

Zasadność podmiotowego ograniczenia obowiązku ujmowania odroczonego podatku dochodowego

Barbara Gierusz* Teresa Martyniuk**

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie i ocena kryteriów zwolnienia z obowiązku ujęcia i prezentacji w sprawozdaniu finansowym odroczonego podatku dochodowego. Przyjęcie takiego rozwiązania oznacza bowiem, że na potrzeby prawa bilansowego podatkowe skutki zdarzeń ujmowane są zgodnie z prawem podatkowym. *Metodologia badania* – w artykule wykorzystano analizę rozwiązań proponowanych w literaturze przedmiotu oraz obowiązujących regulacjach prawnych. *Wynik* – prawne ograniczenie obowiązku ujmowania odroczonego podatku dochodowego do podmiotów, których sprawozdania finansowe podlegają obowiązkowi badania i ogłaszania, nie sprzyja jakości, a więc i użyteczności informacji prezentowanych przez mniejsze jednostki. Uzasadnia to poszukiwanie merytorycznego (w miejsce aktualnie obowiązującego formalnego) kryterium ograniczającego prawo do odstąpienia od ujmowania tej części podatku. W artykule dokonano oceny postulowanego w literaturze kryterium istotności zmian wyniku finansowego netto. *Oryginalność/Wartość* – wykazano, iż odstąpienie od ujmowania odroczonego podatku nie służy jakości informacji sprawozdawczej. Przy braku zmian wyniku finansowego, podatek odroczony może mieć istotny wpływ na wysokość kapitałów własnych, a także aktywów i zobowiązań jednostki.

Słowa kluczowe: podatek odroczony, ujęcie i pomiar podatku odroczonego

Wprowadzenie

Odroczony podatek dochodowy to kategoria prawa bilansowego, która służy koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu prezentowanego w sprawozdaniu finansowym. Jej ujmowanie jest więc zasadne w tych jednostkach, które podlegają równolegle funkcjonującym dwóm prawom – bilansowemu i podatkowemu.

Wypełnienie obowiązków sprawozdawczych wynikających z obu tych praw wymaga odrębnego uznawania podatkowych skutków zdarzeń:

- zgodnie z prawem bilansowym – na potrzeby prawa bilansowego,
- zgodnie z prawem podatkowym – dla wypełnienia obciążających jednostkę obowiązków fiskalnych.

Ten dualizm w sposobie ujmowania podatkowych skutków zdarzeń przejawia się w podwójnym pomiarze podatku dochodowego, który na potrzeby prawa bilansowego obejmuje:

- część bieżącą – ujętą zgodnie z prawem podatkowym,
- część odroczoną – wyznaczoną od różnic przejściowych w uznawaniu przychodów i kosztów w obu porównywanych prawach.

* prof. UG dr hab. Barbara Gierusz, Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości, rachunkowosc.wzr@ug.edu.pl

** prof. dr hab. Teresa Martyniuk, Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości, rachunkowosc.wzr@ug.edu.pl.

Zgodnie z definicjami przyjętymi zarówno w MSR 12 jak i KSR 2 podatek bieżący, to kwota podatku dochodowego podlegająca zapłacie (zwrotowi) od dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za dany okres. Jest on ustalany na potrzeby rozliczeń fiskalnych, a więc zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi i wykazywany w deklaracji rozliczeniowej CIT 8.

Z kolei podatek dochodowy uwzględniony w sprawozdaniu finansowym obok podatku bieżącego obejmuje także odroczony podatek dochodowy, co łącznie zapewnia ujmowanie podatkowych skutków zdarzeń zgodnie z prawem bilansowym.

Użytkownikom sprawozdań finansowych pozwala to prawidłowo oszacować kwoty, terminy i stopień pewności przyszłych przepływów z tytułu dywidend, odsetek oraz dochodów z tytułu sprzedaży, umorzenia bądź zapadalności papierów wartościowych i pożyczek (Hendriksen, van Breda 2002: 144). Na znaczenie odroczonego podatku dochodowego dla prawidłowego przewidywania przepływów pieniężnych wskazywała również FASB.

