

WYBRANE PROBLEMY USTALANIA ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

SELECTED PROBLEMS TO FIX DEFERRED INCOME TAX

W Polsce do 1994 roku nie rozróżniało się dwóch wymiarów podatku dochodowego: fiskalnego i księgowego. Do wejścia w życie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości wynik finansowy brutto był obciążony kwotą bieżącego zobowiązania podatkowego, wynikającego z deklaracji CIT, nazywanego podatkiem fiskalnym. Po wprowadzeniu kategorii odroczonego podatku dochodowego mamy do czynienia w rachunkowości z podatkiem dochodowym księgowym.

W ustawie o rachunkowości podatki odroczone poświecono jeden artykuł 37, składający się z 10 ustępów. W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, w przypadku ustalania odroczonego podatku dochodowego, jednostki mogą korzystać z Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 2 „Podatek dochodowy”, ogłoszonego w 2004 r. Określa on zasady dotyczące ujmowania, wyceny i prezentacji należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw dotyczących odroczonego podatku dochodowego, a także zasady ujawniania informacji ich dotyczących w sprawozdaniu finansowym¹.

Komitet Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej poświęcił zagadnieniu podatku dochodowego Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 „Rachunkowość podatków od dochodu”, który pod tą nazwą wszedł w życie w 1981 r. W 1998 r. MSR 12 zaktualizowano i wydano pod nazwą „Podatek dochodowy”, który składa się z ponad 90 paragrafów z przykładami².

KSR nr 2 „Podatek dochodowy” zawiera uszczegółowienie przepisów ustawowych i ma podobną zawartość, strukturę i objętość jak MSR 12³.

* dr, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski

¹ *Odroczony podatek dochodowy*, „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych” 2010, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 3(686), s. 64.

² *Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 Podatek dochodowy*, w: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, International Accounting Standards Committee, Londyn 1999, s. 1375.

³ M. Kamieniecka, *Odroczony podatek dochodowy w międzynarodowych i krajowych uregulowaniach rachunkowości – podobieństwa i różnice*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, tom 51(107), SKwP, Warszawa, s. 36.

Głównym celem zmian w polskim prawie bilansowym, nadal konsekwentnie wprowadzanych, jest zharmonizowanie tego prawa z dyrektywami Unii Europejskiej oraz z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, a także nadanie prawu bilansowemu autonomicznego charakteru względem przepisów podatkowych.

Autonomiczność prawa bilansowego ma na celu zerwanie z wieloletnim podporządkowaniem przepisów i procedur stosowanych w rachunkowości prawu podatkowemu. Rachunkowość z natury rzeczy ma służyć prawidłowemu odzwierciedleniu stanu majątkowego, finansowego i wyniku jednostki. Kierowanie się przepisami prawa podatkowego w rachunkowości prowadzi do zniekształcenia obrazu ekonomicznego jednostki⁴.

W świecie od kilkudziesięciu lat, a w Polsce od kilkunastu wprowadzono rozwiązanie obciążenia wyniku finansowego brutto kwotą podatku księgowego. Za tak skomplikowanym w praktyce rozwiązaniem przemawia fakt, że wynik finansowy każdej jednostki jest ustalany zgodnie z nadrzędnymi zasadami rachunkowości: memoriałową, współmierności kosztów i przychodów, ostrożności. Nie można tych zasad traktować wybiórczo. Nieprawidłowa jest sytuacja, gdy w celu ustalenia wyniku finansowego brutto stosujemy wyżej wymienione nadrzędne zasady rachunkowości, a dla ustalenia wyniku finansowego netto wprowadzamy zasady podatkowe, które w sposób znaczący różnią się od zasad rachunkowości.

Podatek księgowy jest wyłącznie kategorią wyłącznie bilansową. Nie ma on charakteru fiskalnego. Określa on, ile wynosiłby podatek dochodowy, gdyby o jego wymiarze decydowały nadrzędne zasady rachunkowości kształtujące wynik finansowy⁵.

