



# ACCOUNTICA Miesięcznik

Nr 9/Listopad 2009/[www.gierusz.com.pl](http://www.gierusz.com.pl)

## Spis treści :

1. Ewolucja koncepcji odroczonego podatku dochodowego w Wielkiej Brytanii – mgr Katarzyna Gierusz

Artykuł opisuje przeobrażenia jakie zachodziły w koncepcji alokacji i pomiaru odroczonego podatku dochodowego w Wielkiej Brytanii od momentu jego wprowadzenia (1799 r.) do dnia dzisiejszego. Szczególny nacisk został położony na odrębność zastosowanych rozwiązań w stosunku do regulacji światowych. Podstawą rozważań są jednolite teksty Brytyjskich standardów: Statement of Stanards Accounting Practice 15 (SSAP 15) *Deferred Tax*, Financial Reporting Exposure Drafts 19 (FRED 19) *Deferred Tax* i Financial Reporting Exposure Drafts 19 (FRED 19) *Deferred Tax*.



## **Ewolucja koncepcji odroczonego podatku dochodowego w Wielkiej Brytanii.**

Problem odroczonego podatku dochodowego jako pierwszy został dostrzeżony w krajach anglo-amerykańskiego systemu rachunkowości. Regulatorzy w tych państwach zauważyli bowiem, że wynik netto podmiotu uzyskiwany poprzez pomniejszenie zysku brutto o podatek dochodowy w wymiarze fiskalnym nie odzwierciedla prawdziwego i wiarygodnego obrazu jednostki. Było to o tyle ważne, że zasada *true and fair view* została uznana przez te kraje za nadrzędną<sup>1</sup>. Największe zasługi w rozwiązaniu tego problemu przypisuje się Stanom Zjednoczonym, które jako pierwsze zajęły się tym zagadnieniem i ukształtowały aktualnie obowiązujący międzynarodowy kanon. Rola Wielkiej Brytanii w tym procesie nie jest jednak bez znaczenia. Chęć utrzymania autonomiczności pod każdym względem sprawiła, że przez wiele lat kraj ten promował rozwiązania sprzeczne z US GAAP i MSR oraz spowalniał prace Rady Międzynarodowych Standardów

Rachunkowości. Ewolucja odroczonego podatku dochodowego w Wielkiej Brytanii w tym kontekście wydaje się być najbardziej interesująca. UK GAAP przeszły bowiem długą drogę od skrajnej niezgodności z pozostałymi regulacjami do względnej kompatybilności.

Podatek dochodowy został wprowadzony w Wielkiej Brytanii w 1799 roku w celu sfinansowania wojny z Francją<sup>2</sup>. Do najważniejszych różnic między prawem podatkowym, a bilansowym należy w tym kraju zaliczyć amortyzację, ponieważ co roku Financial Act określa nowe jej stawki. Np. w przypadku maszyn i urządzeń w 1972 roku amortyzacja w roku zakupu wynosiła 100%, w 1984- 75%, a w 1985 roku 50%<sup>3</sup>. Dzięki temu rząd zachęca przedsiębiorstwa do ogólnego wzrostu inwestycji bądź do inwestowania w konkretny sposób<sup>4</sup>. Taka polityka powoduje, że brytyjskie jednostki, w

<sup>1</sup> E. Walińska, 2007, str. 30

<sup>2</sup> S. Surdykowska, 1999, str. 204

<sup>3</sup> [www.hmrc.gov.uk/stat/corporate\\_tax/menu.htm](http://www.hmrc.gov.uk/stat/corporate_tax/menu.htm), tabela TA.5

<sup>4</sup> D. Alexander, A. Britton, 2001, str. 405



przeciwieństwie do polskich, nie stosują metod amortyzacji, które minimalizują obciążenia podatkowe. Do pozostałych przyczyn powstawania różnic w tym zakresie należy zaliczyć: naliczone a nie wypłacone świadczenia emerytalne, niezrealizowane przychody wewnątrz grupy, straty podatkowe z lat ubiegłych możliwe do odliczenia w okresach przyszłych oraz skutki przeszacowania aktywów<sup>5</sup>.

