

Krajowy Standard Rachunkowości

nr 2

„Podatek dochodowy”

Spis treści:

I.	Cel i zakres stosowania Standardu.....	2
II.	Definicje.....	4
III.	Wartość podatkowa aktywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów.....	7
IV.	Wartość podatkowa pasywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową pasywów.....	16
V.	Wartość podatkowa pozycji nieuwjętych w aktywach i zobowiązaniach. Ustalanie różnic przejściowych dotyczących tych pozycji. Straty podatkowe możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości. Niewykorzystane ulgi podatkowe.	20
VI.	Ustalanie wartości podatkowej aktywów i pasywów w umowach leasingowych.....	22
VII.	Ujmowanie zobowiązań i należności z tytułu podatku dochodowego.....	27
VIII.	Tworzenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.....	28
IX.	Ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.....	31
X.	Wycena należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego.....	34
XI.	Wycena aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku odroczonego.....	35
XII.	Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny. Ujęcie kosztu lub przychodu z tytułu podatku dochodowego.....	52
XIII.	Premie inwestycyjne.....	59
XIV.	Kompensowanie należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.....	66
XV.	Połączenia. Nabycie jednostki lub jej zorganizowanej części.....	70
XVI.	Skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych. Wycena udziałów w jednostkach podporządkowanych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych...	71
XVII.	Prezentacja w sprawozdaniu finansowym (jednostkowym i skonsolidowanym).....	90
XVIII.	Ujawnianie informacji dotyczących podatku dochodowego (w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym).....	92
XIX.	Śródroczne sprawozdania finansowe (jednostkowe jak i skonsolidowane).....	96
	Załącznik A. Procedury stosowane przy ujmowaniu i wycenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.....	99
	Załącznik B. Przykład zastosowania procedur, omówionych w załączniku A.....	100

I. Cel i zakres stosowania Standardu

- 1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (dalej zwanego Standardem) jest określenie - w dostosowaniu do przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o rachunkowości - zasad ujmowania, wyceny i prezentacji należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka¹, a także zasad ujawniania informacji ich dotyczących w sprawozdaniach finansowych. Postanowień Standardu nie stosuje się do osób fizycznych, prowadzących księgi rachunkowe i sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz do pozostałych jednostek jeżeli jednostki te nie są podatnikami podatku dochodowego od działalności gospodarczej. W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego postanowienia Standardu odpowiednio stosuje się do jednostki dominującej, jednostek zależnych i współzależnych objętych konsolidacją, bez względu na to, czy jednostki te (lub niektóre spośród nich) stanowią podatkową grupę kapitałową, czy też są indywidualnie opodatkowane podatkiem dochodowym.
- 1.2. Dla celów Standardu pojęcie „podatek dochodowy” obejmuje podatki od dochodu obowiązujące na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (jest to podatek dochodowy od osób prawnych) i poza tym terytorium.
- 1.3. Ujmowanie i wycena aktywów i zobowiązań (rezerw) z tytułu podatku dochodowego i z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymaga znajomości właściwych przepisów podatkowych². Standard zakłada, że te aktywa i zobowiązania (rezerwy) są ujmowane i wyceniane przy uwzględnieniu przepisów podatkowych obowiązujących na dzień bilansowy. Jeżeli jednak na dzień bilansowy zostały już uchwalone lub wydane przez uprawnione do tego organy przepisy podatkowe, których wejście w życie nastąpi w przyszłości i nie zależy od decyzji innych organów (z wyłączeniem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego), aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego są ujmowane i wyceniane przy uwzględnieniu tych nowo uchwalonych przepisów.
- 1.4. Treść Standardu jest zgodna w podstawowych zagadnieniach z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 12 „Podatki dochodowe” (MSR 12) Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (*International Financial Reporting Standards*), wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standards Board*) według stanu na dzień 1 stycznia 2010 r. Różnice pomiędzy niniejszym Standardem a Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 12 polegają na:
 - bardziej szczegółowym unormowaniu niektórych zagadnień w stosunku do MSR 12, biorąc pod uwagę rozwiązania wynikające z polskiego prawa podatkowego; w szczególności unormowano sposób ujęcia i rozliczenia premii inwestycyjnych,
 - ujmowaniu w każdym przypadku aktywów z tytułu odroczonego podatku

¹ Postanowienia Standardu stosuje się do jednostek, bez względu na rodzaj ich działalności. Jednak w przypadku niektórych jednostek np. banków, szczególne zasady rachunkowości, określone przez odrębne przepisy, mogą modyfikować postanowienia Standardu.

² Określenie wartości podatkowej aktywów i pasywów lub pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach nie jest możliwe bez znajomości przepisów podatkowych. Podobnie zastosowanie odpowiednich stawek podatkowych do ustalenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymaga analizy właściwych przepisów podatkowych. Stąd, choć efekty podatkowe transakcji są ujmowane zgodnie z zasadami rachunkowości, ujęcie i wycena tych efektów nie jest możliwa bez znajomości właściwych przepisów podatkowych.

- dochodowego, przy równoczesnym dokonywaniu – w miarę potrzeby – odpisów aktualizujących wartość tych aktywów, co jest rozwiązaniem prostszym. MSR 12 zakłada ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tylko do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych,
- w pkt 11.15. i 11.16. określono czynniki, które powinny być brane pod uwagę przy ustaleniu, czy jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu na poziomie pozwalającym na potrącenie ujemnych różnic przejściowych; niektóre z nich są różne od wskazanych przez MSR 12,
 - w pkt 14.2. przyjęto, że kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego zależy od przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości, odmiennie niż przewiduje to MSR 12,
 - w pkt 15.4. i 16.5. przyjęto, że korekta aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wskutek rozwiązania odpisów aktualizujących te aktywa koryguje wartość firmy nie później niż do końca roku obrotowego; MSR 12 w związku z MSSF 3 przewiduje inny okres, w którym taka korekta może być dokonana,
 - w pkt. 16.11. przyjęto, że jeżeli jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor, zgodnie z par. 16.8. jest zobowiązany do ujęcia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, powinien ustalić sposób odwracania się różnic przejściowych. Jeżeli nie jest możliwe wiarygodne określenie sposobu odwrócenia się różnic przejściowych w przyszłości, należy przyjąć, że odwrócenie tych różnic przejściowych nastąpi poprzez sprzedaż udziałów; MSR 12 nie określa postępowania w tej sytuacji,
 - w pkt. 16.14. przyjęto, że jeżeli jednostka nie ma sprecyzowanych zamiarów co do postępowania z udziałami jednostki zależnej, a różnica przejściowa jest różnicą ujemną, zakłada się, że nie jest prawdopodobne, że ujemne różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości; MSR 12 nie określa postępowania w tej sytuacji,
 - w pkt. 19.4. przyjęto, że różnicę pomiędzy kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt. 19.1c. a kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt. 19.3. zalicza się do aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego; MSR 12 nie określa sposobu ujęcia w bilansie tej różnicy,
 - przewidziano węższy zakres ujawnień informacji w stosunku do MSR 12.
- 1.5. Standard reguluje zagadnienia dotyczące niewykorzystanych ulg podatkowych, o których mowa w MSR 12, a które nie są uregulowane w ustawie o rachunkowości.
- 1.6. Przykłady zawarte w Standardzie opierają się na przepisach podatkowych, w tym w szczególności na przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992r. (Dz.U. z 1992r. Nr.21, poz. 86 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o podatku dochodowym, według stanu prawnego na 1 stycznia 2010r. W celu zapewnienia kompletności tematyki Standardu oraz spójności materiału, w przykładach uwzględniono również przepisy ustawy o podatku dochodowym, obowiązujące w latach poprzedzających 2010r. Z tej samej przyczyny w niektórych przykładach przyjęto założenia co do stawek podatkowych, obowiązujących w latach następujących po 2010r. Przykłady te zostały oznaczone w tekście Standardu w przypisach.
- 1.7. Standard zawiera niektóre rozwiązania, dostosowane do przepisów podatkowych, nieobowiązujących w dniu 1 stycznia 2010r. Dotyczy to w szczególności rozwiązań, o których mowa w pkt 3.5., 3.10., 4.9., 5.5., 10.3. Przyczyną zawarcia tych rozwiązań w Standardzie jest uwzględnienie możliwości wprowadzenia ewentualnych zmian przepisów podatkowych.
- 1.8. Wyjaśnienia Standardu nie służą do interpretacji przepisów podatkowych.

II. Definicje

2. Użyte w Standardzie określenia oznaczają :

Wynik finansowy brutto – zysk brutto lub strata brutto ustalona zgodnie z zasadami rachunkowości.

Dochód lub strata podatkowa – różnica pomiędzy przychodami podatkowymi i kosztami uzyskania przychodów. Jeżeli różnica pomiędzy przychodami podatkowymi a kosztami uzyskania przychodów jest dodatnia, stanowi dochód do opodatkowania, jeżeli jest ujemna, stanowi stratę podatkową.

Przychody podatkowe – kwoty wpływające na zwiększenie dochodu (zmniejszające stratę podatkową). Zasady ustalania przychodów podatkowych określają przepisy podatkowe. Przychody stanowiące w myśl ustawy o podatku dochodowym element dochodów wolnych od podatku, nie są w rozumieniu Standardu przychodem podatkowym.

Koszty uzyskania przychodów – kwoty wpływające na zmniejszenie dochodu (zwiększające stratę podatkową). Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów określają przepisy podatkowe. Koszty stanowiące w myśl ustawy o podatku dochodowym element dochodów wolnych od podatku, nie są w rozumieniu Standardu kosztami uzyskania przychodów.

Podstawa opodatkowania – dochód pomniejszony o odliczenia od dochodu a powiększony o doliczenia do dochodu.

Odliczenia od dochodu – odliczenia pomniejszające dochód, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania, przedmiot i sposób odliczeń od dochodu określają przepisy podatkowe.

Doliczenia do dochodu – doliczenia powiększające dochód, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania, przedmiot i sposób doliczeń do dochodu określają przepisy podatkowe.

Podstawa opodatkowania po odliczeniach (podstawa obliczenia podatku dochodowego) – podstawa wymiaru zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, ustalona za dany okres zgodnie z przepisami podatkowymi. Iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach oraz stawki podatku dochodowego stanowi, po uwzględnieniu doliczeń do podatku i odliczeń od podatku, zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego. Podstawę opodatkowania po odliczeniach stanowi podstawa opodatkowania, pomniejszona o zmniejszenia podstawy opodatkowania a powiększona o zwiększenia podstawy opodatkowania.

Zmniejszenia podstawy opodatkowania – zmniejszenia pomniejszające podstawę opodatkowania, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania po odliczeniach; przedmiot i sposób odliczeń od podstawy opodatkowania określają przepisy podatkowe.

Zwiększenia podstawy opodatkowania – zwiększenia powiększające podstawę opodatkowania, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania po odliczeniach;

przedmiot i sposób odliczeń od podstawy opodatkowania określają przepisy podatkowe.

Odliczenia od podatku – zmniejszenie kwoty stanowiącej iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach i stawki podatkowej, dokonywane w celu ustalenia zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego; przedmiot i sposób odliczeń od podatku określają przepisy podatkowe.

Doliczenia do podatku – zwiększenie kwoty stanowiącej iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach i stawki podatkowej, dokonywane w celu ustalenia zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego; przedmiot i sposób doliczeń do podatku określają przepisy podatkowe.

Premia inwestycyjna – koszt uzyskania przychodów, zwolnienie dochodu, odliczenie od dochodu, zmniejszenie podstawy opodatkowania lub odliczenie od podatku w przypadku nabycia lub wytworzenia składnika aktywów podlegających amortyzacji lub gruntów zaliczonych do aktywów trwałych (z wyjątkiem gruntów wycenianych wg wartości godziwej), niewiążące się ze zmniejszeniem jego wartości podatkowej.

Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego – kwota podatku dochodowego podlegająca zapłacie, ustalona zgodnie z przepisami podatkowymi.

Należność z tytułu podatku dochodowego – kwota podatku dochodowego podlegająca zwrotowi lub zaliczeniu na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, ustalona zgodnie z przepisami podatkowymi.

Wartość bilansowa składnika aktywów lub pasywów – wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustalona zgodnie z zasadami rachunkowości.

Wartość podatkowa składnika aktywów lub pasywów – wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustalona przy uwzględnieniu przepisów podatkowych.

Różnice przejściowe – różnice pomiędzy wartością bilansową danego składnika aktywów lub pasywów a jego wartością podatkową. Różnice przejściowe mogą być:

- a) **Dodatnimi różnicami przejściowymi.** Są to te różnice przejściowe, 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. Dodatnie różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieujętymi w księgach jako aktywa lub zobowiązania.
- b) **Ujemnymi różnicami przejściowymi.** Są to 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. Ujemne różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieujętymi w księgach jako aktywa lub zobowiązania.

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – kwota zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, które według przewidywań powstanie w przyszłości, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.

Niewykorzystane ulgi podatkowe – dochody wolne od podatku oraz zmniejszenia podstawy opodatkowania, podlegające przeniesieniu do odliczenia w następnych latach podatkowych.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – kwota, jaka według przewidywań zmniejszy w przyszłości zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub będzie podlegać zwrotowi, w związku z występowaniem ujemnych różnic przejściowych lub w związku ze stratą podatkową, możliwą do odliczenia od dochodu w przyszłości; aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstają również w związku z niewykorzystanymi ulgami podatkowymi.

Koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego³ – łączna kwota kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego), uwzględniana przy ustaleniu zysku lub straty netto za dany okres sprawozdawczy.

Strategia podatkowa – planowana przez jednostkę transakcja lub seria transakcji, których celem jest osiągnięcie zamierzonego wpływu na zobowiązanie lub należność z tytułu podatku dochodowego.

Udziały – również odpowiednio akcje.

Połączenie – łączenie się spółek handlowych lub ich zorganizowanych części, o którym mowa w rozdziale 4a ustawy o rachunkowości.

³ Przyjęte pojęcie kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego nie wyczerpuje definicji pojęcia kosztów lub przychodów w rozumieniu ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 30 i 31 ustawy o rachunkowości). Dla celów Standardu przez koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego rozumie się wyłącznie „łączną kwotę kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego), uwzględnianą przy ustaleniu zysku lub straty netto za dany okres sprawozdawczy”. Przyczyną takiego podejścia jest dążenie do uproszczenia języka Standardu. Zatem definicja kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, zawarta w tym Standardzie, nie podważa zasadności definicji zawartych w art. 3 ust. 1 pkt 30 i 31 ustawy o rachunkowości.

III. Wartość podatkowa aktywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów

- 3.1. Wartość podatkowa aktywów jest to kwota, o której mowa w art. 37 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach) w przypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych. Taki sposób ustalania wartości podatkowej stosuje się do aktywów, z których korzyści są opodatkowane.**
- 3.2. Przez aktywa rozumie się - w myśl art. 3 ust 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości - kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Ujęcie w księgach jednostki jakiegokolwiek składnika aktywów wiąże się z oczekiwaniem wpływu przyszłych korzyści do jednostki. Korzyści wynikające z aktywów są uzyskiwane w różny sposób: w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w procesach wytwarzania produktów, zarządzania lub sprzedaży albo w innych celach, korzyści z tych aktywów wynikają z ich wykorzystywania w tych procesach. Aktywa te dostarczają zazwyczaj pośrednio przyszłe korzyści wobec ich wykorzystywania w procesach związanych z działalnością jednostki. W przypadku produktów lub towarów wpływ przyszłych korzyści następuje zazwyczaj drogą uzyskania środków pieniężnych lub prawa do ich otrzymania w momencie zbycia wyrobu lub towaru albo wykonania usługi. W przypadku aktywów mających postać należności wpływ przyszłych korzyści następuje z reguły drogą otrzymania środków pieniężnych z tytułu ich spłaty. Bez względu na sposób uzyskania korzyści z aktywów, ostatnim etapem realizacji tych korzyści jest zazwyczaj otrzymanie środków pieniężnych ze zbycia wyrobów, towarów lub wykonania usług albo ze spłaty należności z tego tytułu.
- 3.3. Wpływ przyszłych korzyści z aktywów może być na pewnym etapie ich uzyskiwania opodatkowany. Jeżeli jednostka wycenia dany składnik aktywów w kwocie wyższej od jego wartości podatkowej, a korzyści z tego składnika aktywów będą w przyszłości, na pewnym etapie ich realizacji, opodatkowane⁴, to utworzenia wymaga rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego⁵. Jest to tym uzasadnione, że realizacja w przyszłości korzyści ze składnika aktywów spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania wyższe od kwoty, która w przyszłości pomniejszy podstawę opodatkowania (wartość podatkowa). Wycena składnika aktywów w kwocie wyższej od jego wartości podatkowej

⁴ Przyszłe korzyści wynikające ze składnika aktywów mogą podlegać opodatkowaniu na etapie realizacji korzyści wynikających bądź z tego składnika aktywów, bądź z aktywów powstałych wskutek wykorzystania danego składnika aktywów. Tak np. korzyści ze środków trwałych wykorzystywanych do celów produkcyjnych wynikają z ich stosowania w procesach wytwórczych. Na etapie wytwarzania produktów korzyści te nie są opodatkowane. Jednak korzyści te są pośrednio opodatkowane wskutek opodatkowania przychodów podatkowych wynikających ze zbycia wyrobów lub wykonania usług powstałych dzięki wykorzystaniu tych środków trwałych.

Podobnie jak aktywa wykorzystywane do celów produkcyjnych, źródłem korzyści ekonomicznych są aktywa wykorzystywane na potrzeby zarządzania lub sprzedaży albo w innych celach.

⁵ Zasady tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, przedstawione w pkt 8.1., przewidują wyjątki od reguły polegającej na tworzeniu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego od dodatnich różnic przejściowych.

oznacza zatem oczekiwanie powstania w przyszłości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, wskutek przeszłych zdarzeń. Choć sam obowiązek podatkowy powstanie w przyszłości, to jednostka, wobec powstania dodatniej różnicy przejściowej (w tym przypadku nadwyżki wartości bilansowej nad wartością podatkową składnika aktywów), oczekuje wykorzystania obecnych lub przyszłych aktywów wskutek przeszłych zdarzeń, co oznacza, że jest obciążona zobowiązaniami w rozumieniu definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości. Zasady tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi przedstawiono w pkt 8.1.).

Przykład zastosowania pkt 3.1. i 3.3.

W grudniu roku 20X2 jednostka nabyła budynek o wartości początkowej 1.100.000 zł, zaliczając go do środków trwałych. Dla celów rachunkowości środek trwały amortyzowano metodą liniową, przy założeniu 30-letniego okresu wykorzystywania i wartości końcowej 500.000 zł.

Koszty amortyzacji budynku są uznawane za koszty uzyskania przychodów. Przepisy podatkowe zakładają amortyzację środka trwałego według metody liniowej ze stawką 2,5%, bez uwzględnienia wartości końcowej.

Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	1.080.000 zł
Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	1.072.500 zł
Różnica przejściowa (dodatnia)⁶:	7.500 zł

Przykład zastosowania pkt 3.1. i 3.3.

15.11.20X3r. jednostka nabyła akcje, klasyfikując je jako przeznaczone do obrotu. Cenę nabycia akcji ustalono na 4.000.000 zł. Na dzień bilansowy 31.12.20X3r. wartość godziwą akcji ustalono na 5.500.000 zł.

Przepisy podatkowe przewidują, że kwota wydatków na nabycie akcji jest uznawana za koszty uzyskania przychodów w momencie ich zbycia. Korekty wartości akcji nie stanowią przychodów podatkowych i kosztów uzyskania przychodów.

Wartość bilansowa akcji na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	5.500.000 zł
Wartość podatkowa akcji na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	4.000.000 zł
Różnica przejściowa (dodatnia):	1.500.000 zł

3.4. Jeżeli jednostka wycenia dany składnik aktywów w kwocie niższej od wartości podatkowej, a korzyści wynikające ze składnika aktywów będą w przyszłości opodatkowane na pewnym etapie realizacji tych korzyści, to ujęcia wymagają aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego⁷. Jest to uzasadnione tym, że w przyszłości realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów spowoduje zwiększenie

⁶ Zgodnie z definicją różnic przejściowych zawartą w pkt 2, różnice dodatnie występują w przypadku nadwyżki wartości bilansowej aktywów nad ich wartością podatkową.

⁷ Zasady ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, określone w pkt 9.1., przewidują wyjątki od reguły polegającej na ujęciu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego od ujemnych różnic przejściowych.

podstawy opodatkowania w kwocie niższej od kwoty, która w przyszłości pomniejszy podstawę opodatkowania (wartość podatkowa). Wycena składnika aktywów w kwocie niższej od wartości podatkowej oznacza zatem oczekiwanie zmniejszenia w przyszłości podstawy opodatkowania, wskutek zdarzeń przeszłych. Zmniejszenie podstawy opodatkowania spowoduje w przyszłości zmniejszenie zobowiązań z tytułu podatku dochodowego jednostki pod warunkiem, że w przyszłości dochód jednostki będzie kształtował się na odpowiednio wysokim poziomie. Jednostka dysponuje zatem aktywami z tytułu odroczonego podatku dochodowego⁸. Zasady ich ujmowania określa pkt 9.1.

Przykład zastosowania pkt 3.1. i 3.4.

W grudniu roku 20X2 jednostka nabyła maszynę produkcyjną o wartości początkowej 510.000 zł. Dla celów rachunkowości maszynę amortyzowano metodą naturalną, w proporcji do liczby godzin pracy. Szacuje się, że maszyna przez okres jej używania przepracuje 10.000 godzin. Po okresie używania urządzenie zostanie zbyte za 10.000 zł. W 20X3r. maszyna przepracowała 3.000 godzin.

Koszty amortyzacji maszyny są uznawane za koszty uzyskania przychodów. Przepisy podatkowe zakładają, że amortyzacji maszyny należy dokonywać według metody liniowej ze stawką 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej.

Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	360.000 zł
Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	408.000 zł
Różnica przejściowa (ujemna)⁹:	-48.000 zł

Przykład zastosowania pkt 3.1. i 3.4.

W dniu 31.12.20X3r. jednostka posiadała w zapasie towary o cenie nabycia 2.000.000 zł. Ceny towarów tego rodzaju uległy istotnemu obniżeniu w drugiej połowie 20X3r. Według stanu na 31.12.20X3r. cenę sprzedaży tych towarów ustalono na 1.500.000 zł.

Przepisy podatkowe przewidują, że wartość nabytych towarów jest uznawana za koszty uzyskania przychodów w momencie ich zbycia, a odpisy aktualizujące wartość towarów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Wartość bilansowa zapasu towarów na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	1.500.000 zł
Wartość podatkowa zapasu towarów na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	2.000.000 zł
Różnica przejściowa (ujemna):	-500.000 zł

3.5. Wyjaśnienia pkt 3.1. stosuje się odpowiednio do aktywów, z których korzyści będą opodatkowane, jeżeli z aktywami tymi związana jest kwota wpływająca na wartość odliczeń od podatku.

3.6. Jeżeli korzyści ekonomiczne wynikające ze składnika aktywów nie będą

⁸ Jeżeli jednak nie jest prawdopodobne, iż dochód jednostki w przyszłości pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, aktywa te obejmuje się, w całości lub w części, odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości. Przesłanki wystąpienia utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego określono w pkt 11.11. - 11.20. Standardu.

⁹ Zgodnie z definicją różnic przejściowych zawartą w pkt 2, różnice ujemne występują w przypadku nadwyżki wartości podatkowej aktywów nad ich wartością bilansową.

opodatkowane¹⁰, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów nie zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania, to wartość podatkowa składnika aktywów jest jego wartością bilansową¹¹.

- 3.7. Wpływ przyszłych korzyści wynikających ze składnika aktywów może nie być opodatkowany. Może to - przykładowo - być spowodowane tym, że korzyści z aktywów zostały już opodatkowane na uprzednich etapach ich realizacji, a na danym etapie realizacji korzyści aktywa nie przynoszą już żadnych dodatkowych korzyści¹². Jeżeli korzyści ekonomiczne wynikające ze składnika aktywów nie będą uwzględniane przy ustalaniu przyszłej podstawy opodatkowania, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów nie zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania, to realizacja przyszłych korzyści wynikających ze składnika aktywów, bądź brak realizacji tych korzyści, nie spowoduje powiększenia ani pomniejszenia podstawy opodatkowania. W związku z takimi aktywami nie tworzy się rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ani nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdyż realizacja korzyści z tych aktywów, bądź ich brak, nie spowoduje zwiększeń lub zmniejszeń zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Ponieważ Standard zakłada ustalanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w oparciu o różnice pomiędzy wartością bilansową a podatkową aktywów i pasywów, to w przypadku tych aktywów nie powstają różnice tego rodzaju. Ich wartość podatkowa jest równa wartości bilansowej.

Przykład zastosowania pkt 3.6.

Jednostka 1.07.20X3r. poręczyła spłatę nieoprocentowanej pożyczki na kwotę 1.000.000 zł, udzielonej dla BETA S.A. Ze względu na niewywiązywanie się przez BETA S.A. ze swoich zobowiązań, jednostka spłaciła kwotę pożyczki - 1.000.000 zł. Jednocześnie wstąpiła w prawa wierzyciela, przejmując wierzytelność z tytułu pożyczki. Ze względu na sytuację finansową dłużnika, jednostka objęła wierzytelność odpisem aktualizującym.

W myśl przepisów podatkowych odpisy aktualizujące przejętą wierzytelności nie stanowią i nie będą stanowić kosztów uzyskania przychodów. W razie ewentualnej spłaty wierzytelności, w jednostce nie powstanie przychód podatkowy.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.: **0 zł**

Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.: **0 zł**

Uzasadnienie: bez względu na to, w jakiej kwocie wierzytelność zostanie spłacona, jednostka nie uzna kosztów uzyskania przychodów ani przychodów podatkowych w związku z udzieloną pożyczką. Zatem zgodnie z pkt 3.6. wartość podatkowa pożyczki jest równa jej wartości bilansowej.

Różnica przejściowa: **0 zł**

3.8. Jeżeli korzyści ekonomiczne ze składnika aktywów nie będą opodatkowane, lecz odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów zmniejszy

¹⁰ W rozumieniu Standardu pojęcie „składniki aktywów, z których korzyści nie będą opodatkowane” obejmuje składniki aktywów, z których korzyści nie będą opodatkowane oraz składniki aktywów, z których całość korzyści będzie elementem dochodów wolnych od podatku.

¹¹ Zobacz: art. 37 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

¹² Innym przykładem sytuacji, gdy wpływ przyszłych korzyści wynikających ze składnika aktywów nie jest opodatkowany jest sytuacja, gdy przychody jednostki są elementem dochodów wolnych od podatku dochodowego.

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.

- 3.9. Niekiedy przepisy podatkowe przewidują, że uzyskanie korzyści wynikających z aktywów nie zostanie opodatkowane, lecz nieuzyskanie tych korzyści wpłynie na pomniejszenie podstawy opodatkowania. W przypadku tych aktywów ich przyszła pełna realizacja nie spowoduje powiększenia ani pomniejszenia podstawy opodatkowania, natomiast częściowe lub pełne odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości spowoduje pomniejszenie podstawy opodatkowania. Jeżeli następuje zmniejszenie wartości takich aktywów, ale z przyczyn określonych w przepisach podatkowych zmniejszenie takie nie jest jeszcze uwzględniane przy ustalaniu podstawy opodatkowania (będzie uwzględniane w przyszłości), powstają ujemne różnice przejściowe. Zasady ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego określono w pkt 9.1.

