

Zakres ujawnianych różnic przejściowych w odroczonym podatku dochodowym na przykładzie spółek giełdowych

Anna Dyhdalewicz 

Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania

e-mail: a.dyhdalewicz@pb.edu.pl

Ewa Zuzanna Gałęcka

Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania

e-mail: galecka.e@wp.pl

Streszczenie

Celem artykułu jest identyfikacja źródeł dodatnich i ujemnych różnic przejściowych wynikających z odrębnych uregulowań prawno-podatkowych i prawno-bilansowych w zakresie podatku dochodowego oraz zaprezentowanie przykładów typowych różnic niezależnie od przynależności do określonej branży. Cel artykułu został zrealizowany na podstawie przeglądu literatury przedmiotu oraz analizy empirycznej sprawozdań finansowych w zakresie determinant tworzenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych należących do indeksu WIG 20. Badania własne autorów potwierdzają, że można wyróżnić typowe, powszechnie występujące przyczyny powstawania różnic przejściowych niezależnie od branży, w której prowadzona jest działalność gospodarcza. Specyfika poszczególnych branż ujawnia się w bardziej szczegółowej prezentacji niektórych tytułów różnic przejściowych, co można zauważyć na przykładzie tworzonych rezerw na przyszłe zobowiązania.

Słowa kluczowe

podatek dochodowy odroczony, różnice przejściowe, prawo bilansowe, prawo podatkowe

Wstęp

Rozbieżności między prawem podatkowym a bilansowym w interpretowaniu tych samych faktów mają znaczny wpływ na kształt sytemu rachunkowości. Szczególnie ważne miejsce w obciążeniach z tytułu podatków zajmuje podatek dochodowy od osób prawnych. Prawidłowe ustalenie i uwzględnienie tego podatku w sprawozdaniu finansowym wymaga doskonałej znajomości zarówno prawa bilansowego, jak i prawa podatkowego. Znaczenie podatku dochodowego jest tym większe, im więcej rozbieżności pojawia się między zakresem przedmiotowym i czasowym pojęć stosowanych w rachunkowości i podatkach [Kamieniecka, 2009, s. 36; Purina, 2016, p. 382]. W stosunku do ujmowania podatku dochodowego od osób prawnych w praktyce i teorii rachunkowości wypracowano różne modele rozwiązań [Dyhdalewicz, 2002; Olchowicz, 2002; Gierusz, 2002; Kamieniecka, 2009; Gierusz i Martyniuk, 2015, s. 63-66]. Od lat obowiązuje metoda bilansowa alokacji w czasie podatku dochodowego. Metoda ta polega na ustaleniu różnic przejściowych pomiędzy wartością bilansową (księgową) i wartością podatkową różnych pozycji bilansowych. Informacja finansowa na temat podatku dochodowego wykazywana jest we wszystkich elementach rocznego sprawozdania finansowego, w szczególności w bilansie, rachunku zysków i strat oraz w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym. W rachunku zysków i strat należy ujawnić łączną kwotę podatku dochodowego, na którą składa się:

- część bieżąca, tzn. kwota podatku dochodowego podlegającego zapłacie (zwrotowi) zgodnie z przepisami podatkowymi;
- część odroczone, która stanowi różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec i na początek okresu sprawozdawczego.

Odroczony podatek dochodowy jako kategoria prawa bilansowego:

- koncentruje się na przyszłych skutkach podatkowych związanych z posiadanymi przez jednostkę aktywami i źródłami ich finansowania (zobowiązaniami),
- odpowiada na pytanie, jaki będzie skutek podatkowy realizacji korzyści z tytułu już posiadanych aktywów oraz skutek podatkowy odpływu korzyści (realizacji obowiązku) z tytułu ciężących na jednostce zobowiązań.

Podatek odroczony to potencjalna kwota podatku dochodowego wynikająca ze zdarzeń okresu bieżącego, która jednak będzie zapłacona lub potrącona w przyszłości łącznie z zobowiązaniem podatkowym tego okresu [Fałowski, 2010, s. 487]. Rachunkowość odroczonego podatku dochodowego jest zaliczana do jednego z bar-

dziej skomplikowanych obszarów rachunkowości. „Międzyokresowa alokacja podatków od lat wzbudza ożywioną, a czasami nawet zażartą dyskusję” [Hendriksen i Breda, 2002, s. 700].

W teorii rachunkowości i w praktyce gospodarczej szukano argumentów za i przeciw międzyokresowej alokacji oraz właściwej metody ustalania odroczonego podatku dochodowego. Poziom różnic księgowo-podatkowych jest rozmaity w różnych państwach, a Polska należy do grupy jurysdykcji, w których różnice te są liczne. Badania przeprowadzone przez A. Leszczyńską potwierdziły, że wynik księgowy i wynik podatkowy spółek akcyjnych różnią się statystycznie od siebie. Istoty nabiera pytanie: czy ma sens utrzymanie rozbieżności między prawem bilansowym a prawem podatkowym z uwagi na wzrost złożoności ewidencji liczne wątpliwości i problemy z tym związane [Leszczyłowska, 2017]. Zwolennicy wykazywania jedynie podatku dochodowego płaconego rzeczywiście do urzędu skarbowego kwestionują podatki dochodowe odroczone w systemie rachunkowości. W literaturze argumenty przemawiające za międzyokresową alokacją podatków odroczonego są następujące [Hendriksen i Breda, 2002, 701-703]:

- Alokacja podatku dochodowego umożliwia ujęcie skutków podatkowych od wszystkich transakcji kosztowych i przychodowych oraz zastosowanie zasady współmierności nie tylko do kosztów i przychodów kształtujących wynik finansowy brutto, ale także dla ujęcia podatku dochodowego w celu ustalenia poprawnego wyniku finansowego netto.
- Całkowite obciążenie podatkowe powinno obejmować nie tylko podatek faktycznie płacony (bieżący), ale także należy naliczyć nadpłatę lub zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego jako przyszłe skutki podatkowe związane się z danym zdarzeniem. Alokacja podatków odroczonego opiera się na koncepcji kontynuacji działalności. Konsekwencje podatkowe danego zdarzenia są nieodłącznym elementem tego zdarzenia.
- Podatek dochodowy jest kategorią wynikową, czyli jest on kosztem działalności. Należy go uwzględniać w praktyce zarządzania w kontekście pomiaru rentowności i podejmowania decyzji przez właścicieli. Zarządy spółek podejmują decyzje inwestycyjne oraz dotyczące wypłat dywidend na podstawie wyniku finansowego netto. Stąd powinny uwzględniać pełny podatek dochodowy jako koszt działalności, który kształtuje wynik finansowy netto i jednocześnie jest potencjalnym źródłem przepływów pieniężnych w przyszłości.

Argumenty przeciwników międzyokresowej alokacji podatku dochodowego są następujące [Hendriksen i Breda, 2002, s.703-705]:

- Brak zrozumiałości podatków odroczonych dla przeciętnego użytkownika sprawozdania finansowego, a więc rozumienia różnicy między podatkiem według regulacji rachunkowości a płatnością gotówkową z tytułu podatku dochodowego (podatkiem bieżącym).
- Pogląd, że nie ma innego zobowiązania prawnego poza wykazany w zeznaniu podatkowym. Zwolennicy tej argumentacji są zdania, że podatek płaci się, podobnie jak dywidendy, jedynie w przypadku wypracowania zysku. Podatek będzie płacony w przyszłości, gdy firma wykaże dochód, natomiast odroczony podatek jest tylko zakładaniem zdarzeń, które dopiero mają nastąpić.
- Argumentacja zakładająca ujawnianie przepływów pieniężnych jednostki w sposób maksymalnie przejrzysty. Zwolennicy stosowania tej zasady opowiadają się za wyeliminowaniem zasady memoriału z rachunkowości, a przynajmniej stosowania jej, ale nie do pozycji takiej, jak podatek dochodowy.
- Niepewność przy szacowaniu przyszłego obowiązku podatkowego i przyszłych skutków podatkowych jest zbyt duża, aby nadać alokacji odpowiednie znaczenie w sprawozdawczości finansowej.