We wszystkich krajach systemu anglo- amerykańskiego, w tym również w Wielkiej Brytanii, toczył się spór o to, czy podatek dochodowy powinien być traktowany jako element podziału zysku czy też koszt przedsiębiorstwa. Fakt, że podatek jest świadczeniem jednostronnym tzn. że jednostka nie otrzymuje w zamian żadnej usługi czy towaru oraz brak możliwości jego uniknięcia<sup>6</sup>, skłania do uznania go za element podziału zysku. Jednak przyjęcie takiego podejścia uniemożliwiałoby aktywowanie podatku w celu przypisania jego skutków odpowiednim okresom sprawozdawczym.

Tak więc przyjęto drugie ze wskazanych podejść.

Rozwiązanie powyższej kwestii nasunęło kolejne wątpliwości, tym razem dotyczące alokacji podatku dochodowego. Powstały trzy koncepcje, ale tylko dwie z nich odegrały istotną rolę w ewolucji omawianej kategorii. **Koncepcja zerowa** (ang. flow through) ignorująca wszelkie różnice przejściowe (w uznawaniu przychodów i kosztów przez prawo bilansowe i podatkowe) i uznająca, że podatek dochodowy wymagający zapłaty w następnych okresach zależy wyłącznie od przyszłych zdarzeń, dlatego też nie może być uznany za bieżące zobowiązania<sup>7</sup>- została odrzucona przez środowisko księgowych. Argumentem przeciw temu podejściu była możliwość przypisania przyszłych konsekwencji podatkowych poszczególnym operacjom i zdarzeniom z przeszłości lub teraźniejszości.

Przeciwieństwem powyższego podejścia jest **pełna alokacja** (ang. full provision), uwzględniająca skutki podatkowe wszystkich transakcji, które wystąpiły w bieżącym okresie. Przyjęcie

<sup>5</sup> www.frc.org.uk

<sup>6</sup> B. Gierusz, 2005, str. 56

<sup>7</sup> D. Alexander, A. Britton, A. Jorisen, 2007, str. 464



tego punktu widzenia przez Stany Zjednoczone i przeniesie go do międzynarodowych standardów było motywowane tym, że koncepcja ta jest zgodna z zasadą ostrożnej wyceny oraz odzwierciedla współmierność przychodów i kosztów<sup>8</sup>. Ponadto, stanowisko to nie jest uzależnione od subiektywnej oceny planów finansowych jednostki i jej projektów w dającej się przewidzieć przyszłości<sup>9</sup>.

Ostatnia koncepcja- **alokacji częściowej** (ang. partial provision), uwzględniająca wyłącznie skutki podatkowe tych różnic przejściowych, co do których istnieje przypuszczenie, że się „odwróca”, wydaje się być „złotym środkiem”. Mimo to, przyjęcie tego podejścia przez Wielką Brytanię w 1978 r. w regulacji Statement of Standards Accounting Practice 15 (SSAP 15) *Deferred Tax* wywołało wiele kontrowersji w kraju i zagranicą. Jednak z punktu widzenia Wielkiej Brytanii było to koniecznością. Ówczesnie obowiązujący system podatkowy umożliwiał jednostką 100% amortyzację w roku zakupu środka

trwałego<sup>10</sup> co skutkowało powstaniem rezerwy z tytułu podatku odroczonego (wartość bilansowa środka trwałego była wyższa niż wartość podatkowa). W sytuacji gdy jednostka co roku nabywa nowe środki trwałe to rezerwy tworzone z tego tytułu rosły z okresu na okres, a często nigdy nie były rozwiązywane przez co nie spełniały definicji zobowiązania<sup>11</sup>. Firmy bardzo chętnie korzystały z takiej formy odraczania zapłaty podatku dochodowego, którego stopa wynosiła 52% (patrz załącznik A.). Przyjęcie przez Wielką Brytanię alokacji częściowej zapobiegło tworzeniu rezerw w sytuacjach gdy ich „odwrócenie” nie było prawdopodobne.

