

Odroczony podatek dochodowy w międzynarodowych i krajowych uregulowaniach rachunkowości – podobieństwa i różnice

*Małgorzata Kamieniecka **

Wprowadzenie

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie podobieństw i różnic w zakresie rachunkowej alokacji podatku dochodowego według uregulowań prawnych polskich i międzynarodowych (MSR/MSSF). W opracowaniu zostaną wyodrębnione szczegółowe obszary problemowe, które zostaną poddane analizie porównawczej.

Generalnym powodem, dla którego dokonuje się alokacji podatku dochodowego w czasie, jest uzyskanie współmierności między wynikiem finansowym brutto a obciążeniem go podatkiem dochodowym. Ponadto skutki podatkowe zdarzeń gospodarczych w ramach danego okresu są rozliczane między poszczególne elementy i pozycje sprawozdania finansowego. Można, więc mówić o czasowej i „przestrzennej” alokacji podatku dochodowego. Trafnie cel alokacji podatku ujęła B. Gierusz: *„Celem alokacji podatku dochodowego nie jest zwalczanie różnic przejściowych, lecz pomiar wartości zniekształconych wpływem przepisów podatkowych: na wynik finansowy – w podejściu wynikowym; na wycenę aktywów i pasywów – w podejściu bilansowym”* (Gierusz, 2005, s. 80).

Podstawowym zadaniem procedury alokacji podatku jest właściwe ustalenie zysku do podziału. Niemniej jednak procedura ta pozwala także na wykorzystanie sprawozdania finansowego w celach prognostycznych, w tym w celu przewidywać przepływów gotówki związanych z płatnościami podatku dochodowego: aktywa i rezerwy na odroczony podatek dochodowy obrazują przyszłe korzyści (wzrost lub zmniejszenie), jakie może uzyskać jednostka.

Podatek odroczony jest zarówno ważnym (z punktu widzenia zachowania nadrzędnych zasad rachunkowości i roli w analizie finansowej i zarządzaniu finan-

* Dr Małgorzata Kamieniecka, Uniwersytet Marii Curie Skłodowskiej, Zakład Rachunkowości.

sami), jak i skomplikowanym instrumentem. Właściwe ustalenie i ujęcie go w sprawozdaniu wymaga doskonałej znajomości zarówno prawa bilansowego, jak i podatkowego. A jego znaczenie jest tym większe, im więcej rozbieżności pojawia się między zakresem przedmiotowym i czasowym pojęć stosowanych równocześnie w rachunkowości i podatkach (w obszarze zasad ustalania przychodów i kosztów). Ponadto sprawia trudności czytelnikom sprawozdawczości (nawet, jeśli posiadają wiedzę z zakresu analizy finansowej), gdyż treść ekonomiczna związanych z nim pozycji sprawozdania finansowego jest trudna do interpretacji.

1. Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości w zakresie podatku odroczonego

Komitet Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej poświęcił zagadnieniu podatku dochodowego standard nr 12. MSR 12 *Podatek dochodowy* (zaktualizowany) od 1998 r. zastąpił MSR 12 *Rachunkowość podatków od dochodu* (który został przyjęty przez IASC w 1979 r., a wszedł w życie od 1981 r., Międzynarodowe, 1999, s. 1372 i 1375). Historia uregulowań rachunkowości podatku dochodowego na arenie międzynarodowej jest dość długa i sięga już niemal 30 lat.

Celem głównym MSR 12 jest wskazanie księgowego podejścia do podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego). Standard reguluje obszary dotyczące ujmowania, zasad wyceny, prezentacji i ujawniania informacji o podatku bieżącym i odroczonym (w tym wskazuje na źródła dodatnich i ujemnych różnic przejściowych oraz na sposoby tworzenia aktywów i rezerw na podatek odroczone). Regulacje te zajmują ok. 80 stron – ok. 50 stron standard i ok. 30 stron załącznik, w którym znajduje się 5 rozbudowanych przykładów stosowania (MSSF, 2007, MSR 12). Już przyjrzenie się proporcjom MSR 12 pozwala stwierdzić, że bardziej problematycznym i wymagającym wyjaśnień jest podatek odroczone (zaledwie ok. jedną czwartą miejsca poświęcono podatkowi bieżącemu).