Celem artykułu jest pokazanie, jak skomplikowana jest kategoria odroczonego podatku dochodowego. Autorka prezentuje podstawowe terminy dotyczące analizowanego problemu oraz uzasadnia potrzebę wyodrębnienia w aktywach bilansu pozycji „Aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego” oraz w pasywach bilansu pozycji „Rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego”. W artykule przedstawiono również ewolucję metod ustalania odroczonego podatku dochodowego. Zaprezentowany przykład przedstawia sposób ustalania, ewidencję oraz prezentację aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym.

Ewolucja metod ustalania odroczonego podatku dochodowego

W Polsce do 1994 roku zysk brutto był obciążany kwotą podatku dochodowego w wymiarze fiskalnym. Ta metoda określana jest mianem płatności podatkowych. Taki sposób ustalania wyniku finansowego netto nie prowadzi do przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji finansowej jednostki.

Pierwszą metodą odroczonego podatku dochodowego była metoda nazwana w literaturze metodą odraczania. Zgodnie z tą metodą, obciążenie podatkowe za dany okres obejmowało zobowiązania podatkowe, a efekty podatkowe różnic okresowych były dokonywane bez korekt z tytułu zmiany stopy podatkowej.

Metodę odraczania zastąpiono w świecie metodą zobowiązań. Metoda ta charakteryzuje się tym, iż różnice przejściowe są ujmowane i rozliczane według stawki podatkowej obowiązującej w roku powstania obowiązku podatkowego. Jeśli stopa podatko-

⁴ I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2009, s. 285–286.

⁵ Ibidem, s. 288.

wa zmienia się w kolejnych latach, wówczas należy dokonywać korekty odroczonego podatku dochodowego.

Metoda zobowiązań może być realizowana według dwóch wariantów: zobowiązań wynikowych i zobowiązań bilansowych. Ustawa o rachunkowości wprowadziła od 1995 roku ustalanie odroczonego podatku dochodowego według wariantu zobowiązań wynikowych, a nowelizacja tej ustawy z 9 listopada 2001 roku wprowadziła wariant zobowiązań bilansowych.

Według metody zobowiązań wynikowych różnice pomiędzy wynikiem rachunkowym i wynikiem podatkowym określane są jako dodatnie oraz ujemne.

1. Różnica dodatnia występuje wtedy, gdy wynik finansowy jest wyższy od wyniku podatkowego. Czyli przychód księgowy jest wyższy od przychodu podatkowego i (lub) koszt księgowy jest niższy od kosztu podatkowego. Powstanie różnicy dodatniej powoduje obligatoryjność utworzenia rezerwy na przyszłą płatność podatku dochodowego.

2. Różnica ujemna występuje wtedy, gdy wynik finansowy jest niższy od wyniku podatkowego. Czyli przychód księgowy jest niższy od przychodu podatkowego i (lub) koszt księgowy jest wyższy od kosztu podatkowego. Powstanie różnicy ujemnej powoduje fakultatywność utworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, pod warunkiem pewności jej rozliczenia w ciągu kolejnych lat obrotowych.

Kwota różnicy dodatniej czy ujemnej nie odpowiada wprost kwocie utworzenia rezerwy czy aktywów z tytułu odroczonego podatku, jak zapisano w ustawie (przed nowelizacją). Kwoty te należy pomnożyć przez stawkę podatkową.

Dyskusyjna jest również kwestia obligatoryjności i dowolności ujmowania różnic, w zależności od ich charakteru.

Ustawa nie rozstrzygała też, z jakiego okresu stosować stawki podatkowe, zwłaszcza gdy ulegały one zmianie w przepisach podatkowych.

