Karolina Płachta

e-mail: karolina.plachta20@gmail.com

ORCID: 0009-0002-1619-1625

Politechnika Rzeszowska

Odroczony podatek dochodowy a wynik finansowy jednostki

DOI: 10.15611/2023.54.1.10
JEL Classification: H24, K34

Streszczenie: W artykule została przedstawiona kwestia kategorii ekonomicznej, jaką jest odroczony podatek dochodowy. Przepisy prawa bilansowego w niektórych kwestiach różnią się od przepisów podatkowych, stąd też powstają liczne różnice trwałe oraz przejściowe. Poruszono kwestię dotyczącą istoty odroczonego podatku dochodowego oraz ujmowania go w sprawozdaniu finansowym jednostki. Przedstawiony został opis aktywów oraz rezerw powstałych w jego wyniku. Opisano również przykładowe sytuacje, w których pojawiają się różnice w prawie bilansowym i podatkowym. Celem artykułu jest pokazanie odroczonego podatku dochodowego jako kategorii, która wpływa na wynik finansowy.

Słowa kluczowe: odroczony podatek dochodowy, aktywa, rezerwy, prawo podatkowe

1. Wstęp

W rachunkowości istotną kwestią jest przedstawienie prawdziwego oraz rzetelnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej jednostek gospodarczych. Pomocne ku temu stają się coroczne sprawozdania finansowe z prowadzonej działalności. Muszą one spełniać określone cechy, a mianowicie być rzetelne, wiarygodne oraz porównywalne. Pomocne ku temu są harmonizacja i standaryzacja zasad rachunkowości.

Wiarygodność sprawozdań finansowych jest determinowana przez wiele różnych czynników. Do jednych z najważniejszych należą spójne i jasne zasady rachunkowości, na podstawie których jednostki tworzą politykę bilansową dla swoich firm. Obejmuje ona zasady klasyfikacji oraz pomiaru pojawiających się zdarzeń gospodarczych, a także ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym (Wencel, 2012, s. 7).

Jedną z kategorii ekonomicznych, która jest zawarta w sprawozdaniu jest podatek dochodowy od osób prawnych, czyli CIT. Jest on dosyć skomplikowaną kategorią, z którą jednak muszą mierzyć się właściciele oraz ich pracownicy, zajmujący się rachunkowością firmy. Jednostka, prowadząc księgi rachunkowe bądź wybierając uproszczone formy ewidencji, oprócz dostosowania swojej polityki do ustawy o rachunkowości musi także zwracać uwagę na prawo podatkowe i spełniać jego zasady (Wencel, 2012, s. 7).

Zatem aby zasady rachunkowości były zastosowane przez jednostkę również w obszarze podatku dochodowego, wprowadzona została kategoria odroczonego

podatku dochodowego. Umożliwia on uzyskanie rzetelnego pomiaru wyniku finansowego, a także ustalenie prawidłowej wartości pozycji bilansowych – aktywów i pasywów z tytułu podatku dochodowego. Jednocześnie eliminuje wpływ wytycznych prawa podatkowego, nieco odmiennych od zasad rachunkowości. (Wencel, 2012, s. 8).

Celem artykułu jest przedstawienie odroczonego podatku dochodowego jako kategorii, która ma wpływ na osiągany przez jednostkę wynik finansowy. W artykule wykorzystano takie metody badawcze, jak analiza literatury oraz studium przypadku.

2. Istota ujmowania odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym

Odroczony podatek dochodowy (dalej też OPD) jest to kategoria ekonomiczna, która powstała wskutek wprowadzenia rozbieżnych i autonomicznych regulacji podatkowych w odniesieniu do przepisów rachunkowości. Do jednego z głównych celów systemu rachunkowości należy uzyskanie rzetelnego i wiarygodnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej jednostki oraz wyniku finansowego, podsumowującego cały rok obrotowy jej działalności. OPD jest narzędziem w rachunkowości, którego zadaniem jest eliminacja wpływu regulacji podatkowych na wynik finansowy ustalony na podstawie przepisów o rachunkowości, czyli na wynik ekonomiczny netto danego przedsiębiorstwa. Istotą odroczonego podatku dochodowego jest (Buk, 2014, s. 11-12):

- uzyskanie prawidłowej wyceny składników majątku danego przedsiębiorstwa oraz jego kapitałów,
- zabezpieczenie swoich przyszłych zobowiązań podatkowych,
- prawidłowe ujęcie wyniku finansowego i zabezpieczenie przed otrzymaniem go zbyt zawyżonego.

