



Violetta Skrodzka

Akademia Morska w Gdyni
Wydział Przedsiębiorczości i Towaroznawstwa
Katedra Ekonomii i Polityki Gospodarczej
v.skrodzka@wpit.am.gdynia.pl

BIEŻĄCY I ODROZCZONY PODATEK DOCHODOWY W KSZTAŁTOWANIU WYNIKU FINANSOWEGO NETTO PRZEZ MAŁE PODMIOTY

Streszczenie: Pierwszoplanowym celem artykułu jest porównanie dopuszczalnych zasad kształtowania wysokości podatku dochodowego przenieszonego na wynik finansowy w małych podmiotach gospodarczych. Drugoplanowym celem, wynikającym z przyjętych rozwiązań, jest analiza różnic w zakresie informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym. Opracowanie jest próbą zwrócenia uwagi na kategorię wyniku finansowego netto w małych podmiotach gospodarczych, dla których przyjęto kryteria przynależności wynikające z Ustawy o rachunkowości. Mały podmiot zgodnie z prawem bilansowym ma możliwość pomniejszenia wyniku finansowego brutto o podatek dochodowy ustalany w dwójaki sposób. Pierwszy sposób to określenie wysokości podatku, nazywanego podatkiem bieżącym, zgodnie z prawem podatkowym. Druga możliwość dotycząca obowiązkowo dużych, a dobrowolnie małych podmiotów, wynika z Ustawy o rachunkowości. Podatek bieżący jest zwiększany o rezerwy i zmniejszany o aktywa z tytułu odroczonego podatku zanim pomniejszy wynik finansowy brutto. Dwojaki reguły kształtowania podatku dochodowego przez małe podmioty dają w efekcie nie tylko różną wartość zysku netto prezentowanego w rachunku zysków i strat oraz bilansie. Rozbieżności występują także w kategoriach bilansowych związanych z podatkiem dochodowym.

Słowa kluczowe: mały podmiot, podatek dochodowy, zysk.

JEL Classification: M410, M480, L510.

Wprowadzenie

Jednym z mierników oceny działalności gospodarczej, a zarazem kryterium podejmowanych decyzji dotyczących przyszłości jest wynik finansowy netto. Jest on ukazywany w bilansie, a procedurę jego tworzenia odzwierciedla rachun-

nek zysków i strat. Zysk netto to kategoria ekonomiczna będąca przedmiotem zainteresowania zarówno samego przedsiębiorstwa, jak i użytkowników zewnętrznych. Małe jednostki, określone zgodnie z Ustawą o rachunkowości, mają możliwość wyboru kształtowania podatku dochodowego przenieszonego na wynik finansowy. Z jednej strony może to być podatek dochodowy ustalony zgodnie z prawem podatkowym, z drugiej zaś jest to podatek dochodowy powiększony o rezerwy i pomniejszony o aktywa z tytułu odroczonego podatku. Przyjęty przez małe przedsiębiorstwo wariant ma wpływ na wysokość zysku netto ujawnianego w sprawozdaniu finansowym. Nie pozostaje on również obojętny na inne kategorie prezentowane w bilansie. Swoboda stosowania dwóch dopuszczalnych rozwiązań w zakresie podatku dochodowego przenieszonego na wynik finansowy daje możliwość kształtowania informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym. Decyzje podejmowane przez użytkowników zewnętrznych i opierające się na sprawozdaniu finansowym małego podmiotu powinny uwzględniać przyjęty sposób określania podatku dochodowego przeniesionego na wynik finansowy. Dla ujawnienia różnic wykorzystano analizę porównawczą. Zakresem porównania objęto wysokość podatku, wysokość zysku netto oraz treść generowanych do bilansu informacji będących skutkiem przyjętego wariantu. Opracowanie nie porusza zagadnień związanych z tematyką wykorzystania zysku netto przez szeroki krąg użytkowników. Nie obejmuje również zagadnień związanych ze skalą zjawiska występującego w gospodarce polskiej. Zarówno Prawo podatkowe, jak i Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej kieruje się własnymi, dużo niższymi kryteriami dla uznawania podmiotu za małą jednostkę, a przez to dane statystyczne dotyczące zagadnienia praktycznie nie istnieją.