Historia rozliczania w czasie podatku dochodowego w Polsce nie jest tak imponująca (sięga 1995 r.) – wprowadzono go Ustawą o rachunkowości z dnia 29.09.1994 r. (dalej: uor). Zapisy ustawy różnią się istotnie od MSR 12 szczegółowością. W ustawie podatkowi odroczonemu poświęcono jeden artykuł (art. 37), a na MSR 12 składa się ponad 90 paragrafów z przykładami.

Uzupełnieniem regulacji krajowych w omawianym zakresie jest ogłoszony w 2004 r. KSR 2 *Podatek dochodowy* (Krajowy Standard), który zawiera znaczne uszczegółowienia zapisów ustawowych. Wprowadzenie KSR 2 było podyktowane głównie potrzebami praktyki: mało szczegółowy i nieprecyzyjny zapis ustawowy nie pozwalał na właściwe zrozumienie i zastosowanie instytucji podatku odroczonego (a ustawowy zapis odsyłający w sprawach nieuregulowanych do zapisów MSR nie sprawdził się, głównie z uwagi na słabą znajomość MSR/MSSF). KSR 2 ma podobną zawartość, strukturę i objętość jak MSR 12.

2. Stosowana metoda alokacji podatku dochodowego

Metodą alokacji zastosowaną zarówno w międzynarodowych, jak i krajowych regulacjach rachunkowości, jest metoda zobowiązań bilansowych. W pierwotnym MSR 12 stosowano podejście wynikowe metodą zobowiązań lub odraczenia. Także w polskiej ustawie o rachunkowości początkowo wprowadzono metodę zobowiązań wynikowych, która jednak w celu harmonizacji ze standardami została od 2002 r. zastąpiona metodą zobowiązań bilansowych (Gabrusewicz, Kamieniecka, 2007, s. 76–77).

Wprowadzenie metody zobowiązań bilansowych wpisuje się w kierunki rozwoju rachunkowości, w której obecnie intensywnie rozwija się obszar informacji prospektywnych i punkt ciężkości przesuwają się z rachunku zysków i strat na bilans, a w związku z tym z zasady współmierności na zasadę prawidłowej wyceny (Walińska, 2003, s. 66–68). Podejście bilansowe skupia się bowiem na ujęciu wpływu na składniki bilansu różnic wynikających z odrębnych uregulowań prawno-podatkowych i prawno-bilansowych. W tym celu należy uchwycić dodatnie i ujemne różnice przejściowe (nie są tu identyfikowane różnice trwałe między wynikiem finansowym brutto a podstawą opodatkowania), które oblicza się jako różnice wartości bilansowych i podatkowych składników aktywów i pasywów. Następnie różnice te są mnożone przez odpowiednie stopy podatkowe, aby ustalić wartość aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. Różnice między wartością tych aktywów i rezerw na początek i koniec okresu sprawozdawczego dają kwotę podatku odroczonego.

Widać, więc, że sednem podejścia bilansowego jest ustalenie pozycji bilansowych związanych z różnicami przejściowymi (aktywów i rezerw), a dopiero później szuka się wpływu tych różnic na wynik finansowy. W podejściu wynikowym obowiązywała odwrotna filozofia (Olchowicz, 2003, s. 70).

3. Wartości podatkowe składników majątkowych i różnice przejściowe

Pojęcia wartości podatkowej aktywów i pasywów znalazły się w polskich uregulowaniach rachunkowości w momencie zaaplikowania do polskiej praktyki metody zobowiązań bilansowych (tzw. „duża” nowelizacja uor z 2000 r.).