Do ustalania OPD zobowiązane są jedynie jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Powstaje on, kiedy dana jednostka prawna rozpoznaje przychody i koszty na potrzeby bilansowe i podatkowe w innych, różnych okresach. Ustalany jest na koniec okresu sprawozdawczego, czyli na dzień bilansowy. Bowiem według art. 37 ust. 8 ustawy o rachunkowości „wykazywana w rachunku zysków i strat część odroczona stanowi różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu podatku dochodowego odroczonego na koniec i początek okresu sprawozdawczego". Zatem nie ma konieczności jego bieżącego ujmowania w ciągu roku obrotowego. Nie wszystkie jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych muszą tworzyć rezerwy i aktywa z tytułu OPD. Jeżeli w ciągu poprzedniego roku obrotowego nie przekroczyły one minimum dwóch z następujących wielkości, to nie są zobligowane prawnie do ich tworzenia (Ustawa z dnia 29 września 1994…):

1. 25 500 000 zł – w odniesieniu do sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
2. 51 000 000 zł – w odniesieniu do przychodów netto osiągniętych w ramach sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
3. 50 osób – w odniesieniu do średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Jeśli jednostka podejmie decyzję o nietworzeniu aktywów i rezerw z tytułu OPD, to powinna ona w swoim działaniu kierować się zasadą istotności oraz współmierności przychodów i kosztów. Rezygnując z ustalania OPD, należy pamiętać, że stosowane w ramach ustalonej wcześniej polityki rachunkowości jednostki to uproszczenie nie może w sposób negatywy wpłynąć na rzetelne przedstawienie sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyniku finansowego jednostki (Ustawa z dnia 29 września 1994…).

OPD powstaje z chwilą rozpoznania przez jednostkę przychodów i kosztów na potrzeby bilansowe i podatkowe w różnych okresach. „W związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości, jednostka tworzy rezerwę i ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego jest podatnikiem" (Ustawa z dnia 29 września 1994…). Rozliczenie OPD jest związane z ustaleniem wartości podatkowej oraz bilansowej aktywów i pasywów. Definicje zostały zawarte w tabeli 1.

Tabela 1. Definicje wartości bilansowej oraz podatkowej aktywów i pasywów

	Wartość bilansowa	Wartość podatkowa
Aktywa	Wartość aktywów oparta na liczbach, które zawarte są w sprawozdaniu finansowym. Ich realna wartość ustalana jest jako koszt zakupu bądź nabycia, pomniejszony o deprecjację i amortyzację	Wartość podatkowa aktywów jest kwotą, która wpływa na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach) w przypadku uzyskania z nich korzyści ekonomicznych w sposób pośredni bądź też bezpośredni
Pasywa	Wartość danego składnika ustalana jest według zasad rachunkowości, wynikająca z ksiąg rachunkowych	Wartością podatkową pasywów jest ich wartość bilansowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach). Z kolei, jeśli wskutek przyszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jednostki w przyszłości spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązania będzie równa wartości bilansowej zwiększonej o kwoty, które w przyszłości zwiększą podstawę opodatkowania

Źródło: (Antos, 2020, s. 103; Uchwała nr 7/10… z dnia 20.04.2010, s. 7, 16).

Wartość bilansowa nie została wprost określona w ustawie o rachunkowości, jednakże z zapisów ustawy wywnioskować można, że jest to wartość, według której został wykazany dany składnik w księgach rachunkowych, a więc i w sprawozdaniu finansowym, według obowiązujących zasad wyceny. Wartość podatkowa jest ustalana zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi, w wyszczególnieniu na wartość podatkową aktywów i wartość podatkową pasywów (Jonas, 2018, s. 152).