1. Ewolucja regulacji dotyczących rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku w prawie bilansowym

Zapisów dotyczących podatku dochodowego od przejściowych różnic ze zrozumiących względów nie było w Rozporządzeniu Rady Ministrów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości [Rozporządzenie RM, 1991]. Zarówno podatek dochodowy od osób fizycznych określony Ustawą z 26 lipca 1991 r., jak i podatek dochodowy od osób prawnych wprowadzony Ustawą z 15 lutego 1992 r. pojawiły się w polskim systemie podatkowym później niż Rozporządzenie.

Analizując zapisy dotyczące podatku dochodowego od przejściowych różnic w istniejącym od 1994 r. prawie bilansowym, można wyróżnić następujące etapy:

- obowiązek tworzenia rezerwy na podatek dochodowy dla podmiotów prowadzących księgi handlowe,
- obowiązek ustalania rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dla podmiotów prowadzących księgi handlowe,
- możliwość rezygnacji z ustalania rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dla podmiotów niepodlegających badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych,
- możliwość rezygnacji z ustalania rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dla tzw. jednostek małych.

Pojęcie rezerwy na podatek dochodowy istnieje w polskim prawie bilansowym od 1 stycznia 1995 r. Wprowadziła je Ustawa o rachunkowości z 29 września 1994 r. [Ustawa, 1994] w art. 37, pkt 3. Tutaj nie występowało jeszcze określenie aktywów z tytułu odroczonego podatku, chociaż ich treść merytoryczną oddawały przytaczane czynne rozliczenia międzyokresowe. Ustawa narzucała tworzenie rezerwy na przejściową różnicę z tytułu podatku dochodowego spowodowaną odmiennością momentu uznania przychodu za osiągnięty lub kosztu za poniesiony w myśl prawa bilansowego i podatkowego. Mimo podanego sposobu odnoszenia dodatnich i ujemnych różnic, obowiązek ten określono bardzo ogólnie. Prowadziło to do stosowania różnych rozwiązań niesprzyjających porównywalności sprawozdań finansowych. Doprecyzowanie zapisów nastąpiło w nowelizacji, wprowadzonej Ustawą z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości [Ustawa, 2000], uwzględniającej rozwiązania proponowane przez MSR 12 „Podatek dochodowy” [MSSF]. Artykuł 37 Ustawy o rachunkowości, składający się z 9 punktów, poświęcono wyłącznie rezerwom i aktywom z tytułu odroczonego podatku, których pojęcie pojawiło się w Ustawie po raz pierwszy. Wprowadzone zapisy dotyczyły: wartości podatkowej aktywów i pasywów, zasad obowiązujących przy ustalaniu wysokości rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku, sposobu ich ujawniania w bilansie oraz elementów składowych podatku pomniejszającego wynik finansowy. Metodę rozliczania podatku dochodowego określono jako metodą zobowiązań bilansowych. Procedura jej rozliczania polega „na identyfikacji różnic (tzw. różnic przejściowych) między wartością podatkową aktywów i zobowiązań a ich wartością bilansową. Efektem występujących różnic jest: ustalenie rezerwy na odroczony podatek lub ustalenie tzw. aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego” [Gmytrasiewicz, Kierczyńska, 2007, s. 42-43]. Do rejestracji rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku nadal były zobowiązane wszystkie podmioty, których dotyczyła Ustawa o rachunkowości. Przyczyną prawdopodobnie były tutaj czasy głębokich przemian gospodarczych. Powstające i rozwijające się

