

Dawid Michalak

DMS TAX Sp. z o.o. Spółka Doradztwa Podatkowego

ROZLICZANIE OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI NA BAZIE METODY „KOSZT PLUS”

1. Istota centrów odpowiedzialności

W latach 20. w Stanach Zjednoczonych w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstw w celu lepszego zarządzania nimi wyodrębniono tzw. centra odpowiedzialności (*responsibility centers*) [10, s. 9].

Centra gospodarowania stanowią zorganizowane części przedsiębiorstwa (komórki organizacyjne), w których ma miejsce koncentracja wysiłku na określonych celach i zadaniach. Takimi centrami mogą być wydziały i działy przedsiębiorstwa, a także całe zakłady w przedsiębiorstwach wielocłonowych, zarówno skupione w jednym miejscu, jak i rozproszone terytorialnie. Względnie samodzielne (autonomiczne) wewnętrzne podmioty gospodarcze są nazywane również minicentrami gospodarczymi lub ośrodkami odpowiedzialności, a także centrami odpowiedzialności. O ile centra gospodarowania są pojęciem z zakresu nauki o zarządzaniu, o tyle ośrodki odpowiedzialności są terminem stosowanym w rachunkowości i stanowią narzędzie rachunku odpowiedzialności [6, s. 11].

Centra odpowiedzialności w ramach przedsiębiorstw międzynarodowych¹ stanowią oddzielne podmioty gospodarcze zorganizowane w różnych formach prawnych (np. spółek kapitałowych), są powiązane kapitałowo ze spółką nadrzędną (dominującą) poprzez udziały², w wysokości zapewniającej ich ekonomiczną kontrolę. Dla każdego z podmiotów grupy kapitałowej zostają wyznaczone cele go-

¹ Przez przedsiębiorstwa międzynarodowe (w skrócie MNEs) autor będzie również rozumiał grupy kapitałowe oraz inne formy prawne, w których występuje przynajmniej jedna jednostka gospodarcza dominująca oraz zależna.

² Pojęcie „udziały” należy odnosić do sytuacji, w której jeden podmiot gospodarczy posiada w drugim udziały, akcje, wkłady lub w innej formie może wpływać na nadzorowanie, kontrolowanie lub zarządzanie tym drugim podmiotem gospodarczym.

spodarcze, które powinny zostać osiągnięte w wyznaczonym horyzoncie czasowym. W celu osiągnięcia zaplanowanych celów organizacji należy wyznaczyć odpowiednią ilość środków rzeczowych oraz finansowych, które pomogą w ich realizacji. Tym samym centra odpowiedzialności w ramach MNEs powinny stanowić samodzielne (poprzez oddzielność prawną) oraz samofinansujące się (poprzez odpowiednią wysokość kapitału zakładowego) podmioty gospodarcze.

2. Rozliczanie centrów odpowiedzialności

Ośrodki odpowiedzialności przedsiębiorstwa często dokonują między sobą transakcji wewnętrznych, polegających na sprzedaży i kupnie produktów (półproduktów). Wówczas jeden ośrodek odpowiedzialności, występujący jako dostawca wewnętrzny, dokonuje sprzedaży swoich produktów innym ośrodkom wewnętrznym, występującym jako odbiorcy wewnętrzni [4, s. 200]. Transakcje kupna-sprzedaży w ramach przedsiębiorstw międzynarodowych rozliczane są za pomocą cen wewnętrznych, stanowiących podstawowe narzędzie optymalnego podziału ograniczonych środków rzeczowych i finansowych.

Przez cenę wewnętrzną należy rozumieć cenę określoną bez udziału sił rynkowych, która została oparta na wewnętrznych regulacjach przedsiębiorstw międzynarodowych. Ceny wewnętrzne, zwane również rozliczeniowymi lub transferowymi, są ustalane dla każdego produktu (części, półproduktu, usługi) przekazywanego między komórkami ulokowanymi w sferze wykonawczej (działalności podstawowej, pomocniczej) i w sferze regulacji [6, s. 104].

