

Piotr Luty

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ODRO CZONY PODATEK DOCHODOWY W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Współczesny cykl prac księgowych w zdecydowanej większości małych i średnich przedsiębiorstw jest uzależniony głównie od terminów rozliczeń podatkowych i sprawozdań sporządzanych na użytek instytucji państwowych. Skutkiem takiego rozumienia rachunkowości jest ograniczanie jej użyteczności wyłącznie do celów rozliczeń podatkowych oraz próba eliminowania rozbieżności występujących pomiędzy prawem bilansowym a prawem podatkowym. Tego rodzaju spojrzenie na zagadnienia ewidencji zdarzeń gospodarczych – nazwane w literaturze przedmiotu „podejściem podatkowym” – zostało skomentowane przez autorytety w dziedzinie rachunkowości w następujący sposób: „jest to podejście typowe dla nowicjuszy [...], którzy zastanawiają się co ma do powiedzenia na ten temat urząd skarbowy” (Hendriksen, Breda 2002, s. 26). Nie wszystkie jednak rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym i bilansowym można usunąć na podstawie ustawy o rachunkowości przez kierowników jednostek gospodarczych – w zakresie ustalania zindywidualizowanej, tj. dostosowanej do konkretnych potrzeb, polityki rachunkowości. Zasady rachunkowości odzwierciedlają ogólnoświatową tendencję do harmonizacji i standaryzacji przepisów prawa bilansowego, podczas gdy przepisy podatkowe są ustalane w zależności od aktualnej sytuacji polityczno-gospodarczej konkretnego państwa. Odmienne cele tworzenia tych dwóch przepisów prawa powodują powstawanie rozbieżności w zakresie ustalania wyniku podatkowego i finansowego przedsiębiorstwa.

Wszystkie jednostki gospodarcze, niezależnie od przyjętej polityki rachunkowości, podlegają przepisom prawa podatkowego i zgodnie z nim ustalają dochód i wielkość zobowiązania podatkowego. Podejście podatkowe do rachunkowości, z powodu niższej czasochłonności i kapitałochłonności, często jest przyjmowane w jednostkach gospodarczych. Polega to głównie na uznawaniu pewnych rozwiązań podatkowych za zasady rachunkowości obowiązujące w danej jednostce. Nie

wszystkie jednak zasady podatkowe można przenieść na grunt rachunkowości, czego dowodem są liczne wyłączenia kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów, a również sposób ustalania przychodów głównie w oparciu o faktyczne przepływy pieniądza. Dodatkowo przepisy podatkowe nakładają na system rachunkowości funkcję dowodową, w związku z obliczaniem podstawy opodatkowania i wynikającego z niej podatku dochodowego. Duża aktywność organów skarbowych powoduje, iż prawdziwy i rzetelny obraz jednostek staje się obrazem podatkowym, w dopuszczalnym przez rachunkowość zakresie.

Rozbieżności między prawem bilansowym a prawem podatkowym powodują sytuacje, w których różny moment uznawania przychodów i kosztów lub uznawanie różnej ich wartości akceptowanej przez te przepisy wpływa na wielkość dochodu i wyniku finansowego. Przy tym należy już na wstępie rozróżnić różnice trwałe, tj. takie, które raz zaistniałe nigdy nie ulegną odwróceniu, oraz różnice przejściowe, które w przyszłości zostaną zniwelowane. Różnice przejściowe w odróżnieniu od różnic trwałych, które wpływają wyłącznie na wynik finansowy, wpływają na wynik finansowy jednostki gospodarczej oraz na pozycje aktywów i pasywów w bilansie. W artykule tym, jeżeli mowa jest o różnicach trwałych lub przejściowych i ich wpływie na jednostkę gospodarczą, to pomija się rozliczanie kapitałem własnym.

Skutkiem występowania różnic przejściowych jest wzajemne „kredytowanie” budżetu i jednostki gospodarczej. Z jednej strony przez „kredytowanie fiskusa” rozumieć należy ponoszenie przez jednostkę gospodarczą na skutek obowiązującego prawa podatkowego pewnych obciążeń finansowych wcześniej, niż wynikałoby to z praktyki gospodarczej. (Sytuacja taka może być spowodowana przyjęciem przez jednostkę amortyzacji naturalnej jako metody zużywania środków trwałych, podczas gdy prawo podatkowe przewiduje amortyzację liniową przez np. 10 lat. Przy tak sformułowanych założeniach koszty podatkowe z tytułu zużywania środków trwałych są stałe i mogą być większe niż rzeczywiste zużycie maszyny w toku produkcyjnym). Obciążenia te zwiększają podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym w stosunku do wyniku finansowego brutto w danym okresie, ale w przyszłości spowodują odwrócenie sytuacji i zmniejszenie przyszłych obciążeń podatkowych względem wyniku finansowego brutto. Z drugiej strony istnieją normy prawne, które stawiają budżet państwa w pozycji podmiotu finansującego działalność jednostki gospodarczej. Przepisy te odraczają skutki podatkowe, tj. powstanie przychodu lub kosztu, zaistniałych w rzeczywistości zdarzeń gospodarczych. Należy jednak odróżnić odraczanie w czasie wymagalnych zobowiązań podatkowych od odroczonego podatku dochodowego, który jest rezultatem innego momentu uznawania przychodu i kosztu podatkowego, mającego wpływ na podstawę opodatkowania, a więc również podatku dochodowego.

