

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śladkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

**Aleksandra Sulik-Górecka**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach  
e-mail: [aleksandra.sulik-gorecka@ue.katowice.pl](mailto:aleksandra.sulik-gorecka@ue.katowice.pl)

---

## WYZWANIA W ROZLICZANIU KOSZTÓW NA POTRZEBY DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

---

## COST ACCOUNTING CHALLENGES REGARDING TRANSFER PRICING DOCUMENTATION

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.40

JEL Classification: K34, L21, M41

**Streszczenie:** W świetle dotychczas obowiązujących regulacji prawnych i doświadczeń praktycznych kwestia prawidłowej wyceny transakcji między podmiotami powiązаныmi stanowi duże wyzwanie dla przedsiębiorstw. Mając na uwadze zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, które będą obowiązywać od roku 2017, należy stwierdzić, że problematyka sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych wręcz zyskuje na aktualności. Celem naukowym artykułu jest krytyczna analiza nowych przepisów w tym zakresie, a także identyfikacja wyzwań w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych. Opierając się na literaturze przedmiotu i doświadczeniu zawodowym autorki, w artykule zawarto również przewidywania konsekwencji obowiązkowego posiadania analizy porównywalności przez podatników stosujących ceny transferowe. Wymóg wykorzystywania benchmarków wynikających z analizy porównywalności może wpłynąć na wzrost powszechności stosowania metody marży transakcyjnej netto do kalkulacji cen transferowych.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, marża, ceny transferowe, dokumentacja transakcja, analiza porównywalności.

**Summary:** Taking into account legal regulations and practical experience in transfer pricing documentation, and considering the last changes in corporate tax law in Poland, the proper evaluation of transactions between related parties gains significance. The goal of the paper is the critical analysis of the latest regulations in this issue and cost accounting challenges for the reason of transfer pricing documentation. Considering the literature of the subject, legal regulations as well as practical experience of the author, the consequences of comparability analysis obligation have been anticipated in the paper. Moreover, complying with the benchmarks may cause the increase of the popularity of net margin method in transfer pricing.

**Keywords:** cost accounting, margin, transfer pricing, documentation, transaction, comparability analysis.



*Lepiej mniej więcej mieć rację, niż dokładnie się mylić.*

R. Kaplan, D. Norton

## 1. Wstęp

Zgodnie z Wytycznymi Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) z 1995 r. w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych ceny transferowe są cenami, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanym przedsiębiorstwom [Bany 2012].

Ceny transferowe, wpływając na zyski przedsiębiorstw powiązanych podlegające opodatkowaniu, mają znaczenie zarówno dla podatników, jak i dla administracji podatkowych [Wyciśłok 2014]. Ustalanie cen zarówno w transakcjach pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, jak i powiązanymi zależy od czynników ekonomicznych i prawnych, wpływających na konkretną sytuację, w której znajduje się przedsiębiorstwo, jednak to na podmiotach powiązanych ciążyą specyficzne obowiązki związane z dokumentowaniem transakcji.

Celem artykułu jest krytyczna analiza nowych przepisów podatkowych w tym zakresie, a także identyfikacja wyzwań w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych. Artykuł opracowano na podstawie dostępnej literatury przedmiotu i aktów prawnych, a także doświadczeń zawodowych autorki zajmującej się przygotowaniem podatkowej dokumentacji cen transferowych dla różnych spółek.

## 2. Zmiany przepisów w zakresie cen transferowych na tle wytycznych międzynarodowych

Kwestie wyceny transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi nabrały w Polsce szczególnego znaczenia od momentu powstania prawnego obowiązku dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi. Obowiązek dokumentacyjny transakcji zawieranych z podmiotem powiązanym dla podatnika podatku dochodowego wynika z sankcji za jej nieprzedłożenie, polegającej na możliwości doszacowania dochodu podatnika oraz obciążenia go 50-procentową stawką podatku dochodowego [Ustawa o podatku dochodowym..., art. 9a].