Według M. Dobii, ceny wewnętrzne można podzielić ogólnie na cztery kategorie [2, s. 105]:

1) ceny wewnętrzne oparte na kosztach wytwarzania półproduktu (rzeczywistych, planowanych lub normatywnych), zmiennych lub całkowitych (pełnych), a także ceny typu „koszt plus”,

2) ceny wewnętrzne oparte na cenach rynkowych (funkcjonujących na rynkach zewnętrznych i wewnętrznych),

3) ceny wewnętrzne umowne (wynikające z negocjacji podmiotów przedsiębiorstwa),

4) ceny wewnętrzne oparte na określonym poziomie stopy zwrotu z kapitału zaangażowanego w produkcję w samodzielnym zakładzie.

Ceny oparte na kosztach zostały określone w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych³ [7] poprzez metodę „koszt plus”, metodę podziału zysku oraz metodę marży transakcyjnej netto, z tym że w tej ostatniej jedynie jako element kalkulacyjny. Ceny rynkowe zaś znajdują zastosowanie bezpośrednio w metodach

³ Autor będzie w niniejszej publikacji używał skrótu „Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych” odnoszącego się do OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

porównywalnej ceny niekontrolowanej oraz ceny odprzedaży, jednakże rynkowy charakter ceny transferowej jest przesłanką stosowania wszystkich ww. metod. Cenę wewnętrzną można charakteryzować na wiele sposobów, nadając jej charakter zarówno wewnętrzny (cena oparta na kosztach), jak i zewnętrzny (cena oparta na rynku). Jeśli zatem przedsiębiorstwo działa jedynie jako centrum kosztów i nie można porównać ceny transakcyjnej z ceną rynkową, to powinno ono dochować wszelkiej staranności celem stosowania zasady racjonalnego gospodarowania, która jest odzwierciedleniem założenia, że przedsiębiorstwo działa w celu osiągania zysków. Mając to na uwadze, należy określić granicę, po przekroczeniu której przedsiębiorstwo nie stosuje zasady ceny rynkowej [3, s. 2-3].

Nie oznacza to jednak, że cena transferowa (wewnętrzna) może być ustalona w dowolnej wysokości. Wszystkie muszą odpowiadać następującym założeniom:

- maksymalna cena transferowa nie powinna być wyższa od najniższej ceny rynkowej, za jaką jednostka kupująca może nabyć produkty lub usługi na rynku zewnętrznym,
- minimalna cena transferowa nie powinna być niższa niż suma kosztów krajowych produkcji jednostki sprzedającej, powiększonych o koszty utraconych korzyści [10, s. 68]⁴.

3. Istota oraz zasady stosowania metody „koszt plus”

Istota metody „koszt plus” (MKP)

Metoda rozsądnej marży „koszt plus” polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązanym na poziomie odpowiadającym sumie kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem od podmiotu niezależnego lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji i odpowiedniego zysku wynikającego z warunków rynkowych i wykonywanych przez te podmioty funkcji oraz kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu (tzn. kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką)⁵ [9; 11, s. od II-10 do II-16].

Przez koszty ogólnego zarządu należy rozumieć takie koszty pośrednie, które są ponoszone w celu osiągnięcia funkcjonowania przedsiębiorstwa jako całości. Koszty ogólnego zarządu obejmują dwie grupy kosztów:

- koszty administracyjno-gospodarcze związane z utrzymaniem zarządu przedsiębiorstwa, do których zalicza się: (I) wynagrodzenie pracowników zarządu, (II) koszty służbowych podróży pracowników zarządu, (III) koszty biurowe,

⁴ S. Sojak za J.T. Barfield, C.A. Rainborn, M.A. Dalton, *Cost Accounting. Traditions and Innovations*, West Publishing Company, St. Paul 1991.

⁵ Definicję metody „koszt plus” można znaleźć zarówno w polskich źródłach prawa podatkowego, jak i w wytycznych OECD. W dalszej części pracy autor będzie się posługiwał zarówno regulacjami krajowymi, jak również wytycznymi OECD.

(IV) opłaty za usługi i świadczenia związane z administrowaniem przedsiębiorstwem, (v) podatki itp.,

- koszty ogólnoprodukcyjne związane z tą częścią działalności produkcyjnej, która nie dotyczy poszczególnych wydziałów; są to koszty utrzymania obiektów zapewniających funkcjonowanie całego przedsiębiorstwa, jak np. magazyn, transport ogólnozakładowy, straż przemysłowa oraz koszty nieprodukcyjne, narzuty specjalne itp. [5, s. 81-83].