3. Aktywa oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego stanowią kwotę podatku dochodowego, która w przyszłości pomniejszy bieżący podatek do zapłacenia, wykazywany w rocznej deklaracji podatkowej. Możliwe stanie się bowiem uwzględnienie bilansowo już poniesionych kosztów, które jednak w danym momencie nie będą stanowić kosztów uzyskania przychodów w świetle podatkowym. Aktywa te są wynikiem ujemnych różnic przejściowych pomiędzy wartością bilansową aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz są też wynikiem straty podatkowej, możliwej do odliczenia w przyszłych okresach. Zgodnie z ustawą o rachunkowości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są ustalane w wysokości kwoty przewidzianej do odliczenia podatku dochodowego w kolejnych okresach (Jurczyga, 2016). Możliwe staje się ich odliczenie od podatku dochodowego w przyszłych okresach ze względu na (Buk, 2014, s. 15):

- powstanie ujemnych różnic przejściowych pomiędzy wartością podatkową aktywów i pasywów a ich wartością bilansową wykazywaną w księgach rachunkowych,
- przeniesienie na kolejne okresy strat podatkowych, które nie zostały rozliczone, a jednostka ma prawo do ich rozliczenia wynikające z przepisów podatkowych w ciągu 5 kolejnych lat w wysokości połowy straty,
- przeniesienie na kolejne okresy ulg podatkowych, które wcześniej nie zostały przez jednostkę wykorzystane.

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego stanowi kwotę podatku dochodowego, którą jednostka w przyszłości będzie musiała zapłacić. Powstaje ona wskutek występujących dodatnich różnic przejściowych. Jest wynikiem różnic pomiędzy kwotą, którą jednostka jest zobligowana zapłacić zgodnie z przepisami w ustawie o rachunkowości oraz kwotą, jaka faktycznie zostanie odprowadzona zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi. Celem tworzenia rezerwy jest korekta podatku dochodowego, dzięki której jest on odnoszony do właściwych okresów jego występowania (Domagała i Nowak, 2020).

Różnice trwałe i przejściowe pomiędzy prawem bilansowym a podatkowym

W celu ujęcia w wyniku finansowym aktywów bądź rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w pierwszej kolejności należy rozpatrzeć, czy różnice występujące w wartości księgowej i podatkowej mają charakter trwały czy przejściowy. Aktywa oraz rezerwy z tytułu OPD są tworzone w ramach pojawiających się różnic przejściowych. Różnice trwałe pojawiają się w przypadku, gdy w rozumieniu przepisów podatkowych przychody bądź koszty danego okresu nie są traktowane jako podatkowe. Powstałe różnice powstają w konkretnym okresie i nie muszą być rozliczane w okresach późniejszych. W takiej sytuacji zabronione jest korzystanie z OPD. Jest to spowodowane tym, że podatek dochodowy w przypadku różnic trwałych nie zostanie nigdy opłacony ani odzyskany. Jedną z ważnych cech różnic trwałych jest to, że są one brane pod uwagę wyłącznie w bieżącym roku podatkowym, podczas obliczania podstawy do opodatkowania (Centrum Księgowe Spółek Kapitałowych, b.d.). Nie wszystkie przychody i koszty bilansowe stanowią też przychody i koszty podatkowe. Jednocześnie występować może też sytuacja odwrotna, kiedy przykładowo dany koszt jest kosztem podatkowym, ale bilansowym nie jest i nigdy nie będzie. Przykładem takich różnic jest:

- sprzedaż zboża z własnego pola, gdzie jest to przychód w prawie bilansowym, ale w podatkowym już nie,
- nieodpłatne korzystanie z pomieszczeń zaprzyjaźnionej firmy, gdzie jest to przychód podatkowy, zaś bilansowy nie.

Różnice przejściowe są również wynikiem występujących różnic pomiędzy wartością bilansową i podatkową danego składnika aktywów lub pasywów, lecz dotyczą one okresów, w jakich dane przychody bądź koszty są ponoszone. Wyodrębnić można (Jechowski, 2018, s. 20-21):

- dodatnie różnice przejściowe – powodują powstanie kwot, które zwiększą podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym w przyszłych okresach, w których wartość bilansowa danego składnika aktywów zostanie zrealizowana, bądź wartość składnika pasywów rozliczona,
- ujemne różnice przejściowe – powodują powstanie kwot, które zmniejszą podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym w przyszłych okresach, w których wartość bilansowa danego składnika aktywów zostanie zrealizowana, bądź składnika pasywów rozliczona.

