

Anna Kuzior

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

WPŁYW POLITYKI BILANSOWEJ I PODATKOWEJ W ZAKRESIE WYCENY OPERACYJNYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH NA WYNIK FINANSOWY SPÓŁEK GIEŁDOWYCH Z SEKTORA ENERGETYCZNEGO

Wprowadzenie

Jednostki gospodarcze posiadające osobowość prawną podlegają przepisom zawartym w prawie bilansowym i podatkowym, w szczególności w zakresie podatku dochodowego. Z punktu widzenia obu praw istotne są rezultaty finansowe, jakie osiągnęła jednostka gospodarcza w określonym czasie, najczęściej sprawdzanym do roku odpowiednio obrotowego i podatkowego. Dla celów bilansowych ustalany jest wynik finansowy, który na poziomie wyniku brutto (przed opodatkowaniem podatkiem dochodowym) jest różnicą między uznanymi przychodami i poniesionymi kosztami, ujętymi zgodnie z zasadami wymaganymi i akceptowanymi przez standardy sprawozdawczości finansowej. Prawo podatkowe wskazuje na konieczność obliczenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, czyli porównania opodatkowanych przychodów z kosztami ich uzyskania. Koszty i przychody kształtujące wynik brutto i podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych nie są w pełni wielkościami tożsamymi, co wynika z innych zasad stosowanych przez wspomniane prawa (np. z uwzględniania przez prawo podatkowe w niektórych przypadkach zasady kasowej w miejsce memoriałowej), z wykluczenia niektórych kategorii kosztów z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (np. ze względu na fakt, że stanowią przejaw niegospodarności podmiotu lub przekraczają określone w prawie podatkowym limity), a także z nieuznawania przez prawo podatkowe skutków wyceny bilansowej.

W prawie bilansowym sposób, według którego koszty i przychody wpływają na wynik finansowy, wynika z nadrzędnych zasad rachunkowości, a także jest przedmiotem szczegółowego opisu w standardach rachunkowości. W wielu przypadkach dają one jednostce gospodarczej możliwość wyboru metody, zgodnie z którą głównie koszty zostaną odniesione do wyniku. Zastosowanie wybranej metody alokacji kosztów oznacza też, że jednostka stosuje określone narzędzia polityki rachunkowości w zakresie wyceny składników sprawozdania finansowego. W prawie podatkowym zasady, zgodnie z którymi przychody i koszty wpływają na podstawę opodatkowania, są znacznie bardziej rygorystycznie określone, choć w pewnych kwestiach jednostki też mają prawo wyboru pożądanego przez siebie rozwiązania.

Obszarem pozwalającym stosować liczne rozwiązania w zakresie polityki bilansowej jest wycena operacyjnych aktywów trwałych – środków trwałych i aktywów niematerialnych. W szczególności jest to widoczne wtedy, gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z MSSF¹². W przypadku tych aktywów również prawo podatkowe daje podmiotom gospodarczym określone możliwości wyboru stosowanych rozwiązań, głównie w zakresie amortyzacji. Jednak odmienne cele, którym służy prawo bilansowe i podatkowe oraz wynikające z nich zasady ustalania kosztów i przychodów powodują, że w zasadzie nie jest możliwe (szczególnie przy poprawnym stosowaniu reguł wyceny bilansowej) osiągnięcie tożsamyh rozwiązań w zakresie ustalania kwoty wyniku brutto i podstawy opodatkowania. Różnice, które w związku z tym wystąpią, będą wpływały z jednej strony na kwotę bieżącego zobowiązania podatkowego, a z drugiej będą stanowiły podstawę ujęcia podatku odroczonego.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad i możliwości w zakresie ustalania kategorii wynikowych będących efektem wyceny środków trwałych i aktywów niematerialnych dla celów bilansowych oraz podatkowych, wskazanie różnic między stosowanymi rozwiązaniami, a także ich sprawozdawczyh konsekwencji. Oprócz rozwiązań teoretycznych analizie zostaną poddane zasady polityki bilansowej w zakresie wyceny operacyjnych aktywów trwałych i sposoby ich prezentacji stosowane przez giełdowe spółki z sektora energetycznego.