Dyskusyjny był też problem kompensowania lub nie różnic dodatnich i ujemnych, co wiązało się z szacowaniem prawdopodobieństwa tzw. „odwracania się” różnic w przyszłości.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości z 9 listopada 2001 roku wprowadziła wariant zobowiązań bilansowych. W metodzie tej za punkt odniesienia przyjmuje się wartość bilansową aktywów i pasywów wykorzystywana dla celów kalkulacji odroczonego podatku dochodowego, a nie pozycje z rachunku zysków i strat. Metoda ta jest bardziej skomplikowana niż metoda zobowiązań wynikowych. Trudniej ustalić różnice dla ustalenia odroczonego podatku dochodowego, biorąc za podstawę wartość bilansową i wartość podatkową danego składnika aktywów i pasywów, choć wynikają one z różnic w kosztach i przychodach związanych z tymi składnikami. Wartość bilansowa wynika wprost z ksiąg rachunkowych, więc jest ona oczywista, ale wartość podatkowa nie jest kategorią definiowaną przez prawo podatkowe. Musi być ona często ustalana dla celów odroczonego podatku dochodowego na podstawie często niejasnych i zmiennych przepisów tego prawa. Dlatego też różnice między wartością bilansową i podatkową są często trudne do uchwycenia i wymagają doskonałej znajomości prawa bilansowego i podatkowego⁶.

⁶ Ibidem, s. 299.

Wartość bilansowa i wartość podatkowa aktywów i pasywów

Różnice między wartością podatkową i bilansową (księgową) składników aktywów i pasywów mające charakter różnic przejściowych, z punktu widzenia skutków, jakie wywierają na rozliczenia podatkowe, dzielą się na: (1) dodatnie różnice przejściowe, które – w sytuacji, gdy składnik aktywów zostanie zrealizowany lub składnik pasywów spłacony (rozliczony) – spowodują w przyszłości zwiększenie podstawy opodatkowania, oraz (2) ujemne różnice przejściowe, które – w sytuacji, gdy składnik aktywów (jego wartość bilansowa) zostanie zrealizowany lub składnik pasywów spłacony (rozliczony) – spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania.

Różnice przejściowe powstające przy stosowaniu metody zobowiązań bilansowych zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Powstawanie różnic przejściowych przy zastosowaniu metody bilansowej

AKTYWA
(Wb) Wartość bilansowa > Wartość podatkowa (Wp) Dodatnia różnica przejściowa Występuje „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”
(Wb) Wartość bilansowa < Wartość podatkowa (Wp) Ujemna różnica przejściowa Występują „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”
PASYWA
(Wb) Wartość bilansowa > Wartość podatkowa (Wp) Ujemna różnica przejściowa Występują „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”
(Wb) Wartość bilansowa < Wartość podatkowa (Wp) Dodatnia różnica przejściowa Występuje „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”

Źródło: opracowanie własne na podstawie: W. Fijałkowski, *Odroczony podatek dochodowy*, w: T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 483.

Wysokość aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego zależy od: wysokości i znaku kwoty różnic przejściowych (ujemne lub dodatnie) oraz stawek podatku dochodowego, jakie będą obowiązywały w latach, w których według przewidywań nastąpi rozliczenie aktywów i rezerw i w których wpłyną one na zwiększenie lub zmniejszenie podstawy opodatkowania.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia, ustalonej przy uwzględnieniu zasady ostrożności.

Ujemne różnice przejściowe powstają, gdy wartość podatkowa aktywów jest wyższa od ich wartości księgowej lub gdy wartość księgowa zobowiązań przewyższa ich wartość podatkową. Są to więc różnice, które będą podlegały potrąceniu od dochodu

podlegającemu opodatkowaniu. Mogą one wystąpić zarówno w aktywach, jak i pasywach.

Rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych, to jest różnic, które spowodują zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przyszłości.

Wysokość aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego (w roku 2010 stawka ta wynosiła 19%).

