

**Grzegorz Menet**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## KOSZTOWE FORMUŁY USTALANIA CEN TRANSFEROWYCH W ŚWIETLE TEORII I PRAKTYKI ICH WYKORZYSTANIA

---

**Streszczenie:** Zastosowanie cen transferowych wiąże się z powstaniem wskutek decentralizacji przedsiębiorstw wyodrębnionych rachunkowo ośrodków odpowiedzialności, dla których ceny transferowe pełnią funkcję systemu rozliczeń wzajemnych z tytułu wymiany półproduktów, wyrobów i usług, udzielania pożyczek oraz świadczenia usług niematerialnych. Ceny transferowe mogą być kształtowane na podstawie cen rynkowych, kosztów lub zostać wynegocjowane. Na podstawie przytoczonych wyników badań nad wykorzystaniem w praktyce metod kształtowania cen transferowych można zaobserwować, że najczęściej spotykaną formułą ich ustalania są koszty całkowite, niekiedy koszty całkowite powiększone o narzut zysku.

**Słowa kluczowe:** cena transferowa, ośrodki (centra) odpowiedzialności.

### 1. Wstęp

Powstanie cen transferowych jest ściśle związane z procesem decentralizacji przedsiębiorstw oraz utworzeniem w ich strukturach ośrodków (centrów) odpowiedzialności.

Dokonywanie transakcji wewnętrznych pomiędzy poszczególnymi ośrodkami pozwala uniknąć kosztów korzystania z mechanizmu rynkowego, zwanych kosztami transakcyjnymi. Jednak najważniejszą przesłanką internalizacji niektórych transakcji jest przeciwdziałanie sile przetargowej dostawców i odbiorców. Jako korzyści wymienia się także ograniczenie niepewności popytu i podaży, obronę przed odcięciem od źródeł zaopatrzenia lub rynków zbytu oraz tworzenie barier wejścia na rynek [9, s. 14].

Zależnie od stopnia odpowiedzialności finansowej i delegowanych uprawnień decyzyjnych na osoby zarządzające można wyróżnić następujące ośrodki odpowiedzialności: centra kosztów, centra przychodów, centra zysków oraz centra inwestycyjne, z których centra zysków są najbardziej rozpowszechnioną formą. Wymieniona kolejność ośrodków odpowiedzialności odpowiada rosnącej autonomii działania i malejącej centralizacji [17, s. 9].

W związku z powstaniem centrów odpowiedzialności pojawia się problem oceny efektywności ich działania, na który ceny transferowe mają decydujący wpływ,

gdyż kształtują zarówno ich koszty, jak i przychody. W praktyce gospodarczej ma miejsce transfer kosztów i transfer cen, przy czym transfer kosztów może następować tylko w ramach jednego pomiotu gospodarczego, a transfer cen – także do innych podmiotów powiązanych [16, s. 64].

W centrach kosztów istnieje autonomia w zakresie decyzji dotyczących ponoszenia kosztów, a rozliczenie oparte jest na wykonaniu budżetu. W rzadko występujących w praktyce centrach przychodów odpowiedzialność menedżera sprowadza się do osiągnięcia planowanych przychodów, przy czym nie ma on wpływu ani na kształtowanie cen, ani na koszty zarządzanego ośrodka odpowiedzialności. W centrach zysków menedżer odpowiada jednocześnie za koszty i przychody, stąd powinien posiadać pewną autonomię związaną zarówno z wyborem odbiorców i kształtowaniem cen sprzedaży, jak i wyborem dostawców i negocjowaniem cen zakupu. W centrach inwestycyjnych oprócz odpowiedzialności za przychody, planowanie i kontrolę kosztów, a w konsekwencji za zyski, menedżer ma wpływ na kształtowanie zdolności produkcyjnych przez podejmowanie decyzji inwestycyjnych w zakresie zakupu nowych środków trwałych.

Jak długo centra zysku pozostają tylko wyodrębnionymi wewnątrznie jednostkami danego przedsiębiorstwa, wycena wymienianych dóbr i usług pozostaje jego wewnętrzną sprawą. Dopiero poprzez prawne usamodzielnienie się centrów zysku tematyka cen transferowych zyskuje nowe wymiary: prawny i podatkowy.

