

Grzegorz Menet

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

CENA TRANSFEROWA USŁUGI WSPARCIA W ZAKRESIE ZARZĄDZANIA W GRUPIE KAPITAŁOWEJ – UJĘCIE TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE

Streszczenie: Wielonarodowe grupy kapitałowe realizując wewnątrzgrupowe funkcje zarządzania, dostarczają podmiotom tworzącym grupę kapitałową szerokiego zakresu usług administracyjnych, finansowych i handlowych. Pierwsza część artykułu obejmuje teoretyczne aspekty ustalania cen transferowych za świadczone usługi wewnątrzgrupowe z uwzględnieniem tematyki podatkowej. W drugiej części przedstawiono przykładową analizę funkcjonalną transakcji usług wsparcia w zakresie zarządzania świadczonych w ramach grupy kapitałowej.

Słowa kluczowe: cena transferowa, usługi wewnątrzgrupowe, zarządzanie grupą kapitałową.

1. Wstęp

Polityka cen transferowych w grupach kapitałowych jest determinowana przez cele finansowe i ekonomiczne, które obejmują – obok zarządzania rentownością i płynnością finansową grupy – także przyjęcie właściwej struktury podziału funkcji, ryzyk i aktywów pomiędzy poszczególne podmioty w grupie kapitałowej [4, s. 37]. Ponadnarodowe grupy kapitałowe, realizując wewnątrzgrupowe funkcje zarządzania, kontroli i koordynacji, dostarczają swoim podmiotom powiązanych szerokiego zakresu usług administracyjnych, finansowych i handlowych [7, s. 252]. Polega to na tworzeniu centrów usługowych wykonujących wybrane świadczenia na rzecz innych spółek w grupie kapitałowej, co pozwala na znaczną poprawę efektywności zatrudnienia specjalistów oraz efektywne gospodarowanie unikalnymi aktywami w ramach grupy.

Z punktu widzenia grupy kapitałowej realizacja określonych funkcji przez jej centralę lub jedną z wyodrębnionych jednostek powoduje znacznie niższe koszty, niż miałyby to miejsce w przypadku realizacji tych funkcji niezależnie przez poszczególne spółki. Ma to miejsce zwłaszcza w odniesieniu do usług o wysokim stopniu specjalizacji, do których można zaliczyć m.in. usługi zarządcze, informatyczne oraz finansowe. Jednym z przykładów najczęściej spotykanych w praktyce gospodarczej jest tworzenie wspólnych centrów badań i rozwoju, co jest uzasadnione wysokimi kosztami ich działalności, które można rozłożyć na poszczególne podmioty w grupie kapitałowej. Jest to działanie wyjątkowo efektywne, kiedy jeden z podmiotów dys-

ponuje specjalistyczną wiedzę i doświadczeniem oraz odpowiednim zapleczem badawczym. Wspólne finansowanie prac badawczo-rozwojowych umożliwia ich realizację, a jednocześnie przynosi efekty wielu podmiotom w grupie. Celem niniejszego artykułu jest charakterystyka wybranych formuł ustalania cen transferowych za świadczone usługi wewnątrzgrupowe, zilustrowana przykładem analizy funkcjonalnej transakcji usług wsparcia w zakresie zarządzania w ramach grupy kapitałowej.

2. Wewnątrzgrupowe usługi zarządcze

Najczęściej spotykanymi typami wewnątrzgrupowych transakcji usługowych są usługi zarządcze świadczone przez spółkę matkę lub jedną ze spółek wyspecjalizowanych na rzecz innych spółek córek w grupie kapitałowej [1]. Jak podaje M. O'Shaughnessy i inni [4, s. 43], do najpopularniejszych transakcji tego typu należą usługi o charakterze zarządczym oraz usługi obejmujące koordynację działań w zakresie zakupów, sprzedaży, marketingu, realizowane zazwyczaj na podstawie umów o podziale kosztów (*cost sharing agreements*). Spółka świadcząca takie usługi obciąża ich beneficjentów poniesionymi kosztami bezpośrednimi i pośrednimi, które dzieli według przyjętego w grupie kapitałowej klucza alokacyjnego.