Definicja wartości podatkowej aktywów zawarta w uor i w KSR 2 jest niemal identyczna z tą, którą posłużono się w MSR 12. Natomiast w określeniu wartości podatkowej pasywów występują drobne rozbieżności. Uor określa ją jako wartość księgową pasywów pomniejszoną o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego (art. 37 ust. 3). W MSR 12 dodano zapis: „w przypadku przychodów otrzymanych z wyprzedzeniem (przychodów przyszłych okresów), wartością podatkową takiego składnika pasywów jest jego wartość bilan-

sowa pomniejszona o kwotę przychodów, które nie będą podlegały opodatkowaniu w przyszłych okresach” (MSR 12, § 8). Wynika z tego, że w ustawowej definicji nie uwzględniono przy określaniu wartości podatkowej pasywów przy padku, gdy istnieją składniki, które dla celów podatkowych mogą w przyszłości zwiększyć podstawę opodatkowania. Niedomówienie to naprawiono w standardzie krajowym (KSR 2, pkt 4.1), precyzując, że wówczas należy przyjąć wartość podatkową zobowiązań równą wartości bilansowej powiększonej o kwoty, które w przyszłości zwiększą podstawę opodatkowania¹.

Należy podkreślić, że w standardzie krajowym (w porównaniu do międzynarodowego) sporo miejsca poświęcono ustalaniu wartości podatkowych aktywów i pasywów w umowach leasingowych – przy czym w większości jest ono wykorzystane na prezentację przykładów, a nie uogólnień teoretycznych (KSR 2, pkt 6.1–6.2).

Zgodnie z definicją zawartą w MSR 12 i KSR 2, różnice przejściowe to różnice między wartością bilansową danego składnika aktywów lub zobowiązań a jego wartością podatkową (MSR 12, § 5; KSR 2, pkt 2).

MSR określają także powstawanie różnic przejściowych w sytuacjach, gdy jakaś pozycja ma wartość podatkową, ale nie jest ujmowana w bilansie ani jako pasyw, ani aktyw². Wówczas należy przyjąć, że wartość bilansowa takiego składnika jest równa zero i ustalić odpowiednio charakter różnicy (dodatnia/ujemna). Także KSR Podatek dochodowy przewiduje taką możliwość, przy czym traktuje problem bardziej ogólnie, gdyż dopuszcza także sytuację zwiększenia podstawy opodatkowania: „nieujęte w aktywach lub zobowiązaniach, wynikające z przeszłych zdarzeń prawa i obowiązki, zmniejszające lub zwiększające podstawę opodatkowania w przyszłości, stanowią ujemne lub dodatnie różnice przejściowe, w kwocie, w której spowodują odpowiednio zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania w przyszłości” (KSR 2, pkt 5.1). W KSR nieco inaczej niż w MSR wskazano sposób obliczenia różnicy przejściowej w przypadku, gdy składnik nie jest ujmowany w bilansie, a rodzi różnice przejściowe: wskazano, że jest ona równa wartości podatkowej, a więc kwotom, które w przyszłości zmniejszą lub zwiększą podstawę opodatkowania. Kwotowo obydwie sposoby (ze standardu krajowego i międzynarodowego) dają te same wyniki. Ponadto krajowy standard podaje dodatkowe przykłady pojawiania się różnic przejściowych na składnikach nieujmowanych w bilansie, takie jak udzielenie poręczenia czy przyjęcie w najem środka trwałego (KSR 2, pkt 5.3).

Także w sytuacji, gdy pojawiają się pozycje, które w przyszłości spowodują doliczenia lub odliczenia od podatku, należy przyjąć, że wartość bilansowa tej pozycji jest równa zero. Ustawodawca miał tu na myśli przede wszystkim możliwości, jakie daje prawo podatkowe wielu krajów, w tym Polski, odliczenia strat podatkowych. Ujmowanie różnic przejściowych z tytułu straty podatkowej zo-

¹ Wartość podatkowa pasywów nie obejmuje jednej z grup pasywów, mianowicie kapitałów własnych, gdyż ich wartość podatkowa jest równa księgowej (KSR 2, pkt 4.10).