jednostki prowadziły uproszczone formy ewidencji zamiast ksiąg handlowych. Dopiero nowelizacja Ustawy o rachunkowości z dnia 12.12.2003 r. [Ustawa, 2003], a obowiązująca dla sprawozdań sporządzanych za 2004 r., wskazała w art. 37, pkt 10 podmioty, które mogą zrezygnować z ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku. Określono je jako jednostki niepodlegające badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych. Część podmiotów zobowiązanych do stosowania Ustawy o rachunkowości z mocy prawa podlegała badaniu. Dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą w postaci spółki z o.o., osoby fizycznej, spółki cywilnej, spółki jawnej i spółki partnerskiej osób fizycznych oraz spółdzielni socjalnych istniał natomiast obowiązek warunkowy. Podmioty te badaniu podlegały tylko wówczas, gdy spełniły co najmniej dwa z trzech następujących warunków [Obwieszczenie MS, 2002]:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Możliwość odstąpienia od ustalania podatku odroczonego istnieje nadal. Obecnie dotyczy to tzw. małych jednostek [Obwieszczenie MS, 2013], za które uważa się przedsiębiorców niezależnie od formy organizacyjno-prawnej i nieprzekraczających dwóch z trzech poniższych wielkości:

- 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Z przywileju tego, niezależnie od wielkości podmiotu, jest wyłączony sektor finansowy, o czym mówi dodany do art. 37 pkt 11 w aktualnej wersji Ustawy o rachunkowości. Niektórzy autorzy określają podmioty te „jednostkami zainteresowania publicznego” [Olchowicz i in., 2016, s. 7, 51-52]. Przytoczone limity kwotowe wyrażone w złotych warunkujące obowiązek rejestracji rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku znacząco podniesiono w porównaniu do limitów określonych w euro, a obowiązujących wcześniej. Dodatkowo w progu przychodowym nie ujęto przychodów z operacji finansowych. Oznacza to wzrost liczby podmiotów, które nie będą przenosiły na utworzony wynik finansowy podatku odroczonego.

Ewolucja zapisów dotyczących rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku wraz z ewolucją samego prawa bilansowego wynika z rozwoju gospodarczego. Liczba i wielkość podmiotów, międzynarodowy charakter działalności, złożoność procesów zachodzących w jednostkach oraz form organizacyjno-prawnych to wyzwania w kształtowaniu prawa gospodarczego, w tym prawa bilansowego. Jej wyrazem była Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r., która wskazuje, iż „należy osiągnąć odpowiednią równowagę pomiędzy interesami adresatów sprawozdań finansowych a interesami jednostek w taki sposób, by nadmiernie nie obciążać ich wymogami sprawozdawczymi” [Dyrektywa, 2013]. Stosowanie uproszczeń przeniesione do polskich regulacji pozwala uniknąć nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych i finansowych, lecz czy informacja o zysku netto, ujawniana w sprawozdaniu finansowym, posiada taką samą użyteczność dla zainteresowanych?

2. Wynik finansowy netto w małych podmiotach przy zastosowaniu zasad podatkowych

Małe podmioty zdefiniowane dla potrzeb Ustawy o rachunkowości mogą podatek dochodowy przenoszony na wynik finansowy ustalać w dwojaki sposób. Możliwość taką daje cytowany powyżej art. 37, pkt 10 Ustawy o rachunkowości za pomocą użytego określenia „mogą zrezygnować z ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku”. Pierwszy sposób to rejestracja wysokości podatku zgodna z zasadami podatkowymi. Jest ona określana mianem podatku bieżącego i stanowi jednocześnie zobowiązanie podatkowe dla danego roku podatkowego. Druga możliwość to rejestracja w księgach handlowych wysokości podatku ustalonego zarówno według prawa podatkowego, jak i prawa bilansowego. Podatek dochodowy, pomniejszający wynik finansowy brutto, to podatek bieżący i podatek odroczony. Podatek bieżący stanowi zobowiązanie podatkowe, natomiast podatek odroczony można traktować jako przyszłą, prawdopodobną należność podatkową lub przyszłe prawdopodobne zobowiązanie podatkowe. Istotę podatku bieżącego i podatku odroczonego z punktu widzenia prawa bilansowego prezentuje B. Gierusz [2002].

