

Ceny transferowe a system informacyjny rachunkowości

Paulina Bzymek-Iwanowicz*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie cen transferowych jako zagadnienia interdyscyplinarnego, które dotyczy różnych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa. W artykule zostaną przedstawione: pojęcie cen transferowych oraz zakres polskich regulacji podatkowych dotyczących cen transferowych. Rozważania te będą punktem wyjścia do dalszych badań autora mających na celu zaprezentowanie znaczenia systemu informacyjnego rachunkowości jako podstawowego źródła danych na potrzeby realizowania wymogów prawa podatkowego odnośnie cen transferowych oraz wpływu cen transferowych na jednostkowe sprawozdania finansowe podmiotów powiązanych. *Metodologia badania* – w artykule stosuje się takie metody badawcze jak analiza porównawcza, metoda indukcji, analiza krytyczna oraz wnioskowanie. *Wynik* – system informacyjny rachunkowości stanowi istotny zasób informacji o podmiocie dla celów cen transferowych. Ustawa o rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie przewidują szczególnych zasad wyceny lub narzędzi kontroli cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. *Oryginalność/Wartość* – w artykule przedstawiono zagadnienie cen transferowych poprzez analizę wybranych przepisów prawnych oraz rozwiązań praktycznych zarówno w zakresie podatków, jak i rachunkowości.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, system informacyjny rachunkowości

Wprowadzenie

Tematyka cen transferowych jest znana od lat dwudziestych XX wieku. Jej genezy należy upatrywać się w potrzebie wyceny wzajemnych świadczeń dokonywanych pomiędzy centrami odpowiedzialności w przedsiębiorstwach o strukturze zdecentralizowanej. Obecnie, dbałość o aktualność zagadnienia można przypisać grupom przedsiębiorstw wielonarodowych, które poprzez rozczłonkowywanie swojego łańcucha wartości i lokowanie każdego ogniwa łańcucha (działania) w miejscu (kraju) zapewniającym najwyższą możliwą efektywność realizacji danego działania, dążą do zwiększenia efektywności działania grupy jako całości. Motywami operacyjnymi zmian w łańcuchu wartości grup przedsiębiorstw są w szczególności: chęć maksymalizowania efektu synergii oraz skali, optymalizacja zarządzania poszczególnymi kierunkami działalności, polepszanie skuteczności sieci zaopatrzenia oraz minimalizacja obciążeń podatkowych. Działania w powyższym zakresie powodują, iż podmioty wchodzące w skład grup przedsiębiorstw mogą zawierać między sobą transakcje, których nie zawarłyby podmioty niezależne lub ich cena odbiega od warunków rynkowych.

* mgr Paulina Bzymek-Iwanowicz, doktorantka Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, al. Niepodległości 10, 61–875 Poznań, paulina.bzymek@ue.poznan.pl.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz fakt, iż ceny transferowe dotyczą różnych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa, celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

1. Co należy rozumieć pod pojęciem cen transferowych?
2. Jaki jest zakres polskich uregulowań prawa podatkowego odnośnie do cen transferowych?
3. Jaką rolę pełni system informacyjny rachunkowości w zakresie realizowania obowiązków, wynikających z przepisów prawa podatkowego odnośnie do cen transferowych?
4. Jakie są uregulowania dotyczące cen transferowych w zakresie przepisów ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej?

W celu uzyskania odpowiedzi na pytania nurtujące autora zastosowano następujące metody badawcze: analizę porównawczą obowiązujących regulacji prawnych dotyczących cen transferowych w zakresie prawa podatkowego oraz przepisów dotyczących rachunkowości, metodę indukcji, analizy krytycznej oraz wnioskowania.

1. Ceny transferowe w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi

Przepisy prawne nie definiują pojęcia cen transferowych. Jednakże, w literaturze przedmiotu można znaleźć wiele definicji tego zagadnienia. Dla przykładu, S. Sojak ceny transferowe definiuje jako „ceny ustalone przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę-córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki-córki tego samego przedsiębiorstwa” (Sojak 2000: 16). Natomiast w myśl definicji zawartej w Międzynarodowym Słowniku Podatkowym ceny transferowe to „ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane między przedsiębiorstwami powiązаныmi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych” (*Międzynarodowy Słownik...* 1997: 500).

