

**Jarosław Sokalski**

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

## **ALOKACJA PODATKU DOCHODOWEGO W SPÓLKACH KAPITAŁOWYCH W POLSCE – PREZENTACJA WYNIKÓW BADAŃ**

### **1. Wstęp**

Instytucja odroczonego podatku dochodowego w Polsce ma relatywnie krótką historię. Podobnie jak w przypadku wielu innych obszarów rachunkowości, również i w odniesieniu do podatku odroczonego pierwsze uregulowania prawne zaczęły obowiązywać w 1995 r. Biorąc pod uwagę fakt, że historia alokacji podatku dochodowego w rachunkowości międzynarodowej sięga początku ubiegłego stulecia, 10-letni okres funkcjonowania tej instytucji w Polsce należy oceniać wyjątkowo ostrożnie. Ze względu na skomplikowany charakter omawianego zagadnienia, właśnie krótki byt, a co się z tym wiąże, brak odpowiedniego doświadczenia powinny być szczególnie uwzględniane w ocenie wykorzystania w praktyce podatków odroczonych.

Jak wiadomo, zmiany w polskim prawie bilansowym, w tym również w obszarze podatków odroczonych, podążały za zmianami w międzynarodowych standardach rachunkowości. Wprawdzie pozostaje wiele do zrobienia w zakresie kompletności i jakości tych zmian, niemniej jednak proces zbliżania się do rozwiązań międzynarodowych nabrał w ostatnich latach dużego tempa. Oczywiście od 1 maja 2004 r., tj. od dnia wejścia Polski do Unii Europejskiej, wdrożenie regulacji MSR było już tylko kwestią czasu. Już od 2005 r. wiele polskich spółek jest zobligowanych do stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, chociaż początkowo obowiązek ten dotyczy skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek giełdowych. Kolejne etapy jednak uwzględniają w tej materii następne grupy firm, co pozwala przyjąć, że wdrożenie światowych standardów o wysokiej jakości jest procesem nieuchronnym.

W tej sytuacji zasadna wydaje się próba odpowiedzi na pytanie: na ile spółki podlegające przepisom ustawy o rachunkowości są przygotowane na czekające je zmiany? Niniejszy artykuł ma na celu ocenę stanu rachunkowości podatków odroczonych w Polsce, dokonaną przez pryzmat wyników badań ankietowych przeprowadzonych w II i III kwartale 2004 r.

## 2. Metodyka badań

Pierwsza część badań dotyczyła badań ankietowych ukierunkowanych na spółki nie notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych, charakteryzujące się różnymi rozmiarami, strukturą własnościową i obowiązkami wynikającymi z ustawy o rachunkowości.

Drugi obszar badań był ściśle związany z pierwszą płaszczyzną. Podobnie bowiem wykorzystano w nim badania ankietowe, z tym że adresowane do biegłych rewidentów. Ze względu na skomplikowany charakter omawianego zagadnienia zasadne wydało się skierowanie pytań zawartych w kwestionariuszu ankietowym nie tylko do jednostek sporządzających sprawozdania finansowe, ale także do jak najszerzego grona osób badających takie sprawozdania. W opinii autora ankiety uzyskane w ten sposób informacje pozwoliły na obiektywną ocenę badanego obszaru.

W obszarze spółek dążono do dywersyfikacji badanej próby pod kątem rozmiarów jednostek oraz ich obowiązków wynikających z ustawy o rachunkowości w zakresie badania i ogłaszania sprawozdań finansowych. Ankiety zostały zatem skierowane do spółek dużych, średnich i małych, sklasyfikowanych zgodnie z ustawą z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej (wg stanu na dzień 31 grudnia 2003 r.).

Podstawową bazę adresową w obszarze spółek średnich i dużych stanowiła *Lista 500* (dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 15.04.2004 r.), zawierająca ranking 500 największych firm działających w Polsce, ocenianych głównie pod kątem osiągniętych przychodów. Ze względu na tematykę i przyjęte ramy artykułu celowo wyselekcjonowano grupę spółek kapitałowych innych niż banki i spółki ubezpieczeniowe. Poza tym wyłączono z badania ankietowego spółki notowane na giełdzie.