Usługi o charakterze zarządczym obejmują usługi: dotyczące określania strategii działalności gospodarczej spółki, wyszukiwania i szkolenia personelu, doradztwa finansowego i księgowego, administracyjne, prawne, informatyczne, finansowe (związane np. z nadzorem nad płynnością finansową), zabezpieczenia przed ryzykiem zmian kursów walut oraz wysokości odsetek [4, s. 43]. Usługi wewnątrzgrupowe można podzielić na takie, które podmioty powiązane w grupie kapitałowej mogą pozyskać poza grupą kapitałową od podmiotów niepowiązanych, lub usługi wysoko specjalistyczne, które dostępne są wyłącznie w ramach własnej grupy kapitałowej. J. Wyciślik [7, s. 253] dzieli usługi wewnątrzgrupowe na:

- usługi rutynowe lub typowe w zakresie księgowości, doradztwa podatkowego i prawnego, przy których nie występuje transfer wartości niematerialnych i prawnych;
- usługi o charakterze obsługi technicznej, związanej z transferem wartości niematerialnych i prawnych;
- usługi o charakterze technicznym z takim transferem niezwiązane oraz usługi menedżerskie.

Zdaniem E. Malec i D. Roszkowskiego [3, s. 93], w przypadku wątpliwości co do przedmiotu transakcji świadczenia usług wewnątrzgrupowych jego zakres powinien zawierać listę zadań identyfikujących przedmiot zlecenia. Jako przykład autorzy ci podają usługi ogólnego zarządzania, które mogą dotyczyć: organizowania pracy przedsiębiorstwa z zachowaniem określonych procedur i innych wymagań formalnych lub też zarządzania zespołem pracowników zleciennodawcy, usprawnienia przepływu informacji, integrowania zespołu, zapewnienia zgodnego z prawem

działania wskazanych komórek organizacyjnych, pełnienia funkcji koordynacyjnych lub doradczych na różnych szczeblach organizacji przedsiębiorstwa, tworzenia i wdrażania strategii przedsiębiorstwa.

3. Cena transferowa za świadczone usługi wewnątrzgrupowe

Zgodnie z Wytycznymi OECD [8] można wyróżnić dwie główne metody określania cen transferowych dotyczących usług:

- 1) metodę bezpośredniego obciążania,
- 2) metodę pośredniego obciążania.

Wytyczne OECD dopuszczają stosowanie metody polegającej na połączeniu bezpośredniego i pośredniego obciążania za usługi. Pierwsza z metod ma zastosowanie, gdy przedsiębiorstwa powiązane w ramach grupy kapitałowej obciążane są za konkretne usługi na podstawie zidentyfikowanych kosztów. Biorąc pod uwagę charakter kosztów realizowanej usługi, której odbiorcami bywa jednocześnie kilka podmiotów w grupie, metoda bezpośredniego obciążania jest rzadziej stosowana w praktyce. Zdaniem J. Wyciśłoka [7, s. 257], jest ona preferowana przez organy podatkowe, ponieważ pozwala im na dokładną ocenę wykonania świadczeń i ustalenie podstawy obliczania dokonanej zapłaty, a także umożliwia ustalenie, czy przyjęte obciążenia są zgodne z zasadą pełnej konkurencji.

Dруга metoda wykorzystuje podział kosztów, posługując się szacunkowym lub przybliżonym rachunkiem ich podziału za pomocą kluczy alokacyjnych, których odpowiedni wybór powinien odzwierciedlać naturę i specyfikę poszczególnych kosztów. Jako klucze alokacyjne najczęściej stosowane są: wielkość obrotów, liczba zatrudnionych pracowników, wielkość zaangażowanych aktywów, czas niezbędny do wykonania usługi. Metoda pośredniego obciążania powinna prowadzić do określenia wysokości opłat lub podziału kosztów współmiernych z rzeczywistymi lub spodziewanymi korzyściami odbiorcy usług. Ze względu na charakter usług, gdy ich proporcje mogą być ustalane jedynie w przybliżeniu, za pomocą rachunku szacunkowego, metoda pośredniego obciążania kosztami może być jedyną możliwą do zastosowania.