Ustalenie odroczonego podatku dochodowego wymaga rozpoznania i określenia charakteru różnic przejściowych w kontekście aktualnego prawa podatkowego oraz tego co można w tym zakresie oczekiwać w przyszłości. Celem artykułu jest identyfikacja źródeł dodatnich i ujemnych różnic przejściowych wynikających z odrębnych uregulowań prawno-podatkowych i prawno-bilansowych w zakresie podatku dochodowego oraz zaprezentowanie przykładów typowych różnic niezależnie od przynależności do określonej branży. Cel artykułu zostanie zrealizowany na podstawie badania empirycznego przeprowadzonego metodą analizy treści sprawozdań finansowych w zakresie determinant tworzenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych należących do indeksu WIG 20. W badaniu założono, że źródła różnic przejściowych uwzględniają typowe przyczyny jednolite dla wszystkich badanych podmiotów oraz specyfikę wynikającą z przynależności do określonej branży.

1. Różnice przejściowe w podejściu bilansowym

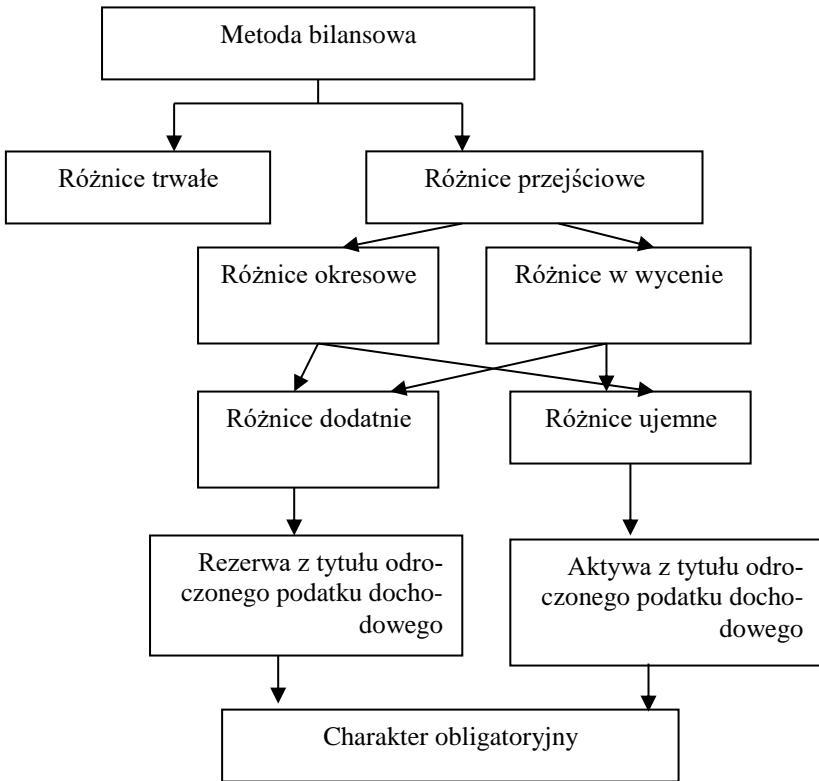
Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 „Podatek dochodowy” (MSR 12) i wzorowane na nich regulacje krajowe - Ustawa o rachunkowości, Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (KSR 2), zalecają podejście bilansowe do odroczonego podatku dochodowego.

Metoda bilansowa za punkt wyjścia przyjmuje bilans. Różnice przejściowe, które są przyczyną powstania odroczonego podatku dochodowego, oblicza się porównując wartość bilansową wielu różnorodnych składników aktywów i pasywów z ich wartością podatkową na koniec okresu sprawozdawczego [Buk, 2015, s. 43]. Konsekwencją podejścia bilansowego jest urealnienie nie tylko wyniku finansowego netto, ale również pozostałych pozycji kapitału własnego. Wynika to z ujęcia wszystkich różnic przejściowych, zarówno o charakterze czasowym, jak i innych wynikających z księgowej i podatkowej podstawy wyceny aktywów i zobowiązań, zwanych różnicami w wycenie.

Różnice przejściowe to różnice między wartością bilansową danego składnika aktywów lub pasywów, a jego wartością podatkową, możliwe do odliczenia w przyszłości. Wynikają one z tego, że realizacja wartości bilansowej aktywów i pasywów następuje w innym roku obrotowym aniżeli realizacja ich wartości podatkowej. Z punktu widzenia skutków, jakie wywierają na rozliczenia podatkowe, różnice przejściowe (zob. rysunek 1) dzielą się na [Jonas, 2018, 152-153; Koc, 2013, s. 348-349]:

- dodatnie różnice przejściowe, tj. różnice, które spowodują powstanie kwot do opodatkowania uwzględnionych w toku ustalania dochodu do opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub pasywów zostanie rozliczona. Powstają one, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest niższa niż jego wartość podatkowa;
- ujemne różnice przejściowe, tj. różnice, które spowodują powstanie kwot podlegających odliczeniu podatkowemu w toku ustalania dochodu do opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub pasywów zostanie rozliczona. Powstają one, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa, albo wartość bilansowa składnika pasywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa.

Istnieją także transakcje, w wyniku których powstają różnice trwałe. W przypadku takich różnic podatek odroczonego nie powstaje. Najczęściej wynikają one z transakcji rodzących koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (np. koszt taki obniży zysk księgowy, ale nigdy nie może obniżyć dochodu do opodatkowania).



Rys. 1. Rodzaje różnic w podejściu bilansowym do odroczonego podatku dochodowego

Źródło: opracowanie własne.

Dodatnie i ujemne różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nie ujętymi jako aktywa lub zobowiązania w bilansie (wartość bilansowa takiego składnika równa jest zero, jednak pozycja ta ma wartość podatkową). Wartość podatkowa aktywów lub pasywów to wartość odpowiadająca regulacjom podatku dochodowego, czyli powstała wskutek zastosowania zasad ustalania kosztów i przychodów przy obliczaniu podstawy opodatkowania. Wartość bilansowa aktywów odzwierciedla oczekiwane przez jednostkę przyszłe korzyści, związane z danym zasobem. Zgodnie z ustawą o rachunkowości wartością podatkową aktywów jest kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich w sposób pośredni (np. w razie zużycia aktywów do produkcji dóbr) lub bezpośredni korzyści ekonomicznych (np. w razie ich

sprzedaży). Ustalanie różnic przejściowych w ramach pasywów koncentruje się wokół zobowiązań. Wartość bilansowa danego składnika zobowiązań reprezentuje kwotę oczekiwanego zmniejszenia przyszłych korzyści jednostki, w związku z wypełnieniem obowiązku będącego podstawą ujęcia zobowiązania. Wartością podatkową pasywów jest natomiast ich wartość księgowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę naliczania podatku dochodowego. W przypadku przychodów uzyskanych z wyprzedzeniem wartością podatkową jest wartość księgowa pomniejszona o kwotę przychodów, które nie będą podlegały opodatkowaniu w przyszłych okresach.

Na szczególną uwagę zasługuje strata podatkowa podlegająca odliczeniu od dochodów do opodatkowania w kolejnych okresach sprawozdawczych (Grenda, 2012, s. 30-31; Burchart, 2020, s. 44). W tym przypadku jednostka nie posługuje się wartością bilansową i podatkową. Różnicę przejściową ujemną oraz korzyści ekonomiczne związane z tymi odliczeniami ustala się na podstawie zasad odliczenia straty podatkowej określonych w przepisach prawa podatkowego. Ujmowanie różnic przejściowych z tytułu straty podatkowej zostało nakazane zarówno w standardzie międzynarodowym MSR 12, jak i krajowym KSR 2. Strata ma charakter aktywów podatkowych, jeżeli jednostka ma przekonujące przesłanki wskazujące, że w przyszłości będzie uzyskiwać wysokie dochody do opodatkowania (uwzględniając rozliczenie trwających różnic przejściowych), co umożliwi jej pełne odliczenie. Weryfikacja wartości takiego aktywów powinna być udokumentowana planem finansowym na kolejne okresy sprawozdawcze, a odpowiedzialność za nią spoczywa na kierownictwie jednostki. MSR 12 Podatek dochodowy nakazuje ujawnienie rodzaju dowodów uzasadniających ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Według ustawy o rachunkowości oraz KSR 2, podobnie jak w MSR 12, odroczonego podatku dochodowego wykazywany jest w bilansie oddzielnie jako pozycje długoterminowe, takie jak:

- rezerwa na odroczonego podatku dochodowego w pasywach bilansu w grupie B Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania (w pozycji "Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego) jako konsekwencja dodatnich różnic przejściowych, tworzona w wysokości kwoty podatku dochodowego wymagającej zapłaty w przyszłości (stawka podatku dochodowego pomnożona przez wartość dodatniej różnicy przejściowej);
- aktywa z tytułu odroczonego podatku w aktywach trwałych (w pozycji "Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe" jako "Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego"), ustalone w wysokości kwoty przewidzianej do odliczenia od podatku dochodowego płaconego przez jednostkę

w przyszłości na skutek różnic przejściowych ujemnych lub straty podatkowej, ale tylko wtedy, gdy jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie w przyszłości korzyści w postaci wystarczającego dochodu do opodatkowania, umożliwiającą ich realizację (stawka podatku dochodowego pomnożona przez wartość ujemnej różnicy przejściowej lub straty podatkowej możliwej w przyszłości do odliczenia).