Ponieważ wymieniona lista obejmuje spółki duże i średnie, ankietę skierowano również do spółek mniejszych, wykorzystując różnego rodzaju zestawienia firm publikowane w prasie oraz w Internecie.

Reasumując, kwestionariusze ankiety wysłano drogą pocztową do 500 spółek kapitałowych; odpowiedzi otrzymano w 92 przypadkach, co stanowi zwrot na poziomie 18%.

Podobna ankietą, zawierająca w wielu przypadkach identyczne pytania, została skierowana do biegłych rewidentów działających w ramach największych oddziałów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. W tym przypadku na 300 wysłanych

drogą pocztową kwestionariuszy ankiet otrzymano 62 odpowiedzi, co stanowi zwrot na poziomie 21%.

W odniesieniu do przeprowadzonych badań podkreślenia wymaga fakt, że pytania zawarte w kwestionariuszu ankiety dotyczyły sprawozdań finansowych za lata 2002 i 2003.

### 3. Charakterystyka respondentów

W grupie ankietowanych jednostek przeważały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, stanowiące 64% ogólnej liczby spółek, które odpowiedziały na ankietę. Pozostałą część stanowiły spółki akcyjne (36%), które z mocy ustawy o rachunkowości nie są zwolnione z obowiązku badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, a co się z tym wiąże, nie mogą skorzystać ze zwolnienia z ujmowania odroczonego podatku dochodowego. Z punktu widzenia tematyki badania zwolnienie takie ma ogromne znaczenie dla sformułowania wniosków końcowych. Pozwala bowiem stwierdzić, czy ewentualny brak ujmowania w księgach podatku odroczonego wynika z umożliwiającego taki stan prawa bilansowego, czy też przyczyn tej sytuacji należy upatrywać w innych źródłach.

W grupie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością obowiązkowi badania i ogłaszania sprawozdań finansowych podlega 58% ankietowanych jednostek. W konsekwencji 69 odpowiadających na ankietę spółek (73% całej próby) jest zobligowanych przepisami do stosowania instytucji podatku odroczonego, natomiast pozostałe 27% jednostek może nie ujmować tego podatku, ze względu na zwolnienie z obowiązku badania i ogłaszania sprawozdań finansowych. Podkreślenia jednak wymaga fakt, że powyższy przepis dotyczący uprawnień w zakresie podatku odroczonego wszedł w życie 15 stycznia 2004 r., co oznacza, że wprawdzie w odniesieniu do sprawozdań finansowych za rok 2003 spółki mogły już skorzystać z niego, ale w przypadku sprawozdań finansowych za rok 2002 praktycznie wszystkie spółki powinny uwzględniać alokację podatku dochodowego.

Wśród ankietowanych spółek dominują firmy duże, które stanowią ponad połowę próby, na zbliżonym poziomie natomiast kształtuje się liczba spółek średnich i małych (odpowiednio 24% i 22%). Ponad połowę (53%) ankietowanych spółek charakteryzuje produkcyjny profil działalności, 37% jednostek jest zaangażowanych w handel i niemal tyle samo koncentruje swoją działalność na usługach.

Najwięcej badanych spółek ma siedzibę w województwie kujawsko-pomorskim (29%), mazowieckim (23%) oraz wielkopolskim (11%). Pozostałe województwa reprezentowane są przez jednostki, które stanowią mniej niż 10% całej próby. W odniesieniu do biegłych rewidentów najwięcej odpowiedzi napłynęło z oddziałów w Poznaniu (31%), Warszawie (19%), Łodzi (18%) oraz Wrocławiu (15%).

W całej próbie nieznacznie przeważają (53%) spółki młode, funkcjonujące na rynku krócej niż 10 lat. Około 6% w tej grupie (a 3% w całej próbie) stanowią spółki, które prowadziły księgi rachunkowe od początku swego istnienia w myśl znowelizowanej ustawy o rachunkowości (do 2 lat), wprowadzającej „rewolucyjną” w warunkach polskich metodę odraczania podatku dochodowego. Przepisy pierwszej polskiej ustawy o rachunkowości natomiast stosowało od początku swojej działalności 64% spółek młodych, funkcjonujących krócej niż 10 lat (stanowiących 34% całej próby). Wśród spółek o dłuższych tradycjach przeważały firmy działające w przedziale czasu 11-50 lat (32% wszystkich spółek).