Przygotowując artykuł, wykorzystano metodę analizy aktów prawnych, literatury przedmiotu oraz sprawozdań finansowych wybranych spółek giełdowych.

¹ Szerzej na ten temat: A. Kuzior, *Instrumenty kształtowania wyników bilansowych a systemy sprawozdawczości finansowej*, w: *Kształtowanie zysków podmiotów sprawozdawczyh w Polsce. MSR/MSSF a ustawa o rachunkowości*, red. A. Piosik, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 59-71.

² Zobacz też: S. Hońko, P. Mućko, *Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny”*, w: *Środki trwale – ujmowanie, wycena, prezentacja*, red. T. Cebrowska i W. Dotkuś, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2012, s. 48-58.

1. Wycena bieżąca i bilansowa operacyjnych aktywów trwałych i jej wpływ na wynik finansowy

Co do zasady najistotniejszym kosztem związanym z wyceną operacyjnych aktywów trwałych jest amortyzacja. Punktem wyjścia do ustalenia odpisów amortyzacyjnych jest określenie, jaka kwota będzie podstawą ich dokonywania. W związku z tym należy w pierwszej kolejności ustalić wartość początkową obiektu podlegającego amortyzacji. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Aktywa niematerialne” rozstrzygają ten problem w sposób jednoznaczny, wskazując na konieczność początkowego ujęcia operacyjnych aktywów trwałych według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, w zależności od sposobu nabycia składnika majątku (wyjątkiem są szczególne zasady wyceny aktywów pozyskanych w ramach wymiany na inne aktywa niepieniężne)³. Na wartość początkową analizowanych aktywów wpływają wszystkie koszty związane bezpośrednio z zakupem lub wytworzeniem składnika majątku powiększone o te, które spowodowały, że składnik aktywów może działać zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Do wartości początkowej aktywów spełniających kryteria zaliczania ich do aktywów dostosowywanych należy doliczyć koszty finansowania zewnętrznego zgodnie z zasadami wynikającymi z MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”. W przypadku środków trwałych elementem wartości początkowej jest też element szczególnie, obejmujący szacunkowy koszt demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszt przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował, jeżeli do przeprowadzenia tych czynności jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem rzeczowych aktywów trwałych lub używaniem takiego składnika w danym okresie w celu innym niż wytwarzanie wyrobów. W przypadku ustalania wartości początkowej operacyjnych aktywów trwałych, wykorzystującej cenę nabycia lub koszt wytworzenia, standardy międzynarodowe określają ściśle reguły, które powodują, że w tym obszarze jednostki nie mają możliwości stosowania narzędzi polityki rachunkowości. Wybór zasady wyceny dotyczy tylko składników finansowanych dotacją, których wartość początkowa może być ustalona na poziomie ceny nabycia czy kosztu wytworzenia, co wiąże się z równoległym ujęciem i rozliczeniem dotacji, lub też może być ustalona na poziomie różnicy między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą dotacji. Przyjęcie określonego sposobu ustalania war-

³ Na temat ustalania wartości początkowej operacyjnych aktywów trwałych pisze np. A. Hołda, *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 54 i 75.

tości początkowej wpływa na kwoty amortyzacji, ale nie na wysokość wyniku brutto, jeżeli weźmie się pod uwagę również zasady alokowania przychodów z tytułu nieodpłatnie otrzymanych środków. Na wartość początkową wpływają również koszty ulepszenia, w szczególności odnoszące się do środków trwałych. Wydatki na ulepszenie są kapitalizowane, jeśli spełniają definicję aktywów, tj. spowodują wzrost korzyści ekonomicznych uzyskiwanych z danego środka. W przeciwnym wypadku są zaliczane do kosztów okresu w momencie ich poniesienia.