Aby obliczyć „cenę transferową (cenę sprzedaży do podmiotu powiązanego) na podstawie metody „koszt plus” należy zidentyfikować:

- koszty ponoszone w związku z transakcją kontrolowaną,
- rentowność (mierzoną narzutem na kosztach) transakcji niekontrolowanej [8, s. 17].

Metodę „koszt plus” (MKP) porównuje się do poziomu marży (narzutu na kosztach), jaką ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi (porównanie wewnętrzne), lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne (porównanie zewnętrzne) [9; 11, s. od II-10 do II-16].

Zasady stosowania metody „koszt plus”

Cenę wewnętrzną (transferową) dla transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi ustaloną metodą „koszt plus” należy odnieść do poziomu ceny rynkowej (porównywalnej). Ustalenie porównywalności cen stanowi największy problem w praktycznym stosowaniu zarówno wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, jak i polskich regulacji podatkowych. Należy mieć bowiem na uwadze, iż cena wewnętrzna ustalona na bazie MKP powinna odpowiadać poziomowi rynkowemu narzutu (marża) „koszt plus”, a zatem powinna być zgodna z zasadą długości ramienia⁶. Dla metody „koszt plus” polskie regulacje podatkowe przewidują jedynie porównywanie marży brutto, a wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dopuszczają również porównywanie marży netto. Rozróżnienie pomiędzy marżą brutto a marżą netto zostało dokonane poprzez kategoryzację kosztów działalności podmiotu gospodarczego na trzy grupy kosztowe.

Do pierwszej grupy należą bezpośrednie koszty wytworzenia produktu lub usług, takie jak koszt surowców. Do drugiej koszty pośrednie produkcji, które chociaż są ściśle związane z procesem produkcji, mogą być wspólne dla wielu produktów lub usług (np. koszty wydziału napraw, który obsługuje wyposażenie używane do produkcji różnych wyrobów). I wreszcie koszty operacyjne (eksploatacyjne⁷)

⁶ *The arm's principle* (zasada długości ramienia) jest główną zasadą określoną przez kraje wchodzące w skład OECD, a dotyczącą rozliczania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

⁷ Według autora, można uznać, iż koszty eksploatacyjne znajdują odzwierciedlenie w kosztach ogólnego zarządu, o których jest mowa w publikacji [4], oraz tych, które należy ująć w pozycji „E” Rachunku zysków i strat – Wariant kalkulacyjny zgodnie z Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity: DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.

przedsiębiorstwa jako całości, takie jak wydatki na nadzór, ogólne i administracyjne. Na ogół metoda „koszt plus” opiera się na marżach obliczanych po uwzględnieniu bezpośrednich i pośrednich kosztów produkcji, podczas gdy metoda marży netto stosuje marże obliczone również po uwzględnieniu wydatków związanych z eksploatacją przedsiębiorstw. Należy uznać, że ze względu na różne praktyki w różnych krajach trudno jest określić precyzyjnie linię podziału pomiędzy trzema opisanymi powyżej grupami [11, s. II-13].

Przy stosowaniu MKP powinna być zawsze brana pod uwagę zasada wynikająca z polskich regulacji podatkowych, jak i z wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, wskazująca, iż za porównywalne uznać można takie transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami zawierającymi te transakcje nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej transakcji na wolnym rynku lub można dokonać racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty takich różnic [9; 11, s. od II-10 do II-16].

Praktyczne zastosowanie powyższych zasad powoduje jednakże wiele trudności, szczególnie przy porównaniu zewnętrznym. W przypadku porównania wewnętrznego można w większości przypadków dokonać korekt zarówno bazy kosztowej, jak i narzutu „koszt plus”, a tym samym doprowadzić do porównania marż. Należy zauważyć, iż porównanie wewnętrzne w największym stopniu przyczynia się do zmniejszenia jednego z rodzajów ryzyka cen transferowych, polegającego na ewentualnym oszacowaniu dodatkowego dochodu po stronie podmiotu gospodarczego przez organ podatkowy, ponieważ opiera się ono na wszystkich niezbędnych danych będących w posiadaniu podmiotu gospodarczego, dotyczących zarówno transakcji kontrolowanej, jak i transakcji niekontrolowanej. W przypadku porównania zewnętrznego występuje wiele problemów ze stosowaniem ww. zasad, a szczególnie z dokonaniem racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących różnice pomiędzy transakcją kontrolowaną a niekontrolowaną.