Pozycje aktywów i pasywów stanowią instrument polityki rachunkowości, który umożliwia kształtowanie obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Krytycy odroczonych podatków dochodowych stwierdzają, że podatki odroczone nie mają zwykłych cech aktywów i pasywów: aktywa nie reprezentują bezwarunkowego prawa do przyszłych korzyści i nie istnieje rzeczywiste zobowiązanie podatkowe. Zdaniem M. Gmytrasiewicz i A. Karmańskiej pożytki wynikające z wykorzystania informacji o aktywach i rezerwach z tytułu podatku dochodowego zależeć będą od zdolności analitycznych osoby, która będzie chciała ich użyć, od tego czy rozumie ona sens podatku odroczonego i przyczyn, z powodu których pojawia się on w praktyce prawa bilansowego [Gmytrasiewicz i Karmańska, 2002, s. 426].

2. Charakterystyka próby badawczej i przedmiot badań

Pilotażowe badanie empiryczne przeprowadzono analizując raporty roczne 20 spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie (WIG 20). Analiza dotyczy 2019 roku oraz w przypadku jednej spółki 2018 (Play Communications). W ramach przeprowadzonych badań rocznych sprawozdań finansowych dokonano analizy ujawnień informacji na temat rozliczenia różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto. Podstawowym źródłem informacji były sprawozdania finansowe opublikowane na oficjalnych stronach internetowych badanych spółek. Analizowano pięć branż: finanse i ubezpieczenia (banki, ubezpieczyciele i instytucje finansowe), telekomunikacja i informatyka, handel, górnictwo, energia i paliwo.

Za wyborem spółek publicznych stoi wysoka jakość danych finansowych oraz ich dostępność. Obszary badawcze to:

- prezentacja aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie),
- ujawnienia przyczyn różnic przejściowych ujemnych skutkujących tworzeniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- ujawnienia przyczyn różnic przejściowych dodatnich skutkujących tworzeniem rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W trakcie badania starano się odpowiedzieć na pytania: czy spółki raportują aktywa i rezerwy z tytułu podatku dochodowego odroczonego, jaki jest zakres ujawnień przyczyn różnic przejściowych dodatnich i ujemnych oraz czy występuje zróżnicowanie przyczyn uwzględniające specyfikę działalności badanych przedsiębiorstw wynikające z przynależności do określonej branży. Badanie empiryczne przeprowadzono metodą analizy treści dokumentów sprawozdawczych.

3. Wyniki badań empirycznych – odroczony podatek dochodowy w praktyce spółek giełdowych WIG 20)

Prawie wszystkie badane spółki w sprawozdaniu z sytuacji finansowej zawarły zarówno aktywa, jak i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jedynie Orange Polska S.A. zaprezentowała w sprawozdaniu z sytuacji finansowej aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W celu identyfikacji różnic przejściowych stanowiących podstawę ustalenia aktywów oraz rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w pierwszej kolejności wykorzystano noty objaśniające do sprawozdania finansowego spółek z branży finanse i ubezpieczenia:

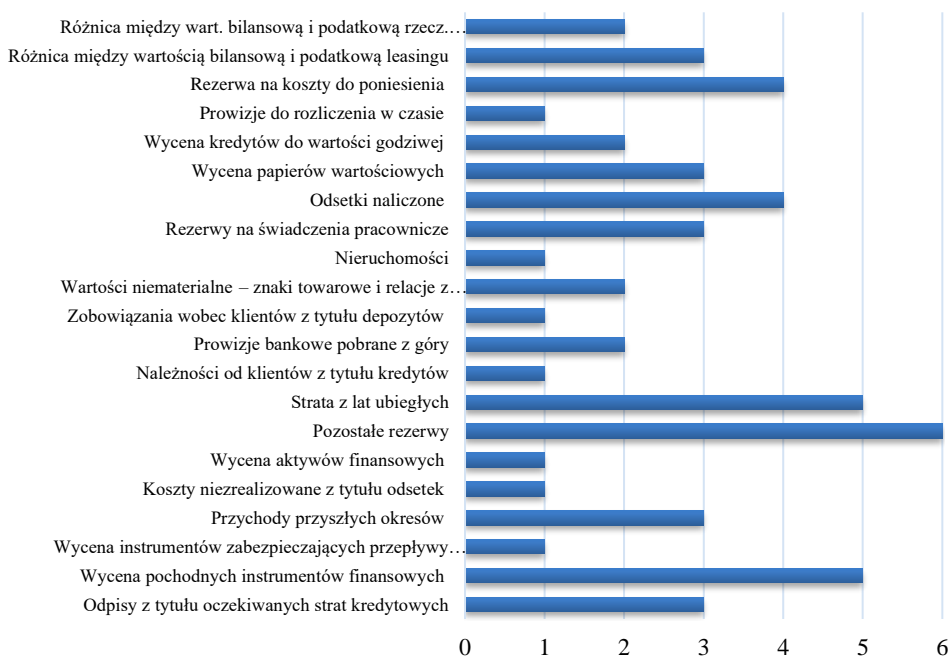
- Alior Bank S.A.,
- Bank Pekao S.A.,
- Santander Bank Polska S.A.,
- mBank S.A.,
- PKO Bank Polski S.A.,
- Powszechny Zakład Ubezpieczeń S.A.

Rys. 2 prezentuje w jakich obszarach w branży finanse i ubezpieczenia powstają rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym a prawem podatkowym o charakterze różnic ujemnych, w oparciu o które ustalane są aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W spółkach tej branży aktywa te powstawały przede wszystkim z powodu różnic przejściowych ujemnych z tytułu utworzonych rezerw, głównie pozostałych rezerw (6 spółek), rezerw na koszty do poniesienia (4 spółki), a także rezerw na świadczenia pracownicze (3 spółki) i na odprawy emerytalne i premie (1 spółka). Spółki sumowały niektóre tytuły przyszłych zobowiązań wykazując je jako „pozostałe rezerwy”.

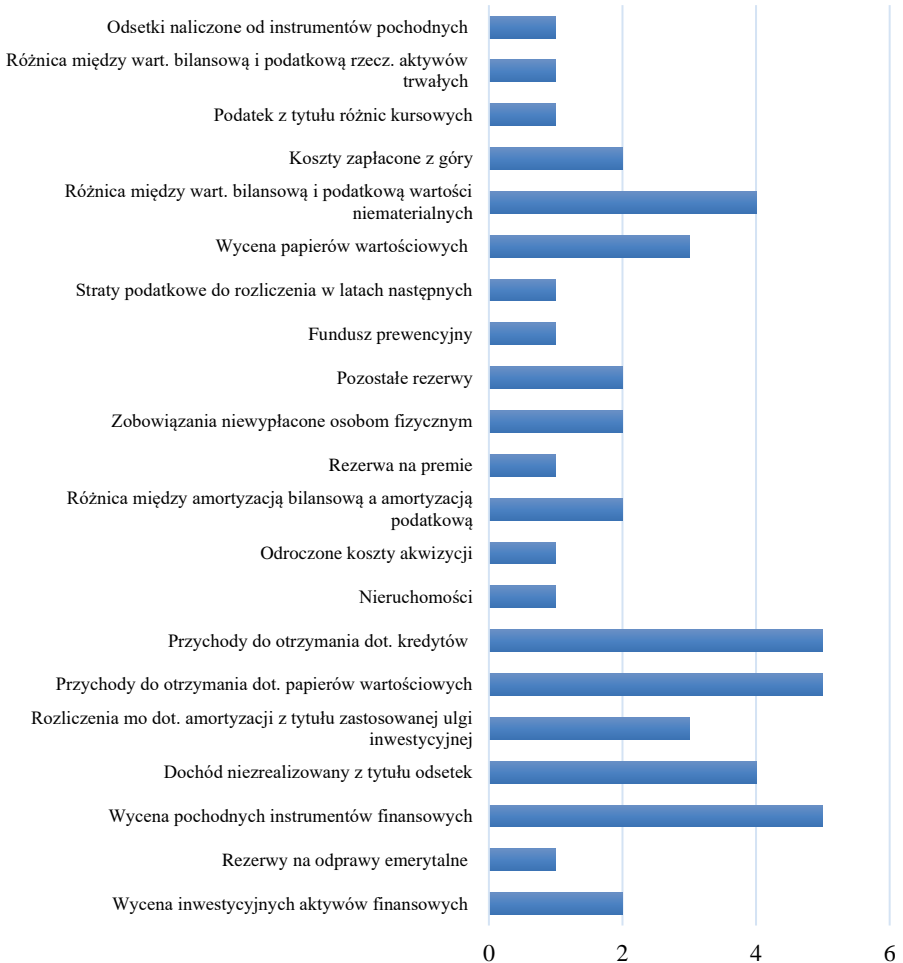
Różnice przejściowe ujemne powstawały także z powodu posiadania różnego rodzaju aktywów i pasywów o charakterze finansowym. Zalicza się do nich ujemne różnice przejściowe z tytułu wyceny pochodnych instrumentów finansowych (5 spółek), wyceny papierów wartościowych (3 spółki) czy wyceny kredytów do wartości godziwej (2 spółki). Typowe różnice przejściowe występowały z tytułu odpisów

