

*Marcin Piotr Walkowiak*<sup>\*</sup>

**WPŁYW PRAWA PODATKOWEGO NA ZAŁOŻENIA  
PRZYJMOWANE PRZEZ PRZEDSIĘBIORCÓW W POLITYCE  
RACHUNKOWOŚCI W POLSCE I WIELKIEJ BRYTANII  
(NA PRZYKŁADZIE ODPISÓW AMORTYZACYJNYCH)**

**1. WPROWADZENIE**

Zapewnienie interesariuszom rzetelnych informacji jest podstawową rolą regulacji sprawozdawczych. W wielu kwestiach regulacje te pozostawiają jednak pewną swobodę wyboru mającą umożliwić dostosowanie ogólnych norm do specyfiki spółki.

Celem artykułu jest wykazanie wpływu odmiennych reżimów podatkowych na przyjmowane w polityce rachunkowości zasady amortyzacji bilansowej. Jeśli podmioty kierowały się wyłącznie ekonomiczną treścią transakcji, to taki wpływ nie powinien wystąpić. Artykuł oparto na stanie prawnym obowiązującym na dzień 31 marca 2013 r.

**2. PRAWO PODATKOWE A PRAWO BILANSOWE**

Prawo podatkowe oraz prawo bilansowe stanowią spokrewnione, jednakże niezależne gałęzie polskiego prawa. Celem prawa podatkowego jest ustalenie sztywnych i jednoznacznych zasad, które zapewnią dochód podatkowy państwu. Nawet najmniejsze uchybienia czy nieścisłości powinny być korygowane. W prawie bilansowym podejście jest odmienne. Uwzględniana jest zasada istotności – mogą wystąpić pewne uproszczenia, o ile rzetelnie i jasno zostanie przedstawiona sytuacja przedsiębiorstwa [art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, dalej: UoR]. Co więcej, ze względu na zasadę ostrożności [art. 7 ust. 1 UoR]

---

<sup>\*</sup> Mgr, Katedra Finansów Publicznych, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.

dopuszczalne jest ewentualne zaniżenie zysku przez dokonanie nadmiernie pesymistycznej oceny sytuacji.

W niektórych obszarach obydwie gałęzie prawa na siebie wzajemnie oddziałują – klasycznym przykładem są aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Samo istnienie podatku dochodowego prowadzi do powstania tych dwóch pozycji bilansowych.

Obydwie gałęzie posługują się pojęciem amortyzacji środków trwałych. Załącznik nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: UPDOP) jest zestawieniem stawek amortyzacyjnych, zaś w treści ustawy wymienione zostają szczególne okoliczności umożliwiające stosowanie przyspieszonej amortyzacji. W przypadku amortyzacji do celów sprawozdawczych regulacje są bardziej elastyczne: „Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego” [art. 32 ust. 2 UoR], względnie: „Podlegającą amortyzacji wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych rozkłada się w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania” [art. 50 MSR 16, rozporządzenie WE nr 1126/2008, dalej odpowiednio: MSR lub MSSF]. Na gruncie prawa bilansowego podmiot powinien samodzielnie oszacować, jak długo będzie użytkował środek trwały i na tej podstawie ustalić jego okres amortyzacji.

### 3. ZASTOSOWANE STAWKI AMORTYZACYJNE

Jedną z metod oszacowania przez podmiot realistycznych stawek amortyzacyjnych dla nieruchomości jest oparcie się na badaniach dotyczących wpływu wieku na ceny budynków. Poniższe badania dotyczą budynków mieszkalnych, a nie komercyjnych, więc ich konkluzje należy traktować jako daleko posunięte przybliżenie, gdyż nieruchomości komercyjne mogą podlegać szybszemu zużyciu technologicznemu. Jak wykazali w swej analizie Schultz i Werwatz [2008: 15], dla niemieckich domów jednorodzinnych utrata wartości wyniosła 58% w ciągu 50 lat dla samej budowli, zaś przy kalkulacji wraz z wartością gruntu wartość spadała o 26,7% w ciągu 50 lat, dla modelu o współczynniku determinacji  $R^2$  wynoszącym 0,689. Podobne wnioski zostały wyciągnięte dla Hong-Kongu – czterdziestoletnie mieszkanie było tańsze od nowo wybudowanego o około 45% [Chung 2007: 7]. W konsekwencji, jeśli przyjmie się liniową amortyzację i ekstrapoluje na dalszy okres, sam budynek powinien zostać zamortyzowany w ciągu odpowiednio 86,2 roku i 88,9 roku. W przypadku USA utrata wartości wskazywała na okres amortyzacji domu jednorodzinnego wynoszący 142,9 roku, zaś dla apartamentów 138,9 roku, w oparciu o modele regresji o współczynnikach  $R^2$ , odpowiednio 0,789 i 0,806 [McGuire 1979: 474]. Autorzy polskich poradników dla rzeczoznawców przy wycenie budynków zalecają założenie po-

