Natalia Zimniewicz

Ceny transferowe w polityce bilansowej jednostek powiązanych

Wprowadzenie

Ceny transferowe to ceny zastosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi[1], czyli między podmiotami, które dzięki powiązaniom kapitałowym lub personalnym mogą realizować wspólną strategię gospodarczą. Sposób ich kształtowania nie musi być zatem oparty na mechanizmach rynkowych. Bardzo często o ich poziomie decyduje swoisty subiektywizm podmiotów powiązanych, zorientowany na realizację celów grupy kapitałowej jako całości.

Ta specyfika cen transferowych stwarza wiele dylematów natury zarządczej i podatkowej. Ich współudział w tworzeniu informacji finansowych rodzi wątpliwości w zakresie prawidłowej oceny efektywności podmiotów powiązanych i problemy w tworzeniu optymalnego systemu motywacyjnego dla menedżerów i in. Pojawiają się także pytania o „sprawiedliwy" wymiar obciążeń podatkowych ustalanych na podstawie danych ekonomicznych.

Nie mniej istotną płaszczyzną rozważań na temat roli cen transferowych w praktyce gospodarczej jest ich wpływ na sprawozdania finansowe jednostek powiązanych. Cena zastosowana w danej transakcji determinuje wartości prezentowane w sprawozdaniach podmiotów w niej uczestniczących. Poza tym i wbrew temu, co się na ogół zakłada, podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego wpływ cen transferowych na przedstawiane w nim wartości nie zawsze jest eliminowany.

Celem artykułu jest rozważenie możliwości i sposobu wykorzystania cen transferowych w polityce bilansowej jednostek powiązanych.

Istota i znaczenie polityki bilansowej w jednostkach powiązanych

Trzy ostatnie dekady XX wieku były w światowej gospodarce okresem dynamicznie rozwijającej się integracji gospodarek różnych krajów. Proces ten był między innymi związany z coraz liczniejszym powstawaniem złożonych struktur gospodarczych w postaci grup podmiotów powiązanych, a w szczególności grup kapitałowych.

Grupa kapitałowa jest formą integracji kapitałowej i/lub pozakapitałowej samodzielnych prawnie jednostek (podmiotów gospodarczych), obejmującą jednostkę dominującą, sprawującą kontrolę nad innymi uczestnikami organizacji wielopodmiotowej, oraz jednostki zależne i/lub współzależne[2]. Zgodnie z ustawą o rachunkowości przez grupę kapitałową rozumie się jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi i nie będącymi spółkami handlowymi jednostkami współzależnymi[3].

Jednostki zależne, współzależne od jednostki dominującej oraz jednostki stowarzyszone ze znaczącym inwestorem określa się mianem jednostek podporządkowanych, zaś grupę jednostek obejmującą jednostkę dominującą lub znaczącego inwestora, jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone – mianem jednostek powiązanych. „Jednostki powiązane" jest zatem pojęciem szerszym niż „grupa kapitałowa".

Występujące w ramach jednostek powiązanych powiązania kapitałowe lub personalne w obrębie władz dają możliwość stosowania różnych instrumentów, za pomocą których grupa może realizować swoje cele oraz własną strategię i politykę. Jednym z takich instrumentów jest tzw. polityka bilansowa.

Pojęciem polityka bilansowa określa się „ogół zgodnych z prawem decyzji podmiotu gospodarczego, mających na celu takie ukształtowanie wykazywanych w bilansie: wyniku finansowego, aktywów, zobowiązań i innych źródeł finansowania, aby zapewnić optymalną realizację założeń gospodarczych. Środkiem tej polityki jest

[1] W literaturze przedmiotu pojęciem „cena transferowa" określa się również ceny stosowane pomiędzy wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi przedsiębiorstw wielooddziałowych. W artykule ograniczono jednak pole rozważań tylko do jednostek powiązanych.