2. Autonomia prawa bilansowego i podatkowego¹

Autonomiczność prawa bilansowego względem prawa podatkowego ujmuje się na dwóch płaszczyznach. Pierwszą z nich jest płaszczyzna formalna, rozumiana jako równorzędność przepisów o rachunkowości i przepisów podatkowych w hierarchii aktów normatywnych. Z drugiej strony autonomiczność może być rozumiana w sensie praktycznym, co sprowadza się do odmiennego kształtowania wyniku finansowego oraz pojawienia się w nim pozycji odroczonych podatków dochodowych, zob. (Olchowicz 2001, s. 8). Generalna zasada stanowi, iż zarówno zysk w rachunkowości, jak i dochód w prawie podatkowym wypływają z prostego równania, będącego różnicą pomiędzy przychodami a kosztami. Na tym tle teoria wypracowała trzy modele ustalania dochodu podatkowego (Litwińczuk 1999, s. 181) w korelacji z przepisami prawa bilansowego, opierające się na następujących założeniach:

- zasady ustalania zysku bilansowego są w pełni honorowane przez prawo podatkowe; zysk brutto jest tożsamy z dochodem podatkowym;
- zasady ustalania zysku przez prawo bilansowe są honorowane przez prawo podatkowe, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie wprowadzają własnych uregulowań, które określone kwestie normują odmiennie; zysk brutto nie jest identyczny z dochodem podatkowym, ale jest podstawą jego ustalania;
- zasady ustalania zysku w prawie bilansowym nie są honorowane przez prawo podatkowe; prawo to określa samodzielnie zasady ustalania dochodu podatkowego.

Pierwszy model w swojej konstrukcji przypomina opisane we wstępie podejście podatkowe do problemów rachunkowości. W teorii uznane za bardzo ułomne, podejście to nie znalazło zastosowania w praktyce światowej. W rzeczywistości gospodarczej najczęściej spotyka się sytuacje drugą i trzecią.

Model drugi wskazuje na współdziałanie prawa bilansowego i prawa podatkowego w zakresie ustalania wysokości dochodu podatkowego. Pojawiające się różnice wynikają z jednej strony z tendencji ostrożnościowej we współczesnej rachunkowości, która nie dopuszczenia do prezentowania w sprawozdaniu finansowym zawyżonego przychodu, z drugiej zaś strony z faktu, iż regulacje prawnopodatkowe zmierzają do zapewnienia regularnego poboru zobowiązań podatkowych i niedopuszczania do zaniżania podstawy opodatkowania. W omawianym modelu punktem wyjścia przy określaniu dochodu podatkowego jest osiągnięty przez jednostkę wynik finansowy. Należy zauważyć, że wynik brutto jest ustalany w oparciu o przyjęte w danym podmiocie gospodarczym zasady rachunkowości, zgodne z prawem bilansowym, natomiast dochód jest wynikiem zasad i polityki podatkowej, nałożonej ogólnie przez system podatkowy. Z tej przyczyny wybrane rodzaje

¹ Rozdział oparty na wcześniejszej pracy autora (Luty 2004).

przychodów ustawodawca może wyłączyć spod opodatkowania, gdyż nie zwiększają one zdolności przedsiębiorcy do ponoszenia obciążeń finansowych na rzecz państwa, chociaż z ekonomicznego punktu widzenia stanowią one przyrost majątkowy i przez unormowania w zakresie rachunkowości uznawane są za składnik przychodów (Litwińczuk 1999, s. 182). Odmienne postanowienia ustawodawcy mogą również dotyczyć kategorii wydatków, które nie są traktowane jako obniżające podstawę opodatkowania i w ten sposób nie wpływają na wielkość dochodu podatkowego. Rozbieżności powstają również na skutek określenia przez przepisy podatkowe dopuszczalnej wysokości wydatków lub nałożenia limitów wydatków do odliczenia od dochodu lub od podatku. Występują także przypadki, w których prawo podatkowe dopuszcza szerszy zakres wydatków, niż wynika to z zapisów prawa bilansowego. Ustawodawca może nakazać stosowanie odmiennych metod wyceny składników majątkowych, ich klasyfikacji czy amortyzowania, a również innego, niż wynikałoby to z przepisów o rachunkowości, momentu uznawania przychodów i kosztów.

Wszystkie wyżej wymienione rozbieżności powodują konieczność skorygowania wyniku finansowego do akceptowalnej przez regulacje podatkowe wielkości. W przypadku drugiej metody brak uregulowania w prawie podatkowym określonych kwestii związanych z ustalaniem dochodu podatkowego oznacza, że ich miejsce wypełniają odpowiednie uregulowania prawa bilansowego (Litwińczuk 1999, s. 181). Według Walińskiej, przyjęcie koncepcji, w której prawo bilansowe stanowi podstawę do obliczenia wielkości określonych w prawie podatkowym, oznacza dwa możliwe warianty postępowania:

- wariant I – dochód podatkowy definiowany jest jako zysk bilansowy skorygowany o koszty i przychody nie uznane przez prawo podatkowe,
- wariant II – dochód podatkowy zdefiniowany jest jako określony wynik obliczony w księgach rachunkowych, powiększony o przychody podatkowe i pomniejszony o koszty podatkowe wymienione w prawie podatkowym (Walińska 2003, s. 30).

Trzecie podejście zakłada całkowitą autonomię prawa bilansowego i prawa podatkowego. Wynik finansowy jest konstruowany w oparciu o zasady bilansowe i nie stanowi żadnej podstawy przy obliczaniu dochodu podatkowego. Z drugiej strony prawo podatkowe w swoich założeniach precyzyjnie definiuje podstawowe kategorie, którymi są przychody i koszty, oraz określa zasady ustalania podstawy opodatkowania. Z autonomii prawa bilansowego względem prawa podatkowego wpływa również niemożność wypełniania luk i niejasności jednego prawa za pomocą odwołań do przepisów drugiego prawa.