Odroczonego podatku dochodowego nie tworzy się w odniesieniu do różnic trwałych między wartością bilansową a wartością podatkową składników aktywów i pasywów. Do różnic takich zaliczyć można: (1) amortyzację samochodów osobowych od tej części ich wartości, która przekracza równowartość 20 000 euro, (2) zwrócone, umorzone lub zaniechane podatki, (3) koszty egzekucyjne związane z niewykonaniem zobowiązań, (4) odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych⁷.

Przykład ustalania i ewidencji aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Głównymi powodami wprowadzenia odroczonego podatku dochodowego są:

- 1) różniąca się amortyzacja bilansowa i podatkowa (zastosowana metoda liniowa i degresywna);
- 2) odsetki i różnice kursowe (moment memoriałowy obowiązuje w księgach, a moment kasowy według przepisów podatkowych);
- 3) aktualizacja wyceny składników aktywów według zasady ostrożnej wyceny i obciążenie z tego tytułu kosztów rachunkowych. Kosztem podatkowym będzie w momencie realizacji aktywu cena nabycia lub koszt wytworzenia;
- 4) rezerwy na przyszłe zobowiązania. Koszt ten może być zaakceptowany podatkowo tylko dla określonych tytułów rezerw i dla określonych stanów faktycznych, ale w momencie wykonania świadczenia, na które tworzona była rezerwa;
- 5) możliwość wycena inwestycji w cenach rynkowych (wzrost cen inwestycji długoterminowych rozliczany jest kapitałowo, stąd i odroczonego podatek wpływa na kapitał)⁸.

Ujęcie w ewidencji księgowej aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego następuje drogą: (1) księgowania tylko zmiany – między stanem na koniec i początek okresu sprawozdawczego – sald rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (2) stornowania ich stanu na początek okresu sprawozdawczego i zaksięgowania stanu ustalonego na koniec okresu sprawozdawczego⁹. Wybór rozwiązania ewidencyjnego należy do jednostki.

⁷ *Ustalamy odroczonego podatek dochodowy*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2009, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 23(263), s. 5.

⁸ I. Olchowicz, op. cit., s. 340–341.

⁹ *Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – wybrane zagadnienia*, 2008. „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 23(239), s. 5.

Typowe operacje gospodarcze dotyczące aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą zostać ujęte w księgach następującymi zapisami:

- 1) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustalone w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi:
 - 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” (Wn),
 - 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego” (Ma),
- 2) odpisanie nadmiernego aktywu z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub rezygnacja z jego aktywowania:
 - 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” (Ma),
 - 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego” (Wn),
- 3) rezerwa na odroczonego podatek dochodowy tworzona w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi:
 - 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego” (Wn),
 - 83-0 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” (Ma),
- 4) rozwiązanie nadmiernie utworzonej rezerwy lub rezygnacja z jej tworzenia:
 - 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego” (Ma),
 - 83-0 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” (Wn)¹⁰.

Tabela 2. Wartości bilansowe i podatkowe oraz różnice przejściowe aktywów i pasywów na dzień bilansowy 31 grudnia 2010 roku (zł)

Pozycje bilansowe aktywów i pasywów	Wartość (zł)		Stosunek wartości bilansowej do wartości podatkowej	Różnice przejściowe (kol. 2 – kol. 3)		Odroczony podatek (zł) (19% * kol. 5 lub 6)	
	bilansowa	podatkowa		dodatnia	ujemna	rezerwa	aktywa
1	2	3	4	5	6	7	8
Środki trwałe: - wartość początkowa: 500 000 - amortyzacja bilansowa: 70 000 - amortyzacja podatkowa: 90 000	430 000	410 000	Wb>Wp	20 000		3 800	
Akcje obcych jednostek: - według cen zakupu: 50 000 - według cen rynkowych: 55 000	55 000	50 000	Wb>Wp	5 000		950	

¹⁰ Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – wybrane zagadnienia, 2008. „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 23(239), s. 6-7.