[2] Por. S. Wiankowski, Z. Bogusławski, J. Borzecki, A. Karmańska, *Zarządzanie grupą kapitałową*, Instytut Organizacji i Zarządzania w Przemyśle „Orgmasz", Warszawa 1999, s. 12.

[3] Por.: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591 z późn. zm. – zwana w dalszej części niniejszego artykułu ustawą, art. 3, ust. 1, pkt. 44.

odpowiednie wykorzystanie zasad i instrumentów rachunkowości przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych, bieżącej i bilansowej wycenie składników aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów, a ponadto wybór różnych rozwiązań w odniesieniu do procesów ewidencyjnych wśród dopuszczonych przez ustawodawcę"[4].

Stosowanie polityki bilansowej wpływa zatem na kształt sprawozdań finansowych, a tym samym na ocenę sytuacji podmiotów przez wszystkich użytkowników sprawozdań finansowych, a więc: właścicieli, inwestorów, kredytodawców, kontrahentów, władze publiczne (w tym podatkowe), pracowników itp. Adresat powinien być wobec tego świadomy, że w przedstawionej informacji chodzi również o reklamę i agitację, a przygotowana informacja może wpływać na jego sposób postępowania[5].

Polityka bilansowa jest również określana jako „wszystkie przedsięwzięcia podejmowane w trakcie roku obrotowego i podczas sporządzania zamknięcia rocznego (ze względu na systematyczne sporządzanie bilansu), mające na celu wpływ na ocenę adresata bilansu i skłonienie go do pożądanych zachowań"[6].

Polityka bilansowa nabiera szczególnego znaczenia w grupie kapitałowej, gdyż powiązania i współpraca pomiędzy podmiotami w jej ramach kreują obszary problemów decyzyjnych, niewystępujące w innych przedsiębiorstwach. Wpływanie na wyniki finansowe podmiotów powiązanych pozwala między innymi na[7]:

- kształtowanie wysokości dywidend wypłacanych właścicielom poszczególnych podmiotów;
- zmniejszanie kwot wyników finansowych w podmiotach, w których zysk lub przychód są podstawą systemu wynagradzania pracowników;
- sztuczne podwyższanie wyniku finansowego jednostek celem poprawienia oceny działalności zarządu, z czym może się wiązać np. przedłużenie kontraktu menedżerskiego czy uzyskanie premii;
- wykazywanie wysokiego wyniku finansowego podmiotów w celu uzyskiwania odpowiednich warunków kredytowych, możliwości zawierania korzystnych umów, pozyskiwania inwestorów;
- wpływanie na decyzje władz publicznych w zakresie subsydiów, przejęcia prywatyzowanych przedsiębiorstw, zwolnień i ulg podatkowych itp.;
- stosowanie wysokich cen materiałów, surowców i półproduktów celem uzasadnienia wyższych cen produktów finalnych w przypadkach kontroli jednostki przez agendy rządowe odpowiedzialne za politykę antymonopolową;

---

[4] G. Woche, *Die Handels- und Steuerbilanz*, München 1990, s. 267.

[5] Por.: *Polityka bilansowa i analiza finansowa*, red. K. Sawicki, „EKSPERT" Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2002, s. 26.

[6] J. Weber, T. Cebrowska, M. Kufel, *Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów*, Bielsko Biała 1993, s. 182.

[7] Por.: P. Kabalski, *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2001, s. 163.

– wykazywanie wysokich zysków z produkcji i sprzedaży produktu licencjonowanego wytwarzanego w jednym z powiązanych przedsiębiorstw pozwala na uzyskiwanie wyższych opłat licencyjnych;

– wykazywanie niskiej rentowności jednego z podmiotów powiązanych celem uzasadnienia potrzeby jego zamknięcia w sytuacji konfliktów ze związkami zawodowymi czy agendami rządowymi sprawującymi nadzór nad gospodarką;

– prezentowanie niekorzystnych wyników finansowych jednej z jednostek celem doprowadzenia do jej upadłości i uniknięcia konieczności regulowania zobowiązań wobec niektórych wierzycieli;

– wykazywanie korzystnych wyników finansowych celem wykreowania pozytywnego wizerunku w oczach instytucji nadzorujących dany podmiot lub grupę jednostek powiązanych.