Przykład zastosowania pkt 3.8.

W 20X3r. jednostka sprzedała towary za 1.000.000 zł. Sprzedaż była opodatkowana stawką 0% dla celów podatku od towarów i usług. W związku z tym, że należność okazała się nieściągalna, lecz została zabezpieczona na kwotę 300.000 zł, na dzień bilansowy – 31.12.20X3r. – dokonano odpisu aktualizującego wartość należności na kwotę 700.000 zł. Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	300.000 zł
Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	1.000.000 zł <i>(300.000+700.000)</i>
Różnica przejściowa (ujemna):	-700.000 zł

Przykład zastosowania pkt 3.8.

W 20X9 r. jednostka sprzedała towary za 2.000.000 w walucie obcej X. Sprzedaż była dla celów podatku od towarów i usług opodatkowana stawką 0%. Kurs waluty X na dzień sprzedaży wyniósł 5,00 zł. Do wyceny na dzień bilansowy – 31.12.20X9 r. – przeliczono należność według kursu 4,00 zł.

Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty należności z tytułu sprzedaży.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009r.:	8.000.000 zł <i>(2.000.000×4)</i>
Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009r.:	10.000.000 zł <i>(8.000.000+2.000.000)</i>
<i>Uzasadnienie: realizacja korzyści ze składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.8.: wartość podatkowa = wartość bilansowa należności + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści wynikających z należności według wartości bilansowej.</i>	
Różnica przejściowa (ujemna):	-2.000.000 zł

- 3.10. Wyjaśnienia, o których mowa w pkt 3.8. stosuje się odpowiednio do aktywów, z których

korzyści nie będą opodatkowane, lecz odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości aktywów zostanie uwzględnione przy ustaleniu odliczeń od podatku.

3.11. 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 ustalaniu podstawy opodatkowania, i/lub
- c) z których korzyści nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania

to wyjaśnienia pkt 3.1., 3.6. i 3.8. stosuje się odpowiednio do tych części składnika aktywów.

3.12. Wyjaśnienia, o których mowa w pkt 3.1., 3.6. i 3.8. stosuje się również do aktywów, które uprzednio zostały ujęte w sprawozdaniu finansowym, lecz których wartość odpisano, zamortyzowano lub zmniejszono w jakikolwiek inny sposób.

Przykład zastosowania pkt 3.11.

W 20X9r. jednostka sprzedała towary za cenę 2.000.000 w walucie obcej X. Sprzedaż była dla celów podatku od towarów i usług opodatkowana stawką 0%. Kurs waluty na dzień sprzedaży wyniósł 5,00 zł. Do wyceny na dzień bilansowy – 31.12.20X9 r. – przeliczono należność według kursu 6,00 zł.

Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty należności z tytułu sprzedaży.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009r.:	12.000.000 zł <i>(2.000.000×6)</i>
Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009r.:	10.000.000 zł <i>(10.000.000+0)</i>

Wartość podatkowa części należności, z której korzyści ekonomiczne nie będą opodatkowane, lecz której odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania: 10.000.000 zł
(2.000.000×5+0)
Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.8.:
wartość podatkowa = wartość bilansowa części należności, z której korzyści nie będą opodatkowane + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści z tej części należności według wartości bilansowej.

Wartość podatkowa dodatnich różnic kursowych tj. części należności, z której korzyści zostaną opodatkowane: 0 zł
Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.:
wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

Różnica przejściowa (dodatnia):	2.000.000 zł
--	---------------------

Przykład zastosowania pkt 3.11.

<p>Jednostka udzieliła 1.07.20X3r. pożyczki w kwocie 1.000.000 zł, oprocentowanej według stopy 7% w stosunku rocznym, którą zakwalifikowano do udzielonych pożyczek i wierzytelności własnych. Na dzień bilansowy 31.12.20X3r. nie dokonano odpisów aktualizujących wartość należności.</p> <p>W myśl przepisów podatkowych przychody podatkowe z tytułu odsetek powstają w momencie ich otrzymania(zapłaty).</p>	
<p>Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.: (1.000.000+ 35.000zł, tj.7% od 1.000.000/2)</p>	<p>1.035.000 zł</p>
<p>Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</p>	<p>1.000.000 zł <i>(1.000.000+0)</i></p>
<p>Wartość podatkowa należności z tytułu pożyczek bez odsetek:</p> <p><i>Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów, bądź brak takiej realizacji, nie spowoduje zwiększenia ani zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.6.:</i></p> <p><i>wartość podatkowa = wartość bilansowa.</i></p>	<p>1.000.000 zł</p>
<p>Wartość podatkowa odsetek od należności z tytułu pożyczek:</p> <p><i>Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.:</i></p> <p><i>wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.</i></p>	<p>0 zł</p>
<p>Różnica przejściowa (dodatnia):</p>	<p>35.000 zł</p>

Przykład zastosowania pkt 3.11.

W 20X3r. jednostka sprzedała towary za 1.000.000 zł. Sprzedaż jest opodatkowana dla celów podatku od towarów i usług według stawki 22%. W związku z tym, że należność była nieściągalna, dokonano na dzień bilansowy odpisu aktualizującego 100% wartości należności. Koszty z tytułu odpisu aktualizującego należność zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w zakresie, w jakim uznano przychody podatkowe tj. w kwocie 1.000.000 zł. Pozostała część odpisów aktualizujących należność w kwocie 220.000 zł, odpowiadającej należnemu VAT, nie zostanie uznana za koszt uzyskania przychodów.

Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych: mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.12. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	0 zł
--	-------------

Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	1.000.000 zł (0+1.000.000)
--	--------------------------------------

Dla części należności wynikającej z VAT:	0 zł
--	------

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów, bądź brak takiej realizacji, nie spowodują zwiększenia ani zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.6.:

wartość podatkowa = wartość bilansowa.

Dla pozostałej części należności:	1.000.000 zł (0+1.000.000)
-----------------------------------	-------------------------------

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.8.:

wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści z części należności według wartości bilansowej.

Różnica przejściowa (ujemna):	-1.000.000 zł
--------------------------------------	----------------------

3.13. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się wyłącznie w odniesieniu do tych oczekiwanych przyszłych zwiększeń i zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach (także doliczeń do podatku lub odliczeń od podatku), które wynikają ze zdarzeń przeszłych. Nie można ujmować rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w oparciu o przyszłe planowane kwoty zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Informacje o przyszłych, planowanych przychodach podatkowych i kosztach uzyskania przychodów są niekiedy wykorzystywane przez jednostki dla celów planowania podatkowego i mają np. postać budżetów określających oczekiwane dane dotyczące podstawy opodatkowania i kwot przyszłych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Informacje o przyszłych zobowiązaniach podatkowych, wynikające z takich opracowań, nie mogą być podstawą ujęcia rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynika to z faktu, że wiele operacji uwzględnianych przy ustalaniu oczekiwanych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego

dotyczy transakcji przyszłych, które nie mogą być ujęte ani w księgach ani w sprawozdaniu finansowym. Natomiast informacje wynikające z takich opracowań mogą być wykorzystywane do innych celów np. do ustalenia, że prawdopodobne jest aby uzyskany w przyszłości dochód pozwolił na potrącenie ujemnych różnic przejściowych¹³.

3.14. Przy ustaleniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie kompensuje się ze sobą różnic przejściowych.

Przykład zastosowania pkt 3.14.

Na 31.12.20X3 r. jednostka posiadała dwie maszyny. Dane dotyczące tych środków trwałych:

Wartość środka trwałego	Maszyna 1	Maszyna 2
Początkowa - dla celów rachunkowości	1.000.000 zł	2.000.000 zł
Umorzenia - dla celów rachunkowości	400.000 zł	1.000.000 zł
Bilansowa (netto)	600.000 zł	1.000.000 zł
Początkowa - dla celów podatkowych	1.000.000 zł	2.000.000 zł
Umorzenia - dla celów podatkowych	800.000 zł	600.000 zł
Podatkowa (netto)	200.000 zł	1.400.000 zł

Poza powyższymi, nie występują żadne inne różnice przejściowe.

Choć suma wartości bilansowych obu środków trwałych jest równa sumie ich wartości podatkowych (1.600.000 zł), odrębnie uwzględnia się różnice przejściowe dodatnie 400.000 zł (600.000 zł – 200.000zł) oraz różnice przejściowe ujemne 400.000 zł (1.000.000 – 1.400.000).

3.15. Wartości podatkowe aktywów ustala się, przy uwzględnieniu przepisów podatkowych obowiązujących na dzień bilansowy¹⁴. Przy ustalaniu wartości podatkowej aktywów uwzględnienia wymagają wiarygodnie ustalone zamierzenia jednostki, co do sposobu wykorzystania aktywów¹⁵.

¹³ Zobacz: pkt 11.11. – 11.20. Standardu.

¹⁴ Zobacz: pkt 1.3. Standardu.

¹⁵ Zobacz: pkt 11.6. – 11.9. Standardu.

IV. Wartość podatkowa pasywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową pasywów

- 4.1. 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 po odliczeniach). Jeżeli wskutek przeszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jednostki w przyszłości spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązania jest równa wartości bilansowej powiększonej o kwoty, które w przyszłości powiększą podstawę opodatkowania.
- 4.2. Przez zobowiązania rozumie się - w myśl art. 3 ust 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości - wynikające z przeszłych zdarzeń obowiązki wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Uznanie obowiązku wykonania świadczenia za zobowiązanie wiąże się z oczekiwaniem zmniejszenia przyszłych korzyści jednostki, wobec konieczności wydania środków pieniężnych lub innych aktywów.
- 4.3. Jeżeli w wartości bilansowej zobowiązań jednostki zawarte są kwoty, które w przyszłości zmniejszą podstawę opodatkowania, to w związku z obsługą lub rozliczeniem zobowiązania nastąpi zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, wynikające z przeszłych zdarzeń. Jednostka dysponuje zatem aktywami z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Sposób ustalania tych aktywów przedstawia pkt 9.1.¹⁶

Przykład zastosowania pkt 4.1.

1.07.20X3r. jednostka zaciągnęła zobowiązanie z tytułu kredytu na kwotę 5.000.000 zł, oprocentowane według stopy 10% w stosunku rocznym. Spłata kredytu i odsetek nastąpi 1.07.20X4r.

Odsetki od zobowiązania będą uznane za koszty uzyskania przychodów w momencie ich spłaty.

Wartość podatkowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.: **5.000.000 zł**

Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.: (5.250.000-250.000)

wartość podatkowa = wartość bilansowa – kwota przyszłych zmniejszeń podstawy opodatkowania, zawartych w wartości bilansowej.

Wartość bilansowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.: **5.250.000 zł**

Różnice przejściowe (ujemne)¹⁷: **-250.000 zł**

¹⁶ Jeżeli jednak nie jest prawdopodobne, iż podstawa opodatkowania jednostki w przyszłości pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, aktywa te należy objąć, w całości lub w części, odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości. Zobacz pkt 11.11 – 11.20. Standardu.

¹⁷ Zgodnie z definicją różnic przejściowych zawartą w pkt 2, różnice ujemne występują w przypadku nadwyżki wartości bilansowej pasywów nad ich wartością podatkową.

Przykład zastosowania pkt 4.1.

Układ zbiorowy pracy, którego stroną jest jednostka, przewiduje wypłatę nagród jubileuszowych. W związku z tymi świadczeniami na dzień 31.12.20X3r. jednostka utworzyła rezerwy na nagrody jubileuszowe w kwocie 10.500.000 zł (dokonała biernych rozliczeń międzyokresowych).

Przepisy podatkowe przewidują, że koszty nagród jubileuszowych są kosztami uzyskania przychodów w momencie poniesienia tych kosztów. Utworzenie rezerw na nagrody jubileuszowe nie stanowi kosztów uzyskania przychodów.

Wartość podatkowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.:	0 zł
<i>Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa – kwota przyszłych zmniejszeń podstawy opodatkowania, zawartych w wartości bilansowej.</i>	<i>(10.500.000-10.500.000)</i>
Wartość bilansowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.:	10.500.000 zł
Różnice przejściowe (ujemne):	-10.500.000 zł

Przykład zastosowania pkt 4.1.

Rozliczenia międzyokresowe bierne z tytułu napraw gwarancyjnych wyniosły w jednostka na dzień 31.12.20X3r. 1.000.000 zł. W grudniu 20X3r. jednostka miała również zobowiązania z tytułu umów o dzieło z osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej w kwocie 400.000 zł. Zobowiązania te nie zostały rozliczone do 31.12.20X3r.

Przepisy podatkowe przewidują, że koszty napraw gwarancyjnych są kosztami uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Natomiast koszty z tytułu umów o dzieło zawartych z osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej są kosztami uzyskania przychodów w momencie zapłaty wynagrodzenia.

	Rozliczenia międzyokresowe bierne	Zobowiązania z tytułu umów o dzieło
Wartość podatkowa na dzień 31.12.20X3r.:	0 zł	0 zł
<i>Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa – kwota przyszłych zmniejszeń podstawy opodatkowania, zawartych w wartości bilansowej.</i>	<i>(1.000.000-1.000.000)</i>	<i>(400.000-400.000)</i>
Wartość bilansowa na dzień 31.12.20X3r.:	1.000.000 zł	400.000 zł
Różnice przejściowe (ujemne):	-1.000.000 zł	-400.000 zł

4.4. Niekiedy rozliczenie zobowiązania w terminie późniejszym spowoduje wykorzystanie aktywów jednostki, a ponadto, wskutek przeszłych zdarzeń, powiększy w przyszłości podstawę opodatkowania. Fakt, że zwiększenie w przyszłości podstawy opodatkowania wynikające z przeszłych zdarzeń, spowoduje powstanie w przyszłości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego oznacza, że jednostka oczekuje wykorzystania obecnych lub

przyszłych aktywów wskutek przeszłych zdarzeń, a zatem spoczywają na niej zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne (por. art. 3 ust 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości), co uzasadnia utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeżeli zatem rozliczenie zobowiązania w terminie późniejszym spowoduje wykorzystanie aktywów jednostki, a ponadto, wskutek przeszłych zdarzeń, powiększy w przyszłości podstawę opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązań jest wyższa od wartości bilansowej. Zasady ujmowania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego określa pkt 8.1.

Przykład zastosowania pkt 4.1.

Jednostka nabyła od dostawcy zagranicznego towaru. Zobowiązanie wobec dostawcy w walucie obcej X z tego tytułu wyniosło 1.000.000. Kurs waluty na dzień zaciągnięcia zobowiązania wyniósł 2,00 zł.

Dokonując wyceny na dzień 31.12.20X9 przeliczono zobowiązanie według kursu 1,70 zł. Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty zobowiązań.

Wartość podatkowa zobowiązania na dzień bilansowy – 31.12.20X9:	2.000.000 zł
<i>Uzasadnienie: rozliczenie zobowiązania w wartości bilansowej spowodowałoby powiększenie podstawy opodatkowania o 300.000 zł, w związku z czym, zgodnie z pkt 4.1.:</i>	<i>(1.700.000+300.000)</i>
<i>wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota przyszłych zwiększeń podstawy opodatkowania, które wynikają z przeszłych zdarzeń.</i>	

Wartość bilansowa zobowiązania na dzień bilansowy – 31.12.20X9:	1.700.000 zł
Różnice przejściowe (dodatnie):	300.000 zł

4.5. Jeżeli kwoty, które w przyszłości pomniejszą lub powiększą podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym (mowa o nich w pkt 4.1.) są objęte wartością podatkową aktywów, to nie uwzględnia się ich przy ustalaniu wartości podatkowej zobowiązania.

4.6. Przyczyną uwzględniania w wartości podatkowej zobowiązań kwot, które w przyszłości powiększą lub pomniejszą podstawę opodatkowania jest fakt, że wskutek przeszłych zdarzeń lub transakcji jednostka posiada „odroczone”¹⁸ zobowiązania lub należności, które w przyszłości ulegną przekształceniu - odpowiednio - w zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub w jego zmniejszenie albo prawo do zwrotu tego podatku. Jeżeli jednak kwoty te objęte są wartością podatkową aktywów, to ich uwzględnienie w wartości podatkowej zobowiązań powodowałoby podwójne ustalenie różnic przejściowych: od wartości zobowiązań i od wartości aktywów. Z tego powodu, jeżeli kwoty, które w przyszłości pomniejszą lub powiększą podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym (mowa o nich w pkt 4.1.) są objęte wartością podatkową innych pozycji, to nie uwzględnia się ich przy ustalaniu wartości podatkowej zobowiązań.

¹⁸ Nazwa „odroczone” należność lub zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego jest tym uzasadniona, że należność lub zobowiązanie to nie stanowi prawnie wierzytelności, lecz w przyszłości ulegnie przekształceniu w wymagalną należność lub zobowiązanie.

Przykład zastosowania pkt 4.5.

Jednostka zaciągnęła 1.07.20X1r. kredyt w kwocie 1.000.000 zł, oprocentowany według stałej stopy 14% w stosunku rocznym. Kredyt wraz z odsetkami niepodlegającymi kapitalizacji powinien zostać spłacony w 20X4r. Zobowiązanie w latach 20X1 – 20X2 służyło sfinansowaniu budowy środka trwałego, a odsetki za 20X1r. i 20X2r. zostały uwzględnione w wartości środka trwałego w budowie. Odsetki za 20X3r. tj. po przyjęciu do używania środka trwałego, zostały ujęte jako koszty finansowe.

W myśl przepisów podatkowych odsetki naliczone od zobowiązań służących sfinansowaniu środka trwałego w okresie jego budowy (tj. za lata 20X1 – 20X2) zwiększają wartość środka trwałego w budowie. Natomiast odsetki naliczone po przyjęciu do używania środka trwałego (tj. naliczone w 20X3r.) będą stanowić koszty uzyskania przychodów z chwilą ich zapłaty.

	31.12.20X1r.	31.12.20X2r.	31.12.20X3r.
Wartość podatkowa zobowiązania:	1.070.000 zł	1.210.000 zł	1.210.000 zł
Wartość bilansowa zobowiązania:	1.070.000 zł	1.210.000 zł	1.350.000 zł
Różnice przejściowe:	0 zł	0 zł	-140.000 zł

4.7. Jeżeli zobowiązania jednostki mają postać rozliczeń międzyokresowych przychodów, to ich wartość podatkowa jest równa wartości, która w przyszłości zwiększy podstawę obliczenia podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach).

4.8. Jeżeli jednostka ujęła rozliczenia międzyokresowe przychodów, (np. wobec otrzymania w postaci darowizny środków trwałych podlegających amortyzacji), a uzyskane z tego tytułu aktywa zaliczyła do przychodów podatkowych, to oznacza to, że powstała ujemna różnica przejściowa. Jest to tym uzasadnione, że ustalenie przychodów podatkowych - zgodnie z przepisami podatkowymi - w momencie otrzymania aktywów, powoduje uwzględnienie dla celów podatkowych transakcji, która nie mogła jeszcze wpłynąć na wynik finansowy jednostki. Realizacja przychodu ze sprzedaży produktów lub towarów nie następuje bowiem w chwili otrzymania aktywów, lecz wykonania świadczenia. W rezultacie efekty podatkowe takiej transakcji pojawiają się z „wyprzedzeniem” w stosunku do efektów, które powinny być ujęte zgodnie z zasadami rachunkowości. Z tych przyczyn zdefiniowano różnice przejściowe dotyczące rozliczeń międzyokresowych przychodów zgodnie z pkt 4.7.

4.9. Zasady, o których mowa w pkt 4.1., 4.5. i 4.7. stosuje się odpowiednio do zobowiązań, których realizacja w przyszłości spowoduje doliczenia do podatku lub odliczenia od podatku. Zasady te stosuje się również do zobowiązań, które uprzednio ujęto w sprawozdaniu finansowym, lecz których wartość odpisano lub zmniejszono w jakikolwiek inny sposób.

4.10. Wartość podatkowa kapitałów własnych jest równa ich wartości bilansowej.

4.11. Pkt 3.14. i 3.15. stosuje się odpowiednio do wartości podatkowej pasywów.

V. Wartość podatkowa pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach. Ustalanie różnic przejściowych dotyczących tych pozycji. Straty podatkowe możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości. Niewykorzystane ulgi podatkowe.

- 5.1. Nieujęte w aktywach lub zobowiązaniach, wynikające z przeszłych zdarzeń prawa i obowiązki, zmniejszające lub zwiększające podstawę opodatkowania w przyszłości, stanowią ujemne lub dodatnie różnice przejściowe w kwocie, w której spowodują - odpowiednio - zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania w przyszłości. Poniesione straty podatkowe, które zgodnie z przepisami prawa podatkowego jednostka może odliczyć w przyszłości od dochodu oraz niewykorzystane ulgi podatkowe stanowią podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 5.2. Straty podatkowe poniesione przez jednostkę mogą być zazwyczaj przez pewien okres, wyznaczony w przepisach podatkowych, uwzględniane przy ustalaniu w przyszłości podstawy opodatkowania. W przypadku wystąpienia straty podatkowej, możliwej w przyszłości do odliczenia od dochodu, przyjmuje się, że jednostka posiada aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego¹⁹. Jest to tym uzasadnione, że jednostka w omawianej sytuacji uzyska przyszłe korzyści powstałe wskutek przeszłych zdarzeń. Korzyści te polegają na prawie do zmniejszenia przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, wobec odliczenia straty podatkowej od dochodu.

Przykład zastosowania pkt 5.1. i 5.2.

W roku 20X3 jednostka poniosła stratę podatkową w kwocie 3.000.000 zł. Przepisy podatkowe przewidują, że strata ta może być odliczona od dochodu w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty i.

Kwota stanowiąca podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	-3.000.000 zł
--	----------------------

Uzasadnienie: strata podatkowa podlegająca odliczeniu od dochodu, jaki zostanie osiągnięty w przyszłości, wynosi 3.000.000 zł, zatem zgodnie z pkt 5.1. stanowi ona podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Straty podatkowe będą stanowiły podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z uwzględnieniem pkt 11.11. – 11.20²⁰

¹⁹ Jeżeli jednak nie jest prawdopodobne, że przyszły dochód jednostki pozwoli na odliczenie strat podatkowych, to od aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonuje się odpisów aktualizujących. Szczegółowe kryteria ustalania, kiedy jest prawdopodobne, że podstawa opodatkowania pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych i odliczenie strat podatkowych przedstawiono w pkt 11.11. – 11.20. Standardu.

²⁰ Istnienie straty podatkowej, poniesionej w niedalekiej przeszłości, jest czynnikiem przemawiającym za tym, że nie zostanie osiągnięty dochód pozwalający na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, chyba że strata wynikała ze zidentyfikowanego zdarzenia, którego prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia jest nikłe. Zobacz pkt 11.15. Standardu.

- 5.3. Dochody wolne od podatku, nieodliczone w roku podatkowym, oraz zmniejszenia podstawy opodatkowania, nieodliczone od podstawy opodatkowania w roku podatkowym, podlegają niekiedy odliczeniu w przyszłych latach podatkowych. W takim przypadku dochody te lub zmniejszenia stanowią podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego²¹. Jest to tym uzasadnione, że jednostka w omawianej sytuacji uzyska przyszłe korzyści powstałe wskutek przeszłych zdarzeń. Korzyści te polegają na prawie do zmniejszenia przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, wobec przysługujących odliczeń (zmniejszeń). Przykłady dotyczące niewykorzystanych ulg podatkowych zawarto w rozdziale XIII.
- 5.4. Niektóre zdarzenia nie powodują ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań (np. udzielenie poręczenia, przyjęcie w najem środka trwałego). Niekiedy jednak zdarzenia te mogą powodować, że w przyszłości nastąpi zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania. Oczekiwane zmniejszenie podstawy opodatkowania wskutek przeszłych zdarzeń oznacza powstanie ujemnych różnic przejściowych, a oczekiwane zwiększenie podstawy opodatkowania wskutek przeszłych zdarzeń – powstanie dodatnich różnic przejściowych. Wartość podatkowa tych pozycji, stanowiących jednocześnie różnice przejściowe, jest równa kwotom, które w przyszłości spowodują zwiększenie lub zmniejszenie podstawy opodatkowania.
- 5.5. Zasady, o których mowa w pkt 5.1. stosuje się odpowiednio do pozycji, które w przyszłości spowodują doliczenia do podatku lub odliczenia od podatku.
- 5.6. Wartość podatkowa pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach określa się, biorąc pod uwagę przepisy podatkowe obowiązujące na dzień bilansowy²².

²¹ Jeżeli jednak nie jest prawdopodobne odliczenie dochodów wolnych od podatku lub zmniejszeń podstawy opodatkowania w przyszłości, to od aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonuje się odpisów aktualizujących. Szczegółowe kryteria ustalania, kiedy jest prawdopodobne odliczenie dochodów wolnych od podatku lub kiedy podstawa opodatkowania pozwoli na jej zmniejszenia w przyszłości, przedstawiono w pkt 11.11. – 11.20. Standardu.

²² Zobacz: pkt 1.3. Standardu.

VI. Ustalanie wartości podatkowych aktywów i pasywów w umowach leasingowych

6.1. W przypadku umów leasingowych wartości podatkowe aktywów i pasywów ustala się zgodnie z postanowieniami rozdziałów III-V, z uwzględnieniem postanowień niniejszego rozdziału.

Przykład zastosowania pkt 6.1.

W dniu 31.12.20X2r. jednostka (korzystający) zawarła umowę leasingu z przedsiębiorstwem LEASING S.A.(finansujący).Przedmiotem umowy była maszyna. LEASING S.A. nabyła maszynę za cenę 140.400 zł (+22% VAT) a następnie oddała ją w używanie jednostce. Zgodnie z umową przeniesienie prawa własności nastąpi po dokonaniu zapłaty 50.000 zł w dniu 1.01.20X5r. W umowie nie wskazano, że odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych dokonuje korzystający. Jednostka jest podatnikiem VAT dokonującym wyłącznie sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. LEASING S.A. nie korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym. Ze względu na przeniesienie prawa własności przedmiotu umowy po jej zakończeniu, dla celów rachunkowości przedmiot umowy został zakwalifikowany, zarówno przez korzystającego jak i finansującego, do aktywów korzystającego. Stopę procentową finansującego ustalono (w przybliżeniu) na 7%. Stopa ta jest znana korzystającemu.

Jednostka zamierza używać maszynę przez okres najbliższych 5 lat. Po tym okresie jednostka zamierza zbyć urządzenie za cenę 20.000 zł. Do amortyzacji jednostka stosuje metodę liniową.

Zgodnie z przepisami podatkowymi prawo do amortyzacji maszyny przysługuje finansującemu. Finansujący ujmuje przychody podatkowe z tytułu rat leasingowych w momencie wymagalności zapłaty. Korzystający zalicza opłaty leasingowe do kosztów uzyskania przychodów. Podatkowo maszyna jest amortyzowana liniowo, według stawki 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej..

