

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 12

Podatek dochodowy

CEL

Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do podatku dochodowego. W zakresie podatku dochodowego głównym zagadnieniem w rachunkowości jest określenie sposobu księgowania bieżących i przyszłych skutków podatkowych:

- a) przyszłej realizacji (rozliczenia) wartości bilansowej składników aktywów (zobowiązań) ujętych w bilansie jednostki gospodarczej; oraz
- b) transakcji i innych zdarzeń bieżącego okresu ujętych w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.

Z ujęciem danego składnika aktywów lub zobowiązań nierozłącznie wiąże się oczekiwanie jednostki sporządzającej sprawozdanie, iż dana wartość bilansowa danego składnika aktywów lub zobowiązania zostanie zrealizowana lub rozliczona. Jeżeli jest prawdopodobne, że realizacja lub rozliczenie takiej wartości bilansowej spowoduje zwiększenie (zmniejszenie) kwoty przyszłych płatności z tytułu podatków w stosunku do kwoty, która zostałaby naliczona, gdyby realizacja czy rozliczenie nie wywołałyby żadnych skutków podatkowych, to w takim wypadku niniejszy standard wymaga, aby jednostka gospodarcza – z pewnymi nielicznymi wyjątkami – utworzyła rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego (ujęła składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego).

Niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą obowiązek zaksięgowania skutków podatkowych transakcji w taki sam sposób, w jaki księguje same transakcje lub inne zdarzenia. W związku z tym, jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujęte są w zysku lub stracie, powinny być tam również ujęte odnośne skutki podatkowe. Jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym, to również odnośne skutki podatkowe powinny być bezpośrednio odniesione na kapitał własny. Analogicznie, ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku połączenia jednostek gospodarczych wpływa na wysokość wartości firmy powstającej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub na kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejęcia.

Ponadto niniejszy standard reguluje kwestię ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z nierozliczonych strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych, prezentacji podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym oraz ujawniania informacji dotyczących podatku dochodowego.

ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się dla celów księgowego ujmowania podatku dochodowego.
- 2 Dla celów niniejszego standardu termin „podatek dochodowy” obejmuje wszelkie krajowe i zagraniczne podatki pobierane od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Podatek dochodowy zawiera również na przykład podatek płatny u źródła przez jednostki zależne, jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia od wyniku przekazanego jednostce gospodarczej sporządzającej sprawozdanie.
- 3 [Usunięty]
- 4 Niniejszy standard nie reguluje kwestii zasad rachunkowości, które powinny znaleźć zastosowanie w przypadku dotacji rządowych (zob. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządu*) lub inwestycyjnych ulg podatkowych. Niniejszy standard rozstrzyga natomiast sprawę księgowania różnic przejściowych mogących wynikać z dotacji lub inwestycyjnych ulg podatkowych.

DEFINICJE

- 5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Wynik finansowy brutto jest to zysk lub strata za dany okres przed odjęciem obciążenia podatkowego.

Dochód do opodatkowania (strata podatkowa) to dochód (strata) za dany okres, ustalony zgodnie z zasadami ustanowionymi przez władze podatkowe, na podstawie których podatek dochodowy podlega zapłacie (zwrotowi).

Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) jest to łączna kwota bieżącego i odroczonego podatku, uwzględniona przy ustalaniu zysku lub straty za dany okres.

Podatek bieżący jest to kwota podatku dochodowego podlegającego zapłacie (zwrotowi) od dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za dany okres.

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego są to kwoty podatku dochodowego wymagające zapłaty w przyszłych okresach w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są to kwoty przewidziane w przyszłych okresach do odliczenia od podatku dochodowego ze względu na:

- a) ujemne różnice przejściowe;
- b) przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych; oraz
- c) przeniesienie na kolejny okres niewykorzystanych ulg podatkowych.

Różnice przejściowe są to różnice między wartością bilansową danego składnika aktywów lub zobowiązań jednostki gospodarczej a jego wartością podatkową. Różnicami przejściowymi mogą być:

- a) *dodatnie różnice przejściowe*, czyli różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot do opodatkowania uwzględnianych w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązań zostanie zrealizowana lub rozliczona; lub
- b) *ujemne różnice przejściowe*, czyli różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot podlegających odliczeniu podatkowemu w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązań zostanie zrealizowana lub rozliczona.

Wartością podatkową składnika aktywów lub zobowiązań jest przyporządkowana mu kwota służąca celom podatkowym.

- 6 Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) składa się z bieżącego obciążenia podatkowego (bieżącego przychodu podatkowego) oraz odroczonego obciążenia podatkowego (odroczonego przychodu podatkowego).

Wartość podatkowa

- 7 Wartość podatkowa aktywów jest to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich korzyści ekonomicznych, które napłyną do jednostki gospodarczej, gdy zrealizuje ona wartość bilansową danego składnika aktywów. Jeśli ww. korzyści ekonomiczne spowodują pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego, wartość podatkowa takiego składnika aktywów będzie równa jego wartości bilansowej.

Przykłady

1. Maszyna kosztowała 100. Dla celów podatkowych w okresie bieżącym i okresach poprzednich amortyzacja w kwocie 30 stanowiła koszt uzyskania przychodu, a pozostała część ceny nabycia będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu w przyszłych okresach, w formie odpisów amortyzacyjnych lub w momencie likwidacji składnika aktywów. Przychody wytworzone w drodze użytkowania maszyny podlegają opodatkowaniu, wszelkie przychody powstałe przy likwidacji maszyny będą podlegały opodatkowaniu, a wszelkie straty powstałe przy likwidacji maszyny będą stanowiły koszt uzyskania przychodu. *Wartość podatkowa maszyny wynosi 70.*
2. Odsetki należne mają wartość bilansową równą 100. Odnośne przychody z tytułu odsetek będą opodatkowane według metody kasowej. *Wartość podatkowa odsetek należnych wynosi zero.*
3. Należności z tytułu towarów i usług mają wartość bilansową równą 100. Odnośne przychody zostały już włączone do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej). *Wartość podatkowa należności z tytułu dostaw i usług wynosi 100.*
4. Należności z tytułu dywidend od jednostki zależnej mają wartość bilansową równą 100. Dywidendy nie podlegają opodatkowaniu. W zasadzie cała wartość bilansowa tego składnika aktywów jest kosztem uzyskania przychodu, odniesionym do wartości korzyści ekonomicznych. *W konsekwencji wartość podatkowa należności z tytułu dywidend wynosi 100^(*).*
5. Należność z tytułu pożyczki ma wartość bilansową równą 100. Spłata pożyczki nie spowoduje żadnych skutków podatkowych. *Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.*

(*) Przy takim toku analizy nie występują tu żadne dodatkowe różnice przejściowe. W rozwiązaniu alternatywnym powstałaby memoriałowa należność z tytułu dywidend wartości podatkowej równej zero, a zastosowana stawka podatkowa do wynikającej z powyższego dodatniej różnicy przejściowej w kwocie 100 wynosiłaby również zero. W obu rozwiązaniach nie występuje rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

- 8 Wartością podatkową składnika zobowiązań jest jego wartość bilansowa, pomniejszona o wszystkie kwoty, które będą w przyszłych okresach stanowiły koszt uzyskania przychodu związanego z tym składnikiem zobowiązań. W przypadku przychodów otrzymanych z wyprzedzeniem wartością podatkową takiego składnika zobowiązań jest jego wartość bilansowa pomniejszona o kwotę przychodów, które nie będą podlegały opodatkowaniu w przyszłych okresach.

Przykłady

1. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają rozliczenia międzyokresowe bierne o wartości bilansowej równej 100. Odnośny koszt będzie stanowił koszt uzyskania przychodu ustalany według metody kasowej. *Wartość podatkowa rozliczeń międzyokresowych biernych wynosi zero.*
2. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają otrzymane z wyprzedzeniem przychody z tytułu odsetek o wartości bilansowej równej 100. Przychody z tytułu odsetek zostały opodatkowane według metody kasowej. *Wartość podatkowa otrzymanych z wyprzedzeniem odsetek wynosi zero.*
3. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają rozliczenia międzyokresowe bierne o wartości bilansowej równej 100. Odnośny koszt został już zaliczony do kosztów uzyskania przychodu. *Wartość podatkowa rozliczeń międzyokresowych biernych wynosi 100.*
4. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają rezerwy na grzywny i kary o wartości bilansowej równej 100. Grzywny i kary nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. *Wartość podatkowa rezerwy na grzywny i kary wynosi 100^(*).*
5. Zobowiązanie z tytułu pożyczki ma wartość bilansową 100. Spłata pożyczki nie wywoła żadnych skutków podatkowych. *Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.*

(*) Przy takim toku analizy nie występują tu żadne dodatkowe różnice przejściowe. W rozwiązaniu alternatywnym powstałaby memoriałowa należność z tytułu dywidend wartości podatkowej równej zero, a zastosowana stawka podatkowa do wynikającej z powyższego dodatniej różnicy przejściowej w kwocie 100 wynosiłaby również zero. W obu rozwiązaniach nie występuje rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

- 9 Niektóre pozycje mają wartość podatkową, ale nie są ujmowane w bilansie jednostki gospodarczej jako aktywa ani jako zobowiązania. Na przykład koszty prac badawczych są przy ustalaniu wyniku finansowego zarachowywane w koszty tego okresu, w którym zostały poniesione, ale mogą być uwzględnione (jako koszty uzyskania przychodu) przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) dopiero w okresie następnym. Różnica między wartością podatkową kosztów prac badawczych w kwocie uznanej przez władze podatkowe za kwalifikującą się do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu w przyszłych okresach a wartością bilansową równą zero stanowi ujemną (potrącaną) różnicę przejściową, która powoduje powstanie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 10 Jeżeli wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań nie jest oczywista, warto zastosować podstawową zasadę, na której opiera się niniejszy standard: jednostka gospodarcza – poza nielicznymi wyjątkami – tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego (ując składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego), we wszystkich tych przypadkach, w których realizacja lub rozliczenie wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązań spowoduje zwiększenie (zmniejszenie) kwoty przyszłych płatności podatkowych w porównaniu do kwoty, która byłaby właściwa, gdyby ta realizacja lub rozliczenie nie wywołałyby skutków podatkowych. Przykład C zamieszczony po paragrafie 52 ilustruje okoliczności, w jakich pomocne jest rozważenie tej podstawowej zasady, czyli na przykład, gdy wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań zależy od planowanego sposobu ich realizacji lub rozliczenia.
- 11 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice przejściowe ustala się drogą porównania wartości bilansowych składników aktywów i zobowiązań z odpowiednią wartością podatkową. Wartość podatkową ustala się odpowiednio do skonsolidowanego zeznania podatkowego, jeżeli stosownie do systemu prawnego zeznanie takie jest sporządzane. W pozostałych systemach wartość podatkową ustala się odpowiednio do zasad sporządzania zeznań podatkowych przez każdą z jednostek gospodarczych wchodzących w skład grupy kapitałowej.