równywalnie wysokiej trwałości. Przykładowo, trwałość hali fabrycznej z żelbetonowym dachem wynosi 100–120 lat, a jeśli posiada dach stalowy – 80–100 lat. Biurowce zostały uznane za trwalsze – 120–150 lat, zaś budynki mieszkalne powinny przetrwać 90–120 lat [Baranowski i Cyran 2002: 50].

Jednakże stawki amortyzacyjne stosowane do celów sprawozdawczych okazały się wyraźnie niższe, niż wynikałoby to z powyższych opracowań. Jako zbiór podmiotów do badania wybrano wszystkie spółki budowlane notowane na GPW i NewConnect<sup>1</sup>. Zrezygnowano z porównania szeregów czasowych, gdyż polityka rachunkowości badanych podmiotów pozostawała praktycznie stała. Jednakże dla nielicznych spółek, u których nastąpiła jej zmiana, do analizy wybrano stawki stosowane w roku 2011.

Pierwotny zbiór zawierał 67 polskich podmiotów; po odrzuceniu spółek w upadłości oraz podmiotów, które nie podały stawki amortyzacyjnej dla budynków, pozostały 44 spółki. Podmioty wyznaczały minimalny i maksymalny okres amortyzacji poszczególnych rodzajów aktywów<sup>2</sup>. Mediana wartości krótszych okresów amortyzacji wynosiła 10 lat, zaś mediana wartości dłuższych okresów – 40 lat. Powyższe dwie liczby można odnaleźć w art. 16j ust. 4 UPDOP. Pierwsza jest najkrótszym możliwym okresem amortyzacji podatkowej używanego budynku niemieszkalnego, zaś druga – najkrótszym okresem amortyzacji podatkowej nowo wybudowanego budynku niemieszkalnego.

#### 4. PORÓWNANIE WYNIKÓW DLA PODMIOTÓW POLSKICH I BRYTYJSKICH

Samo wykazanie zbieżności median okresów amortyzacji bilansowej ze stawkami podatkowymi w UPDOP nie udowadnia oparcia stawek bilansowych na podatkowych. Możliwe jest przyjęcie innej hipotezy, która również mogłaby wyjaśnić powyższe obserwacje – zbieżność tych dwóch wartości jest uzasadniona przez ekonomiczny okres użyteczności nieruchomości komercyjnych, który jest znacząco krótszy niż wynikałoby tylko z ich technicznego zużycia. Jeśli ta alternatywna hipoteza byłaby prawdziwa, to okres amortyzacji budynków powinien również być zbliżony dla spółek z branży budowlanej, niezależnie od przepisów podatkowych obowiązujących w danym kraju.

---

<sup>1</sup> Próbę dobrano za pomocą bazy danych Amadeus. Wybrano spółki, których podstawową działalnością było wnoszenie budynków, prace inżynierskie lub specjalistyczna działalność budowlana. W przypadku podmiotów polskich próba objęła wszystkie podmioty, zaś w przypadku spółek brytyjskich dobrana została celowa próba spółek o największych obrotach. Informacje o polityce rachunkowości podmiotów zaczerpnięto z zamieszczonych na ich stronach sprawozdań finansowych.

<sup>2</sup> Jeśli podmiot wyznaczył tylko jedną wartość, to na potrzeby tego artykułu została ona uznana równocześnie za wartość minimalną i maksymalną.