Drugą kwestią regulowaną przez SSAP 15 był obowiązek pomiaru podatku odroczonego **metodą zobowiązań**. Koncepcja ta polega na kalkulacji podatku odroczonego według aktualnie obowiązującej stawki procentowej z uwzględnieniem korekt w stosunku do poprzednich okresów, w przypadku gdy stawka ta uległa zmianie. Metoda ta

<sup>8</sup> J. Blake, H. Lunt, 2001, str. 211

<sup>9</sup> D. Alexander, S. Archer, 2001, str. 1056

<sup>10</sup> [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk)

<sup>11</sup> Def. zobowiązania- wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczenia o wiarygodnie określonej wartości, które spowoduje, który spowoduje wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki.



pozwała na wiarygodne ustalenie bieżącej wartości zobowiązań z tytułu podatku odroczonego poprzez uwzględnianie zmian zachodzących w wysokości stawek podatkowych. W przypadku Wielkiej Brytanii jest to o tyle ważne, że stawki te ulegają częstym wahaniom (patrz załącznik A.). Ponadto, podejście to jest często utożsamiane z alokacją częściową jako, że są one bardziej zbliżone ideologicznie<sup>12</sup>.

Ostatnim zagadnieniem regulowanym przez ten standard było podejście do alokacji podatku odroczonego. SAAP 15 objął swoim obszarem zainteresowań wyłącznie **różnice okresowe**, czyli „różnice spowodowane odmiennym momentem uznawania przychodu za osiągnięty a kosztu za poniesiony, w myśl prawa bilansowego i podatkowego”<sup>13</sup>. Ich charakterystyczną cechą jest powstawanie w jednym okresie i zanikanie w kolejnym. Skupienie uwagi na tym obszarze znalazło odzwierciedlenie w implementacji **metody wynikowej**. Podejście to pozwala bowiem na ustalenie prawidłowej wysokości

wyniku netto poprzez uwzględnienie skutków podatkowych transakcji i zdarzeń w tym okresie, w którym zdarzenia wywołujące te skutki wpływają na wynik, niezależnie od tego kiedy zostaną one uwzględnione w podstawie opodatkowania<sup>14</sup>. W latach 70-tych i 80-tych ubiegłego wieku podejście wynikowe do alokacji podatku odroczonego było powszechnie obowiązującym. Wielka Brytania wybierając tą metodą niejako wpisała się w istniejący kanon. Warto jednak w tym miejscu dodać, że w 1996 roku międzynarodowe standardy pod wpływem US GAAP odeszły od tego rozwiązania, zastępując je **podejściem bilansowym** opartym na różnicach przejściowych, czyli różnicach między wartością bilansową i podatkową składników aktywów i pasywów<sup>15</sup>. Pomimo tych zmian w rachunkowości światowej, metoda wynikowa nadal obowiązuje w Wielkiej Brytanii.

Podsumowanie przyjętego przez SAAP 15 stanowiska w odniesieniu do podatku odroczonego prezentuje schemat 1.

<sup>12</sup> J. Blake, H. Lunt, 2001, str. 206.