Dualizm ujmowania podatkowych skutków zdarzeń, zwłaszcza przy pomiarze podatku odroczonego obowiązującą aktualnie metodą zobowiązań bilansowych, to dodatkowy – często znaczny nakład pracy. Jest to wynikiem odrębnego trybu postępowania związanego ze sposobem identyfikacji różnic przejściowych na potrzeby pomiaru odroczonego oraz bieżącego podatku dochodowego. Stąd też dążenie do zwolnienia – zwłaszcza mniejszych podmiotów – z obowiązku ujmowania podatku odroczonego. Obecnie (zgodnie z art. 37, ust. 10 ustawy o rachunkowości) obowiązek ten został ograniczony do tych podmiotów, których sprawozdania finansowe – zgodnie z art. 64 ust. 1 tej ustawy – podlegają obowiązkowi badania i ogłaszania, a więc są to raczej większe jednostki. Jednostki mniejsze mogą (i najczęściej z tego korzystają) odstąpić od ujmowania podatku odroczonego niezależnie od tego, jak znacząca jest jego wysokość.

Takie rozwiązanie nie sprzyja użyteczności informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych mniejszych podmiotów. Z pewnością nie służy to rzetelności i jasności obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz osiągniętego wyniku finansowego. Jednym z czynników zakłócających jest zmienność i opcjonalność rozwiązań podatkowych, co utrudnia, jeśli nie uniemożliwia porównywalność sprawozdań finansowych (Gierusz, Martyniuk 2007: 72).

Celem artykułu jest ocena kryteriów zwolnienia z obowiązku ujęcia i prezentacji w sprawozdaniu finansowym odroczonego podatku dochodowego. Przyjęcie takiego rozwiązania oznacza bowiem, że podatkowe skutki zdarzeń ujmowane są zgodnie z prawem podatkowym.

Do realizacji tak postawionego celu wykorzystano metodę analizy rozwiązań proponowanych w literaturze przedmiotu oraz obowiązujących regulacjach prawnych.

1. Źródła i cel ujmowania odroczonego podatku dochodowego

Docenienie znaczenia informacji o odroczonego podatku dochodowym oraz właściwe ich wykorzystanie wymaga pełnego zrozumienia jego źródeł oraz przyczyn i sensu ujmowania. Poza tym, rozpoznanie przyczyn i skutków występujących różnic przejściowych wymaga zastosowania właściwego wzorca pomiaru odroczonego podatku dochodowego.

Te jednostki, które podlegają funkcjonującym równoległe dwóm prawom – bilansowemu i podatkowemu – zobowiązane są wypełniać wynikające z nich obowiązki, w tym

sprawozdawcze. Ponieważ oba prawa realizują inne cele i pełnią inne funkcje, to w konsekwencji stosują inne zasady pomiaru wartości (Gierusz 2014: 17).

Głównym celem prawa bilansowego, zgodnie z przyjętą w rachunkowości koncepcją jest rzetelne i jasne prezentowanie informacji o sytuacji majątkowo-finansowej oraz wynikach jednostki. Z kolei prawo podatkowe jest instrumentem bieżącej polityki podatkowej państwa. Ma ono zapewnić określone wpływy do budżetu, z tytułu poboru podatków.

Różne cele obu praw oraz funkcje jakie pełnią powodują, iż większość przyjętych w rachunkowości zasad wyceny aktywów i zobowiązań, a tym samym pomiaru przychodów i kosztów nie jest akceptowana (np. zasada ostrożnej wyceny, zasada istotności) lub jest inaczej rozumiana w prawie podatkowym (np. zasada współmierności przychodów i kosztów). Prowadzi to do różnic w zakresie oraz momencie uznawania tych samych kategorii, jakimi są przychody i koszty. Różnice w przychodach i kosztach przekładają się na sposób ujmowania wynikających z nich skutków podatkowych. Oznacza to, że na potrzeby sprawozdania finansowego podatkowe skutki zdarzeń mogą być ujmowane zgodnie z prawem podatkowym lub bilansowym.