Żeby zweryfikować tę hipotezę, wybrana została Wielka Brytania ze względu na jej diametralnie odmienne przepisy podatkowe dotyczące amortyzacji środków trwałych. Budynki są tam amortyzowane metodą liniową przez okres 25 lat [sekcja 310, punkt 1 lit. b *Capital Allowances Act 2001*]. Pozostałe środki trwale są amortyzowane grupowo – aktywa są agregowane w dwie pule, od których możliwe było w roku 2011 odpisanie rocznie odpowiednio 20% i 10% ich bieżącej wartości. Nie istnieje próg umożliwiający jednorazową amortyzację niskocennego środka trwałego [European Commission, 2011b: 161], jednakże brytyjskie przepisy podatkowe w kilku wypadkach nakazują traktować kwotę 1000 funtów jako próg istotności [sekcja 245, punkt 6; sekcja 246, punkt 5; sekcja 252, punkt 4 *Corporation Tax Act 2010*]. Co więcej, oparcie się na podatkowych stawkach amortyzacyjnych wymagałoby częstych zmian polityki rachunkowości, gdyż w ramach aktywnej polityki fiskalnej są one regularnie modyfikowane – z dniem 1 kwietnia 2012 r. stawki 20% i 10% zostały obniżone do odpowiednio 18% i 8% [sekcja 56 i 104D *Capital Allowances Act 2001*].

Sprawozdania finansowe porównywanych brytyjskich spółek były sporządzane w myśl MSSF, acz w znacznej części z nich znajdowały się wzmianki, że zostały przekonwertowane z brytyjskiego standardu rachunkowości – UK GAAP. Próba zawierała 22 podmioty, dla których podane były stawki amortyzacyjne nieruchomości – mediana tak dolnych, jak i górnych okresów amortyzacji wynosiła 50 lat. Spółkę uznano za wykorzystującą do celów bilansowych stawki zbieżne z polskimi stawkami podatkowymi, jeśli minimalny okres amortyzacji nieruchomości wynosił 10 lat lub maksymalny – 40 lat.

Z polskich spółek stosujących MSSF ten warunek spełniło 16 na 23 podmioty, zaś spośród badanych podmiotów brytyjskich – 3 na 22. Ze względu na niewielki rozmiar próby zastosowano dokładny test Fishera z dwustronnym przedziałem ufności. Wynik wyniósł 0,0002, co oznacza, że różnica jest znacząca statystycznie<sup>3</sup>, a polskie podmioty sporządzające sprawozdania finansowe w myśl MSSF sugerują się stawkami podatkowymi. Porównanie wpływu samych stosowanych przepisów księgowych pomiędzy spółkami polskimi nie dało jednoznacznej konkluzji. Spośród podmiotów sporządzających sprawozdania w oparciu UoR 18 na 20 spełniło powyższy warunek, zaś spośród podmiotów opierających się na MSSF ten warunek spełniło 16 na 23 podmioty. Jednakże ten sam test dał wynik 0,0834, więc różnica pomiędzy tymi dwoma grupami byłaby znacząca dopiero dla progu istotności wysokości 10%.

Oparcie się na stawkach podatkowych pociągnęło za sobą dalsze konsekwencje. Średnia długości minimalnych okresów amortyzacji dla 23 polskich podmiotów stosujących MSSF wynosiła 13,3 roku, zaś dla 22 podmiotów brytyjskich – 45,7 roku. Różnica była znacząca statystycznie – statystyka testowa *t*-Studenta wyniosła 8,41 wobec wartości krytycznej dla obustronnego przedziału ufności w wysokości 2,04. Jednakże w przypadku długości maksymalnego

<sup>3</sup> Na potrzeby niniejszego artykułu został przyjęty arbitralnie poziom istotności  $\alpha = 0,05$ .

okresu amortyzacji wartości dla obydwu krajów były zbliżone – 46,6 roku dla podmiotów polskich i 48,5 dla brytyjskich. Różnica nie była znacząca statycznie, gdyż statystyka testowa *t*-Studenta wyniosła 0,37. W rezultacie, o ile można było uprawdopodobnić, że regulacje podatkowe w sposób znaczący zmieniły średnią minimalnych okresów amortyzacji, o tyle nie można było wykazać analogicznej prawidłowości dla średniej okresów maksymalnych.

