Marek Cieślak

METODA BILANSOWA USTALANIA ODROCZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Wprowadzenie

Podatek dochodowy, który jednostka wykazuje w rachunku zysków i strat, można zdefiniować jako sumę podatku bieżącego oraz podatku odroczonego, uwzględnioną przy ustalaniu zysku lub straty netto za dany okres[1].

Podatek bieżący to kwota podatku dochodowego, podlegającego zapłacie (zwrotowi) od dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za dany okres. Podatek odroczony z kolei może występować w dwóch formach, a mianowicie w formie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego są to kwoty podatku dochodowego, wymagające zapłaty w przyszłych okresach w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są to kwoty przewidziane w przyszłych okresach do odliczenia od podatku dochodowego ze względu na:

- ujemne różnice przejściowe,
- przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych,
- przeniesienie na kolejny okres niewykorzystanych ulg podatkowych[2].

Występowanie odroczonego podatku dochodowego jest zasadniczo nieuniknione w sytuacji, gdy jednostka zobowiązana do płacenia tegoż podatku jest jednocześnie obowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości.

---

[1] Por. Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR), nr 12, w: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, wydanie polskie, International Accounting Standards Committee Foundation, Londyn 2002, s. 223.

[2] Ibidem, s. 223.

Rozbieżności przepisów podatkowych i prawa bilansowego są bowiem tak znaczne, iż niemożliwe wydaje się – nawet przy podjęciu najbardziej radykalnych kroków – takie zintegrowanie ewidencji podatkowej i bilansowej, by nie występowały pomiędzy nimi różnice.

Koncepcja odroczonego podatku dochodowego jest w rachunkowości światowej obecna od dawna. W roku 1994 została wprowadzona do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a konkretnie do MSR nr 12 „Rachunkowość podatków od dochodu".

Standard ten wymagał, aby jednostka gospodarcza księgowała podatek odroczony z zastosowaniem metody odroczeń lub metody zobowiązań, zwanej również metodą zobowiązań w rachunku zysków i strat. Metoda zobowiązań koncentruje się na różnicach pomiędzy wynikiem finansowym brutto a dochodem do opodatkowania.

Takie samo uregulowanie obowiązywało w uchwalonej w tym samym roku w Polsce ustawie o rachunkowości.

W październiku 1996 roku zatwierdzono nowy MSR 12 „Podatek dochodowy", który zastąpił standard dotychczasowy. Wprowadził on wymóg stosowania innej metody ustalania podatków odroczonych, zwanej metodą zobowiązań bilansowych lub metodą bilansową, zabraniając jednocześnie stosowania metody zobowiązań w rachunku zysków i strat.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości, dokonana w 2000 roku, również stawia wymóg obliczania podatku odroczonego przy zastosowaniu metody bilansowej.

Prezentowany artykuł ma na celu przedstawienie istoty i zasad funkcjonowania metody bilansowej obliczania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przez jednostki gospodarcze, działające w Polsce.

Prawne regulacje dotyczące podatków odroczonych

Do roku 2001 obowiązywał w Polsce przepis[3], zgodnie z którym należało ustalić różnice przejściowe pomiędzy przychodami i kosztami rachunkowymi i podatkowymi. Jeśli różnic przejściowych dodatnich było więcej niż ujemnych, to nadwyżka stanowiła podstawę obliczenia rezerwy na odroczony podatek dochodowy. W sytuacji odwrotnej, tzn. gdy dodatnich było mniej niż ujemnych, a jednostka miała pewność rozliczenia różnic ujemnych w latach przyszłych, mogła na tej podstawie ustalić rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Zatem, skoro zazwyczaj różnic przejściowych ujemnych jest jednak więcej niż dodatnich, jednostki mogły bez przeszkód nie tworzyć pozycji bilansowych zwią-

[3] Artykuł 37 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (przed nowelizacją), Dz.U. nr 121, poz. 94.

zanych z odroczonymi podatkami. Po pierwsze, pewność rozliczenia jest trudna do udowodnienia, a po drugie, nawet jeśli by się to udało, zawsze można było nie tworzyć rozliczeń międzyokresowych (przepisy ustawy o rachunkowości dawały tu prawo wyboru).