Pierwszy wariant powoduje zniekształcenie pomiaru wykazanych w sprawozdaniu finansowym wartości, co prowadzi do zniekształcenia prezentowanego w nim obrazu jednostki. Wpływ rozwiązań podatkowych na sprawozdawczość finansową przy międzynarodowym zróżnicowaniu systemów podatkowych, zmienności przepisów podatkowych oraz opcjonalności wynikających z nich rozwiązań nie zapewnia porównywalnych, ani wiarygodnych informacji. Zniekształcenie to jest konsekwencją wpływu przepisów podatkowych i wynika z odstąpienia od przyjętych w rachunkowości zasad, na rzecz rozwiązań funkcjonujących w prawie podatkowym. Jego wyeliminowaniu służy ujęcie odroczonego podatku dochodowego. Łącznie z podatkiem bieżącym zapewnia on uwzględnienie podatkowych skutków zdarzeń według prawa bilansowego. Jest to niezbędne dla uzyskania wiarygodnej i rzetelnej informacji sprawozdawczej. Rozwiązanie takie jest tym bardziej uzasadnione, im bardziej zasady przyjęte w prawie bilansowym różnią się od wynikających z obowiązujących przepisów podatkowych (Gierusz 2005: 8).

Odstąpienie od ujmowania odroczonego podatku dochodowego w przypadku występowania przejściowych różnic w uznawaniu przychodów i kosztów w prawie bilansowym i podatkowym powoduje zniekształcenie prezentowanego w sprawozdaniu finansowym obrazu jednostki. Analiza takiego sprawozdania jest obciążona błędem, co może doprowadzić do błędnych wniosków oraz nieprawidłowych decyzji inwestycyjnych i zarządczych.

2. Rzetelność obrazu jednostki w sprawozdaniu finansowym a metoda pomiaru odroczonego podatku dochodowego

Przygotowanie użytecznych informacji o odroczonym podatku dochodowym wymaga nie tylko właściwej ich prezentacji, ale przede wszystkim rozpoznania przyczyn i skutków występujących różnic przejściowych oraz zastosowania odpowiedniego wzorca pomiaru.

Na rzetelność prezentowanego w sprawozdaniu finansowym obrazu jednostki wpływa przyjęta metoda pomiaru odroczonego podatku dochodowego.

W rachunkowości znane są różne wzorce opisujące sposób oraz etapy pomiaru podatkowych skutków zdarzeń, w tym metoda odraczania, zobowiązań wynikowych oraz zobowiązań bilansowych.

Metoda odroczenia oparta na pomiarze wyniku metodą „przychody-koszty”, a więc głównie zasadzie współmierności tych kategorii, za główny cel pomiaru podatku odroczonego przyjmuje „czystość” wyniku finansowego za dany okres sprawozdawczy. Pomiarowi temu podporządkowuje zasady wyceny aktywów i zobowiązań. Jak wykazały badania empiryczne, rozwiązywanie takie prowadziło do systematycznego zawyżenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku (Nurnberg 1969: 958–961). Wycena efektów bilansowych (aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku) zależy tu od pomiaru efektów wynikowych (wpływającej na wynik odroczonej części podatku dochodowego). Skutkiem są błędy w wycenie, wynikające m.in. z faktu nie uwzględnienia zmian, jakie zachodzą w przepisach podatkowych. Wada ta jest szczególnie widoczna w przypadku zmiany wysokości obowiązującej stawki podatkowej. Poza tym rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku nie spełniają warunków ogólnej definicji aktywów i zobowiązań.

Konsekwencją nadrzędności rzetelnego i prawidłowego obrazu nad zasadą współmierności przychodów i kosztów, która zostaje podporządkowana definicjom aktywów i zobowiązań jest przyjęta do pomiaru odroczonego podatku metoda zobowiązań. Wyznaczone za jej pomocą rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku wyrażają przyszłe skutki podatkowe tych zdarzeń, które ujęto w księgach rachunkowych i konsekwencje których wykazano w sprawozdaniu finansowym. Ujmowanie odroczonego podatku dochodowego, poprzez wycenę aktywów i rezerw z tego tytułu, ma zapewnić prawidłową wycenę aktywów i zobowiązań. Wpływający na wynik podatek odroczone jest natomiast konsekwencją zmiany stanu rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Metoda zobowiązań wynikowych jest oparta na różnicach przejściowych identyfikowanych na dzień sporządzania sprawozdania finansowego. Wymaga ona wnikliwej analizy związanej z koniecznością eliminowania wzajemnie znoszących się różnic powstających w różnych obszarach przychodów i kosztów, jeśli dotyczą one tej samej pozycji bilansowej. Różnice te zanikną w momencie realizacji aktywów lub rozliczenia zobowiązania.