Podmiot gospodarczy, rejestrując koszty i przychody księgowe, automatycznie generuje informacje o kosztach i przychodach podatkowych, wykorzystując do tego konta analityczne i konta pozabilansowe. Na kontach syntetycznych rejestrowane są koszty i przychody w rozumieniu Ustawy o rachunkowości, natomiast na kontach analitycznych jest ujmowana ich wartość z podziałem na części będące przychodem i kosztem podatkowym oraz niestanowiące kosztu i przychodu podatkowego. Konta

pozabilansowe służą do rejestracji kosztów i przychodów podatkowych, które nie są kosztami i przychodami księgowymi. Baza informacji o kosztach i przychodach podatkowych z kont analitycznych i kont pozabilansowych stanowi podstawę do ustalenia dochodu podatkowego, który w dalszej kolejności służy wyliczeniu podatku dochodowego. Tak wyliczony podatek pomniejsza wynik finansowy brutto, dając w efekcie wartość wyniku finansowego netto ujawnianego w rachunku zysku i strat oraz bilansie. Obciążenie wyniku finansowego brutto następuje tutaj metodą płatności podatkowych. B. Gierusz [2002, s. 41] twierdzi, „że tak ustalone obciążenie wyniku zniekształca wynik netto”, gdyż wynik brutto ustalony zgodnie z prawem bilansowym zostaje pomniejszony o podatek dochodowy ustalony zgodnie z przepisami podatkowymi. Opierając się na rachunku zysków i strat podmiotu, dysponujemy informacją o rzeczywistej wartości wygosparowanego w trakcie roku zysku netto oraz o dotyczącym danego roku podatkowego zobowiązaniu podatkowym. Patrząc na sprawozdanie finansowe sporządzone według reguł opisanych powyżej, nie posiadamy informacji o podatku dochodowym przyszłych lat, a wynikającym z dokonanych zapisów kategorii wynikowych w obecnym roku. Ukształtują go przychody i koszty zarejestrowane przez księgowość w obecnym roku, które staną się kosztami i przychodami podatkowymi w przyszłości. Uproszczoną procedurę obliczeń podatku dochodowego, wyniku finansowego netto oraz elementów wchodzących do bilansu, a związanych z podatkiem dla omawianego wariantu, przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Wybrane kategorie gospodarcze sprawozdania finansowego małej jednostki

Wyszczególnienie	Wartość w zł	Wartość w zł
Suma bilansowa na początek roku	Aktywa 17 000 000	Pasywa -17 000 000
Przychody księgowe w trakcie roku	- zwiększenie aktywów 20 000 000	- zmniejszenie zobowiązań (pasywów) 7 000 000
Koszty księgowe w trakcie roku	- zmniejszenie aktywów 10 000 000	- zwiększenie zobowiązań (pasywów) 5 000 000
Wynik finansowy brutto	27 000 000 - 15 000 000 = 12 000 000	
Kategorie wynikowe nieuznane podatkowo w danym roku podatkowym	Przychody księgowe, które nie są przychodami podatkowymi 2 000 000	Koszty księgowe, które nie są kosztami uzyskania przychodu 4 000 000
Dochód podatkowy	12 000 000 - 2 000 000 + 4 000 000 = 14 000 000	
Podatek dochodowy	19% x 14 000 000 = 2 660 000 (podatek bieżący)	
Wynik finansowy netto	12 000 000 - 2 660 000 = 9 340 000	
Suma bilansowa na koniec roku	Aktywa po uwzględnieniu zwiększeń/zmniejszeń 17 000 000 + 20 000 000 - 10 000 = 27 000 000	Pasywa po uwzględnieniu zwiększeń/zmniejszeń 17 000 000 - 7 000 000 + 5 000 000 = 15 000 000 + 2 660 000 (zobowiązania podatkowe) + 9 340 000 (zysk netto) = 27 000 000

Źródło: Opracowanie własne.