W tabeli 2 przedstawiono zależności, które występują w ramach przejściowych dodatnich i ujemnych różnic. Wartość księgowa jest oznaczona jako WK, zaś wartość podatkowa jako WP.

Tabela 2. Rodzaje różnic przejściowych

Rodzaj różnic	Aktywa	Pasywa	Rodzaj PDO
Dodatnie	WK > WP	WK < WP	Rezerwa
Ujemne	WK < WP	WK > WP	Aktywa

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, Krajowym Standardem Rachunkowości nr 2, który jest poświęcony odroczonemu podatkowi dochodowemu, oraz z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 12 odroczony podatek dochodowy znajduje w bilansie następujące miejsce (Dyhdalewicz i Gałecka, 2020, s. 146-147):

- w przypadku rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w pasywach bilansu w grupie B „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania" w pozycji „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego" jako wynik dodatnich różnic przejściowych w wysokości kwoty różnicy pomnożonej przez stawkę podatku dochodowego,
- w przypadku aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w aktywach bilansu w grupie A „Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe" w pozycji „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego" jako wynik ujemnych różnic przejściowych bądź straty podatkowej w wysokości kwoty różnicy pomnożonej przez stawkę podatku dochodowego.

W celu zobrazowania, jak wygląda księgowanie podatku dochodowego odroczonego i przenoszenie go na wynik finansowy, przytoczony zostanie przykład typowego księgowania.

Przykład 1

W spółce X w roku 2022 wykazano zobowiązanie z tytułu podatku bieżącego (ZP) w wysokości 3000 zł, zaś osiągnięty wynik brutto wyniósł 40 000 zł. Zmiana stanu podatku dochodowego odroczonego została przedstawiona w tabeli 3. Należy ustalić wynik finansowy netto jednostki metodą księgową, uwzględniając odroczony podatek dochodowy (OPD).

Tabela 3. Zmiana stanu podatku odroczonego (zł)

Rodzaj OPD	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Zmiana stanu OPD
Aktywa	500	800	+300
Rezerwy	350	750	+400

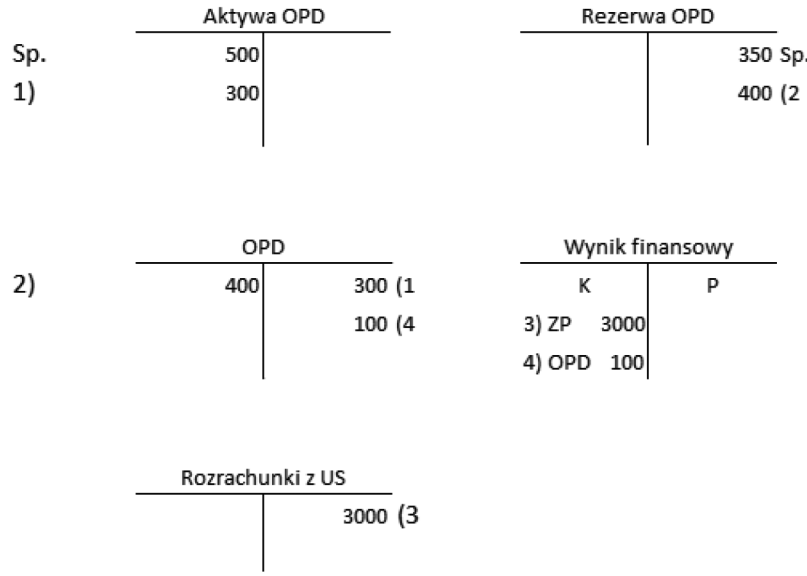
Źródło: opracowanie własne.

Księgowania do rysunku 1:

1. Przeniesienie różnicy pomiędzy WK i WP aktywów na konto OPD.
2. Przeniesienie różnicy pomiędzy WK i WP rezerw na konto OPD.
3. Przeksięgowanie zobowiązania podatkowego na wynik finansowy.
4. Przeksięgowanie OPD na wynik finansowy.