Przykładem są zaliczane do:

- pozostałych kosztów operacyjnych – odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości należności,
- przychodów finansowych – należne odsetki naliczone od tej należności,
- kosztów finansowych – odpis aktualizujący należne odsetki,
- przychodów finansowych – dodatnie, a kosztów finansowych – ujemne różnice kursowe naliczone od należności, jeśli była ona wyrażona w walutach obcych.

Jeżeli w związku z tak ujętymi należnościami powstaną różnice przejściowe (co jest możliwe w odniesieniu do należności związanej z przychodami, której nieściągalność zostanie odpowiednio uprawdopodobniona), to prawidłowy pomiar podatku odroczonego jest utrudniony i wymaga niezwyklej staranności, zwłaszcza w rozróżnieniu czy w danym okresie powstała nowa różnica przejściowa, czy też odwróciła się, ujęta w okresach wcześniejszych, różnica przeciwnego znaku (np. odpis aktualizujący należność z tytułu ujętych wcześniej należnych od niej odsetek). Poprawne rozliczenie różnic w tak ujętych przychodach i kosztach wymaga wiązania ich z pozycją bilansową, której dotyczą. A stąd już tylko krok do aktualnie obowiązującej metody zobowiązań bilansowych.

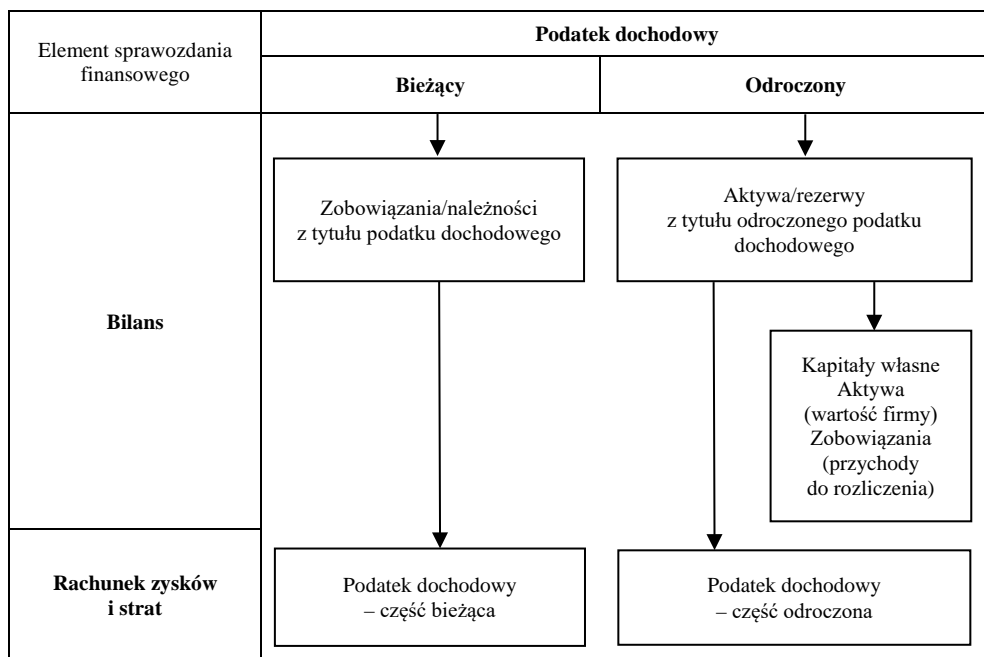
Metoda zobowiązań bilansowych ma zapewnić prawidłową, nie zniekształconą wpływem przepisów podatkowych wycenę aktywów i zobowiązań, co pozwala na prawidłowy pomiar aktywów netto odpowiadających kapitałom własnym. Cel ten realizuje szeroki zakres różnic przejściowych uwzględnianych w pomiarze podatku dochodowego, obejmu-

jący obok okresowych, również różnice przejściowe identyfikowane w wycenie aktywów i zobowiązań.