Dywizjonalizacja, określana jako kompleksowa decentralizacja, prowadzi do usamodzielnienia wyodrębnionych oddziałów przedsiębiorstwa wraz z kompletem uprawnień decyzyjnych, które obejmują wybór źródeł zaopatrzenia, kierunków sprzedaży, rozwoju produktów oraz przyjętej polityki cenowej [7, s. 418]. Oddziały funkcjonują jako niezależne przedsiębiorstwa, dokonując transakcji na zasadach rynkowych. Pomimo że są jednostkami w pełni odpowiedzialnymi za efekty swojej działalności, zobligowane są stosować się do ogólnych zaleceń centrali, uwzględniających m.in. korzyści z internalizacji transakcji wewnętrznych dla całego zdecentralizowanego przedsiębiorstwa. Gdy wyodrębnione podmioty prawne znajdują się w obszarach różnych jurysdykcji podatkowych, problem cen transferowych staje się jeszcze bardziej skomplikowany, ponieważ muszą się one dostosować do różnych przepisów prawa podatkowego w krajach prowadzenia działalności. Podmioty te mogą wykorzystywać te różnice do optymalizowania obciążeń podatkowych w ramach grupy. Stąd też tak olbrzymie znaczenie polityki cen transferowych dla przedsiębiorstw lub grup transnarodowych [2, s. 52].

## 2. Kształtowanie cen transferowych

Cena transferowa jest kwotą, po jakiej pomiędzy wyodrębnionymi ośrodkami odpowiedzialności zdecentralizowanego przedsiębiorstwa dokonywana jest wymiana półproduktów, wyrobów i usług [7, s. 437].

Ustalenie prawidłowej ceny transferowej zależy od czynników ekonomicznych i podatkowych. Zależnie od przyjętego kryterium możemy podzielić ceny transferowe według formuły ich kształtowania lub według charakteru ośrodka odpowiedzialności.

Ceny transferowe mogą być kształtowane przy wykorzystaniu różnych danych wyjściowych. Mogą być one oparte na cenach rynkowych, na kosztach lub zostać wynegocjowane jako tzw. ceny umowne [18, s. 2].

Istnieje także formuła podwójnych cen transferowych, gdy dla danej transakcji wewnętrznej są one ustalane na poziomie kosztów dla ośrodka sprzedającego, a na poziomie cen rynkowych dla ośrodka kupującego. Nie można jednak stosować tej formuły dla dwóch niezależnych podmiotów powiązanych [16, s. 70].

Ze względu na charakter ośrodka odpowiedzialności formuły cen transferowych mogą odpowiadać centrum zysków lub centrum kosztów. Dobór odpowiedniej formuły ustalania ceny transferowej zależy w pierwszym rzędzie od rodzaju transakcji i wymaga jej szczegółowej analizy [4, s. 18]. Zastosowana formuła ustalania ceny transferowej determinuje proces nabywania i alokacji zasobów w zdywizjonalizowanym przedsiębiorstwie, a więc decyduje o jego efektywności [8, s. 239].

System cen transferowych powinien zapewniać zgodność działania wyodrębnionych ośrodków z celami całego przedsiębiorstwa, gwarantując ich względną autonomię i odrębność ekonomiczną z zachowaniem kontroli opartej na okresowym pomiarze dokonań. Prawidłowo ustalona cena transferowa powinna prowadzić do podejmowania przez wyodrębnione ośrodki decyzji optymalnych dla całego przedsiębiorstwa, tj. maksymalizujących jego zysk.

Cenę transferową należy ustalić w odpowiednim przedziale: nie powinna być ona niższa niż suma kosztów krańcowych produkcji podmiotu sprzedającego, powiększonych o koszty utraconych korzyści, a nie wyższa od najniższej ceny rynkowej, którą podmiot kupujący może zapłacić na rynku zewnętrznym [16, s. 68].

Wśród różnych metod ustalania cen transferowych, jedynie formuła ceny transferowej w oparciu o cenę rynkową za ekwiwalentny produkt lub usługę zapewnia efektywną alokację zasobów w wielodziałowym przedsiębiorstwie [7, s. 460]. Jeżeli cena rynkowa byłaby zaniżana bądź zawyżana przez przedsiębiorstwa wykorzystujące swoją dominującą pozycję na rynku, ustalenie ceny transferowej na poziomie ceny rynkowej mogłoby być niekorzystne dla danego przedsiębiorstwa. W tym przypadku cena rynkowa nie byłaby miarą kosztu alternatywnego i tym samym właściwą podstawą alokacji zasobów w zdywizjonalizowanym przedsiębiorstwie [9, s. 50].