W żadnym z uregulowań w polskim prawodawstwie nie stwierdza się, która z powyższych metod ustalania dochodu jest obowiązująca. Z całą pewnością można

jednak odrzucić model pierwszy, gdyż wynik finansowy nie jest tożsamy z dochodem w ujęciu podatkowym. Takiej pewności jednak nie daje porównanie faktycznego stanu prawnego z pozostałymi przedstawionymi modelami. Przedstawiona w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (upd) definicja dochodu jako różnicy między przychodami podatkowymi a kosztami uzyskania przychodu skłania do przyjęcia założeń trzeciego modelu. W przepisach szczegółowych tej ustawy znajdują się zapisy systematyzujące i wyliczające kategorie przychodów i kosztów podatkowych, a dokładnie te pozycje, których do nich się nie zalicza. Ta sama ustawa „zobowiązuje podatników do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami ustawy (art. 16a-16m)”. Z powyższego zapisu wnioskować można, że ustawa podatkowa odwołuje się do uregulowań bilansowych, nakładając obowiązek prowadzenia ewidencji w myśl przepisów i zasad rachunkowości. Dodatkowo w przepisach *Ordynacji podatkowej* do ksiąg podatkowych zalicza się księgi rachunkowe, ewidencje i rejestry prowadzone na podstawie odrębnych przepisów (*Ordynacja podatkowa* 1997, art. 3, ust. 4).

Do momentu wprowadzenia w życie, w roku 1995, ustawy o rachunkowości (uor), w polskiej praktyce gospodarczej wynik netto z działalności był obliczany jako różnica między wynikiem brutto a zobowiązaniem z tytułu podatku dochodowego. Z perspektywy czasu takie podejście do określania wysokości wyniku finansowego netto, który następnie może zostać podzielony między właścicieli, wydaje się być obarczone dużym błędem. Można więc stwierdzić za Olchowicz (2001, s. 9), że nadrzędne zasady rachunkowości są stosowane do poziomu ustalenia wyniku brutto, następnie zasady te są „zawieszane” i zaczynają obowiązywać zasady podatkowe do ustalenia zobowiązania podatkowego, aby następnie dojść do wyniku finansowego netto. Wynik netto w takiej sytuacji kształtuje konfiguracja zasad rachunkowości i zasad podatkowych. Takie podejście do obliczania wyniku netto zostało uznane przez teoretyków i praktyków rachunkowości za niepoprawne, dlatego przyjęto konwencję, iż do sporządzenia sprawozdania finansowego należy stosować wyłącznie zasady rachunkowości. W efekcie nowego postanowienia wszystkie etapy rachunku zysków i strat mają być podporządkowane zasadom rachunkowości, czyli zarówno do momentu ustalenia wyniku brutto na działalności, jak i w dalszej części, doprowadzającej go do postaci wyniku netto. Ma to nie tylko znaczenie porządkowe, formalne, lecz przede wszystkim merytoryczne dla jasno i obiektywnie ukształtowanego wyniku netto.

3. Odroczony podatek dochodowy – różnice przejściowe

Umieszczenie podatku dochodowego w rachunku zysków i strat pociąga za sobą uznanie tej kategorii prawnej za koszt (stratę) lub przychód (zysk) w ujęciu bilansowym, a co za tym idzie, przypisanie go do określonego momentu sprawozdawczego. Zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 37, ust. 8), wyróżniamy część bieżącą i część odroczoną podatku dochodowego. Część bieżąca to faktyczne zobowiązanie podatkowe jednostki, wynikające z deklaracji podatkowych za dany okres, natomiast część odroczone to wpływ zastosowania zasad rachunkowości na obliczanie skutków opodatkowania zdarzeń występujących w podmiocie gospodarczym. Odnośnie do podatku dochodowego „praktyka przyjęła, że stanowi on koszt działalności, jako pewne obciążenie ponoszone przez jednostkę w związku z tym, że rząd świadczy usługi na jej rzecz. Są one związane z prawem legalnego prowadzenia działalności przynoszącej przedsiębiorstwu korzyści w sprzyjającym klimacie ekonomicznym, który zapewnia rząd” (Walińska 2004, s. 152). Jeżeli zatem podatek dochodowy jest kosztem, to zgodnie z zasadami rachunkowości powinien być on ujmowany w systemie rachunkowości w momencie zaistnienia oraz przyporządkowany konkretnym osiąganym w danym okresie sprawozdawczym przychodom. Mówi o tym zasada memoriałowa oraz współmierności przychodów i kosztów². Logicznym następstwem takiego spojrzenia na zagadnienie podatku odroczonego jest powstanie rozbieżności w zakresie ustalania wielkości bieżącego zobowiązania podatkowego. Część bieżąca, jako skutek całego systemu podatkowego, z całą pewnością stanowi dla jednostki wydatek, ale wydatek ten prawie nigdy nie jest tożsamy z podatkiem dochodowym opartym na zasadzie memoriałowej. W zależności od zdarzeń zaistniałych w okresie sprawozdawczym podatek dochodowy wynikający z deklaracji podatkowej może zostać skorygowany o dodatkowe pozycje, zwiększające lub zmniejszające jego wartość w rachunku zysków i strat. Pozycje te to odroczony podatek dochodowy, który przybiera w rachunku zysków i strat formę kosztu bądź przychodu, wpływając w rezultacie na wielkość wyniku finansowego netto. Odroczony podatek dochodowy wyraża zatem z jednej strony te skutki podatkowe kosztów i przychodów ujętych w rachunku zysków i strat, które zostaną uznane w zobowiązaniu podatkowym dopiero w przyszłości, powodując jego zwiększenie lub obniżenie (różnice księgowo-podatkowe). Z drugiej zaś strony w kategorii podatku odroczonego będziemy mieli do czynienia z tymi przycho-

² 1. W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. 2. Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione (uor, art. 5).

dami i kosztami, które zostały już opodatkowane, ale jeszcze nie wystąpiły w rachunku zysków i strat (różnice podatkowo-księgowe) (Walińska 2004, s. 216).