Po pierwsze brak jest danych publicznie dostępnych, które obejmują:

- Strukturę oraz wysokość bazy kosztowej, która stanowi podstawę wyliczenia narzutu „koszt plus”. Takie informacje stanowią bowiem prawnie chronioną tajemnicę handlową podmiotów gospodarczych, a zatem nie mogą stanowić źródła danych porównywalnych.
- Informacje o pojedynczych transakcjach lub sumie transakcji dla danego produktu w danych warunkach faktycznych (z uwzględnieniem pełnionych funkcji, użytych aktywów oraz ponoszonym ryzyku).

Po drugie polskie uregulowania podatkowe nakazują, aby przy porównywaniu transakcji mieć na uwadze cechy charakterystyczne przedmiotów transakcji, które mają wpływ na cenę rynkową, a którymi są:

- w wypadku dóbr materialnych – fizyczne cechy tych dóbr, ewentualne obciążenia ich prawami osób trzecich, jakość, dostępność dóbr oraz usług z nimi związanych, a także wielkość dostawy,

- w wypadku dóbr niematerialnych – czas trwania i stopień ochrony tych dóbr oraz przewidywane korzyści związane z wykorzystywaniem tych dóbr,
- w wypadku usług oraz innych świadczeń – rodzaj, zakres i jakość takich usług i świadczeń [9].

Po trzecie wytyczne OECD w sprawie cen transferowych wskazują na problem spójności księgowej. Brak jest bowiem powszechnie dostępnych informacji nt. sposobu kalkulacji jednostki wyrobu gotowego, z wyłączeniem głównej zasady określonej przepisami ustawy o rachunkowości⁸ dotyczącej kosztu wytworzenia produktu.

Mając na uwadze powyżej opisane ograniczenia dla porównania zewnętrznego należy rozważyć możliwość badania marż brutto lub netto na poziomie bardziej ogólnym, a nie jednostkowym (transakcyjnym). Tym samym w praktycznym ujęciu metoda „koszt plus” dla potrzeb porównania zewnętrznego marż netto może zbliżać się do metody marży transakcyjnej netto (MMTN). W przypadku marż brutto zastosowanie znajduje jedynie porównanie zewnętrzne o charakterze transakcyjnym (jednostkowym), a stosowanie bardziej ogólnych danych (na poziomie wyników finansowych podmiotów gospodarczych) wydaje się niezasadne na gruncie polskich regulacji podatkowych.

4. Porównywalność marży netto dla metody „koszt plus”

Marża netto dla metody „koszt plus” dodatkowo poza kosztami bezpośrednio oraz pośrednio produkcyjnymi obejmuje również koszty eksploatacyjne, tym samym wykazując cechy charakterystyczne metody marży transakcyjnej netto. Zasadniczym elementem związanym z porównywaniem marż zysku metodą MMTN jest ekonomiczna zależność stanowiąca, iż ogólna rentowność działalności gospodarczej ma charakter rynkowy, jeżeli mieści się w przedziale rentowności wyznaczonym przez podmioty porównywalne. W takim przypadku przyjmuje się bowiem założenie, że ogólna rentowność przedsiębiorstwa odpowiada jego rentowności średnio osiąganey na poszczególnych transakcjach zawieranych z kontrahentami [1, s. 39]. Dlatego przy przeprowadzaniu porównania marży netto dla MKP należy kierować się powyższym założeniem, ponieważ pozwala ono na uogólnienie otrzymanych wyników badania danych porównywalnych. Wskazuje ono również, iż możliwe jest badanie danych podmiotów porównywalnych na poziomie ich wyników finansowych, a więc na poziomie rachunku zysków i strat. O ile dla MMTN takie porównanie jest możliwe, o tyle dla MKP może budzić pewne wątpliwości, ponieważ należy założyć, iż dany podmiot porównywalny prowadzi podobną działalność gospodarczą, wykonuje podobne funkcje w transakcjach niekontrolowanych (w tym w zakresie zaangażowanych aktywów, jak również ponoszonego ryzyka) oraz sprzedaje lub zakupuje podobny produkt. Wydaje się zatem, iż porów-