UJMOWANIE BIEŻĄCYCH ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH I BIEŻĄCYCH NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH

- 12 Bieżący podatek za bieżący i poprzednie okresy ujmuje się jako zobowiązanie w kwocie, w jakiej nie został zapłacony. Jeśli kwota dotychczas zapłacona z tytułu podatku bieżącego i za poprzednie okresy przekracza kwotę do zapłaty za te okresy, to nadwyżkę ujmuje się jako należność.
- 13 Korzyści płynące ze straty podatkowej, która może być pokryta z bieżącego podatku za poprzednie okresy, ujmuje się jako należność.
- 14 Jeżeli strata podatkowa zostanie pokryta bieżącym podatkiem poprzednich okresów, jednostka gospodarcza ujmuje tę korzyść jako należność w okresie, w którym strata podatkowa wystąpiła, ponieważ jest prawdopodobne, że jednostka odniesie z tego tytułu korzyść i że korzyść ta może być wiarygodnie określona.

UJMOWANIE REZERW Z TYTUŁU ODROCZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO I AKTYWÓW Z TYTUŁU ODROCZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO**DODATNIE RÓŻNICE PRZEJŚCIOWE**

- 15 Tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich dodatnich różnic przejściowych, z wyjątkiem przypadków, gdy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z:
 - a) początkowego ujęcia wartości firmy; lub

- b) początkowego ujęcia danego składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:
- nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz
 - nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Niemniej jednak zgodnie z paragrafem 39 tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do dodatnich różnic przejściowych wiążących się z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych, jak również w odniesieniu do udziałów we wspólnych przedsięwzięciach.

- 16 Nieodłącznym warunkiem ujęcia jakiejkolwiek pozycji aktywów jest to, że jej wartość bilansowa zostanie zrealizowana w formie korzyści ekonomicznych, które wpłyną do jednostki w przyszłych okresach. Jeśli wartość bilansowa danego składnika aktywów przekracza jego wartość podatkową, to kwota podlegających opodatkowaniu korzyści ekonomicznych będzie wyższa od kwoty uznanej za koszt uzyskania przychodu. Różnica ta stanowi dodatnią różnicę przejściową, a obowiązek zapłaty w przyszłych okresach związanego z nią podatku dochodowego znajduje wyraz w rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Gdy jednostka gospodarcza zrealizuje wartość bilansową składnika aktywów, dodatnia różnica przejściowa odwróci się i w jednostce gospodarczej powstanie dochód do opodatkowania. Rodzi to prawdopodobieństwo, iż z jednostki gospodarczej wypłyną pewne korzyści ekonomiczne w formie płatności podatkowych. W związku z powyższym niniejszy standard wprowadza wymóg tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z wyjątkiem okoliczności opisanych w paragrafach 15 i 39.

Przykład

Składnik aktywów, który kosztował 150, ma wartość bilansową 100. Narastająca amortyzacja, naliczona dla celów podatkowych, wynosi 90, a stawka podatkowa równa się 25 %.

Wartość podatkowa tego składnika aktywów wynosi 60 (cena nabycia równa 150 minus narastająca amortyzacja podatkowa równa 90). Aby zrealizować wartość bilansową 100, jednostka gospodarcza musi wypracować dochód podlegający opodatkowaniu w kwocie 100, ale będzie mogła odliczyć amortyzację podatkową równą 60. A zatem jednostka gospodarcza zapłaci podatek dochodowy w wysokości 10 (25 % z 40), w momencie zrealizowania wartości bilansowej tego składnika aktywów. Różnica między wartością bilansową równą 100 a wartością podatkową równą 60 stanowi dodatnią różnicę przejściową równą 40. W związku z tym jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 10 (25 % z 40), odpowiadającą podatkowi dochodowemu, który będzie zapłacony w momencie realizacji wartości bilansowej składnika aktywów.

- 17 Niektóre różnice przejściowe powstają, gdy przychód lub koszt wpływa na wynik finansowy w jednym okresie, lecz wchodzi w skład dochodu do opodatkowania w innym okresie. Takie różnice przejściowe nazywane są często różnicami czasowymi. Poniżej podaje się przykłady tego rodzaju różnic przejściowych, czyli takich, które są dodatnimi różnicami przejściowymi i dlatego skutkują utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:
- przychody z tytułu odsetek zaliczane są do wyniku finansowego proporcjonalnie do upływu czasu, ale niektóre ustawodawstwa przewidują ich włączenie do dochodu do opodatkowania na zasadzie kasowej. Wartość podatkowa jakiejkolwiek należności ujętej w bilansie z tytułu takich przychodów równa się zeru, ponieważ przychody te nie stanowią dochodu do opodatkowania do czasu zainkasowania środków pieniężnych;
 - amortyzacja uwzględniana przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) może się różnić od amortyzacji wpływającej na wynik finansowy brutto. Przejściową różnicą jest tu różnica między wartością bilansową środka trwałego a jego wartością podatkową, która odpowiada pierwotnej cenie nabycia/kosztowi wytworzenia, pomniejszonej o wszystkie odliczenia, dopuszczone w związku z tym składnikiem aktywów przez przepisy podatkowe przy ustalaniu dochodu do opodatkowania za bieżący i poprzednie okresy. Dodatnie różnice przejściowe powstają i powodują utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy amortyzacja podatkowa jest przyspieszona (jeśli amortyzacja podatkowa jest wolniejsza od amortyzacji księgowej, powstają ujemne różnice przejściowe, które powodują wystąpienie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego); oraz
 - koszty prac rozwojowych mogą być aktywowane i amortyzowane, kształtując wynik finansowy brutto w ciągu przyszłych okresów, ale dla celów ustalania dochodu do opodatkowania są odliczane w okresie ich poniesienia. Takie koszty prac rozwojowych mają wartość podatkową równą zero, ponieważ już zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodu w okresie, w którym zostały poniesione. Różnicą przejściową jest tu różnica między wartością bilansową kosztów prac rozwojowych a ich wartością podatkową wynoszącą zero.
- 18 Przejściowe różnice powstają również, gdy:
- koszt połączenia jednostek gospodarczych jest przypisywany do możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań odpowiednio do ich wartości godziwych, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 19);
 - przeszacowano aktywa, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20);
 - na skutek konsolidacji powstaje dodatnia lub ujemna wartość firmy (zob. paragraf 21);

- d) wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań w momencie jego początkowego ujęcia różni się od jego początkowej wartości bilansowej, na przykład gdy jednostka gospodarcza korzysta z nieopodatkowanych dotacji rządowych dotyczących tych aktywów (zob. paragraf 22 i 33); lub
- e) wartość bilansowa inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach staje się różna od wartości podatkowej tych inwestycji lub udziałów (zob. paragrafy 38–45).

Połączenie jednostek gospodarczych

- 19 Koszt połączenia jednostek gospodarczych jest przypisywany poprzez ujmowanie możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań według ich wartości godziwych na datę przejęcia. Różnice przejściowe wystąpią, gdy wartości podatkowe możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań nie uległy zmianie na skutek połączenia lub uległy zmianie w innej wysokości. Na przykład, jeśli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wobec doprowadzenia jej do poziomu wartości godziwej, ale wartość podatkowa tego składnika aktywów pozostała w wysokości, jaka odpowiada cenie nabycia tego składnika figurującej u poprzedniego właściciela, powstaje dodatnia różnica przejściowa skutkująca utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikająca z powyższego rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66).

Aktywa wykazywane w wartości godziwej

- 20 MSSF dopuszczają lub wymagają wykazywania niektórych aktywów w wartości godziwej lub ich przeszacowywania (zob. na przykład MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 38 *Wartości niematerialne i prawne*, MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*). Zgodnie z niektórymi przepisami przeszacowanie lub inna przecena wartości danego składnika aktywów do wartości godziwej wpływa na wysokość dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za bieżący okres. W wyniku tego wartość podatkowa składnika aktywów zostaje skorygowana i nie powstaje żadna różnica przejściowa. Zgodnie z innymi przepisami natomiast przeszacowanie lub inna przecena wartości składnika aktywów nie wpływa na dochód do opodatkowania tego okresu, w którym przeszacowanie czy przecena wartości miały miejsce, więc wartość podatkowa składnika aktywów nie jest korygowana. Niemniej jednak przyszła realizacja wartości bilansowej spowoduje wystąpienie podlegających opodatkowaniu korzyści ekonomicznych, a kwota kosztów uzyskania przychodu będzie różna od wartości wspomnianych korzyści ekonomicznych. Różnica między wartością bilansową przeszacowanego składnika aktywów a jego wartością podatkową stanowi różnicę przejściową i uzasadnia utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Postępowanie takie jest właściwe nawet wówczas, gdy:
- a) jednostka gospodarcza nie zamierza zbyć danego składnika aktywów. W takim wypadku przeszacowana wartość bilansowa danego składnika aktywów zostanie zrealizowana w trakcie jego użytkowania, co spowoduje wytworzenie dochodu do opodatkowania przewyższającego wartość amortyzacji możliwej do uznania do kosztów uzyskania przychodu w przyszłych okresach; lub
 - b) podatek od zysku na sprzedaży składnika rzeczowych aktywów trwałych jest rozliczany w czasie, jeśli przychód uzyskany na sprzedaży danego składnika zostanie zainwestowany w podobne składniki aktywów. W takich wypadkach podatek stanie się ostatecznie wymagalny w momencie zbycia lub zużycia tych podobnych aktywów.