Zmiany wprowadzone nowelą z listopada 2000 roku stanowią, iż jednostka jest obowiązana ustalić:

- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 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,
- rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 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[4].

Wynika z powyższego, iż jeśli różnica jest dodatnia, tworzy się z tego tytułu rezerwę na odroczony podatek dochodowy. Jeśli różnica jest ujemna i istnieje prawdopodobieństwo jej rozliczenia, to należy stworzyć aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zaliczane do długoterminowych rozliczeń międzyokresowych kosztów (czynnych).

Według autora nie ma więc tu elementu dobrowolności, raczej obowiązek, kamuflowany jedynie słowem „prawdopodobieństwo". Prawdopodobieństwo to nie istnieje jedynie wtedy, gdy jednostka nie będzie w przyszłości w stanie odzyskać zawyżonego w danym roku podatku dochodowego. Stanie się tak zaś jedynie w sytuacji zmiany przepisów podatkowych (np. wykluczenie pozycji spośród kosztów uzyskania przychodu) czy też osiągania przez jednostkę straty podatkowej uniemożliwiającej zmniejszenie obciążeń ponoszonych w poszczególnych latach.

Co więcej, rezerwę i aktywa wykazuje się oddzielnie, nie można ich więc kompensować. Co prawda w Ustawie stwierdza się, że możliwość taka istnieje, ale jedynie w sytuacji, gdy jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Mowa tu o możliwym „zniesieniu" się różnic dodatnich i ujemnych w jednym roku podatkowym. Ponieważ mało prawdopodobne wydaje się, by wszystkie różnice miały szansę na rozliczenie w jednym, konkretnym roku, zapewne – mimo ewentualnych kompensat, których nie ma obowiązku dokonywać – w bilansach większości jednostek pojawią się zarówno rezerwa, jak i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

---

[4] Por. art. 27 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. nr 121, poz. 94 z późniejszymi zmianami, zwanej dalej Ustawą.

Problematyka odroczonych podatków staje się więc jedną z podstawowych zagadnień w rachunkowości, szczególnie, że Ustawa jest dość lakoniczna, jeśli chodzi o procedury, które mogą być zastosowane przy ich obliczaniu.

Warto tu jednakże zauważyć, iż – inaczej niż Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – Ustawa o rachunkowości nie przewiduje tworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z przeniesieniem na kolejny okres niewykorzystanych ulg podatkowych.

Wprowadza natomiast, jak już wspomniano, tzw. bilansowe podejście do ustalania odroczonego podatku dochodowego[5].

Ponieważ Ustawa nie wyjaśnia pojęcia różnic przejściowych, wskazane jest posłużyć się definicją zawartą w MSR. Zgodnie z nią, różnice przejściowe są to różnice między wartością bilansową danego składnika aktywów lub pasywów jednostki gospodarczej a jego wartością podatkową.

Różnicami przejściowymi mogą być:

- dodatnie różnice przejściowe, czyli różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot do opodatkowania uwzględnianych w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów lub pasywów zostanie zrealizowana lub rozliczona

lub

- ujemne różnice przejściowe, czyli różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot podlegających odliczeniu podatkowemu w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów lub pasywów zostanie zrealizowana lub rozliczona[6].

Należy także zaznaczyć, iż występujące do 2001 roku różnice przejściowe w przychodach i kosztach są w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości określane jako różnice czasowe[7].

Kolejna kwestia to pojęcie wartości podatkowej aktywów i pasywów. Polski ustawodawca wprowadził do Ustawy definicję, która określa, że wartość podatkowa aktywów jest to kwota, wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w wypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych. Jeżeli uzyskanie korzyści ekonomicznych z tytułu określonych aktywów nie powoduje pomniejszenia podstawy obliczenia podatku dochodowego, to wartość podatkowa aktywów jest ich wartością księgową. Z kolei wartością podatkową pasywów jest ich wartość księgowa, pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego[8].

---

[5] Należy tu wspomnieć, iż istotą metody bilansowej jest porównywanie wartości podatkowej i bilansowej aktywów i pasywów, a nie kosztów i przychodów.