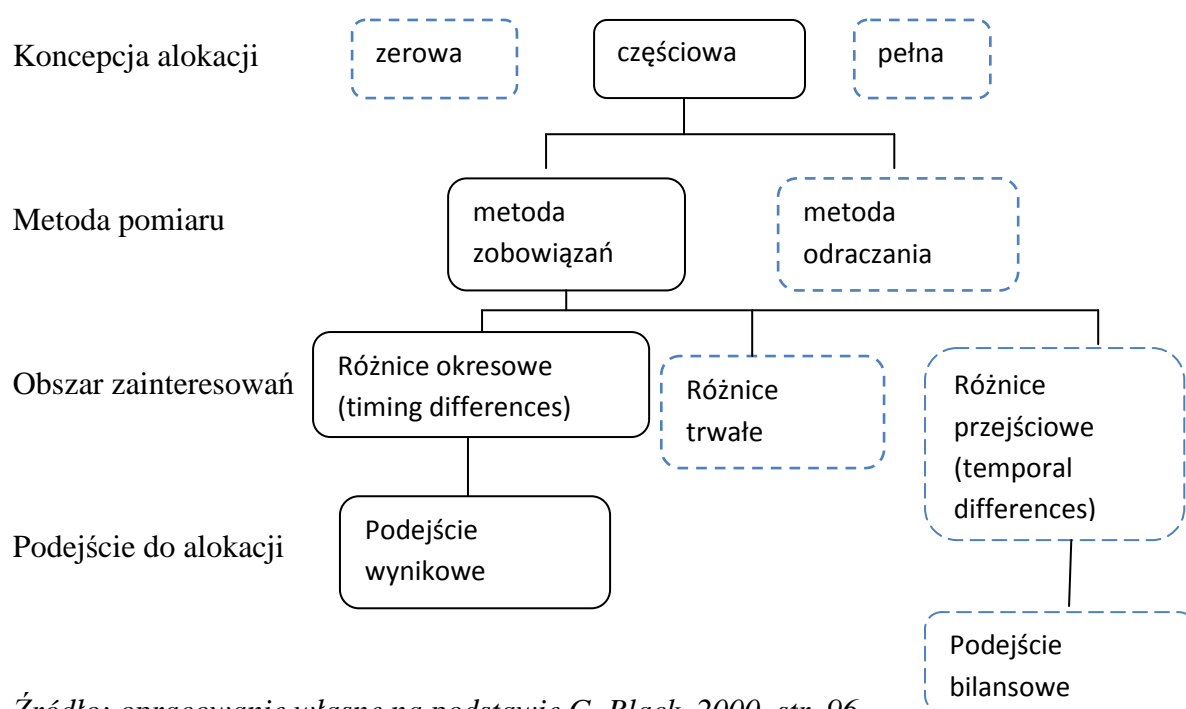
<sup>13</sup> I. Olchowicz, 2003, str. 281.

<sup>14</sup> B. Gierusz, 2005, str. 102.

<sup>15</sup> I. Olchowicz, 2003, str. 285.



Schemat 1. Podejścia przyjęte przez SAAP 15 w konstrukcji podatku odroczonego.



Źródło: opracowanie własne na podstawie G. Black, 2000, str. 96

W 1992 r. SSAP 15 wzbudził kolejne dyskusje i spory. Nowa wersja standardu pozwalała bowiem na zastosowanie pełnej alokacji w przypadku różnic przejściowych związanych z kosztami emerytur pracowniczych<sup>16</sup>. Decyzja ta była o tyle niespodziewana, że pozostawiono w mocy poprzednie regulacje dotyczące alokacji częściowej w pozostałych obszarach.

Inne wymogi wprowadzone przez SSAP 15 dotyczą zakresu ujawnień. Standard nakłada obowiązek ujmowania

skutków podatkowych oddzielnie od składników lub transakcji, które je wywołały. Po drugie, zobowiązania z tytułu podatku odroczonego powinny być pomniejszane o saldo debetowe powstałe z tego samego tytułu. Ponadto, w rachunku zysków i strat wielkość podatku odroczonego powinna być ujęta oddzielnie obok wielkości podatku bieżącego. W przypadku zmiany stawki podatku dochodowego wysokość korekty należy ujawnić w informacji dodatkowej<sup>17</sup>.