Wartość firmy

- 21 Wartość firmy powstałą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych określa się jako nadwyżkę kosztu połączenia jednostek gospodarczych ponad udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej. Liczne organy podatkowe nie uznają kwot zmniejszających wartość bilansową wartości firmy jako kosztu uzyskania przychodu przy określaniu dochodu do opodatkowania. Co więcej, w myśl tych przepisów koszt wartości firmy często nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, gdy jednostka zależna wyżywa się związanej z tą wartością firmy zorganizowanej części działalności. Zgodnie z tymi przepisami wartość podatkowa wartości firmy wynosi zero. Wszelkie różnice między wartością bilansową wartości firmy a jej wartością podatkową równą zero stanowią dodatnią różnicę przejściową. Niemniej jednak niniejszy standard nie zezwala na tworzenie wynikającej z powyższego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wartość firmy jest wyceniana w wartości końcowej i utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększyłoby wartość bilansową wartości firmy.
- 21A Późniejsze zmniejszenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, która nie jest ujęta, ponieważ wynika z początkowego ujęcia wartości firmy, są również traktowane jako wynikające z początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu nie są ujmowane zgodnie z paragrafem 15 a). Na przykład, jeśli wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) 100, ale wartość podatkową zero, paragraf 15 a) zabrania jednostce ujmowania wynikającej stąd rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednostka w późniejszym czasie ujmuje dla tej wartości firmy odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 20, to kwota dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy zostanie zmniejszona ze 100 do 80. W konsekwencji tego nastąpi zmniejszenie nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zmniejszenie wartości nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego traktowane jest jako odnoszące się do początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu, zgodnie z paragrafem 15 a), jego ujęcie jest zabronione.
- 21B Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy są jednakże ujmowane w zakresie, w jakim nie wynikają z początkowego ujęcia wartości firmy. Na przykład, jeżeli wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) równą 100 i kwota ta jest dla celów podatkowych zmniejszana 20 % rocznie, począwszy od roku, w którym

nastąpiło przejście, to wartość podatkowa wartości firmy na moment jej początkowego ujęcia wynosi 100, a na koniec roku, w którym nastąpiło przejście, wynosi 80. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy na koniec roku, w którym nastąpiło przejście, pozostaje niezmienną – wynosi 100, to na koniec tego roku powstaje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 20. Ponieważ wskazana dodatnia różnica przejściowa nie odnosi się do początkowego ujęcia wartości firmy, wynikająca z niej rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaje ujęta.

Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań

- 22 Różnica przejściowa może powstać w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań, gdy na przykład część lub całość ceny nabycia składnika aktywów nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu. Metoda księgowa stosowana do takich różnic przejściowych zależy od rodzaju transakcji, która doprowadziła do początkowego ujęcia składnika aktywów:
- w przypadku połączenia jednostek gospodarczych jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub wykazuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co wpływa na wielkość wartości firmy lub kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ponad cenę przejścia (zob. paragraf 19);
 - jeśli transakcja wpływa na wynik finansowy brutto lub na dochód do opodatkowania, jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz ujmuje wszelkie wynikające z tego tytułu odroczone obciążenia i przychody podatkowe w rachunku zysków i strat (zob. paragraf 59);
 - jeśli transakcja nie ma formy połączenia jednostek gospodarczych i nie wpływa na wynik finansowy brutto, ani na dochód do opodatkowania, jednostka gospodarcza mogłaby – jeżeli nie są to wyjątki, o których mowa w paragrafach 15 i 24 – utworzyć wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz skorygować wartość bilansową składnika aktywów lub składnika zobowiązań o tę samą kwotę. Takie korekty wpłynęłyby jednak ujemnie na przejrzystość sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej. Dlatego niniejszy standard nie dopuszcza tworzenia przez jednostkę gospodarczą rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ani w momencie ich początkowego ujęcia, ani w okresach późniejszych (zob. przykład poniżej). Odpowiednio, jeśli taki składnik aktywów jest amortyzowany, jednostka gospodarcza nie ujmuje kolejnych zmian w nieujętej rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składniku aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Przykład ilustrujący paragraf 22 c)

Jednostka gospodarcza zamierza użytkować składnik aktywów, który kosztował 1 000 przez cały jego okres użytkowania trwający pięć lat, a następnie go zbyć za wartość końcową równą zero. Stawka podatkowa wynosi 40 %. Amortyzacja tego składnika aktywów nie stanowi kosztu uzyskania przychodu dla celów podatkowych. Jakikolwiek zysk uzyskany ze zbycia tego składnika nie będzie podlegał opodatkowaniu, a jakakolwiek strata nie będzie zaliczała się do kosztów uzyskania przychodu.

Realizując wartość bilansową składnika aktywów, jednostka gospodarcza uzyska dochód do opodatkowania równy 1 000 i zapłaci podatek w kwocie 400. Jednostka gospodarcza nie tworzy wynikającej stąd rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 400, ponieważ wynika on z początkowego ujęcia składnika aktywów.

W kolejnym okresie wartość bilansowa składnika aktywów równa się 800. Uzyskawszy podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 800, jednostka gospodarcza zapłaci podatek w wysokości 320. Jednostka gospodarcza nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 320, ponieważ wynika on z początkowego ujęcia składnika aktywów.

- 23 Zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* emitent złożonego instrumentu finansowego (na przykład obligacji zamiennych) zalicza zobowiązaniowy element instrumentu do zobowiązań, a element kapitałowy do kapitału własnego. W niektórych systemach prawnych wartość podatkowa elementu zobowiązaniowego w momencie początkowego ujęcia równa się początkowej wartości bilansowej sumy elementu zobowiązaniowego i kapitałowego. Wynikająca stąd dodatnia różnica przejściowa pojawia się na skutek początkowego ujęcia elementu kapitałowego oddzielnie od elementu zobowiązaniowego. Dlatego wyjątek przewidziany w paragrafie 15 b) nie ma w tym przypadku zastosowania. W związku z tym jednostka gospodarcza tworzy wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zgodnie z paragrafem 61 odroczonego podatku dochodowego obciąża bepośrednio wartość bilansową elementu kapitałowego. Zaś zgodnie z paragrafem 58 późniejsze zmiany w rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w rachunku zysków i strat jako koszt (przychód) z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Ujemne różnice przejściowe

- 24 W odniesieniu do wszystkich ujemnych różnic przejściowych ujmuje się składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych. Wyjątek od tego przypadku pojawia się, gdy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:
- nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz
 - nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 44, ujmują się jednak w odniesieniu do ujemnych różnic przejściowych, które wiążą się z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz udziałami we wspólnych przedsięwzięciach.

- 25 Nieodłącznym warunkiem ujęcia składnika zobowiązań jest to, że jego wartość bilansowa zostanie w przyszłych okresach rozliczona w formie odpływu z jednostki gospodarczej środków będących odzwierciedleniem korzyści ekonomicznych. W momencie odpływu środków z jednostki gospodarczej ich część lub całość może stanowić koszt uzyskania przychodu okresu późniejszego od okresu, w którym nastąpiło ujęcie składnika zobowiązań. W takich wypadkach zachodzi różnica przejściowa między wartością bilansową składnika zobowiązań a jego wartością podatkową. Odpowiednio powstaje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który będzie mógł być zrealizowany w przyszłych okresach, gdy przy ustalaniu dochodu do opodatkowania ta część zobowiązań będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu. Podobnie, jeśli wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa od jego wartości podatkowej, to różnica uzasadnia ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który będzie można zrealizować w przyszłych okresach.

Przykład

Jednostka gospodarcza ujęła zobowiązanie w kwocie 100 z tytułu rezerwy na przyszłe koszty, związane z gwarancją udzieloną na produkty. Na potrzeby podatkowe – do momentu wypłacenia przez jednostkę gospodarczą roszczeń – utworzenie rezerwy na koszty związane z gwarancją udzieloną na produkty nie będzie stanowiło kosztu uzyskania przychodu. Stawka podatkowa wynosi 25 %.

Wartość podatkowa zobowiązania wynosi zero (wartość bilansowa 100 pomniejszona o wartość, która w przyszłych okresach będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu związany z tym zobowiązaniem). Rozliczając to zobowiązanie w jego wartości bilansowej, jednostka gospodarcza obniży swój przyszły dochód do opodatkowania o kwotę równą 100, i w rezultacie obniży przyszłe płatności podatkowe o 25 (25 % od 100). Różnica między wartością bilansową 100 a wartością podatkową równą zero stanowi ujemną różnicę przejściową w kwocie 100. Dlatego jednostka gospodarcza ujmie składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 25 (25 % od 100), pod warunkiem iż jest prawdopodobne, że wypracuje dochód do opodatkowania wystarczający do skorzystania z obniżki płatności podatkowych.

- 26 Poniżej podane zostały przykłady ujemnych różnic przejściowych, które powodują powstanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:
- koszty świadczeń emerytalnych mogą być odliczane od wyniku finansowego brutto, w miarę jak pracownik wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, lecz przy ustalaniu dochodu do opodatkowania mogą stanowić koszt uzyskania przychodu dopiero, gdy składki są zapłacone do funduszu przez jednostkę gospodarczą lub gdy świadczenia emerytalne są wypłacone przez jednostkę gospodarczą. Różnica między wartością bilansową wartością składnika zobowiązań a jego wartością podatkową. Wartość podatkowa takiego składnika zobowiązań zwykle wynosi zero. Taka ujemna różnica przejściowa uzasadnia ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ korzyści ekonomiczne napłyną do jednostki gospodarczej w postaci odliczenia od dochodu do opodatkowania, kiedy składki lub świadczenia emerytalne zostaną opłacone;
 - koszty prac badawczych stanowią przy ustalaniu wyniku finansowego brutto koszt okresu, w którym zostały poniesione, ale mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu wpływający na dochód do opodatkowania (stratę podatkową) dopiero w kolejnym okresie. Różnica między wartością podatkową kosztów prac badawczych, to jest wartością, która przez władze podatkowe zostanie uznana za koszt uzyskania przychodu w przyszłych okresach, a wartością bilansową równą zero, stanowi ujemną różnicę przejściową, powodującą powstanie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
 - koszt połączenia jednostek gospodarczych jest przypisywany do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań określonych w ich wartościach godziwych na datę przejścia. Jeżeli przejęte zobowiązanie jest ujmowane na datę przejścia, ale związane z nim koszty stanowią koszt uzyskania przychodu dopiero w kolejnym okresie, to wystąpi ujemna różnica przejściowa uzasadniająca ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje również wtedy, gdy wartość godziwa możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa. W obu przypadkach wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66); oraz
 - niektóre składniki aktywów mogą być wykazywane w wartości godziwej lub mogą być przeszacowane bez przeprowadzenia równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20). Gdy wartość podatkowa jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, powstaje ujemna różnica przejściowa.
- 27 Odwrócenie się ujemnych różnic przejściowych wywołuje odliczenia przy ustalaniu dochodu do opodatkowania w przyszłych okresach. Jednak z ekonomicznych korzyści w postaci obniżenia kwoty płatności podatkowej jednostka gospodarcza skorzysta jedynie pod warunkiem wypracowania wystarczająco dużego dochodu do opodatkowania, od którego ww. obniżka może być potrącona. Dlatego jednostka gospodarcza ujmie składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tylko wtedy, gdy prawdopodobne jest wypracowanie takiego dochodu do opodatkowania, który pozwoli na zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych.
- 28 Uznaje się za prawdopodobne, że dochód do opodatkowania umożliwi jednostce gospodarczej zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych, jeżeli istnieją wystarczające dodatnie różnice przejściowe dotyczące podatku płaconego na rzecz tej władzy podatkowej i tego samego podatnika, które według przewidywań odwrócą się:
- w tym samym okresie, w którym przewiduje się odwrócenie ujemnych różnic przejściowych; lub

- b) w okresach, w których strata podatkowa wynikająca ze składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może zostać rozliczona z okresami poprzednimi lub przyszłymi.