Odroczony podatek dochodowy jako koszt jest skutkiem ujawnianych w okresie sprawozdawczym przyszłych zwiększeń podstawy opodatkowania, a zatem i podatku dochodowego. Z tej przyczyny tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego, czyli rezerwę na przyszłe zobowiązania podatkowe. Stanowi on również zużywanie (odpisywanie) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co powoduje powstawanie kosztu w bieżącym okresie.

Odroczony podatek dochodowy jako przychód powstaje wówczas, gdy pewne zdarzenia spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania. Sytuacja taka zachodzi, gdy pewne obciążenia podatkowe zostały już poniesione, natomiast memoriałowo aktywowane zostały koszty dotyczące przyszłych okresów. Wszystkie rozwiązane rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego również powodują powstanie przychodu.

Przychody i koszty mają odzwierciedlenie w bilansie jednostki i powodują zwiększenie lub zmniejszenie wartości aktywów lub pasywów³. Przyjęte w Polsce rozwiązania dotyczące ustalania (szacowania) wielkości aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego bazują na podejściu bilansowym, w którym porównuje się wartości podatkowe i bilansowe składników aktywów i pasywów. Różnice przejściowe między tymi wartościami, których to różnic konsekwencją jest odroczony podatek dochodowy, podlegają rozwiązywaniu, przez co następuje ostateczne zrównanie wartości bilansowej i podatkowej danego składnika aktywów i pasywów. W przeciwnym razie mamy do czynienia z różnicami trwałymi.

Rozbieżności, które powstają między wartością bilansową i wartością podatkową danego składnika aktywów i pasywów, mogą być dodatnie lub ujemne. Różnice te, mające charakter przejściowy, oznaczają przyszłe zwiększenia (różnice dodatnie) lub zmniejszenia (różnice ujemne) podstawy opodatkowania w momencie realizacji danego składnika bilansu. Zatem różnice dodatnie spowodują powstanie w przyszłości pewnych „niekorzyści” podatkowych dla przedsiębiorstwa, natomiast

³ Zgodnie z postanowieniami zawartymi w uor art. 3 ust. 1 pkt 31, „przez koszty i straty rozumie się 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”. Natomiast 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”.

różnice ujemne pewnych „korzyści” podatkowych. Kryterium wyróżnienia różnic przejściowych jest ich odwracalność w czasie (Walińska 2004, s. 166). W tym rozumieniu „niekorzyści” (różnice dodatnie) spowodowały powstanie w bieżącym okresie „korzyści” podatkowych, a przyszłe „korzyści” (różnice ujemne) – powstanie w bieżącym okresie „niekorzyści” podatkowych.

Bieżące „korzyści” podatkowe oznaczają, że zobowiązanie podatkowe jest mniejsze, niż gdyby nie występowały różnice przejściowe (Walińska 2004, s. 166). Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy koszty podatkowe będą wyższe niż koszty bilansowe, a przychody podatkowe będą niższe niż przychody bilansowe. Spowoduje to w przyszłości sytuację odwrotną, a więc „niekorzyści” podatkowe w formie wyższego zobowiązania podatkowego do zapłacenia. Uznane zostaną wtedy podatkowo przychody, które bilansowo wystąpiły już wcześniej, a także potrącane koszty uzyskania przychodu będą niższe. W rachunkowości powstaje więc obowiązek utworzenia rezerw na przyszły podatek dochodowy⁴.

Dodatnie różnice przejściowe opisane są jako te, „które spowodują powstanie kwot zwiększających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona. Dodatnie różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest niższa niż jego wartość podatkowa” (KSR 2, s. 5).

Bieżące „niekorzyści” podatkowe oznaczają natomiast, że bieżące zobowiązanie podatkowe jest wyższe, niż gdyby nie występowały różnice przejściowe między kosztami i przychodami. W przyszłości uznawane w podstawie opodatkowania koszty i przychody spowodują zmniejszenie przyszłego zobowiązania podatkowego, a więc przyszłej „korzyści” podatkowej.

KSR 2 „Podatek dochodowy” stanowi iż „ujemnymi różnicami przejściowymi są te różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot pomniejszających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona. Ujemne różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest wyższa niż jego wartość podatkowa” (KSR 2, pkt 2).

O ile łatwo jest określić wartość księgową składnika bilansu, gdyż jest to wartość wynikająca bezpośrednio z ksiąg rachunkowych, to znacznie trudniejsze jest ustalenie wartości podatkowej i interpretacja ewentualnie powstałej rozbieżności do-

⁴ „Skoro różnica jest przejściowa, a w bieżącym okresie przedsiębiorstwo zrealizowało dzięki niej oszczędność podatkową, to w przyszłych okresach musi zwrócić *kredyt* fiskusowi” (Walińska 2004, s. 166).

datniej lub ujemnej. Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 definiuje wartość podatkową jako „wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustaloną przy uwzględnieniu przepisów podatkowych” (KSR 2, pkt 2). Prawo podatkowe postrzega wszystkie składniki bilansu w kategoriach przychodów i kosztów, które wpływają na podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Ustawa o rachunkowości definiuje wartość podatkową aktywów jako „kwotę wpływającą na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych. Jeżeli uzyskanie korzyści ekonomicznych z tytułu określonych aktywów nie powoduje pomniejszenia podstawy obliczenia podatku dochodowego, to wartość podatkowa aktywów jest ich wartością księgową” (uor, art. 37, ust. 2). Kwotą, która w przyszłości pomniejszy podstawę opodatkowania jest przyszły koszt uzyskania przychodu, który pojawi się w dochodzie w momencie realizacji danego składnika aktywów.