Definicje cen transferowych, które można znaleźć w literaturze przedmiotu różnią się od siebie w zależności od podejścia badacza do funkcji, które ceny transferowe powinny pełnić lub kontekstu badania zagadnienia. Cenom transferowym niejednokrotnie nadaje się negatywne znaczenie, które odnosi do przerzucania pomiędzy członkami grup dochodów celem unikania opodatkowania, minimalizowania obciążeń podatkowych lub wykorzystywania cen do manipulowania informacjami zawieranyymi w jednostkowych sprawozdaniach finansowych podmiotów powiązanych. Takie, dość zróżnicowane i skrajne rozumienie cen transferowych wynika z faktu, iż ceny transferowe są zagadnieniem interdyscyplinarnym, które ściśle wiąże się z teorią i praktyką innych dyscyplin naukowych m.in.: rachunkowości, podatków, prawa, finansów, zarządzania strategicznego, czy nawet marketingu.

Zdaniem P. Kabalskiego problematyka cen transferowych jest trójaspektowa, a ceny transferowe powinny (2001: 184):

- a) umożliwiać podejmowanie optymalnych decyzji w zakresie alokacji zasób oraz zapewniać sprawiedliwy podział dokonań;
- b) spełniać wymogi wynikające z przepisów prawa podatkowego;
- c) odpowiadać przepisom w zakresie rachunkowości.

Oznacza to, że ceny transferowe należy rozważać przede wszystkim w zakresie: finansowym, zarządczym i podatkowym. Pojawia się zatem pytanie, w jakim zakresie cena transferowa stosowana w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi może sprostać wszystkim wymogom jej stawianym. Z uwagi na objętość artykułu, autor w dalszej części referatu skupia się na omówieniu zagadnienia cen transferowych w kontekście relacji pomiędzy cenami transferowymi a systemem informacyjnym rachunkowości oraz obowiązujących regulacji prawnych w zakresie prawa podatkowego i rachunkowości. Autor pomija definicję podmiotów powiązanych, kwestię konsolidacji sprawozdań finansowych oraz prezentacji i ujawnień transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi w jednostkowych sprawozdaniach finansowych.

Bez względu na kontekst, w którym rozważa się zagadnienie cen transferowych, dotyczą one cen dóbr, usług bądź wartości niematerialnych i prawnych lub innych świadczeń w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi¹. Rodzaj transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi wpływa na wybór właściwej metody ustalania cen transferowych, zasady ewidencjonowania transakcji w systemie rachunkowości oraz jednostkowe sprawozdanie finansowe podmiotu powiązanego, o czym będzie mowa w dalszej części artykułu.

2. Polskie regulacje podatkowe w zakresie cen transferowych

Ceny transferowe są uregulowane w polskich przepisach prawa podatkowego w sposób kompleksowy. Przepisy w zakresie cen transferowych są zawarte w szczególności w ustawach o podatkach dochodowych oraz aktach wykonawczych do tych ustaw. Tabela 1 przedstawia listę aktów prawnych oraz zakres regulacji dotyczących cen transferowych w nich zawartych.

Polskie przepisy w zakresie cen transferowych bazują na zasadzie ceny rynkowej² (*eng. arm's length principle*) sformułowanej w Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (MK OECD) oraz Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych z 2010 r. (Wytyczne OECD).

¹ M. O'Shaughnessy i inni wyróżniają następujące rodzaje transakcji, które mogą być zawierane pomiędzy podmiotami powiązаныmi (2003: 6–13):

- transakcje handlowe dotyczące składników aktywów obrotowych (np. surowce, półprodukty, produkty gotowe, towary) oraz rzeczowych aktywów trwałych (np. maszyny i urządzenia),
- transakcje związane z finansowaniem działalności przedsiębiorstwa w zakresie m.in. pożyczek, gwarancji, leasingu lub innych form finansowania,
- transakcje usługowe, w tym transakcje usługowe o charakterze administracyjno-pomocniczym świadczone wewnątrz grupy,
- transakcje dotyczące dóbr niematerialnych obejmujące: znaki handlowe i nazwy towarowe, *know-how* o charakterze marketingowym i technologicznym, patenty i nieopatentowane receptury i procesy technologiczne, programy komputerowe, bazy danych klientów, dostawców i kooperantów.

² „jeżeli (...) między dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych, zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane” (*Model Tax...* 2010: art. 9).