Harmonogram rat leasingowych przedstawiono poniżej:

Data wymagalności	Opłaty leasingowe	VAT	RAZEM
1.01.20X3r.	50.000 zł	11.000 zł	61.000 zł
1.01.20X4r.	50.000 zł	11.000 zł	61.000 zł
1.01.20X5r. (cena sprzedaży)	50.000 zł	11.000 zł	61.000 zł
RAZEM	150.000 zł	33.000 zł	183.000 zł

KORZYSTAJĄCY				
	Ujęcie (31.12.X2r.)	31.12.X3r.	31.12.X4r.	1.01.X5r.
Wartość bilansowa maszyny:	140.400	116.320 <i>140.400 – (140.400-20.000)/5</i>	92.240 <i>140.400 –2× (140.400-20.000)/5</i>	92.240
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	50.000
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	140.400	116.320	92.240	42.240
Wartość podatkowa zobowiązań: <i>Uzasadnienie: : ponieważ zobowiązanie zostało ujęte w księgach, a jego rozliczenie spowoduje powstanie kosztów uzyskania przychodów, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się wyjaśnienia pkt 4.1..</i>	0	0	0	0
Wartość bilansowa zobowiązań:	140.400	96.728 <i>(1+7%)× (140.400-50.000)</i>	50.000²³ <i>(1+7%)× (96.728-50.000)</i>	0
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	-140.400	-96.728	-50.000	0

FINANSUJĄCY				
	Ujęcie (31.12.X2r.)	31.12.X3r.	31.12.X4r.	1.01.X5r.
Wartość bilansowa maszyny:	0	0	0	0
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1. Późniejsze wyłączenie maszyny z ksiąg w chwili spełnienia kryteriów leasingu finansowego nie stanowi, zgodnie z pkt 3.12., przeszkody do stosowania pkt 3.1.</i>	140.400	112.320 <i>140.400 –20%× 140.400</i>	84.240 <i>140.400 –2×20%× 140.400</i>	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	-140.400	-112.320	-84.240	0
Wartość bilansowa należności:	140.400	96.728 <i>(1+7%)× (140.400-50.000)</i>	50.000²⁴ <i>(1+7%)× (96.728-50.000)</i>	0
Wartość podatkowa należności: <i>Uzasadnienie: ponieważ należności zostały ujęte w księgach, a korzyści z nich wynikające spowodują ujęcie przychodów podatkowych, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	0
Różnice przejściowe dotyczące należności:	140.400	96.728	50.000	0

²³ Ze względu na zaokrąglenie stopy procentowej finansującego wystąpiła różnica pomiędzy wartością ostatniej płatności a wartością ustaloną przy zastosowaniu stopy 7% (49.998,96 zł).

²⁴ Dokonano zaokrąglenia. Dokładą kwota ustalona przy zastosowaniu stopy procentowej finansującego wynosi 49.998,96 zł.

6.2. Jeżeli przy ustaleniu podstawy opodatkowania uwzględniono kwoty dotyczące przyszłych transakcji, które dla celów rachunkowości nie powodują jeszcze ujęcia niektórych składników aktywów lub pasywów (lub ich części), wartość podatkową tych pozycji, nieujętych w aktywach lub pasywach stanowią kwoty, które ustalono by jako wartości podatkowe, gdyby transakcje te ujęto w księgach.

Przykład zastosowania pkt 6.1. i 6.2.

W dniu 31.12.20X2r. jednostka (korzystający) zawarła umowę leasingu z przedsiębiorstwem GAMMA S.A. (finansujący). Przedmiotem umowy była maszyna biurowa. GAMMA S.A. nabyła ją za cenę 204.000 zł (+22% VAT) a następnie oddała ją w używanie jednostce. Po okresie, na który została zawarta umowa, w dniu 1.01.20X5r., urządzenie zostanie zwrócone GAMMA S.A. W umowie wskazano, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający. Jednostka jest podatnikiem VAT dokonującym wyłącznie sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Stopa procentowa finansującego wynosi 9,5% i jest znana korzystającemu. Zgodnie z ustawą o rachunkowości przedmiot umowy został zakwalifikowany, zarówno przez korzystającego jak i finansującego, do aktywów finansującego²⁵. GAMMA S.A., po zwróceniu przez jednostkę urządzenia, zamierza używać maszynę przez okres kolejnych 2 lat (zatem okres użyteczności maszyny ustalono na 4 lata). Po tym okresie urządzenie zostanie sprzedane za niewielką kwotę. Do amortyzacji maszyny GAMMA S.A. stosuje metodę liniową.

Zgodnie z przepisami podatkowymi prawo do amortyzacji maszyny przysługuje korzystającemu. W myśl przepisów podatkowych maszyna jest amortyzowana metodą liniową według stawki 14%. Harmonogram opłat leasingowych przedstawiono poniżej:

Data wymagalności	Spłaty wartości przedmiotu umowy (1)	Pozostała część opłat (2)	Razem opłaty leasingowe (3)=(1)+(2)	VAT (4)	RAZEM (5)
1.01.20X3r.	28.000 zł	2.000 zł	30.000 zł	6.600 zł	36.600 zł
1.01.20X4r.	28.000 zł	2.000 zł	30.000 zł	6.600 zł	36.600 zł
1.01.20X5r.	148.000 zł	2.000 zł	150.000 zł	33.000 zł	183.000 zł
RAZEM	204.000 zł	6.000 zł	210.000 zł	46.200 zł	256.200 zł

²⁵ Aktualna wartość minimalnych opłat leasingowych wynosi:

$$PV = 30.000 + \frac{30.000}{(1 + 9,5\%)^1} + \frac{150.000}{(1 + 9,5\%)^2} \approx 182.498,90$$

Ponieważ wartość ta stanowi 89,46% wartości godziwej przedmiotu umowy, oraz ponieważ nie spełnione są pozostałe kryteria leasingu finansowego, przedmiotu umowy jest ujmowany w aktywach finansującego.

KORZYSTAJĄCY				
	Ujęcie (31.12.20X2r.)	31.12.X3r.	31.12.X4r.	1.01.X5r.
Wartość bilansowa maszyny:	0	0	0	0
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: mimo że maszyna nie stanowi składnika aktywów, zgodnie z pkt 6.2. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się zasady właściwe dla składników aktywów, tj. pkt 3.1.</i>	204.000	175.440 <i>204.000 - 14% × 204.000</i>	146.880 <i>204.000 - 2 × 14% × 204.000</i>	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	-204.000	-175.440	-146.880	0
Wartość podatkowa zobowiązań: <i>Uzasadnienie: mimo że jednostka nie wykazuje zobowiązań z tytułu nabycia maszyny, zgodnie z pkt 6.2. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się wyjaśnienia właściwe dla składników zobowiązań, tj. pkt 4.1.</i>	204.000	176.000 <i>204.000 - 28.000</i>	148.000 <i>204.000 - 2 × 28.000</i>	0
Wartość bilansowa zobowiązań:	0	75.000 <i>0,5 × 210.000 - 30.000</i>	150.000 <i>210.000 - 2 × 30.000</i>	0
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	204.000	101.000	-2.000	0

FINANSUJĄCY				
	Ujęcie (31.12.20X2r.)	31.12.X3r.	31.12.X4r.	1.01.X5r.
Wartość bilansowa maszyny:	204.000	153.000 <i>204.000 –25%× 204.000</i>	102.000 <i>204.000 –50%× 204.000</i>	102.000
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	204.000	153.000	102.000	102.000
Wartość bilansowa należności:	0	0	0	0
Wartość podatkowa należności: <i>Uzasadnienie: mimo że należności nie zostały ujęte w księgach, zgodnie z pkt 6.2. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się zasady właściwe dla składników aktywów, tj. pkt 3.1.</i>	204.000	176.000 <i>204.000 –28.000</i>	148.000 <i>204.000 – 2×28.000</i>	0
Różnice przejściowe dotyczące należności:	-204.000	-176.000	-148.000	0
Wartość bilansowa produkcji niezakończonych (w jej koszty wchodzi amortyzacja):	0	75.000 <i>0,5×210.000- 30.000</i>	150.000 <i>210.000 -2×30.000</i>	0
Wartość podatkowa produkcji niezakończonych: <i>Uzasadnienie: ponieważ produkcja niezakończona (usługi w toku) została ujęta w księgach, a korzyści z niej wynikające spowodują w przyszłości ujęcie przychodów podatkowych, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	0
Różnice przejściowe dotyczące produkcji niezakończonych:	0	75.000	150.000	0

VII. Ujmowanie zobowiązań i należności z tytułu podatku dochodowego

- 7.1. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego ujmuje się w kwocie, w jakiej zobowiązanie to powstało (zgodnie z przepisami podatkowymi).**
- 7.2. Należność z tytułu podatku dochodowego ujmuje się w kwocie, w jakiej jednostka ma zgodnie z przepisami podatkowymi prawo do zwrotu podatku dochodowego i/lub do zaliczenia jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.**
- 7.3. Jeżeli podatnikiem jest podatkowa grupa kapitałowa, w celu sporządzenia sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład tej grupy, zobowiązanie lub należność z tytułu podatku dochodowego ustalone dla podatkowej grupy kapitałowej rozlicza się między jej uczestników, zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi i zawartą między uczestnikami grupy umową.

VIII. Tworzenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego

8.1. Rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych, to jest różnic, które spowodują w przyszłości zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach) ²⁶.

Nie tworzy się rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy różnica przejściowa ²⁷:

- a) dotyczy wartości firmy, której amortyzacja, odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie powoduje obniżenia podstawy opodatkowania, lub
- b) wynika z początkowego ujęcia w księgach danego składnika aktywów lub pasywów wskutek transakcji, która:
 - nie stanowi połączenia ani nabycia jednostki albo jej zorganizowanej części oraz
 - nie wpływa na podstawę opodatkowania lub wynik finansowy brutto.

Przykład zastosowania pkt 8.1.

W grudniu roku 20X3 jednostka nabyła maszynę do robót górniczych o wartości początkowej 120.000 zł. Przewidywany okres użytkowania maszyny wynosi 5 lat. Oczekuje się, że wartość końcowa środka trwałego wyniesie 0 zł. Dla celów rachunkowości środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową.

Koszty amortyzacji środka trwałego stanowią koszty uzyskania przychodów. Dla celów podatkowych środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 25%.

Stawka podatku dochodowego określona przez przepisy podatkowe dla lat 20X4 – 20X8 wynosi 19%.

Stan na dzień	31.12.X3r.	31.12.X4r.	31.12.X5r.	31.12.X6r.	31.12.X7r.	31.12.X8r.
Wartość bilansowa:	120.000	96.000	72.000	48.000	24.000	0
Wartość podatkowa:	120.000	90.000	60.000	30.000	0	0
Różnice przejściowe:	0	6.000	12.000	18.000	24.000	0
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0	1.140 <i>(19%×6.000)</i>	2.280 <i>(19%×12.000)</i>	3.420 <i>(19%×18.000)</i>	4.560 <i>(19%×24.000)</i>	0

8.2. Bez względu na sposób realizacji połączenia rozliczanego metodą nabycia, wartość firmy stanowi różnicę pomiędzy ceną przejęcia jednostki, a wartością godziwą jej aktywów

²⁶ Zobacz: art. 37 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

²⁷ Pkt 8.1. stosuje się bez względu na kwoty przyszłych podstaw opodatkowania, jakie zgodnie z oczekiwaniami zostaną osiągnięte przez podatnika. Oczekiwanie strat podatkowych nie stanowi zatem podstawy do nieujmowania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

- netto. Wszelkie zobowiązania i należności z tytułu podatku dochodowego, aktywa oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalone na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia uwzględnia się w wartości godziwej aktywów netto nabywanej jednostki, z uwzględnieniem pkt 15.2. Ponieważ te aktywa, zobowiązania (rezerwy) zostaną uwzględnione przy ustaleniu wartości godziwej aktywów netto przejmowanej jednostki, ich ujęcie wpłynie na kwotę wartości firmy. Przyjęcie, że na dzień połączenia należy ująć rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wartości firmy, której amortyzacja, odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, powodowałoby konieczność ponownej korekty wartości firmy. Stąd nie tworzy się rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z różnicami przejściowymi, dotyczącymi wartości firmy, której amortyzacja, odpisanie, lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.
- 8.3. Jeżeli jednak odpisanie, amortyzacja lub inne zmniejszenie wartości firmy jest ujmowane jako koszt uzyskania przychodów, różnice pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową wartości firmy stanowią różnice przejściowe, które uwzględnia się przy ustaleniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z uwzględnieniem pkt 11.11. - 11.20.
- 8.4. Zasady, o których mowa w pkt 8.2. i 8.3. stosuje się odpowiednio do wartości firmy, ustalonej w razie wyceny udziałów metodą praw własności oraz do wartości firmy, ustalonej w związku z włączeniem danych jednostki do skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą pełną lub proporcjonalną.
- 8.5. Jeżeli w momencie początkowego ujęcia w księgach aktywów lub zobowiązań powstaje różnica przejściowa, która nie wpływa na wynik brutto lub podstawę opodatkowania, a jednocześnie nie jest wynikiem połączenia, nie ujmuje się aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Przyczyną takiego postępowania jest fakt, że choć logiczne jest twierdzenie o występowaniu rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przy istnieniu różnicy przejściowej spełniającej to kryterium, ujęcie tych rezerw lub aktywów musiałoby się wiązać z korektą wartości początkowej aktywów lub zobowiązań, będących źródłem różnicy przejściowej. W celu zapewnienia zrozumiałości informacji wynikających ze sprawozdań finansowych nie ujmuje się aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego od tego typu różnic przejściowych.
- 8.6. Jeżeli różnice przejściowe obejmują część uwzględnianą i część nieuwzględnianą przy tworzeniu rezerw (lub ustalaniu aktywów) z tytułu odroczonego podatku dochodowego (mowa o tym w pkt 8.1.a. lub 8.1.b.), to dla ustalania rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wyodrębnia się różnice przejściowe stanowiące podstawę tworzenia tych rezerw oraz różnice przejściowe pomijane przy ich tworzeniu.**
- 8.7. Niekiedy różnice przejściowe dotyczące aktywów lub zobowiązań zawierają zarówno różnice przejściowe, o których mowa w pkt 8.1.a. lub 8.1.b. jak i inne różnice przejściowe. Ponieważ różnice przejściowe, o których mowa w pkt 8.1.a. lub 8.1.b. nie stanowią podstawy do ujęcia rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, pozostałe różnice przejściowe są natomiast uwzględniane przy ich ustalaniu, konieczne jest wydzielenie różnic przejściowych, o których mowa w pkt 8.1.a. lub 8.1.b. i pozostałych różnic przejściowych. Przykład dotyczący takiej sytuacji zawarto przy omawianiu pkt 9.1.
- 8.8. W przypadku gdy podatnikiem podatku dochodowego jest podatkowa grupa kapitałowa, to jednostka wchodząca w skład tej grupy wykazuje w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym rezerwy z tytułu odroczonego podatku**

dochodowego tworzone w taki sposób, jakby ta jednostka była podatnikiem podatku dochodowego.

8.9. Jeżeli w wyniku ujęcia danej transakcji powstają jednocześnie różnice dodatnie i ujemne o w samej wysokości, które nie wpływają na wynik finansowy ani na podstawę opodatkowania, to nie uznaje się ich za różnicę, w związku z którymi nie ujmuje się aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na podstawie pkt 8.1.b.

Przykład zastosowania pkt 8.9.

Treść analogiczna jak w przykładzie następującym po pkt 6.1. Wskutek zawarcia umowy leasingu, na 31.12.20X2r. u korzystającego powstają różnice przejściowe:

- dodatnie, dotyczące środków trwałych – na kwotę 140.400 zł,
- ujemne, dotyczące zobowiązań – na kwotę 140.400 zł.

Mimo że te różnice przejściowe:

- a) nie stanowią efektu połączenia, ani nabycia zorganizowanej części jednostki,
 - b) powstają na dzień ujęcia aktywów i zobowiązań, a w chwili ujęcia nie wpływają na wynik finansowy ani na podstawę opodatkowania,
- nie stanowią one różnic przejściowych, o których mowa w pkt 8.1.b. Różnice takie w pełni neutralizują się. Zatem, zgodnie z pkt 8.9., różnice te będą stanowić podstawę do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

8.10. Jeżeli w momencie ujęcia wyemitowanego (wystawionego) instrumentu finansowego powstaje dodatnia różnica przejściowa, wpływająca na kapitał własny emitenta (wystawcy), to różnicy tej nie uznaje się za różnicę, w związku z którą nie ujmuje się rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na podstawie pkt 8.1.b.

IX. Ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

9. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z:

- a) ujemnymi różnicami przejściowymi,
- b) stratami podatkowymi, możliwymi do odliczenia w przyszłości²⁸ oraz
- c) niewykorzystanymi ulgami podatkowymi²⁹.

Jednostka ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku ze wszystkimi ujemnymi różnicami przejściowymi (a), stratami podatkowymi, możliwymi do odliczenia w przyszłości (b) oraz niewykorzystanymi ulgami podatkowymi (c), a równocześnie dokonuje - w miarę potrzeby - odpisów aktualizujących te aktywa, zgodnie z pkt 11.11. - 11.20. Wyjątkiem od tej reguły jest sytuacja, gdy różnice przejściowe:

- a) dotyczą ujemnej wartości firmy, której odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie powoduje podwyższenia podstawy opodatkowania, lub
- b) wynikają z początkowego ujęcia w księgach danego składnika aktywów lub pasywów wskutek transakcji, która:
 - nie stanowi połączenia ani nabycia jednostki albo jej zorganizowanej części oraz
 - nie wpływa na podstawę opodatkowania lub wynik finansowy brutto.

9.2. Przyczyny nieustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku z występowaniem ujemnych różnic przejściowych, o których mowa w pkt 9.1.a. i 9.1.b. są analogiczne do przyczyn, o których mowa w pkt 8.2. - 8.5.

9.3. Dla celów ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego od pozycji częściowo zawierających różnice przejściowe, uwzględniane przy ustaleniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a częściowo różnice przejściowe, nieuwzględniane przy ustaleniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, o których mowa w pkt 9.1.a. i 9.1.b., stosuje się odpowiednio pkt 8.6.

²⁸ Zobacz: art. 37 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

²⁹ Zobacz: pkt 1.5. standardu.

Przykład zastosowania pkt 9.1.

W grudniu roku 20X3 jednostka nabyła samochód osobowy, którego cena nabycia wyniosła 120.000 zł. Jednostka zamierza użytkować samochód przez 6 lat. Dla celów rachunkowości samochód będzie amortyzowany metodą przyspieszoną podwójną³⁰.

Przepisy podatkowe zezwalają na uznanie za koszty uzyskania przychodów amortyzacji samochodu od wartości początkowej nie większej niż równowartość 20.000 EURO, przeliczonych na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania. Kurs ten wyniósł 4,7170 zł.

Dla celów podatkowych samochód będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej. W momencie zbycia samochodu jego cena nabycia (wyższa od równowartości 20.000 EURO, przeliczonych na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania), pomniejszona o dokonane według zasad podatkowych odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej (stanowiące i niestanowiące kosztów uzyskania przychodów stanowi koszt uzyskania przychodów).

Stawka podatkowa, według stanu na 31.12.20X3r. wynosi 19% i jest niezmienna w okresie 6 lat.

Po sześciu latach (w grudniu 20X9r.) samochód zbyto za 10.000 zł.

W kolejnych latach prawdopodobne było, że podstawa opodatkowania jednostki w przyszłości, pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych.

	31.12.X3r.	31.12.X4r.	31.12.X5r.	31.12.X6r.	31.12.X7r.	31.12.X8r.	31.12.X9r.
Wartość bilansowa:	120.000,00	80.000,00	53.333,33	35.555,55	23.703,70	15.802,47	0,00
W tym część wartości bilansowej uwzględniana przy ustalaniu rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	94.340,00	62.893,33	41.928,89	27.952,59	18.635,06	12.423,37	0,00
W tym część wartości bilansowej nieuwzględniana przy ustaleniu rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	25.660,00	17.106,67	11.404,44	7.602,96	5.068,64	3.379,10	0,00
Wartość podatkowa:	94.340,00	75.472,00	56.604,00	37.736,00	18.868,00	0,00	0,00
Różnice przejściowe:	25.660,00	4.528,00	-3.270,67	-2.180,45	4.835,70	15.802,47	0,00
W tym część różnic przejściowych uwzględniana przy ustaleniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0 (94.340,00-94.340,00)	-12.578,67 (62.893,33-75.472,00)	-14.675,11 (41.928,89-56.604,00)	-9.783,41 (27.952,59-37.736,00)	-232,94 (18.635,06-18.868,00)	12.423,37 (12.423,37-0,00)	0,00
W tym część różnic przejściowych nieuwzględniana przy ustaleniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	25.660,00	17.106,67	11.404,44	7.602,96	5.068,64	3.379,10	0,00
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0	2.389,95 (19%×12.578,67)	2.788,27 (19%×14.675,11)	1.858,85 (19%×9.783,41)	44,26 (19%×232,94)	0,00	0,00
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0	0	0	0	0	2.360,44 (19%×12.423,37)	0

³⁰ Dla celów rachunkowości przyjęto, że stawka amortyzacyjna wynosi $2 \times 1/6 = 1/3$. Przy ustaleniu odpisów amortyzacyjnych pominięto wartość końcową środka trwałego. Przyjęto, że w przypadku, gdy kwota amortyzacji obliczonej przy użyciu metody przyspieszonej podwójnej jest niższa od amortyzacji obliczonej przy użyciu metody liniowej nie następuje zmiana metody amortyzacji.

- 9.4. Zapewnienie kompletności wymaga ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z wszystkimi ujemnymi różnicami przejściowymi, stratami podatkowymi, możliwym do odliczenia od dochodu w przyszłości oraz niewykorzystanymi ulgami podatkowymi, z wyłączeniem różnic wskazanych w pkt 9.1.a. i 9.1.b., niezależnie od przewidywanego kształtowania się dochodu w przyszłości. Jeżeli przewidywany dochód w przyszłych okresach nie pozwala na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, dokonuje się odpisu aktualizującego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zasady ustalania, czy doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego określają pkt 11.11. - 11.20.
- 9.5. Jeżeli podatnikiem jest podatkowa grupa kapitałowa, w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostek wchodzących w skład tej grupy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się tak, jakby jednostka będąca uczestnikiem grupy była podatnikiem.
- 9.6. Jeżeli w wyniku ujęcia danej transakcji powstają jednocześnie różnice dodatnie i ujemne w tej samej wysokości, które nie wpływają na wynik finansowy ani na podstawę opodatkowania, to nie uznaje się ich za różnice, w związku z którymi na podstawie pkt 9.1.b nie ujmuje się aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,**

X. Wycena należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego

- 10.1. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego wycenia się w kwocie, w jakiej zobowiązanie powstało i wymaga w przyszłości zapłaty.**
- 10.2. Należność z tytułu podatku dochodowego wycenia się w kwocie, w której należność powstała i podlega zwrotowi lub zaliczeniu na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Jeżeli nie jest prawdopodobne, że jednostka uzyska zwrot, osiągnie dochód, pozwalający na potrącenie należności z tytułu podatku dochodowego z przyszłych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego lub w jakikolwiek inny sposób odzyska korzyści wynikające z tych należności, wówczas dokonuje się odpisu aktualizującego ich wysokość w ciężar kosztów z tytułu podatku dochodowego.**
- 10.3. Niekiedy jednostki mają należności z tytułu podatku dochodowego, które mogą być wyłącznie potrącone z przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Jeżeli powstanie takiego zobowiązania w przyszłości nie jest prawdopodobne, wpływ przyszłych korzyści z tytułu należności jest również wątpliwy. W takich sytuacjach dokonuje się odpisu aktualizującego kwotę należności z tytułu podatku dochodowego.**

XI. Wycena aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego

11.1. Wysokość rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego³¹.

11.2. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mają charakter odpowiednio „odroczonej” należności i „odroczonej” zobowiązania, które w przyszłości ulegną przekształceniu w należności (zmniejszenie zobowiązań) i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Kwotę aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się jest w oparciu o różnice przejściowe, które oznaczają odpowiednio zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania w przyszłości, skutek przeszłych zdarzeń lub transakcji a także uwzględniając straty podatkowe, możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości oraz niewykorzystane ulgi podatkowe. Ponieważ kwota zmniejszeń lub zwiększeń podstawy opodatkowania po odliczeniach wpływa na zmniejszone lub zwiększone zobowiązania z tytułu podatku dochodowego obliczone za pomocą stawek, które są stosowane w momencie uwzględnienia tych kwot przy określaniu podstawy opodatkowania po odliczeniach, właśnie te przyszłe stawki stosuje się do wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

11.3. Przyszłe stawki podatkowe określa się na podstawie obowiązujących przepisów podatkowych w zakresie, w jakim przepisy te wyznaczają stawki podatkowe³². Nie stosuje się do wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego stawek innych, niż określone przez przepisy podatkowe, mimo oczekiwania zmian stawek podatkowych. Podejście takie jest tym uzasadnione, że możliwości wiarygodnego przewidywania zmian stawek podatkowych są ograniczone.

11.4. Jeżeli aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ulegną przekształceniu odpowiednio w należności (zmniejszenia zobowiązań) i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w okresie, dla którego przepisy podatkowe nie określają stawki podatkowej, do wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego stosuje się stawkę, określoną przez przepisy podatkowe dla ostatniego okresu.

³¹ Zobacz: art. 37 ust. 6 ustawy o rachunkowości.

³² Przy ustaleniu właściwych stawek podatkowych należy wziąć pod uwagę również stawki wynikające z przepisów uchwalonych lub wydanych, lecz jeszcze nieobowiązujących; zobacz pkt 1.3. Standardu.

Przykład zastosowania pkt 11.1.

Jednostka udzieliła pożyczki 1.07.20X1r. w kwocie 100.000 zł, oprocentowanej według stopy 10% w stosunku rocznym. Odsetki nie będą podlegać kapitalizacji. Spłata pożyczki nastąpi w dniu 30.06.20X4r. Spłaty odsetek będą dokonywane corocznie w terminie 30 czerwca. Jednostka zakwalifikowała udzieloną pożyczkę do kategorii aktywów finansowych stanowiących udzielone pożyczki i wierzytelności własne.

Przychody podatkowe z tytułu odsetek są ujmowane w momencie otrzymania odsetek.

Zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi na 31.12.20X1r. stawka podatku dochodowego, jaka będzie obowiązywała w:

- 20X2r. – 28% podstawy opodatkowania,
- 20X3r. – 24% podstawy opodatkowania,
- 20X4r. – 22% podstawy opodatkowania.

Według stanu prawnego na 31.12.20X2r. (zmiana ustawy podatkowej) stawka podatku dochodowego, jaka będzie obowiązywała w 20X3r. wyniesie 27% podstawy opodatkowania.

Po kolejnej zmianie ustawy podatkowej, według stanu prawnego na 31.12.20X3r. stawka podatku dochodowego, jaka będzie obowiązywała w 20X4r. wyniesie 19% podstawy opodatkowania.