Aby zobrazować omawiane zagadnienie, załóżmy, iż przedsiębiorstwo zakupiło pewne towary w celu ich dalszej odsprzedaży. W bilansie pojawiają się towary w cenie ewidencyjnej (przyjmijmy, że cena ta jest uznana przez przepisy podatkowe). W momencie sprzedaży pojawi się przychód (bilansowy i podatkowy), który powiększy podstawę opodatkowania, natomiast wartość towarów w cenie ewidencyjnej stanowić będzie koszt, który pomniejszy podstawę opodatkowania. Wartość towarów w cenie ewidencyjnej, akceptowanej przez prawo podatkowe, stanowi wartość podatkową tego składnika bilansu. Jeżeli do momentu sprzedaży towarów ich wartość ewidencyjna nie ulegnie z jakichkolwiek powodów zmianie (oczywiście chodzi tu o zmianę wartości nie akceptowaną przez prawo podatkowe), wtedy wartość podatkowa i bilansowa będzie identyczna. Natomiast gdy wartość towarów zostanie skorygowana (zaktualizowana) zgodnie z przepisami uor, powstaną rozbieżności, gdyż zgodnie z prawem podatkowym korekty zostaną uznane w momencie sprzedaży towarów⁵. Korekta, według prawa bilansowego, powstanie w okresie sprawozdawczym, w którym kierownik jednostki podejmie decyzję o aktualizacji zapasów, w prawie podatkowym będzie to natomiast okres, w którym nastąpi sprzedaż.

Wartość podatkowa pasywów w prawie bilansowym definiowana jest jako „wartość księgowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego” (uor, art. 37, ust. 3). Dopełnieniem definicji ustawowej jest zapis w KSR 2, który stanowi, iż „wartością podatkową pasywów jest – zgodnie z art. 37 ust 3 ustawy o rachunkowości – ich wartość bilansowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego (podstawę opodatkowania). Jeżeli wskutek przeszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jed-

⁵ Możliwe są również sytuacje, w których korekty aktualizujące wpływają wcześniej na podstawę opodatkowania, ale musi to zostać w odpowiedni sposób udokumentowane.

nostki w przyszłości spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązania jest równa wartości bilansowej powiększonej o kwoty, które w przyszłości powiększą podstawę opodatkowania”. KSR 2 rozszerza więc ustawową definicję wartości podatkowej pasywów o sytuację, w której nastąpi zwiększenie podstawy opodatkowania w przypadku realizacji składnika pasywów.

W celu zobrazowania omawianego problemu rozpatrzmy dwie sytuacje: pierwszą dotyczącą rezerw, a drugą dotyczącą zobowiązań wyrażonych w walutach obcych. Rezerwy zawiązuje się w jednostce gospodarczej na pokrycie przyszłych zobowiązań, które to wydatki z dużym prawdopodobieństwem będzie spółka musiała ponieść. Decyzją kierownika jednostki wartość utworzonych rezerw zwiększa koszty danego okresu. Można w ten sposób obniżyć wynik finansowy w jednym okresie i podwyższać w innym, tj. w momencie kiedy kierownik jednostki zdecyduje, że ustały przesłanki, dla których wcześniej zawiązano rezerwę. Prawo podatkowe nie daje tak dużej swobody w określaniu wysokości dochodu (podatkowego odpowiednika wyniku finansowego), dlatego też koszt zawiązanych rezerw obniża podstawę opodatkowania dopiero w momencie, gdy rezerwy zostają rozwiązane na pokrycie zobowiązań. Wartość podatkowa rezerw np. na badanie sprawozdań finansowych wyniesie zero, gdyż zgodnie z metodą jej ustalania, wartość bilansowa rezerwy pomniejszana jest o przyszłe koszty uzyskania przychodu (zakładamy, że są one co do wartości równe utworzonym rezerwom).

Drugi przykład szacowania wartości podatkowej pasywów odnosi się do wyceny zobowiązań w walutach obcych. Wartość zobowiązania wynikającego z faktury dostawcy zagranicznego wycenia się według średniego kursu ogłaszanego przez Prezesa NBP dla waluty, w której została wystawiona faktura (oczywiście mowa jest o wycenie na moment powstania zobowiązania). Wartość podatkowa zobowiązań jest ustalana jako ich wartość bilansowa, pomniejszona o przyszłe koszty podatkowe lub powiększona o przyszłe przychody podatkowe, które powstają z chwilą spłaty zobowiązania (np. różnice kursowe). Jeżeli kurs waluty w momencie wyceny i w momencie spłaty zobowiązania nie uległ zmianie, to sam fakt spłaty nie skutkuje zmianą podstawy opodatkowania, gdyż stanowił wyłącznie wydatek dla przedsiębiorstwa (zdarza się to niezmiennie rzadko). Wartość podatkowa zobowiązania jest wtedy równa jego wartości bilansowej. W sytuacji gdy kurs zmieni się i wycena zobowiązania nastąpi już po innym kursie (na dzień bilansowy po kursie średnim NBP lub w momencie uregulowania zobowiązania po kursie sprzedaży waluty banku obsługującego jednostkę gospodarczą) (uor, art. 30, ust. 1 i 2) powstaną przychody lub koszty (różnice kursowe). Prawo podatkowe uznaje różnice kursowe za koszty lub przychody podatkowe dopiero, gdy zostaną zrealizowane, nastąpi ich gotówkowe ujęcie poprzez fakt wpłynięcia na rachunek bankowy jednostki, czyli w momencie uregulowania zobowiązania. Do momentu uregulowania

zobowiązania jego wartość, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, jest korygowana o powstające w wyniku fluktuacji kursu walutowego różnice kursowe. Podatkowo zobowiązanie ma wartość z momentu powstania, zarejestrowania przez system rachunkowości, a więc wartość podatkowa to wartość bilansowa powiększona lub pomniejszona o przyszłe koszty lub przychody podatkowe (różnice kursowe).