Dla celów ustalania podstawy dokonywania odpisów amortyzacyjnych jednostki gospodarcze pomniejszają wartość początkową aktywów trwałych o przewidywaną wartość końcową (rezydualną). Jest to wielkość szacunkowa, na wysokość której mają wpływ założenia przyjęte przez podmiot gospodarczy. Ograniczenia w zakresie ustalania wartości rezydualnej dotyczą tylko aktywów niematerialnych i są wskazane w par. 100 MSR 38. Wartość początkowa pomniejszona o oszacowaną wartość rezydualną to wartość podlegająca amortyzacji, która przy zastosowaniu wybranej metody amortyzacji podlega rozłożeniu w czasie przyjętym za okres ekonomicznej użyteczności danego składnika aktywów. Zarówno MSR 16, jak i MSR 38 dają podmiotom gospodarczym swobodę w wyborze metody amortyzacji⁴. Jako możliwe do zastosowania przyjmuje się: metodę liniową, degresywną i naturalną. Zakłada się, że wybrana metoda powinna odzwierciedlać sposób, w jaki jednostka czerpie korzyści ekonomiczne z danego składnika aktywów. Zmiana sposobu czerpania korzyści z danego składnika majątku upoważnia jednostkę do zmiany metody amortyzacji. Na ostateczny rozkład kosztów z tytułu amortyzacji wpływa też okres ekonomicznej użyteczności ustalony przez jednostkę dla poszczególnych elementów operacyjnych aktywów trwałych. Tu należy wspomnieć, że aktywa niematerialne podlegają amortyzacji tylko wtedy, gdy charakteryzują się określonym okresem użytkowania. Kwoty amortyzacji wpływające na wynik finansowy zależą więc też od decyzji jednostki dotyczącej zaliczenia tych aktywów do określonej grupy.

Kwoty odpisów amortyzacyjnych powiązane są również z modelem wyceny bilansowej operacyjnych aktywów trwałych⁵. Jeżeli jednostka wycenia je w modelu wartości przeszacowanej, to wzrost wartości bilansowej aktywów prowadzi automatycznie do zwiększenia kwot odpisów amortyzacyjnych.

⁴ Na temat amortyzacji środków trwałych pisze np. A. Regulska, *Amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych*, w: *Rzeczowe aktywa trwałe: zasady ujmowania, wyceny oraz ujawnień w świetle uregulowań MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości*, red. R. Sobczyk, A. Regulska, ODDK, Gdańsk 2012, s. 247-396.

⁵ Na temat wyceny bilansowej operacyjnych aktywów trwałych pisze np. L. Poniatowska, *Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Szczecin 2013, s. 149 i nast.

Na kwotę wyniku finansowego wpływają też odpisy z tytułu utraty wartości (straty z tytułu utraty wartości)⁶. MSR 36 „Utrata wartości aktywów” wskazuje sytuacje, w których takie odpisy muszą być dokonywane, opisuje procedurę przeprowadzania testów na utratę wartości oraz zasady ustalania odpisów z tego tytułu⁷. Mimo zawartych w MSR 36 opisów i wytycznych, każda jednostka gospodarcza musi przyjąć odpowiednie założenia, które wykorzystuje, testując kontrolowane aktywa pod kątem utraty ich wartości. Dotyczy to zarówno czynników powodujących utratę wartości, jak i zasad ustalania wartości odzyskiwalnej, w szczególności użytkowej. Ta ostatnia opiera się na założeniach dotyczących przyszłych przepływów pieniężnych związanych z danym składnikiem majątku oraz wymaga przyjęcia odpowiedniej stopy dyskontowej, która również ma wpływ na ostateczną kwotę wartości odzyskiwalnej. Podobnie rzecz wygląda z korektą odpisów dokonywaną, gdy znikną okoliczności negatywnie wpływające na rozmiar korzyści, które przynosi składnik aktywów. Ze względu na dużą ilość subiektywnych osądów wymaganych w procedurze ustalania i korygowania odpisów z tytułu utraty wartości, w tym w obszarze wyceny jednostka może „uprawiać” w sposób szczególnie intensywny politykę rachunkowości.

Wycena operacyjnych aktywów trwałych, prowadząca w wielu przypadkach do ujęcia kosztów wpływających na wynik finansowy brutto, wymaga od jednostki gospodarczej przyjęcia szeregu rozwiązań wybranych spośród dopuszczonych przez stosowne MSR. Wszystkie decyzje, które podejmuje w tym zakresie, są elementem prowadzonej polityki rachunkowości i muszą być przekazywane użytkownikom w notach objaśniających do sprawozdania finansowego.