Użycie podatkowych stawek amortyzacyjnych do celów sprawozdawczych spotyka się ze zróżnicowanymi ocenami w literaturze. Bywa całkowicie akceptowane jako metoda uniknięcia zbędnych komplikacji [Tarka i in. 2007: 71]. Wskazywana jest możliwość ich uwzględnienia, jednakże pod warunkiem, że odzwierciedlają one ekonomiczny okres użyteczności środków trwałych [Cieślak 2011: 39]. Są również autorzy, którzy oceniają takie podejście w sposób jednoznacznie negatywny, sugerując, że podatkowe stawki amortyzacyjne są wyłącznie fikcją przyjmowaną na potrzeby podatkowe, zaś faktyczny okres ekonomicznego zużycia jest zwykle dłuższy [Nawrot 2009: 2]. Do końca 2001 r. brzmienie art. 32 ust. 2 UoR pozwalało stosować „stawki wynikające z przepisów podatkowych lub opracowań branżowych”. Jednakże taki zapis UoR uległ nowelizacji, a co więcej, podmioty notowane na GPW są zobowiązane stosować nie UoR, lecz MSSF.

Próg istotności i możliwość dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dla niskocennych środków trwałych jest kolejnym obszarem umożliwiającym ocenę wpływu prawa podatkowego na prawo bilansowe. W literaturze zwraca się uwagę, że UoR nie odnosi się do tego progu, a jedynie w art. 32 ust. 6 pozwala na dokonanie pewnych uproszczeń dla środków trwałych o niskiej wartości jednostkowej. Nie musi to być jednak odpis jednorazowy, może być przykładowo grupowy. Jednakże w praktyce występuje tendencja, by przyjmować próg 3500 zł [Trzpięta 2012: 58]. W MSSF nie istnieje nawet analogiczna zasada w MSR 16, a jedynie można ją wywodzić z ogólnej zasady istotności zawartej w MSR 1 [Trzpięta 2012: 58].

Spośród polskich podmiotów, które podały przyjętą wartość, 19 spółek wybrało próg 3500 zł, zaś tylko jeden podmiot zastosował odmienną kwotę – 1000 zł. Trudno wybór progu 3500 zł uzasadnić inaczej niż możliwością stosowania tej samej wartości do celów podatkowych w oparciu o art. 16d UPDOP. Żaden z badanych podmiotów brytyjskich nie wskazał wysokości przyjętego poziomu istotności, więc nie było możliwe dokonanie porównania.

Ani w UoR, ani w MSSF nie uregulowano bezpośrednio amortyzacji puli aktywów. Jednakże można ją uznać za wariant odpisu zbiorczego dla zbliżonych środków trwałych [art. 32 ust. 6 UoR]. W przypadku MSSF jest również dozwolone grupowanie środków trwałych [art. 45 MSR 16]. Założenie, że wszystkie niskocenne środki trwałe należy amortyzować jednolitą stawką, jest poważnym uproszczeniem, lecz jest ono i tak bliższe ekonomicznej treści zdarzenia gospodarczego niż dokonanie jednorazowego odpisu dla takich aktywów.

Do porównania popularności stosowania odpisu grupowego wybrano spośród brytyjskich spółek te, które podały w swoim sprawozdaniu okres amortyzacji przynajmniej jednej grupy środków trwałych – było ich 38. Spośród nich 6 spółek zastosowało amortyzację puli aktywów. Natomiast spośród 25 badanych polskich podmiotów sporządzających sprawozdanie w oparciu o MSSF i podających choć jeden okres amortyzacji, żaden nie amortyzował puli aktywów. Na podstawie tych prób nie można było wykazać, że występuje statystycznie znacząca różnica w popularności amortyzacji puli aktywów pomiędzy spółkami w badanych krajach (dokładny test Fishera  $p = 0,0730$ ). Uwzględnienie w danych polskich również podmiotów stosujących UoR zwiększyłoby próbę do 45 spółek, a różnica stałaby się znacząca statystycznie ( $p = 0,0073$ ). Ze względu na podobieństwo w tym zakresie regulacji pomiędzy UoR a MSR 16, wspomniane poszerzenie próby należy uznać za uzasadnione. Niestosowanie amortyzacji puli aktywów przez żaden z badanych polskich podmiotów najłatwiej wyjaśnić brakiem amortyzacji grupowej w UPDOP, co czyniło tę metodę amortyzacji mało znaną.