[6] Por. MSR nr 12, s. 223.

[7] Ibidem, s. 214.

[8] Artykuł 37, ust. 2 i 3 Ustawy.

Jak widać, definicje te operują językiem skomplikowanym, którego zrozumienie dodatkowo utrudnia wprowadzenie w Polsce nowej metody ustalania wysokości podatków odroczonych.

Warto zatem przyjrzeć się, co na temat wartości podatkowej aktywów i pasywów stanowią Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

Definicja zawarta w MSR 12 mówi, iż wartością podatkową składnika aktywów lub pasywów jest przyporządkowana mu kwota, służąca celom podatkowym[9]. Innymi słowy, podatkowa wartość aktywów i pasywów to kwoty, jakie są przypisane określonym pozycjom aktywów i pasywów według obowiązujących regulacji podatkowych – jest to na przykład wartość środków trwałych, których amortyzacja będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu do celów podatkowych[10].

Istota i zasady funkcjonowania metody bilansowej obliczania odroczonego podatku dochodowego

Metoda bilansowa bazuje na podobnych założeniach, co stosowana przez lata w Polsce metoda wynikowa (zobowiązań, odroczeń). Różnice pomiędzy wartością podatkową a bilansową na przykład aktywów powstały przecież dlatego, że w jednym z lat przychody czy – co bardziej prawdopodobne – koszty podatkowe różniły się od kosztów rachunkowych.

W czym zatem tkwi przewaga metody bilansowej nad wynikową, innymi słowy – co zdecydowało o jej wprowadzeniu do MSR, a następnie do ustawy o rachunkowości?

Po pierwsze, w przypadku stosowania metody bilansowej wpływ na odroczone podatki będą wywierać także transakcje rozliczane bezpośrednio z kapitałem własnym, takie jak przeszacowanie inwestycji długoterminowych do poziomu wartości godziwej powyżej ich ceny nabycia. W przypadku stosowania metody wynikowej wpływu tego nie będzie, albowiem operacja ta nie skutkuje powstaniem kosztów czy przychodów.

Po drugie, zgodnie z metodą wynikową, nie mają odzwierciedlenia w podatkach odroczonych:

- przekazanie w całości zysku spółce dominującej lub inwestorowi przez jednostki zależne, stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia,
- przeszacowania wartości aktywów i pasywów do ich wartości godziwej w przypadku przejęcia spółek – jeśli nie wprowadzono równoważnych korekt dla celów podatkowych.

---

[9] Por. MSR nr 12, s. 223.

[10] Przy okazji należy stwierdzić, iż wspominany wielokrotnie Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 jest szczególnie pomocny przy poznawaniu zagadnienia odroczonego podatku dochodowego ustalanego metodą bilansową.

Po trzecie zaś – metoda ta daje dokładniejsze wyniki i jest prostsza w stosowaniu. Ta cecha może budzić wątpliwości, należy zatem wyjaśnić, co autor ma na myśli, pisząc o prostocie stosowania.

Metoda bilansowa nie wymaga od księgowego rozpatrywania wszelkich aspektów prowadzonej działalności gospodarczej, a tylko wpływu operacji gospodarczych na składniki aktywów i pasywów. Co więcej, nie wymaga rozpatrywania wykazywanych podatków odroczonych wstecz, tzn. decydowania, które różnice uznać za rozliczone, a które nie. Różnice te niejako „same" się rozliczają.

Poniższy przykład ilustruje przeprowadzoną analizę.

Przykład

***Założenie*:**

Dwie jednostki zawarły umowę leasingu, w myśl której:

- korzystający zapłaci finansującemu 12 rat miesięcznych po 6 tys. zł za samochód wart 60 tys. zł,
- korzystający, po zakończeniu okresu umowy, przejmie samochód na własność.

Pozostałe postanowienia nie są istotne.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, umowa o powyższych cechach jest umową leasingu (zgodnie z MSR – umową leasingu finansowego), natomiast zgodnie z prawem podatkowym nie jest leasingiem, gdyż nie zawiera postanowienia, iż odpisów amortyzacyjnych będzie dokonywał korzystający.