Początkowa suma bilansowa to jej graniczna wartość z kryteriów kwalifikacji małej jednostki. Zmniejszenie aktywów i zwiększenie zobowiązań, generujące powstawanie kosztów i przychodów, przyjęto przy założeniu spełnienia pozostałych warunków określonych w Ustawie o rachunkowości w ramach definicji kosztu i przychodu księgowego. Część z przedstawionych kosztów i przychodów uznano jako koszty i przychody tworzące różnice przejściowe. Do wyliczenia dochodu podatkowego założono, że nie istnieją przychody podatkowe, które nie są przychodami księgowymi, oraz koszty podatkowe, które nie są kosztami księgowymi. Zastosowana stawka podatkowa to 19%, chociaż od 2017 r. dla osób prawnych, które posiadają statut małego podatnika, istnieje możliwość stosowania stawki w wysokości 15%. W przedstawionym przykładzie nie jest to możliwe ze względu na przekroczenie limitu przychodów dla małego podatnika.

Zasada ogólna polityki bilansowej zobowiązuje podmioty do rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Narzędziem umożliwiającym spełnienie tego obowiązku jest sprawozdanie finansowe, którego podstawowymi elementami są bilans, rachunek zysków i strat oraz informacja dodatkowa. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym małego podmiotu przedstawia załącznik nr 5 do Ustawy o rachunkowości. Tutaj zarówno w bilansie, jak i rachunku zysków i strat nie ma zapisów dotyczących podatku odrozonego. Informacja dodatkowa w zakresie objaśnień zgodnie z załącznikiem nr 5 do Ustawy o rachunkowości obejmuje 18 pkt. Nie jest to zestaw zamknięty, lecz patrząc przez pryzmat wprowadzanych uproszczeń do Ustawy o rachunkowości, które weszły w życie 23 września 2015 r., trudno oczekiwać danych dotyczących kosztów i przychodów ujętych w wyniku finansowym danego roku, a czasowo nieuznawanych przez Urząd Skarbowy. Tym samym trudno jest ocenić kwotę podatku dochodowego przewidzianego do regulacji w przyszłości. Treści zawarte w załączniku nr 5 wskazują, że mały podmiot nie ma obowiązku ujawniania informacji o dodatnich i ujemnych różnicach przejściowych, a tym samym podatku odroczonym.

Opierając się na rachunku zysków i strat małej jednostki, można ustalić różnicę między wynikiem finansowym brutto a podstawą opodatkowania, korzystając z wielkości wyliczonego podatku dochodowego. Nie jest możliwe określenie wartości elementów składowych, które złożyły się na rozbieżności pomiędzy wynikiem finansowym brutto a podstawą opodatkowania. Tym samym nie są znane prawdopodobne płatności i nadpłaty z tytułu realizacji różnic przejściowych w przyszłości. W tym miejscu pojawia się pytanie, czy jest to informacja istotna dla analityka? Zdaniem autora może mieć znaczenie w przypadku różnic dużych rozmiarów.

3. Wynik finansowy netto w małych podmiotach przy rejestracji podatku bieżącego i odroczonego

Druga możliwość, jaka istnieje dla małej jednostki, to rejestracja podatku bieżącego i podatku odroczonego. Tak ustalana wartość pomniejsza wygospodarowany zysk brutto. Skutkiem stosowanego wariantu są też ujawniane w bilansie kategorie związane z podatkiem dochodowym, czyli aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku. Opierając się na tych samych danych, co w pkt. 2, obraz umieszczanych informacji w sprawozdaniu finansowym przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Wybrane kategorie gospodarcze sprawozdania finansowego małej jednostki