amortyzacyjnych dotyczących wartości niematerialnych oraz aktywów trwałych (2 spółki), a także z tytułu memoriałowego naliczenia odsetek (4 spółki). Ważną pozycją (5 spółek) były także straty podatkowe możliwe do rozliczenia w latach następnych. Ze względu na fakt, że spółki te korzystały z umów leasingowych, powstawały również ujemne różnice przejściowe z tego tytułu (3 spółki). Wiele z tych różnic uwzględniało specyfikę działalności badanych branż, na przykład odpisy z tytułu oczekiwanych strat kredytowych (3 spółki), zobowiązania wobec klientów z tytułu depozytów (1 spółka) czy też pobrane z góry prowizje bankowe (2 spółki).



Rys. 2. Przyczyny powstawania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży finansowej i ubezpieczeniowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej Alior Banku Spółki Akcyjnej za rok zakończony 31 grudnia 2019 r., s. 38; Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe Grupy mBanku S.A. według MSSF za 2019 rok, s. 146; Raport Roczny Santander Bank Polska S.A. za 2019 rok, s. 116; Grupa Kapitałowa Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń Spółki Akcyjnej - Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok zakończony dnia 31 grudnia 2019 roku sporządzone zgodnie z MSSF, s. 167; Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej PKO Banku Polskiego SA za rok zakończony 31 grudnia 2019 roku, s. 46; Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe Grupy Kapitałowej Banku Pekao S.A. za rok zakończony dnia 31 grudnia 2019, s. 115].



Rys. 3. Przyczyny powstawania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży finanse i ubezpieczenia

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej Alior Banku Spółki Akcyjnej za rok zakończony 31 grudnia 2019 r., s. 39; Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe Grupy mBanku S.A. według MSSF za 2019 rok, s. 146; Raport Roczny Santander Bank Polska S.A. za 2019 rok, s. 116; Grupa Kapitałowa Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń Spółki Akcyjnej - Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok zakończony dnia 31 grudnia 2019 roku sporządzone zgodnie z MSSF, s. 168; Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej PKO Banku Polskiego SA za rok zakończony 31 grudnia 2019 roku, s. 46; Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe Grupy Kapitałowej Banku Pekao S.A. za rok zakończony dnia 31 grudnia 2019, s. 115].

Rys. 3 prezentuje w jakich obszarach powstają rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym a prawem podatkowym o charakterze różnic dodatnich, w oparciu o które ustalane są rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży finanse i ubezpieczenia. Przyszłe zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstawały głównie z powodu wyceny pochodnych instrumentów finansowych (5 spółek) oraz przychodów do otrzymania dotyczących kredytów i papierów wartościowych (po 5 spółek). Spółki wykazywały także różnice między wartością bilansową i podatkową rzeczowych aktywów trwałych (1 spółka) i wartości niematerialnych (4 spółki). Kolejne przyczyny to dochód niezrealizowany z tytułu odsetek (4 spółki), rozliczenia międzyokresowe dotyczące amortyzacji z tytułu zastosowanej ulgi inwestycyjnej (3 spółki) oraz wycena papierów wartościowych (3 spółki). Najmniej spółek jako przyczynę powstania różnic przejściowych dodatnich wykazało: odsetki naliczone od instrumentów pochodnych (1 spółka) czy wycenę inwestycyjnych aktywów finansowych (2 spółki). Nieliczne spółki wykazywały inne przyczyny, takie jak na przykład: koszty zapłacone z góry (2 spółki), zobowiązania niewypłacone osobom fizycznym (2 spółki), niezrealizowane różnice kursowe (1 spółka).

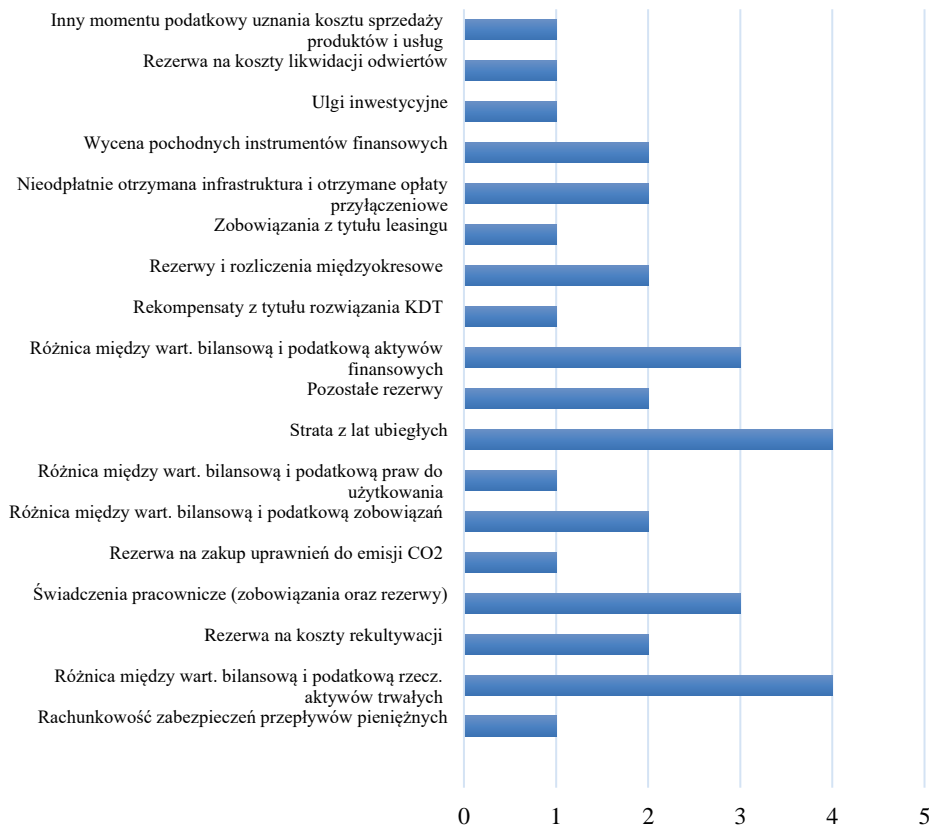
Kolejnym obiektem rozważań jest branża energia i paliwo. W tym celu wykorzystano sprawozdania finansowe następujących spółek:

- Grupa LOTOS S.A.,
- Polska Grupa Energetyczna S.A.,
- Polski Koncern Naftowy Orlen S.A.,
- Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo S.A.,
- Tauron Polska Energia S.A..

Rys. 4 przedstawia przyczyny powstawania różnic przejściowych ujemnych skutkujących ustaleniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży energia i paliwo.