O'Shaughnessy i inni [4, s. 50-51] uzasadniają stosowanie kluczy alokacyjnych zbyt dużymi nakładami czynności administracyjnych, wynikających z analizy czasu poświęconego na bezpośrednią alokację kosztów usługi na poszczególne podmioty. Metoda pośredniego obciążania za usługi jest zdaniem tych autorów najczęściej stosowana w praktyce. Możliwe jest to jednak pod warunkiem, że wysokość obciążenia przypadającego na dany podmiot w grupie w racjonalny sposób odzwierciedla otrzymane korzyści.

Jak podaje J. Wyciśłok [7, s. 252], metoda pośredniego obciążania jest stosowana w przypadku zawierania przez grupy wielonarodowe porozumień w zakresie fakturowania usług wewnątrzgrupowych, które są albo łatwo rozpoznawalne, ale nie oparte na metodzie bezpośredniego fakturowania, albo trudniejsze do rozpoznania

i zostają włączone do kosztów fakturowanych za inne transfery dzielone pomiędzy podmioty w grupie. W opinii tego autora metoda pośredniego obciążania nie powinna być dozwolona w przypadku, gdy konkretne usługi, stanowiące działalność przedsiębiorstwa, świadczone są nie tylko wobec podmiotów w grupie, ale także wobec podmiotów niepowiązanych. W takiej sytuacji podmiot świadczący usługi w grupie kapitałowej powinien przeprowadzić analizę, w jakim stopniu świadczenie porównywalnych usług ma miejsce między przedsiębiorstwami niezależnymi.

Metoda obciążania pośredniego powinna: uwzględniać szczególne cechy handlowe właściwe dla danego przypadku, zawierać klauzule ochronne przeciwko wszelkiej manipulacji, być zgodna z zasadami księgowości i pozwalać na dokonanie taryfikacji lub podziału kosztów stosownie do korzyści faktycznie uzyskanych lub racjonalnie oczekiwanych przez beneficjenta usługi. Przy określaniu ceny transferowej za usługi wewnątrzgrupowe należy brać pod uwagę kwotę, jaką porównywalne przedsiębiorstwa niezależne byłyby gotowe zapłacić za daną usługę w porównywalnych warunkach rynkowych, jak również koszty poniesione przez dostawcę usługi. Aby sprostać zasadzie rynkowości, wybrana metoda podziału kosztów pomiędzy odbiorców usług powinna prowadzić do wyników, jakie zaakceptowałyby porównywalne niezależne podmioty [7, s. 258].

4. Wymiar podatkowy transakcji usług wewnątrzgrupowych

O'Shaughnessy i inni [4, s. 42] twierdzą, że koszty usług zostaną uznane przez organy podatkowe za koszty uzyskania przychodu pod warunkiem wykazania przez ich beneficjenta: faktycznego ich uzyskania, powstania korzyści w powiązaniu z realizowanymi przychodami oraz udowodnienia przez beneficjenta rynkowej wysokości poniesionej opłaty za usługę.

Niematerialny i specyficzny charakter transakcji świadczenia usług wewnątrzgrupowych utrudnia uzasadnienie zarówno poziomu zastosowanych cen transferowych, jak i faktu ich wykonania. Zawyżanie cen transferowych usług niematerialnych trudnych do wyceny może łatwo prowadzić do przerzucania dochodów pomiędzy znajdującymi się w różnych krajach podmiotami grupy kapitałowej w celu optymalizacji łącznych obciążeń podatkowych grupy [7, s. 93].

J. Wyciśłok [7, s. 255] wskazuje dwa istotne problemy pojawiające się podczas analizy ustalania cen transferowych usług wewnątrzgrupowych przez organy podatkowe: po pierwsze, organy podatkowe badają, czy rzeczywiście miało miejsce świadczenie usług wewnątrzgrupowych; po drugie, czy cena transferowa tych usług jest zgodna z zasadą cen wolnorynkowych dla potrzeb podatkowych, która oznacza cenę, jaką zaakceptowałyby i zastosowałyby niezależne podmioty w porównywalnych okolicznościach. W przypadku pierwszego wymienionego problemu, fakt istnienia rezultatów u beneficjenta usługi jest samoistnym dowodem korzystania z usług wewnątrzgrupowych. Zdaniem J. Kubińskiej i P. Wolanego [2], jako dowody otrzymania usług wewnątrzgrupowych mogą służyć: raporty, analizy materiały