W takich okolicznościach składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujemne się w okresie, w którym powstała ujemna różnica przejściowa.

- 29 Jeśli dodatkowo różnice przejściowe dotyczące podatku płatnego na rzecz tej samej władzy podatkowej i tego samego podatnika są niewystarczające, to składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujemne się w zakresie, w którym:
- jest prawdopodobne, że dochód do opodatkowania jednostki gospodarczej dotyczący podatku płatnego na rzecz tej samej władzy podatkowej i do tego samego podatnika będzie wystarczający w tym samym okresie, w którym nastąpi odwrócenie ujemnych różnic przejściowych (lub w okresach, w których strata podatkowa wynikająca ze składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może zostać rozliczona z okresami poprzednimi lub przyszłymi). Oceniając, czy dochód do opodatkowania będzie w przyszłych okresach wystarczający, jednostka gospodarcza nie bierze pod uwagę kwot podlegających opodatkowaniu wynikających z ujemnych różnic przejściowych, których pojawienie się jest oczekiwane w przyszłych okresach, ponieważ do zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikającego z tych ujemnych różnic przejściowych, konieczne będzie wystąpienie w przyszłości dochodu do opodatkowania; lub
 - jednostka gospodarcza ma możliwość planowania płatności podatkowych i doprowadza to do powstania dochodu do opodatkowania w odpowiednich dla jednostki okresach.
- 30 Możliwość planowania podatków polega na możliwości podejmowania przez jednostkę gospodarczą działań służących stworzeniu lub zwiększeniu dochodu do opodatkowania w pożądanym okresie przed wygaśnięciem możliwości realizacji straty podatkowej czy ulgi podatkowej. Na przykład niektóre przepisy przewidują, że dochód do opodatkowania może być tworzony lub zwiększany poprzez:
- wybór, czy opodatkowanie przychodu z tytułu odsetek następuje w momencie, gdy odsetki zostały naliczone, czy też, gdy zostały opłacone;
 - odłożenie rozszczenia do odliczenia określonych pozycji od dochodu do opodatkowania;
 - sprzedaż, a następnie przejście w leasing zwrotny składników aktywów, które były przyszacowywane, ale ich wartość podatkowa nie została skorygowana w celu odzwierciedlenia tego przyszacowania; oraz
 - sprzedaż składnika aktywów, który wytwarza nieopodatkowany dochód (do takich należą na przykład – pod rządami niektórych przepisów – obligacje państwowe) w celu zakupienia innej inwestycji, która wytwarza dochód do opodatkowania.

Gdy możliwość planowania podatkowego pozwala na przeniesienie dochodu do opodatkowania z okresu późniejszego na okres wcześniejszy, rozliczenie straty podatkowej i wykorzystanie ulgi podatkowej nadal zależy od istnienia przyszłego dochodu do opodatkowania, pochodzącego z innych źródeł aniżeli powstające w przyszłości różnice przejściowe.

- 31 Jeśli jednostka gospodarcza w niedalekiej przeszłości poniosła straty, wówczas powinna rozważyć zastosowanie wytycznych zawartych w paragrafach 35 i 36.
- 32 [Usunięty]

Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań

- 33 W jednym z przypadków, gdy w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów powstaje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jest nieopodatkowana dotacja rządowa związana z danym składnikiem aktywów, odliczona przy ustalaniu wartości bilansowej składnika aktywów, ale – dla celów podatkowych – niepotrącana od wartości składnika aktywów podlegającej amortyzacji (innymi słowy jego wartości podatkowej). Wartość bilansowa takiego składnika aktywów jest mniejsza od jego wartości podatkowej, co powoduje wystąpienie ujemnych różnic przejściowych. Dotacje rządowe mogą być również uznane za przychody przyszłych okresów. W takim przypadku różnica między wysokością przychodów przyszłych okresów a ich wartością podatkową równą zero stanowi ujemną różnicę przejściową. Niezależnie od stosowanej przez jednostkę gospodarczą metody prezentacji nie może ona, z powodów podanych w paragrafie 22, ująć wynikającego z powyższego składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe

- 34 Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, służący przeniesieniu nierozliczonej straty podatkowej i niewykorzystanej ulgi podatkowej, ujemne się w zakresie, w którym jest prawdopodobne, że będzie dostępny przyszły dochód do opodatkowania, od którego można odpisać nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe.
- 35 Kryteria stosowane przy ujmowaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z przeniesienia nierozliczonej straty podatkowej i ulgi podatkowej, są takie same jak kryteria stosowane przy ujmowaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z ujemnych różnic przejściowych. Niemniej jednak istnienie nierozliczonych strat podatkowych stanowi ważny dowód na to, że przyszły dochód do opodatkowania może nie zostać osiągnięty. Dlatego, jeśli jednostka gospodarcza w nieodległej przeszłości poniosła stratę, ujemne się składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikający z nierozliczonych strat

podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych tylko w zakresie, w którym jednostka gospodarcza ma wystarczające dodatnie różnice przejściowe, lub też istnieją inne przekonujące dowody na to, że jednostka osiągnie dochód do opodatkowania wystarczający do odliczenia od niego nierozliczonych strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych. W takich okolicznościach paragraf 82 nakazuje ujawnienie kwoty składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rodzaju dowodów uzasadniających jego ujęcie.

- 36 Oceniając prawdopodobieństwo uzyskania dochodu do opodatkowania, od którego będzie można odpisać nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe, jednostka gospodarcza uwzględnia następujące kryteria:
- czy posiada wystarczające dodatnie różnice przejściowe dotyczące podatku płatnego do tej samej władzy podatkowej i tego samego podatnika, które spowodują pojawienie się kwot do opodatkowania, od których będzie można odpisać nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe przed wygaśnięciem prawa do ich rozliczenia/wykorzystania;
 - czy jest prawdopodobne, że osiągnie dochód do opodatkowania, zanim wygaśnie prawo do rozliczenia nierozliczonych strat podatkowych lub wykorzystania niewykorzystanych ulg podatkowych;
 - czy nierozliczone straty podatkowe wynikają z możliwych do zidentyfikowania przyczyn, których ponowne pojawienie się jest mało prawdopodobne; oraz
 - czy ma ona możliwości planowania płatności podatkowych (zob. paragraf 30), co doprowadzi do stworzenia dochodu do opodatkowania w okresie, w którym nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe mogą zostać odpisane.

Nie ujmuje się składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim nie jest prawdopodobne uzyskanie dochodu do opodatkowania, od którego będzie można odpisać nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe.

Ponowna ocena nieujętych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

- 37 Na każdy dzień bilansowy jednostka gospodarcza ponownie ocenia dotąd nieujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednostka gospodarcza ujmuje uprzednio nieujęty składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim stało się prawdopodobne, że przyszły dochód do opodatkowania pozwoli na zrealizowanie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Na przykład poprawa warunków umów handlowych może uczynić bardziej prawdopodobnym to, że jednostka gospodarcza w przyszłości będzie w stanie wypracować dochód do opodatkowania wystarczający dla spełnienia, zawartych w paragrafach 24 lub 34, kryteriów ujmowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Innym przypadkiem, gdy jednostka gospodarcza ponownie ocenia składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jest data połączenia jednostek gospodarczych lub okres po nim następujący (zob. paragrafy 67 i 68).

Inwestycje w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziały we wspólnych przedsięwzięciach

- 38 Różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych lub udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (a w szczególności przypadający na inwestora udział w aktywach netto jednostki zależnej, stowarzyszonej, czy jednostki, w której dokonuje się inwestycji, włącznie z wartością bilansową wartości firmy) staje się różna od wartości podatkowej (która często jest ceną nabycia) inwestycji lub udziału. Takie różnice mogą wystąpić w wielu różnych okolicznościach, jak na przykład:
- występowania niepodzielonych zysków jednostek zależnych, oddziałów, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć;
 - zmiany kursów wymiany walut, jeśli jednostka dominująca i jej jednostki zależne mają siedziby w różnych państwach; oraz
 - obniżenia wartości bilansowej inwestycji w spółce stowarzyszonej do jej wartości odzyskiwalnej.

W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice przejściowe mogą różnić się od związanych z tą inwestycją różnic przejściowych wykazywanych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, jeśli jednostka dominująca wykazuje inwestycje w swoim jednostkowym sprawozdaniu według ceny nabycia lub wartości przeszacowanej.

- 39 Jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich dodatnich różnic przejściowych związanych z inwestycją w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziałami we wspólnych przedsięwzięciach, z wyjątkiem sytuacji, w których spełnione są łącznie następujące dwa warunki:
- jednostka dominująca, inwestor lub wspólnik wspólnego przedsięwzięcia są w stanie kontrolować terminy odwracania się różnic przejściowych; oraz
 - jest prawdopodobne, że różnice przejściowe nie odwrócą się w dającej się przewidzieć przyszłości.
- 40 Zważywszy, że jednostka dominująca kontroluje politykę swoich jednostek zależnych dotyczącą dywidend, jest ona w stanie również kontrolować terminy odwracania się różnic przejściowych związanych z tą inwestycją (włącznie

z różnicami przejściowymi wynikającymi nie tylko z niepodzielonych zysków, ale również z wszelkich różnic kursowych). Ponadto często jest ze względów praktycznych niewykonalne ustalenie kwoty podatków dochodowych, jakie wymagałyby zapłaty, kiedy różnica przejściowa się odwróci. Dlatego, jeśli jednostka dominująca ustali, że zyski te nie będą podzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, to nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Takie same zasady mają zastosowanie do inwestycji w oddziałach.