#### **4. Relacje między prawem bilansowym a przepisami podatkowymi**

Jak wiadomo, Polska należy do krajów, w których występują rozbieżności między regulacjami rachunkowości a przepisami podatkowymi. Istotną kwestią dla badanego zagadnienia jest natomiast skala tych rozbieżności, oceniana z punktu widzenia praktyków. Okazało się, że 75% ankietowanych jednostek postrzega rozbieżności między prawem bilansowym a przepisami podatkowymi jako więcej niż nieistotne (przy skali 1-5, gdzie 1 oznacza „brak rozbieżności”, 2 – „rozbieżności nieistotne”, 3 – „rozbieżności raczej istotne”, 4 – „rozbieżności istotne”, a 5 – „rozbieżności bardzo istotne”). Średnia ocena uwzględniająca wszystkie odpowiedzi wyniosła 3,47.

Biegli rewidenci ocenili rozbieżności na wyższym poziomie, ustalając ostatecznie średni wynik – 3,76. W tym obszarze badań aż 91% respondentów uznało istniejące różnice za istotne.

Niestety, w konfrontacji regulacji podatkowych i prawa bilansowego nadrzędną rolę w kwestiach uregulowanych odmiennie najczęściej jednostek (51%) przypisuje przepisom podatkowym. Zasady rachunkowości górują natomiast w przypadku ¼ ankietowanych spółek, a 24% jednostek nadrzędną rolę przypisuje czasami przepisom podatkowym, a czasami regulacjom rachunkowości.

Dominację przepisów podatkowych potwierdzają odpowiedzi biegłych rewidentów, wśród których aż 55% wskazuje, iż jednostki podporządkowują prowadzenie ksiąg prawu podatkowemu, a tylko 21% – zasadom rachunkowości.

Warto w tym miejscu przeanalizować, które obszary są poddane dominacji przepisów podatkowych. W tym zakresie można zauważyć zgodność opinii panującej wśród spółek i biegłych rewidentów. Obie grupy w większości odpowiedzi zdecydowanie wskazują na amortyzację (70% spółek oraz 85% biegłych) oraz odpisy aktualizujące należności (46% w obu grupach). Ponadto aż 43% spółek dostrzega także obszar dominacji przepisów podatkowych w odniesieniu do odpisów aktualizujących pozostałe aktywa (głównie w zakresie wyceny zapasów, rzeczowych aktywów trwałych i inwestycji).

W opinii ankietowanych spółek do obszarów największych rozbieżności można zaliczyć odpisy aktualizujące należności, amortyzację, rezerwy na świadczenia pracownicze i różnice kursowe. Najmniej różnic powstaje w rozliczeniach międzyokresowych przychodów, odsetkach oraz pozostałych obszarach. Generalnie opinia biegłych rewidentów potwierdza wymienione powyżej pola największych rozbieżności, jednak w przeciwieństwie do opinii spółek, biegli wskazują na czołowych miejscach także obszar odsetek. Podobnie natomiast do najmniej rozbieżnych obszarów zaliczają rozliczenia międzyokresowe i inne składniki.

Omówione różnice miały przeważnie charakter przejściowy, co zadeklarowało 61% uczestniczących w badaniu spółek.

Podsumowując wyniki badań w zakresie relacji prawa podatkowego i prawa bilansowego, za zasadne uznano wskazanie, jak kształtował się ustalony w myśl tych odmiennych regulacji wynik jednostek. Na potrzeby interpretacji otrzymanych odpowiedzi przyjęto dolną granicę istotności różnic między wynikiem brutto a podstawą opodatkowania na poziomie 20%, co oznacza, że różnice powyżej tego progu uznaje się za istotne.