2. Wycena operacyjnych aktywów trwałych a ustalanie kosztów uzyskania przychodów

Koszty związane z wyceną operacyjnych aktywów trwałych są również istotne z punktu widzenia ustalania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym⁸. Do kosztów uzyskania przychodów zaliczana jest amortyzacja, o ile została ustalona zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop). Po pierwsze w sposób zgodny z przepisami podatko-

⁶ Wyjątkiem jest sytuacja, gdy odpisy zmniejszają w pierwszej kolejności kapitał z aktualizacji wyceny.

⁷ Na temat ustalania odpisów z tytułu utraty wartości pisze np. A. Ryba, *Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny*, w: *Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja*, op. cit., s. 230 i nast.

⁸ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2011 r., nr 74, poz. 397 ze zm.

wymi musi być ustalona podstawa obliczania tych odpisów, którą jest wartość początkowa. Ustala się ją na poziomie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia według zasad zbliżonych do bilansowych (art. 16g updop). Różnicą w wycenie jest brak możliwości ujęcia w wartości początkowej szacowanych kosztów demontażu środka. Dla celów podatkowych przy ustaleniu podstawy dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie uwzględnia się wartości rezydualnej.

Ustawa o podatku dochodowym nie zostawia jednostkom gospodarczym całkowitej dowolności w zakresie wyboru metod i stawek amortyzacji, aczkolwiek w niektórych sytuacjach pozwala na zastosowanie dogodnych dla podmiotu rozwiązań⁹. W przypadku środków trwałych podstawową metodą amortyzacji jest metoda liniowa, której kwoty ustalane są według stawek zawartych w wykazie stawek amortyzacyjnych stanowiących załącznik do ustawy. W ściśle określonych sytuacjach stawki mogą być podwyższone – dotyczy to środków poddanych szybkiemu postępowi technicznemu oraz używanych w warunkach złych i pogorszonych. Poziom, do którego stawki mogą być podwyższone, jest wskazany w ustawie podatkowej. Stawki z wykazu mogą również być obniżane, jeżeli jednostka chce wydłużyć okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Metoda liniowa może być też wykorzystywana z uwzględnieniem stawek indywidualnie ustalanych przez podatnika dla środków trwałych używanych lub ulepszonych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji. Zasady ustalania tych stawek również są przedmiotem szczegółowych regulacji ustawy podatkowej. Oprócz metody liniowej jednostki mogą dla celów podatkowych stosować metodę przyspieszoną, degresywno-liniową, ale tylko dla środków trwałych mających charakter produkcyjny. Wybrana przez jednostkę metoda amortyzacji podatkowej środków trwałych nie może być zmieniona. Wartości niematerialne i prawne (aktywa niematerialne) dla celów podatkowych są amortyzowane tylko metodą liniową. Jednostki ustalają stawki amortyzacyjne na bazie okresów użytkowania wskazanych w ustawie.

Prawo podatkowe nie uznaje za koszt uzyskania przychodów niektórych odpisów amortyzacyjnych, np. od samochodów osobowych po przekroczeniu określonych limitów, od prawa wieczystego użytkowania gruntu, od wartości firmy, jeśli powstała w okolicznościach innych niż wskazane w ustawie. Należy też zauważyć, że jednostka gospodarcza (podatnik) ma obowiązek amortyzować aktywa trwałe, jeśli ich wartość początkowa przekracza określoną w przepisach kwotę (obecnie 3500 zł), składniki o niższej wartości mogą być zaliczone jednocześnie do kosztów uzyskania przychodów.

⁹ Szczegółowe zasady amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych dla celów podatkowych zawarte są w art. 16 updop. Na ten temat pisze np. H. Garbacik, *Amortyzacja i środki trwałe w firmie*, Forum Doradców Podatkowych, Wszechnica Podatkowa, Kraków 2013.

Poza odpisami amortyzacyjnymi dokonywanymi od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia ustawa o podatku dochodowym nie pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów innych kwot związanych z wyceną operacyjnych aktywów trwałych. Dotyczy to zarówno odpisów z tytułu utraty wartości, jak i wyższych odpisów amortyzacyjnych wynikających z przeszacowania operacyjnych aktywów trwałych do ich wartości godziwej.