Tabela 1

Akty prawne zawierające przepisy regulujące zagadnienie cen transferowych

Akt prawny	Zakres regulacji
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. DzU 2014, poz. 851, z późn. zm.)	<ul style="list-style-type: none"> – zakres powiązań – warunki dokonywania oszacowania dochodów z transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi – metody określania dochodu w drodze oszacowania – obowiązek dokumentowania transakcji z podmiotami powiązаныmi po przekroczeniu progów dokumentacyjnych – zawartość dokumentacji – sanacyjna stawka 50% nadwyżki dochodu określonego w drodze oszacowania w przypadku braku dokumentacji cen transferowych
Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. DzU 2012, poz. 361, z późn. zm.)	<ul style="list-style-type: none"> – analiza oraz kryteria porównywalności transakcji – podstawowe metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen (metoda porównywalne ceny niekontrolowanej, metoda ceny odsprzedaży, metoda rozsądnej marży „koszt plus”) – określanie dochodów przy zastosowaniu metod zysku transakcyjnego (metoda podziału zysku, metoda marży transakcyjnej netto) – szczególne przypadki i warunki ustalania wartości rynkowej dóbr niematerialnych i usług w zakresie transakcji dotyczących dóbr niematerialnych lub usług, umów pożyczek / gwarancji/ poręczeń, rozliczeń wydatków ponoszonych na prace badawczo-rozwojowe – zasady badania i opisu rozliczeń z tytułu usług o charakterze pomocniczym (tzw. „usług o niskiej wartości dodanej”) – zasady badania zdarzeń restrukturyzacji działalności – tryb dokonywania korekty zobowiązań podatkowych – sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (DzU 2009, nr 160, poz. 1267, z późn. zm.)	<ul style="list-style-type: none"> – porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych (eng. <i>APA – Advanced Pricing Agreement</i>) – wymogi informowania organów podatkowych o umowach z nierezydentami
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (DzU 2009, nr 160, poz. 1268, z późn. zm.)	<ul style="list-style-type: none"> – lista krajów oraz terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. DzU 2012, poz. 749, z późn. zm.)	<ul style="list-style-type: none"> – zakres powiązań – warunki dokonania oszacowania podstawy opodatkowania z transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (DzU 2013, poz. 494)	
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (DzU 2013, poz. 493)	
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. DzU 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm.)	

Źródło: opracowanie własne.

Zasada ceny rynkowej polega na ustalaniu w transakcjach zawieranych między podmiotami powiązаныmi cen, które odpowiadają cenom, jakie w porównywalnych³ warunkach ustaliłyby podmioty niepowiązane. Zastosowanie do rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi zasady ceny rynkowej ma na celu uniemożliwienie grupom przedsiębiorstw osiągnięcia przewagi konkurencyjnej poprzez realizowanie współpracy w oparciu o sztucznie ustalone warunki, które służą agresywnym optymalizacjom podatkowym prowadzącym do zmniejszania obciążeń podatkowych całej grupy (*Modelowa Konwencja...* 2011: 224).

Wytyczne OECD stanowią wspólnie uzgodniony zbiór zasad i norm ukierunkowanych na wskazanie rozwiązań, zapewniających eliminację zjawiska przerzucania dochodów poprzez precyzyjne określenie sposobu wyceny transferu w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Pomimo iż Wytyczne OECD nie stanowią przepisów obowiązującego prawa, to w praktyce są one stosowane przez podatników oraz ograny podatkowe w większości państw członkowskich OECD.

3. System informacyjny rachunkowości jako źródło informacji dla potrzeb ustalania cen transferowych

Celem realizacji obowiązków wynikających z uregulowań prawa podatkowego w zakresie cen transferowych, tj.: sporządzania dokumentacji cen transferowych, a także stosowania właściwej metody ustalania cen transferowych oraz weryfikacji jej zgodności z wymogami prawa podatkowego konieczne jest gromadzenie odpowiednich informacji o charakterze wartościowym oraz ilościowo-jakościowym, które pozwolą na stworzenie bazy informacyjnej do celów cen transferowych. Zakres informacji gromadzonych w bazie informacyjnej do celów cen transferowych determinowany jest przez:

1. Wymogi ustawowe dotyczące zawartości dokumentacji cen transferowych.
2. Wymogi rozporządzeń w sprawach cen transferowych dotyczące opisu usług o tzw. niskiej wartości dodanej oraz danych o restrukturyzacjach działalności.
3. Politykę cen transferowych stosowaną przez podmiot powiązany, stanowiącą zbiór zasad postępowania w transakcjach z podmiotami powiązаныmi.
4. Wymogi informacyjne wynikające z zawartych porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych.
5. Potrzeby w zakresie danych finansowych wynikające z przeprowadzanych analiz porównywalności, które mają dokumentować metodę ustalania cen transferowych oraz narzut zysku w określonej transakcji.

