

Wpływ sytuacji gospodarczej na alokację podatku dochodowego w przedsiębiorstwach w zakresie aktywów z tytułu podatku odroczonego

Anna Leszczyłowska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest weryfikacja hipotezy, zgodnie z którą poziom aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzonych w okresie kryzysu gospodarczego różni się od ich poziomu w latach po kryzysie. Rola aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw jest szczególnie interesująca w okresie słabnącego tempa wzrostu gospodarczego. Można przypuszczać, że część podmiotów wykorzystuje podatek odroczonego do korygowania wyników finansowych.

Metodologia badania – Zastosowana metodologia badania obejmuje nieparametryczne testy istotności różnic między próbkami. Badaniu empirycznemu poddano informacje z bilansów 250 przedsiębiorstw prowadzących działalność w Polsce. W analizie dokonano podziału na podgrupę małych i średnich oraz dużych firm. Badanie objęło pięć lat, z których dla celów porównawczych wyodrębniono okres kryzysu gospodarczego i okres po nim.

Wynik – Uzyskane wyniki pozwalają stwierdzić, że przedsiębiorstwa w różny sposób kształtują poziom APO w okresie kryzysu i po nim, w zależności od skali swojej działalności. Dla podmiotów małych i średnich nie wykazano statystycznie istotnej różnicy między APO w dwóch analizowanych okresach, wykazano ją natomiast dla dużych firm.

Oryginalność/Wartość – Artykuł prezentuje oryginalne badanie problemu odroczonego podatku dochodowego, który nie był dotąd analizowany w ten sposób w literaturze.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, odroczonego podatek dochodowy, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, kryzys gospodarczy, rachunkowość podatkowa

Wprowadzenie

Polska zaliczana jest do krajów, w których systemy rachunkowości dla celów sprawozdawczości finansowej z jednej strony oraz celu ustalenia podatku dochodowego z drugiej strony w dużym stopniu od siebie odbiegają. Można zaobserwować, niekiedy znaczące, różnice pomiędzy wartością podatkową i księgową aktywów i pasywów, a także wysokością zysku brutto i dochodu od opodatkowania. Różnice te przejawiają się w odroczonego podatku dochodowym, na który wpływają zmiany stanu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz aktywów na odroczonego podatek dochodowy.

Chociaż w świetle dotychczasowych badań przeprowadzonych w Polsce (Górowski, 2007; Wencel, 2012) można stwierdzić, że znaczenie podatku odroczo-

* dr Anna Leszczyłowska, Katedra Finansów Przedsiębiorstw, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań, e-mail: anna.leszczyłowska@ue.poznan.pl.

nego jest większe w przedsiębiorstwach publicznych, to jednak pozycja ta odgrywa również rolę w rachunkowości małych i średnich firm¹. Rola ta jest szczególnie interesująca w okresie słabnącego tempa wzrostu gospodarczego, gdyż można przypuszczać, że w części przedsiębiorstw podatek odroczony jest wykorzystywany do korygowania wyników finansowych. Przedmiotem badania w niniejszym artykule jest wysokość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w okresie kryzysu gospodarczego i po nim.

Celem artykułu jest weryfikacja hipotezy, zgodnie z którą poziom aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzonych w okresie kryzysu gospodarczego różni się od ich poziomu w latach po kryzysie.

W celu weryfikacji postawionej hipotezy badawczej przeprowadzono nieparametryczne testy różnic między próbkami. Badaniu empirycznemu poddano informacje z bilansów 250 przedsiębiorstw pochodzących z bazy danych InfoCredit. Podmioty te prowadzą działalność w Polsce i są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Jednostki podzielono według kryterium wielkości – na małe i średnie, aby wyniki porównać z tymi uzyskanymi dla dużych firm. Badanie objęło pięć lat, z których dla celów porównawczych wyodrębniono okres kryzysu gospodarczego i okres po nim. Za okres kryzysu przyjęto lata 2008–2009. Mimo że rok 2007 jest uznawany za początek światowego kryzysu, w Polsce charakteryzował się on dobrą sytuacją gospodarczą i można przyjąć, że w tym roku przedsiębiorstwa nie dostosowywały jeszcze swoich działań do negatywnych informacji z zagranicy. Za okres po kryzysie przyjęto lata 2010–2012.