Dla potrzeb przykładu autor przyjął też, że roczna amortyzacja samochodu wynosi 20%, a umowa zaczęła być realizowana w lipcu i zostanie zakończona w czerwcu następnego roku.

Jaki wpływ na odroczony podatek dochodowy będzie miała realizacja postanowień umowy?

W przypadku finansującego, na koniec roku wartość aktywów i pasywów, podatkowa i bilansowa, na które będzie miała wpływ zawarta umowa, będzie następująca:

Pozycja	Wartość bilansowa	Wartość podatkowa	Różnica
Samochód	0 zł	54 000 zł	(54 000 zł)
Należności	36 000 zł	0 zł	36 000 zł

Samochód – z punktu widzenia rachunkowości – został przekazany korzystającemu, nie ma więc wartości bilansowej, a niejako w zamian finansujący ustalił należności, z których połowa została już spłacona. Z punktu widzenia podatków, finansujący posiada natomiast samochód, nie ma za to należności, które powstają przy każdorazowym wystawieniu faktury. Pozostałe aktywa i pasywa mają taką samą wartość podatkową i rachunkową.

W sumie różnica wynosi więc (18 000 zł) i jest to różnica ujemna. Można dokonać kompensaty, gdyż różnice rozliczą się w jednym roku, tzn. w roku przyszłym.

Z punktu widzenia korzystającego natomiast wartości podatkowe i księgowe aktywów i pasywów będą następujące:

Pozycja	Wartość bilansowa	Wartość podatkowa	Różnica
Samochód	54 000 zł	0 zł	54 000 zł
Zobowiązania	36 000 zł	0 zł	(36 000 zł)

Z punktu widzenia rachunkowości korzystający otrzymał samochód, którego wartość początkowa – 60 000 zł – została już nieco obniżona przez amortyzację. Dodatkowo powstały zobowiązania – 72 000 zł – z których połowa została już spłacona. Z punktu widzenia podatków korzystający nie posiada samochodu, ale nie ma również zobowiązań, które powstają przy każdorazowym wystawieniu faktury. Pozostałe aktywa i pasywa mają taką samą wartość podatkową i rachunkową.

W sumie różnica wynosi więc 18 000 zł i jest to różnica dodatnia. Można dokonać kompensaty, gdyż różnice rozliczą się w jednym roku, tzn. w roku przyszłym.

W przyszłym roku różnice między wartością księgową (bilansową) i podatkową zostaną rozliczone. Na koniec roku sytuacja finansującego będzie następująca: wartość należności spadnie do zera, przez co nie będzie różnicy między wartościami, tak samo wartość środków trwałych (samochodu), które zostaną przekazane na własność korzystającego. Ten z kolei spłaci do końca zobowiązanie oraz otrzyma samochód, którego cena nabycia, jeśli tylko nie będzie znacząco odbiegać od wartości rynkowej, stanie się zarówno wartością bilansową, jak i podatkową.

Policzenie tego samego metodą wynikową, poprzez porównanie kosztów i przychodów, byłoby zdecydowanie trudniejsze. Należałoby bowiem rozliczyć odsetki, zysk finansującego, amortyzację osobno u każdej ze stron, a następnie sprawdzić każdą z tych pozycji – czy uprzednio uznane przez rachunkowość zostały już uwzględnione przy obliczaniu zobowiązania podatkowego i odwrotnie.

Różnice pomiędzy wartością podatkową aktywów i pasywów, a ich wartością bilansową mogą pojawić się w wyniku szeregu operacji gospodarczych. Celowe jest jednak wskazanie najbardziej typowych z nich. Otóż różnice dodatnie, a więc skutkujące powstaniem rezerwy na odroczony podatek dochodowy, wystąpią m.in. w przypadku:

- przyspieszenia amortyzacji podatkowej, czyli w sytuacji, gdy składnik aktywów amortyzuje się przy zastosowaniu efektywnie wyższej stawki amortyzacji dla celów podatkowych niż stosowana dla celów księgowych,
- zarachowania jako należnych przychodów z tytułu odsetek od udzielonych pożyczek lub od należności, które to odsetki zwiększają wartość aktywów z punktu widzenia bilansowego, natomiast podatkowo uwzględnia się je w momencie zapłaty,
- zarachowania przychodów finansowych powstałych w związku z wyceną bilansową inwestycji krótkoterminowych,