Zaletą istnienia ceny rynkowej jest jej obiektywność oraz niski stopień podatności na manipulację ze strony kierownictwa podmiotów transakcji wewnętrznej. Z perspektywy długookresowej ceny rynkowe posiadają funkcję obiektywnej oceny zyskowności wyodrębnionego obszaru odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, ponieważ brak zysku przy przyjętych cenach rynkowych sugeruje jego nieopłacalność [6, s. 585].

Mimo że cena rynkowa uważana jest powszechnie za najlepszą podstawę ustalania cen transferowych, należy traktować ją jako istotny punkt odniesienia, nie zaś jako jedyną właściwą miarę [7, s. 446]. Przy ocenie danej transakcji należy bowiem uwzględnić bieżącą sytuację rynkową oraz specyfikę przedmiotu transferu wraz z jego znaczeniem dla przedsiębiorstwa w kontekście przyjętych celów i strategii. Przy pełnej autonomii stron transakcji wewnętrznej i ustalaniu cen transferowych na poziomie cen rynkowych zarządzający ośrodkami odpowiedzialności mogą preferować transakcje na rynku zewnętrznym i przedsiębiorstwo jako całość nie wykorzysta efektów synergii w transakcjach wewnętrznych. Powstaje tu konflikt pomiędzy motywacją zarządzających centrami odpowiedzialności a wykorzystaniem korzyści dla całego przedsiębiorstwa. Jednym z proponowanych rozwiązań jest zmiana cen transferowych z opartych na cenach rynkowych na ceny oparte na kosztach przy zmniejszeniu autonomii ośrodków odpowiedzialności jako stron transakcji wewnętrznej [1, s. 717].

Podsumowując można przyjąć, że ceny rynkowe nadają się do ustalania cen transferowych tym lepiej, im bardziej rynek dobra lub usługi, będących przedmiotami transakcji wewnętrznej, zbliżony jest do doskonale konkurencyjnego, im mniejsze efekty synergii oczekiwane są od transakcji wewnętrznej oraz im mniejsza jest jej wielkość [6, s. 585].

### 3. Ceny transferowe oparte na kosztach

Ceny transferowe oparte na kosztach znajdują zastosowanie w przypadku dóbr, których ceny rynkowej nie daje się ustalić lub pozyskanie informacji na rynku wymagałoby niewspółmiernych nakładów. Zaletami cen transferowych bazujących na kosztach jest relatywnie łatwy sposób ustalenia oraz niskie koszty pozyskania danych, ponieważ wszystkie konieczne informacje pochodzą z systemu rachunkowości finansowej przedsiębiorstwa. Spektrum możliwych do ujęcia w cenie transferowej kosztów rozciąga się od kosztów zmiennych, stanowiących minimum wyceny transferu, aż do kosztów całkowitych powiększonych o narzut, jako maksimum kosztów uwzględnionych w kalkulacji [1, s. 719].

Ceny transferowe kosztowe mogą być oparte na kosztach całkowitych lub zmiennych. W pierwszym przypadku cena transferowa równa jest kosztom całkowitym wytworzenia przedmiotu transferu, ewentualnie powiększonym o narzut zysku. W drugim przypadku cena bazuje na kosztach zmiennych powiększonych o marżę brutto.

Rachunek kosztów całkowitych, zwany też rachunkiem kosztów pełnych, odpowiada wymogom obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej w Polsce. Jest on używany przede wszystkim do kalkulacji jednostkowych kosztów wytworzenia produktów w celu wyceny zapasów produkcji niesprzedanej i ustalenia wyniku finansowego. Stosowany do sporządzenia kalkulacji historycznego kosztu wytworzenia, dostarcza on także informacji do oceny rentowności produktów [11, s. 37].

W rachunku kosztów pełnych przyjmuje się, że wszystkie koszty wytworzenia poniesione przez przedsiębiorstwo powinny być rozliczone na wytworzone produkty. Pozyskanie danych o kosztach jest możliwe z systemu ewidencji księgowej w podziale na koszty bezpośrednie i pośrednie. Rachunek kosztów pełnych odzwierciedla tym podziałem nastawienie na procesy produkcyjne, dostarczając informacji przydatnych przy ocenie ich efektywności [11, s. 56]. Produkty wyceniane są według technicznego kosztu wytworzenia lub po uwzględnieniu kosztów zarządu oraz kosztów sprzedaży po koszcie całkowitym.