Ponowne określenie dochodu podatnika może nastąpić, jeśli w trakcie kontroli przez organ podatkowy stwierdzone zostanie naruszenie zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*). Zgodnie z tą zasadą warunki stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi (tzn. w transakcjach kontrolowanych) nie powinny

odbiegać od warunków, jakie w porównywalnej transakcji zostałyby określone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi [Ustawa o podatku dochodowym..., art. 11 ust. 1].

Mimo że praktyki przesuwania dochodów w ramach grup kapitałowych w celu optymalizacji podatkowej są obszarem szczególnego zainteresowania władz podatkowych na całym świecie od wielu lat, wciąż analizowane są nowe rozwiązania i powstają nowe regulacje prawne [Sulik-Górecka 2010]. We wrześniu 2014 r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) opublikowała nowe wytyczne w zakresie dokumentacji cen transferowych. Rekomendacje te są wynikiem prac prowadzonych przez OECD i państwa tworzące grupę G20 w ramach projektu dotyczącego przeciwdziałania negatywnym skutkom powodującym erozję podstawy opodatkowania i zjawisku przerzucania dochodów przez podmioty powiązane (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS). Niepokój władz podatkowych wzbudzały bowiem coraz niższe kwoty podatków dochodowych odprowadzane do budżetów państw, pomimo wzrastających wartości realizowanych przychodów. Jako skutek prac prowadzonych na szczeblu międzynarodowym wśród 15 planów działania opracowano m.in. raport Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting [www.oecd.org/ctp/beps.htm].

Polska jest jednym z pierwszych krajów, który wdrożył zalecenia raportu OECD do swoich przepisów w postaci zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podpisanej przez Prezydenta RP 27 października 2015 r.

Zgodnie z nowymi przepisami już od roku 2016 wprowadzono konieczność trójstopniowego dokumentowania transakcji w postaci *local file*, *master file* oraz *country-by-country reporting*. Dokumentację transakcji z podmiotami powiązanymi na poziomie lokalnym mają sporządzać podmioty, których wartość przychodów lub kosztów w roku podatkowym przekracza 2 mln euro, a zawierane transakcje mają istotny wpływ na osiągnięty dochód lub ponoszoną stratę. Progi określające istotność transakcji zależą od przychodów w następujący sposób [Ustawa o podatku dochodowym..., art. 9a]:

1) przy przychodach od 2 do 20 mln euro próg transakcji, od którego należy stworzyć dokumentację, wynosi 50 000 euro + 5000 euro za każdy 1 mln euro przychodu powyżej 2 mln euro;

2) dla wartości osiągniętych przychodów od 20 mln euro do 100 mln euro limit wynosi 140 000 euro + 45 000 euro za każde 10 mln euro przychodu powyżej 20 mln euro;

3) dla przychodów przekraczających 100 mln euro próg wynosi 500 000 euro.

Ustawodawca znacznie zmniejszył więc obowiązki dokumentacyjne dużych jednostek, co zastanawia przy zapowiedziach Ministerstwa Finansów wzmoczonych kontroli przeciwdziałających „przerzucaniu dochodów” przez spółki zależne międzynarodowych korporacji do centrali lub krajów o niższych stawkach podatku dochodowego [Skwirowski 2015].

Wymienione progi będą obowiązywać od roku 2017, w roku 2016 należy kierować się wcześniej obowiązującymi limitami:

- 1) 100 000 euro – gdy wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego;
- 2) 30 000 euro – dla transakcji świadczenia usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) 20 000 euro – dla transakcji zawieranych z podmiotami z rajów podatkowych;
- 4) 450 000 euro – w pozostałych przypadkach.