WYBRANE PROBLEMY USTALANIA ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Wyroby gotowe: - według kosztu wytworzenia: 200 000 - według ceny sprzedaży netto: 170 000	170 000	200 000	Wb<Wp		30 000		5 700
Należności krajowe: - należność główna: 10 000 - odsetki naliczone na dzień bilansowy: 1 500	11 500	10 000	Wb>Wp	1 500		285	
Należności zagraniczne: - należność główna: 60 000 - dodatnie różnice kursowe naliczone na dzień bilansowy: 6 000	66 000	60 000	Wb>Wp	6 000		1 140	
Zobowiązania krajowe: - zobowiązania główne: 13 000 - odsetki naliczone na dzień bilansowy: 2 600	15 600	13 000	Wb>Wp		2 600		494
Zobowiązania zagraniczne: - zobowiązania główne: 30 000 - naliczone na dzień bilansowy dodatnie różnice kursowe: 5000	25 000	30 000	Wb<Wp	5 000		950	
Zobowiązania z tytułu niewypłaconych wynagrodzeń z tytułu umów	20 000	0	Wb>Wp		20 000		3 800

o dzieło i zlecenia: 20 000								
Rezerwa na odprawy emerytalne pracowników: 9 000	9 000	0	Wb>Wp		9 000		1 710	
Rezerwa na naprawy gwarancyjne: 5 000	5 000	0	Wb>Wp		5 000		950	
Kredyty bankowe: - wartość kredytu: 200 000 - naliczone odsetki: 17 000	117 000	100 000	Wb>Wp		17 000		3 230	
Razem					37 500	83 600	7 125	15 884

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2008, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 23(239), s. 7.

W tabeli 2 zaprezentowano wartość bilansową (księgową) i podatkową aktywów i pasywów na dzień bilansowy 31 grudnia 2010 r. Na dzień 1 stycznia 2010 r. saldo konta 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” wynosiło: 8 000 zł, natomiast saldo konta 83-0 „Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego” wynosiło: 11 000 zł.

Jednostka przyjęła, że odroczony podatek dochodowy ujmuje w księgach rachunkowych drogą księgowania tylko zmiany (przyrostu lub zmniejszenia) salda aktywów z tytułu odroczonego podatku na koniec i początek okresu sprawozdawczego. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec okresu sprawozdawczego wynoszą: 15 884 zł, a na początek okresu wynosiły: 8 000 zł. Na dzień bilansowy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy zwiększyć o kwotę: 7 884 zł (15 884 zł – 8 000 zł).

Dekretacja:

PK – Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 7 884 zł

Wn konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”

Ma konto 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego”

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec okresu sprawozdawczego wynoszą: 7 125 zł, a na początek okresu wynosiły: 11 000 zł. Na dzień bilansowy należy zmniejszyć rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego o kwotę: = 3 875 zł (11 000 zł – 7 125 zł).

Dekretacja:

PK – Rozwiązanie nadmiernie utworzonej rezerwy: 3 875 zł

Wn konto 83-0 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”

Ma konto 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego”.

Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym

Bilans

Rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie. Rezerwę i aktywa można kompensować, jeżeli jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględniania przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Dotyczy to sytuacji, kiedy aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą jednego tytułu rozliczeń. Kompensata jest możliwa także wtedy, kiedy odwrócenie się różnic, których one dotyczą, nastąpi w tym samym czasie i jest konsekwencją określonych czynności prawnych¹¹.

Rezerwę i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego traktuje się odpowiednio jako długoterminowe rezerwy i aktywa i prezentuje w następujących pozycjach bilansu:

Aktywa	Pasywa
A. Aktywa trwałe	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	I. Rezerwy na zobowiązania
1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 7 884 zł*	1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 3 875 zł*

* kwoty wynikają z danych tabeli 2

Rachunek zysków i strat

Wpływający na wynik finansowy i wykazany w rachunku zysków i strat podatek dochodowy za dany okres sprawozdawczy obejmuje: część bieżącą (do zapłaty) oraz część odrozoną. Odroczonego podatku dochodowego zmniejsza lub zwiększa podatek bieżący. Wykazywana w rachunku zysków i strat część odroczonego stanowi różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu podatku odroczonego na koniec i początek okresu sprawozdawczego.