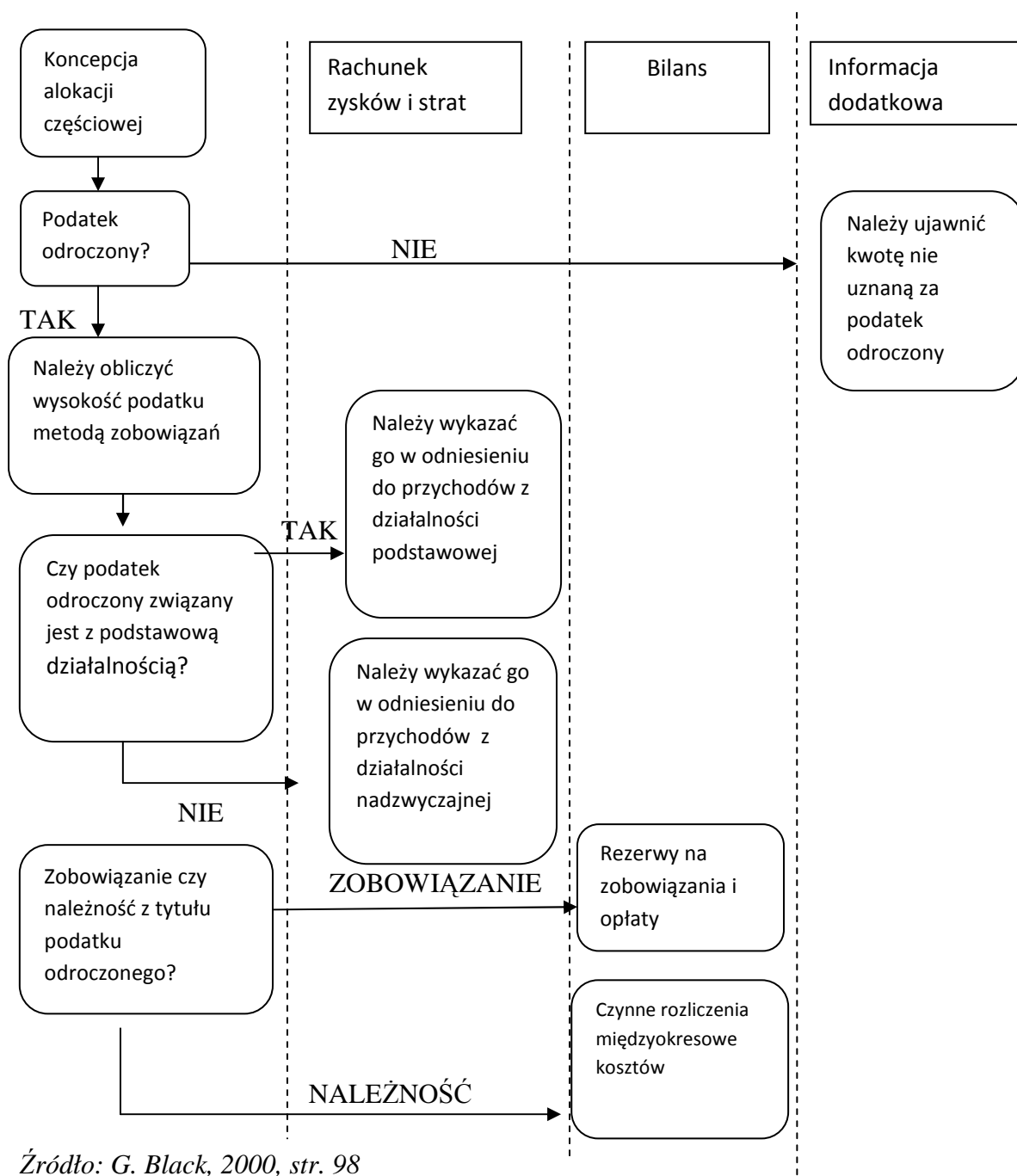
<sup>16</sup> D. Alexander, S. Archer, 2001, str. 1056

<sup>17</sup> D. Alexander, S. Archer, 2001, str. 1057



Pozostałe przepisy dotyczące ujawnień zostały przedstawione na Schemacie 2.