Artykuł składa się z pięciu części. W pierwszej części wskazano możliwe przyczyny zmian poziomu aktywów z tytułu podatku odroczonego w okresie kryzysu gospodarczego. W drugiej – scharakteryzowano dane i metodę badawczą. W części trzeciej przedstawiono wyniki badania, a całość zamyka podsumowanie.

1. Zmiany poziomu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Można wyróżnić dwa rodzaje różnic pomiędzy wynikiem bilansowym a wynikiem podatkowym przedsiębiorstwa – trwałe i przejściowe (Gabrusewicz, Kamieniecka, 2007). Pierwszy rodzaj różnic wynika z odmiennych definicji przychodów i kosztów w obszarze rachunkowości i opodatkowania – nie wszystkie przychody podlegają opodatkowaniu i nie wszystkie koszty stanowią koszty uzyskania przychodów. Różnice przejściowe z kolei są związane z rozpoznawaniem przychodów i kosztów w różnych momentach dla potrzeb podatkowych i księgowych. Przykładowo powstają one w sytuacji, gdy dla potrzeb rachunkowych i podatkowych przyjęto różne metody amortyzacji składników majątku. Różnice przejściowe wywierają wpływ na

¹ W artykule za punkt wyjścia do rozróżnienia przedsiębiorstw małych, średnich i dużych przyjęto definicję zawartą w art. 105–106 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z nią za małego przedsiębiorcę uważa się podmiot, który zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 mln euro lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 mln euro. Analogiczne wartości dla średniego przedsiębiorcy wynoszą: 250 pracowników, obrót 50 mln euro, suma aktywów 43 mln euro.

wysokość podatku dochodowego w przyszłości i w przeciwieństwie do różnic trwałych ulegają odwróceniu (Olchowicz, 2005).

W związku z dodatnimi różnicami przejściowymi tworzone są rezerwy na odroczony podatek dochodowy, a z różnicami ujemnymi – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (APO). Różnice dodatnie świadczą o spodziewanej wyższej podstawie opodatkowania podatkiem dochodowym w przyszłości, zaś różnice ujemne – o tym, że w przyszłych okresach jednostka osiągnie korzyści spowodowane obniżeniem podstawy opodatkowania w stosunku do wyniku księgowego (Kamieniecka, 2009).

Jak wskazuje Kamieniecka (2009), w okresie kryzysu występuje kilka możliwych przyczyn wzmożonego pojawiania się przejściowych różnic ujemnych, prowadzących do tworzenia APO. Należą do nich między innymi spadek wartości księgowych na skutek spadku cen rynkowych składników majątku (np. papierów wartościowych), utrata wartości należności, zapasów, środków trwałych czy inwestycji w nieruchomości, powodująca konieczność dokonywania odpisów aktualizujących. W odniesieniu do pasywów, ujemne różnice przejściowe mogą się pojawić między innymi wskutek zarachowania niewypłaconych wynagrodzeń, naliczenia niezapłaconych odsetek od zaciągniętych kredytów, pożyczek, niespłaconych w terminie zobowiązań handlowych, a także naliczenia ujemnych różnic kursowych od zobowiązań walutowych, w sytuacji, gdy kryzys gospodarczy pociąga za sobą osłabienie złotego. W okresie kryzysu można się również spodziewać częstszych restrukturyzacji, na które należy utworzyć rezerwy i APO. Odrębną możliwą przyczyną tworzenia APO jest powstanie strat podatkowych, co staje się szczególnie prawdopodobne w okresie kryzysu gospodarczego. Warunkiem jest jednak to, aby jednostka spodziewała się dostatecznie wysokich dochodów w przyszłych okresach, które pozwolą na dokonanie odliczenia.