Formuła ceny transferowej opartej na koszcie całkowitym ma wiele wad. Podstawową jest udział w cenie kosztów stałych, co powoduje dostarczanie informacji nieprzydatnych przy podejmowaniu decyzji krótkookresowych w przypadku niepełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych lub wahań ilości sprzedaży produktów. Ujęcie kosztów pełnych przy ustalaniu ceny transferowej bazuje na założeniu, że długookresowo wszystkie koszty, w tym także koszty stałe, powinny zostać pokryte. W krótkim okresie natomiast powinny być pokryte przede wszystkim koszty zmienne. Wadą rachunku kosztów pełnych jest rozliczanie kosztów na podstawie uproszczenia polegającego na przyjęciu założenia co do proporcjonalnej zależności wszystkich kosztów wytworzenia od wielkości produkcji. Dobór kluczy rozliczeniowych do rozliczania kosztów pośrednich produkcji między poszczególne asortymenty produkcji jest zagadnieniem w dużym stopniu niejednoznacznym, ponieważ klucze dobierane są arbitralnie [11, s. 56–57]. Ma to wpływ na zniekształcanie jednostkowych kosztów wytworzenia produktów.

Zaletą rachunków kosztów pełnych jest fakt, że system ten odzwierciedla długookresowy wynik finansowy, eliminując wpływ krótkookresowych wahań wielkości sprzedaży na jego poziom. Problem rachunku kosztów całkowitych leży w niewłaściwym sposobie rozliczania kosztów pośrednich w ramach kalkulacji doliczeniowej, nieuwzględniającym przyczyn ich powstawania [1, s. 719].

W literaturze przedmiotu wada formuły ustalania cen transferowych na podstawie kosztów całkowitych powiększonych o narzut zysku nazwana jest efektem „kuli śnieżnej”, który polega na kumulowaniu narzutu kosztów ogólnych w transakcjach wewnętrznych, prowadzącym do zbyt wysokiego poziomu ceny produktu finalnego i zmniejszenia tym samym jego konkurencyjności [7, s. 447–448].

Wady systemu rachunku kosztów pełnych są w istotnym zakresie eliminowane przez rachunek kosztów zmiennych, który dostarcza informacji przydatnych przy ocenie rentowności różnych zakresów działalności przedsiębiorstwa, szczególnie za pomocą wielostopniowego i wielkoblokowego rachunku kosztów zmiennych [11, s. 82].

Podstawowym problemem formuły ustalania cen transferowych na podstawie kosztów zmiennych jest określenie wysokości marży brutto. Zbyt nisko skalkulowana powoduje, że dostawca nie jest w stanie pokryć swoich kosztów stałych i wypracować odpowiedniego zysku. Zbyt niska marża brutto może spowodować nieoptymalne rozmiary wymiany wewnętrznej, co może się okazać niekorzystne dla przedsiębiorstwa jako całości.

Zarówno formuła kalkulacji cen transferowych na podstawie kosztów całkowitych, jak i na podstawie kosztów zmiennych mają wady, które próbuje wyeliminować formuła dwustopniowego systemu cen transferowych, oparta na koszcie zmiennym uzupełnionym o płaconą okresowo stałą opłatę obejmującą część kosztów stałych dostawcy oraz zwrot na jego zaangażowanych aktywach. Wysokość owej opłaty zależy od planowanego stopnia wykorzystania przez odbiorcę potencjału produkcyjnego dostawcy [9, s. 56].