Jednostki powiązane mają zatem szczególne powody, żeby wpływać na ocenę przez otoczenie obrazu sytuacji majątkowo-finansowej zgodnie z intencją osób sporządzających sprawozdanie finansowe. Znaczenie tego zjawiska podmiotach powiązanych zostaje dodatkowo wzmocnione poprzez fakt dysponowania przez nie szczególnym pakietem instrumentów polityki bilansowej[8]. Należy do nich możliwość stosowania cen transferowych.

Pojęcie i warunki stosowania cen transferowych w polityce bilansowej jednostek powiązanych

Zgodnie z *Międzynarodowym słownikiem podatkowym*, ceny transferowe to „ceny towarów, usług, wartości niematerialnych i prawnych oraz honorariów stosowane między przedsiębiorstwami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych"[9].

Ceną transferową nazywa się inaczej cenę, po której przedsiębiorstwo przekazuje towary, dobra niematerialne oraz świadczy usługi przedsiębiorstwu powiązanemu[10].

[8] Por.: W. Gabrusewicz, *Polityka bilansowa grupy kapitałowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. Numer specjalny, t. 8 (64), Warszawa 2002.

[9] *Międzynarodowy słownik podatkowy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1997, s. 500.

[10] Por.: M. Krzewski, S. Michalak, *Ceny transferowe. Opodatkowanie transakcji między podmiotami powiązanymi*, Difin, Warszawa 2000, s. 11.

W przypadku podmiotów niezależnych warunki transakcji są ustalane przez siły rynkowe. W transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi ceny mogą zostać ustalone w sposób odbiegający od cen rynkowych, gdyż jednostka dominująca może narzucić pozostałym podmiotom określone warunki transakcji i to często na zasadach preferencyjnych. Powodów podejmowania takiego działania jest wiele – w dużej mierze zostały one przedstawione powyżej.

Sposób wyceny transakcji w ramach grupy kapitałowej determinuje wyniki finansowe podmiotów wchodzących w jej skład. Cena transferowa kształtuje bowiem koszt u jednostki nabywającej dane dobro lub usługę oraz przychód u podmiotu sprzedającego.

W przypadku transferu rzeczowych składników majątku trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych ich cena wpływa na przychód ze sprzedaży podmiotu sprzedającego oraz wartość początkową składników majątku jednostki nabywającej. Sposób wyceny początkowej danego aktywu przesądza z kolei o wysokości odpisów amortyzacyjnych, a także o koszcie u nabywcy w przypadku późniejszej odsprzedaży zakupionego aktywu. Transfer materiałów, surowców, półproduktów, towarów oraz wyrobów gotowych powoduje powstanie przychodu operacyjnego sprzedawcy oraz odpowiedniej wartości aktywów obrotowych i kosztu operacyjnego u nabywcy.

Wycena wymiany usług pomiędzy jednostkami powiązanymi oprócz wpływania na przychody podmiotu sprzedającego może determinować zarówno poziom kosztów nabywcy, jak i wartość wycenianych przez niego aktywów, w zależności od przeznaczenia usługi w jednostce nabywającej. Także w przypadku transakcji finansowych zawieranych w ramach grupy kapitałowej przyjęty poziom odsetek i prowizji wpływa na wysokość przychodów i kosztów finansowych poszczególnych jednostek[11].

Kształtowanie wyniku finansowego poszczególnych podmiotów powiązanych może się również odbywać poprzez odpowiedni podział kosztów pośrednich dotyczących całej grupy kapitałowej. Wpływa to na poziom kosztów operacyjnych poszczególnych jednostek, a tym samym na ocenę rentowności ich funkcjonowania.