W przypadku części aktywów ich wartość podatkowa jest ustalana w inny sposób niż jako przyszłe koszty uzyskania przychodu. W bilansie spółki występują bowiem również takie składniki, które w momencie realizacji nie powodują powstawania kwot zmniejszających podstawę opodatkowania, a więc realizacja ich nie pociąga za sobą żadnego obowiązku podatkowego. Tak dzieje się z należnościami od odbiorców, stanowiącymi przychód podatkowy w momencie „zafakturowania” wykonanej usługi lub dostawy towaru. Przy tej pozycji przychodów prawo podatkowe odstępuje od często stosowanej zasady „kasowej”, czyli uznawania przychodów i kosztów w momencie wpływu bądź wypływu środków pieniężnych, na rzecz zasady memoriałowej, obowiązującej w rachunkowości przy ustalaniu wyniku finansowego. Uregulowanie tych należności powoduje wpływ środków pieniężnych do jednostki gospodarczej bez ponownego przychodu podatkowego. W praktyce gospodarczej często zdarza się, że pewna część należności, ze względu na trudności z jej odzyskaniem, podlega aktualizacji wyceny, do wartości możliwej do uzyskania od dłużnika. W takiej sytuacji KSR 2 stanowi, iż „jeżeli korzyści ekonomiczne ze składnika aktywów nie będą opodatkowane, lecz odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów zmniejszy podstawę opodatkowania, to wartość podatkowa składnika aktywów jest jego wartością bilansową powiększoną o kwotę, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, jeżeli jednostka uzyska korzyści odpowiadające wartości bilansowej tego składnika aktywów” (KSR 2, pkt 3.8).

Rozpatrzmy przykład. Wartość należności w kwocie 10 000 zł, na którą dokonano odpisu aktualizującego w wysokości 2000 zł, wykazywana jest w bilansie w wartości netto, a więc w wartości 8000 zł. Wartość podatkowa jest sumą wartości bilansowej (8000 zł) i przyszłych zmniejszeń tego składnika (2000 zł), czyli wynosi 10 000 zł. Powstała różnica przejściowa (uleganie rozwiązaniu w momencie otrzymania zapłaty należności) jest różnicą ujemną.

Aktywa jednostki gospodarczej mogą się składać również ze „składników hybrydowych”, które w momencie realizacji częściowo nie będą wykazywały wpływu na podstawę opodatkowania, częściowo natomiast będą na nią oddziaływały. Przykładem takich dwuczęściowych (hybrydowych) składników aktywów są należności wraz z naliczonymi odsetkami za opóźnienia w spłacie. Jak już wspomniano wcześniej, spłata kwoty głównej należności nie wpłynie na podstawę opodatkowania, natomiast część odsetkowa przysługująca jednostce gospodarczej stanie się przychodem podatkowym nie w momencie powstania (naliczenia), ale w momencie

rzeczywistego uregulowania wierzytelności. W takiej sytuacji należy rozdzielić dany składnik aktywów na te części, które w przyszłości w momencie realizacji będą opodatkowane, i na te, które nie będą opodatkowane. W celu określenia wartości podatkowej i występujących różnic przejściowych należy stosować do poszczególnych części znane już regulacje⁶.

Przykład. Wartość należności w bilansie wynosi 13 000 zł, z czego 10 000 zł stanowi wartość główna należności, a 3000 zł – odsetki za zwłokę. Wartość główna należności stanowi tę część, której realizacja nie pociągnie za sobą żadnego skutku podatkowego, ale dokonane odpisy i zmniejszenia jej wartości wpłyną w przyszłości na zmniejszenie podstawy opodatkowania, zatem wartość podatkowa jest ustalana według formuły: wartość bilansowa + przyszłe koszty uzyskania przychodu. W naszym przykładzie nie dokonaliśmy odpisów aktualizujących wartość należności, a więc wartość podatkowa równa jest wartości bilansowej tej części, czyli 10 000 zł. Nie powstaną zatem różnice przejściowe, gdyż wartość bilansowa tej części należności jest taka sama jak wartość podatkowa. Druga część należności, czyli część odsetkowa, spowoduje w przyszłości powstanie kwot zwiększających podstawę opodatkowania. Do tej części przy ustalaniu wartości podatkowej stosuje się podstawową formułę, która mówi, iż wartość podatkowa to przyszłe koszty uzyskania przychodu. Wartość podatkowa wynosi więc zero, a wartość bilansowa 3000 zł. Powstające różnice przejściowe mają charakter różnic dodatnich (wartość bilansowa jest większa niż wartość podatkowa) i wynoszą 3000 zł.

Na wartość odroczonego podatku dochodowego wpływ mają dwa składniki, a mianowicie wielkość różnicy przejściowej oraz rozliczanej straty podatkowej i stopa podatku dochodowego, która będzie obowiązywała w momencie zniknięcia różnicy przejściowej. Wielkość różnicy przejściowej informuje nas o rozbieżnościach na płaszczyźnie podstawy opodatkowania i wyniku finansowego brutto. Ustalenie odroczonego podatku dochodowego wymaga zatem pomnożenia różnicy przejściowej przez stopę opodatkowania.