Podejście bilansowe rozpatruje różnice przejściowe w aspekcie przyszłości, opierając się na ich identyfikacji w pomiarze wartości, jaka zostanie zrealizowana (aktywa) lub rozliczona (zobowiązania). Tak więc podstawą wyceny rezerw z tytułu odroczonego podatku są przejściowe różnice dodatnie występujące pomiędzy bilansową i podatkową wartością aktywów i zobowiązań. Z kolei, ujmowanie aktywów z tytułu podatku odroczonego ma szerszy zakres, który wyznaczają:

- ujemne różnice przejściowe pomiędzy bilansową i podatkową wartością aktywów i zobowiązań,
- straty podatkowe możliwe do odliczenia od przyszłego dochodu,
- przeniesione na kolejne okresy niewykorzystane ulgi podatkowe (możliwości takiej nie przewiduje ani MSR 12, ani KSR 2).

Konsekwencje w sprawozdaniu finansowym ujęcia odroczonego podatku dochodowego metodą zobowiązań bilansowych, to zmiana wartości wielu prezentowanych w nim pozycji. Przedstawia je rysunek 1.



Rysunek 1. Konsekwencje sprawozdawcze ujęcia podatku odroczonego metodą zobowiązań bilansowych

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z rysunku 1 konsekwencją ujęcia podatku odroczonego są zmiany wartości wielu składników, zwłaszcza w bilansie. To właśnie dla tej części sprawozdania finansowego prawidłowy pomiar podatkowych skutków zdarzeń ma zasadnicze znaczenie.

W rachunku zysków i strat część odroczonej łącznie z częścią bieżącą stanowi podatek kształtujący wynik netto.

Taki sposób ujmowania podatkowych skutków zdarzeń zapewnia prawidłową, niezniekształconą wpływem przepisów podatkowych wycenę aktywów i zobowiązań, a więc i aktywów netto (kapitałów własnych).

Pozyskane informacje będą użyteczne, jeśli jednostka w sprawozdaniu finansowym uwzględni szeroki zakres ujawnień, co najmniej przewidziany obowiązującymi regulacjami prawa bilansowego.

3. Postulowane ograniczenia prawa do odstąpienia od ujmowania podatku odroczonego

Złożoność aktualnie obowiązującego wzorca pomiaru odroczonego podatku dochodowego, to jeden z głównych powodów uzasadniających istnienie prawa do odstąpienia od jego ujmowania. Dodatkowym argumentem jest pracochłonność procedury, spowodowana zwłaszcza odrębnymi trybami postępowania, niezbędnymi dla wyznaczenia różnic uwzględnianych w pomiarze bieżącego podatku dochodowego oraz tych, które są podstawą pomiaru podatku odroczonego. W pierwszym przypadku – są to różnice identyfikowane w uznanych w prawie bilansowym i podatkowym przychodach i kosztach, a w drugim – różnice między bilansową i podatkową wartością aktywów i zobowiązań.

Sprawozdanie finansowe jednostki, która odstąpiła od ujmowania odroczonego podatku dochodowego jest zniekształcone wpływem przepisów podatkowych. Brak konsekwencji w przestrzeganiu przyjętych w rachunkowości zasad przejawia się w tym, że podatkowe skutki zdarzeń uwzględnione w sprawozdaniu finansowym zostały ujęte według przepisów podatkowych. Zniekształca to obraz sytuacji majątkowo – finansowej oraz dokonań jednostki. Informacje nie spełniają wymogu wiarygodności i porównywalności, co ogranicza ich użyteczność. Dlatego też, w literaturze przedmiotu postulowane jest wprowadzenie ograniczenia prawa do odstąpienia od ujmowania odroczonego podatku dochodowego. Postulat ten najczęściej opiera się na obserwacji wpływu podatku odroczonego na wysokość wyniku finansowego (Kotyła 2014: 50). Proponowaną zmianę formalnego kryterium zwolnienia z obowiązku ujmowania odroczonego podatku (czy sprawozdanie jednostki podlega obowiązkowi badania i ogłaszania) na kryterium merytoryczne (czy podatek dochodowy stanowi znaczącą wartość) należy uznać za zasadne z punktu widzenia rzetelnej i jasnej prezentacji. Jednak przyjęcie za kryterium merytoryczne istotności zmian wyniku finansowego netto na skutek ujęcia odroczonego podatku dochodowego jest ograniczeniem, które budzi pewne wątpliwości. Konsekwencje podatku odroczonego w sprawozdaniu finansowym są bowiem dużo szersze, gdyż np. w bilansie wpływa on na:

