Halina Buk*

WYKORZYSTANIE ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO DO KREOWANIA WYNIKU FINANSOWEGO PRZEDSIĘBIORSTWA

1. WPROWADZENIE

Aktualnie stosowana polityka rachunkowości w wielu podmiotach w Polsce wskazuje, że coraz powszechniejsza staje się praktyka kreowania obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki poprzez wykorzystanie dopuszczalnych polskimi i międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej zasad rachunkowości. Widoczne jest to szczególnie w przypadku jednostek uzyskujących ujemny wynik finansowy i odpowiednie jego „rasowanie” poprzez wykorzystanie instrumentu odroczonego podatku dochodowego.

Celem artykułu jest krytyczna analiza stosowanych rozwiązań w zakresie ujmowania odroczonego podatku dochodowego w rocznym sprawozdaniu finansowym, z uwzględnieniem obligatoryjnych bądź fakultatywnych rozwiązań prawnych w tym zakresie. Rozwiązania te mają zalety z punktu widzenia oczekiwanych cech jakościowych sprawozdań finansowych. Jednakże mają miejsce także wady, których świadomości powinni być zwłaszcza decyzyjni użytkownicy sprawozdań finansowych.

2. PRZESŁANKI UJMOWANIA ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Podatek odroczony jest kategorią ekonomiczną, która pojawiła się w konsekwencji wprowadzenia autonomicznych i rozbieżnych w stosunku do prawa rachunkowości regulacji podatkowych. Prawo rachunkowości za cel nadrzędny

* Prof. dr hab., Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu, Wydział Zamiejscowy w Chorzowie.

uznaje rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego. Podatek odroczony jest narzędziem rachunkowości, które służy wyeliminowaniu wpływu regulacji podatkowych na wynik finansowy ustalony w oparciu o prawo rachunkowości, czyli na wynik ekonomiczny netto danego przedsiębiorstwa. Koncepcja podatku odroczonego służy:

- prawidłowej wycenie składników majątku przedsiębiorstwa i jego kapitałów,
- zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań podatkowych,
- prawidłowemu ujęciu wyniku finansowego i zabezpieczeniu przed podziałem zbyt wysokiego wyniku finansowego netto.

Obowiązek ustalania podatku odroczonego wynika z następujących nadrzędnych zasad ustalania wyniku finansowego:

1) zasady współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów, zgodnie z którą do aktywów i pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczać należy koszty i przychody dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione. Podmioty gospodarcze są zobowiązane do ujmowania w księgach rachunkowych i wykazywania w sprawozdaniach finansowych wyniku operacji gospodarczych według okresów sprawozdawczych, których dotyczą, niezależnie od daty ich powstania lub kasowego rozliczenia. W wyniku praktycznego zastosowania tej zasady funkcjonuje rozliczanie kosztów w czasie, co umożliwia przypisanie poniesionych kosztów do okresów, których dotyczą, jak również tworzenia rezerw na koszty;

2) zasady memoriału, obligującej jednostki do ujęcia w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Powyższe zasady oznaczają, że ujawniana w rachunku zysków i strat (niezależnie od wariantu) pozycja „podatek dochodowy” (por. tab. 1) o charakterze szeroko rozumianego kosztu, powinna być wyceniona według prawa rachunkowości, a nie według prawa o podatku dochodowym osób prawnych¹. Jednakże, na podstawie art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości, w przypadku, gdy roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia, to może ona odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeżeli jednostka skorzysta z tego uprawnienia, to w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy” ujawni wyłącznie podatek fiskalny, a więc zobowiązanie podatkowe za bieżący okres.

¹ Obowiązek ustalania odroczonego podatku dochodowego dotyczy tylko przedsiębiorstw, które są osobami prawnymi. W jednostkach objętych podatkiem dochodowym od osób fizycznych wynik brutto stanowi zarazem wynik netto, gdyż podatnikiem nie jest przedsiębiorstwo, lecz osoba fizyczna.

Tabela 1

Struktura rachunku zysków i strat (wariant porównawczy)

Lp.	Pozycje wynikowe
A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi
B.	Koszty działalności operacyjnej
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A–B)
D.	Pozostałe przychody operacyjne
E.	Pozostałe koszty operacyjne
F.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D–E)
G.	Przychody finansowe
H.	Koszty finansowe
I.	Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G–H)
J.	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (J.I.–J.II.)
K.	Zysk (strata) brutto (I±J)
L.	Podatek dochodowy
M.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
N.	Zysk (strata) netto (K–L–M)

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 1 do *Ustawy o rachunkowości*, DzU 2013, poz. 330.