	31.12.20X1r.	31.12.20X2r.	31.12.20X3r.	31.12.20X4r.
Wartość bilansowa pożyczki z odsetkami:	105.000	105.000	105.000	0
Wartość podatkowa pożyczki:	100.000	100.000	100.000	0
Wartość podatkowa wartości nominalnej pożyczki:	100.000	100.000	100.000	0
Wartość podatkowa odsetek:	0	0	0	0
Różnice przejściowe:	5.000	5.000	5.000	0
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	1.400 <i>(5.000×28%)</i>	1.350 <i>(5.000×27%)</i>	950 <i>(5.000×19%)</i>	0

11.5. Jeżeli różnice przejściowe powstają w różnych okresach i ulegają odwróceniu w różnych okresach, w których stawki podatkowe określone przez przepisy podatkowe są różne, do ustalenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przyjmuje się i konsekwentnie stosuje metodę, określającą kolejność odwracania się różnic przejściowych. Metodę tą stosuje się do wszystkich różnic przejściowych. Zaleca się stosowanie metody przyjmującej, że różnice powstające jako pierwsze ulegają odwróceniu jako pierwsze. Jeżeli wiarygodne ustalenie terminów odwracania się różnic przejściowych w przyszłości nie jest możliwe, stosuje się rozwiązanie, o którym mowa w pkt 11.8.³³

³³ Uzasadnienie tego rozwiązania jest analogiczne, jak uzasadnienie rozwiązania zastosowanego w pkt 11.8.; uzasadnienie to przytoczono w pkt 11.9.

Przykład zastosowania pkt 11.5.

Jednostka nabyła w grudniu 20X0r. za 25.000 zł używaną maszynę do robót budowlanych. Maszyna dla celów rachunkowości będzie amortyzowana metodą liniową przez okres 5 lat, bez uwzględnienia wartości końcowej. Oczekuje się, że po tym okresie zostanie zlikwidowana.

Dla celów podatkowych maszyna jest amortyzowana metodą liniową według indywidualnej stawki amortyzacyjnej 50%. Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X1r. przewiduje następujące stawki podatkowe:

w 20X2r. – 28% podstawy opodatkowania,

w 20X3r. – 24% podstawy opodatkowania,

w 20X4r. – 22% podstawy opodatkowania.

Zmiany ustawy o podatku dochodowym, jakie zostały przyjęte w 20X2r. ustaliły stawkę podatkową dla 20X3r. na 27%, a zmiany jakie zostały przyjęte w 20X3r. ustaliły stawkę podatkową dla 20X4r. na 19%. W 20X4r. nie nastąpiły zmiany stawki podatkowej na następne lata. W grudniu 20X5r. jednostka zlikwidowała środek trwały.

Do ustalenia rozchodu różnic przejściowych przyjęto metodę zakładającą, że różnice powstające jako pierwsze ulegają odwróceniu jako pierwsze.

Stan na dzień	31.12.20X0r.	31.12.20X1r.	31.12.20X2r.	31.12.20X3r.	31.12.20X4r.	31.12.20X5r.
Wartość bilansowa:	25.000	20.000	15.000	10.000	5.000	0
Wartość podatkowa:	25.000	12.500	0	0	0	0
Różnice przejściowe:	0	7.500	15.000	10.000	5.000	0
Różnice przejściowe powstające w danym okresie:	0	7.500 (7.500-0)	7.500 (15.000-7.500)			
Różnice przejściowe odwracające się w danym okresie:				5.000 (15.000-10.000)	5.000 (10.000-5.000)	5.000 (5.000-0)
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0	1.750 (5.000×24%+ 2.500×22%)	4.050 (15.000×27%)	1.900 (10.000×19%)	950 (5.000×19%)	0

11.6. Wycena aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna odzwierciedlać skutki podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań.

11.7. Niekiedy konsekwencje podatkowe zależą od sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań. Może to wpływać na wycenę aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynika to z tego, że:

- wartość podatkowa aktywów lub zobowiązań może być różna, przy różnych sposobach ich wykorzystania lub rozliczenia,
- stawki podatkowe mogą być różne, w zależności od sposobu uzyskiwania korzyści ze składnika aktywów lub rozliczenia zobowiązań.

Przy ustalaniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego uwzględnienia wymagają zamierzenia jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań oraz wynikające z tych zamierzeń skutki podatkowe.

11.8. W przypadku braku możliwości wiarygodnego ustalenia zamierzeń jednostki co do

sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań, których sposób wykorzystania lub rozliczenia wpływa na rozliczenia podatkowe, celowe jest przyjęcie rozwiązania przy którym:

- rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w najwyższej kwocie,
- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w najniższej kwocie.

11.9. Niemożność wiarygodnego ustalenia zamierzeń jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań oznacza, że jednostka może wykorzystać składnik aktywów lub rozliczyć składnik zobowiązań w sposób bardziej lub mniej korzystny podatkowo. Chęć uzyskania korzyści podatkowych nie zawsze będzie wyznaczało sposób postępowania jednostki, gdyż przy ustaleniu sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań bierze się pod uwagę również i inne względy, np. kwestie zarządcze. W związku z tym istnieje możliwość, że aktywa zostaną wykorzystane lub zobowiązania zostaną rozliczone w sposób mniej korzystny podatkowo. Zgodnie z zasadą ostrożności w przypadku braku wiarygodnie ustalonych zamierzeń jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w najwyższej kwocie a aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego - w najniższej kwocie.

Przykład zastosowania pkt 11.6. i 11.7.

W 20X3r. jednostka sprzedała towary za 100.000 zł. Sprzedaż jest opodatkowana według stawki 22% dla celów podatku od towarów i usług. W związku z faktem, że należność była nieściągalna, dokonano odpisu aktualizującego wartość należności w 100% jej kwoty.

Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w zakresie, w jakim uznano przychody podatkowe tj. w kwocie 100.000 zł pod warunkiem, że nieściągalność należności zostanie uprawdopodobniona. Pozostała część odpisów aktualizujących wartość należności w kwocie 22.000 zł nie zostanie uznana za koszt uzyskania przychodów.

Uprawdopodobnienie nieściągalności należności zależy od działań samej jednostki. Jeżeli jednostka skieruje pozew do sądu i uzyska prawomocne orzeczenie sądu zasądzające zwrot należności, a następnie sprawę skieruje na drogę postępowania egzekucyjnego, to podatkowo nieściągalność należności zostanie uznana za uprawdopodobnioną. Jeżeli jednostka nie wykona tego działania i dopuści do przedawnienia należności, to w myśl przepisów podatkowych odpis aktualizujący należność nie zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, mimo nieściągalności należności.

Stawka podatku dochodowego ustalona przez przepisy podatkowe dla 20X4r. wynosi 19%.

Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych: mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.12. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w księgach i wykazana w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów.

Rozwiązanie zależy od tego, jakie działania jednostka zamierza podjąć.

Wariant A	
<p>Jednostka zamierza skierować sprawę do sądu i następnie na drogę postępowania egzekucyjnego; jednocześnie brak przesłanek, wskazujących na to, że pozew zostanie odrzucony lub z jakichkolwiek innych przyczyn nie dojdzie do realizacji tych zamiarów. Uznanie nieściągalności należności za uprawdopodobnioną nastąpi zgodnie z oczekiwaniami w 20X4r. Jednocześnie w roku tym, zgodnie z oczekiwaniami, podstawa opodatkowania wyniesie 1.000.000 zł.</p>	
	31.12.20X3r.
Wartość bilansowa należności:	0 zł
Wartość podatkowa należności:	100.000 zł
Dla części należności wynikającej z VAT: <i>Uzasadnienie: pkt 3.6.: wartość podatkowa = wartość bilansowa.</i>	0 zł
Dla pozostałej części należności: <i>Uzasadnienie: pkt 3.8.: wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści z części należności według wartości bilansowej.</i>	100.000 zł (0+100.000)
Różnice przejściowe:	-100.000 zł
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	19.000 zł

Wariant B	
<p>Jednostka nie zamierza skierować sprawy do sądu i następnie na drogę postępowania egzekucyjnego. Może o tym świadczyć uzasadniona intencja jednostki lub informacje o niedoprowadzaniu w poprzednich okresach sprawozdawczych do uprawdopodobnienia nieściągalności należności. Analogiczne rozwiązanie uzyska się również przy założeniu, że istnieją istotne przesłanki aby uznać, że pozew zostanie odrzucony lub z jakichkolwiek innych przyczyn nie dojdzie do realizacji tych zamiarów.</p>	
	31.12.20X3r.
Wartość bilansowa należności:	0 zł
Wartość podatkowa należności: <i>Uzasadnienie: pkt 3.6.: Wartość podatkowa = wartość bilansowa.</i>	0 zł
Różnice przejściowe:	0 zł
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0 zł

11.10. Kwota rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie podlega dyskontowaniu.

11.11. Nie później niż na dzień bilansowy jednostka powinna ustalić, czy doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Uznaje się, że nie doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli jest prawdopodobne, że w przyszłości zostanie osiągnięty dochód (lub

podstawa opodatkowania), pozwalający na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych oraz niewykorzystanych ulg podatkowych.

11.12. Ujemne różnice przejściowe, straty podatkowe, niewykorzystane ulgi podatkowe, możliwe do odliczenia w przyszłości, wskazują iż zgodnie z oczekiwaniami, wskutek przeszłych zdarzeń, nastąpi w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania po odliczeniach. Aby podatnik zrealizował korzyści z nich wynikające konieczne jest zatem, aby było prawdopodobne, że osiągnie on w przyszłości dochód (lub podstawę opodatkowania), pozwalający na ich potrącenie.

11.13. Uważa się, iż prawdopodobne jest, że dochód (lub podstawa opodatkowania) pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych, lub niewykorzystanych ulg podatkowych, gdy:

a) istnieją wystarczające dodatnie różnice przejściowe, uwzględnione przy tworzeniu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące podatku dochodowego płaconego przez tego samego podatnika na rzecz tej samej władzy podatkowej, które według przewidywań odwrócą się:

- w tych samych okresach, w których przewiduje się odwrócenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych lub odliczenie niewykorzystanych ulg podatkowych bądź
- w następnym okresie, w którym możliwe jest odliczenie strat podatkowych od dochodu,

lub

b) osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) pozwalającego na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, i odliczenie strat podatkowych i odliczenie niewykorzystanych ulg podatkowych lub wyższego dochodu (lub podstawy opodatkowania) jest bardziej prawdopodobne, niż osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) na niższym poziomie. Dochód (lub podstawę opodatkowania) ustala się w odniesieniu do tego podatnika i tej władzy podatkowej, których dotyczą ujemne różnice przejściowe, straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe.

11.14. Przy ustaleniu, czy osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) pozwalającego na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych, lub wyższego jest bardziej prawdopodobne, niż osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) niższego, uwzględnienia wymagają wszystkie dostępne informacje. W pkt 11.15. i 11.16. wskazano na niektóre informacje, wymagające uwzględnienia w tym postępowaniu. Im bardziej przekonujące są przesłanki wskazujące na to, że nie jest prawdopodobne lub że jest mało prawdopodobne osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania), o którym mowa w pkt 11.13.b., tym mocniejsze muszą być dowody wskazujące, że osiągnięcie takiego dochodu (lub podstawy opodatkowania) jest prawdopodobne, co pozwala uznać, że dokonanie odpisu aktualizującego wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie jest konieczne.

11.15. Informacjami, które mogą potwierdzać, że jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania), o którym mowa w pkt 11.13.b. są np.:

a) osiąganie w ostatnich 3 latach przez podatnika dochodu (lub podstawy opodatkowania) odpowiednio wysokiego oraz zysku netto pod warunkiem, że jednostka nie oczekuje istotnego zmniejszenia ich wysokości w przyszłości; przy ustaleniu tych danych pomija się straty wynikające ze zdarzeń nadzwyczajnych, których prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia jest nikłe,

- b) zawarte umowy, których realizacja spowoduje uzyskanie dochodu (lub podstawy opodatkowania) w kwocie pozwalającej na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, strat podatkowych, i niewykorzystanych ulg podatkowych, biorąc pod uwagę występujące na dzień bilansowy informacje dotyczące cen sprzedaży i struktury kosztów,
 - c) prognozy wynikające z budżetu (planu finansowego), sporządzonego w sposób pozwalający na stwierdzenie wiarygodności danych w nim zawartych; waga tego argumentu zależy między innymi od tego, czy jednostka sporządzała podobne budżety w latach ubiegłych i w jakim stopniu budżety te zostały zrealizowane,
 - d) możliwości realizacji strategii podatkowej, pozwalającej na zwiększenie dochodu w przyszłości, pod warunkiem, że strategia ta jest wykonalna, a kierownik jednostki zamierza ją zrealizować.
- 11.16. Informacjami, które mogą potwierdzać, że nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania), o którym mowa w pkt 11.13.b. są np.:
- a) ponoszenie strat podatkowych lub strat ustalonych zgodnie z zasadami rachunkowości w którymkolwiek z ostatnich 3 lat,
 - b) niewykorzystanie odliczeń z tytułu strat podatkowych, prawo do których zostało utracone w ostatnich 5 latach,
 - c) straty podatkowe lub straty ustalone zgodnie z zasadami rachunkowości spodziewane w kolejnych latach (mimo np. wysokiego dochodu i zysku netto osiągniętych w latach ubiegłych).
- 11.17. Jeżeli zgodnie z oczekiwaniami dochód (lub podstawa opodatkowania), jaki zostanie osiągnięty w przyszłości, pozwoli na potrącenie części ujemnych różnic przejściowych odliczenie części strat podatkowych, lub odliczenie części niewykorzystanych ulg podatkowych, to odpisu spowodowanego utratą wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonuje się na część wartości tych aktywów, reprezentujących pozycje, których potrącenie od dochodu (lub podstawy opodatkowania) w przyszłości nie jest prawdopodobne.
- 11.18. Jeżeli uprzednio ujęto odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a wskutek zmian szacunków potrącenie ujemnych różnic przejściowych odliczenie strat podatkowych, lub odliczenie niewykorzystanych ulg podatkowych przy ustaleniu dochodu (lub podstawy opodatkowania) w przyszłości stało się prawdopodobne, to odpowiednio zmniejsza się odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.**

Przykład zastosowania pkt 11.13.

Wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostki na 1.01.20X3r. wynosiła 200.000 zł. Ze względu na brak dodatnich różnic przejściowych jednostka nie ujmowała rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 1.01.20X3r.

W 20X3r. jednostka poniosła stratę podatkową - 1.000.000 zł. Ponadto na 31.12.20X3r. wystąpiły następujące różnice przejściowe:

- ujemne różnice przejściowe dotyczące środków trwałych – 700.000 zł,
- ujemne różnice przejściowe dotyczące odsetek od zobowiązań – 200.000 zł,
- dodatnie różnice przejściowe dotyczące odsetek od udzielonych pożyczek – 2.000.000 zł.

Sposób odwrócenia różnic przejściowych przedstawiono poniżej:

	RAZEM różnice przejściowe	Odwrócenie różnic przejściowych				
		20X4r.	20X5r.	20X6r.	20X7r.	20X8r.
Różnice przejściowe dotyczące środków trwałych:	- 700.000	-200.000	-200.000	-200.000	-100.000	
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	-200.000	-200.000				
Różnice przejściowe dotyczące odsetek od udzielonych pożyczek:	2.000.000			2.000.000		
Strata podatkowa możliwa do odliczenia od dochodu w przyszłości	-1.000.000			-500.000		-500.000
Odwracające się ujemne różnice przejściowe i odliczenia strat podatkowych, pomniejszone o odwracające się dodatnie różnice przejściowe	100.000	-400.000	-200.000	1.300.000	-100.000	-500.000

Przepisy podatkowe przewidują, że strata podatkowa może być odliczona od dochodu w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty.

Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3r. przewiduje stawkę 19% dla 20X4r.

Biorąc pod uwagę istnienie straty podatkowej oraz brak pozytywnych informacji dotyczących efektów działalności uznano, że nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu przez jednostkę w ciągu najbliższych 5 lat. Planowana strata podatkowa w każdym z pięciu najbliższych lat wynosi 2.000.000 zł.

Ustalenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Obliczenia
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące środków trwałych:	133.000		<i>(700.000×19%)</i>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące zobowiązań:	38.000		<i>(200.000×19%)</i>
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące odsetek od udzielonych pożyczek:		380.000	<i>(2.000.000×19%)</i>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące straty podatkowej:	190.000		<i>(1.000.000×19%)</i>
RAZEM	361.000	380.000	

Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

	RAZEM	20X4r.	20X5r.	20X6r.	20X7r.	20X8r.
Odwracające się różnice przejściowe ujemne pomniejszone o odwracające się różnice przejściowe dodatnie:	100.000	-400.000	-200.000	1.300.000	-100.000	-500.000
Nadwyżki dodatnich różnic przejściowych pozostające po pokryciu ujemnych różnic przejściowych w roku obrotowym:	1.300.000	0	0	1.300.000	0	0
Ujemne różnice przejściowe nieznajdujące pokrycia w dochodzie i odwracających się dodatnich różnicach przejściowych w roku obrotowym:	-1.200.000	-400.000	-200.000	0	-100.000	-500.000
Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych na okresy, w których istnieją nadwyżki dodatnich różnic przejściowych nad ujemnymi i w których możliwe jest odliczenie od dochodu strat podatkowych:	300.000			300.000 <i>(400.000+200.000)/2</i>		
Ujemne różnice przejściowe niepokryte przez dochód i dodatnie różnice przejściowe:	-900.000	-200.000	-100.000	0	-100.000	-500.000
Stawki podatkowe:		19%	19%	19%	19%	19%
Wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z niepokrytych ujemnych różnic przejściowych:	171.000	38.000 <i>(200.000×19%)</i>	19.000 <i>(100.000×19%)</i>	0	19.000 <i>(100.000×19%)</i>	95.000 <i>(500.000×19%)</i>
Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 171.000						

Ujęcie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.			
DT	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; wartość stanu początkowego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego była równa 200.000 zł</i>	161.000 <i>(361.000 -200.000)</i>	
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego³⁴	219.000	
CT	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego; wartość stanu początkowego rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego była równa 0 zł</i>		380.000
Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.			
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego	171.000	
CT	Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>		171.000

11.19. Jeżeli jednostka do uprawdopodobnienia korzyści, wynikających z aktywów z tytułu podatku odroczonego, stosuje budżet podatkowy jak i dodatnie różnice przejściowe, to ustala dochód, wykazany w budżecie podatkowym, ustalić uwzględnienia odwracających się różnic przejściowych.

³⁴ Koszt z tytułu podatku dochodowego zostanie zaprezentowany w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy”; zobacz: pkt 17.2. Standardu.

Przykład zastosowania pkt 11.19.

Wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostki na 1.01.20X7 r. wynosiła 1.000.000 zł, a rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 0 zł. Na koniec 20X6 r. aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie były objęte odpisami aktualizującymi.

W 20X7 r. dochód jednostki wynosił 0 zł. Przewiduje się osiągnięcie dochodu do opodatkowania w 20X8 r. i w 20X9 r., bez efektu odwracających się różnic przejściowych, w wysokości 1.000.000 zł. W związku z tym, biorąc pod uwagę odwracające się różnice przejściowe, przewiduje się poniesienie w 20X8r. i w 20X9 r. łącznej straty podatkowej - 2.000.000 zł.

Na 31.12.20X7 r. wystąpiły następujące różnice przejściowe:

- ujemne różnice przejściowe dotyczące odsetek od zobowiązań – 3.000.000 zł,
- ujemne różnice przejściowe dotyczące należności – 3.000.000 zł.

Sposób odwrócenia ujemnych różnic przejściowych przedstawiono poniżej:

	RAZEM różnice przejściowe	Odwrócenie różnic przejściowych	
		20X8 r.	20X9 r.
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	-3.000.000		-3.000.000
Różnice przejściowe dotyczące należności:	-3.000.000	-3.000.000	
Odwracające się ujemne różnice przejściowe:	-6.000.000	-3.000.000	-3.000.000

Ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Obliczenia
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące zobowiązań:	570.000	<i>(3.000.000x19%)</i>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące należności:	570.000	<i>(3.000.000x19%)</i>
RAZEM	1.140.000	

Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

	RAZEM	20X8r.	20X9r.
Odwracające się różnice przejściowe ujemne:	-6.000.000	-3.000.000	-3.000.000
Prognoza dochodu:	-4.000.000	-2.000.000	-2.000.000
Dochód skorygowany o efekt odwracających się różnic przejściowych:	2.000.000	1.000.000 <i>(-2.000.000+3.000.000=1.000.000)</i>	1.000.000 <i>(-2.000.000+3.000.000=1.000.000)</i>
Ujemne różnice przejściowe pokryte przez dochód:	-2.000.000	-1.000.000	-1.000.000
Ujemne różnice przejściowe niepokryte przez dochód:	-4.000.000	-2.000.000	-2.000.000
Stawka podatkowa:		19%	19%
Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego:		380.000	380.000
Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 760.000			

Ujęcie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X7 r.			
DT	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; wartość stanu początkowego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego była równa 1.000.000 zł</i>	140.000 <i>(1.140.000 -1.000.000)</i>	
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego³⁵		140.000
Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X7 r.			
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego	760.000	
CT	Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>		760.000

³⁵ Koszt z tytułu podatku dochodowego zostanie zaprezentowany w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy”; zobacz: pkt 17.2. Standardu.

Przykład zastosowania pkt 11.19.

Wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostki na 1.01.20X5 r. wynosiła 2.000.000 zł, a rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 1.000.000 zł. Na koniec 20X4 r. aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie były objęte odpisami aktualizującymi.

W 20X5 r. podstawa opodatkowania jednostki po odliczeniach wynosiła 100.000 zł. Planuje się poniesienie straty podatkowej -2.000.000 zł w 20X6 r., w 20X7 r., 20X8 r. i 20X9 r.

Na 31.12.20X5 r. wystąpiły następujące różnice przejściowe:

- dodatnie różnice przejściowe dotyczące środków trwałych – 3.000.000 zł,
- dodatnie różnice przejściowe dotyczące wartości niematerialnych i prawnych – 6.000.000 zł,
- ujemne różnice przejściowe dotyczące odsetek od zobowiązań – 3.000.000 zł,
- ujemne różnice przejściowe dotyczące należności – 9.000.000 zł.

Sposób odwrócenia różnic przejściowych przedstawiono poniżej:

	RAZEM różnice przejściowe	Odwrócenie różnic przejściowych			
		20X6 r.	20X7 r.	20X8 r.	20X9 r.
Różnice przejściowe dotyczące środków trwałych:	3.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	
Różnice przejściowe dotyczące wartości niematerialnych i prawnych:	6.000.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	-3.000.000		-3.000.000		
Różnice przejściowe dotyczące należności:	-9.000.000	-6.000.000	-3.000.000		
Odwracające się ujemne różnice przejściowe, pomniejszone o odwracające się dodatnie różnice przejściowe:	-3.000.000	-3.500.000	-3.500.000	2.500.000	1.500.000

Ustalenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Obliczenia
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące środków trwałych:		570.000	<i>(3.000.000x19%)</i>
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące wartości niematerialnych i prawnych:		1.140.000	<i>(6.000.000x19%)</i>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące zobowiązań:	570.000		<i>(3.000.000x19%)</i>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące należności:	1.710.000		<i>(9.000.000x19%)</i>
RAZEM	2.280.000	1.710.000	

Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

	RAZEM	20X6r.	20X7r.	20X8r.	20X9r.
Odwracające się różnice przejściowe ujemne pomniejszone o odwracające się różnice przejściowe dodatnie:	-3.000.000	-3.500.000	-3.500.000	2.500.000	1.500.000
Nadwyżki dodatnich różnic przejściowych pozostające po pokryciu ujemnych różnic przejściowych w roku obrotowym:	4.000.000	0	0	2.500.000	1.500.000
Ujemne różnice przejściowe nieznajdujące pokrycia odwracających się dodatnich różnic przejściowych w roku obrotowym:	-7.000.000	-3.500.000	-3.500.000	0	0
Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych na okresy, w których istnieją nadwyżki dodatnich różnic przejściowych nad ujemnymi i w których możliwe jest odliczenie od dochodu strat podatkowych:	4.000.000			2.500.000 (750.000+ (1.750.000))	1.500.000
Wartość niepokrytych ujemnych różnic przejściowych przez dodatnie różnice przejściowe:	-3.000.000	-250.000	-2.750.000	0	0
Prognoza straty podatkowej:	-8.000.000	-2.000.000	-2.000.000	-2.000.000	-2.000.000
Strata podatkowa skorygowana o efekt odwracających się różnic przejściowych:	2.000.000	1.500.000 (-2.000.000+ 3.500.000)	1.500.000 (-2.000.000+ 3.500.000)	-4.500.000 (-2.000.000- 2.500.000)	-3.500.000 (-2.000.000 -1.500.000)
Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych na okresy, w których prognozowany jest dochód:	-1.750.000	-250.000	-1.500.000	0	0
Niepokryte ujemne różnice przejściowe:	1.250.000	0	1.250.000	0	0
Stawka podatkowa:		19%	19%	19%	19%
Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego:	237.500	0	237.500	0	0
Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 237.500					

Ujęcie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X5 r.			
DT	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego Uzasadnienie: zobacz ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; stan początkowy aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosił 2.000.000 zł	280.000 <i>(2.280.000 -2.000.000)</i>	
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego³⁷	430.000	
CT	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego Uzasadnienie: zobacz ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego; stan początkowy rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosił 1.000.000 zł		710.000 <i>(1.710.000 -1.000.000)</i>
Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X5 r.			
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego	237.500	
CT	Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego		237.500

11.20. Przy sporządzaniu harmonogramu odwracania się dodatnich i ujemnych różnic przejściowych pod uwagę bierze się zamiary jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań, zgodnie z pkt. 11.6. Z braku wiarygodnych dowodów co do terminu odwracania się różnic przejściowych stosuje się pkt. 11.8.

XII. Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny. Ujęcie kosztu lub przychodu z tytułu podatku dochodowego

12.1. Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące operacji rozliczanych z kapitałem (funduszem) własnym, odnosi się również na kapitał (fundusz) własny³⁶. Jeżeli zobowiązanie lub należność z tytułu podatku dochodowego powstaje w związku z operacją, rozliczaną z kapitałem (funduszem) własnym, skutki ujęcia tego zobowiązania lub tej należności ujmuje się również w kapitale własnym.

12.2. Skutki ustalenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym (tzn. nie przez wynik finansowy) jednostki, jeśli transakcja stanowiąca podstawę ich ujęcia jest również ujmowana bezpośrednio w kapitale własnym. Przyczyną takiego postępowania jest fakt, że skoro efekt danej transakcji, zdarzenia lub wyceny nie został ujęty w rachunku zysków i strat, to skutek podatkowy z nimi związany również nie powinien zostać odniesiony na rachunek zysków i strat.

Przykład zastosowania pkt 12.1.

W 20X3r. jednostka nabyła akcje, klasyfikując je jako dostępne do sprzedaży. Cenę ich nabycia ustalono na 1.050.000 zł. Na 31.12.20X3r. wyceniono akcje w wartości godziwej tj. 1.500.000 zł. Zasady (polityka) rachunkowości przyjęte przez jednostkę przewidują odnoszenie skutków przeceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży na kapitał z aktualizacji wyceny. Przepisy podatkowe przewidują, że przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów z tytułu akcji są ujmowane w momencie ich zbycia. Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3r. przewiduje, że dla 20X4r. stawka podatkowa wyniesie 19%.