## 5. MECHANIZM PRZEJMOWANIA ROZWIĄZAŃ PRAWA PODATKOWEGO NA POTRZEBY POLITYKI RACHUNKOWOŚCI

Stosowanie stawek identycznych z podatkowymi można uznać za efekt skrajnego uproszczenia rozliczenia. W przypadku gdy podmiot w polityce rachunkowości zadeklarował stosowanie do celów bilansowych wyłącznie zasad podatkowych, w jego sprawozdaniu nie powinny być wystąpić różnice przejściowe. Jednakże tak radykalne podejście wystąpiło w 4 spośród 20 podmiotów sporządzających sprawozdanie finansowe w oparciu o UoR i w 1 z 25 w oparciu o MSSF. Dla pozostałych podmiotów mogły wystąpić rozbieżności, więc hipoteza wyjaśniałaby tylko niewielką część obserwacji. Kolejnym możliwym uzasadnieniem mogłaby być inercja – skoro pierwotnie stawki były poprawne i zapis w UoR pozwalał na takie uproszczenie, to najłatwiej było utrzymywać *status quo*, nawet po zniknięciu uzasadnienia prawnego. Ewentualna zmiana polityki rachunkowej byłaby zbyt kłopotliwa i wymagałaby uzasadnienia takiego kroku przed interesariuszami.

Natomiast jeśliby zastosować aparat pojęciowy ekonomii behawioralnej, to można rozważyć, czy nie wystąpił tu *efekt kotwiczona*. W myśl niego umysł ludzki poszukuje wartości odniesienia w swoim otoczeniu, nawet gdy pozyskana liczba z racjonalnego punktu widzenia nie jest użyteczna. W literaturze podane jest dość obrazowe zilustrowanie tego mechanizmu. Po zatoczeniu koła fortuny ochotnicy proszeni byli o odpowiedź na pewne pytanie – np. procentowy udział państw afrykańskich wśród krajów ONZ. Jeśli wylosowaną liczbą było 10, mediana odpowiedzi dotycząca państw wynosiła 25%, zaś jeśli wylosowano 60

– wzrastała do 45% [Tversky i Kahneman 1974: 1128]. W sprawozdaniach jako punkt odniesienia dla okresów amortyzacji nie użyto tabel dotyczących badań technicznej trwałości budynków, ani też wyników modeli regresyjnych szacujących wpływ wieku na wartość nieruchomości. Znacznie łatwiejszą do pozyskania liczbą był okres amortyzacji wynikający z UPDOP. Co więcej, w tym przypadku można doszukiwać się również *heurystyki dostępności*, czyli przypisania największej wagi danym najłatwiej dostępnym i najbardziej jednoznacznym [Tversky i Kahneman 1974: 1128]. Stawki podatkowe muszą być znane osobie odpowiadającej za ustalenie polityki rachunkowej oraz są jednoznaczne, czego nie można powiedzieć o wynikach badań dotyczących technicznego zużycia budynków. Możliwe jest wyobrażenie sobie okresu użytkowania budynku aż do jego rozbiórki i oparcie na tej wartości długości jego amortyzacji. Takie spojrzenie nie odda idealnie zużycia budynku, ale może stanowić racjonalny punkt odniesienia. A jak w takim razie wyobrazić sobie próg istotności umożliwiający jednorazową amortyzację? Nie istnieje intuicyjna wartość, do której można by go porównać. W rezultacie na 20 podmiotów, dla których udało się ustalić tę wartość, dla 19 wynikała ona bezpośrednio z UPDOP. Skoro nie było podstaw do założenia jakiegokolwiek innej wartości, to najłatwiejszym do uzasadnienia wyborem była liczba wywiedziona z prawa podatkowego.