szkoleniowe, wytyczne, procedury, serwisy internetowe, korespondencja elektroniczna, notatki z rozmów telefonicznych, telekonferencji, dokumentujące faktyczne otrzymania bieżącego wsparcia. W przypadku delegacji zagranicznych są to raporty opisujące datę, cel, przebieg i wynik wizyty. W odniesieniu do drugiego wspomnianego wyżej problemu należy sprawdzić, czy w podobnych warunkach podmiot niezależny zapłaciłby za taką usługę lub wykonał niezbędne prace we własnym zakresie.

Jak wspomniano we wstępie, usługi zarządcze świadczone przez spółkę matkę na rzecz spółek córek w grupie kapitałowej są najczęściej spotykanymi transakcjami w zakresie usług dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. W przypadku polskich przepisów podatkowych, aby poniesione z tytułu tych usług koszty zostały uznane za koszty uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [6], podmiot musi spełnić następujące warunki [4, s. 42]:

- opłaty winny dotyczyć usług faktycznie wykonanych oraz odpowiednio udokumentowanych;
- otrzymane usługi przyczyniają się bezpośrednio do uzyskania przychodu przez odbiorcę usługi, a nie inne podmioty z grupy;
- usługi będące przedmiotem świadczenia powinny prowadzić do utrzymania lub zwiększenia korzyści ekonomicznych lub handlowych ich odbiorcy;
- wysokość wynagrodzenia za usługi została ustalona na poziomie rynkowym, który ustaliłyby pomiędzy sobą niezależne podmioty;
- opłaty nie mogą stanowić tzw. kosztów udziałowca, czyli kosztów ponoszonych przez spółkę matkę w ramach ogólnego zarządzania spółkami w grupie, które obejmują: koszty prowadzenia działalności związanej z funkcjonowaniem struktur statutowych spółki matki, koszty związane ze spełnieniem wymagań sprawozdawczości spółki matki w ramach skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz koszty okresowych wizyt przedstawicieli spółki matki w celu kontroli działalności spółki córki [4, s. 49].

Spółka będąca beneficjentem usług zarządczych powinna posiadać dokumentację uzasadniającą wysokość ponoszonych opłat, zawierającą szczegółowy opis otrzymanych usług. Podstawowym dokumentem wskazującym oczekiwane korzyści związane z danym kosztem z tytułu usług zarządczych jest umowa. W Polsce dokumentacja transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi powinna zostać oparta na wymogach opisanych w art. 9a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [6] i zawierać następujące elementy:

- opis funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko);
- określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formy i terminu zapłaty;
- metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;

- określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach (w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot);
- wskazanie innych czynników (w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki);
- określenie przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń (w przypadku umów dotyczących świadczeń, w tym usług, o charakterze niematerialnym).

5. Metoda określenia ceny rynkowej usług wewnątrzgrupowych

Kalkulacja ceny przedmiotu transakcji powinna być dokonana zgodnie z art. 9a, pkt 1, ppkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [6]. Rynkowy poziom wynagradzania za usługi świadczone wewnątrz grupy kapitałowej powinien być ustalony na podstawie jednej z trzech tradycyjnych metod kalkulacji: metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, metody rozsądnej marży („koszt plus”) lub metody ceny odprzedaży. Jak podają E. Malec i D. Roszkowski [3, s. 103], w praktyce cena usług niematerialnych jest zwykle ustalana metodą porównywalnej ceny niekontrolowanej. Wybór metody ustalenia ceny usług zależy od: charakteru relacji pomiędzy zleceniodawcą a zleceniobiorcą, przedmiotu działalności zleceniobiorcy, podstawy prawnej świadczenia, przedmiotu umowy i funkcji pełnionych przez strony transakcji. Porównywalność wartości rynkowej usług zależy od ich rodzaju, zakresu i jakości [5, §7, pkt 2, ppkt 3]. Zdaniem tych autorów, w praktyce na rynku rzadko występują usługi porównywalne. W takim przypadku dopuszczalne jest stosowanie metody rozsądnej marży („koszt plus”), polegającej na podwyższeniu sumy bazy kosztowej (z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu) o rynkową marżę odpowiednią dla transakcji pomiędzy podmiotami niezależnymi, uwzględniającą porównywalne funkcje, ponoszone ryzyka oraz zaangażowane aktywa [5, §14].