W obliczeniach posłużono się również kontem „Rozrachunki z Urzędem Skarbowym (US)"

W powyższym przykładzie odnotowano większą dodatnią zmianę w przypadku rezerw i wynosiła ona 400 zł, zaś w przypadku aktywów 300 zł – stąd powstaje różnica 100 zł jako OPD.



Rys. 1. Przeksięgowanie OPD na wynik finansowy

Źródło: opracowanie własne.

Wynik księgowy netto jest to wynik brutto pomniejszony o sumę bieżącego zobowiązania podatkowego oraz odroczonego podatku dochodowego, a więc wynosi:

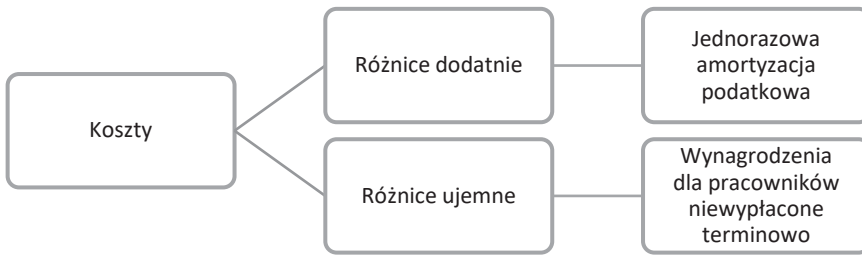
$$40\,000 \text{ zł} - (3000 \text{ zł} + 100 \text{ zł}) = 36\,900 \text{ zł}.$$

Przykłady występujących różnic przejściowych

Różnice przejściowe występować mogą zarówno w przychodach, jak i kosztach ich uzyskania. Pojawić może się taka sytuacja, w której jednostka poniesie koszt, który dotyczy danego okresu z punktu widzenia prawa bilansowego, zaś z punktu widzenia prawa podatkowego nie będzie to koszt tego samego okresu. Istnieje szereg przykładów, w których pojawiają się różnice pomiędzy wartością bilansową i wartością podatkową. Osoby odpowiedzialne za księgi rachunkowe, oprócz prowadzenia księgowości przedsiębiorstwa zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości ustaloną według ustawy o rachunkowości, muszą także mieć na uwadze, jakiego okresu dany przychód bądź koszt dotyczy, ustalając zobowiązanie, które przedsiębiorstwo zobligowane jest zapłacić Urzędowi Skarbowemu. Przykłady różnic przejściowych zostały przedstawione na schematach 1 oraz 2.

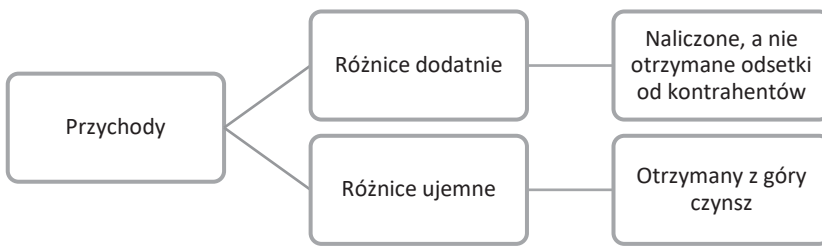
Na schematach 1 oraz 2 zaprezentowano kilka różnic przejściowych występujących pomiędzy prawem bilansowym a prawem podatkowym. Różnice dodatnie w kosztach powstają, kiedy w danym okresie sprawozdawczym dany koszt jest kosztem podatkowym, a nie jest rachunkowym. W przypadku różnic ujemnych w kosz-

tach, dana kwota jest zaliczona do kosztów rachunkowych danego okresu, zaś nie jest to jeszcze koszt podatkowy. Analogicznie w przypadku różnic dodatnich w przychodach – powstają one, gdy w danym okresie sprawozdawczym są to już koszty rachunkowe, ale nie są to jeszcze koszty podatkowe. Różnice ujemne w przychodach występują wówczas, gdy przychód rachunkowy powstaje później niż przychód podatkowy.