Rachunek kosztów zmiennych wykorzystywany jest zarówno przy ustalaniu cen sprzedaży produktów, jak i przy określaniu dolnych granic cen. Zgodnie z popytową formułą ustalania ceny sprzedaży produktu cena powinna zapewnić pokrycie kosztów zmiennych oraz zagwarantować określoną marżę na pokrycie kosztów stałych i zysku ze sprzedaży. Minimalna cena sprzedaży w decyzjach krótkoterminowych powinna się równać jednostkowym kosztom zmiennym. Koszty stałe nie zostaną w tej sytuacji pokryte, ponieważ w krótkim okresie uważa się je za nieistotne, przy czym należy uwzględnić stopień wykorzystania mocy produkcyjnych przedsiębiorstwa. Jeśli zrealizowanie dodatkowej oferty będzie wymagało poniesienia dodatkowych kosztów stałych, wtedy dolna granica ceny powinna, oprócz kosztów zmiennych, uwzględniać także przyrost kosztów stałych. W przypadku ograniczonych zdolności produkcyjnych realizacja oferty będzie możliwa przy jednoczesnym zmniejszeniu produkcji innych produktów, co spowoduje utratę marży osiągniętej na ich sprzedaży. W takim przypadku dolna granica ceny powinna, oprócz kosztów zmiennych, uwzględniać utraconą marżę pokrycia [11, s. 82].

Ceny transferowe kosztowe mogą być oparte na kosztach rzeczywistych lub standardowych. Koszty standardowe są odmianą kosztów postulowanych, dla których podstawą są wyznaczone analitycznie oraz uzasadnione technicznie i technologicznie normy zużycia czynników produkcji. Koszty te wyznaczają uznany za prawidłowy i racjonalny poziom kosztów, niezbędny do wykonania określonego zadania produkcyjnego w danych warunkach [10, s. 172].

Przyjęcie kosztów rzeczywistych przy ustalaniu cen transferowych powodowałoby pokrycie wszystkich kosztów u dostawcy dóbr lub usług w transakcji wewnętrznej, a co za tym idzie sankcjonowałoby jego niegospodarność, przerzucając jej ciężar i ryzyko związane z powstaniem odchylenia kosztów rzeczywistych od standardowych na odbiorcę. Ceny transferowe oparte na kosztach standardowych pozwalają pozostawić ryzyko oraz motywację do optymalnego zarządzania u dostawcy. Rachunek kosztów standardowych, pełniąc funkcję motywacyjną, daje podstawę do podejmowania działań sprzyjających zwiększeniu efektywności wykorzystania czynników produkcji, ponieważ z góry integruje standardy w postaci norm i limitów, stanowiących zadania do wykonania, z pomiarem wykonania zadań kosztowych [11, s. 105].

W przypadku porozumienia pomiędzy dostawcą a odbiorcą co do ceny transferowej opartej na kosztach standardowych dostawca może wykorzystać znajomość własnych kosztów rzeczywistych w celu zwiększenia rentowności. Wadą przyjęcia

kosztów standardowych w kalkulacji ceny transferowej jest brak możliwości skorzystania przez odbiorcę z niższych kosztów rzeczywistych dostawcy, co byłoby optymalne z perspektywy całego przedsiębiorstwa. Dostawca bowiem nie jest zainteresowany zakomunikowaniem tej informacji odbiorcy. Jest to jedyna wada przyjmowania kosztów standardowych do ustalania ceny transferowej.

Rachunek kosztów standardowych pozwala na analizę odchyleń kosztów rzeczywistych od kosztów standardowych, umożliwiając wyodrębnienie wpływu różnych czynników na poziom poniesionych kosztów oraz określenie powodów wahań kosztów rzeczywistych w stosunku do kosztów standardowych. W przypadku wyłącznie odchyleń ilościowych należy ustalić, kto jest odpowiedzialny za pokrycie kosztów spowodowanych niewykorzystanymi mocami produkcyjnymi. Jeśli odbiorca decyduje o zamawianej ilości dobra lub usługi w transakcji wewnętrznej, powinien on zostać obciążony ceną transferową ustaloną na bazie kosztów rzeczywistych dostawcy. Jeśli decyzję o wielkości własnych mocy produkcyjnych podejmuje dostawca, powinien on obciążyć odbiorcę ceną transferową skalkulowaną na podstawie kosztów standardowych [6, s. 592].

Koszty standardowe pełnią obok funkcji motywacyjnej i analitycznej także funkcję kalkulacyjną, w której ramach ułatwiają one proces rozliczania kosztów pośrednich na poszczególne produkty lub zlecenia, stanowiąc dla nich klucze rozliczeniowe [11, s. 106]. Ponieważ na podstawie jednostkowych kosztów standardowych kalkulowane są ceny produktów lub zleceń, rachunek kosztów standardowych wykorzystywany jest przy ustalaniu cen transferowych w rozliczeniach między wyodrębnionymi ośrodkami w przedsiębiorstwie. Ze względu na przytoczone powyżej argumenty wydaje się właściwe, niezależnie od przyjętej kosztowej formuły ustalania cen transferowych, przyjmowanie za podstawę kosztów standardowych, a nie kosztów rzeczywistych.