Jak wynika z przytoczonych przykładów, ustalając ceny transferowe na niższym bądź wyższym poziomie, można wpływać na wysokość wielu istotnych kategorii ekonomicznych uwzględnianych podczas oceny sytuacji majątkowo-finansowej dokonywanej przez użytkowników sprawozdań finansowych. Mechanizm ten znajduje zastosowanie nie tylko wobec jednostkowych sprawozdań finansowych podmiotów powiązanych, ale również wobec sprawozdania skonsolidowanego.

[11] Por.: P. K a b a l s k i, op.cit., s. 161.

Wpływ cen transferowych na skonsolidowane sprawozdanie finansowe

U podstaw sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego leży założenie, iż z uwagi na fakt istnienia wielorakich powiązań i zależności między poszczególnymi jednostkami, dane o ich sytuacji majątkowej i finansowej powinny być prezentowane tak, jakby stanowiły one jeden organizm gospodarczy[12].

W tym celu przy sporządzaniu sprawozdania skonsolidowanego wykorzystuje się następujące metody:

(1) metodę pełną,
(2) metodę proporcjonalną,
(3) metodę praw własności.

Metoda konsolidacji pełnej polega na sumowaniu, w pełnej wartości, poszczególnych pozycji odpowiednich sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych, dokonaniu wyłączeń oraz innych korekt konsolidacyjnych. Do podstawowych czynności wykonywanych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania tą metodą należy dokonanie:

(1) korekt kapitałowych na dzień rozpoczęcia sprawowania kontroli;
(2) wyłączeń transakcyjnych;
(3) korekt uaktualniających:
  – wartość firmy,
  – kapitał mniejszości.

Korekty kapitałowe dokonane na dzień rozpoczęcia sprawowania kontroli odnoszą się tylko do bilansów konsolidowanych podmiotów i prezentują ujęcie statyczne, zanim grupa kapitałowa o nowej strukturze dokona jakichkolwiek transakcji. Problematyka cen transferowych pojawia się zatem dopiero później, kiedy przeprowadzone zostaną pierwsze transakcje z nowo włączoną do grupy kapitałowej jednostką zależną.

Wyłączenia transakcyjne odnoszące się do wzajemnych rozrachunków, przychodów i kosztów operacji gospodarczych, zysków lub strat zawartych w aktywach oraz dywidend powodują, że wartość zastosowana do ich wyceny nie ma wpływu na kwoty prezentowane w sprawozdaniu skonsolidowanym.

Bez znaczenia jest również poziom zastosowanych cen transferowych dla dokonywanych na koniec okresu sprawozdawczego odpisów wartości firmy. Wysokość tych odpisów jest bowiem pochodną wartości firmy (ujemnej wartości firmy) powstałej na dzień rozpoczęcia sprawowania kontroli.

[12] Por.: M. R e m l e i n, *Skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych*, Wyd AE w Poznaniu, Poznań 2002, s. 33.

Ceny transferowe uczestniczą jednakże w kształtowaniu prezentowanych w sprawozdaniu skonsolidowanym korekt uaktualniających kapitały mniejszości związanych z wypracowanym przez jednostkę zależną wynikiem finansowym netto. Korekty te, wykazywane w pasywach bilansu oraz w rachunku zysków i strat, odpowiadają procentowemu udziałowi udziałowców (akcjonariuszy) mniejszościowych w wyniku finansowym jednostki zależnej. Jeżeli zatem prezentowane w rachunku zysków i strat jednostki zależnej przychody i koszty są w pewnej mierze kształtowane przez transakcje dokonywane z jednostkami powiązanymi, to zastosowane ceny transferowe mają wpływ na wynik finansowy netto jednostki zależnej, a tym samym na wycenę kapitałów mniejszości.

Większość z zastosowanych procedur konsolidacji pełnej jest zbliżona do procedur konsolidacji proporcjonalnej[13]. Korekty konsolidacyjne, dokonywane w obu metodach, są bowiem do siebie bardzo podobne. Różnica sprowadza się głównie do nieujmowania w skonsolidowanym sprawozdaniu pełnych wartości poszczególnych pozycji sprawozdawczych jednostki współzależnej. Konsolidacji podlega tylko ich część, proporcjonalnie do posiadanego przez jednostkę dominującą udziału.