- 41 Niepieniężne aktywa i zobowiązania jednostki są wyceniane w jej walucie funkcjonalnej (zob. MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*). Jeśli dochód do opodatkowania lub strata podatkowa jednostki (i stąd wartość podatkowa niepieniężnych aktywów i zobowiązań) jest określana w innej walucie, to zmiany kursów wymiany powodują powstanie różnic przejściowych skutkujących utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (zgodnie z paragrafem 24) wykazaniem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikający z powyższego odroczonego podatku dochodowy pomniejsza lub powiększa zysk lub stratę (uwzględniając paragraf 58).
- 42 Inwestor w spółce stowarzyszonej nie kontroluje tej jednostki i zwykle nie jest w stanie wpływać na jej politykę dotyczącą dywidend. Dlatego w razie braku porozumienia stanowiącego o tym, że zyski jednostki stowarzyszonej nie będą dzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, inwestor tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikającego z dodatnich różnic przejściowych związanych ze swoją inwestycją w tej spółce stowarzyszonej. W niektórych przypadkach inwestor nie jest w stanie ustalić kwoty podatku, która byłaby płatna w przypadku realizacji ceny nabycia swoich inwestycji w spółce stowarzyszonej, ale może ustalić, że kwota ta będzie równa lub wyższa od kwoty minimalnej. W takich przypadkach rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się w tej kwocie.
- 43 Ustalenia między wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia regulują zazwyczaj sprawę podziału zysków i określają, czy decyzje w tej sprawie wymagają zgody wszystkich wspólników, czy określonej ich większości. Jeśli wspólnik jest w stanie kontrolować podział zysków i jest prawdopodobne, że zyski nie będą podzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, to nie tworzy się rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 44 Jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich ujemnych różnic przejściowych wynikających z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziałów we wspólnych przedsięwzięciach wyłącznie w zakresie, w którym jest prawdopodobne, że:
 - a) różnice przejściowe odwrócą się w dającej się przewidzieć przyszłości; oraz
 - b) zostanie osiągnięty dochód do opodatkowania, od którego będzie można odpisać różnice przejściowe.
- 45 Podejmując decyzję, czy ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczącego ujemnych różnic przejściowych związanych z inwestycją w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych, i z udziałami we wspólnych przedsięwzięciach, jednostka gospodarcza stosuje wytyczne zawarte w paragrafach od 28 do 31.

WYCENA

- 46 Zobowiązania (należności) z tytułu bieżącego podatku za okres bieżący i okresy poprzednie wycenia się w wysokości kwot wymagających według przewidywań zapłaty na rzecz władz podatkowych (podlegających zwrotowi od władz podatkowych) z zastosowaniem stawek podatkowych (i przepisów podatkowych), które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na dzień bilansowy.
- 47 Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek podatkowych, które według przewidywań będą stosowane, gdy składnik aktywów zostanie zrealizowany lub rezerwa rozwiązana, przyjmując za podstawę stawki podatkowe (i przepisy podatkowe), które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na dzień bilansowy.
- 48 Bieżące należności i zobowiązania podatkowe oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwykle wycenia się z zastosowaniem obowiązujących stawek podatkowych (i przepisów podatkowych). Jednak pod rządami niektórych przepisów ogłoszenie przez rząd stawek podatkowych (i przepisów podatkowych) powoduje ich faktyczne wejście w życie, które formalnie może nastąpić kilka miesięcy po ich ogłoszeniu. W takich przypadkach należności (aktywa) i zobowiązania (rezerwy) (z tytułu odroczonego podatku dochodowego) wycenia się z zastosowaniem tych ogłoszonych stawek podatkowych (i przepisów podatkowych).
- 49 Jeśli do różnych poziomów dochodu do opodatkowania stosuje się zróżnicowane stawki podatkowe, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek średnich, które według przewidywań będą miały zastosowanie do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) okresów, w których oczekuje się, że różnice przejściowe odwrócą się.
- 50 [Usunięty]
- 51 Wycena rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna odzwierciedlać skutki podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego przez jednostkę sposobu realizacji lub rozliczenia na dzień bilansowy wartości bilansowych aktywów i zobowiązań.

- 52 Pod rządami części przepisów sposób, w jaki jednostka gospodarcza zrealizuje (rozliczy) wartość bilansową składnika aktywów (rezerwy), może wpływać na jeden lub dwa niżej podane elementy:
- mającą zastosowanie stawkę podatkową, gdy jednostka gospodarcza realizuje (rozlicza) wartość bilansową należności (zobowiązania)/składnika aktywów (rezerwy); oraz
 - wartość podatkową należności (zobowiązania)/składnika aktywów (rezerwy).

W takich przypadkach jednostka gospodarcza wycenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z zastosowaniem stawki podatkowej i wartości podatkowej odpowiadającej przewidywanemu sposobowi realizacji lub rozliczenia.

Przykład A

Składnik aktywów ma wartość bilansową równą 100 i wartość podatkową równą 60. Gdyby składnik ten został sprzedany, miałyby zastosowanie stawka podatkowa w wymiarze 20 %, a do innych przychodów stosowana byłaby stawka 30 %.

Jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 8 (20 % od 40), jeśli przewiduje, iż sprzeda składnik aktywów bez dalszego użytkowania, lub tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 12 (30 % od 40), jeśli zakłada utrzymanie środka w posiadaniu i realizację jego wartości bilansowej poprzez użytkowanie.

Przykład B

Składnik aktywów, który kosztował 100, ma wartość bilansową 80 i został przeszacowany do wartości 150. Nie przeprowadzono równoważnej korekty dla celów podatkowych. Dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa wynosi 30, a stawka podatkowa wynosi 30 %. Jeśli środek trwały sprzedany jest za kwotę wyższą od jego ceny nabycia, dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa w kwocie 30 zwiększy dochód do opodatkowania, ale przychody ze sprzedaży przewyższające cenę nabycia nie będą opodatkowane.

Wartość podatkowa składnika aktywów równa wynosi 70 i istnieje dodatnia różnica przejściowa równa 80. Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej tego składnika aktywów poprzez jego użytkowanie, musi wypracować dochód do opodatkowania równy 150, ale amortyzację będzie mogła odliczyć tylko w kwocie 70. Na tej podstawie tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 24 (30 % od 80). Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej składnika poprzez jego natychmiastową sprzedaż, uzyskując przychód ze sprzedaży w kwocie 150, to rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego będzie obliczona następująco:

	Dodatnia różnica przejściowa	Stawka podatkowa	Rezerwa na podatek odroczonego
Amortyzacja podatkowa narastająco	30	30 %	9
Przychody przewyższające cenę nabycia	50	zero	—
Razem	<u>80</u>		<u>9</u>

(Uwaga: zgodnie z paragrafem 61 dodatkowy odroczonego podatek dochodowy, który powstaje w momencie przeszacowania, odnosi się bezpośrednio na kapitał własny).

Przykład C

Dane są takie same jak w przykładzie B, z różnicą polegającą na tym, że jeśli ww. składnik aktywów zostanie sprzedany za kwotę przewyższającą jego cenę nabycia, dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa wpłynie na dochód do opodatkowania (stawka 30 %), a przychody ze sprzedaży będą opodatkowane stawką 40 %, po odliczeniu skorygowanej o inflację ceny nabycia w wysokości 110.

Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej tego składnika aktywów poprzez jego użytkowanie, to musi wypracować dochód do opodatkowania równy 150, ale amortyzację będzie mogła odliczyć tylko w kwocie 70. Na tej podstawie wartość podatkowa wynosi 70, występuje dodatnia różnica przejściowa równa 80 oraz tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 24 (30 % od 80), tak jak w przykładzie B.

Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej poprzez natychmiastową sprzedaż składnika aktywów, uzyskując przychód ze sprzedaży w kwocie 150, będzie mogła odliczyć zindeksowaną cenę nabycia równą 110. Przychód netto ze sprzedaży równy 40 będzie opodatkowany stawką 40 %. Dodatkowo dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa w kwocie 30 wpłynie na dochód do opodatkowania i zostanie opodatkowana stawką 30 %. W związku z tym wartość podatkowa wynosi 80 (110 minus 30), występuje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 70 oraz rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 25 (40 % od 40 plus 30 % od 30). Jeśli w tym przykładzie wartość podatkowa nie wydaje się oczywista, pomocne może okazać się rozważenie podstawowej zasady zawartej w paragrafie 10.

(Uwaga: zgodnie z paragrafem 61 dodatkowy odroczonego podatek dochodowy, który powstaje w momencie przeszacowania, odnosi się bezpośrednio na kapitał własny).

- 52A W niektórych systemach prawnych wysokość stawki podatku dochodowego zależy od tego, czy część lub całość zysku netto bieżącego okresu, bądź zysków zatrzymanych, wypłacona jest akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej w formie dywidendy. W innych systemach prawnych podatek dochodowy podlega zwrotowi lub zapłacie w zależności od tego, czy część lub całość zysku netto, bądź zysków zatrzymanych, wypłacona jest w formie dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej. W takich okolicznościach zarówno wartość bieżących należności i zobowiązań podatkowych, jak i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wycenia się według stawki podatkowej mającej zastosowanie do niepodzielonych zysków.
- 52B W okolicznościach przedstawionych w paragrafie 52A skutki podatkowe wynikające z wypłaty dywidend należy ująć w momencie ujęcia zobowiązania z tytułu dywidendy. Skutki podatkowe wypłaty dywidendy są bardziej bezpośrednio związane z transakcjami lub zdarzeniami przeszłymi niż z podziałem zysku na rzecz właścicieli. W związku z tym podatkowe skutki wypłaty dywidendy ujmują się w zysku lub stracie netto okresu, zgodnie z wymogami zawartymi w paragrafie 58, z wyjątkiem sytuacji, gdy skutki podatkowe dywidendy wynikają z okoliczności przedstawionych w pkt a) i b) paragrafu 58.