² Jako przykład są podane koszty prac rozwojowych: ujęte w rachunku zysków i strat w okresie poniesienia, ale nieuwzględnione w tym okresie przy ustalaniu dochodu do opodatkowania – zostaną dopiero w przyszłości uznane podatkowo (MSR 12, § 9).

stało nakazane zarówno w standardzie krajowym, jak i w standardzie międzynarodowym (KSR 2, pkt 5.1–5.2; MSR 12, § 34).

Sposób określania charakteru różnicy przejściowej (dodatnia czy ujemna) jest w regulacjach polskich i międzynarodowych zbieżny.

4. Pojęcie i zasady wyceny aktywów i rezerw na podatek odroczony

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, według uor i MSR – są to kwoty, które w przyszłości zostaną odliczone od podatku dochodowego, a powstają ze względu na ujemne różnice przejściowe i możliwe do odliczenia straty podatkowe. Dodatkową przyczyną wskazaną w MSR 12 są niewykorzystane ulgi podatkowe³.

Zarówno KSR, jak i MSR, przewidują wyjątki w tworzeniu aktywów w związku z różnicami przejściowymi, które wynikają z początkowego ujęcia danego składnika majątkowego w księgach na skutek transakcji, która nie wynika z połączenia lub nabycia jednostki i jednocześnie nie wpływa ani na wynik bilansowy, ani podatkowy⁴. Standard krajowy uzupełnia te wyjątki o KSR 2, pkt 9.1, 13.1 i 13.2:

- różnice przejściowe dotyczące ujemnej wartości firmy, której odpis nie powoduje zmniejszenia podstawy opodatkowania;
- rozliczenia międzyokresowe przychodów ujęte przy rozliczeniu premii inwestycyjnych (kwoty te mają charakter dotacji i powinny być ujmowane tak jak dotacje).

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego, który trzeba będzie w przyszłości zapłacić w związku z wystąpieniem w bieżącym okresie dodatnich różnic przejściowych (definicje międzynarodowe i krajowe są zbieżne)⁵. Także w tym wypadku przewidziano pewne wyjątki od ogólnej reguły ustalania rezerw na odroczony podatek dochodowy i są one w obydwu rozwiązaniach (KSR i MSR) takie same, będąc różnicami przejściowymi związanymi z (MSR 12, § 15; KSR 2, pkt 8.1):

- wartością firmy, której amortyzacja lub odpisanie nie wpłynie na podstawę opodatkowania⁶,

³ Porównaj MSR 12, § 5 i uor, art. 37, ust. 4.

⁴ Musiałoby się to wiązać z korektą wartości początkowej będących źródłem różnicy aktywów lub zobowiązań (MSR 12 § 24; KSR 2, pkt 9.1).

⁵ Porównaj: (uor, art. 37, ust. 5, i MSR 12, § 5).

⁶ Wartość firmy jest wartością wynikową, a więc nie może ona wpływać na aktywa i rezerwy z tytułu podatku dochodowego; powinno być odwrotnie – aktywa i rezerwy na podatek odroczony powinny kształtować poziom wartości firmy (MSR 12, § 21–21B; KSR 2, pkt 8.2–8.4).

- początkowym ujęciem danego aktywu lub pasywu nie będącym skutkiem połączenia jednostek gospodarczych oraz nie mającym wpływu na wynik finansowy brutto i podstawę opodatkowania.