Wyszczególnienie	Wartość w zł	Wartość w zł
Suma bilansowa na początek roku	Aktywa 17 000 000	Pasywa 17 000 000
Przychody księgowe w trakcie roku	– zwiększenie aktywów 20 000 000	– zmniejszenie zobowiązań (pasywów) 7 000 000
Koszty księgowe w trakcie roku	– zmniejszenie aktywów 10 000 000	– zwiększenie zobowiązań (pasywów) 5 000 000
Wynik finansowy brutto	27 000 000 – 15 000 000 = 12 000 000	
Kategorie wynikowe nieuznane podatkowo w danym roku podatkowym	Przychody księgowe, które nie są przychodami podatkowymi 2 000 000	Koszty księgowe, które nie są kosztami uzyskania przychodu 4 000 000
Dochód podatkowy	12 000 000 – 2 000 000 + 4 000 000 = 14 000 000	
Podatek dochodowy	$19\% \times 14\,000\,000 = 2\,660\,000$ (podatek bieżący) $+ 19\% \times 2\,000\,000 = 380\,000$ podatek $- 19\% \times 4\,000\,000 = 760\,000$ odroczoney = 2 280 000	
Wynik finansowy netto	12 000 000 – 2 280 000 = 9 720 000	
Suma bilansowa na koniec roku	Aktywa po uwzględnieniu zwiększeń/zmniejszeń 17 000 000 + 20 000 000 – 10 000 000 = 27 000 000 + 760 000 (aktywa z tytułu odroczonego podatku) = 27 760 000	Pasywa po uwzględnieniu zwiększeń/zmniejszeń 17 000 000 – 7 000 000 + 5 000 000 = 15 000 000 + 2 660 000 (zobowiązania podatkowe) + 380 000 (rezerwa na podatek dochodowy) + 9 720 000 (zysk netto) = 27 760 000

Źródło: Opracowanie własne.

Koszty i przychody księgowe, które nie są uznane podatkowo w danym roku, spowodują różnice między wartością bilansową oraz podatkową aktywów i pasywów. Kwestie różnic szeroko przedstawia I. Olchowicz [2004]. Dla różnic dodatnich ustala się rezerwę na podatek dochodowy, natomiast dla różnic ujemnych aktywa z tytułu odroczonego podatku. Analizując tabele 1-2, można wskazać różnice w zakresie ujawniania:

- wysokości podatku dochodowego,
- wysokości zysku netto,

- rezerw na podatek dochodowy,
- aktywów z tytułu odroczonego podatku.

Różnice dla przyjętych założeń ujętych w tabelach 1-2 posiadają określoną wartość. Kwota rozbieżności może być zarówno duża, jak i mała. Zależy to od wartości kosztów i przychodów księgowych, które nie są akceptowane podatkowo w danym roku.

Chociaż zakres informacji dodatkowej dla małego podmiotu nie obejmuje podatku odroczonego, rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku, to wydaje się, że należałoby je ująć w przypadku stosowania drugiego wariantu. Ukazanie tych kategorii w bilansie jednocześnie zobowiązuje do stosowania objaśnień w informacji dodatkowej.

Inaczej jest w dużych podmiotach. Zakres niezbędnych informacji kierowanych za pomocą sprawozdania finansowego do użytkowników zewnętrznych określa załącznik nr 1 do Ustawy o rachunkowości. Duży Podmiot przedstawia w bilansie wartość przewidzianych do rozliczenia w przyszłości rozrachunków z tytułu podatku dochodowego za pomocą takich kategorii, jak aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wzór rachunku zysków i strat mówi o kategorii podatku dochodowego, lecz zgodnie z art. 37 Ustawy o rachunkowości, duży podmiot przedstawia jego wartość z podziałem na część bieżącą i odroczoną. Minimalny zakres informacji dodatkowej dla dużego podmiotu obejmuje treści dotyczące rezerw, rozliczeń międzyokresowych oraz rozliczenia różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym brutto. Obowiązek ten jest spełniany poprzez noty księgowe ujmowane w informacji dodatkowej. Typowe noty księgowe dotyczące zagadnienia to: zmiana stanu aktywów z tytułu odroczonego podatku, zmiana stanu rezerwy z tytułu odroczonego podatku, podatek dochodowy bieżący i podatek dochodowy odroczony wykazany w rachunku zysków i strat.