Wynik brutto równy podstawie opodatkowania zadeklarowało 6% ankietowanych spółek – w odniesieniu do sprawozdań za rok 2002, oraz 5% próby – w odniesieniu do sprawozdań za rok 2003. W obliczu przepisów prawnych sytuacja taka jest, przy prawidłowym stosowaniu zasad rachunkowości, praktycznie niemożliwa. Powyższy wynik oznacza zatem podporządkowanie w tych spółkach prowadzenia ksiąg rachunkowych przepisom podatkowym. Ponad połowa jednostek zadeklarowała wynik brutto za rok 2002 niższy od podstawy opodatkowania. Podobne relacje wystąpiły w większości badanych jednostek (61%) w przypadku sprawozdań za rok 2003. Zarówno w odniesieniu do roku 2002, jak i 2003 różnice ujemne były w większości spółek istotne. Zbliżona sytuacja wystąpiła w grupie spółek, które zarejestrowały relację odwrotną, tzn. wynik brutto wyższy od podstawy opodatkowania.

W celu potwierdzenia istotnych rozbieżności między przepisami podatkowymi a regulacjami rachunkowości zbadano dodatkowo, czy w jednostkach wystąpiły skrajne efekty różnic w postaci przeciwnych znaków wyniku wyliczonego dla celów podatkowych i rachunkowych, czy też sytuacji, gdy wynik netto przewyższał wynik brutto. Wśród spółek aż 66% nie zadeklarowało wystąpienia takich sytuacji, a w grupie, która wskazała na wymienione przypadki, najwięcej, tzn. ponad połowa odpowiedzi (16% całej próby), skierowana była na dochód podatkowy przy jednocześnie wykazanej stracie księgowej. Przypadki gdy wynik netto był wyższy od wyniku brutto zostały wskazane przez 14% wszystkich spółek, a niemal co dziesiąta spółka zarejestrowała przypadki osiągnięcia zysku księgowego przy jednocześnie poniesionej stracie podatkowej.

W grupie biegłych rewidentów sytuacja przedstawia się odmiennie. Wprawdzie najczęściej wskazywano również na stratę księgową przy jednocześnie osiągniętym dochodzie podatkowym, ale udział odpowiedzi jest tu znacznie większy (66% całej

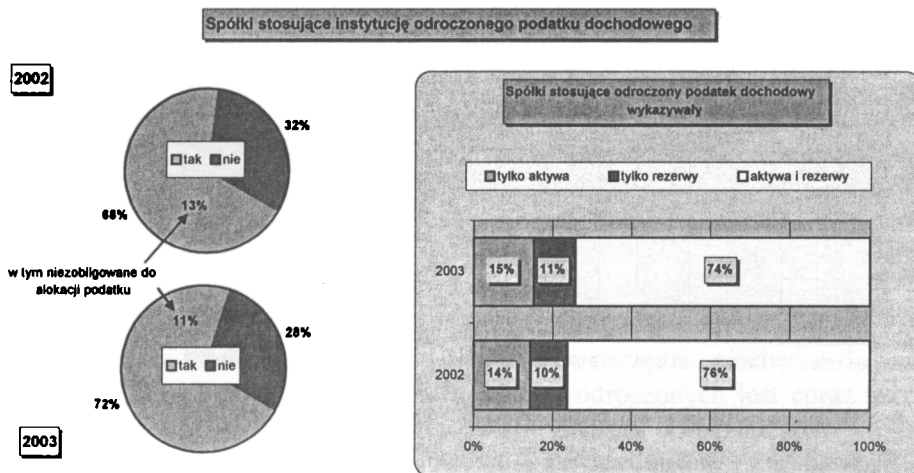
próby), podobnie jak w odniesieniu do zysku księgowego przy stracie podatkowej (prawie połowa biegłych rewidentów wskazuje na ten przypadek wobec 11% odpowiedzi wśród spółek) oraz wyniku netto wyższego od wyniku brutto (43% wobec 14% w spółkach). W przeciwieństwie do wyników zarejestrowanych wśród spółek, jedynie 13% ankietowanych biegłych rewidentów nie spotkało się z omawianymi przypadkami.

Wśród spółek deklarujących powyższe przypadki przeważały różnice przejściowe, co pozwoliło na sformułowanie wniosku, że jednostki w zdecydowanej większości powinny ustalać aktywa i tworzyć rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Odpowiedzi omawianych w tym fragmencie spółek potwierdziły, że w rzeczywistości tak jest. Wszystkie bowiem jednostki, w których wystąpiły powyższe „specyficzne” sytuacje, zadeklarowały, iż stosują instytucję odroczonego podatku dochodowego.