3. Konsekwencje różnic w zakresie wyceny bilansowej i podatkowej operacyjnych aktywów trwałych

Inne zasady wyceny operacyjnych aktywów trwałych dla celów bilansowych i podatkowych skutkują powstaniem różnic w wartości bilansowej i podatkowej tych składników majątkowych¹⁰. W przypadku, gdy różnice mają charakter trwały, są eliminowane z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym i wpływają jedynie na kwotę bieżącego podatku dochodowego. Najczęściej te różnice mają charakter różnic trwałych ujemnych (występują koszty kształtujące wynik finansowy niestanowiące kosztów uzyskania przychodów). Jeżeli różnice mają charakter przejściowy, są podstawą do ustalania kwot podatku odroczonego. Do najważniejszych przyczyn występowania różnic przejściowych można zaliczyć:

- ujęcie w wartości początkowej środka trwałego szacowanych kosztów demontażu. Będą one kształtowały podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym w momencie ich poniesienia,
- stosowanie innych stawek/metod amortyzacji operacyjnych aktywów trwałych dla celów bilansowych i podatkowych,
- przyjęcie w polityce rachunkowości innej niż podatkowa granicy dla niskocennych składników majątkowych,
- amortyzowanie dla celów bilansowych prawa wieczystego użytkowania gruntu, jeśli jednostka zamierza w przyszłości uzyskać z niego opodatkowane korzyści (np. ze sprzedaży),
- ujęcie w księgach rachunkowych odpisów z tytułu utraty wartości aktywów, jeżeli w okresie późniejszym jednostka osiągnie z tych składników majątkowych korzyści podlegające opodatkowaniu,
- inne podejście do amortyzacji wartości firmy i wykluczenie z obowiązku amortyzacji bilansowej innych aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania,

¹⁰ Na ten temat piszą też R. Seredyński, K. Szaruga, M. Dziedzia, *Operacje gospodarcze w praktyce księgowej*, ODDK, Gdańsk 2013, s. 78-79.

- przeszacowanie aktywów do ich wartości godziwej, prowadzące do zwiększenia kwot amortyzacji bilansowej nieuznawanej podatkowo.

W związku ze stosowaniem przez jednostki gospodarcze zasad wyceny bieżącej i bilansowej, które nie są akceptowane przez prawo podatkowe (do czasu zbycia tych aktywów), mają one obowiązek ustalania aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. Obszary powstawania rozbieżności między rozwiązaniami bilansowymi i podatkowymi są liczne i różnorodne, co powoduje, że nie da się jednoznacznie wskazać charakteru różnic. Na przykład możliwości w zakresie doboru metod i stawek amortyzacji powodują, że różnice przejściowe mogą mieć charakter zarówno dodatni, jak i ujemny. W przypadku odpisów z tytułu utraty wartości różnice będą miały charakter ujemny.

MSR 12 „Podatek dochodowy”, regulujący zasady ustalania kwot podatku odroczonego, wskazuje też na konieczność prezentowania przez jednostki gospodarcze informacji na temat tytułów różnic przejściowych, które stanowiły podstawę ustalenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku.

4. Polityka bilansowa spółek giełdowych w zakresie wyceny kategorii wynikowych generowanych przez operacyjne aktywa trwałe

Standardy rachunkowości dają jednostkom gospodarczym duże możliwości w zakresie kształtowania polityki bilansowej dotyczącej wyceny operacyjnych aktywów trwałych. Wybrane rozwiązania w konsekwencji rzutują nie tylko na wartości prezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, ale też oddziałują na wynik finansowy podmiotu. W celu sprawdzenia, w jakim stopniu jednostki korzystają z dostępnych rozwiązań, analizie poddano roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe ośmiu spółek notowanych na warszawskiej GPW, należących do sektora energetycznego (pominięto dwie spółki zagraniczne oraz jedną sporządzającą sprawozdanie na podstawie ustawy o rachunkowości), sporządzone na 31 grudnia 2013 roku. Analizowane były informacje prezentowane we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego oraz w stosownych notach objaśniających.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego wszystkie spółki prezentują zasady, według których ustalają wartość początkową środków trwałych oraz aktywów niematerialnych. Jest to informacja istotna, ponieważ wartość ta jest punktem wyjścia przy ustalaniu odpisów amortyzacyjnych. Wszystkie spółki podają w tym zakresie w zasadzie takie same formuły zaczerpnięte z MSR 16, MSR 38 oraz MSR 23 w zakresie rozliczania kosztów finansowania zewnętrznego. Żadna ze spółek nie wskazuje granicy wartościowej, poniżej której skład-

niki majątku spełniające definicje operacyjnych aktywów trwałych, ze względu na niewielką istotność, są zaliczane wprost do kosztów.