Wzrost aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego prowadzi do poprawy rentowności. APO może być więc, szczególnie w warunkach kryzysu, wykorzystywane do wzrostu zysku netto lub chociaż zmniejszenia, względnie uniknięcia wykazywania straty. Kamieniecka (2009) nazywa to polityką rachunkowości nakierowaną na rentowność, wskazując, że można się spodziewać, iż podmioty prowadzące ten rodzaj polityki nie będą dążyły do wykazywania rezerw na odroczony podatek dochodowy, a przy tworzeniu APO nie będą brały pod uwagę prawdopodobieństwa realizacji korzyści z tytułu podatku odroczonego. Przeciwnieństwem są podmioty, w których polityka rachunkowości jest nakierowana na płynność. Te z kolei dążą raczej do niewykazywania APO, aby nie zwiększać udziału aktywów trwałych w majątku ogółem i nie pogarszać wskaźników rentowności majątku trwałego i rentowności aktywów.

Okres kryzysu gospodarczego może wymuszać także konieczność dokonywania korekt wartości APO i uwzględnienia utraty ich wartości (Kamieniecka, 2009). Zgodnie z zasadą ostrożności, APO powinny być wykazywane w odniesieniu do różnic, których rozliczenie będzie możliwe. Jeśli rozliczenie nie jest prawdopodobne, powinien zostać dokonany odpis aktualizujący wartość APO. W przedsiębiorstwach powinno się zatem dokonywać weryfikacji i ewentualnie odpisów z tytułu niemożności rozliczenia aktywów utworzonych we wcześniejszych latach. Możliwe są różne sytuacje prowadzące do zmniejszenia APO. Należą do nich na przykład

anulowanie rezerw na nagrody i premie czy też wycofanie z użytku środka trwałego, który był amortyzowany dla celów rachunkowych szybciej niż dla celów podatkowych. Również w sytuacji, gdyby jednostka oczekiwała negatywnego scenariusza, w którym w przyszłych okresach nie będzie możliwe rozliczenie straty podatkowej, APO nie powinny być tworzone (Kamieniecka, 2009).

W polskiej literaturze na podstawie danych empirycznych analizowano dotychczas kwestie związane z ujawnianiem odroczonego podatku dochodowego przez spółki giełdowe. Badania te nie dotyczyły jednak porównania stanu tych aktywów w okresie kryzysu i latach lepszej sytuacji gospodarczej. Górowski (2007) zbadał, czy APO i rezerwy na odroczonego podatek dochodowy stanowią istotną składową sum bilansowych w spółkach notowanych na GPW. Granica istotności została ustalona na poziomie 1% sumy bilansowej. W rezultacie przeprowadzonej analizy, autor stwierdził, że pozycje związane z odroczonym podatkiem dochodowym stanowią istotną składową bilansów polskich spółek.

Wencel (2011) poddała analizie zakres i szczegółowość informacji ujawnianych na temat APO przez spółki notowane na GPW w roku 2008 (przyjmując ten rok za początek kryzysu gospodarczego). Autorka poddała analizie dwa obszary ujawnień w zakresie APO – informacje o możliwości ich przyszłej realizacji i o skutkach podatkowych straty podatkowej. W wyniku przeprowadzonej analizy zaobserwowała, że informacje o APO są ujawniane w sposób dowolny i niekonsekwentny, co nie pozwala na pełną i wiarygodną ocenę sprawozdań finansowych w tym obszarze. W okresie kryzysu ujawnienia o podatkowych skutkach zdarzeń stają się bardziej istotne. Około 3/4 spółek notowanych na GPW, które nie wykazały dochodu podatkowego, utworzyło APO w pełnej wysokości, a wśród pozostałych jednostek – prawie wszystkie. Z jednej strony może to świadczyć o pozytywnej ocenie perspektyw co do sytuacji finansowej w przyszłości, ale z drugiej strony powoduje obawę, że istotne informacje nie zostały ujawnione.