Największy wpływ na teorię cen transferowych wywarła formuła ustalania ceny transferowej na podstawie kosztów krańcowych, która nie wynika z teorii rachunkowości, lecz z ogólnej teorii ekonomii. Koszty krańcowe wskazują relację pomiędzy wielkością kosztów całkowitych a zmianami w liczbie sprzedanych produktów. Zgodnie z definicją koszty krańcowe to zmiana kosztów wytworzenia, składających się z kosztów stałych i zmiennych, spowodowana wzrostem produkcji o jedną dodatkową jednostkę. Przy założeniu, że koszty stałe w ramach danych zdolności produkcyjnych nie zmieniają się, zmiana kosztów wytworzenia zależeć będzie wyłącznie od kosztów zmiennych [16, s. 105].

Cena transferowa wyznaczona na poziomie kosztu krańcowego, równego jednostkowemu kosztowi zmiennemu, powoduje powstanie straty równej kosztom stałym w oddziale dostawcy, ponieważ całość nadwyżki wytworzonej w przedsiębiorstwie przypada oddziałowi nabywcy. Zakłóca to właściwy pomiar wyników poszczególnych ośrodków [9, s. 41].

Wykorzystanie rachunku kosztów krańcowych do ustalania optymalnej ceny transferowej zakłada osiągnięcie teoretycznego optimum, jakim jest maksymalizacja

zysku całego przedsiębiorstwa. Może to mieć miejsce w różnych sytuacjach, zarówno w przypadku konkurencji doskonałej i niedoskonałej, jak i dla centrów kosztów i centrów zysku wyodrębnionych w ramach tego przedsiębiorstwa [16, s. 124].

Model ekonomiczny ustalania cen transferowych ma za zadanie wyznaczenie teoretycznie poprawnej ceny transferowej, która jako zmienna decyzyjna będzie prowadziła do podjęcia przez oddziały samodzielnych decyzji zgodnych z celami całego przedsiębiorstwa. Sposób wyznaczenia optymalnej ceny zależy od cech rynku zewnętrznego półproduktów, będących przedmiotami wymiany wewnętrznej. Przyjmując założenie rynku doskonale konkurencyjnego, optymalną ceną transferową będzie cena rynkowa. W przypadku wystąpienia kosztów sprzedaży na rynku zewnętrznym cena transferowa powinna być pomniejszona o zaoszczędzone koszty, odzwierciedlając korzyści ze sprzedaży wewnętrznej. Jeśli rynek półproduktów jest niedoskonały lub brak jest takiego rynku, wówczas teoretycznie poprawną ceną transferową jest koszt krańcowy oddziału dostawcy ustalony dla optymalnego poziomu produkcji [9, s. 40].

Praktyczne zastosowanie powyższego modelu ekonomicznego ma istotne ograniczenia. Zastosowanie ceny rynkowej jako ceny transferowej może być trudne, ponieważ nawet produkty lub usługi mające swój odpowiednik na rynku zwykle różnią się jakością, jak też warunkami dostawy, gwarancji czy płatności. Transakcje na rynku zewnętrznym obciążone są większym ryzykiem niż transakcje wewnętrzne. Rynek nie jest więc zawsze właściwym punktem odniesienia, zwłaszcza że warunki na rynku zwykle znacznie odbiegają od modelu doskonale konkurencyjnego. Koncepcja kosztów krańcowych jest trudna do zastosowania w praktyce ze względu na trudności z ustaleniem funkcji określającej zależność wielkości ceny od poziomu sprzedaży, a więc także funkcji przychodów [9, s. 40].