Dokumentacja *master file* ma obowiązywać dla grup kapitałowych, w których przychody lub koszty spółki dominującej przekroczyły 20 mln euro. Zakres tej dokumentacji jest szerszy niż dokumentacji na poziomie jednostki. Zgodnie z założeniem dokumentacja powinna opisywać zasady stosowania spójnej polityki cen transferowych w grupie kapitałowej, co przy współczesnych sprzecznościach lub wręcz konfliktach, jakie występują w ramach rozbudowanych grup kapitałowych, wydaje się wizań wręcz utopijną.

Jeszcze większym wyzwaniem jest sporządzanie dokumentacji dla grup posiadających spółki zależne w różnych krajach i osiągających skonsolidowane przychody o wartości większej niż 750 mln euro. Minister finansów ma określić, w drodze rozporządzenia, wzór sprawozdania *country-by-country report*, sporządzanego w celu:

- analizy ryzyka zniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transakcyjnych,
- wymiany informacji z właściwymi władzami państw obcych,
- ułatwienia podatnikom sporządzenia poprawnego sprawozdania.

Przepisy będą uwzględniać treść ustaleń w zakresie wzoru sprawozdania podjętych przez OECD dotyczących dokumentacji cen transakcyjnych.

Należy zauważyć, że dla transakcji zawieranych z podmiotami z rajów podatkowych od 2017 roku nadal będzie obowiązywał próg 20 000 euro, bez względu na to, czy podmiot ogólnie przekroczył 2 mln euro przychodów lub kosztów, czy też nie.

Kwestia zakresu transakcji, jakie należy brać pod uwagę przy ustalaniu progu, od dawna budziła kontrowersje praktyków, niemniej jednak, interpretując wyroki sądów, należy stwierdzić, że w celu zbadania konieczności sporządzenia dokumentacji należy zsumować wszelkie transakcje dla danego typu progu. Przykładowo należy zsumować wszelkie transakcje usługowe z danym kontrahentem, np. usługi wynajmu, usługi pośrednictwa lub doradztwa, oraz sporządzić odrębne dokumentacje dla tych transakcji, nawet gdy ich wartości liczone „oddzielnie” nie przekraczają progu [Mika 2014].

Ustawodawca zwiększył wartość udziałów w kapitale określając istnienie powiązania z 5% do 25%, co wydaje się uzasadnione. Trudno oczekiwać jakiegokolwiek wpływu na transakcje przy udziale w kapitale jednostki, z którą dokonywana jest transakcja na poziomie poniżej 5%.

Chociaż wciąż należy dostarczyć dokumentację na żądanie organów podatkowych w ciągu 7 dni, to jednak określenie obowiązku corocznego sporządzania po-

datkowej dokumentacji cen transferowych nie później niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy jest istotną zmianą, jaka zacznie obowiązywać od roku 2017. Do szeregu czynności, które należy wykonać w związku z zamknięciem roku obrotowego, służby finansowo-księgowo-powinny dodać obowiązek sporządzenia podatkowej dokumentacji cen transferowych.

Zwiększone zainteresowanie służb księgowych tematyką cen transferowych wywoła z pewnością konieczność dołączania do podatkowego zeznania rocznego tzw. deklaracji CIT-TP, co będzie obowiązywać dla podmiotów, których wartość przychodów lub kosztów przekroczy 10 mln euro lub które dokonują transakcji z podmiotami z rajów podatkowych. W tym sprawozdaniu z transakcji z podmiotami powiązanymi będzie trzeba m.in. szczegółowo określić wartość transakcji w przekroju rodzajowym. Zarówno dane w CIT-TP, jak i dane w podatkowej dokumentacji cen transferowych powinny być spójne z danymi w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym, co jest jednym z argumentów przemawiających za tym, aby dokonać weryfikacji rachunku kosztów stosowanego w jednostkach.