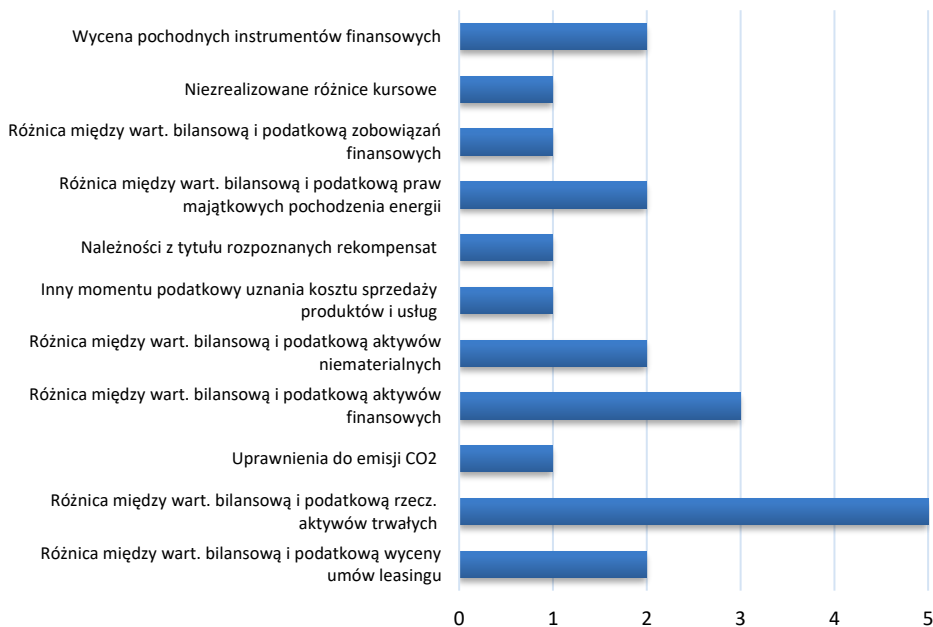
Na podstawie rys. 4 można zauważyć, że w branży energetycznej i paliwowej poza typowymi przyczynami powstawania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, występują też transakcje powodowane specyfiką branży. Do typowych przyczyn zalicza się stratę z lat ubiegłych, która była przyczyną ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w 4 spółkach. Inne przyczyny to różnice przejściowe pomiędzy wartością bilansową i podatkową rzeczowych aktywów trwałych (4 spółki), aktywów finansowych (3 spółki), zobowiązań (2 spółki) oraz praw do użytkowania (1 spółka). Spółki wykazały również różnice wynikające z utworzonych rezerw na świadczenia pracownicze (bądź zobowiązania) (3 spółki). Niektóre z ujawnianych przyczyn powstawały w badanych spółkach ze względu na przynależność do branży energia i paliwo. Zalicza się do nich rezerwę na zakup

uprawnień do emisji CO₂ (1 spółka), rezerwę na koszty likwidacji odwiertów (1 spółka), nieodpłatnie otrzymaną infrastrukturę i otrzymane opłaty przyłączeniowe (2 spółki) czy też rekompensaty z tytułu rozwiązania KDT (1 spółka).



Rys. 4. Przyczyny powstawania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży energia i paliwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Grupa Kapitałowa LOTOS, Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok 2019, s. 36; PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok 2019, s. 46; Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Orlen za rok zakończony 31 grudnia 2019, s. 27; Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej PGNiG za 2019 rok, s. 30; Skonsolidowany raport roczny Grupy Kapitałowej TAURON Polska Energia S.A. za 2019 r., s. 38].



Rys. 5. Przyczyny powstawania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży energia i paliwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Grupa Kapitałowa LOTOS, Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok 2019, s. 36; PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok 2019, s. 47; Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Orlen za rok zakończony 31 grudnia 2019, s. 27; Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej PGNiG za 2019 rok, s. 30, Skonsolidowany raport roczny Grupy Kapitałowej TAURON Polska Energia S.A. za 2019 r., s. 38].

Rys. 5 przedstawia przyczyny powstawania różnic przejściowych dodatnich i ustalenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży energia i paliwo. Najczęstszą przyczyną tworzenia rezerw była różnica między wartością bilansową i podatkową rzeczowych aktywów trwałych (5 spółek), aktywów finansowych (3 spółki), aktywów niematerialnych (2 spółki), praw majątkowych pochodzenia energii (2 spółki), wyceny umów leasingowych (2 spółki) oraz zobowiązań finansowych (1 spółka). Kolejne przyczyny, wskazywane rzadziej, w pojedynczych przypadkach to wycena pochodnych instrumentów finansowych (2 spółki), niezrealizowane różnice kursowe (1 spółka), należności z tytułu rozpoznanych rekompensat

(1 spółka), uprawnienia do emisji CO₂ (1 spółka) czy inny moment podatkowy uznania kosztu sprzedaży produktów i usług (1 spółka). Dominują typowe różnice przejściowe prezentowane w notach objaśniających.

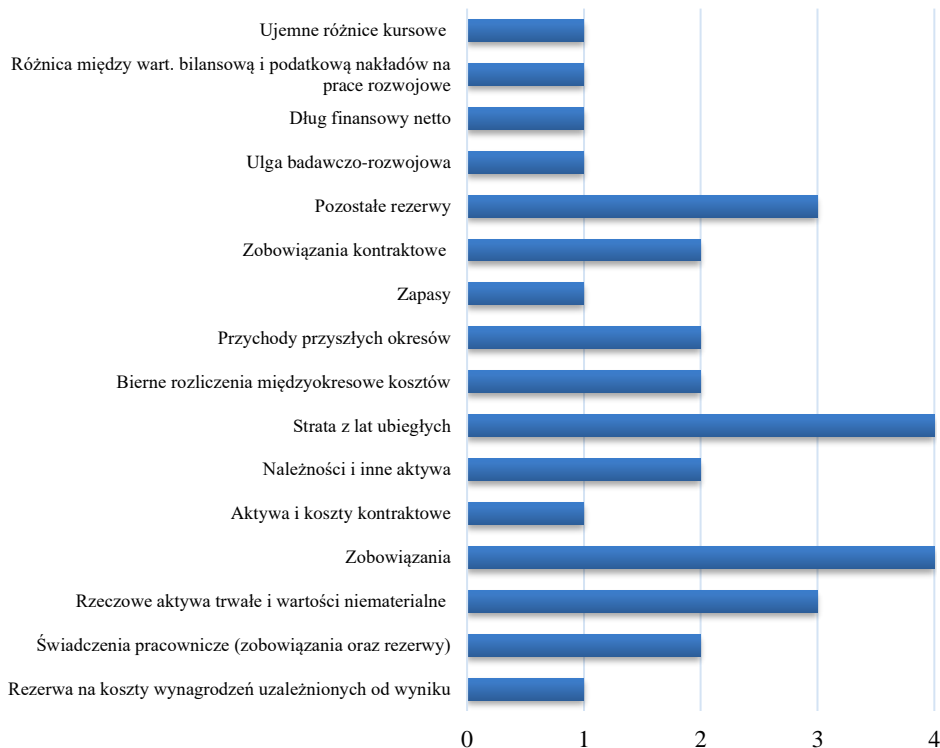
W celu rozważenia przyczyn powstawania aktywów oraz rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży telekomunikacyjnej oraz informatycznej wykorzystano sprawozdania finansowe następujących spółek:

- CD Projekt S.A.,
- Cyfrowy Polsat S.A.,
- Orange Polska S.A.,
- Play Communications S.A.

Rys. 6 przedstawia przyczyny powstawania różnic przejściowych ujemnych i ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży telekomunikacja i informatyka. Na jego podstawie należy zauważyć, że jedną z najczęściej ujawnianych przyczyn powstawania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego była strata z lat ubiegłych (4 spółki). Spółki tej branży prezentowały również różnice przejściowe ujemne wynikające z zobowiązań (4 spółki), zobowiązań kontraktowych (2 spółki), zobowiązań i rezerw na świadczenia pracownicze (2 spółki) oraz pozostałych rezerw (3 spółki) i rezerw na koszty wynagrodzeń uzależnionych od wyniku (1 spółka). Kolejnym obszarem ujawnień były różnice między wartością bilansową i podatkową rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych (3 spółki) oraz nakładów na prace rozwojowe (1 spółka). Spółki tej branży rzadziej wykazywały różnice przejściowe wynikające z przychodów przyszłych okresów (2 spółki), biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (2 spółki), należności i innych aktywów (2 spółki), ujemnych różnic kursowych (1 spółka), długu finansowego netto (1 spółka), ulgi badawczo-rozwojowej (1 spółka) czy zapasów (1 spółka).