Podsumowanie

Zainteresowanie informacją o zysku netto wykazywaną w sprawozdaniu finansowym pozostaje w gestii wielu użytkowników dla różnych celów. Wartość zysku netto, powstająca po pomniejszeniu bieżącego podatku dochodowego, i wartość zysku netto, powstająca po odjęciu zarówno podatku bieżącego, jak i odroczonego, to dwie różne wartości. Stosowanie różnych rozwiązań wynikających z art. 37 Ustawy o rachunkowości przez dwa różne podmioty należące do małych jednostek prowadzi do ujawniania innych informacji w sprawozdaniu finansowym. Różnice dotyczą nie tylko wysokości wyniku finansowego netto,

ale również sumy bilansowej oraz podatku dochodowego. Przyjęty wariant ustalania podatku dochodowego przenoszonego na wynik finansowy wpływa również na ujawnianie bądź rezygnację z ujawniania w bilansie takich kategorii, jak rezerwy na podatek dochodowy i aktywa z tytułu odroczonego podatku. W ramach standardowych procedur analizy finansowej wykorzystujących podane kategorie nie różnicuje się powyższych informacji w zależności od sposobu ustalania podatku dochodowego przenoszonego na wynik finansowy. Dylematy przy czytaniu sprawozdania małego podmiotu pojawiają się również wtedy, gdy zbliża się on do utraty statutu małej jednostki. Duży podmiot, nieznacznie przekraczający warunki określone w Ustawie dla małej jednostki, przedstawi w sprawozdaniu finansowym pełną informację na temat podatku bieżącego i odroczonego, natomiast mały podmiot korzystający z uproszczenia jedynie informację o podatku bieżącym. Jednolitość i przejrzystość dla użytkowników sprawozdania finansowego małego podmiotu zapewniłyby zapisy w informacji dodatkowej. Ukazywanie takich kategorii, jak rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku, w bilansie jednocześnie powinno być zobowiązaniem do stosowania objaśnień w informacji dodatkowej.

Literatura

- Dyrektywa (2013) Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca Dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013 r., pkt. 12.
- Gierusz B. (2002), *Bieżący i odroczonego podatek dochodowy a zmiany rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Gmytrasiewicz M., Kierczyńska U. (2007), *Rezerwy w rachunkowości i podatkach*, Difin, Warszawa.
- [MSSR] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, International Accounting Standards Board, 2004.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu (2002) Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 marca 2002 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości, Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu (2013) Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 stycznia 2013 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości, Dz. U. 2013, poz. 330.
- Olchowicz I. (2004), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.

- Olchowicz I. i in. (2016), *Ustawa o rachunkowości z komentarzem do zmian*, INFOR PL S.A., Warszawa.
- Rozporządzenie Rady Ministrów (1991) z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz.U. 1991, nr 10, poz. 35.
- Ustawa (1994) o rachunkowości z 29 września 1994 r. Dz. U. 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm.
- Ustawa (2000) z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz. U z 2000 r., nr 113, poz. 1186.
- Ustawa (2003) z dnia 12 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2003, nr 229, poz. 2276.

CURRENT AND DEFERRED INCOME TAX IN SHAPING NET FINANCIAL RESULT BY SMALL ENTITIES

Summary: The objective of the article is to compare the permissible principles of shaping the income tax transferred to financial results in small business entities. The underlying objective of the solutions is to analyze the differences in information disclosed in the financial statements. The study is an attempt to draw attention to the category of the net financial result in small business entities, for which the criteria of affiliation under the Accounting Act have been adopted. A small entity in compliance with the balance sheet law has a possibility to reduce the gross financial result by the income tax determined in two ways. The first way is to define the amount of tax, called the current tax, in compliance with the tax law. The other possibility, which is obligatory for large entities and voluntary for small entities, results from the Accounting Act. The current tax is increased by reserves and decreased by assets related to the deferred tax before it reduces the gross financial result. Consequently, these two ways in shaping the tax income by small entities result not only in the different value of the net profit presented in the profit and loss account and the balance sheet. Divergences also occur in the balance categories related to the income tax.

Keywords: small entity, income tax, profit.