Zdaniem P. Kabalskiego, baza informacyjna do celów cen transferowych powinna pełnić funkcje informacyjno-dowodowe oraz pozwolić na (2001: 143):

- a) stosowanie metody ustalania ceny transferowej w danym rodzaju transakcji;
- b) pozyskanie informacji w zakresie istoty, okoliczności i warunków transakcji;
- c) gromadzenie danych o podmiotach zaangażowanych w badaną transakcję, w tym danych o ich otoczeniu;
- d) gromadzenie danych o porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niepowiązаныmi, w tym danych o ich otoczeniu.

³ Zgodnie z Wytycznymi OECD kryteriami porównywalności są: charakterystyczne cechy dóbr i usług, funkcje pełnione przez strony transakcji, klauzule kontraktu, warunki ekonomiczne, strategie przedsiębiorstw, zob. (*OECD Transfer...* 2010: 1.39–1.63).

Biorąc pod uwagę zakres informacji, które są potrzebne do stosowania właściwych metod ustalania cen transferowych i sporządzania dokumentacji cen transferowych transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, pojawia się pytanie o rolę rachunkowości w tym zakresie.

W. Brzezina definiuje rachunkowość jako „szczególny system informacyjno-kontrolny o charakterze retro- i prospektywnym dostosowanym do celów szeroko pojętego zarządzania finansami podmiotu gospodarczego” (Brzezina 1998: 20). Definicja W. Brzezina jest jedną z wielu definicji rachunkowości, które można znaleźć w literaturze przedmiotu. Jednakże, w ocenie autora, odwołuje się wprost do funkcji, jakie rachunkowość pełni w praktyce gospodarczej, tj. funkcji informacyjnej, kontrolnej, analitycznej i stymulacyjnej.

Z punktu widzenia gromadzenia i przetwarzania informacji m.in. na potrzeby cen transferowych, kluczowymi funkcjami rachunkowości są funkcje informacyjna i analityczna. Funkcja informacyjna polega na dostarczaniu informacji do podejmowania decyzji w procesie zarządzania. Informacje, które są dostarczane przez rachunkowość powinny być dostosowane pod względem treści, czasu i stopnia szczegółowości do potrzeb zarządzania jednostką przez wewnętrzne organy. Funkcja analityczna rachunkowości polega na interpretowaniu przez dodatkowe czynności obrachunkowe i analityczne danych liczbowych dostarczanych przez rachunkowość. Dzięki temu możliwe jest tworzenie raportów o określonej treści, które pozwalają na ocenę działalności jednostki (Micherda, Świetla 2013: 14–15).

Według A. Karmańskiej rachunkowość „służy zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym interesariuszom, którzy wykorzystują generowane przez ten system informacje do podejmowania różnych decyzji. W zależności od zakresu informacji wejściowych, od ich charakteru, od stosowanych procedur przetwarzania, rachunkowość może: (1) rejestrować dokonane w przedsiębiorstwie transakcje i zdawać sprawę z ich skutków oraz (2) przeprowadzać złożone czynności obliczeniowe i przedstawiać na wyjściu informacje często niepowtarzalne, dostosowane do określonego problemu decyzyjnego o znaczenie wyższym stopniu przetworzenia niż w pierwszym przypadku” (2009: 29). Powyższe oznacza, że rachunkowość funkcjonuje w ramach systemu informacyjnego przedsiębiorstwa, w którym dochodzi do organizowania i przetwarzania zbiorów informacji oraz wartościowego ich wyrażania. Rachunkowość może bazować na powtarzalnych funkcjach i procedurach, dzięki którym przetwarzane i opracowywane są okresowe informacje wyjściowe dla różnych użytkowników informacji lub dostarczać sparametryzowane raporty przygotowywane do określonych celów.