- aktywa, i to nie tylko poprzez ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku, ale także zmianę wartości pozycji korygowanych z powodu różnic w wycenie, np. w konsekwencji aktywowania nieuznawanych podatkowo kosztów finansowania zewnętrznego,
- zobowiązania – nie tylko poprzez ujęcie rezerwy z tytułu odroczonego podatku, ale także np. przychody do rozliczenia w czasie wykazane chociażby z tytułu ujemnej wartości firmy,
- kapitały własne – zarówno poprzez wynik finansowy netto, jak i podatek odroczonej zmieniający bezpośrednio inne pozycje kapitałów własnych, np. kapitał zapasowy,

kapitał rezerwowy czy zysk (stratę) netto z lat ubiegłych, jeżeli na te pozycje odniesiono przychody lub koszty, w związku z którymi powstały różnice przejściowe (art. 37 ust. 9 ustawy o rachunkowości).

Dlatego też istotność zmiany wyniku finansowego netto jako kryterium uzasadniające ograniczenie prawa do odstąpienia od ujmowania odroczonego podatku dochodowego byłoby właściwe wówczas, gdyby to tylko wynik finansowy netto ulegał zmianie z powodu ujęcia odroczonego podatku. Tak wąsko cel ujmowania odroczonego podatku definiowano w odrzuconej już metodzie odliczania.

Nie można także uznać za zasadne odstąpienia od ujmowania podatkowych skutków zdarzeń zgodnie z prawem bilansowym w sytuacji niewielkich co prawda w skali roku, ale narastających przez wiele lat, różnic przejściowych. Po pewnym czasie poziom ujętych narastająco z tego powodu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku może być znaczący, przy nieznacznym wpływie na wyniki netto za poszczególne lata.

W okresie, w którym zmiany stanu rezerwy oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku będą zgodne co do kierunku i zbliżone co do poziomu, podatek odroczonego jako kategoria wynikowa nie będzie znaczący (konsekwencje takich zmian wzajemnie się zniósą). Z kolei, przy różnych kierunkach zmian stanu aktywów i rezerw, ich wpływ na wynik finansowy będzie skumulowany.

Zestawienie wynikowych konsekwencji zmian wartości aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Wpływ zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na wynik finansowy netto

| Zmiana stanu pozycji bilansowej | Zmiana wyniku netto |
|--|--------------------------|
| I. Zwiększenie | |
| 1) aktywów z tytułu odroczonego podatku | Zwiększenie |
| 2) rezerw z tytułu odroczonego podatku | Zmniejszenie |
| 3) zarówno aktywów jak i rezerw z tytułu odroczonego podatku | Bez zmian |
| II. Zmniejszenie | |
| 1) aktywów z tytułu odroczonego podatku | Zmniejszenie |
| 2) rezerw z tytułu odroczonego podatku | Zwiększenie |
| 3) zarówno aktywów jak i rezerw z tytułu odroczonego podatku | Bez zmian |
| III. Zmiany różnokierunkowe | |
| 1) zwiększenie aktywów i zmniejszenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku | Skumulowane zwiększenie |
| 2) zmniejszenie aktywów i zwiększenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku | Skumulowane zmniejszenie |

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 1 ujęto jedynie wynikowe konsekwencje zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Przy braku zmian wyniku finansowego netto, podatek odroczonego może być również istotny dla wysokości kapitałów własnych jednostki, a także jej aktywów i zobowiązań, co ma znaczenie dla obrazu prezentowanego w sprawozdaniu finansowym, a tym samym oceny sytuacji finansowej podmiotu.

Z przedstawionych rozważań wynika, iż ograniczenie zakresu podmiotów zwolnionych z obowiązku ujmowania odroczonego podatku dochodowego poprzez wprowadzenie kryte-

rium merytorycznego opartego na zmianach wyniku netto nie rozwiązuje problemu wiarygodności informacji sprawozdawczej mniejszych podmiotów. Dbając o jakość informacji, jednostki te powinny obserwować ilość oraz wartość występujących u nich różnic przejściowych, tak aby w momencie uznania ich za istotne zdecydować o ujęciu odroczonego podatku dochodowego. Wymiar takiego kryterium zawsze pozostanie jednak kwestią subiektywną.