Z punktu widzenia kształtowania wyniku najistotniejszym kosztem generowanym przez operacyjne aktywa trwałe jest amortyzacja. Wszystkie jednostki w ramach opisu przyjętej polityki rachunkowości prezentują informacje o stosowanych w tym zakresie zasadach. Środki trwałe zaliczane do aktywów analizowanych spółek są w większości amortyzowane metodą liniową, dwa podmioty nie podają konkretnych informacji o stosowanych metodach, wskazując tylko, że są one odzwierciedleniem sposobu, w jaki środki przynoszą jednostce korzyści ekonomiczne. Można więc przypuszczać, że w tych dwóch podmiotach stosowane są różne metody amortyzacji środków trwałych. Wszystkie podmioty podają, w podobnym przekroju, informacje o przyjętych okresach ekonomicznej użyteczności dla poszczególnych grup środków trwałych. Analizując te informacje, można zauważyć duże różnice w przyjętych wielkościach szacunkowych, np. okresy ekonomicznej użyteczności dla budynków, budowli, lokali, obiektów inżynierii lądowej i wodnej wahają się w przedziale od 2 do 100 lat, przy czym za okres maksymalny jednostki przyjmowały też 20, 40, 60 i 80 lat. Podobne różnice widać też w odniesieniu do pozostałych grup środków trwałych. Takie różnice mogą świadczyć o indywidualnym podejściu podmiotów do ustalania stawek amortyzacyjnych, okresy użytkowania nie są bowiem przeniesione bezpośrednio ze stosownego załącznika do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W podobny sposób jednostki prezentują odbiorcom informacje dotyczące amortyzacji aktywów niematerialnych. W tym przypadku uzupełnione są one o zasady klasyfikowania do grupy aktywów o określonym lub nieokreślonym okresie użytkowania. W tej kwestii jednostki podają tylko ogólne założenia przeniesione z MSR 38, żadna nie publikuje konkretnych informacji opisujących aktywa o okresie użytkowania nieokreślonym. Jedna spółka zamieszcza informacje, że wszystkie posiadane przez nią aktywa niematerialne charakteryzują się określonym okresem użytkowania. Należy zauważyć, że w przypadku aktywów niematerialnych jednostki gospodarcze również podają okresy ekonomicznej użyteczności tych składników bilansu, które w poszczególnych podmiotach są zbliżone i przeciętnie rzecz biorąc mieszczą się w granicach od 2 do 5 lat. Tylko cztery spółki podają informację, że amortyzują aktywa niematerialne metodą liniową, pozostałe nie wskazują wykorzystywanych metod.

We wszystkich podmiotach operacyjne aktywa trwałe wyceniane są na dzień bilansowy w modelu kosztu, co oznacza, że podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie ulega zwiększeniu na skutek przeszacowania aktywów. Tym samym nie następuje obniżenie wyniku finansowego spowodowane wyższymi kwotami amortyzacyjnymi.