Niemniej jednak wiele z różnic pomiędzy metodą proporcjonalną a metodą pełną wydaje się mieć duże znaczenie z punktu widzenia problematyki cen transferowych. Najważniejsze z nich sprowadzają się do następujących kwestii:

1. Wzajemne rozrachunki, przychody oraz koszty operacji gospodarczych oraz zyski lub straty zawarte w wartości aktywów podlegających konsolidacji wyłącza się proporcjonalnie do posiadanych udziałów. Oznacza to, że niewyłączona wartość będzie prezentowana w sprawozdaniu skonsolidowanym, czyli sposób jej ukształtowania nie jest bez znaczenia.

2. W procesie konsolidacji metodą proporcjonalną nie dokonuje się wyceny kapitałów mniejszości. Wspominana możliwość wpływania na nie poprzez ceny transferowe przy stosowaniu metody proporcjonalnej nie ma zatem miejsca.

Ceny transferowe mogą być również bardzo skutecznym narzędziem polityki bilansowej w przypadku stosowania metody praw własności. Określa się ją jako przyjętą przez jednostkę metodę wyceny udziałów w aktywach netto jednostki podporządkowanej, z uwzględnieniem wartości firmy lub ujemnej wartości firmy, ustalonych na dzień objęcia kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu. Metoda praw własności polega zatem na corocznym uaktualnianiu wartości posiadanych udziałów odpowiednio do zmiany aktywów netto jednostki, której udziały podlegają wycenie. Przy jej stosowaniu nie dokonuje się sumowania poszczególnych pozycji sprawozdawczych, natomiast jedyne wyłączenia odnoszą się do zawartych w aktywach zysków lub strat z tytułu wzajemnych transakcji. Skutki wyceny większości transakcji są zatem wykazywane w sprawozdaniach finansowych, w tym również w sprawozdaniu skonsolidowanym w pełnej wysokości.

[13] Por.: A. H e l i n, *Skonsolidowane sprawozdanie finansowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonaleni Kadr, Gdańsk 2003, s. 101.

W konkluzji dotychczasowych rozważań można więc stwierdzić, że wśród metod stosowanych przy sporządzaniu sprawozdania skonsolidowanego metoda praw własności daje największe możliwości kształtowania wartości prezentowanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Oprócz metod wykorzystywanych podczas procesu konsolidacyjnego innym ważnym aspektem z punktu widzenia wyceny transakcji w ramach grupy kapitałowej jest zakres podmiotowy konsolidacji. Przede wszystkim jednostka dominująca może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla, bez dokonywania wyłączeń konsolidacyjnych, z uwzględnieniem danych jednostek współzależnych niebędących spółkami handlowymi, spełniają co najmniej dwa z następujących warunków[14]:

(1) łączne średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 250 osób,

(2) łączna suma bilansowa w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 7 500 000 euro,

(3) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 15 000 000 euro.

Ponadto jednostka dominująca, zależna od innej jednostki, mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego, może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli[15]:

(1) jednostka dominująca wyższego szczebla posiada co najmniej 90% udziałów tej jednostki, a wszyscy pozostali udziałowcy tej jednostki wyrazili zgodę;

(2) jednostka dominująca wyższego szczebla obejmie konsolidacją zarówno zależną od niej jednostkę dominującą, jak i wszystkie jednostki zależne od jednostki dominującej zwolnionej ze sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Wymienionych zwolnień nie stosuje się, jeżeli jednostka dominująca lub jednostka jej podporządkowana jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu bądź ubiega się o ich dopuszczenie, bądź emitowane przez nią papiery wartościowe są notowane na jednym z rynków regulowanych w krajach Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Jednostka dominująca może również nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego także wtedy, gdy wszystkie jednostki od niej zależne wyłącza się z obowiązku objęcia ich konsolidacją.