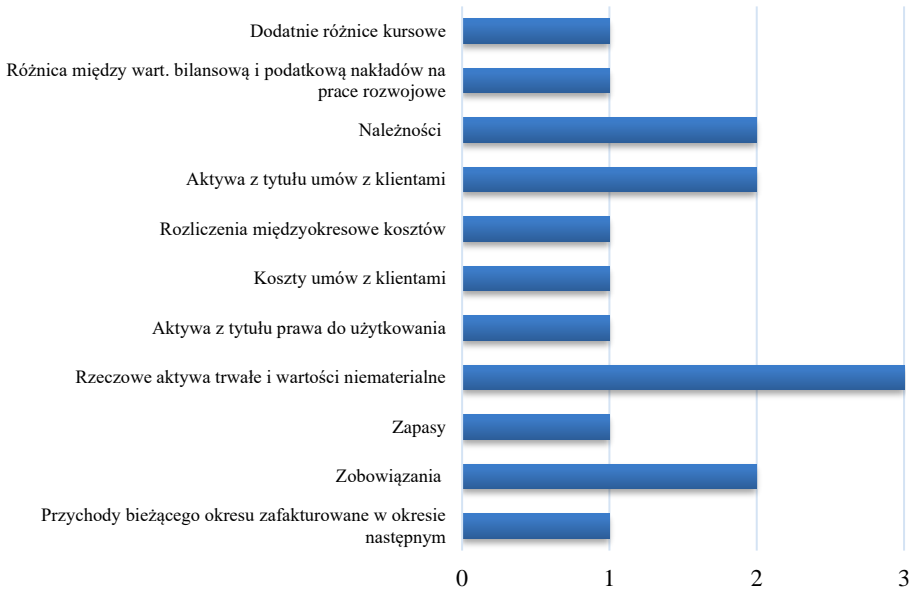
Rys. 7 przedstawia przyczyny powstawania różnic przejściowych dodatnich, które skutkują ustaleniem rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży telekomunikacja i informatyka. Grupa Orange Polska S.A. nie wykazała rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym za rok 2019, stąd na rys. 7 zawarto przyczyny różnic przejściowych dodatnich 3 spółek. Należy zauważyć, że najczęstszą przyczyną powstawania przyszłych zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego były wyceny wartości podatkowej i bilansowej rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych (3 spółki). Ponadto spółki prezentowały różnice przejściowe dodatnie dotyczące zobowiązań (2 spółki), należności (2 spółki), aktywów z tytułu umów z klientami (2 spółki). Pozostałe obszary ujawnień obejmowały typowe przykłady różnic przejściowych, takie jak na przykład z tytułu naliczonych dodatnich różnic kursowych (1 spółka), różnicy

między wartością bilansową a podatkową nakładów na prace rozwojowe (1 spółka) czy rozliczeń międzyokresowych kosztów (1 spółka).



Rys. 6. Przyczyny powstawania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży telekomunikacja i informatyka

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej CD PROJEKT za 2019, s. 43; Skonsolidowany raport roczny Grupy Kapitałowej Cyfrowy Polsat S.A. za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 roku, s. 58; Skonsolidowany raport roczny RS 2019 Orange Polska SA, s. 49; PLAY Communications S.A. Raport roczny z działalności za rok zakończony 31 grudnia 2018 r., s. F-37].



Rys. 7. Przyczyny powstawania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży telekomunikacja i informatyka

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej CD PROJEKT za 2019, s. 43; Skonsolidowany raport roczny Grupy Kapitałowej Cyfrowy Polsat S.A. za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 roku, s. 59; PLAY Communications S.A. Raport roczny z działalności za rok zakończony 31 grudnia 2018 r., s. F-37].

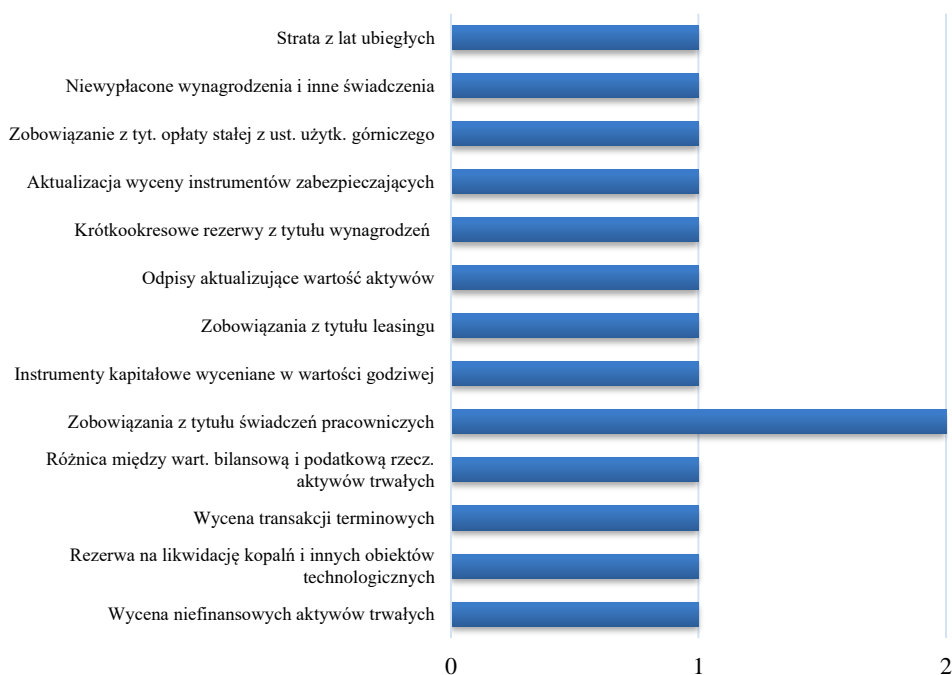
Kolejnym etapem badań nad odroczonym podatkiem dochodowym w spółkach WIG 20 było rozpatrywanie przyczyn powstawania różnic przejściowych dodatnich i ujemnych w branży górniczej. Do badań wykorzystano sprawozdania finansowe następujących spółek:

- Jastrzębska Spółka Węglowa S.A.,
- KGHM Polska Miedź S.A.

Rys. 8 prezentuje obszary powstawania różnic przejściowych ujemnych, w oparciu o które ustalane są aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w tej branży. Przykłady typowych różnic przejściowych to: zobowiązania: z tytułu świadczeń pracowniczych (2 spółki), wycena wartości podatkowej i bilansowej rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych (1 spółka) czy też wycena niefinansowych aktywów trwałych (1 spółka). Podmioty te uwzględniają także specy-

fikę branży, w której funkcjonują. Przykładem są występujące różnice z tytułu utworzonych rezerw na likwidację kopalni i innych obiektów technologicznych, czy też naliczenie zobowiązania z tytułu opłaty stałej z ustaniem użytkowania górniczego (1 spółka).

Rys. 9 przedstawia przyczyny powstawania różnic przejściowych dodatnich, skutkujących ustaleniem rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży górniczej. Spółki z branży górniczej nie wykazują wielu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W sprawozdaniach finansowych za rok 2019, poza typowymi przykładami (np. naliczone odsetki), wykazały specyficzne dla branży różnice między wartością bilansową i podatkową praw do użytkowania czy wartości wyrobisk ruchomych.



Rys. 8. Przyczyny powstawania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży górnictwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej Jastrzębskiej Spółki Węglowej S.A. za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 roku, s. 29; Skonsolidowany raport roczny RS 2019, KGHM Polska Miedź Spółka Akcyjna, s. 47].