Polski ustawodawca przewidział szczególne zasady określania wartości usług związanych ze świadczeniem usług reklamowych [5, §20] oraz z prowadzeniem badań badawczo-rozwojowych [5, §22]. W pierwszym przypadku wartość usług powinna być określana proporcjonalnie do korzyści uzyskanych przez odbiorcę, w drugim zaś opłata winna zostać ustalona na podstawie metody rozsądnej marży („koszt plus”).

6. Przykładowa transakcja usług wsparcia w zakresie zarządzania w ramach grupy BADER

W celu zilustrowania problematyki związanej z transakcją usług wsparcia w zakresie zarządzania wewnątrz ponadnarodowej grupy kapitałowej, zaprezentowano praktyczny przykład analizy funkcjonalnej, która ma kluczowe znaczenie w uzasad-

nieniu faktycznego świadczenia usług oraz w ustaleniu rynkowego poziomu ceny transferowej.

Podstawą cywilno-prawną analizowanej transakcji jest umowa dotycząca opłat za zarządzanie (*management fee contract*). W transakcji biorą udział dwa podmioty: Bader PL oraz Bader GmbH, jako centrala grupy Bader. Firma Bader GmbH specjalizuje się w wytwarzaniu wysokiej jakości skóry dla przemysłu samochodowego. Obecnie zatrudnia ponad 5000 osób, posiada zakłady produkcyjne w Niemczech, Polsce, na Ukrainie, w Meksyku, Urugwaju, RPA, Chinach oraz Tajlandii, a dzienna produkcja najwyższej jakości skór przeznaczonych na rynek motoryzacyjny szacowana jest na 40 000 m². Firma Bader PL skupia swoją działalność na produkcji i sprzedaży skórzanych tapicerek dla przemysłu motoryzacyjnego. Głównym jej produktem są specjalistyczne skóry przeznaczone na pokrycie siedzeń samochodowych, zagłówków, podłokietników, kierownic i paneli drzwi.

W ramach dokumentowanej transakcji Bader GmbH świadczy usługi wsparcia w zakresie zarządzania na rzecz Bader PL. Usługi te obejmują następujące obszary:

- pozyskiwanie nowych klientów oraz utrzymywanie relacji z głównymi klientami grupy Bader, takimi jak BMW, Daimler, Audi;
- wsparcie w obszarze marketingu, sprzedaży oraz obsługi posprzedażnej;
- prowadzenie prac badawczo-rozwojowych, obejmujących rozwój nowych metod produkcji (a także optymalizację już istniejących) w zakresie wykańczania skór gotowych, krojenia i szycia skórzanych elementów tapicerki samochodowej;
- tworzenie i produkcję wzorców, niewielkich partii oraz produktów w niestandardowych kolorach do testów;
- nadzór nad jakością poprzez monitorowanie oczekiwań przemysłu samochodowego, prowadzenie audytów w obszarze jakości produkcji, zgodności produkcji ze specyfikacją klienta, spełniania standardów w zakresie ochrony środowiska, obsługi klienta;
- prowadzenie badań laboratoryjnych, obejmujących wdrażanie nowych rozwiązań i technologii, zgodnie z wymogami klientów, wsparcie techniczne w zakresie zakupu nowego sprzętu i jego kalibracji;
- stworzenie działów rozwijających kompetencje wszystkich spółek zależnych w Grupie Bader w zakresie wykrawania i szycia skórzanej tapicerki samochodowej.

Odbiorcami usług jest nie tylko Bader PL, ale również inne podmioty z grupy Bader. Koszt zrealizowanych usług wsparcia jest przypisywany do poszczególnych beneficjentów, o czym będzie mowa w dalszej części artykułu.