⁸ Art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości dotyczący definicji „kosztu wytworzenia produktu”.

nanie zewnętrzne marż netto MKP dla powyższych założeń powinno obejmować podmioty porównywalne charakteryzujące się:

- homogeniczną produkcją (specjalistyczny producent jednorodnych produktów – produkcja jednoasortymentowa),
- brakiem lub znikomym udziałem działalności dodatkowej w stosunku do działalności głównej (w tym przypadku należy posługiwać się przyjętymi miarami statystyki opisowej),
- porównywalnym poziomem prowadzonej działalności gospodarczej, który można wyznaczyć poprzez odpowiedni przedział przychodowy lub kosztowy (w tym przypadku także należy stosować statystykę opisową).

W celu porównania marży netto MKP pozostaje jeszcze wyznaczenie odpowiedniego wskaźnika, który spełniałby powyżej opisane założenia. Wydaje się zasadne wyznaczenie dla podmiotów porównywalnych wskaźnika obejmującego następujący stosunek:

$$\text{Wskaźnik narzutu marży netto} = \frac{\text{przychody ze sprzedaży} - \text{koszty działalności}}{\text{koszty działalności operacyjnej}}.$$

Powyższy wskaźnik pozwala na odniesienie marży netto z transakcji kontrolowanej do rynkowego przedziału marż netto wyznaczonego przez podmioty porównywalne. W praktyce najczęściej spotykaną statystyką opisującą dane porównywalne są kwartyle, w których za przedział rynkowy przyjmuje się wartości wskaźnika od kwartyla pierwszego (Q1) do kwartyla trzeciego (Q3). Tak dobrany przedział na odpowiednio dużej próbie statystycznej pozwala wnioskować o rynkowym charakterze stosowanych marż netto w transakcji kontrolowanej.

5. Podsumowanie

Cena wewnętrzna oparta na metodzie „koszt plus” jest jedną z najczęściej stosowanych przy rozliczaniu centrów odpowiedzialności w praktyce⁹ (w warunkach krajowych), jednakże stwarza ona wiele trudności na etapie porównywalności danych rynkowych. Poprzez przyjęcie właściwych założeń dla analizy porównywalności oraz przez odpowiedni dobór narzędzi statystycznych można obiektywnie wskazać, czy cena w transakcji kontrolowanej zawiera się w rynkowym przedziale narzutu (marży) „koszt plus”, a tym samym, czy cena wewnętrzna (transferowa) ma charakter ceny rynkowej. Wybór porównania poprzez marżę brutto lub netto zależy w każdym przypadku od indywidualnej sytuacji oraz danych porównywalnych będących punktem odniesienia dla ceny wewnętrznej.

⁹ Na podstawie badań firmy Ernst & Young: Ceny transferowe w Polsce – Raport z badania 2004.

Literatura

- [1] Deloitte, *Ceny transferowe. Skuteczne zarządzanie ryzykiem podatkowym*, „Rzeczpospolita”, Warszawa 2006.
- [2] Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 1997.
- [3] Michalak D., *Ceny transferowe a optymalizacja międzynarodowych grup kapitałowych*, Konferencja naukowa pt. „Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi”, Szczecin 05.2007 (w druku).
- [4] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [5] Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, wyd. 2, Ekspert, Wrocław 2003.
- [6] Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław 2001.
- [7] OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris 1995.
- [8] O'Shaughnessy M., Banach J., Lebda S., Reszka A., Szydłowska K., Wiewiórka P., *Ceny transferowe*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [9] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników, DzU nr 128, poz. 833 z późn. zm.
- [10] Sojak S., *Ceny transferowe – teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2001.
- [11] Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych, OECD, Paryż 1995, tłum. J. Banach.

RESPONSIBILITY CENTRES SETTLEMENT BASED ON THE COST PLUS METHOD

Summary

An internal price based on the cost plus method is, in practice, one of the commonly used centers settlement for responsibility (in domestic circumstances) but it creates lots of difficulties on the level of market data comparability. By undertaking the appropriate assumption for the comparability analysis and the adequate selection of statistical tools there is a possibility to evidence if the price used in the controlled transaction is set within the market range of the cost plus mark-up and, ipso facto, to evidence if the internal price may be acknowledged as the market one. The appliance of gross or net margin to comparison depends on an individual case and comparable data which are the zero reference point to the internal price.