Gdy wartość zostaje wskazana w oparciu o stawki podatkowe, trudno mówić o zachowaniu zasady wiernego i rzetelnego obrazu. Jednakże jeśliby spróbować spojrzeć na zagadnienie szerzej, wpływ efektu kotwiczenia nie jest do końca negatywny. Z perspektywy inwestora, który analizuje sprawozdania finansowe podmiotów, takie podejście posiada pewne zalety: przez przyjęcie niektórych wartości arbitralnie i konsekwentne ich stosowanie przez większość spółek sprawozdania finansowe stają się bardziej porównywalne. Problemem pozostaje natomiast porównanie na arenie międzynarodowej. Jeśli polski podmiot inspirowany jest innymi wartościami niż podmiot brytyjski, to pomimo prób harmonizacji i tworzenia wspólnego rynku pozostaną rozbieżności pomiędzy krajami. Jednakże w przypadku nieruchomości istnieją dwa inne czynniki, które również mogą zupełnie zmienić ich wartość bilansową. Pierwszym z nich jest przyjęta wartość rezydualna: jeśli podmiot opiera się całkowicie na polskim prawie podatkowym, to nie rozpozna jej istnienia, natomiast jeśli tylko zastosował stawkę amortyzacyjną zbieżną ze stawką podatkową, to przynajmniej formalnie nie można wykluczyć, że jednak przewidział możliwość odzyskania części wartości początkowej przy sprzedaży wyeksploatowanego środka trwałego. W niektórych sprawozdaniach deklaracje o uwzględnianiu wartości rezydualnej istniały, lecz nie można było zweryfikować ich prawdziwości, a równocześnie podmioty, które o niej nie wspomniały, mogły, uznać jej istnienie za oczywistą konsekwencję UoR czy MSSF. Drugim czynnikiem jest zaklasyfikowanie obiektu jako nieruchomości inwestycyjnej. Ten sam budynek może w konsekwencji nie tylko nie być amortyzowany, ale choćby ze względu na samą dobrą konser-

wację i wzrost nominalnych cen wynikający z inflacji, jego wartość powinna być regularnie przeszacowywana. W takiej sytuacji możliwość odmiennego spojrzenia na takie same zjawiska gospodarcze może mieć większy wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstwa, niż wątpliwości, czy budynek powinien zostać zamortyzowany w 40 czy 50 lat. Prowadzi to do wniosku, że pomimo iż udało się wykazać sam wpływ stawek podatkowych na stawki bilansowe, nie było możliwe udowodnienie hipotezy, że w sposób systematyczny zaburzały one sprawozdania finansowe, przez np. szybszą amortyzację budynków przez podmioty polskie, gdyż równocześnie istniały dwa wspomniane czynniki, których wpływu nie można było ocenić na podstawie samych sprawozdań.

## 6. KONSEKWENCJE EWENTUALNYCH ZMIAN PRAWA PODATKOWEGO

Zważywszy na jednolite przepisy sprawozdawcze dla podmiotów giełdowych, trudno jest mówić o możliwości dalszej ich unifikacji. Natomiast ewentualna harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych na terenie Unii Europejskiej mogłaby doprowadzić do konwergencji założeń przyjmowanych w sprawozdaniach między krajami Unii. Planowane regulacje podatkowe oparto na MSSF, co powinno prowadzić do głębokiego przenikania się tych dwóch zbiorów reguł. W myśl projektu, dla budynków okres amortyzacji wynosiłby 40 lat, progiem umożliwiającym jednorazowy odpis amortyzacyjny byłaby kwota 1000 euro, zaś większość środków trwałych podlegałaby grupowej amortyzacji [Komisja Europejska, 2011a: 19, 32, 33]. Nie można wykluczyć, że pomimo iż polskie podmioty sugerują się stawkami podatkowymi, nie jest to silna prawidłowość w innych krajach. Świadczyłby o tym brak widocznego związku pomiędzy podatkowymi stawkami amortyzacyjnymi dla budynków w Wielkiej Brytanii a stawkami przyjętymi na potrzeby sprawozdawcze – tylko 2 z 22 badanych spółek zastosowało do celów bilansowych stawkę zbieżną z wynikającą z lokalnych przepisów podatkowych. Co więcej tylko 6 z 38 badanych podmiotów brytyjskich wskazało stosowanie grupowej amortyzacji – dominowała indywidualna amortyzacja liniowa.

## 7. PODSUMOWANIE

Jak wykazano, polskie podmioty z branży budowlanej przy doborze bilansowych stawek amortyzacyjnych stosowały częściej, niż podmioty brytyjskie, stawki zbieżne z polskimi podatkowymi stawkami amortyzacyjnymi. Co więcej, praktycznie wszystkie badane polskie spółki, które wskazały próg wartości jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, wybrały kwotę 3500 zł. Niektóre podmioty brytyjskie, analogicznie jak w przepisach podatkowych tego kraju, dokonywa-



ły amortyzacji grupowej niskocennych środków trwałych, zaś takie rozwiązanie nie było stosowane przez polskie spółki. Ponieważ tylko nieliczne polskie podmioty stosowały w pełni podatkowe zasady amortyzacji do celów bilansowych, w świetle badania nie była to kwestia uproszczenia rozliczenia, ale bardziej psychologiczny efekt kotwiczenia, który uczynił wartości podatkowe wartościami uznanymi za odpowiednie do celów sprawozdawczych.