Dzięki zawarciu przedmiotowej transakcji Bader PL otrzymuje usługi niezbędne do bieżącego funkcjonowania spółki, ale niezwiązane z jej działalnością operacyjną. W efekcie, spółka nie musi angażować własnych zasobów do realizacji funkcji będących przedmiotem wykonywanych usług. Strony transakcji wykonują czynności

administracyjne niezbędne do zapewnienia prawidłowego przebiegu i rozliczenia dokumentowanej transakcji, które obejmują zwłaszcza: zatrudnienie personelu administracyjnego, obsługę księgową transakcji, utrzymanie sprzętu komputerowego i telekomunikacyjnego, utrzymanie powierzchni biurowej. Istotnym aktywem niematerialnym angażowanym przez Bader GmbH w realizację przedmiotowych usług jest wiedza i doświadczenie pracowników w wyznaczonych obszarach wsparcia. Aktywa te umożliwiają efektywne świadczenie wysokiej jakości unikalnych usług wsparcia.

Bader GmbH utrzymuje ściśle relacje z najważniejszymi klientami grupy, co zapewnia stabilny poziom zamówień na skórzaną tapicerkę samochodową. Jako usługodawca, Bader GmbH angażuje w analizowanej transakcji takie aktywa, jak laboratorium badawcze, które umożliwia prowadzenie prac rozwojowych (w związku z wdrażaniem nowych metod produkcji i wykończania skór), tworzenie i produkcję wzorców, nadzór nad jakością produkcji, a także rozwijanie kompetencji grupy w zakresie krojenia i szycia skórzanej tapicerki samochodowej. W ramach przedmiotowej transakcji dostarcza dokumentację produkcyjną, obejmującą instrukcje, procedury, wytyczne, a także kompletną technologię produkcji w przypadku nowych lub innowacyjnych produktów. Przekazana dokumentacja umożliwia spółce Bader PL efektywną realizację procesu produkcyjnego oraz bieżącą obsługę klientów.

Materializacja ryzyka rynkowego może być pochodną zmiany ceny produktu wskutek warunków rynkowych bądź zmiany popytu na rynku motoryzacyjnym. Ten rodzaj ryzyka, jak również możliwość utraty reputacji na rynku (a w konsekwencji utraty zamówień na produkowane tapicerki) są rozłożone pomiędzy obie strony transakcji. Bader GmbH, w związku z pełnieniem funkcji podmiotu nawiązującego i utrzymującego relacje z klientem, ponosi przedmiotowe ryzyko w większym stopniu. Niska jakość świadczonych usług wsparcia w zarządzaniu mogłaby mieć bezpośredni wpływ na działalność operacyjną spółki Bader PL, jednakże – ze względu na wieloletnie doświadczenie Bader GmbH w pełnieniu tego rodzaju funkcji – przedmiotowe ryzyko jest za ograniczone.

Ryzyko niepowodzenia prac badawczo-rozwojowych obciąża Bader GmbH w większym stopniu. Wynika to faktu utrzymywania infrastruktury laboratoryjnej oraz finansowania badań. Ze względu na fakt, iż rozliczenia w dokumentowanej transakcji prowadzone są w EUR, ryzyko kursowe, czyli ryzyko powstania dodatkowych kosztów w sytuacji niekorzystnych wahań kursów walutowych, jest ponoszone przez Bader PL.