Przykład ilustrujący zastosowanie paragrafów 52A i 52B

Poniższy przykład dotyczy wyceny bieżących należności i zobowiązań podatkowych oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw na odroczonego podatku dochodowego, przeprowadzonej przez jednostkę gospodarczą działającą w systemie prawnym, w którym stawka podatku dochodowego przypadającego do zapłaty od niepodzielonych zysków jest wyższa (50 %), a zwrot nadpłaconej kwoty następuje po podziale zysków. Stawka podatkowa mająca zastosowanie do podziału zysków wynosi 35 %. Na dzień bilansowy 31 grudnia 20X1 r. jednostka gospodarcza nie ujmuje zobowiązań z tytułu dywidendy zaproponowanej bądź zadeklarowanej po dniu bilansowym. W konsekwencji w roku 20X1 nie ujęto żadnych zobowiązań z tytułu dywidendy. Dochód do opodatkowania w roku 20X1 wynosi 100 000. Wartość netto dodatnich różnic przejściowych za rok 20X1 wynosi 40 000.

Jednostka gospodarcza ujmuje bieżące zobowiązanie podatkowe oraz obciążenie z tytułu bieżącego podatku dochodowego w kwocie 50 000. Jednostka nie ujmuje natomiast żadnego składnika aktywów z tytułu kwoty, której odzyskanie jest potencjalnie możliwe w wyniku wypłaty dywidendy w przyszłości. Jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz ujmuje obciążenie z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 20 000 (40 000 opodatkowane według stawki 50 %), odpowiadające podatkowi dochodowemu, który jednostka zapłaci po zrealizowaniu wartości bilansowych swoich składników aktywów lub rozliczeniu zobowiązań z zastosowaniem stawki podatkowej przewidzianej dla niepodzielonych zysków.

W późniejszym terminie, tj. w dniu 15 marca 20X2 r., jednostka gospodarcza ujmuje zobowiązanie z tytułu dywidendy w wysokości 10 000 w wyniku podziału zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w poprzednim okresie.

W dniu 15 marca 20X2 r. jednostka gospodarcza ujmuje odzyskany podatek dochodowy w kwocie 1 500 (odpowiadający 15 % zobowiązania z tytułu dywidendy) jako należność z tytułu bieżącego podatku dochodowego i odpowiednio zmniejsza obciążenie z tytułu bieżącego podatku dochodowego za rok 20X2.

- 53 Aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie dyskontuje się.
- 54 Wiarygodne ustalenie wysokości zdyskontowanej wartości składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymagałoby znajomości szczegółowych terminów odwracania się każdej różnicy przejściowej. W wielu wypadkach sporządzenie takiego terminarza jest niewykonalne ze względów praktycznych lub wysoce złożone. Dlatego nie jest stosowne wprowadzenie wymogu dyskontowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Dopuszczenie dyskontowania – bez wprowadzania takiego wymogu – doprowadziłoby do braku porównywalności aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wśród różnych jednostek gospodarczych. W związku z tym niniejszy standard nie wprowadza wymogu dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ani też ich dyskontowania nie dopuszcza.
- 55 Różnice przejściowe wycenia się na podstawie wartości bilansowej danego składnika aktywów lub zobowiązań. Ma to zastosowanie również wówczas, gdy ustalenie samej wartości bilansowej następuje przy uwzględnieniu dyskonta, na przykład w przypadku obowiązków (zobowiązań) związanych ze świadczeniami emerytalnymi (zob. MSR 19 Świadczenia pracownicze).
- 56 Wartość bilansową składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego weryfikuje się na każdy dzień bilansowy. Jednostka gospodarcza obniża wartość bilansową składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu do opodatkowania wystarczającego do częściowego lub całkowitego zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Takie obniżki koryguje się w górę, w zakresie, w jakim uzyskanie wystarczającego dochodu do opodatkowania staje się prawdopodobne.

UJMOWANIE PODATKU BIEŻĄCEGO I PODATKU ODROCZONEGO

- 57 Sposób ujęcia bieżących i odroczonego skutków podatkowych danej transakcji lub innego zdarzenia musi być spójny ze sposobem ujęcia samej transakcji. Paragrafy od 58 do 68C wskazują na sposób realizacji tej zasady.

Rachunek zysków i strat

- 58 Bieżący i odroczony podatek ujmuje się jako przychód lub koszt wpływający na zysk lub stratę danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z:
- transakcji czy zdarzeń, które są ujmowane bezpośrednio w kapitale, w tym samym lub innym okresie (zob. paragrafy od 61 do 65); lub
 - połączenia jednostek gospodarczych (zob. paragrafy od 66 do 68).
- 59 Większość rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje, gdy przychód lub koszt wchodzi w skład wyniku finansowego brutto jednego okresu, ale wchodzi do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) innego okresu. Tak powstały podatek odroczony ujmuje się w rachunku zysków i strat. Przykładami są:
- odsetki, tantiemy, przychody z tytułu dywidend otrzymane z opóźnieniem i memoriałowo włączane do wyniku finansowego brutto zgodnie z MSR 18 *Przychody*, ale włączane do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) według metody kasowej; oraz
 - koszty prac rozwojowych wartości niematerialnych aktywów zgodnie z MSR 38 i amortyzowane w rachunku zysków i strat, ale włączane do kosztów uzyskania przychodu w momencie ich poniesienia.
- 60 Wartość bilansowa aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego może się zmieniać, nawet jeśli nie wystąpi zmiana związanych z nimi różnic przejściowych. Może to być spowodowane, na przykład:
- zmianą stawek podatkowych lub przepisów podatkowych;
 - ponowną oceną możliwości realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; lub
 - zmianą przewidywanego sposobu realizacji wartości składnika aktywów.

Wynikający z powyższego podatek odroczony ujmuje się w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem pozycji, które poprzednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny (zob. paragraf 63).

Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny

- 61 Podatek bieżący oraz podatek odroczony bezpośrednio zmniejszają lub zwiększają kapitał własny, jeśli podatek dotyczy pozycji, które w tym samym lub innym okresie zmniejszyły lub zwiększyły bezpośrednio kapitał własny.
- 62 Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają lub dopuszczają, aby pewne pozycje bezpośrednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny. Przykładami takich pozycji są:
- zmiana wartości bilansowej spowodowana przeszacowaniem rzeczowych aktywów trwałych (zob. MSR 16);
 - korekta salda początkowego zysków zatrzymanych wynikająca ze zmiany przyjętych zasad rachunkowości, którą stosuje się retrospektywnie lub korekty podstawowego błędu (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*),
 - różnice kursowe spowodowane przekształceniem sprawozdania finansowego jednostki zagranicznej (zob. MSR 21); oraz
 - kwoty powstające w momencie początkowego ujęcia elementu kapitałowego złożonego instrumentu finansowego (zob. paragraf 23).
- 63 W wyjątkowych okolicznościach, ustalenie kwoty bieżącego lub odroczonego podatku dotyczącego pozycji, które bezpośrednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny, może okazać się trudne. Tak może być na przykład, gdy:
- stawki podatku dochodowego są progresywne i nie jest możliwe ustalenie stawki, po której został opodatkowany określony składnik dochodu do opodatkowania (straty podatkowej);
 - nastąpiła zmiana stawki podatkowej lub innych przepisów podatkowych wpływających na składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących (w całości lub części) pozycji, która poprzednio zmniejszyła lub zwiększyła bezpośrednio kapitał własny; lub

- c) jednostka gospodarcza uważa, że składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinien zostać ujęty, lub nie powinien być dalej ujmowany w całości, zaś ten składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczy (w całości lub części) pozycji, która poprzednio zmniejszyła lub zwiększyła bezpośrednio kapitał własny.

W takich przypadkach wysokość bieżącego i odroczonego podatku dotyczącego pozycji, które poprzednio zmniejszyły lub zwiększyły bezpośrednio kapitał własny, ustala się na podstawie rozsądnego, proporcjonalnego przypisania odpowiedniej części bieżącego i odroczonego podatku jednostki, w obrębie danego ustawodawstwa podatkowego, lub na podstawie innej metody, która prowadzi do bardziej stosownego przypisania wartości w danych okolicznościach.

- 64 MSR 16 nie określa szczegółowo, czy jednostka gospodarcza powinna co roku przenosić, z nadwyżki z aktualizacji wyceny na zyski zatrzymane, kwotę równą różnicy między amortyzacją przeszacowanej wartości składników aktywów a amortyzacją obliczoną od ceny nabycia tego składnika aktywów. Jeśli jednostka gospodarcza dokonuje takiego przeniesienia, to przenosi kwotę netto, czyli skorygowaną o odpowiednią kwotę podatku odroczonego. Podobne zasady mają zastosowanie do przeniesień dokonanych w momencie zbycia składnika rzeczowych aktywów trwałych.
- 65 Jeśli składnik aktywów jest przeszacowany dla celów podatkowych i przeszacowanie to wiąże się z przeszacowaniem bilansowym, dokonanym w poprzednim okresie, lub z przeszacowaniem, którego przeprowadzenie jednostka gospodarcza przewiduje w przyszłości, to zarówno skutki podatkowe przeszacowania składnika aktywów, jak i korekty wartości podatkowej zmniejszają lub zwiększają kapitał własny w okresach, w których miały miejsce przeszacowania. Niemniej jednak, jeśli przeszacowanie dla celów podatkowych nie wiąże się z przeszacowaniem bilansowym dokonanym w poprzednim okresie, lub przeszacowaniem, którego przeprowadzenie jednostka gospodarcza przewiduje w przyszłości, to skutki podatkowe korekty wartości podatkowej ujmują się w rachunku zysków i strat.
- 65A Jeżeli jednostka gospodarcza wypłaca dywidendy swoim akcjonariuszom/udziałowcom, może być zobowiązana do odprowadzenia w ich imieniu części dywidendy do urzędu skarbowego. W wielu systemach podatkowych kwotę tę określa się mianem podatku potrącanego u źródła. Zapłacona lub należna urzędowi skarbowemu kwota obciąża kapitał własny jako część dywidendy.