Schemat 1. Przykłady różnic przejściowych w kosztach

Źródło: opracowanie własne.



Schemat 2. Przykłady różnic przejściowych w przychodach

Źródło: opracowanie własne.

Analiza schematu 1. Różnicą przejściową mającą prawo pojawić się pomiędzy prawem podatkowym a rachunkowym w kosztach jest amortyzacja. Przepisy podatkowe pozwalają bowiem na skorzystanie z jednorazowej amortyzacji środków trwałych w poszczególnych przypadkach, a mianowicie (Ustawa z dnia 26 lipca 1991…, art. 22):

- w wysokości do 100 000 zł w przypadku zakupu nowego środka trwałego (oprócz samochodów i nieruchomości),
- w wysokości do 50 000 euro dla nowych firm lub małych podatników, w przypadku gdy wartość środków trwałych jest większa niż 10 000 zł.

Różnicę ujemną w kosztach przedstawia przykład 2.

Przykład 2

Właściciel przedsiębiorstwa zatrudnia pracowników administracyjnych oraz produkcyjnych na podstawie umowy o pracę. Według regulaminu jest zobligowany wypłacić wynagrodzenie pracownikom produkcyjnym do 10 dnia za poprzedni miesiąc pracy, a pracownikom administracyjnym do końca miesiąca za bieżący miesiąc. Przedsiębiorca za miesiąc lipiec dokonał następujących wypłat:

- wynagrodzenie dla pracowników administracyjnych wypłacono 31 lipca w kwocie 23 000 zł,
- wynagrodzenie dla pracowników produkcyjnych wypłacono 13 sierpnia w kwocie 36 000 zł.

Należy określić koszty podatkowe poszczególnych wypłat.

W przypadku prawa bilansowego koszty wynagrodzeń zarówno pracowników administracyjnych, jak i produkcyjnych są kosztami lipca. Jednakże zgodnie z prawem podatkowym jedynie koszty wynagrodzeń pracowników administracyjnych będą kosztami lipca. Pracownikom produkcyjnym należne wynagrodzenia nie wypłacono terminowo, a zatem jest to koszt sierpnia.

Analiza schematu 2. Jeśli naliczy się odsetki kontrahentom, to w świetle prawa bilansowego jest to dla jednostki przychód. Jednakże dla prawa podatkowego dany przychód będzie osiągnięty z chwilą zapłaty za odsetki. Dlatego też w takiej sytuacji należy pomniejszyć osiągnięty przychód podlegający opodatkowaniu o te naliczone odsetki. W przypadku otrzymanego z góry czynszu w prawie rachunkowym będą to przychody danych okresów, za które czynsz został opłacony, zaś według prawa podatkowego będą to koszty tego okresu, w jakim czynsz był opłacony.

Przykład 3

W przedsiębiorstwie X obliczono kwotę obciążenia podatkowego, które, jako mały podatnik, będzie musiało odprowadzić do Urzędu Skarbowego za rok 2022, kiedy osiągnięte przychody rachunkowe wyniosą 300 000 zł, zaś koszty ich uzyskania 130 000 zł.

Informacja dodatkowa:

1. W styczniu 2022 r. naliczono odsetki kontrahentom z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych w wysokości 9000 zł.
2. W lutym 2022 r. utworzono rezerwę na poczet przyszłych zobowiązań w kwocie 50 000 zł.
3. W styczniu 2022 r. wypłacono pracownikom zaległe wynagrodzenie za grudzień 2021 – 26 000 zł.
4. W trakcie 2022 r. dokonano zakupu maszyny o wartości 30 000 zł, która podatkowo została jednorazowo zamortyzowana, zaś amortyzacja rachunkowa wyniosła 5000 zł.
5. Przedsiębiorstwo w lipcu 2022 r. przekazało darowiznę na Organizację Pożytku Publicznego (OPP) w wysokości 23 000 zł.

6. Strata podatkowa z roku 2019 wyniosła 28 000 zł, z której do tej pory odliczono już 8 000 zł.

Przypisanie operacji gospodarczych do przychodów i kosztów przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4. Przychody i koszty przedsiębiorstwa

Informacja dodatkowa	Przychody [zł]	Koszty [zł]
+/–	300 000	130 000
1	−9 000	–
2	–	−50 000
3	–	+26 000
4	–	+25 000
5	–	−23 000
6	–	–
Razem	291 000	108 000

Źródło: opracowanie własne.