W świetle wyniku badania regulacje prawa podatkowego są traktowane jako źródło inspiracji przy doborze założeń polityki rachunkowości. Z jednej strony takie podejście ujednotacza założenia dla spółek działających na terenie jednego kraju. Równocześnie jednak taka tendencja osłabia efektywność regulacji unijnych mających na celu harmonizację zasad sprawozdawczych.

### BIBLIOGRAFIA

- Baranowski W., Cyran M., 2002, *Poradnik doradcy majątkowego – wycena i zużycie nieruchomości zabudowanych*, Instytut Doradztwa Majątkowego, Warszawa.
- Capital Allowances Act 2001*, 2001 c. 2, as amended.
- Corporation Tax Act 2010*, 2010 c. 4, as amended.
- Chung Y. Y., 2007, *Building depreciation and sustainable development*, „Journal of Building Appraisal”, vol. 3, no. 2.
- Cieślak M., 2011, *Rzeczowe aktywa trwałe*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- European Commission, 2011a, *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) COM(2011) 121/4, 2011/0058 (CNS)*, Brussels.
- European Commission, 2011b, *Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying document to the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) SEC(2011) 315 final*, Brussels.
- McGuire C., 1979, *Housing Depreciation and Optimal Tax Policy*, „National Tax Journal”, no. 32.
- Nawrot R. A., 2009, *Amortyzacja podatkowa i bilansowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Schulz R., Werwatz A., 2008, *House Prices and Replacement Cost: A Micro-Level Analysis*, SFB 649 Discussion Paper 2008-013, HU Berlin, <http://hdl.handle.net/10419/25255> [data dostępu: 02.03.2013].
- Tarka M., Kałwa A., Diakonow A., 2007, *Amortyzacja środków trwałych, Aspekt podatkowy i bilansowy*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa.
- Trzpiotła K., 2012, *Wybrane operacje gospodarcze – ujęcie w księgach rachunkowych zgodnie z UoR, MSR, MSSF*, Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Tversky A., Kahneman D., 1974, *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*, „Science, New Series”, vol. 185, no. 4157.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady*, DzU L 320 z 29.11.2008, s. 1 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity*, DzU 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity*, DzU 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.

*Marcin Piotr Walkowiak*

**WPLYW PRAWA PODATKOWEGO NA ZAŁOŻENIA PRZYJMOWANE PRZEZ PRZEDSIĘBIORCÓW W POLITYCE RACHUNKOWOŚCI W POLSCE I WIELKIEJ BRYTANII (NA PRZYKŁADZIE ODPISÓW AMORTYZACYJNYCH)**

Artykuł przedstawia wpływ prawa podatkowego na założenia przyjmowane w polityce rachunkowości. Badanie przeprowadzono na wszystkich posiadających dostępne sprawozdania finansowe polskich podmiotach budowlanych notowanych na giełdzie, a grupę kontrolną stanowiła dobrana celowo próba największych brytyjskich spółek giełdowych z tej samej branży. Analizie poddano okres amortyzacji budynków, próg jednorazowego odpisu amortyzacyjnego oraz dokonywanie zbiorczych odpisów dla niskocennych środków trwałych. Pomimo iż podmioty w obydwu krajach sporządzały sprawozdania finansowe w oparciu o Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, to możliwe było wykazanie inspiracji w poczynionych założeniach lokalnymi przepisami podatkowymi.

**THE IMPACT OF TAX LAW ON ACCOUNTING ESTIMATES IN POLAND AND THE UNITED KINGDOM (BASED ON DEPRECIATION)**

The article presents the impact of tax law on accounting estimates. The research comprised all Polish construction companies that are listed (with accessible financial statement) in stock exchange, while the control group was a purposive sample of the biggest British companies from the same trade. The subject of analysis was building depreciation life, the instant asset write-off threshold, and group depreciation. Although companies in both countries prepared their financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards, it was possible to show that their estimates were inspired by local tax law regulations. The article is based on the legislation in force on 31th March 2013.