Ponadto nie wszystkie jednostki należące do grupy kapitałowej są lub muszą być uwzględniane w sprawozdaniu skonsolidowanym. Do podmiotów tych należą:

[14] Por.: ustawa, art. 56, ust. 1.

[15] Por.: ustawa, art. 56, ust. 2.

(1) jednostki zwolnione z konsolidacji, czyli jednostki zależne oraz niebędące spółkami handlowymi jednostki współzależne, jeżeli[16]:

– udziały tych jednostek zostały nabyte, zakupione lub pozyskane w innej formie z wyłącznym ich przeznaczeniem do późniejszej odsprzedaży, w terminie jednego roku od dnia ich nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie;

– występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli lub współkontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami, w tym wypracowanym przez tę jednostkę zyskiem netto, lub które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką;

(2) jednostki zależne lub współzależne niebędące spółkami handlowymi, które można wyłączyć z konsolidacji, w szczególności[17]:

– jednostki, których informacje finansowe są nieistotne dla realizacji obowiązku rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego[18],

– jednostki, wobec których pozyskanie informacji, niezbędnych do prawidłowego i rzetelnego objęcia jednostki konsolidacją, wiązać się może z poniesieniem niewspółmiernie wysokich kosztów, uniemożliwiających spełnienie wymaganych ustawą obowiązków, związanych ze sporządzeniem, zbadaniem, zatwierdzeniem i opublikowaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Przepis ten ma zastosowanie wyłącznie do jednostek, których siedziba lub miejsce sprawowania zarządu znajduje się poza terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Kolejną możliwością stojącą przed kierownictwem grupy kapitałowej jest zastosowanie odpowiednich cen transferowych przy wykorzystaniu zasad odnoszących się do terminów konsolidacji. Dzień bilansowy, na który sporządza się sprawozdanie finansowe jednostki podporządkowanej wchodzącej w skład skonsolidowanego sprawozdania finansowego, może wyprzedzać dzień bilansowy, na który sporządza się skonsolidowane sprawozdanie finansowe, nie więcej jednak niż o trzy miesiące. Sprawozdanie to dotyczy takiej samej liczby kolejnych miesięcy jak skonsolidowane sprawozdanie finansowe i jest sporządzane za taki sam okres i na taki sam dzień bilansowy w kolejnych latach. Rozwiązanie to daje możliwość odpowiedniego kształtowania cen transferowych w trakcie roku bilansowego i wpływania w ten sposób na sprawozdanie skonsolidowane.

[16] Por.: ustawa, art. 57.

[17] Por.: ustawa, art. 58.

[18] Wyłączenie to jednak nie może mieć miejsca, jeżeli łączne dane dwóch lub więcej jednostek zależnych lub współzależnych są istotne z punktu widzenia realizacji obowiązku jasnej i rzetelnej prezentacji.

Ograniczenia w stosowaniu cen transferowych w polityce bilansowej jednostek powiązanych

Ceny transferowe nie tylko determinują wycenę poszczególnych kategorii sprawozdawczych, ale również pozwalają na minimalizowanie obciążeń podatkowych poprzez ukryte transferowanie zysków korporacji do krajów o niskich obciążeniach podatkowych. Zjawisko to nazywane jest „przesuwaniem" dochodów. Z tego też względu problematyka cen transferowych nabiera coraz większego znaczenia w skali Europy i świata. Przejawia się to między innymi w wydawaniu przez organizacje międzynarodowe licznych wytycznych i konwencji regulujących sposób wyceny transakcji wewnętrznych.

Nadrzędną rolę w tym zakresie odgrywają normy ustalone przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), a w szczególności zasada „wyciągniętej ręki" (ang. arm's lenght principle).