Kwoty aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy otrzymuje się mnożąc różnice przejściowe ujemne i dodatnie przez stawkę podatku dochodowego, jaka będzie obowiązywała w roku rozliczenia różnicy przejściowej. Jeśli stopy podatkowe na lata przyszłe nie są znane, to przyjmuje się stawkę obowiązującą na dzień bilansowy, na który są ustalane różnice przejściowe (standard międzynarodowy dodaje, że mają być to przepisy i stawki obowiązujące prawnie lub faktycznie), nawet mimo oczekiwania zmian przepisów podatkowych (MSR 12, § 47; KSR 2 pkt 11.3 i 3.15)⁷. Wówczas, w przypadku zmian stawek, skutki wyceny aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy z tytułu tych zmian należy uwzględnić w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiła korekta uregulowań podatkowych (KSR 2 pkt 12.5).

W MSR przewidziano, iż w niektórych przypadkach ogłoszenie przez rząd stawek podatkowych powoduje ich faktyczne wejście w życie, które formalnie może nastąpić kilka miesięcy po ogłoszeniu. W takich przypadkach MSR nakazuje wyceniać aktywa i rezerwy na odroczony podatek dochodowy według tych ogłoszonych, choć jeszcze nie faktycznie obowiązujących, stawek. Nasz Komitet Rachunkowości, zapewne nauczony polskim doświadczeniem legislacyjnym, zachował w tym względzie dużo większą ostrożność i pozwolił na stosowanie stawek obowiązujących na dzień bilansowy bądź ewentualnie uchwalonych lub wydanych (choć jeszcze nie obowiązujących) na dzień bilansowy (MSR 12 § 48; KSR 2, pkt 11.3).

Zarówno w MSR, jak i w KSR, zakazano dyskutowania wysokości aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy (MSR 12, § 53; KSR 2, pkt 11.10)⁸. Ponadto w MSR 12 odniesiono się do kwestii opodatkowania nieliniowego, wskazując, że wówczas wycena aktywów/rezerw na podatek odroczony powinna odbywać się na podstawie stawek średnich (MSR 12, § 49).

W przypadku wieloletnich różnic przejściowych aktywa i rezerwy na odroczony podatek dochodowy mogą być tworzone przy zastosowaniu różnych stawek podatkowych (właściwych dla różnych lat). Jednostka powinna przyjąć jedną z metod określających kolejność odwracania się różnic przejściowych: FIFO, LIFO lub metodę średniej ważonej, która powinna być stosowana konsekwentnie do wszystkich różnic przejściowych. Krajowy standard zaleca, aczkolwiek nie nakazuje, stosowanie metody FIFO (KSR 2, pkt 11.5). MSR nie odnosi się bezpośrednio do tego problemu.

⁷ Na takie postępowanie pozwala zasada istotności.

⁸ Wymagałoby to znajomości szczegółowych terminów odwracania się każdej różnicy przejściowej, co jest wysoce złożone. MSR nie tylko nie zaleca, ale nie dopuszcza dyskonta, argumentując to tym, że dopuszczenie dyskutowania bez wprowadzenia takiego wymogu doprowadziłoby do braku porównywalności sprawozdań różnych jednostek gospodarczych (MSR 12, § 54).

Niezmierne ważnym problemem, któremu poświęcono dużo miejsca, zarówno w MSR, jak i w KSR, jest kwestia możliwości realizacji korzyści ekonomicznych z aktywów na odroczony podatek dochodowy. Wymogi zasady ostrożności zostały uwzględnione w obydwu regulacjach, przy czym nieco inaczej wygląda jej realizacja. Standard międzynarodowy mówi w sposób bardzo ogólny, że jednostka powinna obniżyć wartość bilansową składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego w zakresie, jakim nie jest prawdopodobna (częściowa lub całkowita) realizacja tego aktywów (MSR 12, § 56). Samo tworzenie aktywów z tytułu różnic ujemnych według MSR powinno być ograniczone kwotą dochodu do opodatkowania pozwalającego na potrącenie tych różnic (MSR 12, § 24).