W sposób istotny na wynik finansowy mogą wpływać odpisy z tytułu utraty wartości i ich korekty. Każda badana jednostka, zgodnie z wymogami MSR 36, prezentuje przesłanki i zasady przeprowadzania testów na utratę wartości operacyjnych aktywów trwałych. W zasadzie publikowane informacje są odzwierciedleniem zapisów zawartych w standardzie rachunkowości dotyczącym tego problemu. Każda jednostka opisuje przyjęte przez siebie założenia niezbędne do przeprowadzenia testów na utratę wartości dotyczących wartości firmy, aczkolwiek w żadnej z analizowanych jednostek odpis z tytułu utraty wartości przez wartość firmy nie został ujęty. Poza jednym, wszystkie podmioty dokonują odpisów z tytułu utraty wartości operacyjnych aktywów trwałych innych niż wartość firmy. W większości przypadków odpisy zaliczane były do kosztów podstawowej działalności operacyjnej, nie stanowiły jednak istotnej ich części – ich udział w tych kosztach mieścił się w granicach od 0,02 do 2,6% tych kosztów. Jeżeli odpisy aktualizujące były elementem pozostałych kosztów (operacyjnych), które zawsze miały mniejszy udział w kształtowaniu wyniku niż koszty działalności podstawowej, to wtedy kwota odpisu z tytułu utraty wartości stanowiła większy udział, mieszczący się w granicach od 2 do 49% tych kosztów.

Jednostki gospodarcze nie podają w informacjach dodatkowych żadnych szczegółowych informacji dotyczących polityki podatkowej przyjętej dla środków trwałych i aktywów niematerialnych. Z praktycznego punktu widzenia nie ma jednak możliwości uniknięcia różnic w wartości bilansowej i podatkowej operacyjnych aktywów trwałych. Tylko w jednym z analizowanych sprawozdań można było znaleźć informacje o różnicach trwałych wynikających z bilansowej i podatkowej wyceny operacyjnych aktywów trwałych (były to koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów). Udział podatku dochodowego związanego z ich wystąpieniem w ogólnej kwocie zobowiązania podatkowego związanego z wystąpieniem kosztów niebędących kosztami uzyskania przychodów wynosił 7,73%.

Siedem na osiem analizowanych podmiotów zgodnie z wymogami stawianymi przez MSR 12 prezentuje różnice przejściowe w wartości bilansowej i podatkowej operacyjnych aktywów trwałych, które są podstawą ustalania aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. Tylko w jednej z siedmiu spółek nie występuje podatek odroczony związany z wyceną operacyjnych aktywów trwałych (tak przynajmniej wynika z informacji sprawozdawczych). We wszystkich pozostałych przypadkach różnice w wartości bilansowej i podatkowej operacyjnych aktywów trwałych w bardzo dużym stopniu wpływają na ostateczne kwoty podatku odroczonego. Udział w aktywach z tytułu podatku dochodowego był w pięciu spółkach, w których ta kategoria wystąpiła, następujący: 6,47%, 7,3%, 19,7%, 36%, 52,4%. W dwóch ostatnich przypadkach aktywa związane z wyce-

ną operacyjnych aktywów trwałych stanowią największy udział w całej kwocie aktywów z tytułu podatku odroczonego. Rezerwa na podatek odroczoney związana z wyceną operacyjnych aktywów trwałych występuje w sześciu podmiotach. Jej udział w ogólnej kwocie rezerwy był w poszczególnych spółkach następujący: 64%, 74,8%, 83,9%, 88%, 93,5%, 97,5%. W każdym z analizowanych przypadków wycena operacyjnych aktywów trwałych doprowadziła do ustalenia najbardziej istotnej, z punktu widzenia udziału w całej kwocie, rezerwy na podatek odroczoney. Już te ogólne dane pokazują rozbieżności w wycenie bilansowej i podatkowej operacyjnych aktywów trwałych. Dane sprawozdawcze nie pozwalają odpowiedzieć na pytanie, w jakim stopniu jest to efektem celowego działania podmiotu, a w jakim koniecznością stosowania narzuconych przez prawo rozwiązań, ale charakter przejściowy różnic w wartości bilansowej i podatkowej może wskazywać na celowe stosowanie innych rozwiązań bilansowych i podatkowych.