	31.12.20X3r.
Wartość bilansowa inwestycji w akcje na 31.12.20X3r.:	1.500.000 zł
Wartość podatkowa inwestycji w akcje na 31.12.20X3r.:	1.050.000 zł
Różnica przejściowa:	450.000 zł
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	85.500 zł

Zgodnie z pkt 12.1., ujęta rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejszy kapitał z aktualizacji wyceny o 85.500 zł.

³⁶ Zobacz: art. 37 ust. 9 ustawy o rachunkowości.

Przykład zastosowania pkt 12.1.

W dniu 1.07.20X3r. jednostka nabyła obligacje o wartości nominalnej 1.000.000 zł i terminie wykupu 31.12.20X6r., klasyfikując je jako dostępne do sprzedaży. Odsetki od obligacji wynoszą 4% i są płatne 31 grudnia każdego roku. Cena nabycia obligacji wyniosła 920.851 zł (w tym 20.000 zł odsetek naliczonych na dzień nabycia). W dniu 31.12.20X3r. wartość godziwą obligacji ustalono na 950.000 zł (wartość ta nie zawierała odsetek, zapłaconych w tym dniu). Skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży są ujmowane przez jednostkę w kapitale z aktualizacji wyceny (efektywną stopę procentową ustalono na 7,30%).

Przepisy podatkowe przewidują, że przychody podatkowe z tytułu odsetek są ujmowane w momencie ich otrzymania. W momencie zbycia obligacji ujmowane są przychody podatkowe w wysokości należnej kwoty i koszty uzyskania przychodów w wysokości ceny nabycia (skorygowanej o odsetki zawarte w cenie nabycia, jeżeli uprzednio były one zapłacone). Skutki wyceny obligacji na dzień bilansowy nie stanowią natomiast przychodów podatkowych ani kosztów uzyskania przychodów. Ustawa o podatku dochodowym przewiduje, że dla 20X4r. stawka podatkowa wyniesie 19%.

	31.12.20X3r.
Wartość bilansowa inwestycji w obligacje:	950.000 zł
Wartość podatkowa inwestycji w obligacje:	900.851 zł <i>920.851-20.000</i>
Różnica przejściowa (dodatnia), w tym:	49.149 zł
Różnica przejściowa (dodatnia) uwzględniona w wyniku finansowym:	13.019,08 zł <i>$920.851 \times (1+7,30\%)^{1/2} - 40.000 - 900.851$</i>
Różnica przejściowa (dodatnia) uwzględniona w kapitale z aktualizacji wyceny:	36.129,92 zł <i>49.149-13.019,08</i>
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	9.338,31 zł <i>19%×49.149</i>
Zwiększenie kosztów podatku dochodowego:	2.473,63 zł <i>19%×13.019,08</i>
Zmniejszenie kapitału z aktualizacji wyceny:	6.864,68 zł <i>19%×36.129,92</i>

Zgodnie z pkt 12.1., ujęta rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 9.338,31 zł zmniejszy kapitał z aktualizacji wyceny w kwocie 6.864,68 zł i zwiększy koszty podatku dochodowego o 2.473,63 zł.

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

- a) część bieżącą,
- b) część odroczoną³⁷.

12.4. Skutki ujęcia oraz wyceny (w tym dokonania odpisów aktualizujących) należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych są ujmowane w rachunku zysków i strat, z wyłączeniem skutków:

- a) ujęcia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku z zdarzeniami bezpośrednio wpływającymi na kapitał (fundusz) własny, o których mowa w pkt 12.1. z zastrzeżeniem pkt 12.5.,
- b) zmian przepisów podatkowych, w zakresie różnic przejściowych dotyczących transakcji, które wpłynęły na kapitał z aktualizacji wyceny, o których mowa w pkt 12.5. i 12.6.,
- c) odniesienia odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kapitał z aktualizacji wyceny, o czym mowa w pkt 12.7.a.,
- d) odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, o czym mowa w pkt 13.3.,
- e) odliczeń od podatku lub refundacji jednostce będącej podatnikiem w jakiegokolwiek innej formie podatku, pobieranego przez płatnika, w przypadku, gdy wraz z odliczeniem lub refundacją następuje zmniejszenie wartości bilansowej składnika aktywów,
- f) ujęcia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku z połączeniem lub nabyciem jednostki albo jej zorganizowanej części (zobacz pkt 15.2., 15.4.),
- g) ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku z włączeniem danych jednostki do skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą pełną lub metodą proporcjonalną (zobacz pkt 16.2., 16.4 - 16.6.).

12.5. Jeżeli wskutek zmian przepisów podatkowych następuje zmiana stawek podatkowych, jakie będą stosowane w przyszłości, lub ustalenie stawek podatkowych dla lat, dla których przepisy nie określały dotychczas stawek, skutki tych zmian uwzględnia się w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiła zmiana przepisów. Skutki wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego według zmienionych stawek podatkowych są ujmowane w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem skutków wyceny tych aktywów i rezerw, które zgodnie z pkt 12.1., zostały uwzględnione w kapitale z aktualizacji wyceny. Skutki wyceny tych aktywów i rezerw według zmienionych stawek odnoszone są również na kapitał z aktualizacji wyceny.

12.6. Pkt 12.5. stosuje się odpowiednio do zmian wartości podatkowej obowiązków i praw (w tym strat podatkowych podlegających odliczeniu od dochodu w przyszłości), o których mowa w pkt 5.1., będących skutkiem zmian przepisów podatkowych.

12.7. Stan odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego rozlicza się między:

³⁷ Zobacz: art. 37 ust. 8 ustawy o rachunkowości.

- a) kapitał z aktualizacji wyceny – w części, w jakiej aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które odniesiono na ten kapitał, uczestniczą w łącznej kwocie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
b) rachunek zysków i strat – w pozostałej części.

Przykład zastosowania pkt 12.4.		
Stany aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek i koniec 20X3r. były w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki OMEGA S.A. następujące:		
	1.01.20X3r.	31.12.20X3r.
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w tym:	3.000.000	8.000.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące inwestycji wycenianych w wartości godziwej (różnice z wyceny ujęto w kapitale z aktualizacji wyceny):	2.000.000	3.000.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące pozostałych operacji:	1.000.000	5.000.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w tym:	2.000.000	7.000.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące inwestycji wycenianych w wartości godziwej (różnice z wyceny ujęto w kapitale z aktualizacji wyceny):	1.000.000	3.000.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące pozostałych operacji:	1.000.000	4.000.000
<p>W roku obrotowym 20X3 powstało zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego (odniesione w całości na koszty podatku), w kwocie 10.000.000 zł.</p> <p>W roku obrotowym 20X3 OMEGA S.A. nie łączyła się z innymi spółkami, nie nabywała również innych jednostek lub ich zorganizowanych części. OMEGA S.A. nie korzystała w latach uprzednich ani w roku bieżącym z premii inwestycyjnych.</p>		
Łączna kwota kosztów z tytułu podatku dochodowego w 20X3r.:		9.000.000
	<i>10.000.000-(5.000.000-1.000.000)+(4.000.000-1.000.000)</i>	
Kwota korekty kapitału z aktualizacji wyceny wynikająca z wyceny aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dokonana w 20X3r.:		-1.000.000
	<i>(3.000.000-2.000.000)-(3.000.000-1.000.000)</i>	

Przykład zastosowania pkt 12.4.

Przy sporządzeniu sprawozdania finansowego za rok obrotowy 20X3r., zakończony w dniu 31.12.20X3r. ustalono, że jednostka nie tworzyła rezerw na świadczenia pracownicze, wynikające z zatwierdzonego programu nagród jubileuszowych i z odpraw emerytalnych. Ze względu na wysokość kwot dotyczących tych świadczeń, uznano że błąd ten należy rozliczyć przez wynik finansowy z lat ubiegłych³⁸.

Aby poprawnie rozliczyć skutki błędu ustalono co następuje:

	20X2r.	20X3r.
Rezerwy na świadczenia pracownicze na początek okresu:	20.000.000	21.800.000
Zwiększenia rezerw z tytułu naliczenia odsetek:	1.600.000	1.308.000
Zwiększenia rezerw z tytułu strat aktuarialnych:	2.280.000	954.400
Zmniejszenia rezerw z tytułu wymagalnych świadczeń:	2.080.000	1.112.400
Rezerwy na świadczenia pracownicze na koniec okresu:	21.800.000	22.950.000

Według stanu na 31.12.20X1r. świadczenia pracownicze o wartości bilansowej 2.000.000 zł zostaną wypłacone w 20X2r., a świadczenia pracownicze o wartości bilansowej 1.000.000 zł – w 20X3r.

W celu uwzględnienia rezerw na świadczenia pracownicze w sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na 31.12.20X3r., w księgach rachunkowych ujęto rezerwę w kwocie 22.950.000 zł oraz zmniejszono wynik finansowy za rok 20X3 o kwotę 1.150.000 zł (1.308.000+954.400-1.112.400), zaliczając pozostałą kwotę tj. 21.800.000 zł do wyniku z lat ubiegłych. W sprawozdaniu finansowym za 20X3r. zapewniono porównywalność sprawozdania finansowego za 20X2r. poprzez zmniejszenie wyniku za 20X2r. o kwotę 1.800.000 zł (1.600.000+2.280.000-2.080.000), zaliczając pozostałą kwotę tj. 20.000.000 zł do wyniku z lat ubiegłych.

Ujęte rezerwy z tytułu świadczeń pracowniczych stanowiły podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Nie stwierdzono powstania żadnych dodatkowych różnic przejściowych, wskutek ujęcia rezerw na świadczenia pracownicze.

Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X1r. przewidywała następujące stawki podatkowe:

w 20X2r. – 28% podstawy opodatkowania,

w 20X3r. – 24% podstawy opodatkowania,

od 20X4r. – 22% podstawy opodatkowania.

Zmiana ustawy o podatku dochodowym, jaka została przyjęta w 20X2r., ustaliła stawkę podatkową dla 20X3r. na 27%. Jednocześnie zmiana ustawy, usunęła stawkę 22%, określoną dla 20X4r. Zmiana ustawy o podatku dochodowym, jaka została przyjęta w 20X3r., ustaliła stawkę podatkową dla 20X4r. na 19%.

Aby ująć efekty podatku odroczonego dotyczące błędu ustalono co następuje:

³⁸

Zobacz: art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

	31.12.20X1r.	31.12.20X2r.	31.12.20X3r.
Wartość podatkowa:	0	0	0
Wartość bilansowa:	20.000.000	21.800.000	22.950.000
Różnice przejściowe (ujemne):	-20.000.000	-21.800.000	-22.950.000
Stawka podatku dochodowego:	Dla różnic przejściowych odwracających się w: - 20X2r. – 28%, - 20X3r. – 24%, - 20X4r. – 22%.	27%	19%
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	4.540.000 <i>28%×2.000.000+24%×1.000.000+22%×(20.000.000-3.000.000)</i>	5.886.000 <i>27%×21.800.000</i>	4.360.500 <i>19%×22.950.000</i>

W księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym za 20X3r. ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 4.360.500 zł, zwiększając koszty podatku za rok 20X3r. o 1.525.500 zł (5.886.000-4.360.500) i zaliczając kwotę 5.886.000 zł do wyniku z lat ubiegłych:

DT	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	4.360.500	
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego	1.525.500	
CT	Wynik finansowy z lat ubiegłych		5.886.000

W sprawozdaniu finansowym za 20X3r. należy zapewnić porównywalność ze sprawozdaniem finansowym za 20X2r. poprzez zmniejszenie kosztów podatku za 20X2r. o kwotę 1.346.000 zł (4.540.000-5.886.000) i zaliczenie pozostałej kwoty tj. 4.540.000 do wyniku z lat ubiegłych. Korekta ta następuje pozaksiegowo.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalone na 31.12.20X1r., na 31.12.20X2r. oraz na 31.12.20X3r. podlegają weryfikacji w celu ustalenia czy nie nastąpiła utrata ich wartości.

Przykład zastosowania pkt 12.5.

W grudniu 20X0r. jednostka nabyła budynek wykorzystywany dla celów ogólnego zarządu za 1.000.000 zł. Budynek będzie amortyzowany metodą liniową przez okres 20 lat. Oczekuje się, że po tym okresie zostanie zbyty za 600.000 zł. Roczna amortyzacja wynosi 20.000 zł

Dla celów podatkowych budynek jest amortyzowany metodą liniową stawką 2,5%. (amortyzacja roczna 25.000 zł) Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X0r. przewiduje następujące stawki podatkowe:

- w 20X1r. – 28%,
- w 20X2r. – 28%,
- w 20X3r. – 24%,
- od 20X4r. – 22%.

Zmiany ustawy o podatku dochodowym wprowadziły następujące stawki podatkowe:

- zmiana uchwalona w 20X2r. określiła stawkę podatkową dla 20X3r. - 27%; jednocześnie zmiana ustawy usunęła stawkę 22%, określoną dla 20X4r.,
- zmiana uchwalona w 20X3r. określiła stawkę podatkową dla 20X4r. - 19%,
- zmiany uchwalone w 20X4r. i w kolejnych latach określały stawkę podatkową dla następnych lat na 19%.

Podstawa opodatkowania po odliczeniach w każdym z rozpatrywanych okresów (bez uwzględnienia amortyzacji budynku) wynosiła 200.000 zł. Oprócz różnic przejściowych dotyczących budynku, nie występowały inne różnice przejściowe.

	31.12.20X1r.	31.12.20X2r.	31.12.20X3r.	31.12.20X4r.	31.12.20X5r.	31.12.20X6r.
Wartość bilansowa:	980.000	960.000	940.000	920.000	900.000	880.000
Wartość podatkowa:	975.000	950.000	925.000	900.000	875.000	850.000
Różnice przejściowe:	5.000	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego: <i>(odwrócenie różnic przejściowych nastąpi przy zbyciu budynku)</i>	1.100 <i>(5.000×22%)</i>	2.700 <i>(10.000×27%)</i>	2.850 <i>(15.000×19%)</i>	3.800 <i>(20.000×19%)</i>	4.750 <i>(25.000×19%)</i>	5.700 <i>(30.000×19%)</i>
Zmiany stanu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	1.100	1.600	150	950	950	950
W tym zmiana rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wskutek powstania różnic przejściowych:	1.100 <i>(22%×5.000)</i>	1.350 <i>(27%×5.000)</i>	950 <i>(19%×5.000)</i>	950 <i>(19%×5.000)</i>	950 <i>(19%×5.000)</i>	950 <i>(19%×5.000)</i>
W tym zmiana rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wskutek zmiany stawki podatkowej:	0	250 <i>(27%-22%)×5.000</i>	-800 <i>(19%-27%)×10.000</i>	0	0	0
Podstawa opodatkowania po odliczeniach:	175.000 <i>(200.000-2,5%×1.000.000)</i>	175.000	175.000	175.000	175.000	175.000
Zobowiązanie podatkowe powstałe w kolejnych latach:	49.000	49.000	47.250	33.250	33.250	33.250
Koszty z tytułu podatku dochodowego:	50.100	50.600	47.400	34.200	34.200	34.200

XIII. Premie inwestycyjne

13.1. Niekiedy przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku nabycia lub wytworzenia określonych aktywów, podatnik ma prawo do dokonania odliczeń od dochodu, odliczeń od podstawy opodatkowania lub od podatku albo do uznania pewnych kwot za koszty uzyskania przychodów. Rozwiązania podatkowe tego typu można podzielić na dwie grupy:

- a) rozwiązania, którym towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe przybierają formę przyspieszonych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych tzn. całkowita kwota zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach jest analogiczna, jak w razie niestosowania tego typu rozwiązań, jednak zmniejszenia te są ujmowane w większym stopniu w początkowych okresach, a w mniejszym w późniejszych okresach; zasady ujmowania efektów podatkowych tego typu rozwiązań są analogiczne do zasad uwzględniania innych różnic przejściowych i zostały przedstawione w poprzednich rozdziałach,
- b) rozwiązania, którym nie towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe mają charakter dotacji i nazywane są premiami inwestycyjnymi.

13.2. Jeżeli jednostka korzysta z premii inwestycyjnych, zmniejszenia zobowiązań z tytułu podatku dochodowego wskutek ich wykorzystania ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania i wyceny dotacji, subwencji lub dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych. Różnice przejściowe dotyczące rozliczeń międzyokresowych przychodów, ujętych wskutek rozliczenia premii inwestycyjnych, nie stanowią podstawy do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

13.3. W przypadku korzystania z premii inwestycyjnych ujmowany jest również składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego związany z dochodami wolnymi od podatku nieodliczonymi w roku podatkowym oraz zmniejszeniami podstawy opodatkowania, nieodliczonymi w roku podatkowym i przeniesionymi do odliczenia w latach następnych (o czym szerzej mowa w rozdziale V. Wartość podatkowa pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach. Ustalanie różnic przejściowych dotyczących tych pozycji. Straty podatkowe możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości. Niewykorzystane ulgi podatkowe). Ten składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego podlega testom na utratę wartości – w przypadku wystąpienia utraty wartości następuje równoległe odpisanie takich międzyokresowych rozliczeń przychodów z tytułu premii inwestycyjnych, w przypadku których dotacja już nie wystąpi.

Przykład zastosowania pkt 13.2.

15.12.20X8 r. Y sp. z o.o. nabyła nowe technologie w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wprowadziła je do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. 20.12.20X8 r. jednostka zapłaciła za te technologie 2.000.000 zł. W grudniu 20X8 r. jednostka uzyskała prawo do odliczeń związanych z wydatkami na nowe technologie. Przepisy podatkowe przewidują, że wydatki na nabycie nowych technologii stanowią zmniejszenie podstawy opodatkowania w wysokości 50% wydatków, poniesionych

przez podatnika, uwzględnionych w wartości początkowej w części, w jakiej została zapłacona w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Zmniejszenie to nie powoduje obniżenia wartości podatkowej składnika wartości niematerialnych i prawnych.

W przypadku gdy wysokość podstawy opodatkowania, nie pozwala na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowych technologii, zmniejszenia podstawy opodatkowania można dokonać w ciągu trzech następnych lat podatkowych w kwocie nie większej niż 50% wydatków.

Wartość bilansowa nowej technologii na dzień bilansowy 31.12.20X8 r.: 2.000.000 zł

Wartość podatkowa nowej technologii na dzień bilansowy 31.12.20X8 r.: 2.000.000 zł

Różnica przejściowa: 0 zł

Rozliczenia międzyokresowe przychodów w związku z premią inwestycyjną na dzień bilansowy 31.12.20X8 r.: 190.000 zł
($50\% \times 2.000.000 \times 19\% = 190.000$).

Równowartość rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększa koszty podatku dochodowego.

Wariant A

Podstawa opodatkowania spółki Y w bieżącym roku, pozwala na odliczenie kwoty wydatków na nabycie nowych technologii.

Przy ustalaniu podstawy opodatkowania po odliczeniach, spółka Y pomniejsza podstawę opodatkowania o kwotę 1.000.000 zł. Efektem jest:

- ujęcie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i kosztów podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł,
- ujęcie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego; zobowiązanie to jest niższe o 190.000 zł, wskutek uwzględnienia wydatków na nabycie nowych technologii.

Łączny efekt uwzględnienia zmniejszenia podstawy opodatkowania, związanego z wydatkami na nabycie nowych technologii, nie wpływa na koszty podatku dochodowego spółki Y.

Wariant B

Podstawa opodatkowania spółka Y, pozwala na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowych technologii. Brak jest dowodów wskazujących na możliwość odzyskania w przyszłości korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Spółka Y:

- ujmuje rozliczenia międzyokresowe przychodów i koszty podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł,
- ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 190.000 zł (jako iloczyn stawki podatkowej i kwoty zmniejszenia podstawy opodatkowania) i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego,
- przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak podstawy opodatkowania, pozwalającej na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowych technologii stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego spółka Y ujmuje odpis aktualizujący aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejsza rozliczenia międzyokresowe przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

Przykład zastosowania pkt 13.2.

S sp. z o.o. w 20X9 r. rozpoczęła działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz zezwoleniem na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy jednostka może ująć jako dochody wolne od podatku nakłady na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz na najem gruntów i budowli w wysokości 50% wydatków na te aktywa. Wydatki na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne wyniosły w 20X9 r. 5.000.000 zł.

Ze względu na fakt, że w przypadku wydatków inwestycyjnych spełnione są kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej, ujmuje się rozliczenia międzyokresowe przychodów w kwocie premii (tj. w kwocie $50\% \times 5.000.000 \times 19\% = 475.000$ zł) i zwiększa koszty podatku dochodowego. Rozwiązanie to stosuje się bez względu na to, czy jednostka S osiąga dochód, czy poniesie stratę podatkową.

Wariant A

Przy ustaleniu podstawy opodatkowania za rok 20X9 spółka S uwzględnia odliczenie dochodów wolnych od podatku, związanych z działalnością w specjalnych strefach ekonomicznych.

Przy ustaleniu podstawy opodatkowania spółki S następuje odliczenie dochodów wolnych od podatku a tym samym, pośrednio, zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Efektem jest:

- ujęcie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i kosztów podatku dochodowego w kwocie 475.000 zł,
- ujęcie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, uwzględniającego dochody wolne od podatku; zobowiązanie takie jest mniejsze o 475.000 zł, wskutek uwzględnienia dochodów wolnych od podatku.

Łączny efekt uwzględnienia dochodów wolnych od podatku nie wpływa na koszty podatku dochodowego spółki S.

Wariant B

Spółka S nie ma możliwości uwzględnienia, przy ustaleniu podstawy opodatkowania, dochodów wolnych od podatku, związanych z działalnością w specjalnych strefach ekonomicznych. Dochody wolne od podatku będą uwzględniane przy ustaleniu podstawy opodatkowania w następnych latach podatkowych. Brak jest dowodów wskazujących na możliwość odzyskania w przyszłości korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Spółka S:

- ujmuje rozliczenia międzyokresowe przychodów i koszty podatku dochodowego w kwocie 475.000 zł,
- ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 475.000 zł (jako iloczyn stawki podatkowej i kwoty dochodów wolnych od podatku, podlegających odliczeniu w przyszłych latach podatkowych) i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego,
- przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia dochodów wolnych od podatku stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka S zmniejsza rozliczenia międzyokresowe przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

Przykład zastosowania pkt 13.2.

K sp. z o.o. w 20X9 r. rozpoczęła działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz zezwoleniem na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy jednostka może ująć jako dochody wolne od podatku nakłady na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz na najem gruntów i budowli w wysokości 50% wydatków na te aktywa (jednak w roku podatkowym nie poniesiono wydatków na te aktywa). Jednocześnie jednostka ma prawo do zwolnienia dochodu, w kwocie 50% dwuletnich kosztów pracy pracowników nowozatrudnionych w przedsiębiorstwie. Koszty pracy tych pracowników w bieżącym roku wyniosły 4.000.000 zł. Maksymalna kwota zwolnienia dochodu wynosi 50% wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych lub dwuletnich kosztów pracy nowozatrudnionych pracowników, w zależności od tego która z nich jest wyższa. Stawka podatku dochodowego wynosi 19%.

Ze względu na fakt, że nie są spełnione kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej, skutki zwolnienia dochodu nie są ujmowane jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Jeżeli zatem K sp. z o.o. osiąga dochód, zwolnienie dochodu w kwocie 2.000.000 zł powoduje zmniejszenie kosztów podatku dochodowego i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie 380.000 zł. Jeżeli spółka K nie osiągnie dochodu do opodatkowania, ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 380.000 zł i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego. Następnie K przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia dochodów wolnych od podatku stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka S ujmuje koszty podatku dochodowego.

Przykład zastosowania pkt 13.2.

Spółka Z SA rozpoczęła w 20X9 r. działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz zezwoleniem na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy jednostka może ująć jako dochody wolne od podatku kwoty, równe 50% wydatków na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz najem gruntu i budynku. Najem gruntów i budynków stanowi dla Z SA leasing operacyjny, nie poniesiono natomiast wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych stanowiących aktywa jednostki. Wydatki na najem gruntów i budynku wyniosły w 20X9 r. 2.000.000 zł. Stawka podatku dochodowego wynosi 19%.

Ze względu na fakt, że nie są spełnione kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej (wydatki nie są związane z ujętym składnikiem aktywów), skutki zwolnienia dochodu ujmuje się w okresie, w którym zwolnienie przysługuje. Jeżeli zatem spółka Z osiągnęłaby dochód w 20X9 r., ujęto by zmniejszenie kosztów podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł ($50\% \times 2.000.000 \times 19\% = 190.000$ zł), wskutek zmniejszenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Jeżeli spółka Z nie osiągnie dochodu do opodatkowania, ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego. Następnie Z przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia dochodów wolnych od podatku stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka S ujmuje koszty podatku dochodowego.

Przykład zastosowania pkt 13.2.

W dniu 15.12.1995r. jednostka nabyła maszynę o wartości początkowej 1.000.000 zł. Stosownie do obowiązujących wówczas przepisów jednostka dokonała:

- a) w 1995r., jednorazowo odliczeń od dochodu w kwocie 1.000.000 zł, korzystając z ulgi inwestycyjnej; wskutek skorzystania z ulgi jednostka utraciła prawo do amortyzowania środka trwałego dla celów podatkowych,
- b) w 1996r. odliczeń od dochodu w kwocie 1.000.000 zł korzystając z premii inwestycyjnej, stanowiącej odliczenie od dochodu kwoty, równej odliczeniu od dochodu z tytułu ulgi z roku ubiegłego.

Efekty podatkowe ulgi inwestycyjnej powodują ujęcie przez jednostkę rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z dodatniej różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową środka trwałego. Dla celów rachunkowości maszyna jest amortyzowana metodą liniową według stawki 5%, bez wartości końcowej. W związku z tym wartość bilansowa maszyny na 31.12.2003r. wyniosła 600.000 zł ($1.000.000 \text{ zł} - 8 \times 5\% \times 1.000.000 \text{ zł}$). Ponieważ wartość podatkowa maszyny wyniosła 0, rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustalono na 31.12.2003r. w kwocie 114.000 zł ($600.000 \text{ zł} \times 19\%$).

Efekty podatkowe premii inwestycyjnej zostały ujęte przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym, sporządzonym za 1996r., doprowadzając do zmniejszenia kosztów podatku. Stawka podatku dochodowego, w myśl ustawy o podatku dochodowym, wyniosła 40% w 1996r. Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za 2003r. jednostka dokonała przekształcenia sprawozdania finansowego w celu uwzględnienia efektów premii inwestycyjnej. Jednostka na 31.12.2001r., 31.12.2002r. i 31.12.2003r. nie dysponowała produktami, na które rozliczane są koszty amortyzacji maszyny.

Ustalono oszczędności z tytułu premii inwestycyjnej:

$$1.000.000 \times 40\% = 400.000 \text{ zł}$$

Ponieważ premia inwestycyjna stanowi, zgodnie z pkt 13.2., rozliczenia międzyokresowe przychodów, które ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania i wyceny dotacji, subwencji i dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych, należy ją odpisywać równoległe do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Wartość odpisów premii za okres 01.01.1996r. – 31.12.2002r. wyniosła 140.000 zł ($7 \times 5\% \times 400.000 \text{ zł}$). Odpis premii za 2003r. wynosi 20.000 zł ($400.000 \text{ zł} \times 5\%$).