Rachunkowość jako system informacyjny wyróżnia się szczególnymi cechami, wśród których należy wymienić (Messner, Pfaff 2013: 11):

- a) dokonywanie pomiaru zasobów majątkowych i zdarzeń gospodarczych w mierniku pieniężnym, dzięki czemu możliwe jest agregowanie informacji na różnych poziomach szczegółowości;
- b) wymóg udokumentowania, tj. ujęcia informacji o zdarzeniach gospodarczych w formie prawidłowo sporządzonych dokumentów, potwierdzających wystąpienie zdarzeń w praktyce gospodarczej;
- c) ujmowanie zdarzeń w sposób usystematyzowany na odpowiednich kontach z zachowaniem metody bilansowej;
- d) kompletność i ciągłość ewidencji w zakresie ewidencjonowania wszystkich zdarzeń mających wpływ na stan majątkowy i działalność jednostki;

- e) rzetelność dostarczanych danych, która wynika ze stosowania metody bilansowej oraz okresowej weryfikacji i porównywaniu danych wynikających z ewidencji z danymi faktycznymi (drogą inwentaryzacji);
- f) znaczny stopień sformalizowania rachunkowości wynikający z przypisów prawnych regulujących rachunkowość.

Biorąc pod uwagę rolę i cechy systemu informacyjnego rachunkowości, a także zakres informacji, jakie są potrzebne dla celów cen transferowych, należy stwierdzić, iż system rachunkowości stanowi istotne źródło danych na potrzeby bazy informacyjnej dla celów cen transferowych. Tabela 2 przedstawia zakres danych, które pochodzą z systemu rachunkowości i mogą być wykorzystane dla celów cen transferowych.

Tabela 2

Zakres danych pochodzących z systemu rachunkowości, które mogą być wykorzystane do celów cen transferowych

Kryterium podziału	Opis
Czas przygotowania informacji	<ul style="list-style-type: none"> – informacje <i>ex post</i> (np. informacje o poniesionych kosztach) – informacje <i>ex ante</i> (np. budżetowane koszty na następny rok obrotowy)
Pierwotne przeznaczenie informacji	<ul style="list-style-type: none"> – informacje sporządzane dla celów cen transferowych (planowane zyski z tytułu użytkowania przedmiotu transakcji) – informacje sporządzane dla innych celów, możliwe do wykorzystania dla potrzeb cen transferowych (informacje dla potrzeb sprawozdawczości finansowej, informacje dla potrzeb rachunkowości zarządczej)
Źródło informacji	<ul style="list-style-type: none"> – wewnętrzne – informacje dotyczące przedsiębiorstwa – zewnętrzne – informacje dotyczące otoczenia (np. rentowność podmiotów porównywalnych)
Charakter informacji	<ul style="list-style-type: none"> – finansowe (np. przychody ze sprzedaży) – niefinansowe (ilościowe – np. udział w rynku, jakościowe – np. opis polityki rachunkowości)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kabalski 2003: 146).

Zdaniem P. Kabalskiego, rachunkowość odgrywa kluczową rolę w zarządzaniu cenami transferowymi. Autor uzasadnia znaczenie rachunkowości poprzez odniesienie się do podstawowych poglądów na temat istoty rachunkowości jako działalności praktycznej odwołując się do kwestii ewidencji zdarzeń gospodarczych, pomiaru wartości i odzwierciedlenia rzeczywistych stanów i procesów, rachunkowości jako systemu informacyjnego oraz środka sankcjonowania ładu społecznego. Tabela 3 przedstawia istotę rachunkowości w zarządzaniu cenami transferowymi.

Tabela 3

Rola rachunkowości w zarządzaniu cenami transferowymi na tle podstawowych poglądów na istotę rachunkowości

Istota rachunkowości	Opis
Ewidencja zdarzeń gospodarczych	Ewidencja transakcji wewnętrznych umożliwiająca: <ul style="list-style-type: none"> – pomiar ekonomicznej wartości przedmiotu transferu – weryfikację poprawności ustalonych cen transferowych
Pomiar i odzwierciedlenie	Pomiar ekonomicznej wartości transferowanych dóbr i usług warunkujący prawidłowe ustalanie cen transferowych

Istota rachunkowości	Opis
System informacyjny	Przekazywanie informacji o transakcjach wewnętrznych i ich wpływie na sytuację finansową i dokonania podmiotu, ułatwiające podejmowanie użytkownikom właściwych decyzji ekonomicznych
Środek sankcjonowania ładu społecznego	Kodyfikacja zasad rachunkowości w odniesieniu do transakcji wewnętrznych w celu skłonienia podmiotów gospodarczych do działań społecznie pożądanych (dotyczy to zarówno prawa bilansowego, jak i podatkowego)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kabalski 2003: 184).