### **3. Znaczenie rachunku kosztów dla rozliczania transakcji z podmiotami powiązanymi**

Pojęcie rachunku kosztów stosowane jest do dyscypliny naukowej oraz do systemów wyjaśniających powstawanie kosztów w podmiotach mikroekonomicznych nastawionych na zysk [Sobańska 2003]. Innymi słowy: rachunek kosztów to proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentacji i interpretacji informacji o kosztach (w różnych przekrojach) dla dokonywania ocen i decyzji przez użytkowników tych informacji. Podstawowym zadaniem retrospektywnego, systematycznego rachunku kosztów jest podział kosztów poniesionych w danym okresie sprawozdawczym pomiędzy elementy wykazywane w bilansie jako majątek przedsiębiorstwa (koszty produkcji wyrobów nie sprzedanych) a konfrontowane z przychodami danego okresu w celu pomiaru wyniku finansowego (koszty produkcji wyrobów sprzedanych, całość kosztów okresu – tj. kosztów ogólnego zarządu i sprzedaży) [Świdorska 2002].

Zgodnie z literaturą rachunek kosztów i przychodów można rozpatrywać w trzech aspektach: funkcjonalnym, instrumentalnym i instytucjonalnym [Sobańska 2003]. Rozpatrując znaczenie funkcjonalne, rachunek kosztów powinien dostarczyć informacji o zużyciu dóbr oraz o wycenie dóbr nowo powstałych. Z punktu widzenia instrumentalnego rachunek kosztów jest generatorem informacji liczbowych tworzonych według specyficznego zapotrzebowania użytkowników. Z kolei analizując znaczenie praktyczne, należy stwierdzić, że jest zinstytucjonalizowany.

Zadania rachunku kosztów można teoretycznie podzielić na wewnętrzne i zewnętrzne, tzn. co do zasady system rachunku kosztów powinien zaspokajać potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych jednostki, np. menedżerów różnych

szczebli oraz użytkowników zewnętrznych w postaci organów podatkowych, inwestorów, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych itd. Kontynuując teoretyczne rozważania, stwierdza się, że realizację wymienionych zadań powinna umożliwić jego wewnętrzna struktura składająca się tradycyjnie z rachunku kosztów rodzajowych, z podmiotowego rachunku kosztów oraz z rachunków problemowych. Rozważając tak postawioną tezę, powstaje pytanie, na ile plan kont zatwierdzony i stosowany w jednostce powinien realizować wymienione funkcje? Z praktyki bowiem wynika, że jednostki zwykle ograniczają się do rozliczania kosztów w układzie rodzajowym oraz podstawowym układzie podmiotowo-funkcjonalnym, pomijając rachunki problemowe. Zadania działu księgowości odpowiedzialnego za prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie sprawozdania finansowego ograniczają się zwykle do zapewnienia rzetelnego i wiernego obrazu jednostki zgodnego z prawem bilansowym. Zagadnienia związane z dostarczaniem pozostałych informacji o kosztach, m.in. na potrzeby bieżącego zarządzania jednostką, pozostawia się zwykle działom controllingu. Tym samym nie znajdują one odzwierciedlenia w planie kont ani w księgach rachunkowych jednostki, ale przetwarzane są w dodatkowych aplikacjach controllingowych, arkuszach Excela oraz bazach danych typu Access. Tradycyjnie opisywana w literaturze struktura rodzajowa, podmiotowa i przedmiotowa kosztów często nie znajduje odzwierciedlenia w planie kont. Brakuje wydzielonej struktury przedmiotowej kosztów, zwłaszcza że obiektami kosztów nie zawsze są wyroby gotowe przyjęte z produkcji, ale często są to np. usługi świadczone według podpisanych umów z kontrahentami. Jeśli nawet zarząd jednostki wymaga od działu controllingu informacji o kosztach, przychodach i dochodowości poszczególnych rodzajów usług, dane, na podstawie których można określić wymienione parametry, nie są widoczne wprost w księgach rachunkowych, a powstają na bazie odrębnych rozliczeń i alokacji kosztów.