Standard krajowy natomiast nakazuje tworzenie aktywów na wszystkie ujemne różnice przejściowe, a zasadę ostrożności realizować za pomocą dokonywania odpisów aktualizujących (drogą ustalania na każdy dzień bilansowy czy nie doszło do utraty wartości aktywów z tytułu podatku odroczonego). Dlatego w KSR 2 określono czynniki ryzyka, wskazujące na brak możliwości osiągnięcia podstawy opodatkowania wystarczającej do rozliczenia aktywów na podatek odroczony (strata w ciągu ostatnich 3 lat, niewykorzystanie odliczeń z tytułu strat w ciągu ostatnich 5 lat, czy straty podatkowe lub bilansowe spodziewane w kolejnych latach – mimo wysokiego zysku podatkowego i bilansowego w latach ubiegłych) (KSR 2, pkt 11.16).

KSR 2 określa jednocześnie sytuacje, kiedy należy uznać, że nie doszło do trwałej utraty wartości aktywów; są to: istnienie wystarczających dodatnich różnic przejściowych, na które utworzono rezerwy na podatek odroczony lub osiągnięcie odpowiednio wysokiej podstawy opodatkowania (wskazano także na przykładowe przesłanki rodzące takie przypuszczenia) (KSR 2, pkt 11.13 i 11.15).

MSR 12 nakazuje, żeby jednostka na każdy dzień bilansowy ponownie oceniła dokonane obniżki wartości aktywów (a także nieujęte aktywa z tytułu podatku odroczonego) i ujęła je w sprawozdaniu w takim zakresie, w jakim stało się prawdopodobne, że przyszły dochód podatkowy pozwoli na realizację aktywów z tytułu podatku odroczonego. Podobne uregulowania zawarto w standardzie krajowym (KSR 2, pkt 11.18; MSR 12, § 37 i 56).

5. Uznawanie podatku odroczonego

Ujmowanie skutków różnic przejściowych powinno być spójne ze sposobem ujęcia zdarzenia, które doprowadziło do pojawienia się różnicy przejściowej. Mogą być więc one ujęte, i najczęściej są, w rachunku zysków i strat (jako przychód lub koszt) lub, niekiedy, w bilansie (w pozycji kapitału własnego, albo w wartości firmy). Rozwiązania krajowe i międzynarodowe są w tym względzie zgodne. Poza tym zarówno w KSR, jak i w MSR, podano przykładowe sytuacje uznawania zmian stanu aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy w róż-

nych pozycjach sprawozdania finansowego (MSR 12, § 57; KSR 2, pkt 12.4). W obu regulacjach odniesiono się do ujmowania podatku odroczonego wynikającego z połączenia jednostek (MSR 12, § 66–68; KSR 2, rozdz. XV i XVI); natomiast w MSR 12 poruszono dodatkowo kwestię podatku odroczonego pojawiającego się przy transakcji płatności w formie akcji (MSR 12, § 68 A–C).

6. Ujawnienia i prezentacja w sprawozdaniu finansowym

Prezentacja informacji na temat aktywów i rezerw na odroczonego podatek dochodowy i zmian ich stanu jest zdeterminowana układem sprawozdania finansowego, w którym są one ujmowane (głównie układem bilansu i rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w kapitale własnym).

Aktywa i rezerwy na odroczonego podatek dochodowy w polskim wzorze bilansu są prezentowane jako pozycje długoterminowe, niezależnie od tego, na kiedy przewidziano ich rozliczenie (kiedy nastąpi odwrócenie różnic przejściowych) (uor, załącznik 1, wzór bilansu; KSR 2, pkt 17.1). Standard międzynarodowy natomiast nie odnosi się do tej kwestii, przy czym należy podkreślić, że poprzednia wersja MSR 12 przewidywała identyczne rozwiązania jak te, które zastosowano w uregulowaniach krajowych⁹. Zmiana MSR była prawdopodobnie spowodowana unifikacją ze standardami amerykańskimi.