2. Dane i metoda badawcza

W badaniu wykorzystano próbę 250 przedsiębiorstw pochodzącą z bazy danych InfoCredit. Baza ta zawiera informacje ze sprawozdań finansowych podmiotów prowadzących działalność w Polsce. Analizie poddano jednostki z osobowością prawną, działające w różnych branżach. Lata 2008–2012 to badany okres, który podzielono na dwa podokresy: „Kryzys” – lata 2008–2009 i „Po kryzysie” – lata 2010–2012².

W wyniku przeglądu danych usunięto 28 przedsiębiorstw, które miały błędne informacje, względnie nie spełniały wymogu kompletności danych. Następnie wydzielono dwie podgrupy – firmy małe i średnie oraz duże. Punktem wyjścia dla tego podziału było kryterium przychodowe zaczerpnięte z art. 105–106 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z nim za małe przedsiębiorstwo uznano podmiot, który osiągnął roczny przychód netto ze sprzedaży wraz z przychodami finansowymi nieprzekraczający równowartości w złotych 10 mln; za średnie – równowartości 50 mln euro, za duże – jednostkę, która przekroczyła równowartość

² O zakresie czasowym zdecydował ograniczony dostęp do danych.

50 mln euro³. Wartość przychodów przeliczono na euro według kursów średnich Narodowego Banku Polskiego. Następnie dla każdego przedsiębiorstwa obliczono średnią wartość przychodów w badanym okresie, która stanowiła podstawę do określenia jego przeciętnej wielkości.

W wyniku zastosowanego podziału wyodrębniono 165 podmiotów małych i średnich (ok. 74% badanej grupy) oraz 57 podmiotów dużych (blisko 26% badanej grupy), co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Liczebność wyodrębnionych grup przedsiębiorstw

Rodzaj przedsiębiorstw	Liczba przedsiębiorstw	Odsetek badanych przedsiębiorstw
Małe i średnie	165	74,3
Duże	57	25,7

Źródło: opracowanie własne.

Z punktu widzenia niniejszego badania istotne jest sprawdzenie, w ilu przedsiębiorstwach wykazywane są aktywa na odroczonego podatek dochodowy. Zestawienie przedstawiono w tabeli 2. Wynika z niej, że częstość występowania tej pozycji bilansowej jest bardzo duża i zarówno w grupie małych i średnich firm, jak i w grupie dużych podmiotów przekracza 90%. Zgodnie z oczekiwaniami odsetek podmiotów wykazujących APO jest większy wśród dużych firm (tylko jeden z dużych podmiotów nie wykazał APO w żadnym roku analizowanego okresu). W grupie małych i średnich jednostek odsetek jest jednak niewiele niższy i wynosi nieco ponad 92% (13 przedsiębiorstw z tej grupy nie wykazało APO w żadnym roku badanego okresu).

Tabela 2

Liczba przedsiębiorstw wykazujących aktywa na odroczonego podatek dochodowy*

Rodzaj przedsiębiorstw	Liczba przedsiębiorstw	Odsetek badanych przedsiębiorstw
Małe i średnie	152	92,1
Duże	56	98,2

* Za przedsiębiorstwa wykazujące aktywa na odroczonego podatek dochodowy uznano podmioty, które wykazały tę pozycję bilansową w co najmniej jednym roku badanego okresu.

Źródło: opracowanie własne.

W następnym kroku wyznaczono średnie stany aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla każdego przedsiębiorstwa w obydwu badanych podokresach – w latach kryzysu i po nim. Obliczenia przeprowadzono w trzech ujęciach –

³ Dostępne dane nie dają możliwości określenia przeciętnej zatrudnienia.

dla wszystkich podmiotów niezależnie od wielkości, dla małych i średnich firm oraz dla firm dużych.