Omawiany model ekonomiczny ustalania cen transferowych zakłada, że osiągnięcie optimum przez całe przedsiębiorstwo jest ważniejsze niż zachowanie autonomii oddziałów. Ponadto przyjmuje on dokładną znajomość kosztów i przychodów oddziałów przez kierownictwo centrali, które powinno ustalać optymalne ceny transferowe prowadzące oddziały do podejmowania decyzji korzystnych dla całego przedsiębiorstwa. Ustalenie cen transferowych za pomocą modelu ekonomicznego prowadzi do nieodpowiedniej alokacji zysków w ramach zdecentralizowanego przedsiębiorstwa, co utrudnia pomiar wyników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Model ekonomiczny oprócz powyższych ograniczeń pomija zupełnie strukturę i strategię przedsiębiorstwa [9, s. 45].

Podsumowując można stwierdzić, że formuła ceny transferowej opartej na kosztach może być wykorzystywana przy zachowaniu pewnych warunków [7, s. 450]:

1. W przypadku dodatkowych zamówień krótkookresowych wycena powinna opierać się na kosztach przyrostowych, które są kosztami zmiennymi powiększonymi o ewentualne dodatkowe koszty stałe bądź utracone korzyści. W przypadku transakcji długookresowych, angażujących znaczny potencjał wytwórczy przedsiębior-



stwa, podstawą kalkulacji ceny transferowej powinny być koszty całkowite, ponieważ koszt zmienny nie odzwierciedla w pełni wszystkich zużywanych zasobów.

2. Z ceny transferowej należy wyłączyć koszty puste, jeżeli są powodowane przez decyzję odbiorcy w transakcji wewnętrznej.

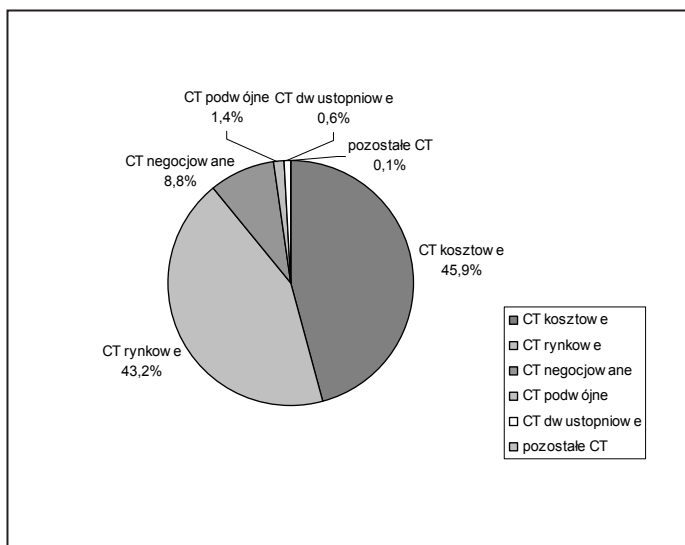
3. Do ceny transferowej nie należy wliczać kosztów ogólnych całego przedsiębiorstwa, rozliczanych sztucznie na poszczególne oddziały.

Należy wspomnieć, że umowne ceny transferowe negocjowane są pomiędzy kontrahentami wewnętrznymi w zakresie ceny ustalonej na podstawie kosztu zmiennego wraz z utraconymi korzyściami dostawcy a najniższą ceną występującą na rynku zewnętrznym.

#### 4. Praktyka stosowania cen transferowych opartych na kosztach

W roku 2006 N. Eichinger [2, s. 151] przeprowadził badanie 104 austriackich przedsiębiorstw działających w różnych branżach. Z wyników badań przedstawionych na rys. 1 wynika, że ceny transferowe na bazie kosztów są stosowane najczęściej. Chcąc wyjaśnić popularność ustalania cen transferowych na bazie kosztów całkowitych, należy wskazać na wspomnianą łatwość pozyskania informacji o kosztach z systemu rachunkowości finansowej przedsiębiorstwa oraz prostotę sporządzania kalkulacji.

Uwzględnianie kosztów całkowitych w kalkulacji ceny uzasadnione jest koniecznością uświadamiania osób kierujących w zakresie wszystkich ponoszonych