4. Odroczony podatek dochodowy w przedsiębiorstwie

Odroczony podatek dochodowy jest kategorią ekonomiczną, stworzoną przez system rachunkowości w celu pełniejszego odzwierciedlenia rzeczywistości gospodarczej. W związku z tym obejmuje on wszystkie te sfery działalności gospodar-

⁶ „Jeżeli składnik aktywów składa się z części: a) z których korzyści będą opodatkowane, i/lub b) z których korzyści nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości nie zostanie uwzględnione przy ustaleniu podstawy opodatkowania, i/lub c) z których korzyści nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione przy ustaleniu podstawy opodatkowania; to wyjaśnienia pkt 3.1, 3.6 i 3.8 należy stosować odpowiednio do tych części składnika aktywów” (KSR 2, pkt 3.11).

czej, w których powstają rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym i prawem bilansowym. Wyrazem tego jest ujmowanie pozycji podatku odroczonego w postaci skumulowanej zarówno w aktywach, jak i w pasywach jednostki gospodarczej. Bieżące natomiast zmiany w podatku odroczonym ujmowane są w rachunku zysków i strat, zwiększając lub zmniejszając obciążenia wyniku finansowego brutto podatkiem dochodowym. W rachunku zysków i strat odroczony podatek dochodowy jest ujmowany jako saldo aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego⁷. Można zauważyć, że gdyby nie istniały różnice trwałe w przychodach i kosztach, a stopa podatkowa byłaby stała (taka sama w momencie powstania przyszłego obowiązku podatkowego) i wszystkie różnice przejściowe zostałyby zarejestrowane przez system rachunkowości⁸, to stosunek wartości podatku dochodowego (zarówno część bieżąca, jak i odroczonego) do wyniku finansowego brutto stanowiłby wartość stopy podatku dochodowego. Część odroczonego podatku dochodowego koryguje zatem bieżące zobowiązanie podatkowe (oszacowane na podstawie przepisów podatkowych) w konsekwencji stosowania zasady memoriału i współmierności przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat.

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęte w pasywach stanowią – jak wszystkie inne pozycje tam prezentowane – źródło finansowania. Są to zatem środki finansowe, które przedsiębiorstwo uzyskuje (są pozostawione w jednostce) na skutek odmiennego uznawania przychodu lub kosztu w czasie przez prawo podatkowe i bilansowe. W literaturze z zakresu zarządzania finansami można spotkać stwierdzenie, iż „w przypadku podatku dochodowego inwestorzy oczekują od firmy, że będzie generowała stopę zwrotu z kapitału, który zaoszczędziła na odroczeniu podatku” oraz że „inwestorzy chcą uzyskać dochód, tak jak z każdego innego kapitału” (Copeland 1997, s. 149).

Z pojęciem stopy zwrotu od zainwestowanego kapitału wiąże się pojęcie kosztu tego kapitału. Inwestorzy – którzy niekoniecznie muszą być właścicielami i osobami zarządzającymi jednostką gospodarczą – w związku z powierzonymi spółce środkami finansowymi spodziewają się uzyskać od nich pewną stopę zwrotu jako rekompensatę ponoszonego ryzyka. Dla przedsiębiorstwa jest to koszt pozyskania kapitału. Wewnętrzne finansowanie przedsiębiorstwa stanowi głównie zysk, o ile pozostanie w jednostce i zasili kapitał własny. Należy zatem rozróżnić źródła fi-

⁷ „Wykazywana w rachunku zysków i strat część odroczonego stanowi różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu podatku odroczonego na koniec i początek okresu sprawozdawczego” (uor, art. 37). Pomijam odroczony podatek dochodowy ujmowany w kapitale własnym.

⁸ Należy jednak pamiętać o skutkach ujmowania straty podatkowej możliwej w przyszłości do odliczenia od dochodu podatkowego. Ujmowane z tego tytułu aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejszają badany stosunek. Może się również zdarzyć, że powiększają wynik finansowy brutto przy obliczaniu wyniku netto.

nansowania przedsiębiorstwa od źródeł kapitału, który pozyskiwany jest od inwestorów/dawców kapitału w postaci różnego rodzaju wpłat czy wartości niematerialnych lub podejmowanych decyzji o podziale zysku. „Źródło kapitału nie należy utożsamiać ze źródłami finansowania. Pozyskanie środków finansowych na finansowanie działalności przedsiębiorstwa to pojęcie szersze niż zdobywanie kapitału” (Duliniec 2001, s. 35).

Czym zatem jest rezerwa, w tym rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, kapitałem czy źródłem finansowania? Z konstrukcji bilansu jednostki gospodarczej wynika, iż rezerwy stanowią pewną część zobowiązań, zobowiązań, które co prawda jeszcze nie wystąpiły, ale z dużym prawdopodobieństwem powstaną w przyszłości. Z tej przyczyny kwoty zawiązywanych rezerw obniżają wynik finansowy jednostki, a co za tym idzie, zmniejsza się kwota, o której przeznaczeniu decydują właściciele. Dodatkowo rezerwy są następstwem stosowania zasady ostrożności w rachunkowości⁹ i mają charakter obligatoryjny. W praktyce jednak rezerwy często są wykorzystywane jako narzędzie kreowania wyniku finansowego, w zależności od oczekiwań kierownika jednostki.

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego stanowią źródło finansowania związane z zaistniałą oszczędnością podatkową. Nie jest to więc kapitał zainwestowany w celu osiągnięcia korzyści finansowych przez jego dawcę. Można stwierdzić, że rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wewnętrznym źródłem finansowania, o którym nie decydują inwestorzy, lecz kierownik jednostki w oparciu o obowiązujące przepisy prawa.