4. Wpływ cen transferowych na prezentację wyników finansowych podmiotów powiązanych

W obecnym stanie prawnym, ustawa o rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie przewidują szczególnych zasad dotyczących wyceny transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Cena transferowa stosowana w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi podlega ewidencji w systemie rachunkowości tych podmiotów. Rozważając ogólne warunki ewidencjonowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi, w zakresie ewidencji tych operacji nie ma istotnych różnic. Podmioty powiązane są jednak zobowiązane w niektórych elementach rocznego sprawozdania finansowego ujawnić informacje o operacjach z podmiotami powiązаныmi, wobec tego w systemie rachunkowości konieczne jest wyodrębnienie kont, które pozwolą na gromadzenie odpowiednich informacji na potrzeby ujawnień, a także procesu konsolidacji jednostkowych sprawozdań finansowych.

Ceny transferowe wpływają na wyniki poszczególnych podmiotów powiązanych. Cena transferowa kształtuje przychody sprzedawcy oraz koszty nabywcy w przypadku sprzedaży dóbr i usług. W przypadku sprzedaży aktywów trwałych, cena transferowa kształtuje wartość majątku nabywcy oraz przychody sprzedawcy. Wpływ cen transferowych na sprawozdania podmiotów powiązanych przedstawia tabela 4.

Tabela 4

Wpływ cen transferowych na elementy sprawozdań finansowych podmiotów powiązanych

Kryterium podziału	Opis
Transfer materiałów, surowców, wyrobów gotowych i półproduktów	Cena transferowa wpływa na przychody operacyjne sprzedawcy oraz koszty operacyjne nabywcy. Cena transferowa determinuje w ten sposób wynik finansowy stron transakcji
Transfer rzeczowych składników majątku trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych	Cena transferowa wpływa na przychody sprzedawcy, determinując jego wynik finansowy. W przypadku nabywcy cena transferowa ma wpływ na wartość majątku trwałego, oraz, poprzez amortyzację, na koszty operacyjne (a przez to na poziom wyniku finansowego nabywcy)
Transfer usług	Cena transferowa świadczonych usług wpływa na przychody sprzedawcy oraz jednocześnie na koszty operacyjne nabywcy. Determinuje tym samym poziom wyniku finansowego stron transakcji
Podział kosztów wspólnych	Sposób podziału kosztów wspólnych podmiotów powiązanych determinuje koszty operacyjne tych podmiotów, a przez to wyniki finansowe tych podmiotów
Transakcje finansowe	Przyjęty poziom odsetek od udzielanych pożyczek (lub wielkość prowizji) wpływa na przychody finansowe pożyczkodawcy oraz koszty finansowe pożyczkobiorcy. Determinuje tym samym poziom wyniku finansowego stron transakcji

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kabalski 2003: 161).

Brak szczegółowych uregulowań w przepisach w zakresie rachunkowości dotyczących zasad wyceny transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, powoduje, iż możliwe jest manipulowanie wielkościami wykazywanymi w jednostkowych sprawozdaniach podmiotów powiązanych.

Zdaniem E. Piątek, z uwagi na brak stosowanych regulacji prawnych w zakresie rachunkowości odnośnie cen transferowych, ceny transferowe powinny opierać się wyłącznie na założeniach rachunku ekonomicznego oraz zasadzie racjonalnego gospodarowania. Ceny transferowe nie mogą być jednak ustalane w sposób dowolny, ponieważ stosownie do zasad prawidłowej rachunkowości, warunki transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi powinny stymulować użytkowników zewnętrznych do oczekiwanego przez grupę kapitałową zachowania, natomiast sposób prezentacji cen transferowych w sprawozdaniach finansowych powinien prawdziwie i rzetelnie odzwierciedlać sytuację finansową oraz dokonania podmiotów (2007: 182).

W ocenie autora, zastosowanie do celów ewidencjonowania w systemie rachunkowości transakcji zawieranych z podmiotami powiązаныmi zasady ceny rynkowej oraz metod ustalania cen transferowych wynikających z przepisów prawa podatkowego pozwala na realizowanie koncepcji prawdziwego i rzetelnego obrazu podmiotu oraz ograniczenie możliwości manipulowania wynikami w jednostkowych sprawozdaniach podmiotów powiązanych. Należy jednakże zauważyć, iż stosowanie metod wyceny wynikających z przepisów podatkowych będzie możliwe tylko w takim zakresie, w jakim specyfika transakcji pozwoli na zastosowanie właściwej metody lub wykazanie zgodności warunków transakcji z zasadą ceny rynkowej.