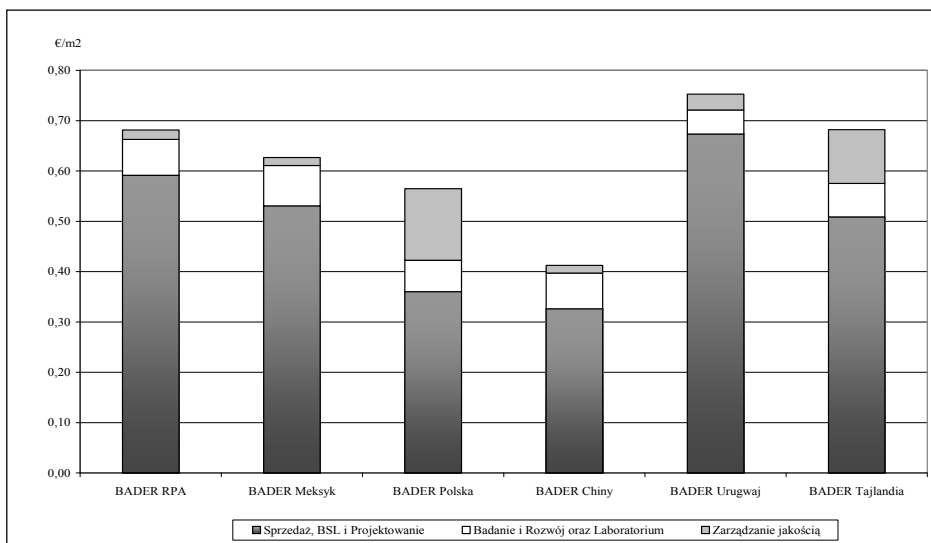
Koszty powstałe w związku ze świadczeniem przez Bader GmbH usług będących przedmiotem analizowanej transakcji, są dzielone według centrów kosztowych. Wynagrodzenie należne Bader GmbH z tytułu świadczenia przedmiotowych usług jest kalkulowane na podstawie pracy wykonanej na rzecz poszczególnych usługobiorców (w tym Bader PL), zgodnie z kluczami alokacji wskazanymi w tabeli 1.

Tabela 1. Centra kosztowe świadczące usługi wewnątrzgrupowe oraz klucze alokacji kosztów w Grupie Bader

Centra kosztów	Klucze alokacji kosztów
Wydział Bader Special Leather (BSL) – koszty związane z produkcją próbek, wzorców, małych wolumenów oraz unikalnych kolorów skór, a także z wdrażaniem nowych metod i technologii produkcji skór.	Godziny przepracowane na rzecz konkretnych producentów samochodów; następnie podzielone już koszty są przypisywane do podmiotów z Grupy Bader na podstawie wolumenu ich produkcji (w m ²) skór przeznaczonych na tapicerkę dla danego producenta samochodów.
Zarządzanie jakością – koszty związane z wsparciem i doradztwem w zakresie jakości, ochrony środowiska, prowadzeniem audytów korporacyjnych, obsługą klienta, opracowywaniem specyfikacji kolorystycznych, zarządzaniem dokumentacją, przekazywaniem wiedzy i technologii oraz uzyskiwaniem certyfikatów.	Rzeczywiste godziny przepracowane przez pracowników Bader GmbH na rzecz konkretnego podmiotu z Grupy Bader.
Prace laboratoryjne – koszty związane z utrzymaniem laboratorium, prowadzeniem testów laboratoryjnych, implementacją nowych standardów testów, szkoleniem pracowników laboratoriów oraz wsparciem technicznym w zakresie zakupów nowego sprzętu, jego utrzymania i kalibracji.	Przychody od podmiotów zewnętrznych (EUR) oraz wolumen produkcji skóry gotowej (m ²) w stosunku 50/50.
Projektowanie – koszty związane z przygotowywaniem instrukcji dla BSL w zakresie produkcji nowych wyrobów i kolorów, a także kontrolą wyników, koszty tworzenia próbek o specjalnych właściwościach.	Przychody od podmiotów zewnętrznych (EUR) oraz wolumen produkcji skóry gotowej (m ²) w stosunku 50/50.
Prace badawczo rozwojowe – koszty związane z tworzeniem nowych receptur, a także optymalizacją produkcji i metod produkcji, wykrawania i szycia gotowej skór i tapicerki skórzanej.	Godziny przepracowane na rzecz konkretnych producentów samochodów; następnie podzielone już koszty są przypisywane do podmiotów z Grupy Bader na podstawie wolumenu ich produkcji (w m ²) skór przeznaczonych na tapicerkę dla danego producenta samochodów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Grupy Bader.

Rysunek 1 ukazuje wyrażony w EUR łączny koszt realizacji opisanych powyżej funkcji, odniesiony do m² wyprodukowanej skórzanej tapicerki samochodowej, który ponoszą poszczególne podmioty z grupy Bader, będące beneficjentami przedmiotowych usług. Koszt świadczenia usług wsparcia obciążający BADER Polska wynosi 0,56 EUR dla każdego sprzedanego metra kwadratowego skórzanej tapicerki samochodowej i należy do jednego z niższych w grupie Bader.