## **5. Odroczonego podatek dochodowy w sprawozdaniu finansowym**

Instytucja odroczonego podatku dochodowego jest stosowana przez niemal  $\frac{3}{4}$  wszystkich ankietowanych spółek. W 2002 r. podatek dochodowy podlegał alokacji w sprawozdaniach finansowych 68% jednostek, a udział ten wzrósł w następnym roku do poziomu 72% (rys. 1). Korzystnie należy ocenić fakt, że wśród jednostek stosujących podatek odroczone ok.  $\frac{3}{4}$  stosuje pełną alokację podatku dochodowego, wykazując zarówno aktywa, jak i rezerwy z tytułu odroczonego podatku. Niepokoi jednak spadek udziału tej grupy w 2003 r., chociaż istniejąca różnica jest niewielka. Zaskakująca jest natomiast sytuacja, iż w 2002 r. więcej było jednostek (14%) wykazujących wyłącznie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego niż jednostek tworzących wyłącznie rezerwy na podatek dochodowy (10%). Zjawisko to (wprawdzie nieznacznie, ale jednak) nasiliło się w 2003 r., w którym udział jednostek ujmujących tylko aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wyniósł 15%, wobec 11% spółek, które tworzyły tylko rezerwy na odroczonego podatek dochodowy. Na uwagę zasługuje w tym miejscu fakt, że wśród spółek alokujących podatek dochodowy 13% w 2002 r. i 11% w 2003 r. stanowiły jednostki niezobligowane do badania i ogłaszania sprawozdań finansowych (a więc mogące od 2003 r. skorzystać ze zwolnienia z obowiązku ustalania aktywów i tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego). Spółki te stanowią 28% ogółu jednostek, które nie są zobligowane do stosowania odroczonego podatku dochodowego.

Okazuje się, że pomimo wymogów ustawowych 10% spółek zobligowanych do badania i ogłaszania sprawozdań finansowych nie stosuje alokacji podatku dochodowego.



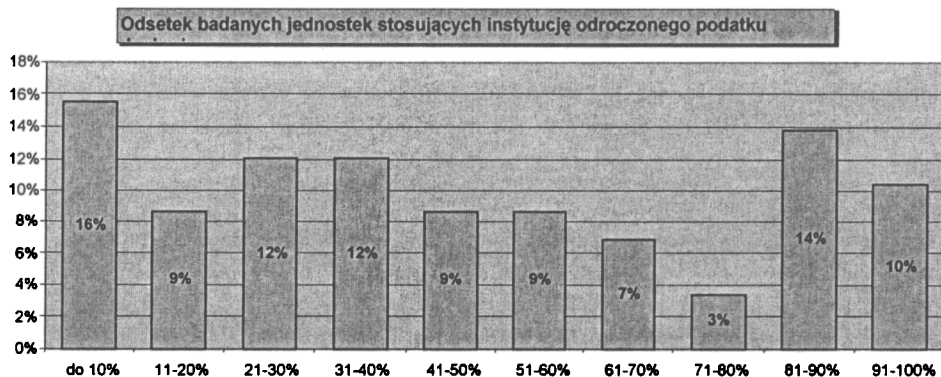
Rys. 1. Zakres stosowania i forma występowania odroczonego podatku dochodowego w opinii badanych spółek

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Opinie biegłych rewidentów nie są aż tak optymistyczne, co przedstawiono na rys. 2. Wprawdzie 43% ankieterów w tej grupie szacuje, iż odsetek badanych przez nich jednostek, które stosują odroczonego podatku dochodowego, wynosi co najmniej 51%, jednak w opinii tylko 27% wszystkich biegłych udział ten jest wyższy niż 70%. Uwzględniając wszystkie wyniki dla dolnej i górnej granicy przedziałów, można określić średni przedział na poziomie 43-52%.

Podobnie jak w przypadku opinii spółek, także według biegłych rewidentów największy udział wśród spółek stosujących instytucję odroczonego podatku przypada jednostkom, które dokonują pełnej alokacji. Na uwagę w tym miejscu zasługuje znaczny wzrost odpowiedzi w 2003 r. (85% wobec 59% w 2002) r., co nie miało miejsca w odniesieniu do wyników badania spółek. W efekcie różnice pojawiają się w ocenie jednostek wykazujących tylko rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. O ile udział opinii biegłych wskazujących na spółki wykazujące tylko aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego pozostaje bez zmian w badanych latach (7%), o tyle liczba spółek tworzących tylko rezerwy zmniejszyła się na korzyść jednostek stosujących pełną alokację, co zasługuje na pozytywną ocenę.