Uwagi końcowe

W zamyśle autora, opracowanie miało stanowić próbę zwrócenia uwagi na ceny transferowe jako zagadnienie interdyscyplinarne, które powinno być rozpatrywane nie tylko z punktu widzenia obowiązujących regulacji prawnych w zakresie prawa podatkowego i rachunkowości, ale także współzależności cen transferowych i systemu informacyjnego rachunkowości.

Wymogi prawa podatkowego w zakresie sporządzania dokumentacji cen transferowych oraz ustalania cen transferowych zgodnych z zasadą ceny rynkowej wymagają gromadzenia wielu informacji o charakterze wartościowym i ilościowo-jakościowym. System informacyjny rachunkowości, z uwagi na jego podstawową funkcję dotyczącą dostarczania informacji do podejmowania decyzji w procesie zarządzania, stanowi istotny zasób informacji o podmiocie dla celów cen transferowych.

Cena transferowa w transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi stanowi cenę wejściową transakcji do ewidencji księgowej podmiotu powiązanego, determinując w ten sposób przychody lub koszty podmiotów uczestniczących w transakcji. Cena ta jest następnie przetwarzana w systemie informacyjnym rachunkowości, celem sporządzania informacji i raportów dla różnych potrzeb decyzyjnych. W sytuacji, w której Ustawa o rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie przewidują szczególnych zasad wyceny lub narzędzi kontroli cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, konieczne wydaje się stosowanie rozwiązań nawiązujących do rynkowego charakteru transakcji. W takim przypadku, zasady ustalania cen transferowych zgodnie z przepisami prawa podatkowego oraz zaleceniami Wytycznych OECD mogą eliminować ryzyko

zniekształceń w ewidencji księgowej podmiotów powiązanych oraz w jednostkowych sprawozdaniach finansowych tych podmiotów.

Literatura

- Brzezin W. (1998), *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa.
- Kabalski P. (2001), *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Karmańska A. (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Messner Z., Pfaff J. (2013), *Teoria i zasady rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Micherda B., Świetla K. (2013), *Współczesna rachunkowość. Wybrane problemy metodologiczne*, Difin, Warszawa.
- Międzynarodowy Słownik Podatkowy* (1997), PWE-IBFD, Warszawa.
- Model Tax Convention on Income and on Capital* (2010), OECD.
- O'Shaughnessy M., Banach J., Lebda S., Reszka A., Szydłowska K., Wiewiórska P. (2003), *Ceny transferowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- OECD. Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona* (2011), ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2010), OECD.
- Piątek E. (2007), *Polityka bilansowa grupy kapitałowej*, CeDeWu, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, DzU 2009, nr 160, poz. 1267, z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, DzU 2009, nr 160, poz. 1268, z późn. zm.
- Sojak S. (2000), *Ceny transferowe w przedsiębiorstwach wielonarodowych*, Oficyna Wydawnicza Wizja, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011, nr 74, poz. 397, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2012, nr 361, z późn. zm.

TRANSFER PRICING AND ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM

Abstract: *Purpose* – the purpose of this article is to show the importance of transfer pricing as an interdisciplinary issue that relates to a various aspects of functioning of the company. The paper presents: the concept of transfer pricing, the scope of Polish tax regulations regarding transfer pricing. These considerations are the starting point for further research of the author aimed at the presentation of the meaning of accounting information system as a primary source of data for the purposes of implementing the requirements of the tax law regarding transfer pricing and the impact of transfer pricing on the financial statements of related entities. *Design/Methodology/approach* – the paper applies research methods such as comparable analysis, induction, critical analysis and reasoning. *Findings* – accounting information system is an important resource of information about the entity for purposes of transfer pricing. The Accounting Act and International Financial Reporting Standards do not provide any specific rules for the valuation or price control tools with respect to transactions between related parties. *Originality/value* – the article presents the problem of transfer pricing by analyzing selected legal provisions and practical solutions both in terms of taxation and accounting.

Keywords: transfer pricing, accounting information system

Cytowanie

Bzymek-Iwanowicz P. (2014), *Ceny transferowe a system informacyjny rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 27–36; www.wneiz.pl/frfu.