Aktywa i rezerwy na podatek odroczonego prezentuje się w bilansie oddzielnie. Można je kompensować, jeżeli jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego (KSR 2, pkt 14.2; MSR 12, § 74), a mianowicie:

- jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego,
- aktywa i zobowiązania na odroczonego podatek dochodowy dotyczą podatku nałożonego przez tę samą władzę podatkową na tego samego podatnika (lub różnych podatników, którzy zamierzają rozliczyć należności i zobowiązania podatkowe w kwocie netto lub zrealizować je jednocześnie)¹⁰.

W KSR podkreślono konieczność informowania o ewentualnej kompensacie tych składników (podania polityki rachunkowości w tym zakresie).

Z uwagi na ograniczenia objętości niniejszego opracowania nie jest możliwe dokładne omówienie prezentacji podatku odroczonego w sprawozdaniu finansowym. Należy jednak podkreślić, że zakres ujawnień wymagany przez standar-

⁹ „Jeśli jednostka gospodarcza w sprawozdaniach finansowych stosuje rozróżnienie na krótkoterminowe i długoterminowe należności i zobowiązania, nie powinna zaliczać aktywów z tytułu podatku odroczonego do należności krótkoterminowych ani rezerw na podatek odroczonego do zobowiązań krótkoterminowych” (Międzynarodowe standardy, 1999, s. 295, § 70). Standard nie podawał wyjaśnienia takiego uregulowania.

¹⁰ W Polsce dotyczy to grupy podatkowej.

dy międzynarodowe jest znacznie szerszy od wymogów krajowych, nawet po uwzględnieniu zapisów KSR 2 (gdyż szereg ujawnień zawartych w standardzie krajowym ma charakter zaleceń a nie wymogów) (MSR 12, § 79–88; KSR 2, rozdz. XVIII).

Podsumowanie – syntetyczne ujęcie podobieństw i różnic

Zasady ujmowania, prezentacji i wyceny odroczonego podatku dochodowego w uregulowaniach krajowych i międzynarodowych wykazują daleko idącą zbieżność. Co prawda, zapisy uor, w stosunku do wymogów MSR 12 są co najmniej skromne, ale zostały uzupełnione standardem krajowym i dlatego można stwierdzić, że rozwiązania krajowe i wskazywane w MSR 12 mają podobną zawartość.

Zgodność tę (według stanu na dzień 1. stycznia 2004 r.) podkreślono w KSR 2. W części określającej cele i zakres stosowania standardu krajowego wymieniono także podstawowe różnice, które polegają na (KSR 2, pkt 1.4):

- bardziej szczegółowym unormowaniu niektórych zagadnień, biorącym pod uwagę unormowania polskiego prawa podatkowego,
- ujmowaniu aktywów z tytułu podatku odroczonego w każdym przypadku i dokonywaniu, w miarę potrzeby, odpisów aktualizujących te aktywa (jednocześnie w KSR szerzej zaprezentowano czynniki, jakie jednostka powinna uwzględnić dokonując takiej aktualizacji),
- różnym podejściu do sprawy kompensaty aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w KSR przyjęto, że kompensata jest uzależniona od przyjętej przez jednostkę polityki rachunkowości w tym zakresie),
- nieco innej prezentacji obciążeń z tytułu podatku dochodowego związanego ze zdarzeniami nadzwyczajnymi (w MSR prezentowane oddzielnie¹¹),
- węższym zakresie ujawnień przewidzianym w KSR.

Syntetycznie ujęte podobieństwa i różnice w ujmowania podatku dochodowego według uor i KSR 2 oraz MSR 12 zostały zebrane w tabeli 1.

Tabela 1. Podobieństwa i różnice krajowego i międzynarodowego modelu alokacji podatku dochodowego

<i>Element modelu</i>	<i>Ustawa o rachunkowości i KSR 2</i>	<i>MSR 12</i>
Wartość podatkowa	Zapisy ustawy o rachunkowości, po uzupełnieniu o zapisy KSR 2, zbieżne z określeniami zawartymi w MSR 12.	

¹¹ W zmienionym MSR 12 usunięto paragraf 81 b, stąd obecnie obowiązująca wersja w tym względzie nie różni się od uregulowań KSR 2.