Ustalona kwota zobowiązania podatkowego na podstawie prawa podatkowego ma znaczenie tylko rozliczeniowe z organami skarbowymi.

Wpływający na wynik finansowy netto podatek dochodowy za dany okres sprawozdawczy obejmuje:

1) część bieżącą (wynikającą z deklaracji podatkowej CIT), tzw. podatek fiskalny oraz

2) część odroczoną.

Wykazywana w rachunku zysków i strat część odroczonego podatku dochodowego stanowi różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku na koniec i początek okresu sprawozdawczego. Ustalenie wartości wymienionych pozycji bilansowych nie jest jednoznaczne, co oznacza, że w tym zakresie merytorycznym przedsiębiorstwo może je traktować jako instrumenty kreatywnej rachunkowości, a więc ostatecznie wpływać na wykazany wynik finansowy netto.

Ustalony na koniec okresu sprawozdawczego podatek odroczony wykazywany jest w bilansie w pozycjach (por. tab. 2):

1) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – w grupie długoterminowych rozliczeń międzyokresowych,

2) rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – w grupie rezerw na zobowiązania.

Tabela 2

Struktura bilansu

Lp.	Pozycje bilansowe
	A K T Y W A
A.	AKTYWA TRWAŁE
I.	Wartości niematerialne i prawne
II.	Rzeczowe aktywa trwałe
III.	Należności długoterminowe
IV.	Inwestycje długoterminowe
V.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe
	1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
	2. Inne rozliczenia międzyokresowe
B.	AKTYWA OBROTOWE
I.	Zapasy
II.	Należności krótkoterminowe
III.	Inwestycje krótkoterminowe
IV.	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe
	PASYWA
A.	KAPITAŁ (FUNDUSZ) WŁASNY
B.	ZOBOWIĄZANIA I REZERWY NA ZOBOWIĄZANIA
I.	Rezerwy na zobowiązania
	1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
	
II.	ZOBOWIĄZANIA DŁUGOTERMINOWE
III.	ZOBOWIĄZANIA KRÓTKOTERMINOWE
IV.	ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE

Źródło: jak do tab. 1.

Należy przy tym podkreślić, że w przypadku stosowania przez jednostkę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, w bilansie należy ujawnić jeszcze bardziej szczegółowe informacje dotyczące podatku dochodowego, a mianowicie²:

– zobowiązania i aktywa z tytułu bieżącego podatku dochodowego, zgodnie z MSR 12 Podatek dochodowy,

– zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z MSR 12 Podatek dochodowy.

² Por. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, [w:] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011. Część A, IASB, London 2011. Tłumaczenie i wydanie polskie: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.

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

- ujemne różnice przejściowe między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową,
- przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych, które według u.p.d.p. można rozliczać przez 5 kolejnych lat,
- przeniesienie na kolejny okres niewykorzystanych ulg podatkowych³.

3. RÓŻNICE POMIĘDZY WYNIKIEM FINANSOWYM BRUTTO A DOCHODEM

Różnice w sposobie i momencie uznania przychodów i kosztów w prawie bilansowym i w prawie podatkowym powodują powstawanie różnic trwałych i przejściowych między wynikiem finansowym brutto (kategorią wynikową bilansową) a dochodem (kategorią wynikową podatkową). Zarówno kwota bieżącego podatku dochodowego, jak i kwota podatku dochodowego odroczonego jest pochodną kwalifikacji przychodów i kosztów według prawa rachunkowości i prawa podatkowego. W tej materii prawo rachunkowości jest zdecydowanie bardziej liberalne aniżeli prawo podatkowe.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 u.r., przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Szczególnie istotną cechą kwalifikacji przychodów według prawa rachunkowości jest prawdopodobieństwo ich uzyskania.

Prawo podatkowe nie definiuje i nie wymienia wszystkich kategorii przychodów podatkowych. Generalnie przyjmuje zasadę memoriału, ale dodatkowo określa pewne zasady, a mianowicie:

- nie zalicza do przychodów pewnych pozycji (np. kwot naliczonych ale nie otrzymanych odsetek),
- nie stosuje się go do pewnych grup przychodów, tzw. przychody wolne od podatku dochodowego osób prawnych (np. przychody z działalności rolniczej, przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem skutecznej prawnie umowy),

³ MSR 12 „Podatek dochodowy”, § 5, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011. Część A*, IASB, London 2011. Tłumaczenie i wydanie polskie: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011; R. Seredyński, K. Szaruga, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2011, s. 443.