Krok 1. Obliczenie dochodu podatkowego.

291 000 zł – 108 000 zł = 183 000 zł

Wyjaśnienie poszczególnych zdarzeń mających wpływ na dochód podatkowy:

1. Naliczone kontrahentom odsetki nie są przychodami podatkowymi, dlatego trzeba zmniejszyć przychody do opodatkowania za rok 2022.
2. Utworzone rezerwy nie stanowią kosztów podatkowych (gdy będą zrealizowane, to wtedy ten koszt powstanie), a więc trzeba je odjąć od kosztów 2022 r.
3. W przypadku nieterminowej wypłaty wynagrodzeń, koszt podatkowy powstaje z chwilą zapłaty przez pracodawcę wynagrodzenia, a więc trzeba dodać koszt, gdyż według prawa bilansowego był to już koszt roku 2021.
4. Należy dodać do kosztów różnicę pomiędzy amortyzacją podatkową i bilansową.
5. Darowizny przekazane na OPP nie stanowią kosztów podatkowych, stąd trzeba je odjąć, jednakże w dalszej części od otrzymanego dochodu podatkowego można je odjąć w wysokości maksymalnie 10% dochodu.
6. Stratę podatkową można odliczyć maksymalnie w wysokości połowy pierwotnej straty od dochodu podatkowego.

Krok 2. Właściwe pomniejszenie podstawy do opodatkowania o darowiznę i stratę z lat ubiegłych.

183 000 zł – 18 300 zł – 14 000 zł = 150 700 zł

Krok 3. Obliczenie zobowiązania należnego Urzędowi Skarbowemu.

150 700 zł × 9% = 13 563 zł.

Zgodnie z prawem mali podatnicy mogą odprowadzać do Urzędu Skarbowego 9% CIT.

Przykład 4

Jednostka w swojej działalności gospodarczej posiada maszynę o wartości początkowej 130 000 zł. Jej dotychczasowe umorzenie wynosi 49 000 zł. Na 31 grudnia 2022 r. jednostka dokonała odpisu z tytułu utraty wartości maszyny w kwocie 60 000 zł. Przepisy podatkowe nie uznają kosztów z tytułu dokonanych odpisów. A zatem powstanie różnica przejściowa pomiędzy WP a WK środka trwałego (GOFIN, (b.d.)).

Wartość księgowa maszyny wyniesie:

130 000 zł – 49 000 zł – 60 000 zł = 21 000 zł.

Wartość podatkową oblicza się w następujący sposób:

130 000 zł – 49 000 zł = 81 000 zł

Powstała ujemna różnica przejściowa, ponieważ WK < WP aktywów.

Jednostka będzie musiała utworzyć na dzień bilansowy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 81 000 zł × 19% = 15 390 zł.

Przykład 5

Rzeszów sp. z o.o. rozlicza różnice kursowe według ustawy CIT. Na dzień bilansowy na koncie rozrachunków z tytułu należności firma posiada saldo w walucie obcej w wysokości 50 000 euro, która jest przeliczona zgodnie z polską walutą po kursie 4,60 zł/euro, co daje 230 000 zł. Na dzień bilansowy kurs euro wyniósł 4,69 zł/euro. Zgodnie z prawem bilansowym wycena na dzień bilansowy wynosi 234 500 zł. Powstaje zatem dodatnia różnica przejściowa wynosząca 4500 zł. Spółka utworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 4500 × 19%, co da 855 zł. Podatek dochodowy odroczony zostanie zaksięgowany na kontach „Rezerwa PDO" oraz „PDO". Następnie kwota 855 zł zostanie wyksięgowana na konto „Wynik finansowy", co wpłynie na wynik finansowy jednostki (Walkiewicz, 2018).