<i>Element modelu</i>	<i>Ustawa o rachunkowości i KSR 2</i>	<i>MSR 12</i>
Różnice przejściowe	Zbieżne definicje i sposoby ustalania. W MSR 12 i KSR 2 podobne przykłady źródeł pojawiania się różnic przejściowych.	
Ujmowanie	Uregulowania krajowe i MSR 12 kierują się takimi samymi zasadami ujmowania i przewidują podobne wyjątki przy ustalaniu tych pozycji bilansowych.	
Wycena	Uregulowania generalnie zbieżne, m.in. podobne zasady ustalania stawek podatkowych służących ujmowaniu skutków bilansowych różnic przejściowych.	
	Tworzyć aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na wszystkie różnice ujemne, a dla zachowania zasady ostrożności dokonywać odpisy aktualizujące.	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzyć wówczas, gdy jest możliwe ich rozliczenie.
	Metoda stosowana przy odwracaniu się różnic: zalecana (choć nie nakazana) FIFO.	Brak wskazań co do zalecanej metody rozliczania różnic.
Uznawanie	Podobne zasady (uznanie podatku dochodowego ma być spójne ze sposobem uznania zdarzenia powodującego skutki podatkowe – w roku zysków i strat, kapitale własnym lub wartości firmy), różniące się nieco szczegółowością zapisów.	
Prezentacja	Zasady podobne.	
	Aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego prezentować w bilansie jako długoterminowe składniki majątkowe.	Brak wskazań co do prezentacji (czy w grupach majątku krótkoterminowego, czy długoterminowego).
Ujawnienia	W KSR 2 szeroki, ale fakultatywnie (w uor – wąski).	Szerszy, a ujawnienia obligatoryjne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Gabrusewicz, Kamieniecka, 2007, s. 125–126.

Literatura

- Gabrusewicz W., Kamieniecka M. (2007), *MSR 12 Podatek dochodowy. Międzynarodowe i krajowe regulacje sporządzania sprawozdań finansowych w praktyce*, Difin, Warszawa.
- Gierusz B. (2005), *Metody alokacji podatku dochodowego w teorii i praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo UG, Gdańsk.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 Podatek dochodowy*, Dz. Urz. Min. Fin. z 2004 r., nr 13, poz. 132.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości* (1999), International Accounting Standards Committee, Londyn.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz Interpretacje według stanu na dzień 1 stycznia 2007 r. (2007), Tom I i II, International Accounting Standards Board i SKwP, Londyn.

Olchowicz I. (2003), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.

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

Walińska E. (2003), *Rachunkowość podatków odroczonech*, FRRwP, Warszawa.

Streszczenie

Artykuł poświęcono analizie podobieństw i różnic między uregulowaniami określonymi przez Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej a regulacjami krajowymi w zakresie alokacji podatku dochodowego. Autorka zbadała zapisy MSR 12, ustawy o rachunkowości, a także KSR 2. Porównania dokonano w najważniejszych obszarach, m.in. definicji wartości podatkowej, określeniu różnic przejściowych, zasad wyceny, ujmowania i prezentacji podatku odroczonego w sprawozdaniu finansowym. Przeprowadzona analiza porównawcza pozwala stwierdzić, iż regulacje krajowe dotyczące alokacji podatku są dalece zbliżone z międzynarodowymi, a występujące różnice mają charakter nieistotny.

Summary

Deferred income tax in international and Polish accounting regulations – similarities and differences

The article is devoted to identification and analysis of similarities and differences between international accounting standards and Polish accounting regulations relating to income tax allocation. The author has examined the relevant provisions of IAS 12, the Polish Accounting Act and NAS 2 (National Accounting Standard 2), and has carried out a comparative analysis in main areas, such as: definition of tax value, temporary differences, and the rules of deferred income tax valuation and presentation in financial statements. The study has found that domestic and international regulations relating to deferred tax allocation are highly convergent and the small differences that exist are insignificant.