Podatek odroczonej wynikający z połączenia jednostek gospodarczych

- 66 Jak wyjaśniono w paragrafach 19 i 26 c), różnice przejściowe mogą wynikać z połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z *MSSF 3 Połączenia jednostek gospodarczych* jednostka gospodarcza ujmuje wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w zakresie, w jakim spełniają one kryteria ujmowania określone w paragrafie 24), lub tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jako możliwe do zidentyfikowania na datę przejścia składnik aktywów i zobowiązań. W rezultacie takie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływają na wartość firmy lub na nadwyżkę udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad koszt połączenia jednostek gospodarczych. Jednak zgodnie z paragrafem 15 a) jednostka gospodarcza nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z początkowego ujęcia wartości firmy.
- 67 W wyniku przejścia jednostka przejmująca może uznać za prawdopodobne, że zrealizuje swój składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który nie był ujęty przez tę jednostkę przed połączeniem jednostek gospodarczych. Na przykład jednostka przejmująca może być w stanie wykorzystać korzyść wynikającą z nierozliczonych strat podatkowych, pokrywając je z przyszłych dochodów do opodatkowania jednostki przejętej. W takich przypadkach jednostka przejmująca ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ale nie włącza go do rozliczania połączenia jednostek gospodarczych i z tego względu nie uwzględnia go przy określaniu wartości firmy lub kwoty nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ponad cenę przejścia.
- 68 Jeśli potencjalne korzyści wynikające z przeniesienia na kolejny okres straty podatkowej jednostki przejętej lub z innych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie spełniają kryteriów określonych w *MSSF 3* dla ich oddzielnego ujęcia na moment początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych czasie, jednostka przejmująca ujmuje wynikający stąd odroczonej przychód podatkowy w zysku lub stracie. Ponadto jednostka przejmująca:
- zmniejsza wartość bilansową wartości firmy do wartości, która zostałaby zaksięgowana, jeśli na dzień przejścia składnik aktywów zostałby zakwalifikowany jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów; oraz
 - zarachowuje w koszty obniżenie wartości bilansowej wartości firmy.

Niemniej jednak wskazane podejście nie powinno skutkować powstaniem nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejścia, ani nie powinno zwiększać kwoty wcześniej ujętej takiej nadwyżki.

Przykład

Jednostka gospodarcza przejęła jednostkę zależną, która miała ujemne różnice przejściowe w kwocie 300. Stawka podatkowa w momencie przejścia wynosiła 30 %. Wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 90 nie został ujęty jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów przy ustalaniu wartości firmy, równej 500, wynikającej z przejścia. W dwa lata po przejściu jednostka gospodarcza oceniła, iż przyszły dochód do opodatkowania prawdopodobnie wystarczy do zrealizowania korzyści związanych ze wszystkimi ujemnymi różnicami przejściowymi.

Jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90, a w rachunku zysków i strat – przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 90. Ponadto obniża ona wartość bilansową wartości firmy o 90 i ujmuje koszt z tego tytułu w rachunku zysków i strat. W rezultacie koszt wartości firmy obniża się do kwoty 410 odpowiadającej wartości, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 na dzień przejścia jednostek gospodarczych był zakwalifikowany do możliwych do zidentyfikowania składników aktywów.

Jeśli stawka podatkowa wzrosła do 40 %, jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 120 (40 % z 300) i w rachunku zysków i strat – przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 120. Jeśli stawka podatkowa zmalała do 20 %, jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 60 (20 % z 300) i przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 60. Ponadto w obu przypadkach jednostka zmniejsza wartość firmy o 90 oraz ujmuje koszt z tego tytułu w rachunku zysków i strat.

Podatek bieżący i odroczonego wynikający z transakcji płatności w formie akcji

- 68A W niektórych regulacjach prawno-podatkowych jednostka otrzymuje odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) (tj. kwotę, która pomniejszy zysk do opodatkowania) w przypadku płacenia wynagrodzenia w akcjach, opcjach na akcje lub innych instrumentach kapitałowych jednostki. Kwota stanowiąca koszt uzyskania przychodu (lub podlegająca odliczeniu) może różnić się od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, jak również jej uwzględnienie może zostać dopuszczone w późniejszym okresie obrotowym. Na przykład niektóre regulacje przewidują, że jednostka może ujmować zgodnie z MSSF 2 *Płatności w formie akcji* koszt powstający w wyniku świadczenia pracy przez pracownika w związku z przyznanymi mu opcjami na akcje; jednostka nie otrzyma jednak odliczenia podatkowego do momentu wykonania opcji, a ewentualna wartość odliczenia zostanie ustalona z uwzględnieniem ceny akcji na dzień wykonania.
- 68B Jak w przypadku kosztów badań omawianych w paragrafie 9 i 26 b) niniejszego standardu, różnice między wartością podatkową otrzymanych usług świadczonych przez pracowników do danego dnia (równą kwocie, którą władze podatkowe uznają jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) w przyszłości) i wartością bilansową równą zero, jest ujemną różnicą przejściową skutkującą powstaniem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli kwota, która zostanie dopuszczona przez władze podatkowe jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) w przyszłych okresach, nie jest znana na koniec danego okresu, to jednostka szacuje ją, wykorzystując informacje dostępne na koniec okresu. Na przykład, jeśli kwota, którą w przyszłości dopuszczą władze podatkowe jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu), zależy od ceny akcji jednostki w przyszłości, pomiar ujemnej różnicy przejściowej opiera się na cenie akcji jednostki na koniec okresu.
- 68C Jak wskazano w paragrafie 68A, kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego ustalonego zgodnie z paragrafem 68B) może się różnić od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia. Paragraf 58 niniejszego standardu wymaga, aby bieżący i odroczonego podatek dochodowy ujmować jako przychód lub obciążenie wpływające na zysk lub stratę danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z a) transakcji lub zdarzeń, które są ujmowane bezpośrednio w kapitale w tym samym lub innym okresie; lub b) połączenia jednostek gospodarczych. Jeśli kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego) przewyższa kwotę powiązanego z nią właściwego skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, wskazuje to, iż odliczenie podatkowe (koszt uzyskania przychodu) odnosi się nie tylko do skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, ale również do elementu kapitałowego. W takiej sytuacji nadwyżkę powiązanego bieżącego i odroczonego podatku ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym.

PREZENTACJA**Należności z tytułu podatku dochodowego (aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego) i zobowiązania z tytułu podatku (rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego)**

69 [Usunięty]

70 [Usunięty]

Kompensowanie

71 Jednostka gospodarcza kompensuje należności ze zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:

- posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat ujmowanych kwot; oraz
- zamierza rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie.

- 72 Mimo iż należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku są oddzielnie ujmowane i wyceniane, podlegają kompensatom w bilansie, przy spełnieniu kryteriów podobnych do kryteriów ustalonych dla instrumentów finansowych w MSR 32. Zwykle jednostka gospodarcza będzie miała możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do skompensowania należności z zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku, jeśli odnoszą się one do podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową, a władza ta wyrazi zgodę, aby jednostka gospodarcza dokonała jednej wpłaty w kwocie netto lub otrzymała jeden zwrot w kwocie netto.
- 73 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należność z tytułu bieżącego podatku jednej z jednostek gospodarczych wchodzących w skład grupy kapitałowej jest kompensowana ze zobowiązaniem z tytułu bieżącego podatku innej jednostki gospodarczej tej grupy kapitałowej, wtedy i tylko wtedy, gdy dane jednostki gospodarcze posiadają możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do dokonywania jednej wpłaty w kwocie netto lub otrzymywania jednego zwrotu w kwocie netto i zamierzają dokonać jednej wpłaty w kwocie netto, lub otrzymać jeden zwrot w kwocie netto, lub jednocześnie zrealizować należność i rozliczyć zobowiązanie.
- 74 Jednostka gospodarcza kompensuje ze sobą aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:
- posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego; oraz
 - aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową na:
 - tego samego podatnika; lub
 - różnych podatników, którzy zamierzają rozliczyć zobowiązania i należności z tytułu bieżącego podatku w kwocie netto, lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczać zobowiązania, w każdym przyszłym okresie, w którym przewiduje się rozwiązanie znaczącej ilości rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub zrealizowanie znaczącej ilości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 75 Aby uniknąć konieczności sporządzania szczegółowego terminarza odwracania się poszczególnych różnic przejściowych, niniejszy standard wymaga, aby jednostka gospodarcza kompensowała aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego tego samego podatnika wtedy i tylko wtedy, gdy dotyczą one podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową i gdy jednostka gospodarcza posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat należności z tytułu bieżącego podatku ze zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku.
- 76 W rzadkich wypadkach jednostka gospodarcza może posiadać możliwe do wyegzekwowania prawo do przeprowadzania kompensat i zamierza stosować rozliczenia w kwotach netto tylko w wybranych okresach, a nie stale. W takich rzadkich wypadkach prowadzenie szczegółowej ewidencji może okazać się konieczne dla celów wiarygodnego ustalenia, czy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednego podatnika spowoduje zwiększenie płatności podatkowych w tym samym okresie, w którym składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego spowoduje obniżenie płatności drugiego podatnika.

Obciążenie podatkowe

Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej

- 77 Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej prezentuje się w rachunku zysków i strat.

Różnice kursowe związane z rezerwami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego lub z aktywami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego

- 78 MSR 21 wymaga, aby pewne różnice kursowe były ujmowane jako przychód lub koszt, ale nie określa, w którym miejscu takie różnice powinny być prezentowane w rachunku zysków i strat. Odpowiednio, jeśli różnice kursowe związane z rezerwami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego lub z aktywami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego ujmowane są w rachunku zysków i strat, to różnice takie mogą zostać sklasyfikowane jako obciążenie z tytułu podatku odroczonego (przychód z tytułu podatku odroczonego), jeśli taki sposób prezentacji uznany zostanie za najbardziej użyteczny dla użytkowników sprawozdań finansowych.