Podsumowanie

Prawo bilansowe wymaga od jednostek gospodarczych przyjęcia określonych rozwiązań w zakresie wyceny operacyjnych aktywów trwałych. W zależności od wyboru dokonanego przez podmiot, różnie mogą się kształtować dane dotyczące sytuacji majątkowej i finansowej prezentowanej w sprawozdaniu finansowym. W szczególności decyzje podmiotu rzutują na wartość bilansową aktywów oraz wynik finansowy. Ocena i analiza tych kategorii zależy więc od znajomości zasad przyjętych przez jednostkę do ich wyceny. Z tego powodu podmioty gospodarcze mają obowiązek przekazywania użytkownikom informacji o przyjętych rozwiązaniach w zakresie polityki rachunkowości. Analiza not objaśniających do sprawozdania finansowego badanych spółek pokazuje, że wszystkie podmioty takie informacje prezentują w notach objaśniających, zgodnie z wymogami poszczególnych standardów. Trzeba jednak przyznać, że zasadniczo mają one bardzo zbliżoną formę, praktycznie jednakową w każdym przypadku, przeniesioną bezpośrednio z poszczególnych standardów. W kwestii sposobu prezentowania informacji nie można obserwować jakiegoś indywidualnego podejścia. Z zaprezentowanych opisów wynika, że badane spółki prowadzą tradycyjną politykę bilansową w zakresie wyceny operacyjnych aktywów trwałych, nie stosują wielu danych im przez standardy rachunkowości narzędzi, choćby różnorodnych metod amortyzacji.

Spółki nie prezentują żadnych informacji na temat prowadzonej przez siebie polityki podatkowej. Prawo podatkowe (ustawa o podatku dochodowym od

osób prawnych) nie daje tak szerokich jak MSR możliwości w zakresie wyboru metod wyceny kształtujących koszty uzyskania przychodów, jednak w zakresie amortyzacji podmioty gospodarcze mogą w określonych granicach stosować rozwiązania dostosowane do realizacji swoich celów podatkowych.

Wybrane rozwiązania w zakresie bilansowej i podatkowej wyceny operacyjnych aktywów trwałych (głównie amortyzacji) mogą być w niektórych przypadkach tożsame, ale pewne rozwiązania właściwe i konieczne do stosowania dla celów bilansowych nie mogą być w żaden sposób przełożone na ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Wyrazem stosowania innych rozwiązań w obszarze wyceny bilansowej i podatkowej aktywów trwałych są w badanych podmiotach kwoty podatku odroczonego często w największym stopniu związane z wyceną opisywanej kategorii bilansowej.

Literatura

- Garbacik H., *Amortyzacja i środki trwałe w firmie*, Forum Doradców Podatkowych, Wszechnica Podatkowa, Kraków 2013.
- Hołda A., *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Hońko S., Mućko P., *Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny”*, w: *Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja*, red. T. Cebrowska i W. Dotkuś, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2012.
- Kuzior A., *Instrumenty kształtowania wyników bilansowych a systemy sprawozdawczości finansowej*, w: *Kształtowanie zysków podmiotów sprawozdawczych w Polsce. MSR/MSSF a ustawa o rachunkowości*, red. A. Piosik, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, SKwP, Warszawa 2013.
- Poniatowska L., *Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Szczecin 2013.
- Ryba A., *Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny*, w: *Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja*, red. T. Cebrowska i W. Dotkuś, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2012.
- Seredyński R., Szaruga K., Dziedzica M., *Operacje gospodarcze w praktyce księgowej*, ODDK, Gdańsk 2013.
- Sobczyk R., Regulska A., *Rzeczowe aktywa trwałe: zasady ujmowania, wyceny oraz ujawnień w świetle uregulowań MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2012.

Sprawozdania finansowe spółek giełdowych (Źródło: strony internetowe jednostek gospodarczych).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.

**ACCOUNTING AND TAX POLICY CONCERNING TANGIBLE
AND INTANGIBLE ASSETS MEASUREMENT AND ITS IMPACT
ON PROFIT OR LOSS BASED ON EXAMPLE
OF LISTED COMPANIES FROM ENERGETIC SECTOR**

Summary

The article presents options of measuring expenses concerning balance sheet and tax valuation of tangible and intangible fixed assets. The rules of measurement:

- initial value,
- depreciable amount,
- depreciation expenses,
- impairment losses

were described on the basis of IAS. Tax solution concerning measuring tangible and intangible fixed assets were presented and the differences between accounting and tax rules were shown. The article also deals with the most important areas of temporary differences between the carrying amount and the tax base of tangible and intangible fixed assets. On the basis of listed companies of the energetic sector, the accounting policy concerning measuring the consumption of tangible and intangible fixed assets was presented. The ways of presenting information on accounting policy in notes to financial statement were analyzed.