4. Zakończenie

Podatek dochodowy jest nieodłączną częścią prowadzenia przedsiębiorstwa i dotyczy każdego rodzaju działalności gospodarczej. Zgodnie z obowiązującymi w kraju regulacjami firmy są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości, zaś na potrzeby obliczania podatku dochodowego do kierowania się przepisami prawa podatkowego. Należy zdawać sobie sprawę, że osiągnięty wynik brutto wykazany z ksiąg rachunkowych może różnić się od wyniku podatkowego, obliczanego na podstawie wielkości danych aktywów i pasywów. Z tego też względu ważną i przydatną rolę odgrywa kategoria podatku dochodowe-

go odroczonego, która urzeczywistnia osiągnięty wynik podatkowy. Dzięki odroczonemu podatkowi dochodowemu przedsiębiorstwa w czytelny i prosty sposób mogą przedstawiać osiągane przychody i koszty ich uzyskania zarówno na potrzeby bilansowe, jak i podatkowe, które dotyczą różnych okresów. Przedsiębiorstwa tworzą rezerwy oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wpływają na osiągane przez nie wyniki.

Literatura

Antos, Ł. (2020). *Kategoria podatku odroczonego w decyzjach inwestycyjnych przedsiębiorstw*. Łódź–Kielce: Wydawnictwo Naukowe Archaegraph.

Buk, H. (2014). *Wykorzystanie odroczonego podatku dochodowego do kreowania wyniku finansowego przedsiębiorstwa*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Centrum Księgowe Spółek Kapitałowych, (b,d.) Pobrane 27.02.2023 z https://cksk.pl/2022/06/roznice--trwale-i-przejsciowe/

Domagała, K. i Nowak, K. (2020). *Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego*. Pobrane 27.02.2023 z https://mfiles.pl/pl/index.php/Rezerwa_z_tytu%C5%82u_odroczonego_podatku_dochodowego

Dyhdalewicz, A. i Gałecka, E. Z. (2020). Zakres ujawnianych różnic przejściowych w odroczonym podatku dochodowym na przykładzie spółek giełdowych. *Akademia Zarządzania*, *4*(*3*), 140-165.

GOFIN. (b.d.). *Księgowe i bilansowe ujęcie odroczonego podatku dochodowego*. Pobrane 27.02.2023 z https://www.gofin.pl/rachunkowosc/17,1,85,182394,ksiegowe-i-bilansowe-ujecie-odroczonego-podatku-dochodowego.html

Jechowski, J. (2018). *Podatek odroczony*. Pobrane z https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Prezentacja%20CEDUR%2026-10-2018_64243.pdf

Jonas, K. (2018). Wpływ odroczonego podatku dochodowego na kształtowanie wyniku finansowego jednostki gospodarczej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakwie,* (2/974), 149-165, ISSN 1898-6447.

Jurczyga, M. (2016). *Utrata wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego*. Pobrano z http://www.jurczyga.com/attachments/article/8/podatek_dochodowy.pdf

Uchwała nr 7/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 20.04.2010 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 2 *Podatek dochodowy* (Dz. Urz. Min. Fin. z 2010 r. nr 7, poz. 31). Pobrane z https://www.gov.pl/attachment/7e346d29-3f63-4d39-8b57--47da41f37d0e

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. Nr 80, poz. 350)

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r., poz. 120)

Walkiewicz Ł. (2018), *Podatek odroczony – 2 przykłady ewidencji księgowej.* Pobrane 27.02.2023 z https://www.portalfk.pl/ksiegi-rachunkowe/podatek-odroczony-2-przyklady-ewidencji-as well as ksiegowej-16144.html#

Wencel, G. (2012). *Podatek dochodowy odroczony w systemie rachunkowości – krytyczna analiza zasad ujawniania w sprawozdaniu finansowym*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Deferred Income Tax and the Entity's Financial Results

Abstract: The article presents the economic category of deferred income tax. The provisions of the balance sheet law differ in some respects from the tax provisions, hence numerous permanent and temporary differences arise. Determining the essence of deferred income tax, including it in the original unit, was discussed. A description of the device and the reserves in its device are presented. An exemplary application was also described when there is a difference in the balance sheet and tax law. The aim of the article was to show deferred income tax as a category that affects the financial result.

Keywords: deferred income tax, assets, reserves, tax law