O (wariant porównawczy) lub L (wariant kalkulacyjny). Podatek dochodowy, w tym:

- podatek bieżący
- podatek odroczony

Lub

O (wariant porównawczy) lub L (wariant kalkulacyjny). Podatek dochodowy, w tym:

- podatek bieżący
- utworzenie rezerwy na odroczonego podatku dochodowego
- rozwiązanie rezerwy na odroczonego podatku dochodowego
- utworzenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego
- rozwiązanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

¹¹ W. Fijałkowski, *Odroczony podatek dochodowy*, w: T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 496; B. Gierusz, *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 12. Podatek dochodowy*, w: J. Gierusz (red.), *Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Analiza porównawcza*, ODiDK Sp. z o.o., Gdańsk 2002, s. 155.

Ustalenie odroczonego podatku dochodowego wpływającego na wynik finansowy brutto na podstawie danych z tabeli 2.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

(S.k. – S.p.) = (15 884 zł – 8 000 zł) = 7 884 zł

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

(S.k. – S.p.) = (7 125 zł – 11 000 zł) = (–) 3 875 zł

Odroczony podatek dochodowy:

(–) 3 875 zł – 7 884 zł = (–) 11 759 Jest to kwota podatku odroczonego, która wpłynie na zmniejszenie części bieżącej podatku dochodowego.

Rachunek przepływów pieniężnych

W rachunku przepływów pieniężnych sporządzanym metodą pośrednią, zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego będą wykazane następująco:

A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej

II. Korekty razem

5. Zmiana stanu rezerw

9. Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym

W sytuacji odnoszenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kapitał (fundusz) własny (kapitał z aktualizacji wyceny), wpływają one na zmiany tego kapitału (funduszu), na pozycję:

I.a.5.1. Zmiany kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz Informacja dodatkowa i objaśnienia

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego w ramach pkt 7 powinna być przedstawiona między innymi zakładowa polityka rachunkowości dotycząca rozliczeń w czasie podatku dochodowego.

Dane o zmianie stanu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy przedstawić i omówić w następujących pozycjach dodatkowych informacji i objaśnień:

Ust. 1 pkt 8 Dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym.

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Ust. 1 pkt 11 Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Zakończenie

W ciągu kilkudziesięciu ostatnich lat zmieniały się w świecie koncepcje ustalania odroczonego podatku dochodowego. W praktyce kategoria ta okazała się dość skomplikowana. Jest ona szczególnie trudna do realizacji w warunkach znaczących różnic

między przepisami prawa bilansowego i prawa podatkowego oraz dużej zmienności tych praw. Prawidłowe ustalanie różnic przejściowych wymaga dość głębokiej znajomości prawa bilansowego oraz prawa podatkowego.

Dlatego też w myśl ustawy o rachunkowości art. 37 ust. 10, w sytuacji gdy roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia, może ona odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli nie wpłynie to istotnie na jej sytuację majątkową i finansową oraz kształtowanie się wyniku finansowego. Decyzja o rezygnacji z ustalania odroczonego podatku dochodowego powinna znaleźć swoje odzwierciedlenie w przyjętych przez jednostkę zasadach rachunkowości.

Sposób zidentyfikowania różnic przejściowych, określenia ich charakteru, sposób analizowania zmian różnic przejściowych (tzw. ich „odwracania”) i ustalania na tej podstawie korekt (rozwiązywania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego) – to sprawy do rozstrzygnięcia w każdej jednostce gospodarczej. Wskazane jest podjęcie prób rozwiązania problemu poprzez ujęcie tabelaryczne, w szczególności z wykorzystaniem komputerowego arkusza kalkulacyjnego, np. Excel, który bardzo ułatwia przenoszenie danych na kolejne okresy, automatyzację obliczeń, szczególnie ważną przy wprowadzaniu różnych zmian i aktualizacji, możliwość automatycznego uzyskiwania niezbędnych dla księgowości zestawień zbiorczych¹².