Rys. 1. Alokacja kosztów usług wewnętrznych na m² wyprodukowanej tapicerki skórzanej
 Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych grupy kapitałowej Bader.

Podsumowując, można stwierdzić, że uzyskanie od Bader GmbH wsparcia w zakresie usług zarządzania umożliwiło spółce Bader PL osiągnięcie następujących korzyści¹:

a) oszczędności kosztowe (korzyści skali), wynikające z dzielenia kosztu, którego ponoszenie byłoby nieefektywne z punktu widzenia pojedynczego podmiotu, a który jest niezbędny, by zapewnić dostęp do wiedzy i technologii umożliwiających podmiotom z grupy Bader konkurowanie w skali globalnej;

b) zapewnienie wysokich standardów jakości poprzez wsparcie w zarządzaniu jakością, przekazywanie wiedzy i innowacji dotyczących procesu produkcyjnego oraz wsparcie techniczne;

c) możliwość koncentracji na podstawowej działalności operacyjnej dzięki otrzymywaniu wsparcia w kluczowych dla branży obszarach zarządzania, czyli sprzedaży, projektowaniu, prowadzeniu prac badawczo-rozwojowych.

Należy zauważyć, iż świadczenie usług wsparcia w różnych obszarach przez Bader GmbH jest uzasadnione ekonomicznie i w znacznym stopniu usprawnia efektywność operacyjną spółki Bader PL, a tym samym wzmacnia pozycję konkurencyjną grupy Bader i pozwala na realizację podstawowych założeń jej strategii.

¹ Zgodnie z art. 9a, pkt 1, ppkt 6 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [5], podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji winien określić korzyści związane z uzyskaniem świadczeń z tytułu usług o charakterze niematerialnym.

7. Zakończenie

Ponadnarodowe grupy kapitałowe, odpowiadając na globalizację gospodarki, podejmują decyzje o scentralizowaniu nie tylko procesów produkcyjnych, ale także świadczonych w ramach grupy różnego rodzaju usług wsparcia. Świadczenie usług wewnątrzgrupowych umożliwi koncentrację poszczególnych podmiotów na ich kluczowych obszarach działalności, co wpływa na poprawę efektywności przez obniżenie kosztów usług specjalistycznych, bez konieczności rezygnacji z ich wysokiej jakości. Niematerialny i specyficzny charakter trudnych do wyceny transakcji świadczenia usług wewnątrzgrupowych może sprzyjać manipulowaniu cenami transferowymi usług niematerialnych, a w konsekwencji przeliczaniu dochodów pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej.

Literatura

- [1] Georgijew-Ciastoń I., Wiater E., *Określenie oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń niematerialnych*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 2.
- [2] Kubińska J., Wolany P., *Dokumentowanie korzystania z usług*, „Gazeta Prawna” 10.01.2003.
- [3] Malec E., Roszkowski D., *Ceny transferowe*, ODiDK, Gdańsk 2006.
- [4] O’Shaughnessy M., Banach J., Lebda S., Reszka A., Szydłowska K., Wiewiórka P., *Ceny transferowe*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [5] *Rozporządzenie Ministra Finansów z 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. 1268.
- [6] *Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, DzU 2002, nr 76, poz. 694, z późn. zm.
- [7] Wyciślok J., *Ceny transferowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- [8] *Wytyczne OECD w sprawie wyceny transferu dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych*, Raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD, Warszawa 1997.

TRANSFER PRICE FOR MANAGEMENT SUPPORT SERVICE IN THE CAPITAL GROUP

Summary: Multinational capital groups managing the intra company functions, deliver to their subsidiary companies in the group a wide range of administration, financial and trade services. The first part of the article contains the theoretical aspects of setting the transfer price for delivered intra-company services considering the taxation. In the second part a practical example of functional analysis of management support service delivered in the capital group is presented.

Keywords: transfer price, intra company services, capital group management.