- zarachowania niezrealizowanych dodatnich różnic kursowych, ustalonych przy wycenie bilansowej aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych,
- przeszacowania wartości inwestycji długoterminowych powyżej ich wartości w cenie nabycia w sytuacji ich wyceny według wartości godziwej lub przeszacowania do poziomu wartości rynkowej; wartością podatkową będzie tu cena nabycia, wartością bilansową – wartość godziwa lub rynkowa.

Różnice dodatnie występują zatem wtedy, gdy wartość bilansowa aktywów jest wyższa niż wartość podatkowa aktywów oraz wtedy, gdy wartość bilansowa pasywów jest niższa od jej wartości podatkowej.

Różnice ujemne, a więc skutkujące powstaniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, powstaną w następujących sytuacjach:

- opóźnienia amortyzacji podatkowej, tzn. zastosowania dla celów podatkowych niższych stawek amortyzacyjnych niż stosowanych dla celów księgowych,
- zarachowania niezrealizowanych ujemnych różnic kursowych powstałych w związku z bilansową wyceną aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych,
- zarachowania kosztów z tytułu odsetek od zaciągniętych kredytów, pożyczek oraz niespłaconych w terminie zobowiązań, które – wykazywane w księgach rachunkowych zgodnie z zasadą memoriałową – zwiększają wartość wspomnianych pasywów, a które z punktu widzenia podatkowego będą istotne dopiero w momencie ich zapłaty,
- zarachowania do kosztów wynagrodzeń za umowy zlecenia czy umów o dzieło, które to jednak kwoty nie zostały wypłacone do dnia bilansowego,
- utworzenia rezerwy na naprawy gwarancyjne, reklamacje, na nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalne, niewykorzystane urlopy, uwzględniane podatkowo zgodnie z zasadą kasową[11].

Różnice ujemne występują zatem wtedy, gdy wartość bilansowa aktywów jest niższa niż wartość podatkowa aktywów oraz wtedy, gdy wartość bilansowa pasywów jest wyższa od jej wartości podatkowej.

Jak już wcześniej wspomniano, metoda bilansowa pozwala na wyodrębnienie także tych różnic, które nie mają odzwierciedlenia w przychodach i kosztach.

Jeśli jednostka gospodarcza posiada nieruchomość inwestycyjną o wartości w cenie nabycia 100000 zł, której wartość bilansowa (przy założeniu wyceny według wartości godziwej) wynosi 250000 zł, to pomiędzy jej wartością bilansową a podatkową powstaną różnice. Ta pierwsza wyniesie bowiem 250 tys. zł, a ta druga – 100 tys. zł.

Różnicy tej nie widać przy porównywaniu przychodów i kosztów, albowiem 150 tys. zł, czyli kwota, o jaką wzrosła wartość inwestycji, nie jest przychodem

[11] J. Hryniuk, A. Sirocka, *Odroczony podatek dochodowy*, w: *Znowelizowana ustawa o rachunkowości – Rachunkowość* (numer specjalny), Warszawa 2001, s. 75.

ujmowanym w rachunku zysków i strat, a przychodem odnoszonym bezpośrednio do bilansu i wykazywanym w pozycji „Kapitał z aktualizacji wyceny".

Różnica pomiędzy wartością bilansową i podatkową aktywów ma oczywiście charakter dodatni, a obliczona z tytułu odroczonego podatku dochodowego rezerwa wyniosłaby 28% ze 150 000 zł, a więc 42 000 zł.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące operacji rozliczanych z kapitałem własnym, odnosi się również na kapitał własny.

Rezerwa taka nie wpływa na wysokość obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego – innymi słowy: nie zwiększy ich, zmniejszy za to kapitał z aktualizacji wyceny. Dzieje się tak dlatego, że operacja gospodarcza, która była przyczyną powstania dodatniej różnicy, nie zwiększyła wyniku finansowego.