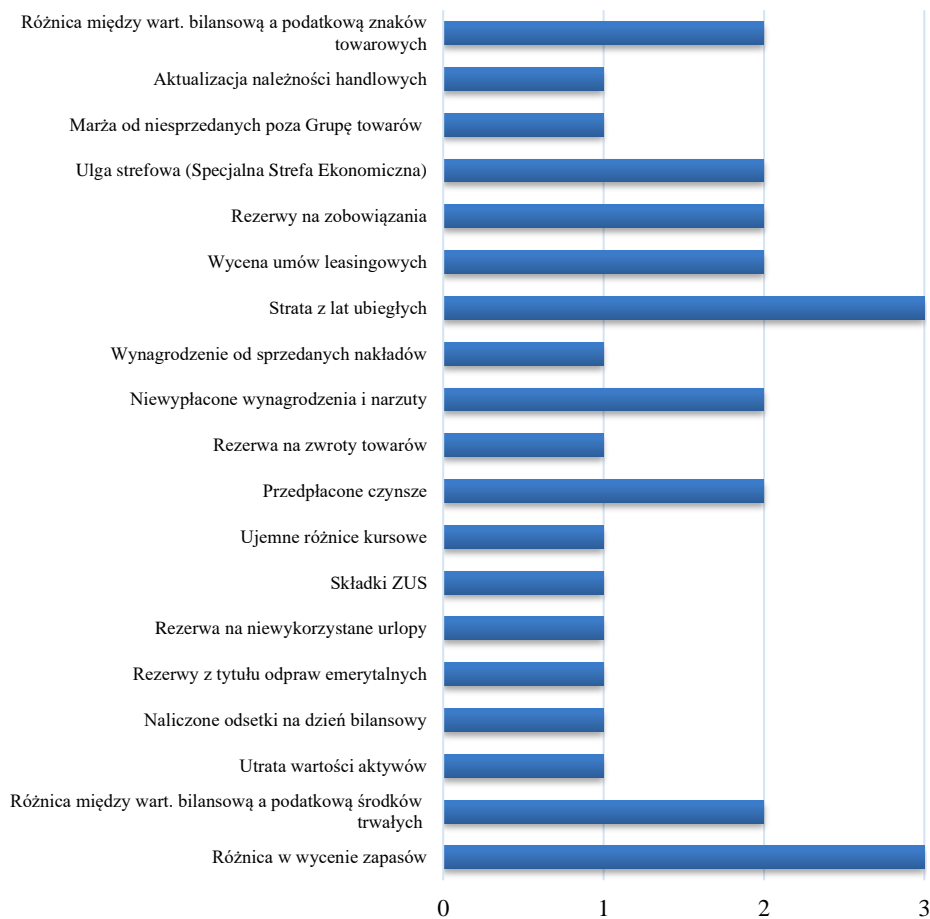
Rys. 9. Przyczyny powstawania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży górnictwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej Jastrzębskiej Spółki Węglowej S.A. za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 roku, s. 30; Skonsolidowany raport roczny RS 2019, KGHM Polska Miedź Spółka Akcyjna, s. 48].

Ostatnią badaną branżą jest branża handlowa. W celu zbadania przyczyn powstawania różnic przejściowych, które skutkują ustaleniem aktywów oraz rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykorzystano sprawozdania finansowe następujących spółek:

- CCC S.A.,
- LPP S.A.,
- Dino Polska S.A.

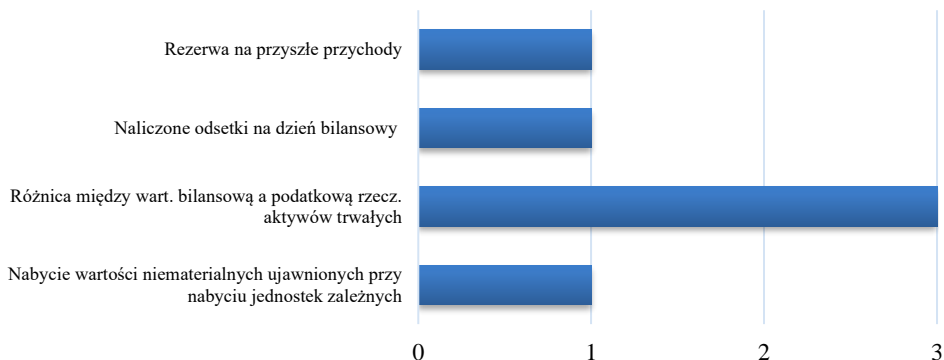
Rys. 10 przedstawia przyczyny powstawania różnic przejściowych ujemnych, które są podstawą do utworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w tej branży. Aktywa te powstają z tytułu typowych różnic przejściowych ujemnych wynikających ze straty z lat ubiegłych (3 spółki), a także z różnic w wycenie zapasów (3 spółki), różnic między wartością bilansową i podatkową środków trwałych (2 spółki) oraz wartości niematerialnych - znaków towarowych (2 spółki). Kolejne przykłady różnic dość powszechnie występujących w praktyce to: utworzenie rezerw (na odprawy emerytalne, na niewykorzystane urlopy, na zwroty towarów) (1 spółka), wycena umów leasingowych (2 spółki), aktualizacja należności handlowych, naliczone odsetki na dzień bilansowy czy ujemne różnice kursowe (1 spółka).



Rys. 10. Przyczyny powstawania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży handlowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej CCC S.A. za rok 2019, s. 36; GK LPP SA Skonsolidowany Raport Roczny za 2019/20, s. 118; Grupa Kapitałowa DINO POLSKA S.A. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok zakończony 31 grupa 2019 roku, s. 41].

Rys. 11 przedstawia przyczyny powstawania różnic przejściowych dodatnich, na podstawie których tworzone są rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży handlowej.



Rys. 11. Przyczyny powstawania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w branży handlowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej CCC S.A. za rok 2019, s. 36; GK LPP SA Skonsolidowany Raport Roczny za 2019/20, s. 118; Grupa Kapitałowa DINO POLSKA S.A. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok zakończony 31 grupa 2019 roku, s. 41].

Należy zauważyć, że spółki z branży handlowej wykazują o wiele mniej tytułów różnic przejściowych dodatnich skutkujących naliczeniem rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego niż różnic przejściowych ujemnych skutkujących ustaleniem aktywów z tytułu podatku odroczonego. Dominują typowe przykłady różnic związanych z np. z utworzeniem rezerw, czy też rozliczeniem strat podatkowych. Główną przyczyną powstawania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w spółkach z branży handlowej jest różnica między wartością bilansową a podatkową rzeczowych aktywów trwałych (3 spółki). Do różnic uwzględniających specyfikę branży należy zaliczyć ujemne różnice z tytułu marży od niesprzedanych poza grupę towarów.

4. Dyskusja przeprowadzonych analiz

Jednym z ważniejszych aspektów praktycznych wykorzystania danych systemu rachunkowości jest spojrzenie na wartości księgowe przez pryzmat podatkowy, w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych. W ramach rachunkowości obowiązują określone prawem bilansowym zasady, metody i procedury stosowane w każdej jednostce do prezentacji rzetelnego obrazu ich sytuacji finansowej i majątkowej. Księgi rachunkowe są też źródłem informacji na potrzeby podatku

dochodowego [Trzpioła, 2013, s. 713]. Zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego wpływają najczęściej na wynik finansowy jednostki. Wyjątkiem są aktywa i rezerwy z tytułu podatku dochodowego dotyczące operacji rozliczanych z kapitałem własnym. Rezerwy te i aktywa odnosi się na kapitał własny, nie na wynik finansowy. Wiele różnic między wynikiem finansowym przed opodatkowaniem a dochodem do opodatkowania ma charakter przejściowy. Ich występowanie wynika zasadniczo z różniących się celów, którym służy dochód podatkowy i wynik bilansowy oraz stosowania zasad nadrzędnych rachunkowości, m. in. memoriału, współmierności przychodów i kosztów, ostrożnej wyceny. Zastosowanie obowiązującego prawa bilansowego wymusza na jednostce staranne podejście do ustalania wartości podatkowej i wartości bilansowej wszystkich składników aktywów i zobowiązań, w ślad za tym różnic przejściowych. Pogłębionej oceny wymagają zwłaszcza takie składniki, jak środki trwałe, wartości niematerialne i prawne, inwestycje długoterminowe, aktywa i zobowiązania wyrażone w walutach obcych, należności i zobowiązania z tytułu dostaw i usług. Typowe przyczyny różnic przejściowych między wartością księgową i podatkową podstawowych grup aktywów i pasywów prezentuje tabela 1.

Zaprezentowane wyniki badań empirycznych wyjaśniają użytkownikom sprawozdania przesłanki powstawania różnic przejściowych oraz przyjęte założenia co do wartości aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zdaniem autorów zapewnia to lepsze rozumienie zagadnienia w praktyce gospodarczej różnych podmiotów. Na podstawie badania raportów rocznych spółek giełdowych wyodrębniono następujące przykłady typowych obszarów ujawnień różnic przejściowych:

- różne stawki amortyzacyjne dla celów bilansowych i podatkowych rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- niezrealizowane różnice kursowe (w przeważającej części ujemne),
- należności odsetkowe naliczone, lecz nieotrzymane oraz zobowiązania odsetkowe naliczone lecz niespłacone od zobowiązań, kredytów,
- utworzenie rezerw lub ich rozwiązanie, w szczególności z tytułu świadczeń pracowniczych,
- wycena na dzień bilansowy różnych aktywów (w tym utrata wartości) i pasywów,
- strata z lat ubiegłych.