Zgodnie z tą zasadą ceny, po jakich przedsiębiorstwa powiązane dokonują transakcji, powinny być ustalane na poziomie, jaki obowiązywałby w analogicznych sytuacjach w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami niezależnymi. Przyjęcie tej zasady ma na celu przeciwdziałanie unikaniu obciążeń podatkowych i osiąganiu w ten sposób „nieuczciwej" przewagi konkurencyjnej. Dokonywanie wyceny transakcji powiązanych zgodnie z zasadą „wyciągniętej ręki" umożliwia odzwierciedlenie transakcji w podmiotach powiązanych w sposób zbliżony do warunków wolnorynkowych, prowadzi do „sprawiedliwego" ustalenia dochodów tych jednostek na warunkach akceptowalnych przez władze podatkowe.

Zgodnie z wytycznymi OECD dotyczącymi transakcji powiązanych zaleca się stosowanie następujących metod:

(1) tradycyjne metody transakcyjne:
- metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (ang. comparable uncontrolled price – CUP),
- metoda ceny odsprzedaży (ang. Resale Price Method – RPM),
- metoda koszt-plus (metoda rozsądnej marży, ang. cost-plus));

(2) metody zysku transakcyjnego:
- metoda podziału zysków (ang. profit split method),
- metoda marży transakcyjnej netto (ang. transactional net margin method TNMM).

Zasada „wyciągniętej ręki" i wynikające z niej metody ustalania cen transferowych określone w wytycznych OECD zostały „zaadaptowane" do polskich przepisów podatkowych. Sposób postępowania został określony w ustawie o podatku

dochodowym od osób prawnych[19] oraz ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych[20]. Doprecyzowanie zasad stosowania wymienionych metod zawarte zostało w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen transakcyjnych dokonywanych przez tych podatników[21].

Należy podkreślić, że stosowanie wymienionych metod do wyznaczania cen transferowych jest zalecane przez organy skarbowe, ale nie jest obligatoryjne. Podmioty powiązane mogą wyceniać wzajemne transakcje na podstawie innych metod wypracowanych przez teorię i praktykę gospodarczą[22]. Wyznaczone w ten sposób wartości muszą być jednak zgodne z poziomem cen transferowych ustalonych na podstawie zasady „wyciągniętej ręki".

Należy przy tym podkreślić, że precyzyjne wyznaczenie cen transferowych zgodnie z zasadą „wyciągniętej ręki" jest niezwykle trudne i jest obarczone pewną dozą subiektywizmu. Dlatego stosowanie metod wymienionych w przepisach podatkowych prowadzi zazwyczaj do ustalenia określonego przedziału wartości, w którym powinien mieścić się poziom ceny transferowej wyznaczonej przez podmiot. Opisane uwarunkowania stwarzają zatem możliwość pewnej swobody kształtowania wartości wzajemnych transakcji przez podmioty powiązane, także dla celów podatkowych.

W praktyce jednak poziom cen transferowych wyznaczony dla celów podatkowych staje się bardzo często wartością wykorzystaną w sprawozdaniu finansowym. Wynika to zazwyczaj z obaw podatników przed kontrolą skarbową, a nie z faktycznych wymogów ustawy o rachunkowości. Obawy te z kolei są między innymi skutkiem niedostatecznego przygotowania do stosowania przepisów podatkowych zarówno po stronie urzędników skarbowych, jak i podmiotów gospodarczych.

Podkreślić należy, iż metody opisane w prawie podatkowym nie są determinantem wyznaczania cen transferowych na potrzeby bilansowe i wyceny poszczególnych kategorii majątkowych i finansowych w sprawozdaniach finansowych podmiotów gospodarczych. Wartości te są bowiem przede wszystkim kształtowane na podstawie ustawy o rachunkowości i nie muszą mieścić się w ramach wyznaczonych przez przepisy podatkowe. W ustawie tej nie ma bowiem zapisów dotyczących cen transferowych. Nakazuje się ogólnie stosować określone ustawą zasady rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finan-

[19] Ustawa z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 1995 r. nr 142, poz. 704 z późn. zm.

[20] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.

[21] DzU nr 128 z 22.10.1997 r., poz. 833.