W celu porównania stanu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w latach kryzysu gospodarczego i po nim przeprowadzono statystyczne testy różnic między średnimi, co pozwala na określenie, czy stan aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego reaguje na stan gospodarki – innymi słowy, czy w trakcie kryzysu gospodarczego przedsiębiorstwa wykazują inne stany aktywów niż w latach lepszej koniunktury.

Przeprowadzono testy różnic dla zmiennych powiązanych, umożliwiające zestawienie wyników obserwacji w pary. W celu zweryfikowania hipotezy o normalności rozkładu wykonano testy Kołmogorowa-Smirnowa z poprawką Lillieforsa oraz test Shapiro-Wilka. Ze względu na odrzucenie hipotezy zerowej o normalności rozkładu dokonano wyboru sposobu testowania na podstawie testów nieparametrycznych. Przeprowadzono test znaków i test kolejności par Wilcoxon. Weryfikacji poddano hipotezę zerową, zgodnie z którą między poziomem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w trakcie kryzysu i po nim nie występują statystycznie istotne różnice.

3. Wyniki

Dla aktywów z tytułu podatku odroczonego wyznaczono podstawowe statystyki opisowe w przekrojach przedsiębiorstw według wielkości i z podziałem na dwa badane podokresy (lata 2008–2009 i 2010–2012). W tabeli 3 przedstawiono uzyskane rezultaty. Wyniki otrzymane dla małych i średnich podmiotów omówiono na tle wyników uzyskanych dla firm dużych oraz dla całej próby bez wyróżniania grup.

Tabela 3

Statystyki opisowe – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przedsiębiorstwach według wielkości, w trakcie i po kryzysie*

Statystyka	Grupa przedsiębiorstw					
	Małe i średnie		Duże		Wszystkie	
	Kryzys	Po kryzysie	Kryzys	Po kryzysie	Kryzys	Po kryzysie
Średnia	779	876	12.813	16.099	3.869	4.784
Mediana	205	241	1.945	2.926	421	424
Min	0	0	0	0	0	0
Max	28.189	38.348	176.026	251.552	176.026	251.552
Kwartył 1	36	47	807	1.205	63	80
Kwartył 3	774	739	6.268	8.464	1.452	1.493
Odch. stand.	2.375	3.109	32.084	42.972	17.111	22.793
Wsp. zmienności (%)	305	355	250	267	442	476
Skośność	9,7	10,9	3,8	4,3	7,6	8,6
Kurtoza	109,5	130,5	14,8	20,2	63,5	81,9

* Wielkości wyrażone w jednostkach pieniężnych zostały podane w tys. zł.

Źródło: opracowanie własne.

Przeciętna wartość APO w grupie małych i średnich przedsiębiorstw jest wyższa po kryzysie niż w latach kryzysu. Obserwuje się również wzrost mediany. Rozkład

charakteryzuje się silną asymetrią prawostronną i jest bardziej wysmukły od normalnego, o czym świadczą wysokie współczynniki asymetrii i kurtoza. W trakcie kryzysu 50% najbardziej typowych jednostek wykazywało przeciętny poziom APO w granicach od 36 tys. zł do 774 tys. zł, zaś po kryzysie rozstęp kwartylowy uległ zmniejszeniu i obejmuje wartości od 47 tys. zł do 739 tys. zł⁴.

Małe i średnie przedsiębiorstwa wykazują wielokrotnie niższy przeciętny stan APO w porównaniu z dużymi podmiotami, co jest zgodne z oczekiwaniami (w trakcie kryzysu 16-krotnie, a po nim aż 18-krotnie niższy). Wspólne dla grup mniejszych i dużych podmiotów jest to, że po kryzysie zarówno przeciętny stan APO, jak i mediana wzrastają. Wzrastają również odchylenie standardowe i pozostałe parametry. Zróżnicowanie wartości APO w grupie dużych firm jest mniejsze w porównaniu z małymi i średnimi podmiotami.