Rzetelność danych rozliczanych poza systemem księgowości powinna budzić wątpliwości, zwłaszcza w kontekście znaczenia dowodowego dla dokumentacji cen transferowych.

Z doświadczeń praktycznych sporządzania dokumentacji cen transferowych od roku 2001 wynika, że transakcje należy dokumentować oddzielnie dla każdego kontrahenta w przekroju rodzajowym realizowanych transakcji. Przykładowo transakcje takie mogą dotyczyć sprzedaży bądź zakupu wyrobów gotowych, sprzedaży lub zakupu materiałów, sprzedaży lub zakupu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Ponadto odrębnie powinny być dokumentowane transakcje usługowe, np. wynajem lokali, środków trwałych, sprzętu informatycznego, usługi doradcze, księgowe, usługi pośrednictwa, usługi wdrażania systemów informatycznych, usługi finansowe, np. pożyczki, leasingi itd.

Zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami dokumentacja cen transferowych powinna zawierać następujące elementy:

- 1) analizę funkcjonalną transakcji zawierającą określenie funkcji, jakie spełniają podmioty uczestniczące w transakcji, uwzględniającą użyte aktywa i podejmowane ryzyko;

- 2) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty;
- 3) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;
- 4) określenie wpływu strategii gospodarczej na wartość transakcji, jeśli taki nastąpił;
- 5) wskazanie ewentualnych innych czynników wpływających na wartość transakcji, jeśli takie zostały uwzględnione;
- 6) w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym – określenie oczekiwanych przez podmiot korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń.

Analizując wymogi ustawodawcy w zakresie wykazania kosztów transakcji w kontekście powszechnie stosowanych struktur rachunku kosztów, problematyczne przykładowo może stać się wykazanie dochodowości poszczególnych, odrębnych rodzajowo transakcji sprzedaży z różnymi kontrahentami. Jeżeli chodzi o transakcje sprzedaży trwałego bądź obrotowego majątku rzeczowego, dane z ksiąg dostępne są w zakresie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów czy wartości sprzedawanych środków trwałych. Współczesne informatyczne systemy księgowość pozwalają jednak na nadawanie wielu wymiarów księgowym transakcjom, dlatego identyfikacja wymiarów koniecznych do sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych jest niezbędna już na etapie opracowania polityki rachunkowości oraz wdrażania informatycznego systemu księgowości. Należy zastanowić się, jak będą przedmiotowo identyfikowane transakcje na potrzeby dokumentacji cen transferowych, i zapewnić powiązanie tych potrzeb z wymiarami dostępnymi z systemu księgowości. W przeciwnym wypadku konieczne będzie rozliczanie kosztów poza systemem księgowości w celu wykazania kosztów poszczególnych dokumentowanych transakcji.

#### **4. Wyzwania w rozliczaniu kosztów dla stosowania analizy porównywalności**

Stosowanie zasady ceny rynkowej do kalkulacji cen transferowych przejawia się w praktyce wyborem jednej z pięciu metod szacowania dochodów wymienionych w art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym oraz w rozdziale 3 Rozporządzenia 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. Do metod tych należą:

- a) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- b) metoda rozsądnej marży „koszt plus”,
- c) metoda ceny odprzedaży,
- d) metoda podziału zysków,
- e) metoda marży transakcyjnej netto.



Mimo braku konieczności stosowania wymienionych metod, podatnicy wybierają je w celu ułatwienia ewentualnej kontroli podatkowej i znalezienia „wspólnego języka” z organami podatkowymi. W każdej z metod inny parametr podlega sprawdzeniu pod kątem zgodności z rynkowymi warunkami transakcji.

W metodzie porównywalnej ceny rynkowej porównaniu podlega wyłącznie cena przedmiotu transakcji, ustalona w transakcjach między podmiotami powiązаныmi, z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne. Na tej podstawie określana jest wartość rynkowa przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi. Ewentualne korekty tej ceny mogą nastąpić na skutek różnic w warunkach dokumentowanej transakcji w stosunku do transakcji niekontrolowanej [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu..., art. 12].