[22] Metody te opisane zostały między innymi w następujących pozycjach literaturowych: S. S o j a k, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001 oraz P. K a b u l s k i, op.cit.

sowy. Również Międzynarodowe Standardy Rachunkowości traktują kwestię wyceny transakcji między podmiotami powiązanymi raczej pobieżnie, nie narzucając jednostkom konkretnych rozwiązań. W praktyce oznacza to, że podmioty powiązane dysponują dużą swobodą w ustalaniu poziomu cen transferowych dla celów sprawozdawczych i dlatego mają możliwość wpływania na informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym.

Z drugiej strony brak regulacji w rachunkowości w omawianej dziedzinie powoduje powstawanie wątpliwości co do prawidłowości stosowania tego instrumentu w praktyce. Przy obecnym stanie prawnym należy odwoływać się do zasad prawidłowej rachunkowości, w tym przede wszystkim do zasady wiernego i rzetelnego obrazu oraz wynikających z niej cech prawidłowej rachunkowości, takich jak: użyteczność, terminowość, porównywalność, kompletność oraz zrozumiałość.

Ograniczeniem wykorzystania cen transferowych jako instrumentu polityki bilansowej jest również często obserwowane przekonanie wielu praktyków i teoretyków rachunkowości, iż wpływ cen transferowych na sprawozdanie finansowe jest eliminowany poprzez procedurę sporządzania sprawozdania skonsolidowanego. Bliższa analiza zasad rządzących tym procesem, przedstawiona po części w niniejszym artykule, pokazuje jednak, że stwierdzenie takie nie zawsze jest prawdziwe.

Zakończenie

Znaczenie cen transferowych w polityce bilansowej podmiotów powiązanych jest zagadnieniem złożonym i wielowątkowym. Mogą one kształtować nie tylko wyniki finansowe poszczególnych jednostek powiązanych, ale w wielu przypadkach także i wynik skonsolidowany całej grupy. Proces sporządzania sprawozdania skonsolidowanego łagodzi, ale nie eliminuje wpływu cen transferowych na wyniki finansowe grupy kapitałowej. Istnieje zatem szerokie pole do stosowania cen transferowych jako narzędzia wspierającego kształtowanie zamierzonych przez kierownictwo relacji z otoczeniem.

Z drugiej strony ograniczenia w wykorzystaniu w praktyce tego instrumentu, a także natura tych ograniczeń powodują, że rozważania w tym obszarze są aktualne i potrzebne. Niewykluczone również, że w przyszłości pojawią się zasady regulujące kwestię wyceny transakcji między podmiotami powiązanymi w przepisach prawa bilansowego.

Literatura

Gabrusewicz W., *Polityka bilansowa grupy kapitałowej,* Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. Numer specjalny, t. 8 (64), Warszawa 2002

Helin A., *Skonsolidowane sprawozdanie finansowe,* Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2003

Kabalski P., *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi,* Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2001

Krzewski M., Michalak S., *Ceny transferowe. Opodatkowanie transakcji między podmiotami powiązanymi,* Difin, Warszawa 2000

Międzynarodowy słownik podatkowy, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1997

Polityka bilansowa i analiza finansowa, red. K. Sawicki, „EKSPERT" Wydawnictwo i doradztwo, Wrocław 2002

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen transakcyjnych dokonywanych przez tych podatników, DzU nr 128 z 22.10.1997 r., poz. 833

Remlein M., *Skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych,* Wyd. AE w Poznaniu, Poznań 2002

Sojak S., *Ceny transferowe. Teoria i praktyka,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.

Ustawa z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 1995 r. nr 142, poz. 704 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591 z późn. zm.

Weber J., Cebrowska T., Kufel M., *Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów,* Bielsko-Biała 1993

Wiankowski S., Bogusławski Z., Borzecki J., Karmańska A., *Zarządzanie grupą kapitałową,* Instytut Organizacji i Zarządzania w Przemyśle „Orgmasz", Warszawa 1999

Woche G., *Die Handels- und Steuerbilanz*, München 1990