W odniesieniu do wszystkich badanych przedsiębiorstw rozpatrywanych łącznie można zaobserwować wzrost przeciętnej wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego po kryzysie w porównaniu z okresem kryzysu. Rozkład również charakteryzuje się silną asymetrią prawostronną i wykazuje koncentrację wokół wartości średniej, o czym świadczą wysokie współczynniki asymetrii i kurtoza. W obydwu podokresach wystąpiły przedsiębiorstwa, które nie wykazały aktywów z tytułu podatku odroczonego (wartość minimalna równa zero), chociaż, jak wskazano wcześniej, ich liczba jest niewielka. Rozpiętość między wartością minimalną i maksymalną, jak również współczynniki zmienności wzrosły w latach po kryzysie. W tym okresie 50% podmiotów wykazało przeciętne APO w wysokości od 80 tys. zł do blisko 1,5 mln zł.

W następnym kroku przeprowadzono nieparametryczne testy istotności. Wyniki nieparametrycznego testu znaków zostały przedstawione w tabeli 4.

Tabela 4

Wyniki testu znaków

Grupa przedsiębiorstw	Wartość statystyki Z	Poziom p
Małe i średnie	0,0000	1,0000
Duże	1,4699	0,1416
Wszystkie	0,8381	0,4020

***poziom istotności 0,01, **poziom istotności 0,05, *poziom istotności 0,1.

Źródło: opracowanie własne.

Dla małych i średnich przedsiębiorstw test ten nie wskazuje na występowanie statystycznie istotnej różnicy pomiędzy poziomem APO w latach 2008–2009 i 2010–2012. Również wynik testu znaków dla dużych przedsiębiorstw nie jest statystycznie istotny. Uwzględniając wszystkie firmy łącznie, różnice są nieistotne statystycznie – przeprowadzony test znaków nie daje podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej o braku różnic między APO w trakcie i po kryzysie.

⁴ Dane nie są skorygowane o wartości odstające.

Mocniejszym testem jest test kolejności par Wilcoxona, którego wyniki przedstawiono w tabeli 5. Ponieważ badana grupa może zostać uznana za dużą próbę, rozkład statystyki T dąży do rozkładu normalnego (Aczel, 2000).

Tabela 5

Wyniki testu kolejności par Wilcoxona

Grupa przedsiębiorstw	Wartość statystyki T	Wartość statystyki Z	Poziom p
Małe i średnie	5.393,5	0,3676	0,7131
Duże	477,0	2,6184	0,0088***
Wszystkie	8.943,5	1,8979	0,0577*

***poziom istotności 0,01, **poziom istotności 0,05, *poziom istotności 0,1.

Źródło: opracowanie własne.

W odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw test Wilcoxona potwierdza wynik uzyskany za pomocą testu znaków, że pomiędzy stanem APO w okresie kryzysu i po nim nie występują statystycznie istotne różnice. Dla dużych podmiotów sytuacja jednak ulega zmianie. Można odrzucić hipotezę zerową i stwierdzić, że występują statystycznie istotne różnice pomiędzy poziomem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w dwóch analizowanych okresach (prawdopodobieństwo testowe $p = 0,0088$ jest mniejsze od każdego uwzględnionego poziomu istotności).