Uwagi końcowe

Prawne ograniczenie wymogu ujmowania odroczonego podatku dochodowego w praktyce polskich przedsiębiorstw powoduje, że narzędzie to jest odbierane jako mające zastosowanie tylko do dużych podmiotów. Tymczasem wiarygodne i porównywalne informacje potrzebne są także mniejszym jednostkom, które dominują w strukturze naszej gospodarki. Brak barier o charakterze systemowym ograniczających podmiotowy zakres ujmowania podatku odroczonego powoduje, że przedsiębiorstwa mają w tym zakresie swobodę generowania użytecznych informacji i ich odpowiedniego wykorzystania.

Dzisiaj nie wystarcza postrzeganie sprawozdania finansowego przez pryzmat regulacji prawnych i skupianie się na spełnianiu wymogów formalnych. Dla użyteczności sprawozdań konieczne jest zapewnienie im wymaganych cech jakościowych.

Jakości informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym nie służy odstępianie od ujmowania odroczonego podatku dochodowego i to nie tylko wówczas, gdy istotnie zmienia on wynik finansowy netto. Przy braku zmian wyniku, odroczonego podatek może znacząco zmieniać sytuację majątkowo-finansową podmiotu. Dlatego też zasadnym jest jego ujmowanie w przypadku znacznych lub niestabilnych, zarówno ilościowych jak i wartościowych poziomów występujących różnic przejściowych i to niezależnie od wielkości jednostki. Docenienie znaczenia informacji o odroczonego podatku dochodowym oraz właściwe ich wykorzystanie to warunek prawidłowej analizy sprawozdania finansowego, a tym samym poprawności wysnutych wniosków oraz podjętych decyzji inwestycyjnych i zarządczych.

Literatura

- Gierusz B. (2005), *Modele alokacji podatku dochodowego w teorii i praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Gierusz B. (2014), *Odroczony podatek dochodowy*, w: *Odroczony podatek dochodowy w wybranych obszarach rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Gierusz B., Martyniuk T. (2007), *Odroczony podatek dochodowy w świetle jakościowych cech sprawozdania finansowego*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Informacja finansowa i jej wykorzystanie w warunkach stosowania MSR/MSSF*, red. J. Turyna, W. Szczepny, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kotyła C. (2014), *Ujmowanie podatkowych skutków zdarzeń w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 79(135), SKwP, Warszawa.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 Podatek dochodowy*; uchwała nr 7/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z 20 kwietnia 2010r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 Podatek dochodowy, Dz. Urz. Min. Fin. 2010, nr 7, poz. 31.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 Podatek dochodowy; rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie

z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz. Urz. UE 2008, nr 320/1, z późn. zm.

Nurnberg H. (1969), *Critique of the Deferred Method of Interperiod Tax Allocation*, The New York Certified Public Accountant (December).

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. DzU 2011, nr 74, poz. 397.

THE LEGITIMACY OF THE OBLIGATION TO REDUCE THE SUBJECTIVE RECOGNITION OF DEFERRED TAX

Abstract: The legal limitation of the obligation to recognise deferred tax to entities whose financial statements are subject to audit and publication is not conducive to quality, and thus to the usefulness of the information presented by the smaller companies. This justifies the search for substantive (in place of the currently existing formal) criterion limiting the right to withdraw from the recognition of this part of the tax. The article assesses criterion for significance of changes in net financial result postulated in the literature. It has been shown that the withdrawal of the recognition of deferred tax is not contributing to the quality of information reporting. In the event of lack of changes in the financial result, deferred taxes can have a significant impact on the amount of equity, as well as assets and liabilities.

Keywords: deferred tax, recognition and measurement of deferred tax

Cytowanie

Gierusz B., Martyniuk T. (2015), *Zasadność podmiotowego ograniczenia obowiązku ujmowania odroczonego podatku dochodowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 61–69; www.wneiz.pl/frfu.