Charakteryzując spółki stosujące podatek dochodowy, należy zaznaczyć, iż zaledwie 7% biegłych wskazało na jednostki małe, ok. połowa spółek w tej opinii to firmy średnie, a prawie 3/4 to jednostki duże. Relacje te potwierdzają strukturę jednostek alokujących podatek wg wyników badania przeprowadzonego wśród spółek. Zdecydowana większość biegłych rewidentów wymienia wśród jednostek ujmujących skutki różnic przejściowych firmy z udziałem kapitału zagranicznego,



Rys. 2. Zakres stosowania odroczonego podatku dochodowego w opinii biegłych rewidentów

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

co może wynikać z faktu, że jednostki te częściej sporządzają sprawozdania finansowe wg zasad międzynarodowych regulacji rachunkowości. Wartość poznawcza takich sprawozdań jest bowiem znacznie większa dla zagranicznych właścicieli czy udziałowców.

Wśród badanych jednostek niemal ¼ rozliczała podatek odroczony z kapitałem własnym, co stanowi 32% spółek stosujących alokację podatku dochodowego. Najczęściej operacja taka była skutkiem zmian zasad (polityki) rachunkowości (nieznacznie ponad połowa jednostek odnoszących skutek podatkowy na kapitał własny) oraz korekt uznawanych za błąd podstawowy (28%). Najmniej jednostek natomiast dokonywało powyższych zapisów wskutek wyceny inwestycji długoterminowych (20%).

Podobne wnioski nasuwają się po analizie odpowiedzi biegłych rewidentów, którzy w 31% wskazali na przypadki odnoszenia podatku odroczonego nie na wynik finansowy okresu, lecz na kapitał własny. Prawie połowa respondentów jako przyczynę tej operacji wskazała błąd podstawowy, a 41% biegłych – zmianę zasad rachunkowości.

Następnym *novum* w zakresie podatku odroczonego, wprowadzonym wraz ze zmianą metody alokacji podatku, jest możliwość ujmowania aktywów z tytułu podatku odroczonego w związku z możliwą do odliczenia stratą podatkową. Omówienie tego zagadnienia w kontekście wyników ankiety może być trudne, ze względu na niewielki odsetek firm, których ten problem dotyczy (zaledwie 12% ankietowanych firm zarejestrowało stratę podatkową). Wśród nich ponad połowa jednostek (55%) wykazała aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, natomiast 27% spółek z tej grupy, uwzględniając zasadę ostrożności, nie mogło tego uczynić ze względu na szacowany dochód niewystarczający do pokrycia straty. Niemal 1/5 spółek wykazujących stratę nie ujęła aktywów z tego tytułu świadomie, nie mając ku temu żadnych przeciwwskazań.



Opinie biegłych dają podstawę do sformułowania nieco odmiennych wniosków. W przeciwieństwie do niewielkiego odsetka spółek, które odnotowały stratę, aż 74% biegłych spotkało się z takim przypadkiem. Jednocześnie aż 64% respondentów w tej grupie stwierdziło, że spółki nie wykazały aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego świadomie, natomiast co trzeci biegły wskazał, iż jednostki oszacowały przyszły dochód na poziomie niewystarczającym do pokrycia straty i dlatego nie mogły wykazać aktywów z tytułu podatku odroczonego. Najmniej (niewiele ponad  $\frac{1}{5}$  odpowiedzi) spółek wykazujących stratę podatkową zadeklarowało, że ujęły aktywa w związku z powstałą stratą.

Abstrahując od rozbieżności w wynikach badań skierowanych do spółek i biegłych rewidentów, trzeba zauważyć, że kolejne nowe narzędzie niezbędne do osiągnięcia celu rachunkowości w obszarze podatków odroczonego jest coraz szerzej wykorzystywane przez jednostki. Aktywowanie podatku odroczonego w związku ze stratą podatkową należy uznać za zjawisko korzystne, o ile przy tej operacji jest ściśle stosowana zasada ostrożności i istnieje duże prawdopodobieństwo odliczenia poniesionych strat w najbliższej przyszłości.