W metodzie „koszt plus” narzut zysku w stosunku do bazy kosztowej, zawierającej sumę kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji oraz kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu, ustala się poprzez odniesienie do poziomu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu..., art. 14].

Stosując metodę ceny odprzedaży, należy obniżyć cenę określoną w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącą dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odprzedaży. Wartość marży ceny odprzedaży należy odnieść do poziomu marży, jaką ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niezależnymi, lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu..., art. 13].

Metoda podziału zysków to obok metody marży transakcyjnej netto jedna z dwóch metod zysku transakcyjnego, które zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami powinny być stosowane, gdy nie ma możliwości wykorzystania metod tradycyjnych. W metodzie podziału zysków należy określić łączne zyski, jakie w związku z daną transakcją (transakcjami) osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niezależne [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu..., art. 17]. Z kolei metoda marży transakcyjnej netto polega na „badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot w transakcji lub transakcjach z innym podmiotem powiązanym, i określeniu jej na poziomie marży, jaką uzyskuje ten sam podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub marży uzyskiwanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne” [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu..., art. 18]. Istotne jest, że marżę transakcyjną netto powinno ustalić się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kosztów poniesionych w celu osiągnięcia tego przychodu, w tym także kosztów ogólnych zarządu, uwzględniających proporcję, w jakiej przychód uzyskany w związku z daną transakcją odnosi się do ogólnej kwoty przychodów.

Zgodnie z dotychczas obowiązującymi przychodami ciężar podważenia „rynko-wości” danej transakcji pozostawał po stronie organu podatkowego, o czym świadczą zapisy art. 6 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów: „(...) określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami (...) zwanej dalej analizą porównywalności”.

W dotychczas sporządzanych dokumentacjach podmioty starały się udowodnić porównywalność transakcji, przykładowo stosując metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, dokumentowały jednolitość cen stosowanych w grupach kapitałowych z cenami stosowanymi w transakcjach sprzedaży do podmiotów niepowiązanych. Jednak konieczność posiadania analizy porównywalności wynika dopiero z przepisów, które będą obowiązywać od 1.01.2017 roku [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 9a ust. 2b pkt 2].

Zgodnie z nowymi zapisami podmioty, których przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro lub posiadające udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro, powinny posiadać analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach, wraz z podaniem źródła tych danych.

Wraz z nowymi przepisami problematyka właściwego rozliczania kosztów na poszczególne dokumentowane transakcje nabiera głębszego znaczenia w związku z koniecznością wykazywania porównywalności. Jeśli podmiot dokonuje transakcji z podmiotami niepowiązanymi, jest wówczas w stanie zastosować tradycyjne metody ustalania cen transferowych i udowodnić stosowanie rynkowych cen, narzutów bądź marż. Natomiast jeśli podmiot świadczy specyficzne usługi wyłącznie na potrzeby innych spółek grupy kapitałowej i nie posiada żadnych porównywalnych danych ze względu na trudność ich zdobycia, w związku z nowymi przepisami będzie zmuszony nabyć analizę benchmarkingową od komercyjnych podmiotów wyspecjalizowanych w tym zakresie.

Pomijając kwestię wysokości opłat za nabycie takich analiz, pozostaje problem jakości zakupionych benchmarków w kontekście możliwości stosowania różnych metod kalkulacji cen. Podmioty opracowujące analizy benchmarkinowe korzystają z baz danych typu Amadeus lub QTPA, zawierających sprawozdania finansowe jednostek o różnych rodzajach działalności. Dla podmiotów tych zdobycie danych do stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej jest wręcz niemożliwe, a do pozostałych metod, z wyjątkiem marży transakcyjnej netto – bardzo trudne. W jaki sposób można określić rynkowy narzut na kosztach wytworzenia konieczny do wykazania porównywalności przy metodzie „koszt plus”, jeśli podmiot przykładowo dysponuje tylko wariantami porównawczymi rachunku zysku i strat? Jak za-