Tab. 1. Typowe przyczyny różnic przejściowych w odroczonym podatku dochodowym

Wykaz grup aktywów i pasywów	Przyczyna różnicy przejściowej	Charakter różnicy
AKTYWA		
Środki trwałe	<ul style="list-style-type: none"> – amortyzacja przyspieszona podatkowa, – amortyzacja bilansowa wyższa niż podatkowa, – utrata wartości 	<p>dodatnia ujemna</p> <p>ujemna</p>
Inwestycje długoterminowe i krótkoterminowe	<p>wycena rynkowa:</p> <ul style="list-style-type: none"> – jeśli cena rynkowa wyższa od ceny nabycia, – jeśli cena rynkowa niższa od ceny nabycia 	<p>dodatnia ujemna</p>
Zapasy	utrata wartości, możliwa do odliczenia w momencie sprzedaży	ujemna
Należności handlowe	utrata wartości, ale możliwa do odliczenia dla celów podatkowych	ujemna
Należności odsetkowe	odsetki nie zapłacone tylko w przypadku niektórych należności (np. handlowych)	dodatnia
Należności walutowe	naliczone różnice kursowe	dodatnia lub ujemna
Rozliczenia międzyokresowe czynne z tytułu odsetek zapłaconych	zapłacone odsetki, jeśli były kosztem podatkowym w momencie zapłaty	dodatnia
PASYWA		
Zobowiązania odsetkowe	odsetki naliczone tylko w przypadku wybranych zobowiązań (np. handlowych)	ujemna
Zobowiązania walutowe	naliczone różnice kursowe	ujemna lub dodatnia
Rezerwy na przyszłe zobowiązania	tytuł rezerwy, ale tylko wtedy, gdy jej wykorzystanie oznacza uznanie kosztu podatkowego, np. rezerwy na świadczenia pracownicze	ujemna
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	dotacje podlegające opodatkowaniu w momencie otrzymania	ujemna

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Dyhdalewicz, 2002, s. 51].

Badania własne autorów potwierdzają przyjęte założenie, że można wyróżnić typowe, powszechnie występujące przyczyny powstawania różnic przejściowych niezależnie od branży, w której prowadzona jest działalność gospodarcza. Należy również zaznaczyć, że we wszystkich branżach zakres ujawnień potwierdza, że podmioty te uwzględniają także specyfikę branży, w której funkcjonują. Specyfika poszczególnych branż ujawnia się w bardziej szczegółowej prezentacji niektórych tytułów różnic przejściowych, co można zauważyć na przykładzie tworzonych rezerw

na przyszłe zobowiązania. Specyfika wynika także z zakresu pozycji sprawozdawczych podmiotów prowadzących różną działalność gospodarczą.

Podsumowanie

Prawo bilansowe i prawo podatkowe są względem siebie niezależne i autonomiczne. Odroczony podatek dochodowy będzie funkcjonował tak długo, jak długo rozwiązania przyjęte w prawie bilansowym regulującym zasady rachunkowości w jednostkach gospodarczych nie są akceptowalne podatkowo. Dla prawidłowego jego ustalenia i analizy niezbędna jest wiedza zarówno z prawa bilansowego, jak i prawa podatkowego, różniących się od siebie w wielu kwestiach. Większość regulacji bilansowych, nie tylko w Polsce, zaleca stosowanie podejścia bilansowego do jego ustalania. Sednem tego podejścia jest ustalenie wartości bilansowej różnych pozycji bilansowych, a następnie wartości podatkowej i różnic przejściowych pomiędzy tymi wartościami, które w przyszłości zostaną zrealizowane. Różnice te wskazują na stopień rozbieżności w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego.

Przedstawione wyniki pilotażowych badań empirycznych na przykładzie spółek giełdowych potwierdzają ujawnianie informacji na temat różnic przejściowych powodujących naliczenie podatku dochodowego odroczonego oraz wykazanie aktywów i rezerw z tego tytułu. Różnice przejściowe są identyfikowane w uznanych w prawie bilansowym i podatkowym przychodach i kosztach oraz między bilansową i podatkową wartością aktywów i zobowiązań. Wstępnie można stwierdzić, iż dominują źródła typowych różnic przejściowych wykazywane we wszystkich badanych podmiotach niezależnie od branży, w której prowadzona jest działalność gospodarcza. W rozliczeniu głównych pozycji różniących wynik finansowy brutto od wyniku podatkowego w mniejszym zakresie uwzględnia się specyfikę wynikającą z przynależności do określonej branży. Omówiona problematyka nie wyczerpuje tematu. Kierunek dalszych badań to:

- uwzględnienie większego przedziału czasowego, co umożliwiłoby analizę zmian głównych pozycji różniących podatek fiskalny od księgowego i zależności tych zmian od zmieniającego się prawa podatkowego,
- ustalenie wpływu podatku dochodowego odroczonego na wynik finansowy spółek giełdowych.

ORCID iD

Anna Dyhdalewicz: <https://orcid.org/0000-0001-6605-961X>

Literatura

1. Buk H. (2015), *Ujęcie odroczonego podatku dochodowego z tytułu premii inwestycyjnej w sprawozdaniu finansowym*, [w:] M. Remlein (red.), *Rachunkowość warta* Poznań. Teoria, praktyka, polityka rachunkowości, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, s. 39-50
2. Burchart R. (2020), *Zarządzanie rozliczaniem strat podatkowych w przedsiębiorstwie*, *Akademia Zarządzania* 4(1), s. 40-53
3. Dyhdalewicz A. (2002), *Ogólne zasady odroczonego podatku dochodowego w rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 8(64), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Rada Naukowa, Warszawa, s. 42-54
4. Fałowski W (2010), *Odroczonego podatek dochodowy*, [w:] T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 482-523
5. Gierusz B., Bieżyący i odroczonego podatek dochodowy w świetle znowelizowanej ustawy o rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2002
6. Gierusz B., Martyniuk T. (2015), *Zasadność podmiotowego ograniczenia obowiązku ujmowania odroczonego podatku dochodowego*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 873, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 77, s. 61-69
7. Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2002), *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
8. Grenda S. (2012), *Zarządzanie wysokością podatku odroczonego w warunkach kryzysu*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* 707, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 52, s. 27-36
9. Hendriksen E. A., Breda M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
10. Jonas K. (2018), *Wpływ odroczonego podatku dochodowego na kształtowanie wyniku finansowego jednostki gospodarczej*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie* 2(974), s. 149-165
11. Kamieniecka M. (2009), *Odroczonego podatek dochodowy w międzynarodowych i krajowych uregulowaniach rachunkowości – podobieństwa i różnice*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 51(107), s. 35-45
12. Koc S. (2013), *Odroczonego podatek dochodowy*, *Rachunkowość – Zamknięcia roku*, s. 346-363
13. Kosakowski E. (2007), *Spójność prawa bilansowego i podatkowego*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Zarząd Główny w Warszawie, COSZ, Warszawa, s. 539-554
14. Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2010 r. nr 7 poz. 31)

15. Leszczyłowska A. (2017), *Dochód księgowy a dochód podatkowy – analiza empiryczna wyników spółek akcyjnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 94(150), s. 63-79
16. Międzynarodowy Standard Rachunkowości 12 Podatek dochodowy (Dz. Urz. Unii Europejskiej z 29.11.2008r.)
17. Olchowicz I. (2002), *Metoda zobowiązań bilansowych ustalania odroczonego podatku dochodowego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 8(64), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Rada Naukowa, Warszawa 2002
18. Purina M. (2016), *Deferred tax under IAS 12 in the chosen Czech and Russian companies*, Procedia – Social and Behavioral Sciences 220, pp. 382-390
19. Trzpięta K. (2013), *Wykorzystanie danych systemu rachunkowości dla celów ustalania podatku dochodowego – analiza interpretacji prawa podatkowego*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa, s. 713-733
20. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U z 2019 r poz. 351 z późniejszymi zmianami)

The scope of disclosed temporary differences in deferred income tax based on the example of listed companies

Abstract

The aim of the article is to identify the sources of positive and negative temporary differences resulting from separate tax law and balance sheet regulations in the field of income tax. Examples of typical differences regardless of belonging to a specific industry are presented. The aim of the article was carried out on the basis of an empirical analysis of financial statements in terms of determinants of the creation of deferred income tax assets and provisions of companies listed on the Stock Exchange and belonging to the WIG 20 index. The companies also take into account the specificity of the industry in which they operate. The specificity of individual industries is revealed in a more detailed presentation of certain titles of temporary differences, which can be seen on the example of created provisions for future liabilities.

Keywords

balance sheet law, deferred income tax, tax law, temporary difference