Wyniki dla dużych podmiotów rzutują na rezultaty uzyskane dla grupy wszystkich badanych firm, bez ich różnicowania względem wielkości. W tym ujęciu również można stwierdzić, że pomiędzy stanem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przed i po kryzysie występują statystycznie istotne różnice. Można zatem odrzucić hipotezę o równości APO w tych dwóch okresach. Wynik ten należy jednak ocenić z pewną dozą ostrożności, ponieważ wykazuje on istotność na poziomie 0,0577. Jednocześnie daje się zauważyć, że dla trzech przekrojów przedsiębiorstw (małe i średnie, duże, wszystkie) suma rang ujemnych jest wyższa od sumy rang dodatnich. Można sądzić, że wartość APO po kryzysie uległa zwiększeniu.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone badanie pozwala stwierdzić, że w zakresie porównań poziomu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w okresie kryzysu gospodarczego i po nim przedsiębiorstwa reagują w różny sposób w zależności od skali działalności (wielkości mierzonej przychodami). Dla podmiotów małych i średnich nie wykazano statystycznie istotnej różnicy między APO w dwóch analizowanych okresach. Może to być związane z relatywnie mniejszą rolą aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w tej grupie firm w porównaniu z większymi podmiotami. Mocniejszy test Wilcoxona wykazał jednak statystycznie istotną różnicę dla dużych firm. Można przypuszczać, że w przypadku tych jednostek jednocześnie oddziałują bodźce prowadzące zarówno do zwiększania, jak i zmniejszania APO podczas słabszej koniunktury, a wiele podmiotów stosowało podejście nakierowane

na płynność. W celu pogłębienia tych spostrzeżeń badanie to można by przeprowadzić na większej grupie przedsiębiorstw, biorąc pod uwagę, na ile to możliwe, szczegółowe informacje na temat źródeł APO ujawnionych w sprawozdaniach finansowych.

Literatura

- Aczel, A. (2000). *Statystyka w zarządzaniu*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gabrusewicz, W., Kamieniecka, M. (2007). *MSR 12. Podatek dochodowy*. Warszawa: Difin.
- Górowski, I. (2007). Istotność aktywów i pasywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w bilansach spółek giełdowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 752, 95–109.
- Kamieniecka, M. (2009). Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w warunkach globalnego kryzysu gospodarczego. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 49 (105), 87–98.
- Narodowy Bank Polski. Pobrano z: http://www.nbp.pl/home.aspx?f=/kursy/arch_a.html (1.02.2016).
- Olchowicz, I. (2005). *Rachunkowość podatkowa*. Warszawa: Difin.
- Wencel, A. (2011). Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – w warunkach kryzysu gospodarczego. W: I. Sobańska, M. Turzyński (red.), *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu* (109–125). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Wencel, A. (2012). *Podatek dochodowy odroczone w systemie rachunkowości – krytyczna analiza zasad ujawniania w sprawozdaniu finansowym*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15.02.1992 r. (Dz.U. 1992, nr 21, poz. 86 z późn. zm.).
- Ustawa o rachunkowości z 29.09.1994 r. (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm.).
- Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej z 2.07.2004 r. (Dz.U. 2004, nr 173, poz. 1807 z późn. zm.).

IMPACT OF THE ECONOMIC SITUATION ON THE INTERPERIOD INCOME TAX ALLOCATION WITH FOCUS ON DEFERRED TAX ASSETS

Abstract: *Purpose* – The purpose of the paper is to verify the hypothesis that there is a difference in value of deferred tax assets during financial crisis and after it. In order to verify the research hypothesis nonparametric tests for differences between two groups are carried out. It is particularly interesting to know what role deferred tax assets play in financial statements in times of economic downturn. It is supposed that there are firms that use deferred tax assets in order to adjust their financial outcomes.

Design/Methodology/approach – The empirical approach is based on the information from balance sheets of 250 enterprises active in Poland. These companies are divided into two groups according to their size: small and medium as well as large. The data cover five years, out of which, for the sake of comparison, the period of the economic downturn and the period after it are identified.

Findings – The findings show that the way deferred tax assets are disclosed during the crisis and after it depends on firm's size. For small and medium companies there are no statistically significant differences between the value of deferred tax assets in the both periods. However, for the group of large entities such differences can be observed.

Originality/value – The article presents an original investigation of the research problem related to deferred tax, which has not been conducted before.

Keywords: corporate income tax, deferred tax, deferred tax assets, economic crisis, tax accounting

Cytowanie

- Leszczyłowska, A. (2016). Wpływ sytuacji gospodarczej na alokację podatku dochodowego w przedsiębiorstwach w zakresie aktywów z tytułu podatku odroczonego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83/2), 215–223. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/2-17.