Spółki, które nie stosują alokacji podatku dochodowego, tłumacząc ten fakt, najwyżej oceniły brak uzasadnienia rozliczania podatku w czasie ze względu na niewielką istotność kwot podatków odroczonego (ocena 3,38) oraz pracochłonność niewspółmierną do osiągniętych efektów (2,19). Biorąc jednak pod uwagę przyjętą skalę 1-5, gdzie 1 oznacza „zdecydowanie nie”, 2 – „raczej nie”, 3 – „trudno powiedzieć”, 4 – „raczej tak”, 5 – „zdecydowanie tak”, można wywnioskować, że żaden z wymienionych obszarów nie został wskazany jako przyczyna braku alokacji. Częściowym wyjaśnieniem tego stanu może być ustawowe zwolnienie większości jednostek z obowiązku alokacji podatku, chociaż, jak wiadomo, „przywilej” ten przysługuje dopiero w odniesieniu do sprawozdań za 2003 rok, co oznacza, że w 2002 r. również te spółki powinny alokować podatek dochodowy. Podkreślić ponadto trzeba, iż równie niskie oceny odnotowano w grupie spółek zobowiązanych do badania i ogłaszania sprawozdań finansowych (a zatem zobligowanych do ustalania odroczonego podatku dochodowego). W celu właściwej interpretacji otrzymanych wyników warto było zatem dodatkowo przeanalizować odsetek spółek, które odpowiedziały „raczej tak” lub „zdecydowanie tak”, co odzwierciedli opinię spółek w zakresie zasadniczych obszarów stanowiących barierę w ustalaniu odroczonego podatku dochodowego. Analiza ta potwierdza powyższy wniosek, że podstawową przyczyną braku alokacji podatku dochodowego jest niewielka istotność kwot podatku odroczonego, na co zwróciła uwagę przeważająca część (62%) spółek, które nie rozliczają podatku w czasie. Drugi z wymienionych powodów (pracochłonność niewspółmierna do efektów) został wskazany jako główna bariera braku alokacji podatku przez 27% omawianej grupy spółek, a trzecią przyczynę (brak przejrzystych regulacji) wskazało 4% jednostek. W odniesieniu do pozostałych obszarów nie odnotowano odpowiedzi 4 i 5. Reasumując, można zaryzykować stwierdzenie, iż niska ranga przypisana najważniejszym przy-

czynem braku alokacji może być efektem nieznamomości praktycznej problematyki podatku odroczonego.

Ostatni z wymienionych obszarów (brak doświadczenia) jest z kolei w opinii biegłych głównym powodem, dla którego spółki nie stosują podatku odroczonego, z notą znacznie przewyższającą oceny spółek (nota 3,51 – 59% odpowiedzi „tak”). Podobnie do oceny ankietowanych firm, w czołówce kluczowych przyczyn znalazły się wg biegłych także pracochłonność (2,97) oraz niewielka istotność kwot podatku odroczonego (2,80).

## 6. Regulacje w zakresie odroczonego podatku dochodowego

Ciekawie przedstawiają się efekty badań dotyczących opinii respondentów w zakresie obowiązku stosowania podatku odroczonego. W grupie wszystkich jednostek prawie połowa (45%) twierdzi, że obowiązek ten powinien dotyczyć wszystkich spółek kapitałowych, chociaż większa część jednostek (52%) ograniczyłaby go do spółek zobligowanych do badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, a więc zgodnie z obowiązującą ustawą o rachunkowości. Tylko 2% próby widzi inne rozwiązanie, wskazując, że alokacja podatku powinna obowiązywać wszystkie spółki, dla których kwota odroczonego podatku jest istotna. Interesujące wnioski nasuwają się po analizie opinii spółek, które są zwolnione z obowiązku ustalania odroczonego podatku. Niemal co piąta (17%) optuje za obowiązkiem alokacji podatku dotyczącym wszystkich spółek kapitałowych, niezależnie od określonych ustawowo warunków. Podobne proporcje w odpowiedziach (w odniesieniu do wszystkich spółek) utrzymują biegli rewidenci, przy czym nieznacznie więcej respondentów w tej grupie opowiada się za obecnym stanem prawnym, a mniej za rozszerzeniem obowiązku stosowania podatku odroczonego na wszystkie spółki. 8% biegłych sugeruje natomiast inne rozwiązania, wśród których niemalże równomiernie figurują odpowiedzi wskazujące na spółki, dla których kwota podatku odroczonego jest istotna, spółki giełdowe, duże spółki oraz spółki, które same uznają za stosowne alokowanie podatku dochodowego.