Aby przekształcić sprawozdanie finansowe dokonuje się następującego zapisu w księgach rachunkowych 2003r.:

DT	Wynik finansowy z lat ubiegłych	260.000 <i>(400.000-140.000)</i>	
CT	Koszty podatku dochodowego		20.000
CT	Rozliczenie międzyokresowe przychodów		240.000

Jednocześnie należy zapewnić porównywalność sprawozdania finansowego za 2002r., w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 2003r.

Zgodnie z pkt 4.7. ujęcie premii inwestycyjnej jako rozliczeń międzyokresowych przychodów powoduje powstanie różnic przejściowych dotyczących tej pozycji bilansu, gdyż kwota premii inwestycyjnej, odpisywanej na wynik finansowy w kolejnych latach, nie będzie stanowiła przychodów podatkowych. Zgodnie z pkt 13.2. te różnice przejściowe są pomijane przy ustaleniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

XIV. Kompensowanie należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego

14.1. W sprawozdaniu finansowym kompensuje się należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego z wyjątkiem przypadku, gdy:

- a) jednostka ma prawo do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, oraz
- b) zamierza potrącić należność i zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego.

Przykład zastosowania pkt 14.1.

24.02.20X4r. jednostka ustaliła nadpłatę z tytułu podatku dochodowego w zeznaniu podatkowym, sporządzonym za 20X3r., w kwocie 2.300.000 zł. Jednostka nie miała żadnych zaległości podatkowych ani bieżących zobowiązań podatkowych. W kwartalnym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na 31.03.20X4r. jednostka uwzględniła również zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 4.800.000 zł.

Zgodnie z przepisami nadpłata jest zaliczana na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami oraz na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi z urzędu w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania. Jeżeli jednak podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, nadpłata lub jej część zostanie wykorzystana w ten sposób.

Kompensowanie należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego zależy od zamiarów jednostki.

Wariant A: Jednostka złożyła wniosek o zaliczenie nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W związku z tym prezentuje ona zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego na 31.03.20X4r. w kwocie 2.500.000 zł (4.800.000 zł - 2.300.000 zł).

Wariant B: Jednostka nie złożyła wniosku o zaliczenie nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W związku z tym prezentuje ona zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, ustalone na 31.03.20X4r. w kwocie 4.800.000 zł oraz należność wynikającą z nadpłaty w kwocie 2.300.000 zł. Ponieważ warunki, określone w pkt 14.1.b. nie zostały spełnione, należność i zobowiązanie nie podlegają kompensowaniu.

Wariant C: Jednostka złożyła wniosek o zaliczenie części nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W tym przypadku rozwiązanie określone w wariantcie A stosuje się do tej części nadpłaty, która zostaje zaliczona na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, a rozwiązanie określone w wariantcie B – do pozostałej części nadpłaty.

Przykład zastosowania pkt 14.1.

15.03.20X4r. jednostka ALFA S.A., ustaliła zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w zeznaniu rocznym, sporządzonym za 20X3r., w kwocie 5.600.000 zł. Do 31.03.20X4r. zobowiązanie to nie zostało uregulowane przez ALFA S.A.

Jednostka zależna ALFA S.A. – BETA S.A., której dane są uwzględniane w sporządzanym przez ALFA S.A. skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym metodą pełną, złożyła 24.03.20X4r. zeznanie podatkowe za 20X3r., ustalając w nim nadpłatę z tytułu podatku dochodowego w kwocie 2.110.000 zł. Nadpłata ta nie została zwrócona jednostce do końca marca 20X4r. Za okres 1.01.20X4r. – 31.03.20X4r. jednostka ustaliła stratę podatkową. W okresie tym BETA S.A. nie wpłacała zaliczek na podatek dochodowy.

Spółka ALFA S.A. jest spółką publiczną. W związku z tym ma ona obowiązek sporządzenia na 31.03.20X4r. kwartalnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Ponieważ zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego ALFA S.A. nie może być potrącone od nadpłaty, ustalonej przez BETA S.A., nie są spełnione warunki, o których mowa w pkt 14.1. Zatem w kwartalnym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na 31.03.20X4r., należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego prezentuje się bez ich kompensowania.

14.2. Rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie. Rezerwę i aktywa można kompensować, jeżeli jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego³⁹. Uznaje się, że jednostka posiada tytuł uprawniający do jednoczesnego uwzględnienia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przy ustaleniu zobowiązania podatkowego, jeżeli:

- a) **jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, oraz**
- b) **aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tą samą władzę podatkową na:**
 - **tego samego podatnika, lub**
 - **różnych podatników, którzy są uprawnieni i zamierzają rozliczyć należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie netto lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczać zobowiązania z tytułu podatku dochodowego.**

14.3. Kompensowanie lub niekompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości, przyjętych przez jednostkę. Jednostka może nie kompensować aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub kompensować aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego według zasad określonych w pkt 14.2.

14.4. W przypadku przyjęcia zasad (polityki) rachunkowości polegających na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego kompensowaniu podlegają aktywa - po uwzględnieniu odpisów z tytułu utraty wartości - z rezerwami.

14.5. W świetle rozwiązań przyjętych w przepisach ustawy o podatku dochodowym, aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą być kompensowane w jednostkowych sprawozdaniach finansowych, o ile jednostki nie posiadają zakładów, w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W

³⁹ Zobacz: art. 37 ust. 7 ustawy o rachunkowości.

skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych warunkiem kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących różnych jednostek jest objęcie tych jednostek podatkową grupą kapitałową.

Przykład zastosowania pkt 14.2.

W sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na dzień 31.12.20X3r., jednostka GIGA S.A. ustaliła aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę odpowiednio 15.000.000 zł i 23.000.000 zł. Spółka nie posiada poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakładów w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów.

Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości jednostki.

Wariant A: Jeżeli jednostka przyjęła zasady (politykę) rachunkowości polegające na niekompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy nie są kompensowane. Jednostka prezentuje zatem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 15.000.000 zł oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 23.000.000 zł.

Uzasadnienie: zgodnie z pkt 14.2. jednostka ma prawo do niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Wariant B: Jeżeli jednostka przyjęła zasady (politykę) rachunkowości polegające na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy są kompensowane. Jednostka prezentuje zatem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 8.000.000 zł.

Uzasadnienie: zgodnie z pkt 14.2. jednostka ma prawo do kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli posiada tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Jednostka posiada taki tytuł, w rozumieniu pkt 14.2., gdyż:

- a) jednostka jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego ze względu na sposób ustalenia zobowiązania podatkowego; w ustawie o podatku dochodowym zakłada się ustalenie dochodu ze wszystkich źródeł, co ogranicza możliwość powstania na dany moment należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego; w przypadkach, w których takie należności i zobowiązania mogą jednocześnie wystąpić (przy sporządzaniu śródrocznego sprawozdania finansowego, przy ustaleniu należności wynikających z odliczeń od podatku dochodowego z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych), podatnik zazwyczaj ma prawo do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego (uzależnione niekiedy od złożenia właściwego wniosku); zatem warunek ten jest spełniony;
- b) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą danego podatnika i wynikają z podatku nałożonego przez ustawodawstwo Rzeczypospolitej Polskiej.

Przykład zastosowania pkt 14.2.

W sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na dzień 31.12.20X3r., jednostka GIGA S.A. ustaliła aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę odpowiednio 15.000.000 zł i 23.000.000 zł. Jednocześnie jednostka zależna od GIGA S.A. – HATE S.A. (z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) objęta konsolidacją metodą pełną, ustaliła aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości odpowiednio 10.000.000 zł i 5.000.000 zł.

GIGA S.A. i HATE S.A. nie stanowią podatkowej grupy kapitałowej. Spółki nie dysponują zakładami, w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości przyjętych przez jednostki.

Wariant A: Jeżeli do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przyjęto zasady (politykę) rachunkowości polegające na niekompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy nie są kompensowane. W skonsolidowanym bilansie prezentowane są zatem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 25.000.000 zł i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 28.000.000 zł.

Uzasadnienie: zgodnie z pkt 14.2. przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupa ma prawo do niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Wariant B: Jeżeli do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przyjęto zasady (politykę) rachunkowości polegające na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy są kompensowane tylko w takim zakresie, w jakim grupa posiada tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. W skonsolidowanym bilansie prezentowane są zatem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 5.000.000 zł i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 8.000.000 zł.

Uzasadnienie: zgodnie z pkt 14.2. aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą być z zasady kompensowane w ramach jednostkowego sprawozdania finansowego (wyjątek dotyczy aktywów i rezerw wynikających z podatków dochodowych, nałożonych przez różne władze podatkowe). Jednak aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące różnych podatników nie mogą być kompensowane, gdyż nie są spełnione warunki, określone w pkt 14.2.

XV. Połączenia. Nabycie jednostki lub jej zorganizowanej części

- 15.1. Zasady przedstawione w poprzednich rozdziałach stosuje się do połączeń jednostek, z uwzględnieniem wyjaśnień zawartych w tym rozdziale.
- 15.2. Na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia ustala się aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące podmiotu przejętego. Wartość tych aktywów i rezerw jest uwzględniana przy ustaleniu wartości aktywów netto podmiotu przejętego, a pośrednio przy ustaleniu wartości firmy.
- 15.3. Na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia ustala się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące podmiotu przejmującego, z których uzyskanie korzyści w przyszłości stało się, zgodnie z pkt 11.11. - 11.20., prawdopodobne, wskutek tegoż połączenia. Wartość tych aktywów zmniejsza koszty podatku dochodowego.
- 15.4. Jeżeli na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia:
 - a) ustalono dodatnią wartość firmy, nie uwzględniając przy tym aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących jednostki przejętej, ponieważ były one objęte odpisami aktualizującymi, oraz
 - b) po terminie połączenia, lecz nie później niż do końca roku obrotowego, w którym nastąpiło połączenie, uzyskano informacje o okolicznościach występujących na dzień połączenia, świadczące o uzyskaniu korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących jednostki przejętej,
 - wynikający z tego powodu wzrost wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejsza wartość firmy. Korekta wynikająca z tego tytułu nie może doprowadzić wartości firmy do kwoty mniejszej niż 0.
- 15.5. Jeżeli na dzień połączenia rozliczanego metodą łączenia udziałów ustalono wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego bez odpisów aktualizujących, które anulowano wskutek połączenia, a w poprzednich okresach od aktywów tych (tj. aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z tych samych różnic przejściowych) dokonano odpisów aktualizujących, sprawozdania finansowe za poprzednie okresy przedstawiane dla celów porównania należy tak skorygować, aby wyeliminować utworzone na nie odpisy aktualizujące. Jeżeli wskutek połączenia rozliczanego metodą łączenia udziałów, na dzień połączenia ustalono odpisy aktualizujące część aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, przyjmuje się, że odpisy te dotyczą wszystkich ujemnych różnic przejściowych, określonych na ten dzień, w proporcji do udziału w łącznej ich wartości. W tym przypadku przedstawiane dla celów porównania sprawozdania finansowe za poprzednie okresy należy skorygować odpowiednio przyjmując, że odpisy aktualizujące powinny pokrywać część wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z tych samych różnic przejściowych.
- 15.6. Zasady określone w pkt 15.1. – 15.5. stosuje się również odpowiednio do nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części.

XVI. Skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych. Wycena udziałów w jednostkach podporządkowanych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych

- 16.1. Zasady określone w rozdziałach I – XIV stosuje się odpowiednio do skonsolidowanych sprawozdań finansowych, przy konsolidowaniu jednostki metodą pełną lub metodą proporcjonalną oraz do wyceny udziałów metodą praw własności w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, z uwzględnieniem wyjaśnień zawartych w tym rozdziale.
- 16.2. Na dzień objęcia kontroli ustala się aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące jednostki zależnej. Wartość tych aktywów i rezerw uwzględnia się przy ustalaniu wartości aktywów netto tej jednostki, a pośrednio przy ustalaniu wartości firmy oraz kapitałów mniejszości.
- 16.3. Na dzień objęcia kontroli ustala się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące jednostki dominującej, z których uzyskanie korzyści w przyszłości stało się, zgodnie z pkt 11.11. - 11.20., prawdopodobne, wskutek tego zdarzenia. Wartość tych aktywów zmniejsza koszty podatku dochodowego.

Przykład zastosowania pkt 16.2. i 16.3.

Spółka akcyjna D nabyła 31.12.20X3r. 80% akcji spółki akcyjnej Z za cenę 3.200.000 zł. Bilanse obu spółek na 31.12.20X3r. przedstawiono poniżej:

AKTYWA		D	Z
A.	Aktywa trwałe	7.000.000	2.000.000
I.	Wartości niematerialne i prawne	962.000	0
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	2.800.000	2.000.000
III.	Inwestycje długoterminowe		
1.	Długoterminowe aktywa finansowe		
a)	W jednostkach powiązanych		
–	Akcje i udziały	3.200.000	0
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe		
1.	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	38.000	0
B.	Aktywa obrotowe	5.000.000	1.500.000
I.	Zapasy		
1.	Materiały	1.000.000	300.000
2.	Produkty	2.000.000	700.000
II.	Należności	1.500.000	200.000
III.	Inwestycje krótkoterminowe	500.000	300.000
RAZEM AKTYWA		12.000.000	3.500.000
PASywa		D	Z
A.	Kapitał własny	9.000.000	2.500.000
I.	Kapitał podstawowy	6.000.000	2.000.000
II.	Kapitał zapasowy	2.500.000	250.000
III.	Pozostałe kapitały rezerwowe	200.000	100.000
IV.	Zysk (strata) netto	300.000	150.000
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	3.000.000	1.000.000
I.	Rezerwy na zobowiązania		
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	11.400
II.	Zobowiązania długoterminowe		
1.	Wobec pozostałych jednostek		
a)	Kredyty i pożyczki	1.000.000	800.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek		
1.	Wobec pozostałych jednostek		
a)	Z tytułu dostaw i usług	2.000.000	188.600
RAZEM PASywa		12.000.000	3.500.000

W jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółka D wycenia inwestycje w akcje długoterminowe w cenie nabycia, pomniejszonej o odpisy z tytułu utraty wartości.

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jakie wynikają z jednostkowego sprawozdania finansowego jednostki Z, wynikają z różnej wysokości stawek amortyzacyjnych stosowanych dla celów rachunkowości oraz dla celów podatkowych. Dla celów rachunkowości maszyna, nabyta przez spółkę Z w grudniu 20X0r. za 200.000 zł, jest amortyzowaną metodą liniową, bez wartości końcowej, przy założeniu 10-cio letniego okresu używania. Dla celów podatkowych maszyna ta jest amortyzowana metodą liniową, bez wartości końcowej, według stawki 20%. Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3r. przewiduje 19% stawkę podatkową dla 20X4r.

W jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki Z wykazano następujące różnice przejściowe oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące maszyny:

	31.12.X3r.		
Cena nabycia maszyny	200.000		
Umorzenie dla celów rachunkowości	60.000		
Wartość bilansowa maszyny	140.000		
Cena nabycia maszyny	200.000		
Umorzenie dla celów podatkowych	120.000		
Wartość podatkowa maszyny	80.000		
Różnica przejściowa	60.000		
Stawka podatkowa	19%		
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalona na 31.12.20X3r. w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki Z:	11.400 <i>(19%×60.000)</i>		
<p>Spółka D w poprzednim roku obrotowym (20X2r.) poniosła stratę podatkową - 200.000 zł, podlegającą odliczeniu w ciągu 5 kolejnych lat w wysokości nie wyższej niż 50% w jednym roku. Ze względu na fakt, że w poprzednim roku obrotowym nie zostały spełnione kryteria, o których mowa w pkt 11.13., jednostka ujęła odpis aktualizujący wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.</p> <p>W roku obrotowym 20X3 dochód spółki D wyniósł 0. Wobec tego, że spółka Z będzie produkować dla spółki D podzespoły, które uprzednio spółka D zakupywała od dostawcy zagranicznego po relatywnie wysokiej cenie, koszty spółki D ulegną w kolejnych latach istotnemu obniżeniu. W 20X3r. zawarto również szereg umów z odbiorcami, których realizacja w kolejnych latach, biorąc pod uwagę strukturę kosztów uwzględniającą nowego dostawcę, pozwoli na osiągnięcie korzystnych wyników finansowych oraz wysokiej podstawy opodatkowania. Dlatego biorąc pod uwagę dane wynikające z budżetu uznano, że kryteria określone w pkt 11.13. zostały spełnione wskutek objęcia kontrolą spółki Z⁴⁰, a strata poniesiona przez spółkę D zostanie odliczona od dochodu w kolejnych 2 latach:</p>			
	20X3r.		
Strata podlegająca odliczeniu:	200.000		
Stawka podatkowa:	19%		
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X3r.:	38.000 <i>(19%×200.000)</i>		
Informacje dotyczące wartości księgowej i godziwej aktywów i zobowiązań spółki Z na 31.12.20X3r. przedstawiają się następująco:			
	Wartość godziwa	Wartość księgowa	Różnica
Aktywa trwale	1.990.000	2.000.000	-10.000
Aktywa obrotowe	2.150.000	1.500.000	650.000
Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania (bez rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego)	688.600	988.600	-300.000

⁴⁰ W przykładzie przedstawiono niektóre argumenty przemawiające za (strata podatkowa w roku uprzednim, podstawa opodatkowania 0 w roku bieżącym) i przeciw (np. umowy zawarte z odbiorcami) ujęciu odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Informacje zawarte w przykładzie nie wystarczają do ustalenia, czy uzyskanie korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest prawdopodobne.

Przedstawione argumenty należałoby jednak przeanalizować z punktu widzenia ich ewentualnego wpływu, na oczekiwaną wysokość podstawy opodatkowania. Występowanie strat podatkowych w latach poprzedzających rok obrotowy, wskutek innych zdarzeń niż zdarzenia o charakterze niepowtarzalnym, stanowi silną przesłankę sugerującą, że straty takie mogą wystąpić i w przyszłości. Dlatego w wielu przypadkach będzie to argument wystarczający do objęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odpisami aktualizującymi. W rozpatrywanym przypadku uznano, że obniżka kosztów wskutek dostaw od spółki Z będzie na tyle istotna, że biorąc pod uwagę zawarte umowy jest prawdopodobne, że dochód jaki zostanie osiągnięty przez spółkę C pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych.

Różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością księgową aktywów i zobowiązań wynikają z wyceny:

- maszyny w wartości godziwej (różnica dotycząca aktywów trwałych) niższej od wartości bilansowej (wartość godziwa maszyny - 130.000 zł, a wartość księgowa – 140.000 zł; jednocześnie, zgodnie z przedstawionymi założeniami, wartość podatkowa maszyny wyniosła 80.000 zł),
- produktów w wartości godziwej (różnica dotycząca aktywów obrotowych) wyższej od wartości bilansowej,
- zobowiązań długoterminowych z tytułu kredytu o stałym oprocentowaniu w wartości godziwej (różnica dotycząca zobowiązań i rezerw na zobowiązania) niższej od wartości bilansowej; odsetki jak i raty kapitałowe od tych zobowiązań będą płatne poczynając od 20X5r.

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących aktywów jednostki objętej kontrolą:

Maszyna	Wartość godziwa maszyny:	130.000
	Wartość podatkowa maszyny:	80.000
	Różnica przejściowa (dodatnia):	50.000
Zapasy	Wartość godziwa produktów:	1.350.000
	Wartość podatkowa produktów:	700.000
	Różnica przejściowa (dodatnia):	650.000
Zobowiązania	Wartość godziwa zobowiązań z tytułu kredytu:	500.000
	Wartość podatkowa zobowiązań z tytułu kredytu:	800.000
	Różnica przejściowa (dodatnia):	300.000
Różnice przejściowe dodatnie razem:		1.000.000
Różnice przejściowe ujemne razem:		0

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w skonsolidowanym bilansie:

Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	50.000
Różnice przejściowe dotyczące produktów:	650.000
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań z tytułu kredytu:	300.000
Różnice przejściowe dodatnie razem:	1.000.000
Stawka podatkowa właściwa do ustalenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	19%
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	190.000
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęta w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki Z:	11.400
Korekta rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	178.600

Obliczenie wartości firmy:

Cena nabycia udziałów spółki Z:		3.200.000
Wartość godziwa aktywów netto spółki Z:		
Wartość godziwa aktywów:	4.140.000	
Wartość godziwa zobowiązań i rezerw na zobowiązania (bez rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego):	688.600	
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące jednostki objętej kontrolą:	190.000	
Wartość godziwa aktywów netto spółki Z:		3.261.400
Udział w aktywach netto spółki Z:		80%
Wartość godziwa aktywów netto spółki Z przypadająca na jednostkę dominującą D:		2.609.120 <i>(80%×3.261.400)</i>
Wartość firmy:		590.880 <i>(3.200.000-2.609.120)</i>

Obliczenie kapitałów mniejszości:

Wartość godziwa aktywów netto spółki Z:	3.261.400
Udział udziałowców mniejszościowych w aktywach netto spółki Z:	20%
Wartość godziwa aktywów netto spółki Z przypadająca na udziałowców mniejszościowych:	652.280

Skonsolidowany bilans grupy D+Z:

	AKTYWA	D	Z	RAZEM	WYŁĄCZENIA		Skonsolidowany bilans
					DT	CT	
A.	Aktywa trwałe	7.000.000	2.000.000	9.000.000		10.000 (1)	6.380.880
	W tym akcje D	3.200.000	0	3.200.000		3.200.000 (2)	
	W tym wartość firmy – jednostki zależne	0	0	0	2) 590.880		590.880
	W tym rozliczenia międzyokresowe czynne z tytułu odroczonego podatku dochodowego	38.000	0	38.000			38.000
B.	Aktywa obrotowe	5.000.000	1.500.000	6.500.000	1) 650.000		7.150.000
	RAZEM AKTYWA	12.000.000	3.500.000	15.500.000			13.530.880
	PASYWA	D	Z	RAZEM	DT	CT	RAZEM
	Kapitał z aktualizacji wyceny jednostki zależnej				2) 761.400	761.400 (1)	
A.	Kapitał własny	9.000.000	2.500.000	11.500.000			9.000.000
I.	Kapitał podstawowy	6.000.000	2.000.000	8.000.000	2) 2.000.000		6.000.000
II.	Kapitał zapasowy	2.500.000	250.000	2.750.000	2) 250.000		2.500.000
III.	Pozostałe kapitały rezerwowe	200.000	100.000	300.000	2) 100.000		200.000
IV.	Zysk (strata) netto	300.000	150.000	450.000	2) 150.000		300.000
B.	Kapitał mniejszości					652.280 (2)	652.280
D.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	3.000.000	1.000.000	4.000.000	1) 300.000	178.600 (1)	3.878.600
	RAZEM PASYWA	12.000.000	3.500.000	15.500.000			13.530.880

Objaśnienie korekt:

- 1) Korekty wartości księgowej aktywów i zobowiązań przejętej spółki Z do wartości godziwej,
 - 2) Ustalenie wartości firmy, kapitałów mniejszości oraz eliminacja kapitałów własnych przejętej spółki Z.
- 16.4. Zasady, o których mowa w pkt 16.2. i 16.3. stosuje się również odpowiednio do ujęcia jednostki metodą proporcjonalną oraz do wyceny udziałów metodą praw własności w

jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, na dzień powstania stosunku podporządkowania lub na dzień jego wzmocnienia.

16.5. Jeżeli na dzień objęcia kontroli:

- a) ustalono dodatnią wartość firmy, nie uwzględniając przy tym aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących jednostki przejętej, ponieważ były one objęte odpisami aktualizującymi,
- b) po terminie objęcia kontrolą, lecz nie później niż do końca roku obrotowego, w którym nastąpiło objęcie kontrolą, uzyskano informacje o okolicznościach występujących na dzień objęcia kontrolą, świadczące o uzyskaniu korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących jednostki zależnej, wynikający z tego powodu wzrost wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejsza wartość firmy. Korekta wynikająca z tego tytułu nie może doprowadzić wartości firmy do kwoty mniejszej niż 0.

16.6. Zasady, o których mowa w pkt 16.5. stosuje się również do wyceny dodatniej wartości firmy ujętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, przy stosowaniu metody proporcjonalnej oraz wskutek wyceny udziałów metodą praw własności w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, na dzień powstania stosunku podporządkowania lub na dzień jego wzmocnienia.

16.7. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przez różnice przejściowe związane z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych rozumie się różnice pomiędzy wartością bilansową tych inwestycji a ich wartością podatkową. Wartość bilansowa inwestycji w jednostkach podporządkowanych obejmuje wartość aktywów netto jednostki podporządkowanej, przypadającą na jednostkę dominującą, wspólnika jednostki współzależnej lub znaczącego inwestora powiększoną o wartość firmy a pomniejszoną o ujemną wartość firmy i odpisy z tytułu utraty wartości. Różnice przejściowe dotyczące wartości firmy, ustalonej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub przy wycenie udziałów metodą praw własności, nie stanowią podstawy do ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Są one jednak uwzględniane przy ustaleniu różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych, o których mowa w pkt 16.8. lub pkt 16.12.

16.8. Na dzień bilansowy jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor ujmuje w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego od dodatnich różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych z wyjątkiem inwestycji, w odniesieniu do których spełnione są łącznie następujące warunki:

- a) jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych, oraz
- b) jest prawdopodobne, że różnice przejściowe nie odwrócą się w przyszłości.

Można odstąpić od ujęcia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących inwestycji w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych w przypadku, gdy ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest niewykonalne. W tym przypadku, w informacji dodatkowej, ujawnia się różnice przejściowe dotyczące inwestycji w jednostkach, zależnych, współzależnych i stowarzyszonych oraz wartość nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

16.9. Jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych, jeżeli ma możliwość samodzielnego określania sposobu podziału zysku przez jednostkę

podporządkowaną biorąc pod uwagę liczbę głosów, jakimi dysponuje na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy, zgromadzeniu wspólników lub w innym organie uprawnionym, zgodnie z obowiązującymi przepisami, umową lub statutem, do podejmowania decyzji o sposobie podziału zysku.

16.10. Jeżeli w dającej się przewidzieć przyszłości jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor nie zamierza i nie będzie zmuszony:

a) zbyć udziały w jednostce podporządkowanej, oraz

b) wywrzeć wpływ na podział zysku przez jednostkę podporządkowaną w postaci wypłaty dywidendy

uznaje się za prawdopodobne, że dodatnie różnice przejściowe nie odwrócą się w przyszłości.

16.11. Jeżeli jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor, zgodnie z par. 16.8. jest zobowiązany do ujęcia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustala się sposób odwracania się różnic przejściowych. Jeżeli nie jest możliwe wiarygodne określenie sposobu odwrócenia się różnic przejściowych w przyszłości, przyjmuje się, że odwrócenie tych różnic przejściowych nastąpi poprzez sprzedaż udziałów.