- są zwolnienia przedmiotowe (np. dochody z tytułu sprzedaży nieruchomości na podstawie przepisów o ochronie i kształtowaniu środowiska),
- są przychody opodatkowane ryczałtowo (np. dywidendy i udziały w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej).

Czyli prawo podatkowe wyłącza niektóre pozycje kwalifikowane jako przychody księgowe, a także wskazuje pozycje nie będące przychodami podatkowymi, które także według prawa rachunkowości nie są przychodami (np. przychody otrzymane na utworzenie kapitału zakładowego).

Kategoria kosztów jest bardziej skomplikowana. Ogólna definicja kosztów według prawa rachunkowości wskazuje, że koszty i straty to uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli (art. 3, ust. 1, pkt 31 u.r.). Jednakże dla uznania kosztów danego okresu, czyli wpływających na wynik finansowy okresu, muszą być spełnione nadrzędne zasady ustalania wyniku finansowego. Chodzi tu przede wszystkim o zasadę memoriału oraz zasadę współmierności przychodów i kosztów.

Z punktu widzenia prawa podatkowego, poniesienie kosztu jest warunkiem koniecznym, ale niewystarczającym dla uznania go za koszt uzyskania przychodów. Mianowicie:

- koszt może być uznany w okresie poniesienia – ale koszt poniesiony musi być dodatkowo kosztem uzyskania przychodów z działalności gospodarczej jednostki w danym okresie;
- koszt może być uznany w następnych okresach, gdy koszt poniesiony ewidentnie przyczyni się do uzyskania konkretnego przychodu;
- koszt poniesiony nigdy nie będzie uznany za koszt podatkowy, np. odsetki budżetowe bo mają charakter karny.

Różnice w sposobie i momencie uznania przychodów i kosztów w prawie bilansowym i w prawie podatkowym powodują powstawanie różnic trwałych i przejściowych między wynikiem finansowym brutto a dochodem. W związku z odmiennymi regulacjami obydwu tych praw przedmiotowych co do uznawania przychodów i kosztów, niektóre pozycje wykazywane w księgach rachunkowych w danym okresie sprawozdawczym mogą mieć swój faktyczny wpływ (efekt) podatkowy w zupełnie innym czasie. Różnice powstałe w ten sposób definiuje się jako różnice przejściowe. I właśnie te różnice przejściowe wymagają uwzględnienia w rachunku zysków i strat oraz w bilansie podatku dochodowego odroczonego.

4. USTALENIE PODATKU DOCHODOWEGO ODROCZONEGO A WYNIK FINANSOWY JEDNOSTKI

Z treści art. 37 ust. 1 u.r. należy rozumieć, że różnice przejściowe to różnice między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości⁴.

Wartość księgowa i wartość podatkowa wyrażają przyszłe skutki księgowe i podatkowe, jakie będą miały miejsce w związku z realizacją danego składnika aktywów bądź pasywów. Ustawodawca, poza powszechnie znaną kategorią wartości księgowej aktywów i pasywów, wprowadza kategorię wartości podatkowej pozycji bilansowych.

gdzie:

WK – wartość księgowa,

WP – wartość podatkowa.

Rys. 1. Procedura ustalania odroczonego podatku dochodowego

Źródło: opracowanie własne.

Wartość podatkowa aktywów jest to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich korzyści ekonomicznych. Jeżeli uzyskanie korzyści ekonomicznych nie powoduje pomniejszenia podstawy podatku dochodowego, to wartość podatkowa aktywów

⁴ Podobną w treści definicję podaje MSR 12.

jest ich wartością księgową. Zaś wartość podatkowa pasywów jest to ich wartość księgowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego. Konfrontacja wartości księgowej i wartości podatkowej aktywów bądź pasywów daje różnicę przejściową dodatnią bądź ujemną, na którą jednostka tworzy rezerwę i ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego jest podatnikiem. Schemat ustalania tych różnic prezentuje rys. 1.

Ustalenie podatku odroczonego jest złożone i pracochłonne, wymaga rejestrowania skutków różnic przejściowych dla wielu transakcji⁵. Od przyjętej przez jednostkę polityki rachunkowości zależy zakres ustalanych różnic przejściowych na podatek dochodowy. Warto jednakże zwrócić uwagę na potencjalną możliwość poprawy wyniku finansowego netto w sytuacji podatkowej straty netto. Jak już uprzednio wskazano, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego można tworzyć na stratę podatkową, o ile rozliczenie tej straty w najbliższych pięciu latach jest prawdopodobne. Spółki w Polsce także wykorzystują instrument podatku dochodowego odroczonego do poprawy wyniku finansowego netto przy osiągniętej stracie z działalności operacyjnej. Każda jednostka ma prawo określać własną politykę rachunkowości, zwłaszcza w przedmiocie wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. Polityka ta może być tendencyjna, albo w kierunku zawyżania wyniku finansowego, albo w kierunku jego obniżania.