stosować benchmark dotyczący całej działalności wykazanej w rachunku zysku i strat do pojedynczej transakcji, którą należy wycenić? Wyszczególnione pytania to tylko niektóre kwestie dyskusyjne, które pojawiają się w związku z koniecznością spełnienia nowych wymogów prawnych. Benchmarki, które najłatwiej opracować, opierają się na ustaleniu marży transakcyjnej netto, a więc różnicy przychodów ze zwykłej działalności operacyjnej oraz kosztów zwykłej działalności operacyjnej z uwzględnieniem kosztów ogólnego zarządu w odniesieniu do przychodów ze zwykłej działalności operacyjnej. Otrzymany wskaźnik określa dochodowość jednostki gospodarczej, a przy w miarę jednorodnej działalności może służyć jako benchmark dochodowości na porównywalnej transakcji.

Interpretując nowe przepisy o konieczności posiadania analizy porównywalności jako zgodę na powszechne stosowanie metody marży transakcyjnej netto do kalkulacji cen transferowych (dotychczas niepolecanej przez organy podatkowe), tym bardziej dyskusyjne pozostaje rozliczanie kosztów zwykłej działalności operacyjnej w rachunku kosztów podmiotów.

## 5. Zakończenie

Podmioty powiązane dokonujące transakcji świadczenia usług w ramach grup kapitałowych zobowiązane są do sporządzania dokumentacji cen transferowych na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych. W trakcie kontroli skarbowej należy bowiem wykazać, że stosowane ceny transferowe odpowiadają zasadzie wolnego rynku. Najnowsze zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które częściowo obowiązują od roku 2016, a w całości wejdą w życie w roku 2017, nakładają na jednostki dodatkowe obowiązki.

Obowiązkowy termin sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych nie później niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia zeznania podatkowego, dołączanie do podatkowego zeznania rocznego, tzw. deklaracji CIT-TP, a także posiadanie analizy porównywalności to wymogi, które zwiększą zainteresowanie zarządów oraz służb finansowo-księgowych tematyką cen transferowych.

Niektóre nowe wymogi w zakresie cen transferowych, takie jak konieczność posiadania analizy benchmarkingowej, są dyskusyjne, ponieważ wpływają na zmiany stosowanych metod kalkulacji cen oraz wzrost powszechności stosowania metody marży transakcyjnej netto. Podsumowując, należy jednak podkreślić, że wraz z koniecznością rzetelnego sporządzania dokumentacji cen transferowych oraz wykazywania dochodowości transakcji powinno się zweryfikować zasady rachunku kosztów stosowanego w danym podmiocie oraz zasady ewidencjonowania operacji w księgach rachunkowych.

## Literatura

- Bany K., 2012, *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, Wolters Kluwer, Warszawa.  
<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.
- Mika J.F., 2014, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia Ministra Finansów. Metody ustalania i szacowania cen transferowych. Analiza porównywalności*, C.H. Beck, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników z dnia 10 października 1997 r., Dz.U. nr 128, poz. 833 ze zm.
- Skwirowski P., *Walka z luką w CIT. Fiskus zapowiada kontrole cen transferowych*, [www.wyborcza.biz](http://wyborcza.biz), <http://wyborcza.biz> (18.12.2015).
- Sobańska I., 2003, *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Sobańska I. (red.), C.H. Beck, Warszawa.
- Sulik-Górecka A., 2010, *Wycena transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi: ceny transferowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice.
- Świdarska G.K., 2002, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 1992 nr 21, poz. 86 z późn. zm.: Dz.U. 2015, poz. 1932.
- Wyciśłok J., 2014, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, C.H. Beck, Warszawa.