Praktyka gospodarcza wskazuje, że jednostki chętnie tworzą aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a unikają ujawniania i wykazywania rezerw na ten podatek. Jest to jeden z instrumentów służących kreowaniu wyniku finansowego (podwyższenie zysku netto lub zmniejszenie straty, wyższe wypłaty dywidendy)¹³.

Zarówno KSR nr 2, jak i MSR nr 12 nakładają obowiązek stosowania podczas ujmowania aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego zasadę ostrożności. Polega ona na obowiązku wykazywania aktywów z tytułu tych różnic, których rozliczenie jest możliwe, oraz konieczności ujęcia odpisów z tytułu niemożności rozliczenia aktywów utworzonych w latach wcześniejszych.

BIBLIOGRAFIA

Wydawnictwa książkowe:

- Gabrusewicz W., Kamieniecka M. 2007.** *Aktywa i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego*, Difin, Warszawa.
- Fijałkowski W. 2005.** *Odroczony podatek dochodowy*, w: T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gierusz B. 2002.** *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 12. Podatek dochodowy*, w: J. Gierusz (red.), *Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Analiza porównawcza*, ODiDK Sp. z o.o., Gdańsk.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 Podatek dochodowy, 1999*, w: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, International Accounting Standards Committee, Londyn.

¹² W. Fijałkowski, op. cit., s. 490.

¹³ M. Kamieniecka, *Aktywa z odroczonego podatku dochodowego w warunkach globalnego kryzysu gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, tom 49(105), SKWP, Warszawa, s. 96.

Olchowicz I. 2009. *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.

Czasopisma:

Kamieniecka M. 2009a. *Aktywa z odroczonego podatku dochodowego w warunkach globalnego kryzysu gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 49(105), SKwP, Warszawa.

Kamieniecka M. 2009b. *Odroczony podatek dochodowy w międzynarodowych i krajowych uregulowaniach rachunkowości – podobieństwa i różnice*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 51(107), SKwP, Warszawa.

Odroczony podatek dochodowy, 2010. „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych”, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 3(686).

Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – wybrane zagadnienia, 2008. „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 23(239).

Ustalamy odroczonego podatku dochodowy, 2009. „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., Gorzów Wielkopolski, nr 23(263).

Akty prawne:

Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 Podatek dochodowy, Dz. Urz. Min. Fin. z 2004 r. nr 13, poz. 132.

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

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 z późniejszymi zmianami.

STRESZCZENIE

W artykule uzasadniono potrzebę wyodrębnienia w bilansie pozycji: „Aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego” oraz „Rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego”. Pokazano, jak skomplikowana jest kategoria odroczonego podatku dochodowego. Zaprezentowano terminy dotyczące omawianego zagadnienia oraz zasady i ewidencję tworzenia i rozwiązywania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Rozważania poparto przykładem dotyczącym ustalania odroczonego podatku dla wybranych pozycji bilansowych oraz pokazano sposób ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym jednostki.

SŁOWA KLUCZOWE: aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wartość bilansowa i podatkowa pozycji aktywów i pasywów bilansu, dodatnie i ujemne różnice przejściowe aktywów i pasywów

SUMMARY

In the article the need to separate in item of balance: “Assets for the deferred income tax” and “Provisions for the deferred income tax” was justified. It presents how complicated is category of deferred income tax. It shows also the terms concerning the presented issue as well as the principles and records for establishing and releasing the assets and provisions for the deferred income tax. The considerations were supported by an example of determining the deferred tax for the basic balance sheet items and the method of presenting them in the financial statements of the entity.

KEYWORDS: assets for the deferred income tax, provisions for the deferred income tax, balance sheet and tax value of the balance sheet assets and liabilities items, positive and negative temporary differences of assets and liabilities