Poniżej opisano taką sytuację na przykładzie spółki giełdowej TVN SA. W tab. 3 zestawiono podstawowe wielkości wynikowe za lata 2010–2012. Z informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wynika, że rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest ujmowana w pełni, metoda bilansową dla wszystkich różnic przejściowych pomiędzy wartością podatkową aktywów i zobowiązań, a ich wartością księgową dla potrzeb sprawozdawczości finansowej. Natomiast aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się, w zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że w przyszłości zostanie osiągnięty dochód do opodatkowania, który zostanie pomniejszony o możliwe do wykorzystania różnice przejściowe.

Z analizy danych spółki TVN zawartych w tab. 3 wynika, że w kolejnych latach badanego okresu występują znaczące różnice w wartościach podatku dochodowego ujętego w rachunku zysków i strat. O ile w latach 2010–2011 w każdym roku podatek dochodowy przyjmował wartości ujemne, to w 2012 roku wartość podatku dochodowego wynosi ponad 245 mln zł (ze znakiem dodatnim), co stanowi 17,2% wartości przychodów ze sprzedaży. Porównując dane o wielkości podatku i wygenerowanej stracie brutto w 2012 r. na poziomie niewiele niższym niż dodatni podatek dochodowy, konkluzja jest jednoznaczna.

⁵ Szczegółowe wytyczne ustalenia podatku odroczonego i jego ujęcia w sprawozdaniu finansowym podaje KSR nr 2 „Podatek dochodowy”.

Tabela 3

Rachunek zysków i strat TVN SA

Pozycje	2012 rok tys. zł	2011 rok tys. zł	2010 rok tys. zł	Struktura, w %		
				2012 rok	2011 rok	2010 rok
Przychody ze sprzedaży	1 429 782	1 670 938	1 665 723	100,0	100,0	100,0
Koszty działalności operacyjnej	-1 149 145	-1 175 588	-1 118 601	80,4	70,4	67,2
Pozostałe koszty/przychody operacyjne, netto	-24 980	1 320	2 451	-1,7	0,1	0,1
Strata na wymianie udziałów w platformach cyfrowych	-365 898	-	-	-25,6	-	-
Dywidenda i pozostałe wpływy netto od spółek zależnych	13 380	-	-	0,9	-	-
Zysk z tytułu wniesienia aportem segmentu sprzedaży i marketingu do spółki zależnej TVN Media	-	2 124 790	-	-	127,2	-
Utrata wartości inwestycji w ITI Neovision	-	-1 013 496	-	-	-60,7	-
Zysk/strata z działalności operacyjnej	-96 861	1 607 964	549 573	-6,8	96,2	33,0
Przychody z tytułu odsetek	10 420	189 789	120 772	0,7	11,4	7,3
Koszty finansowe	-396 509	-368 091	-321 793	-27,7	-22,0	-19,3
Dodatnie/ujemne różnice kursowe, netto	240 029	-47 996	5 154	16,8	-2,9	0,3
Zysk/strata brutto	-242 921	1 381 666	353 706	-17,0	82,7	21,2
Podatek dochodowy	245 963	-50 483	-76 832	17,2	-3,0	-4,6
Zysk netto w okresie	3 042	1 331 183	276 874	0,2	79,7	16,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów spółki.

Z przedstawionych danych wynika, że w 2012 r. spółka ujęła w aktywach z tytułu odroczonego podatku dochodowego kwotę 156 940 tys. zł, a więc tym samym m. in. o taką wartość zwiększyła wynik finansowy netto. Spółka ustala odroczonego podatek dochodowy przy zastosowaniu stawek (i przepisów) podatkowych obowiązujących prawnie na dzień bilansowy, które z godnie z oczekiwaniami będą obowiązywać w momencie realizacji odnośnych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub uregulowania zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Przyjmując, że stawką tą było 19%, spółka założyła, że w kolejnych pięciu latach po 2012 r. prawdopodobnie rozliczy z dochodów do opodatkowania stratę podatkową rzędu 826 mln zł.