Schemat 2. Ujawnianie informacji dotyczących podatku odroczonego zgodnie z SAAP 15.



Źródło: G. Black, 2000, str. 98



Ogólna ocena SSAP 15 przez środowisko księgowych była negatywna. Standard ten był krytykowany za subiektywizm i niezgodność z regulacjami międzynarodowymi. Ponadto, zarzucano mu brak konsekwencji. Pomimo tak dużej krytyki, regulacje wprowadzone przez ten standard przetrwały 20 lat, aż do momentu przyjęcia Financial Reporting Exposure Drafts 19 (FRED 19) *Deferred Tax* w sierpniu 1999 roku.

Pracom nad FRED 19 przyświecała idea harmonizacji zasad rachunkowości. Jednak tworząc ten standard Wielka Brytania wcale nie podążała ścieżkami wyznaczonymi przez międzynarodowe regulacje. Co prawda zaadaptowano koncepcję alokacji pełnej, ale pozostawiono odmienną metodologię dotyczącą jej kalkulacji (metoda wynikowa)<sup>18</sup>. Ponadto, zgodnie ze światową praktyką odroczony podatek dochodowy powinien być uwzględniony w przypadku wszystkich różnic przejściowych z uwzględnieniem zysków ze zmiany wartości aktywów i przychodów od spółek zależnych. FRED 19 nie uznawał tych dwóch ostatnich składników

ponieważ nadal koncentrował się wyłącznie na różnicach okresowych.

Kolejnym kontrowersyjnym zapisem jest możliwość dyskutowania rezerw z tytułu podatku odroczonego (zarówno MSR 12 jak i US GAAP zabraniają tego), w przypadku gdy wpłynie to w istotny sposób na wartości rezerwy. Ponadto, wysokość dyskonta powinna być wykazana w rachunku zysków i strat w ramach kosztów finansowych, ale oddzielnie od innych tego typu pozycji jak np. odsetki<sup>19</sup>. Warto w tym miejscu podkreślić, że w okresie prac nad FRED 19 Rada Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Board-ASB) dopuszczała możliwość zmiany powyższej regulacji.

Publikacja FRED 19 wywołała kolejną burzę w środowisku księgowych. Pojawiały się głosy, że ASB jest zobowiązana do promowania unifikacji zasad rachunkowości i dlatego nie powinna publikować regulacji sprzecznych z międzynarodowymi zapisami. Z kolei zwolennicy odrębności Wielkiej Brytanii w kwestiach prawa bilansowego odpierali te

<sup>18</sup> J. Blake, H. Lunt, 2001, str. 293

<sup>19</sup> J. Blake, H. Lunt, 2001, str. 293





zarzuty twierdząc, że bezkrytyczna akceptacja światowych zasad poważnie zagraża poszukiwaniu nowych rozwiązań i ogranicza zakres dyskusji ze szkodą dla profesji księgowych.

Dokumentem, który zastąpił FRED 19 był wydany w grudniu 2000 roku Financial Reporting Exposure Drafts 19 (FRED 19) *Deferred Tax Standard* ten nie wprowadził żadnych istotnych zmian w stosunku do propozycji FRED 19, a jedynie powtórzył wcześniejsze zapisy. Ponadto, wbrew uprzednim zapowiedziom nie zniósł możliwości dyskontowania rezerw z tytułu podatku odroczonego.

FRS 19 uwzględnił również zapis dotyczący prezentacji odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym. Zobowiązania z tytułu podatku odroczonego powinny być ujmowane w rezerwach, a należności jako aktywa z tego tytułu. W przypadku gdy jednocześnie występuje saldo kredytowe i debetowe możliwa jest ich kompensata, ale pod warunkiem, że obydwie kwoty

odnoszą się do podatku nałożonego przez ten sam organ<sup>20</sup>.