Otrzymane wyniki należy ocenić korzystnie, albowiem pomimo zwolnienia wielu jednostek z obowiązku stosowania podatku odroczonego, spora część badanych respondentów opowiada się za objęciem obowiązkiem alokacji podatku wszystkich spółek kapitałowych. Wśród tych spółek 10% stanowią jednostki, które z mocy prawa nie są zobligowane do odraczania podatku dochodowego. Świadczy to o rosnącej roli podatku odroczonego w funkcjonowaniu jednostek i jego dużym znaczeniu dla sporządzania sprawozdań finansowych, również w mniejszych spółkach.

## 7. Podsumowanie

Przedstawione wnioski stanowią istotną bazę dla sformułowania ogólnej oceny funkcjonowania podatku odroczonego w praktyce polskiej. Najważniejszy z

punktu widzenia tematu badania jest sposób postrzegania alokacji podatku dochodowego przez spółki kapitałowe w kontekście osiągnięcia celów rachunkowości. Pomimo wielu rozbieżnych opinii w omawianej kwestii, najczęściej (51%) badanych jednostek postrzega instytucję odroczonego podatku dochodowego jako niezbędne narzędzie do osiągnięcia podstawowego celu rachunkowości, jakim jest przedstawienie wiernego obrazu jednostki w myśl koncepcji *true and fair view*. Pozostała część spółek podzieliła opinię, że odroczonego podatek dochodowy nie jest niezbędny do odzwierciedlenia rzeczywistego obrazu jednostki (24%) oraz deklarację, że alokacja podatku dochodowego jest wprawdzie stosowana, ale tylko ze względu na wymogi prawa bilansowego i w opinii tych jednostek nie jest niezbędna do realizacji zasady *true and fair view*, stanowiąc wyłącznie techniczne narzędzie rejestracji operacji (25%).

Opinia ta stanowi swoistą kropkę nad „i” w ostatecznej ocenie roli podatku odroczonego w rachunkowości. Biorąc pod uwagę istniejące rozbieżności między prawem bilansowym a regulacjami podatkowymi, można powiedzieć, że alokacja podatku dochodowego jest jedynym narzędziem pozwalającym zachować pełną autonomię rachunkowości względem prawa podatkowego. Prawidłowy, zgodny z rzeczywistością wymiar rezultatu działalności jednostki, jakim jest wynik finansowy, byłby niemożliwy bez stosowania podatku odroczonego, odzwierciedlającego przyszłe skutki podatkowe zachodzących w praktyce operacji. Z zaprezentowanych interpretacji odpowiedzi wynika, że badane spółki mają tego świadomość, co znajduje odzwierciedlenie w szerokim kręgu jednostek stosujących alokację podatku dochodowego.

## Literatura

*Lista 500*, Dodatek do „Rzeczpospolitej” z dnia 15.04.2004.

Ustawa z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej (DzU z 1999 r., nr 101, poz. 1178 z późn. zm.).

## INCOME TAX ALLOCATION IN CAPITAL COMPANIES IN POLAND – THE RESULTS OF RESEARCH

### Summary

Poland is characterized by high level of considerable differences between income tax law and accounting regulations. The article presents the results of research concentrated on selected group of companies (excluding public companies traded on the Warsaw Stock Exchange) and auditors. In spite of observed domination of law regulations in contentious issues with accounting the biggest part of above mentioned entities allocates income tax. It is espe-

cially praiseworthy that the most of companies apply comprehensive allocation of both deferred tax assets and liabilities. Additional positive observation refers to recognition of deferred tax directly in equity and deferred tax assets for tax losses, which is relatively new in Polish accounting. Summarizing: the companies recognize income tax allocation as an essential instrument to reach the main aim of accounting – presentation of company according to *true and fair view* concept.