Zastosowany instrument podatku dochodowego odroczonego *de facto* pomógł spółce wykazać dodatni wynik finansowy netto. Zwłaszcza w przypadku spółek giełdowych wykazanie zysku netto, nawet na niewielkim poziomie, jest celem priorytetowym. Na ile skutki w wycenie podatku dochodowego ujętego w rachunku zysków i strat mają charakter bardziej czy mniej subiektywny, aczkolwiek dopuszczone stosowanymi przez spółkę MSSF, można ocenić poprzez bliższą analizę tytułów przychodów i kosztów rozliczanych w czasie, dla celów ustalenia podatku dochodowego.

Wskutek przyjętej polityki rachunkowości w 2012 r. spółka TVN SA zwiększyła wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego o 206 997 tys. zł. Tytuły składające się na tę kwotę zestawiono w tab. 4.

Tabela 4

Zmiana stanu aktywów (rezerw) z tytułu odroczonego podatku dochodowego TVN SA

Tytuły zmian w podatku dochodowym	2012 rok	2011 rok	2010 rok
Różnica pomiędzy amortyzacją dla celów podatkowych i księgowych	6 482	7 123	3 686
Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe niestanowiące kosztów uzyskania przychodów	39 833	15 379	31 240
Koszty emisji obligacji	-13 313	-15 115	-16 756
Niezrealizowane różnice kursowe	8 167	18 550	-6 320
Pochodne aktywa (zobowiązania) finansowe	-	-300	-
Odsetki naliczone, niezapłacone, netto	8 888	-64 845	-29 476
Strata podatkowa	156 940	-	-
Inwestycje dostępne do sprzedaży	-	-	1 199
Razem	206 997	-39 208	-16 427

Źródło: jak do tab. 3.

Przykładem innej polityki w przedmiocie odroczonego podatku dochodowego jest spółka giełdowa TAURON Polska Energia SA. W tej grupie kapitałowej funkcjonuje Podatkowa Grupa Kapitałowa, w której dochody i straty spółek zależnych w rozumieniu prawa podatkowego rozlicza wskazana spółka gieł-

dowa jako Spółka reprezentująca. W związku z powyższym, w sprawozdaniu jednostkowym TAURON Polska Energia SA odzwierciedla się m. in. straty podatkowe wykorzystane przez inne spółki w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej. Ze sprawozdania finansowego spółki za 2012 r. wynika, że spółka ma zdecydowanie większe wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (stan na 31.12.2012 r. to 74 438 tys. zł) aniżeli rezerwy na podatek dochodowy (stan na 31.12.2012 r. to 11 709 tys. zł). Przy czym, w łącznej wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego 84,3% stanowią nierozpoznane aktywa z tytułu podatku odroczonego. Oznacza to, że niektóre pozycje mają wartość podatkową, ale nie są ujmowane w sprawozdaniu finansowym z sytuacji finansowej (bilansie) jednostki jako aktywa ani zobowiązania. W tej spółce stan aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmowanych w wyniku finansowym w zasadzie w 2012 r. nie uległ istotnej zmianie⁶. Nie wykorzystano więc tego narzędzia do zwiększenia wyniku finansowego netto.

BIBLIOGRAFIA

KSR nr 2 „Podatek dochodowy”.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, [w:] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011. Część A, IASB, London 2011. Tłumaczenie i wydanie polskie: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.

*MSR 12 „Podatek dochodowy”, § 5. [w:] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011. Część A, IASB, London 2011. Tłumaczenie i wydanie polskie: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011; R. Seredyński, K. Szaruga, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2011.*

Załącznik nr 1 do *Ustawy o rachunkowości*, DzU 2013, poz. 330.

Halina Buk

USING OF DEFERRED TAX FOR CREATION OF COMPANIES FINANCIAL RESULTS

The aim of the article is critical analysis of using solutions in presentation of deferred tax in financial statements. Legal solutions in this subject have advantages from point of quality attribute financial statements, but they have weakness too. Especially users of financial statements could have knowledge about this weakness. In the practical case studies article presents how companies can tendentiously influence for presented financial results in the profit and loss statement. The main reason of this situation is, that in position „income tax” in the profit and loss statement, companies can show income tax for a period and deferred tax. Deferred tax is the amount of income taxes payable in future periods and amount of income taxes recoverable in future periods.

Key words: current tax, deferred tax, financial results, profit, loss, statement.

⁶ W artykule nie rozwija się kwestii odroczonego podatku dochodowego ujmowanego w pozostałych całkowitych dochodach.