Jedyną znaczącą korektą było wprowadzenie nowej definicji podatku odroczonego. Do tej pory obowiązywała ta zamieszczona w SAAP 15 tłumacząca ten termin jako podatek powstający w wyniku występowania różnic przejściowych. Zgodnie z nowym zapisem podatek odroczonego to oszacowane przyszłe konsekwencje podatkowe wynikające z teraźniejszych i przeszłych zdarzeń ujęte w sprawozdaniu finansowym.

Pomimo wielu przeobrażeń jakie przeszły UK GAAP w obszarze podatku odroczonego ich zgodność z MSR 12 *Podatek dochodowy* jest nadal wątpliwa. Do głównych rozbieżności należy zaliczyć **możliwość dyskontowania rezerw** z tytułu podatku odroczonego, **branie pod uwagę wyłącznie różnic okresowych** (co skutkuje uznawaniem tylko tych zmian wartości aktywów, które wynikają z przeszacowania do wartości godziwej (a zmiany te wykazywane są w rachunku wyników) lub tych, które zostały przeznaczone do sprzedaży, a ich wartość

---

<sup>20</sup> G. Black, 2003, str. 146.



została przeszacowana do ceny sprzedaży<sup>21</sup>) oraz **wynikowe podejście do alokacji podatku odroczonego**.

Utrzymywanie jednak przez Wielką Brytanię tak znaczących odmienności nie jest bezpodstawne. Zachowanie to zostało skomentowane przez przewodniczącego ASB Sir Davida Tweedie w następujący sposób: „*Wprowadzenie koncepcji pełnej alokacji było nieuniknione, jednak nie czujemy się zobowiązani do przyjęcia zapisów, które uważamy za błędne.*”

*Akceptując odmienne podejścia (podejście wynikowe) mamy nadzieję pokazać reszcie świata, że istnieje lepszy sposób wprowadzenia koncepcji pełnej alokacji<sup>22</sup>.”* Aspiracje te nie są nieuzasadnione. Silna pozycja ASB w Radzie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wskazuje na to jak dużą rolę odgrywa Wielka Brytania w rozwoju rachunkowości<sup>23</sup> i, że nie spocznie dopóki nie przekona reszty świata do swoich racji.

---

<sup>21</sup> [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk)

---

<sup>22</sup> G. Black, 2003, str. 148.

<sup>23</sup> S. Surdykowska, 1999, str. 213



### Literatura:

1. Alexander D., Archer S., *European Accounting Guide*, Aspen Law & Business, Gaithersburg 2001.
2. Alexander D., Britton A., *Financial Reporting*, Thomson Learning, Londyn 2001.
3. Alexander D., Britton A., Jorissen A., *International Financial Reporting and Analysis*, Thomson Learning, Londyn 2007.
4. Black G., *Students' guide to Accounting and Financial Reporting Standards*, Pearson Education Limited, Harlow 2000.
5. Black G., *Students' guide to Accounting and Financial Reporting Standards*, Pearson Education Limited, Harlow 2003.
6. Blake J., Lunt H., *Accounting Standards*, Pearson Education Limited, Harlow 2001.
7. Gierusz B., *Modele alokacji podatku dochodowego w teorii i praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2005.
8. Olchowicz I., *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2003.
9. Surdykowska S., *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków 1999.
10. Walińska E., *Międzynarodowe standardy rachunkowości*, Oficyna, Kraków 2007.
11. [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk) (z dnia 03.05.2008) tekst jednolity FRS 19
12. [www.hmrc.gov.uk/stat/corporate\\_tax/menu.htm](http://www.hmrc.gov.uk/stat/corporate_tax/menu.htm). tabela TA.5 (z dnia 02.05.2008)