Przykład zastosowania pkt 16.8. i 16.11

Jednostka nabyła 30.06.20X9r. 800 z 1.000 akcji BETA S.A. (jednostka zależna) za cenę 1.000.000 zł. Wartość godziwa aktywów netto BETA S.A., ustalona na 30.06.20X9r., wyniosła 700.000 zł. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań BETA S.A.

W okresie od 30.06.20X9r. do 31.12.20X9r. jednostka zależna osiągnęła zysk netto - 200.000 zł. Jednostka dominująca kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 16.9.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

W myśl ustawy o podatku dochodowym, dochód z tytułu dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych w 20X9 r. nie będzie opodatkowany.

Przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.

	31.12.20X9r.
Wartość firmy:	396.000 <i>(1.000.000-700.000×80%)×90%</i>
Wartość aktywów netto jednostki zależnej, uwzględniona w skonsolidowanym bilansie (bez uwzględnienia wartości firmy):	900.000 <i>700.000+200.000</i>
Kapitał mniejszości:	180.000 <i>900.000×20%</i>
Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej:	1.116.000 <i>396.000+900.000-180.000</i>
Wartość podatkowa inwestycji w jednostce zależnej:	1.000.000
Różnice przejściowe:	116.000

WARIANT A

Jednostka dominująca nie zamierza zbyć akcji spółki BETA, natomiast zakłada możliwość podziału zysku w postaci dywidendy.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8b. (jednostka dominująca dopuszcza możliwość wypłaty dywidendy, co stanowi odwrócenie się różnicy przejściowej), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ze względu na fakt, iż dywidendy nie są opodatkowane, stosownie do pkt. 16.11. nie ujmuje się takiej rezerwy.

WARIANT B

Jednostka dominująca zamierza zbyć akcje spółki BETA w ciągu najbliższych 5 lat. Nie przewiduje natomiast wypłaty dywidend.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8b. (jednostka zamierza zbyć akcje), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ze względu na fakt, iż odwrócenie się różnicy przejściowej nastąpi przez sprzedaż akcji, stosownie do pkt. 16.11. ujmuje się taką rezerwę w kwocie 22.040 ($19\% \times 116.000$) oraz koszty podatku dochodowego.

WARIANT C

Jednostka dominująca nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki BETA oraz co do wpływu na wypłatę dywidend przez tą spółkę.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8b. (jednostka może zbyć akcje lub wpłynąć na podział dywidendy), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ze względu na fakt, iż odwrócenie się różnicy przejściowej może nastąpić przez sprzedaż akcji, stosownie do pkt. 16.11. (nie jest możliwe wiarygodne określenie sposobu odwrócenia się różnic przejściowych w przyszłości, należy zatem przyjąć, że odwrócenie tych różnic przejściowych nastąpi poprzez sprzedaż akcji) ujmuje się taką rezerwę w kwocie 22.040 ($19\% \times 116.000$) oraz koszty podatku dochodowego.

WARIANT D

Jednostka zamierza sprzedać akcje spółki BETA po trzech latach. Do tego momentu jednostka dominująca zamierza wpłynąć na wypłatę dywidendy przez BETA, w kwocie 100.000 zł.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8b. (jednostka sprzedaje akcje lub wpłynie na wypłatę przez BETA dywidendy), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej:

- nastąpi przez wypłatę dywidendy w kwocie 100.000 zł (w tym na jednostkę dominującą przypada 80.000 zł),

- nastąpi poprzez sprzedaż akcji po trzech latach,

ujmuje się taką rezerwę w kwocie 6.840 [$19\% \times (116.000 - 80.000)$] oraz koszty podatku dochodowego.

Przykład zastosowania pkt 16.8. i 16.11.

Jednostka nabyła 30.06.20X9 r. 300 z 1.000 akcji GAMMA S.A. (jednostka stowarzyszona) za cenę 400.000 zł. Wartość godziwa aktywów netto GAMMA S.A., ustalona na 30.06.20X9 r., wyniosła 700.000. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań GAMMA S.A. W okresie od 30.06.20X9 r. do 31.12.20X9 r. jednostka stowarzyszona osiągnęła zysk netto - 200.000 zł.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

Znaczący inwestor nie kontroluje terminów i kwot odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 16.9.

W myśl ustawy o podatku dochodowym, dochód z tytułu dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych w 20X9 r. nie będzie opodatkowany. Przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.

	31.12.20X9 r.
Wartość firmy:	171.000 <i>(400.000-700.000x30%)x90%</i>
Wartość bilansowa inwestycji w jednostce stowarzyszonej (włącznie z wartością firmy):	441.000 <i>171.000+700.000x30%+ 200.000x30%</i>
Wartość podatkowa inwestycji w jednostce stowarzyszonej:	400.000
Różnice przejściowe:	41.000

WARIANT A

Znaczący inwestor nie zamierza zbyć akcje spółki GAMMA, natomiast zakłada możliwość wpływu na podział zysku w postaci dywidendy.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 16.8b. (jest możliwe, że różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ze względu na fakt, iż dywidendy nie są opodatkowane a znaczący inwestor nie zamierza sprzedać akcji, stosownie do pkt. 16.11. nie ujmuje się takiej rezerwy.

WARIANT B

Znaczący inwestor zamierza zbyć akcje spółki GAMMA w ciągu trzech lat. W tym okresie znaczący inwestor nie zamierza wpływać na wypłatę dywidendy przez GAMMA SA.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 16.8b. (znaczący inwestor zamierza zbyć akcje), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ze względu na fakt, iż odwrócenie się różnicy przejściowej może nastąpić przez sprzedaż akcji, stosownie do pkt.

16.10a ujmuje się taką rezerwę w kwocie 7.790 (19%×41.000) oraz koszty podatku dochodowego.

WARIANT C

Znaczący inwestor nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki GAMMA oraz co do wpływu na wypłatę dywidend przez GAMMA.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 16.8b. (znaczący inwestor może zbyć akcje lub wpłynąć na wypłatę dywidendy), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ze względu na fakt, iż odwrócenie się różnicy przejściowej może nastąpić przez sprzedaż akcji, stosownie do pkt. 16.11 ujmuje się taką rezerwę w kwocie 7.790 (19%×41.000) oraz koszty podatku dochodowego.

WARIANT D

Znaczący inwestor zamierza sprzedać akcje spółki GAMMA po trzech latach. Do tego momentu znaczący inwestor zamierza wpłynąć na wypłatę dywidendy w kwocie 100.000 zł.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.8a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 16.8b. (znaczący inwestor sprzedaje akcje), należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej:

- może nastąpić poprzez wypłatę dywidendy a znaczący inwestor nie kontroluje odwracania się różnicy przejściowej w ten sposób,
 - może nastąpić poprzez sprzedaż akcji,
- stosownie do pkt. 16 ust. 11 ujmuje się taką rezerwę w kwocie 7.790 (19%×41.000) oraz koszty podatku dochodowego.

Przykład zastosowania pkt 12.4, 16.8. i 16.11.

Jednostka H S.A. (posiadająca siedzibę na terytorium Polski) nabyła 30.06.20X9 r. 100% z 1.000 akcji spółki Y (jednostka zależna), z siedzibą w strefie EUR, za cenę 4.000.000 EUR, przeliczając je (dla celów podatku dochodowego) według kursu 4,00. Wartość godziwa aktywów netto spółki Y, ustalona na 30.06.20X9 r., wyniosła 3.000.000 EUR. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań Y. W okresie od 30.06.20X9 r. do 31.12.20X9 r. jednostka zależna osiągnęła zysk netto - 2.100.000 EUR.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

Jednostka dominująca H S.A. kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 16.9. Jednocześnie jednak zamierza zbyć akcje spółki Y za 3 lata, nie wpływając do tego terminu na podział zysku przez Y w postaci dywidendy.

Stawka podatkowa obowiązująca na terytorium Polski wynosi 19% a w państwie, w którym ma siedzibę spółka Y - 30%. Przepisy podatkowe obowiązujące na terytorium Polski przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.

Na dzień bilansowy 31.12.20X9 r. kurs zastosowany do przeliczenia aktywów i zobowiązań

jednostki zależnej wyniósł 5.00 zł. Przychody i koszty jednostki zależnej wyrażone w EUR za okres od 30.06.20X9 r. do 31.12.20X9 r. zostały przeliczone na złote według kursu 4,50. Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.

	31.12.20X9 r.
Wartość firmy w EUR:	900.000 (4.000.000-3.000.000)x90%
Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej (włącznie z wartością firmy) w EUR:	6.000.000 (3.000.000+2.100.000 +900.000)
Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej (włącznie z wartością firmy) w zł:	30.000.000 (6.000.000)x5
Wartość podatkowa inwestycji w jednostce zależnej:	16.000.000
Różnice przejściowe (w zł):	14.000.000 (30.000.000-16.000.000)
Różnice przejściowe uwzględnione w wyniku finansowym:	9.000.000 (2.100.000-100.000)x4,5
Różnice przejściowe uwzględnione w kapitale z aktualizacji wyceny jednostki zależnej:	5.000.000 (14.000.000-9.000.000)
Skonsolidowane sprawozdanie finansowe:	
<p>Ze względu na fakt, że jest prawdopodobne odwrócenie się dodatnich różnic przejściowych, a odwrócenie to nastąpi poprzez sprzedaż akcji, ujmuje się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 2.660.000 zł (14.000.000x19%). Rezerwa ta zostanie ujęta jako koszty podatku dochodowego w kwocie 1.710.000 zł (9.000.000x19%=1.710.000 zł) oraz jako zmniejszenie kapitału z aktualizacji wyceny jednostki zależnej w kwocie 950.000 zł (5.000.000x19%=950.000 zł).</p>	

16.12. Na dzień bilansowy jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od ujemnych różnic przejściowych związanych inwestycjami w jednostkach podporządkowanych, jeżeli prawdopodobne jest, że ujemne różnice przejściowe ulegną odwróceniu w przyszłości. Pkt 11.11. - 11.20. stosuje się odpowiednio.

Można odstąpić od ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących inwestycji w jednostkach, zależnych, współzależnych i stowarzyszonych w przypadku, gdy ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest niewykonalne. W tym przypadku, w informacji dodatkowej, ujawnia się różnice przejściowe dotyczące inwestycji w jednostkach, zależnych, współzależnych i stowarzyszonych oraz wartość nieujętych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

16.13. Jeżeli w dającej się przewidzieć przyszłości jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor zamierza i będzie w stanie zbyć udziały w jednostce podporządkowanej uznaje się, iż jest prawdopodobne, że ujemna różnica przejściowa ulegnie odwróceniu w przyszłości.

16.14. Jeżeli jednostka nie ma sprecyzowanych zamiarów co do postępowania z udziałami jednostki podporządkowanej, a różnica przejściowa jest różnicą ujemną, zakłada się, iż nie jest prawdopodobne, że ujemne różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości.

Przykład zastosowania pkt 16.12, 16.13 i 16.14.

Jednostka nabyła 30.06.20X9r. 800 z 1.000 akcji FRA S.A. za cenę 1.000.000 zł. Wartość godziwą aktywów netto FRA S.A. ustalona na 30.06.20X9r. wyniosła 700.000 zł. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań FRA S.A.

W okresie od 30.06.20X9r. do 31.12.20X9r. jednostka zależna poniosła stratę netto - 400.000 zł.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

Jednostka dominująca kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 16.9.

W myśl ustawy o podatku dochodowym, dochód z tytułu dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych w 20X9 r. nie będzie opodatkowany. Przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.

Ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.

	31.12.20X9r.
Wartość firmy:	396.000 <i>(1.000.000-700.000×80%)×90%</i>
Wartość aktywów netto jednostki zależnej, uwzględniona w skonsolidowanym bilansie (bez uwzględnienia wartości firmy):	300.000 <i>700.000-400.000</i>
Kapitał mniejszości:	60.000 <i>300.000×20%</i>
Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej:	636.000 <i>396.000+300.000-60.000</i>
Wartość podatkowa inwestycji w jednostce zależnej:	1.000.000
Różnice przejściowe:	-364.000

WARIANT A

Jednostka dominująca nie zamierza zbyć akcje spółki FRA, natomiast zakłada możliwość podziału zysku w postaci dywidendy.

Ponieważ nie został spełniony pkt. 16.12. (jednostka dominująca nie wpłynie na odwrócenie się ujemnej różnicy przejściowej – zobacz pkt. 16.13), nie ujmuje się aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

WARIANT B

Jednostka dominująca zamierza zbyć akcje spółki FRA w ciągu najbliższych 5 lat, nie przewiduje natomiast wypłaty dywidend.

Ponieważ został spełniony pkt. 16.12. (jednostka dominująca zamierza zbyć akcje), ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 69.160 ($364.000 \times 19\%$) oraz zmniejsza koszty podatku dochodowego. Następnie aktywa te są testowane pod kątem utraty wartości, zgodnie z pkt. 11.11. - 11.20.

WARIANT C

Jednostka dominująca nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki FRA.

Ponieważ jednostka dominująca nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki FRA, stosowanie do pkt. 16.14. przyjmuje się, że nie jest prawdopodobne, że ujemne różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości. Nie ujmuje się zatem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

WARIANT D

Jednostka dominująca zamierza sprzedać akcje spółki FRA po trzech latach. Do tego momentu jednostka dominująca zamierza wpłynąć na wypłatę dywidendy przez FRA, w kwocie 100.000 zł.

Ponieważ został spełniony pkt. 16.12. (jednostka sprzeda akcje po trzech latach), ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 69.160 ($364.000 \times 19\%$) oraz zmniejsza koszty podatku dochodowego. Następnie aktywa te są testowane pod kątem utraty wartości, zgodnie z pkt. 11.11.-11.20.

16.15. Jeżeli pomiędzy jednostkami tworzącymi grupę kapitałową dochodzi do transakcji, które są źródłem niezrealizowanych zysków lub strat z punktu widzenia tej grupy i podlegają wyłączeniu w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, to różnice pomiędzy wartością bilansową aktywów, ustaloną w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym a ich wartością podatkową, są różnicami przejściowymi.

Przykład zastosowania pkt 16.15.

Jednostka dominująca ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej. Jednostka zależna sprzedała jednostce dominującej towary za cenę 100.000 zł, nabyte uprzednio za 70.000 zł. Towary te nie zostały sprzedane przez jednostkę dominującą do 31.12.20X3r. Według przewidywań towary te zostaną sprzedane w 20X4r.

Jednostka dominująca i jednostka zależna są podatnikami podatku dochodowego.

Ustawa o podatku dochodowym przewiduje, że w 20X4r. stawka podatku dochodowego wyniesie 19%.

W dokumentacji konsolidacyjnej następuje korekta wartości bilansowej towarów do poziomu 70.000 zł:

Wartość bilansowa towarów w skonsolidowanym bilansie:	70.000
Wartość podatkowa towarów:	100.000
Różnica przejściowa:	-30.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	5.700 <i>(19%×30.000)</i>

W dokumentacji konsolidacyjnej następuje eliminacja przychodów i kosztów w kwocie 100.000 zł oraz ujęcie korekty wartości towarów w kwocie -30.000 zł i kosztów sprzedanych towarów w kwocie 30.000 zł, w związku z niezrealizowanym zyskiem na transakcji wewnątrzgrupowej. Jednocześnie ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejszenie kosztów z tytułu podatku dochodowego na kwotę 5.700 zł. Kwota niezrealizowanego zysku netto przypadającego na udziałowców mniejszości ($20\% \times 30.000 - 20\% \times 5.700 = 4.860$ zł) zmniejsza kapitał mniejszości. Gdyby w tych samych warunkach jednostką sprzedającą była jednostka dominująca, nie ujmowano by korekty kapitałów mniejszości.

16.16. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się według stawki podatkowej, właściwej dla państwa, w którym nastąpi zbycie przez grupę kapitałową składnika aktywów lub rozliczenie zobowiązań. Różnice przejściowe wynikające z wyceny w wartości godziwej aktywów i zobowiązań jednostki zależnej, współzależnej lub stowarzyszonej, mającej siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest inna waluta niż PLN, są przeliczane według stawki podatkowej, obowiązującej w tym państwie.**Przykład zastosowania pkt 16.16.**

Jednostka dominująca A ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej B. Jednostka dominująca posiada siedzibę na terytorium Polski (stawka podatkowa wynosi 19%) i podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jednostka zależna ma siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest EUR, a stawka podatkowa wynosi 30%.

Jednostka A w dniu 1.12.20X0 r. sprzedała jednostce B towary o cenie nabycia 1.000.000 zł, za cenę 500.000 EUR. W związku z tą transakcją jednostka A ujęła przychody podatkowe w kwocie 2.000.000 zł (przeliczyła 500.000 EUR na złote według kursu 1:4) oraz koszty uzyskania przychodów w kwocie 1.000.000 zł. Te same kwoty jednostka dominująca ujęła w księgach rachunkowych jako przychody ze sprzedaży i koszt sprzedanych towarów. Jednostka zależna sprzedała towary nabyte od jednostki dominującej za cenę 1.000.000 EUR. Do dnia bilansowego 31.12.20X0r. jednostka B nie uregulowała swojego zobowiązania wobec jednostki A. Kurs EUR na dzień bilansowy wyniósł 5,00 zł.

Jednostka A ujmuje jako przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów różnice kursowe powstałe przy spłacie należności i zobowiązań. Różnice kursowe z wyceny należności i zobowiązań nie stanowią dla jednostki A przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki A:

Ze względu na fakt, że jednostka A:

- wycenia należności od jednostki B na dzień 31.12.20X0 r. w kwocie 2.500.000 zł,
- wartość podatkowa tej należności wynosi 2.000.000 zł,
- stawka podatkowa wynosi 19%,

w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostka A, sporządzonym na 31.12.20X0 r. ujmuje rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 95.000 ($500.000 \times 19\%$) i jednocześnie ujmuje koszty podatku dochodowego w tej kwocie.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

W dokumentacji konsolidacyjnej następuje eliminacja rozrachunków pomiędzy jednostką dominującą a jednostką zależną w kwocie 2.500.000 zł oraz eliminacja przychodów i kosztów z tytułu transakcji wewnętrzgrupowych w kwocie 2.000.000 zł. Ze względu na fakt, że różnice kursowe z wyceny pozycji walutowej nie zostały wyeliminowane, nie następuje korekta rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Przykład zastosowania pkt 16.16.

Jednostka dominująca C ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej D. Jednostka dominująca posiada siedzibę na terytorium Polski (stawka podatkowa wynosi 19%) i podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jednostka zależna ma siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest EUR, a stawka podatkowa wynosi 30%.

Jednostka C w dniu 1.12.20X0 r. sprzedała jednostce D towary o cenie nabycia 1.000.000 zł, za cenę 500.000 EUR. W związku z tą transakcją jednostka dominująca ujęła przychody podatkowe w kwocie 2.000.000 zł (przeliczyła 500.000 EUR na złote według kursu 1:4) oraz koszty uzyskania przychodów w kwocie 1.000.000 zł. Te same kwoty jednostka C ujęła w księgach rachunkowych jako przychody ze sprzedaży i koszt sprzedanych towarów. Jednostka D ujęła w swoich księgach rachunkowych, prowadzonych w EUR, towary w kwocie 500.000 EUR. Transakcja nie wpłynęła do dochód jednostki zależnej (wpłyne na dochód jednostki zależnej w momencie sprzedaży przez nią towarów).

Jednostka D zapłaciła za towary jednostce C w dniu 20.12.20X0 r. Towary nie zostały sprzedane przez jednostkę D do 31.12.20X0 r. Według przewidywań towary te zostaną sprzedane w 20X1 r. Kurs EUR na dzień bilansowy wyniósł 5,00 zł. Jednostka C ujmuje jako przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów różnice kursowe powstałe przy spłacie należności i zobowiązań. Różnice kursowe z wyceny należności i zobowiązań nie stanowią dla jednostki C przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki C:

Ze względu na fakt, że w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki C, sporządzonym na 31.12.20X0 r., nie występują różnice przejściowe, jednostka C nie ujmuje aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe:

W dokumentacji konsolidacyjnej eliminuje się przychody i koszty z tytułu transakcji wewnątrzgrupowych na kwotę 2.000.000 zł. Ponadto następuje korekta wartości bilansowej towarów do 1.500.000 zł (1.000.000 zł niezrealizowanego zysku na transakcji wewnątrzgrupowej):

Wartość bilansowa towarów w skonsolidowanym bilansie:	1.500.000 (2.500.000-1.000.000)
Wartość podatkowa towarów:	2.500.000 (500.000×5,00)
Różnica przejściowa:	-1.000.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	300.000 (30%×1.000.000)

W dokumentacji konsolidacyjnej ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejszenie kosztów z tytułu podatku dochodowego na kwotę 300.000 zł. Ujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego podlegają testowi na utratę wartości u podatnika podatku dochodowego (zobacz par. 16.18.).

Przykład zastosowania pkt 16.16.

Jednostka dominująca E ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej F. Jednostka dominująca posiada siedzibę na terytorium Polski (stawka podatkowa wynosi 19%) i podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jednostka zależna F ma siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest EUR, a stawka podatkowa wynosi 30%.

Jednostka F w dniu 1.12.20X0 r. sprzedała jednostce E towary o cenie nabycia 1.000.000 EUR, za cenę 1.500.000 EUR. W związku z tą transakcją jednostka zależna F ujęła przychody podatkowe w kwocie 1.500.000 EUR oraz koszty uzyskania przychodów w kwocie 1.000.000 EUR. Te same kwoty jednostka F ujęła w księgach rachunkowych jako przychody ze sprzedaży i koszt sprzedanych towarów. Jednostka E ujęła w swoich księgach rachunkowych towary w kwocie 6.000.000 zł (kurs EUR/PLN=1:4). Transakcja wpłynęła na dochód jednostki dominującej w momencie sprzedaży przez nią towarów (do dnia bilansowego 31.12.20X0 r. nie wpłynęła na dochód).

Jednostka E zapłaciła za towary jednostce F w dniu 20.12.20X0 r. Towary nie zostały sprzedane przez jednostkę E do 31.12.20X0 r. Według przewidywań towary te zostaną sprzedane w 20X1 r. Kurs EUR na dzień bilansowy wyniósł 5,00 zł. Jednostka E ujmuje jako przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów różnice kursowe powstałe przy spłacie należności i zobowiązań. Różnice kursowe z wyceny należności i zobowiązań nie stanowią dla jednostki E przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki E:

Ze względu na fakt, że w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki E, sporządzonym na 31.12.20X0 r., nie występują różnice przejściowe, jednostka E nie ujmuje aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe:

W dokumentacji konsolidacyjnej eliminuje się przychody i koszty z tytułu transakcji wewnątrzgrupowych na kwotę 6.000.000 zł. Ponadto następuje korekta wartości bilansowej towarów do poziomu 4.000.000 zł:

Wartość bilansowa towarów w skonsolidowanym bilansie:	4.000.000 zł <i>(1.000.000 EUR×4,00)</i>
Wartość podatkowa towarów:	6.000.000 zł
Różnica przejściowa:	-2.000.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	380.000 <i>(19%×2.000.000)</i>

W dokumentacji konsolidacyjnej ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejszenie kosztów z tytułu podatku dochodowego na kwotę 380.000 zł. Ujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego podlegają testowi na utratę wartości na u podatnika podatku dochodowego (zobacz par. 16.18.). Ze względu na „oddolny” charakter transakcji wewnątrzgrupowej zmniejsza się kapitał mniejszości na kwotę 324.000 zł $[(2.000.000-380.000)×20%=324.000]$.

16.17. Zasady, o których mowa w pkt 15.7. stosuje się odpowiednio do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą łączenia udziałów.

16.18. Ustalenia odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonuje się, w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, na poziomie podatnika podatku dochodowego. Przy ustaleniu odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego pod uwagę bierze się różnice przejściowe, powstałe na poziomie skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Różnice przejściowe powstałe na poziomie skonsolidowanego sprawozdania finansowego przypisuje się do poszczególnych podatników, objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.

Przykład zastosowania pkt 16.18.

W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki X i Y ujęto aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 1.900.000 zł. Aktywa te wynikają z ujemnych różnic przejściowych na środkach trwałych w kwocie 10.000.000 zł, powstałych przy objęciu kontrolą jednostki zależnej Y. Ponadto w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym prezentowane są aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 35.000.000 zł, wynikające z różnic przejściowych, powstałych na poziomie sprawozdania finansowego X (20.000.000 zł) oraz na poziomie sprawozdania finansowego Y (15.000.000 zł). Aktywa te były testowane pod kątem utraty wartości na poziomie jednostkowego sprawozdania finansowego, zgodnie z pkt. 11.11-11.20. X i Y są odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Zakładając, że wycena aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na poziomie jednostkowych sprawozdań finansowych była prawidłowa a test na utratę wartości spełniał kryteria, o których mowa w pkt. 11.11-11.20, przeprowadza się dodatkowy test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do konsolidowanego sprawozdania finansowego spółki Y. Wynika to z faktu, że na poziomie jednostkowych sprawozdań finansowych były testowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego o wartości 15.000.000 zł, tymczasem przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego powstały dodatkowe różnice przejściowe, które wymagają objęcia

testem na utratę wartości.

Przy założeniu prawidłowości wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie jest natomiast wymagany dodatkowy test na utratę wartości na poziomie sprawozdania finansowego jednostki X.

- 16.19. Zasady, o których mowa w pkt. 16.8-16.15 stosuje się odpowiednio do wyceny udziałów (akcji) w jednostkach podporządkowanych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych.

XVII. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym (jednostkowym i skonsolidowanym)

- 17.1.** Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazuje się w bilansie odpowiednio jako rozliczenia międzyokresowe i rezerwy. W przypadku podziału aktywów na trwałe i obrotowe a zobowiązań (rezerw) na długoterminowe i krótkoterminowe, aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zalicza się odpowiednio do aktywów trwałych i zobowiązań (rezerw) długoterminowych.
- 17.2.** Koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego, o których mowa w pkt 12.4., wykazuje się z zastrzeżeniem pkt 17.3., w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy; jeżeli jednostka przewiduje zaprzestanie określonego rodzaju działalności i w związku z tym w rachunku zysków i strat odrębnie wykazuje przychody i koszty dotyczące tej działalności od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej⁴¹, w pozycji podatek dochodowy wykazuje się odrębnie koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego (zarówno bieżącego jak i odroczonego) dotyczące działalności, która podlega zaprzestaniu od kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego z działalności kontynuowanej.
- 17.3.** Jeżeli podatek dochodowy, pobierany przez płatnika podatku, jest następnie refundowany jednostce będącej podatnikiem w postaci odliczeń od podatku, lub w jakiegokolwiek innej formie, a zmniejszeniu zobowiązania z tytułu podatku dochodowego towarzyszy zmniejszenie określonych przychodów jednostki, jednostka wykazuje te odliczenia lub inne refundacje jako korekty kwot, stanowiących przychody.
- 17.4.** Koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego przypisane do działalności kontynuowanej obejmują koszty podatku dochodowego, które dotyczą tej działalności skorygowane o zmiany wysokości odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz skutki zmian przepisów podatkowych inne, niż wymienione w pkt 12.4.b. Skutki ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących strat podatkowych wykazuje się jako część działalności kontynuowanej i działalności w trakcie zaniechania, stosownie do źródła powstania straty podatkowej.