Odroczony podatek dochodowy stanowić może również składnik aktywów. Aktywa to majątek (zasób) przedsiębiorstwa, wykorzystywany przez jednostkę w celu generowania pewnej wartości dodanej. Przepisy o rachunkowości pozwalają na ujmowanie składników aktywów, jeżeli jednostka gospodarcza osiągnie z nich w przyszłości korzyści ekonomiczne. Nie mówi się natomiast o charakterze tych korzyści ekonomicznych. Mogą one stanowić pewien czynnik niematerialny. Z punktu widzenia finansów przedsiębiorstwo jest postrzegane jako inwestycja lub suma różnych inwestycji, a aktywa to zasób generujący przyszłe dochody. Racjonalne podejście do przedsięwzięcia powinno eliminować te inwestycje, a więc aktywa, które nie przynoszą dochodu na oczekiwanym poziomie albo tylko konsumują zainwestowany kapitał.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstają na skutek wystąpienia w przedsiębiorstwie bieżącej przejściowej „niekorzyści” podatkowej, która może mieć swój wyraz m.in. w poniesieniu wydatku (zapłaty zobowiązania podat-

⁹ „[...] z zachowaniem zasady ostrożności. W szczególności należy w tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, uwzględnić: [...] 5) rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń” (uor).

kowego), nie stanowiącego jeszcze kosztu dla przedsiębiorstwa¹⁰. Stanowią więc w aktywach rozliczenia międzyokresowe kosztów. Szczególnym przypadkiem, który upoważnia kierownika jednostki do utworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jest strata podatkowa, która może zostać rozliczona w przyszłości osiągniętym dochodem podatkowym. Oznacza to, że przedsiębiorstwo po spełnieniu określonych warunków nie będzie płaciło podatku dochodowego na skutek pomniejszania dochodu stratą podatkową.

Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w teorii służy eliminowaniu skutków różnic przejściowych i rozliczanej straty podatkowej. W praktyce jednak pokazać można, iż kierownicy jednostek niechętnie tworzą aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdyż może to mieć negatywny – ich zdaniem – wpływ na obraz przedsiębiorstwa. Utworzenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w momencie powstania powiększa wynik finansowy, ale w trakcie rozwiązywania różnicy przejściowej lub odpisywania straty pomniejsza go.

Przeanalizujmy przykład, w którym w sytuacji pierwszej kierownik postąpi zgodnie z przepisami rachunkowości i utworzy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz, w sytuacji drugiej, nie podejmie takiej decyzji. Załóżmy, iż jednostka gospodarcza w pewnym roku „osiągnęła” stratę podatkową, natomiast w okresach przyszłych dochód, od którego można odliczyć stratę podatkową, równy jest wynikowi finansowemu brutto. W sytuacji pierwszej nastąpi poprawa wyniku netto w momencie zawiązania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, natomiast w okresach rozliczania straty wynik netto będzie stratą. W sytuacji drugiej nie zostanie podwyższony wynik finansowy w momencie zawiązania aktywów, ale w kolejnych okresach rozwiązywania straty podatkowej obciążenia wyniku finansowego brutto wyniosą zero, a więc zostanie osiągnięty zysk. Zatem sytuacja druga, przy danych założeniach, będzie bardziej atrakcyjna dla kierownika jednostki.

Wynik finansowy jako efekt gospodarowania przedsiębiorstwa może na skutek decyzji podejmowanych przez kierownika jednostki ulegać zmianom. W praktyce ustalanie odroczonego podatku dochodowego, a właściwie zaniechanie tworzenia aktywów lub rezerw z tego tytułu, może wpływać na kreowanie wyniku finansowego. Dlatego też m.in. w zarządzaniu finansami odchodzi się od analiz opartych na wyniku finansowym na rzecz analiz przepływów gotówkowych i kreowania wartości przedsiębiorstwa (konceptcja EVA). Z drugiej strony łatwość dostępu do danych finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych oraz ich porównywalność powodują, iż stanowią one jednak podstawowe źródło wiedzy o przedsiębiorstwie.

¹⁰ Może się również zdarzyć sytuacja, w której powstają „niekorzyści” podatkowe, a jednostka gospodarcza ponosi stratę podatkową.

Literatura

- Copeland T., *Wycena: mierzenie i kształtowanie wartości firm*, Wig Press, Warszawa 1997.
- Duliniec A., *Struktura i koszt kapitału w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Hendriksen E.A., Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- Luty P., *Skutki rozbieżności wyceny podatkowej i bilansowej składników bilansowych jednostki gospodarczej*, praca magisterska, AE, Wrocław 2004.
- Olchowicz I., *Autonomiczność prawa bilansowego*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2001, nr 7-8 (31).
- Walińska E., *Rachunkowość podatków odroczonych*, FRR w Polsce, Warszawa 2003.
- Walińska E., *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, UŁ, Łódź 2001.

Akty prawne

- Krajowy Standard Rachunkowości nr 2, Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 30 września 2004 roku, nr 13, poz. 132.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 1992 nr 21 z późn. zm..
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku *Ordynacja podatkowa*, DzU 2005, nr 8, poz. 60 z późn. zm., tekst jednolity.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 1994 nr 121, poz. 591 z późn. zm.

DEFERRED INCOME TAX IN COMPANIES

Summary

The aim of this article is to show the importance and a place of deferred income tax in company's accountancy. The article presents also methods of estimating the total amount of deferred income tax. Some managing directors have a tendency to oversimplify accounting policy so that deferred tax liabilities and deferred tax assets are not recognised. Therefore, the whole accountancy of many companies becomes only "tax accountancy system". Companies are keen on recognising future "tax benefits" and they try to avoid recognising future "tax non-benefits". This situation causes that the view of companies is not true.