UJAWNIANIE INFORMACJI

- 79 Podstawowe składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) ujawnia się oddzielnie.
- 80 Składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) mogą zawierać:
- bieżące obciążenie podatkowe (przychód podatkowy);
 - korekty ujęte w sprawozdaniu danego okresu, dotyczące bieżącego podatku za poprzednie okresy;
 - kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego powstania i odwrócenia się różnic przejściowych;
 - kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego zmian stawek podatkowych lub nałożenia nowych podatków;

- e) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu bieżącego obciążenia podatkowego;
 - f) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu odroczonego obciążenia podatkowego;
 - g) obciążenie z tytułu podatku odroczonego spowodowane częściowym odpisaniem lub odwróceniem poprzednich odpisów aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 56; oraz
 - h) kwotę obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) dotyczącego tych zmian w zasadach rachunkowości i błędów, które zostały uwzględnione w zysku lub stracie danego okresu, zgodnie z MSR 8, gdyż nie mogą być rozliczone odrębnie.
- 81 Następujące elementy również ujawnia się oddzielnie:
- a) łączny bieżący i odroczonego podatek dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny;
 - b) [usunięty];
 - c) wyjaśnienie związków zachodzących między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto w jednej lub obu niżej podanych formach:
 - (i) jako liczbowe uzgodnienie obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) i iloczynu wyniku finansowego brutto i stosowanej stawki (stawek) podatkowej, z równoczesnym wskazaniem podstawy obliczenia danej stosowanej stawki (stawek); lub
 - (ii) jako liczbowe uzgodnienie średniej efektywnej stawki podatkowej i zastosowanej stawki podatkowej, z równoczesnym wskazaniem podstawy obliczenia zastosowanej stawki (stawek) podatkowych;
 - d) wyjaśnienie zmian stosowanej stawki (stawek) podatkowej w porównaniu do poprzedniego okresu obrotowego;
 - e) kwota (oraz jeśli występuje – to również data wygaśnięcia) ujemnych różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych, niewykorzystanych ulg podatkowych, w związku z którymi nie ujęto w bilansie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
 - f) łączna kwota różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i z udziałami we wspólnych przedsięwzięciach, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 39);
 - g) w odniesieniu do każdej różnicy przejściowej i w odniesieniu do każdego rodzaju nierozliczonej straty podatkowej i niewykorzystanej ulgi podatkowej:
 - (i) kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujętych w bilansie za każdy prezentowany okres;
 - (ii) kwota przychodu z tytułu odroczonego podatku lub obciążenia z tytułu odroczonego podatku ujętych w rachunku zysków i strat, jeśli nie wynika ona w sposób oczywisty z kwot ujętych w bilansie;
 - h) w odniesieniu do działalności zaniechanej – obciążenia podatkowe dotyczące:
 - (i) zysku lub straty na zaniechaniu działalności; oraz
 - (ii) zysku lub straty z działalności gospodarczej odnoszącej się do działalności zaniechanej za dany okres, razem z kwotami odpowiadającymi każdemu z prezentowanych okresów ubiegłych; oraz
 - i) kwotę skutków podatkowych wypłaty dywidend akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej, które zostały zaproponowane lub zadeklarowane przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, ale nie zostały ujęte w sprawozdaniu finansowym jako zobowiązanie.
- 82 Jednostka gospodarcza ujawnia kwotę aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rodzaj dowodów uzasadniających ich ujęcie, gdy:
- a) realizacja aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależniona od nadwyżki przyszłego dochodu do opodatkowania nad dochodem wynikającym z odwrócenia się dotychczasowych dodatnich różnic przejściowych; oraz
 - b) jednostka gospodarcza poniosła stratę w bieżącym lub poprzedzającym okresie w systemie podatkowym, którego dotyczy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 82A W okolicznościach przedstawionych w paragrafie 52A jednostka gospodarcza ujawnia charakter potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom. Ponadto jednostka ujawnia kwoty potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest wykonalne w praktyce, oraz informuje o istnieniu potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest niewykonalne ze względów praktycznych.

- 83 [Usunięty]
- 84 Ujawnienie informacji określonych w paragrafie 81 c) umożliwia użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie, czy związek zachodzący między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto jest nietypowy, oraz poznanie znaczących czynników, które mogą wpływać na ten związek w przyszłości. Na związek zachodzący między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto mogą wpływać takie czynniki, jak przychody zwolnione od podatku, wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej), skutek odpisania strat podatkowych oraz stosowania zagranicznych stawek podatkowych.
- 85 Wyjaśniając związek zachodzący pomiędzy obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto, jednostka gospodarcza stosuje taką stawkę podatkową, która dostarcza najbardziej wartościowych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych. Często najbardziej znaczącą stawką jest stawka państwa, w którym działa dana jednostka gospodarcza, łącząca w sobie stawkę podatkową stosowaną do podatku ogólnokrajowego ze stawką stosowaną do podatku lokalnego, które są w zasadzie naliczane od tego samego dochodu do opodatkowania (straty podatkowej). Niemniej jednak dla jednostki gospodarczej działającej w różnych systemach prawnych większe znaczenie może mieć zsumowanie poszczególnych uzgodnień, sporządzonych z zastosowaniem krajowych stawek stosowanych w poszczególnych systemach ustawodawczych. Poniższy przykład pokazuje, jak wybór stosowanej stawki podatkowej wpływa na prezentację liczbowego uzgodnienia.

Przykład ilustrujący paragraf 85

W 19X2 roku jednostka gospodarcza zgodnie z obowiązującym systemem prawnym (państwo A) osiągnęła wynik finansowy brutto równy 1 500 (19X1: 2 000) i w państwie B równy 1 500 (19X1: 500). Stawka podatkowa w państwie A wynosi 30 %, a w państwie B – 20 %. W państwie A koszt księgowy równy 100 (19X1: 200) nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

Poniżej podaje się przykład uzgodnienia do krajowej stawki podatkowej.

	19X1	19X2
Wynik finansowy brutto	2 500	3 000
Podatek zgodnie ze stawką krajową 30 %	750	900
Podatkowe skutki kosztów księgowych, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu	60	30
Skutek stosowania w państwie B niższej stawki podatkowej	(50)	(150)
Obciążenie podatkowe	760	780

Kolejny przykład ilustruje uzgodnienie sporządzone poprzez zsumowanie poszczególnych uzgodnień każdego ustawodawstwa krajowego. Zgodnie z tą metodą skutek różnic między krajową stawką podatkową danej jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie a stawką krajową zgodnie z innymi przepisami nie pojawia się jako odrębna pozycja uzgodnienia. Jednostka gospodarcza może odczuwać potrzebę omówienia skutków znaczących zmian stawek podatkowych lub struktury zysku wypracowanego pod rządami różnych przepisów, w celu wyjaśnienia różnic w stosowanej stawce podatkowej (stawkach), zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 81 d).

Wynik finansowy brutto	2 500	3 000
Podatek zgodnie ze stawkami krajowymi stosowanymi do zysków osiągniętych w danym państwie	700	750
Podatkowe skutki kosztów księgowych, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu	60	30
Obciążenie podatkowe	760	780

- 86 Średnia efektywna stawka podatkowa wynika z podzielenia obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) przez wynik finansowy brutto.
- 87 Często obliczenie kwot nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz z udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (zob. paragraf 39) jest rzeczą niewykonalną ze względów praktycznych. Dlatego niniejszy standard stawia wymóg, aby jednostka gospodarcza ujawniała łączną kwotę różnic przejściowych, ale nie stawia wymogu ujawniania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednak jest to wykonalne, to zaleca się ujawnianie kwot nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ informacja taka może być użyteczna dla użytkowników sprawozdań.
- 87A Paragraf 82A wymaga od jednostki gospodarczej ujawnienia charakteru potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom. Jednocześnie jednostka ujawnia istotne cechy funkcjonowania systemu podatku dochodowego oraz czynniki wpływające na kwoty potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy.

- 87B Niekiedy obliczenie łącznej kwoty potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom jest niewykonalne ze względów praktycznych. Sytuacja taka może zaistnieć na przykład wówczas, gdy jednostka gospodarcza posiada liczne jednostki zależne za granicą. Jednakże nawet w takim przypadku można z łatwością ustalić pewną część łącznej kwoty potencjalnych skutków podatkowych. Na przykład w przypadku grupy kapitałowej podlegającej konsolidacji jednostka dominująca i niektóre z jej jednostek zależnych mogły uiścić podatek dochodowy ustalony według wyższej stawki podatkowej, przewidzianej dla niepodzielnych zysków, zdając sobie jednocześnie sprawę z kwoty, która zostałaby im zwrócona, jeżeli w przyszłości nastąpi wypłata dywidendy ze skonsolidowanych zysków zatrzymanych. W takim przypadku należy ujawnić kwotę podlegającą zwrotowi. Jednostka gospodarcza powinna także – w przypadku gdy taka sytuacja ma miejsce – ujawnić istnienie dodatkowych potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest ze względów praktycznych niewykonalne. Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, ujawnia w nim potencjalne skutki podatkowe dotyczące zysków zatrzymanych jednostki dominującej.
- 87C Jednostka gospodarcza, od której wymaga się ujawnienia informacji określonych w paragrafie 82A, może być także zobowiązana do ujawnienia informacji na temat różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz z udziałami we wspólnych przedsięwzięciach. Jednostka gospodarcza bierze ten fakt pod uwagę, przygotowując informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 82A. Jednostka gospodarcza może na przykład być zobowiązana do ujawnienia łącznej kwoty różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 81 f)). Jeżeli obliczenie kwoty nieujętych w sprawozdaniu finansowym rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest niewykonalne ze względów praktycznych (zob. paragraf 87), również określenie kwoty potencjalnych skutków podatkowych, jakie rodzą dla jednostek zależnych wypłaty dywidendy, może okazać się niewykonalne ze względów praktycznych.
- 88 Jednostka gospodarcza ujawnia wszelkie związane z podatkiem zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe na podstawie MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe mogą wynikać, na przykład, z nierozstrzygniętych sporów z władzami podatkowymi. Podobnie, jeśli zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych stają się obowiązujące lub są ogłoszone po dniu bilansowym, jednostka gospodarcza ujawnia wszelkie znaczące skutki tych zmian na należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku oraz na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*).

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 89 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1998 r. i później, z zastrzeżeniem paragrafu 91. Jeśli jednostka gospodarcza zastosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się wcześniej niż dnia 1 stycznia 1998 r., ujawnia fakt zastosowania niniejszego standardu zamiast MSR 12 *Rachunkowość podatków od dochodu* zatwierdzonego w 1979 r.
- 90 Niniejszy standard zastępuje MSR 12 *Rachunkowość podatków od dochodu* zatwierdzony w 1979 r.
- 91 Wprowadzenie paragrafów 52A, 52B, 65A, 81 i), 82A, 87A, 87B, 87C i skreślenie paragrafów 3 i 50 stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych ⁽¹⁾ za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2001 r. i później. Zalecane jest wcześniejsze zastosowanie postanowień powyższych paragrafów. Jeśli ma miejsce wcześniejsze zastosowanie, jednostka ujawnia ten fakt.

⁽¹⁾ Paragraf 91 mówi o „rocznych sprawozdaniach finansowych” zgodnie z uściśloną terminologią stosowaną od 1998 r. we fragmentach dotyczących dat wejścia w życie. Paragraf 89 mówi o „sprawozdaniach finansowych”.