⁴¹ Zobacz: art. 47 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

Przykład zastosowania pkt 17.2.

Jednostka DELTA sp. z o.o. w 20X3r. poniosła stratę podatkową w kwocie 1.000.000 zł. Strata ta wynikała z:

- dochodu osiągniętego na działalności kontynuowanej w kwocie 1.700.000 zł,
- straty nadzwyczajnej dotyczącej działalności zaniechanej uwzględnionej przy ustaleniu dochodu w kwocie 200.000 zł,
- straty na działalności podlegającej zaprzestaniu w kwocie 2.500.000 zł;

Ustalono, że w DELTA sp. z o.o. nie ma różnic przejściowych na 31.12.20X3r. Strata podatkowa może być rozliczona w ciągu 5 lat, nie więcej niż po 50% w jednym roku. Uznano, że nie jest prawdopodobne odliczenie straty od dochodu w latach następnych.

W myśl ustawy o podatku dochodowym stawka podatkowa w 20X3r. wynosiła 27%. Według stanu na 31.12.20X3r. stawka podatkowa dla 20X4r. wyniesie 19%.

Ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.

DT	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	190.000 <i>(1.000.000×19%)</i>	
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)	323.000 <i>(1.700.000×19%)</i>	
CT	Przychody z tytułu podatku dochodowego (działalność w trakcie zaniechania)		513.000 <i>(2.700.000×19%)</i>
Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.			
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)	190.000	
CT	Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego		190.000

17.5. Jeżeli skutki ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z pkt 12.1., odniesiono na kapitał (fundusz) własny, to wykazuje się je w tej samej pozycji kapitałów własnych, w której wykazano skutki transakcji stanowiącej źródło różnic przejściowych.

17.6. Premie inwestycyjne wykazuje się w bilansie jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Odpisy premii inwestycyjnych wykazuje się w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy.

XVIII. Ujawnianie informacji dotyczących podatku dochodowego (w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym)

18.1. We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (jednostkowego jak i skonsolidowanego), przedstawiając przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości omawia się również zasady (politykę) przyjętą w zakresie podatku dochodowego, a w szczególności:

- a) określa przyjętą metodę rozchodu („odwracania się”) różnic przejściowych w przypadku o którym mowa w pkt 11.5. ,**
- b) wyjaśnia czy przyjęto zasadę kompensowania czy niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zobacz: pkt 14.2. – 14.5.).**

18.2. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach, w jednostkowych jak i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, podaje się następujące informacje dotyczące podatku dochodowego:

- a) dane o stanie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym⁴², z uwzględnieniem:**
 - stanu początkowego rezerw; informację tą podaje się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą zaprezentowaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIV,
 - zwiększeń lub zmniejszeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które wpłynęły na wynik finansowy,
 - zwiększeń lub zmniejszeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które odniesiono na kapitał (fundusz) własny, z wyszczególnieniem rodzaju różnic przejściowych, stanowiących podstawę ujęcia tych rezerw,
 - zwiększeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, uwzględnionych przy ustaleniu wartości firmy,
 - pozostałych zwiększeń lub zmniejszeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - stanu końcowego rezerw; informację tą podaje się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą wykazaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIV.
- b) wykaz istotnych rozliczeń międzyokresowych czynnych wynikających z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z uwzględnieniem⁴³:**
 - wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (bez odpisów aktualizujących) wynikających ze strat podatkowych z określeniem terminów wygaśnięcia prawa do odliczenia tych strat,
 - wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (bez odpisów aktualizujących) wynikających z nierozliczonych dochodów wolnych od podatku oraz nierozliczonych zmniejszeń podstawy opodatkowania,

⁴² Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 –Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt. 1.8.

⁴³ Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 –Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt. 1.11.

- wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (bez odpisów aktualizujących) wynikających z pozostałych ujemnych różnic przejściowych,
- odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- uzgodnienia powyższych danych z wartością aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIV.

c) rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto⁴⁴,

d) podatek dochodowy od wyniku na operacjach nadzwyczajnych⁴⁵,

e) przypuszczalna wysokość aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych, których dokładne ustalenie nie jest wykonalne (pkt. 16.8. i 16.12.). W tym przypadku podaje się również informację o wartości różnic przejściowych dotyczących tych inwestycji.

18.3. Zaleca się ujawnienie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, w jednostkowych jak i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, następujących danych:

a) informacji o stanie rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek roku obrotowego, zwiększeniach, zmniejszeniach i stanie końcowym, z uwzględnieniem:

- stanu początkowego rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego z wyodrębnieniem odpisów aktualizujących (odrębnie wpływających na wynik i na kapitał); informację tą podaje się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą zaprezentowaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIV,
- zwiększeń lub zmniejszeń rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które wpłynęły na wynik finansowy,
- zwiększeń lub zmniejszeń rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które odniesiono na kapitał własny, z wyszczególnieniem rodzaju różnic przejściowych, stanowiących podstawę ujęcia tych aktywów,
- zwiększeń rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego, uwzględnionych przy ustaleniu wartości firmy,
- pozostałych zwiększeń lub zmniejszeń rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- zmian wartości odpisów aktualizujących wartość rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ze wskazaniem jaka ich część wpłynęła na wynik finansowy a jaka na kapitał własny,
- stanu końcowego rozliczeń międzyokresowych czynnych z wyodrębnieniem odpisów aktualizujących (odrębnie wpływających na wynik i na kapitał); informację tę przedstawia się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą

⁴⁴ Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 –Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt. 2.5.

⁴⁵ Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 –Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt. 2.10.

wykazaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIV.

b) kwot wpływających na wysokość kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, z wyszczególnieniem:

- zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, jakie powstały w ciągu roku obrotowego,
- skutków ustalenia i odpisania premii inwestycyjnej,
- skutków zmian wartości aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających ze zmian stawek podatkowych, z określenia stawek podatkowych dla lat, dla których uprzednio nie określano tych stawek lub ze zmian zasad opodatkowania, które wpłynęły na zmianę sposobu określania wartości podatkowej,
- skutków ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających ze straty podatkowej,
- skutków pozostałych zmian wartości aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wpłynęły na wynik finansowy,
- skutków ujęcia lub zmniejszenia odpisu z tytułu utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- skutków innych zdarzeń.

c) kwoty podatku dochodowego, o której mowa w pkt 12.4.a., odniesionej na kapitały własne z wyszczególnieniem pozycji kapitałów własnych, na które wpłynął podatek dochodowy,

d) opisu istotnych premii inwestycyjnych uzyskanych w okresie sprawozdawczym oraz danych o stanie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych, z wyodrębnieniem:

- stanu początkowego rozliczeń międzyokresowych z tytułu premii inwestycyjnych,
- zmniejszeń rozliczeń międzyokresowych z tytułu odpisanych na wynik premii inwestycyjnych,
- zwiększeń rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu uzyskanych premii inwestycyjnych,
- innych zmniejszeń i zwiększeń rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych, z wyodrębnieniem ich istotnych tytułów,
- stanu końcowego rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

e) łącznej kwoty dodatnich różnic przejściowych dotyczących inwestycji w jednostkach podporządkowanych, dla których nie utworzono rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz kwoty rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, która zostałaby ujęta, gdyby jednostka zamierzała zbyć te inwestycje w następnym roku obrotowym,

f) łącznej kwoty ujemnych różnic przejściowych dotyczących inwestycji w jednostkach podporządkowanych, dla których nie ustalono aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz kwoty aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (nie uwzględniając odpisów aktualizujących), która zostałaby ujęta, gdyby jednostka zamierzała zbyć te inwestycje w następnym roku obrotowym,

g) liczbowe uzgodnienie kosztów z tytułu podatku dochodowego i wyniku

finansowego brutto, z wyszczególnieniem:

- i) wyniku finansowego brutto osiągniętego w okresie sprawozdawczym,
 - ii) kwoty podatku dochodowego od wyniku finansowego brutto, obliczonej jako iloczyn wynik finansowy brutto i stawki podatkowej stosowanej w okresie sprawozdawczym,
 - iii) liczbowego określenia różnic pomiędzy kwotą podatku dochodowego od wyniku finansowego brutto, o której mowa w pkt. ii), a kwotą kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, prezentowaną w rachunku zysków i strat, z wyszczególnieniem:
 - kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, będących skutkiem zdarzeń wpływających na podstawę opodatkowania w okresie sprawozdawczym, które nie były i nie będą wliczane do wyniku finansowego brutto,
 - skutków zdarzeń wpływających na wynik finansowy brutto w okresie sprawozdawczym, które zgodnie z przepisami podatkowymi nie były i nie będą wliczane do podstawy opodatkowania,
 - skutków zmniejszenia kosztów z tytułu podatku dochodowego w związku z odpisami premii inwestycyjnych,
 - skutków zwiększenia lub zmniejszenia kosztów z tytułu podatku dochodowego w związku ze zwiększeniem lub zmniejszeniem odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - skutków pozostałych zdarzeń, w tym uwzględnienia przy wycenie aktywów lub rezerw z tytułu podatku dochodowego stawek podatkowych odmiennych od stawki obowiązującej w okresie sprawozdawczym.
 - iv) faktycznych kosztów z tytułu podatku dochodowego wskazanych w rachunku zysków i strat.
- h) określenie przyczyn, dla których jednostka nie dokonała odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.**

18.4. W sprawozdaniu finansowym ujawnia się również inne informacje, niż wymienione w pkt. 18.1. i 18.2., jeżeli odrębne przepisy tak stanowią.

XIX. Śródroczne sprawozdania finansowe (jednostkowe jak i skonsolidowane)

- 19.1. Na dzień bilansowy, na który sporządza się śródroczne sprawozdanie finansowe, ujmuje się:
- a) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - b) zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego,
 - c) koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego,
 - d) podatek dochodowy wpływający na kapitał własny, wg zasad określonych w rozdziałach I-XVII.
- 19.2. Jednostki (grupy kapitałowe) ustalają:
- a) przewidywaną wysokość wyniku finansowego brutto za rok obrotowy,
 - b) przewidywaną wysokość kosztów (przychodów) z tytułu podatku dochodowego za rok obrotowy,
 - c) efektywną stopę podatkową, rozumianą jako iloraz b) i a).
- 19.3. Wielkość kosztów podatku dochodowego, prezentowaną w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, ustala się jako iloczyn efektywnej stopy podatkowej, o której mowa w pkt. 19.2.c. i wyniku finansowego brutto za dany okres śródroczny.
- 19.4. Różnicę pomiędzy kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt 19.1c., a kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt. 19.3. zalicza się do aktywów lub rezerw z tytułu podatku odroczonego.

Przykład zastosowania pkt 19.1. – 19.4.

Jednostka R SA ujęła na koniec 2008 r. rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 2.000.000 zł. Jednostka w 2008 r. poniosła stratę podatkową w kwocie 10 mln zł, lecz nie ujęła aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z tą stratą, gdyż nie było prawdopodobne osiągnięcie dochodu. W 2009 r. nastąpiła zmiana szacunków dotyczących prognozowanego dochodu. W pierwszym kwartale R SA osiągnęła dochód i zysk brutto w kwocie 10 mln zł. Taki sam dochód i zysk brutto planuje się osiągnąć w kolejnych trzech kwartałach.

R SA jest spółką publiczną zobligowaną do przygotowania kwartalnych sprawozdań finansowych. Planuje się, że na koniec 2009 r. rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaną ustalone w wysokości 4.000.000 zł, a aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 1.000.000 zł. W 2009 r. nie planuje się przeprowadzenia transakcji, których skutki ujęte byłyby w kapitale własnym lub powodowałyby ujęcie wartości firmy – zatem skutki podatkowe przeprowadzonych transakcji zostaną ujęte tylko w kosztach podatku dochodowego.

Na koniec pierwszego kwartału wyceniono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 3.000.000 zł a aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 1.500.000 zł.

Strata podatkowa za 2008 r. została w połowie potrącona od dochodu za pierwszy kwartał 2009 r.

Wycena aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.03.2009 r.

Dt	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.500.000	
Ct	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego		1.000.000
Ct	Koszty podatku dochodowego		500.000

Ustalenie planowanego wyniku finansowego brutto za 2009 r.: $4 \times 10.000.000 = 40.000.000$

Ustalenie planowanych kosztów podatku dochodowego:

Planowane koszty podatku bieżącego: $(40.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 6.650.000$

Planowane koszty podatku odroczonego: $(4.000.000 - 2.000.000) - 1.000.000 = 1.000.000$

RAZEM planowane koszty podatku: $(6.650.000 + 1.000.000) = 7.650.000$

Efektywna stopa podatkowa: $7.650.000 / 40.000.000 = 19,125\%$

Koszty podatku dochodowego w sprawozdaniu za I kwartał: $10.000.000 \times 19,125\% = 1.912.500$

Koszty zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za I kwartał: $(10.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 950.000$

Przychód z tytułu odroczonego podatku dochodowego za I kwartał = 500.000

Doksięgowanie kosztów z tytułu podatku za I kwartał = $1.912.500 + 500.000 - 950.000 = 1.462.500$

Dt	Koszty podatku dochodowego	1.462.500	
Ct	Rezerwy z tytułu podatku odroczonego		1.462.500

Przykład zastosowania pkt 19.1. – 19.4.

Założenia takie jak w przykładzie poprzednim. Jednak na koniec 2008 r. jednostka ujęła aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 1.900.000 zł w związku ze stratą podatkową za 2008 r.

Wycena aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.03.2009 r.

Dt	Koszty podatku dochodowego	1.400.000	
Ct	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego		1.000.000
Ct	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		400.000

Ustalenie planowanego wyniku finansowego brutto za 2009 r.: $4 \times 10.000.000 = 40.000.000$

Ustalenie planowanych kosztów podatku dochodowego:

Planowane koszty podatku bieżącego: $(40.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 6.650.000$

Planowane koszty podatku odroczonego: $(4.000.000 - 2.000.000) + 900.000 = 2.900.000$

RAZEM planowane koszty podatku: $(6.650.000+2.900.000)=9.550.000$

Efektywna stopa podatkowa: $9.550.000/40.000.000=23,875\%$

Koszty podatku dochodowego w sprawozdaniu za I kwartał: $10.000.000 \times 23,875\% = 2.387.500$

Koszty zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za I kwartał: $(10.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 950.000$

Koszt z tytułu odroczonego podatku dochodowego za I kwartał: $1.400.000$

Doksięgowanie kosztów z tytułu podatku za I kwartał: $2.387.500 - 1.400.000 - 950.000 = 37.500$

Dt	Koszty podatku dochodowego	37.500	
	Ct		Rezerwy z tytułu podatku odroczonego
			37.500

Załącznik A. Procedury stosowane przy ujmowaniu i wycenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Załącznik ma charakter pomocniczy i ilustruje jeden z możliwych sposobów postępowania przy stosowaniu wyjaśnień Standardu w celu ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na dzień bilansowy. Nie stanowi on części postanowień Standardu.

1. W celu zapewnienia kompletnego ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, na dzień bilansowy ustala się:
 - wartości podatkowe wszystkich składników aktywów i zobowiązań oraz porównuje się z wartościami bilansowymi odpowiednich składników aktywów i zobowiązań, celem ustalenia różnic przejściowych,
 - różnice przejściowe wynikające z pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach, które spowodują odpowiednio zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania (odliczenia od podatku lub doliczenia do podatku) w przyszłości,
 - kwoty strat podatkowych możliwych do odliczenia od dochodu w przyszłości.
2. Ustala się kwoty różnic przejściowych (pkt 8.1. i 9.1. Standardu):
 - stanowiących podstawę do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - niestanowiących podstawy do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
3. Jeżeli prawo podatkowe przewiduje różne stawki dla różnych lat dokonuje się analizy odwracania się różnic przejściowych w celu ustalenia właściwych stawek podatkowych do wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przypadku, gdy prawo podatkowe przewiduje jedną stawkę, analiza taka nie jest konieczna (pkt 11.4. i 11.5. Standardu).
4. Dla wszystkich ustalonych różnic przejściowych, stanowiących podstawę do ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, oraz strat podatkowych możliwych do odliczenia od dochodu w przyszłości ustala się kwoty aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziałach VIII, IX i w pkt 11.1. – 11.10. Standardu.
5. Ustalone - jak wyżej - aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dzieli się na odnoszone na rachunek zysków i strat, na kapitał własny oraz na wartość firmy, zgodnie z postanowieniami rozdziału XII Standardu. Rozliczenia wymagają koszty (przychody) z tytułu podatku dochodowego między poszczególne pozycje rachunku zysków i strat, zgodnie z postanowieniami rozdziału XVII Standardu.
6. Wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego poddaje się analizie z punktu widzenia ewentualnej utraty wartości oraz ustala wysokość odpisów aktualizujących wartość tych aktywów zgodnie z zasadami opisanymi w pkt 11.11. – [11.20](#). Standardu. Ujęte odpisy odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny lub koszty podatku dochodowego, zgodnie z zasadami określonymi w pkt 12.7. Standardu.

Załącznik B. Przykład zastosowania procedur, omówionych w załączniku A

Załącznik ma charakter pomocniczy i ilustruje jeden z możliwych sposobów postępowania przy stosowaniu wyjaśnień Standardu w celu ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na dzień bilansowy. Nie stanowi on części postanowień Standardu.

W sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 20X2r. jednostka ustaliła aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 1.300.000 zł oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 500.000 zł. Całość aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczyła operacji ujętych w wyniku finansowym. Na dzień 31.12.20X2r. aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego były objęte odpisami aktualizującymi w kwocie 900.000 zł.

Jednostka stosuje zasady (politykę) rachunkowości, polegające na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W trakcie roku 20X3 nie stwierdzono błędów, których skutki należałoby rozliczyć z kapitałem (funduszem) własnym oraz nie dokonywano zmian zasad (polityki) rachunkowości.

W rocznym zeznaniu podatkowym, sporządzonym za 20X3 rok, ustalono zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 1.400.000 zł (zaliczki na podatek dochodowy, zapłacone w trakcie roku 20X3 wyniosły 1.000.000 zł).

Ad. 1 załącznika A. Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za 20X3r. ustalono wartości bilansowe i podatkowe aktywów i pasywów oraz różnice przejściowe na dzień 31.12.20X3r. (z wyjątkiem aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, których stan, przedstawiony poniżej, wynika z bilansu otwarcia 20X3r.).

AKTYWA		Wartości bilansowe	Wartości podatkowe	Różnice przejściowe
A.	Aktywa trwałe	4.500.000	4.200.000	300.000
I.	Wartości niematerialne i prawne	1.000.000	800.000	200.000
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	3.000.000	2.700.000	300.000
III.	Inwestycje długoterminowe	500.000	700.000	-200.000
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	0	0
B.	Aktywa obrotowe	13.600.000	19.500.000	-5.900.000
I.	Zapasy	5.000.000	5.500.000	-500.000
II.	Należności	6.000.000	9.000.000	-3.000.000
III.	Inwestycje krótkoterminowe	2.600.000	5.000.000	-2.400.000
RAZEM AKTYWA		18.100.000	23.700.000	-5.600.000
PASywa		Wartości bilansowe	Wartości podatkowe	Różnice przejściowe
A.	Kapitał własny	10.000.000	10.000.000	0
I.	Kapitał podstawowy	4.000.000	4.000.000	0
II.	Należne wpłaty na kapitał podstawowy	0	0	0
III.	Udziały (akcje) własne	0	0	0
IV.	Kapitał zapasowy	6.200.000	6.200.000	0
V.	Kapitał z aktualizacji wyceny	-500.000	-500.000	0
VI.	Pozostałe kapitały rezerwowe	0	0	0
VII.	Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	0	0
VIII.	Zysk (strata) netto	300.000	300.000	0
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	8.100.000	6.400.000	-1.700.000
I.	Rezerwy na zobowiązania	2.100.000	100.000	-2.000.000
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	100.000	100.000	0
2.	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	2.000.000	0	-2.000.000
II.	Zobowiązania długoterminowe	3.500.000	3.300.000	-200.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek	2.500.000	3.000.000	500.000

RAZEM PASYWA	18.100.000	16.400.000	-1.700.000
---------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Ad. 2 załącznika A. Spośród różnic przejściowych, ustalonych na 31.12.20X3r. wydzielono różnice przejściowe, stanowiące podstawę do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, oraz różnice przejściowe niestanowiące podstawy do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

AKTYWA		Różnice przejściowe	Różnice przejściowe dodatnie			Różnice przejściowe ujemne		
			Uwzględniane przy ustaleniu rezerw z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Nieuwzględniane przy ustaleniu rezerw z tyt. odroczonego podatku dochodowego	RAZEM	Uwzględniane przy ustaleniu aktywów z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Nieuwzględniane przy ustaleniu aktywów z tyt. odroczonego podatku dochodowego	RAZEM
A.	Aktywa trwałe	300.000	900.000	50.000	950.000	-650.000	0	-650.000
I.	Wartości niematerialne i prawne	200.000	200.000	0	200.000	0	0	0
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	300.000	450.000	50.000	500.000	-200.000	0	-200.000
III.	Inwestycje długoterminowe	-200.000	250.000	0	250.000	-450.000	0	-450.000
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	0	0	0	0	0	0
B.	Aktywa obrotowe	-5.900.000	900.000	0	900.000	-6.800.000	0	-6.800.000
I.	Zapasy	-500.000	0	0	0	-500.000	0	-500.000
II.	Należności	-3.000.000	500.000	0	500.000	-3.500.000	0	-3.500.000
III.	Inwestycje krótkoterminowe	-2.400.000	400.000	0	400.000	-2.800.000	0	-2.800.000
	RAZEM	-5.600.000	1.800.000	50.000	1.850.000	-7.450.000	0	-7.450.000
PASYWA								
A.	Kapitał własny	0	0	0	0	0	0	0
I.	Kapitał podstawowy	0	0	0	0	0	0	0
II.	Należne wpłaty na kapitał podstawowy	0	0	0	0	0	0	0
III.	Udziały (akcje) własne	0	0	0	0	0	0	0
IV.	Kapitał zapasowy	0	0	0	0	0	0	0
V.	Kapitał z aktualizacji wyceny	0	0	0	0	0	0	0
VI.	Pozostałe kapitały rezerwowe	0	0	0	0	0	0	0
VII.	Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	0	0	0	0	0	0
VIII.	Zysk (strata) netto	0	0	0	0	0	0	0
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	-1.700.000	500.000	0	500.000	-2.200.000	0	-2.200.000
I.	Rezerwy na zobowiązania	-2.000.000	0	0	0	-2.000.000	0	-2.000.000
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	0	0	0	0	0
2.	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	-2.000.000	0	0	0	-2.000.000	0	-2.000.000
II.	Zobowiązania długoterminowe	-200.000	0	0	0	-200.000	0	-200.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek	500.000	500.000	0	500.000	0	0	0
	RAZEM PASYWA	-1.700.000	500.000	0	500.000	-2.200.000	0	-2.200.000

Ad. 3 załącznika A. Ponieważ prawo podatkowe przewiduje stawkę 19% dla roku 20X4 i jednocześnie nie określa innych stawek dla lat następnych, nie jest potrzebna analiza sposobu odwracania się różnic przejściowych.

Ad. 4 załącznika A. Ustalono aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X3r.:

AKTYWA		Różnice przejściowe dodatnie uwzględniane przy ustaleniu rezerw z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Stawka	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Różnice przejściowe ujemne uwzględniane przy ustaleniu aktywów z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Stawka	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
A.	Aktywa trwałe	900.000	19%	171.000	-650.000	19%	123.500
I.	Wartości niematerialne i prawne	200.000	19%	38.000	0	19%	0
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	450.000	19%	85.500	-200.000	19%	38.000
III.	Inwestycje długoterminowe	250.000	19%	47.500	-450.000	19%	85.500
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	19%	0	0	19%	0
B.	Aktywa obrotowe	900.000	19%	171.000	-6.800.000	19%	1.292.000
I.	Zapasy	0	19%	0	-500.000	19%	95.000
II.	Należności	500.000	19%	95.000	-3.500.000	19%	665.000
III.	Inwestycje krótkoterminowe	400.000	19%	76.000	-2.800.000	19%	532.000
	RAZEM	1.800.000	19%	342.000	-7.450.000	19%	1.415.500
PASYWA							
A.	Kapitał własny	0	19%	0	0	19%	0
I.	Kapitał podstawowy	0	19%	0	0	19%	0
II.	Należne wpłaty na kapitał podstawowy	0	19%	0	0	19%	0
III.	Udziały (akcje) własne	0	19%	0	0	19%	0
IV.	Kapitał zapasowy	0	19%	0	0	19%	0
V.	Kapitał z aktualizacji wyceny	0	19%	0	0	19%	0
VI.	Pozostałe kapitały rezerwowe	0	19%	0	0	19%	0
VII.	Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	19%	0	0	19%	0
VIII.	Zysk (strata) netto	0	19%	0	0	19%	0
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	500.000	19%	95.000	-2.200.000	19%	418.000
I.	Rezerwy na zobowiązania	0	19%	0	-2.000.000	19%	380.000
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	19%	0	0	19%	0
2.	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	0	19%	0	-2.000.000	19%	380.000
II.	Zobowiązania długoterminowe	0	19%	0	-200.000	19%	38.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek	500.000	19%	95.000	0	19%	0
	RAZEM PASYWA	500.000	19%	95.000	-2.200.000	19%	418.000

Pozycja	Wartość	Obliczenie
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	1.833.500	1.415.500+418.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	437.000	342.000+95.000

Ad. 5 załącznika A. Ustalono, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie:

- 1.738.500 zł dotyczą operacji ujętych w wyniku finansowym,
- 95.000 zł dotyczą operacji ujętych w kapitale z aktualizacji wyceny (skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny).

Ustalono, że zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 1.400.000 zł (ujęte uprzednio w księgach) dotyczy zysków nadzwyczajnych w kwocie 100.000 zł oraz działalności kontynuowanej w kwocie 1.300.000 zł. W przedsiębiorstwie nie

występuje działalność w trakcie zaniechania. Całość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego tj. 1.400.000 zł zostanie zaprezentowana w pozycji „Podatek dochodowy”.

Ad. 6 załącznika A. Ustalono, że jest prawdopodobne iż podstawa opodatkowania, pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, w zakresie uzasadniającym wycenę aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 500.000 zł. W związku z tym odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęto w kwocie 1.333.500 zł ($1.833.500 - 500.000 = 1.333.500$).

Kwotę odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odnosi się na:

- kapitał z aktualizacji wyceny – w kwocie: $(95.000 / 1.833.500) \times 1.333.500 \approx 69.093$ zł,
- wynik finansowy – w pozostałej kwocie ($1.333.500 - 900.000 - 69.093 = 364.407$ zł).

Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wprowadza się do ksiąg na podstawie dowodu wewnętrznego w następujący sposób:

Ujęcie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.			
DT	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	533.500 <i>(1.833.500-1.300.000)</i>	
DT	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	63.000 <i>(500.000-437.000)</i>	
CT	Kapitał z aktualizacji wyceny		95.000
CT	Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)		501.500 <i>(533.500+63.000-95.000)</i>
Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.			
DT	Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)	364.407 <i>(433.500-69.093)</i>	
DT	Kapitał z aktualizacji wyceny	69.093	
CT	Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego		433.500 <i>(1.333.500-900.000)</i>