w praktyce gospodarczej prawo podatkowe ma duży wpływ na jakość informacji generowanych przez rachunkowość. Wynika to z faktu, iż ta sama operacja gospodarcza musi być ewidencjonowana w dwóch różnych przekrojach, czyli dla celów rozliczeń z fiskusem oraz dla potrzeb sporządzenia sprawozdania finansowego. Taki dualizm ewidencyjno-rozliczeniowy często w praktyce skutkuje prymatem przepisów podatkowych nad rachunkowością. Jeżeli rozwiązania podatkowe są niejasne, nieczytelne i sprzeczne, to przekłada się to negatywnie na prezentację wiernego i rzetelnego obrazu jednostki w jej sprawozdaniu finansowym, a tym samym na słabą jakość informacji dostarczanych użytkownikom tych sprawozdań.

⁸ Zob. art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (DzU 2011, nr 197, poz. 1172).

⁹ Począwszy od 1 stycznia 2013 r. samorządy muszą ogłaszać we właściwym dzienniku wojewódzkim teksty jednolite zmienianych uchwał prawa miejscowego.

¹⁰ Więcej na ten temat zob. Kustra (2006: 119–136).

Od ustawodawcy, jako twórcy przepisów podatkowych, należałoby oczekiwać przede wszystkim publikowania zmian jasnych, czytelnych i zgodnych z brzmieniem innych przepisów podatkowych, czytelnego interpretowania takich zmian w formie interpretacji urzędowych oraz ogłaszania ich w formie tekstów jednolitych.

Literatura

- Gierusz J. (2005), *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Helin A. (2000), *Sprawozdanie finansowe według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Warszawa.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Interpretacja Indywidualna Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2009 r. ITPB3/423-277/09/AW.
- Interpretacja Indywidualna Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2009 r. IPPB5/423-179/09-2/IŚ.
- Kustra E. (2006), *Proces ustawodawczy jako proces informacyjny*, w: *Informacja prawna a prawa obywatela*, red. K. Grajewski, J. Warylewski, Wolters Kluwer Polska, Sopot.
- Martyniuk T. (2008), *Rachunek amortyzacji środków trwałych*, ODDK, Gdańsk.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych.
- Stępień J. (2006), *O sztuce ustalania aktualnie obowiązującego stanu prawnego*, w: *Informacja prawna a prawa obywatela*, red. K. Grajewski, J. Warylewski, Wolters Kluwer Polska, Sopot.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2011, nr 74, poz. 397).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (DzU 2011, nr 197, poz. 1172).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2013, poz. 330).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 września 2011 r. sygn. II FSK 524/10.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r. sygn. III SA/Wa 1190/09.
- Zoll A. (2006), *Dostęp do informacji prawnej jako prawo obywatelskie w: Informacja prawna a prawa obywatela*, red. K. Grajewski, J. Warylewski, Wolters Kluwer Polska, Sopot.

THE QUALITY OF TAX LEGISLATION AND ITS IMPACT ON THE IMAGE OF THE UNIT PRESENTED IN THE FINANCIAL STATEMENT

Abstract: Despite the fact that tax law and accounting are two separate fields, in business practice impact of tax law on accounting is significant. This is caused by necessity of recording the same business operations in two sections, namely the tax section – for the purposes of tax settlements and accounting section – for the purpose of financial statements, which must comply with the requirements of accounting. Such record-billing dualism of the same transaction, and high cost (penalties) of mistakes in tax settlements mean that, in practice, quite often there is a primacy of the tax rules over accounting. Thus, if the tax solutions are unclear, unintelligible, contradictory, etc., this translates into a negative impact on the quality of information provided to users of financial statements.

Keywords: tax bill, financial statement, accounting, tax law, the quality of legislation, balance sheet, profit and loss statement, tax settlement

Cytowanie

- Kotyla C. (2014), *Jakość tworzonego prawa podatkowego i jego wpływ na obraz jednostki prezentowany w sprawozdaniu finansowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 68, Szczecin, s. 137–144; www.wneiz.pl/frfu.