W standardowej sytuacji dodatnie różnice zwiększają wynik finansowy w kwocie brutto, czyli bez potrącania podatków, których termin zapłaty jeszcze nie nadszedł. Przewidywana wielkość podatku dochodowego, który trzeba będzie w przyszłości zapłacić, zmniejsza więc wynik finansowy.

W przypadku operacji rozliczanych z kapitałem z aktualizacji wyceny, dodatnia różnica zwiększa kapitał z aktualizacji wyceny, więc przewidywana wielkość podatku dochodowego, który trzeba będzie w przyszłości zapłacić, zmniejsza tenże kapitał.

Należy dodatkowo wspomnieć o ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wypadku występowania straty podatkowej. Strata podatkowa odnotowana w danym roku umożliwia obniżenie podstawy opodatkowania w kolejnych latach, pod warunkiem że w kolejnych latach rzeczywiście pojawi się zysk podatkowy, czyli podstawa opodatkowania będzie dodatnia. Strata ta powoduje zatem także powstanie różnic przejściowych i powinna być brana pod uwagę przy ustalaniu odroczonych podatków.

Dla potrzeb prezentacji można założyć, iż strata podatkowa wynosi 42 500 zł. Kwota ta jest różnicą ujemną, albowiem:

- pomniejszy w przyszłości podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym,
- wartość podatkowa pasywów (–42 500 zł) jest mniejsza od wartości bilansowej pasywów, która wynosi zero, jako że strata podatkowa z punktu widzenia bilansowego nie ma znaczenia.

Pozostaje zatem obliczyć aktywa z tytułu odroczonego podatku, a więc 42 500 zł • 0,28 = 11 900 zł. O tyle właśnie (– 11 900 zł) firma zapłaci podatku mniej, gdy w przyszłych latach jej wynik finansowy będzie dodatni, czyli powstanie dochód do opodatkowania.

Podsumowanie

Aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego pełnią bardzo istotną rolę w sprawozdaniach finansowych jednostek gospodarczych. Urealniając kwoty przyszłych i obecnych obciążeń podatkowych, pozwalają na ustalenie rzeczywistej kwoty obciążenia podatkowego z tytułu wypracowania przez jednostkę dodatniego wyniku finansowego.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego przenoszą obciążenie podatkowe wykazywane w rachunku zysków i strat z roku bieżącego na przyszłe lata podatkowe, zwiększając wynik finansowy roku sprawozdawczego – ale zmniejszając wynik lat przyszłych. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego przenosi obciążenia podatkowe wykazywane w rachunku zysków i strat z lat przyszłych na bieżący rok podatkowy, zmniejszając wynik finansowy roku sprawozdawczego – ale zwiększając wynik lat przyszłych.

Odroczone podatki dochodowe mają więc wpływ nie tylko na wartości bilansowe, ale i na wielkość jednego z podstawowych mierników efektów działalności jednostki gospodarczej – wyniku finansowego.

Obliczanie kwot aktywów i rezerw z tytułu odroczonych podatków powinno być więc dokonywane z największą starannością. Dokładne i wiarygodne ustalenie kwot umożliwia metoda bilansowa, zwana także metodą zobowiązań bilansowych, która od 2002 roku obowiązuje w Polsce.

Metoda bilansowa, wprowadzona do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 1996 roku, z mocą obowiązującą od 1998 roku, ma wiele zalet, które pozwalają stwierdzić, iż jest to metoda, dająca lepsze, dokładniejsze, bardziej wiarygodne wyniki i zapewne łatwiejsza w stosowaniu niż obowiązująca dotychczas – tzn. do wejścia w życie przepisów nowelizujących ustawę o rachunkowości – w Polsce metoda wynikowa, zwana także metodą zobowiązań lub metodą odroczeń.

Literatura

Hryniuk J., Sirocka A., *Odroczony podatek dochodowy*, w: *Znowelizowana ustawa o rachunkowości – Rachunkowość* (numer specjalny), Warszawa 2001.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001, wydanie polskie, International Accounting Standards Committee Foundation, Londyn 2002.

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. nr 121, poz. 94 z późniejszymi zmianami.