**Rys. 1.** Średni udział stosowanych różnych formuł ustalania cen transferowych (CT)

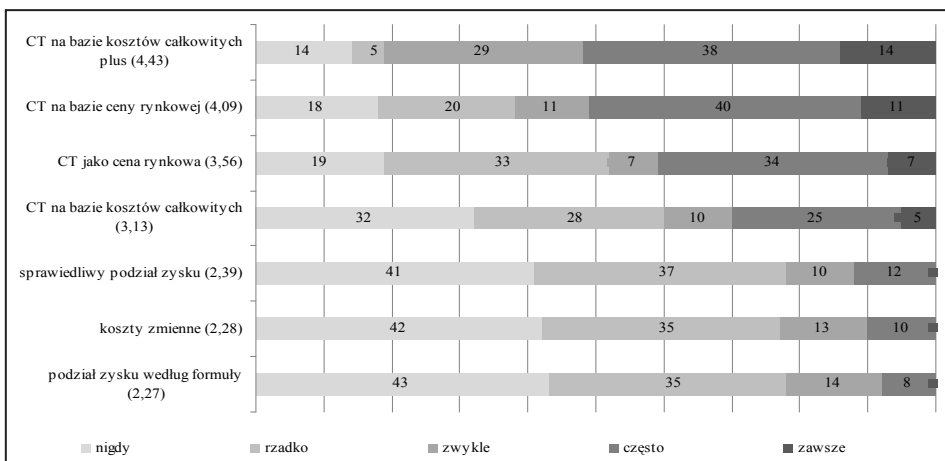
Źródło: opracowanie własne na podstawie [2, s. 164].

kosztów w ich ośrodku odpowiedzialności. Odrzucanie w praktyce cen transferowych opartych na kosztach krańcowych, a faworyzowanie tych opartych na kosztach całkowitych jest zazwyczaj argumentowane długotrwałymi relacjami partnerów w transakcjach wewnętrznych [6, s. 600].

Podobne wyniki badań uzyskali w 2006 roku D. Pfaff i U. Stefani [13, s. 517–524], badając 167 szwajcarskich przedsiębiorstw (z wyłączeniem banków i ubezpieczycieli). Wyniki ich badań przedstawione na rys. 2 wskazują, że do celów zarządczych ceny transferowe najczęściej kalkulowane są na podstawie kosztów całkowitych z uwzględnieniem narzutu.

Do zbliżonych wniosków doszedł D. Scholdei [15, s. 66], według którego z badanych 41 niemieckich przedsiębiorstw aż 24 stosowały ceny transferowe kalkulowane na podstawie kosztów całkowitych, a 12 ustalało je na podstawie kosztów całkowitych z uwzględnieniem narzutu zysku.

R. Ewert i A. Wagenhofer [6, s. 582] twierdzą, że pomimo trudności z bezpośrednim porównaniem badań nad wykorzystaniem formuł kształtowania cen transferowych w praktyce, można stwierdzić, że najczęściej spotykaną podstawą ich ustalania są koszty. Następną grupę stanowią ceny transferowe na bazie cen rynkowych. Ceny negocjowane znajdują się na trzeciej pozycji.



**Rys. 2.** Częstotliwość stosowania metod ustalania cen transferowych (CT) w praktyce szwajcarskich przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie własne na podstawie [13, s. 517–524].

Zgodnie z wynikami badań dotyczących cen transferowych przytaczanymi przez C. Emanuel i M. Mehafdi [3, s. 48] najbardziej rozpowszechnionymi w Wielkiej Brytanii metodami ustalania cen transferowych w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych były ceny rynkowe oraz metoda „koszt pełny plus”.

W niemal wszystkich wspomnianych wynikach badań widać, że ceny transferowe formułowane na bazie cen rynkowych lub zastosowane wprost ceny rynkowe stanowią drugą z najczęściej stosowanych kategorii.

Biorąc pod uwagę wytyczne Organizacji Współpracy Ekonomicznej i Rozwoju (OECD) [12] oraz odpowiednie polskie przepisy podatkowe [14], firmy powinny stosować do celów podatkowych w pierwszej kolejności transakcyjne metody ustalania cen transferowych<sup>1</sup>. Można więc przyjąć wniosek, że przedsiębiorstwa z praktycznego punktu widzenia dostosowują formuły ustalania cen transferowych do przepisów podatkowych w zakresie cen transferowych, unikając tym samym kosztów używania równolegle drugiego systemu cen transferowych do celów zarządczych [1, s. 747]. Zgodnie z wynikami międzynarodowego badania przeprowadzonego przez Ernst & Young w roku 2005 [5] wśród stosowanych przez przedsiębiorstwa metod ustalania cen transferowych dominuje metoda rozsądnej marży „koszt plus” oraz metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. Potwierdzenie podobnego postępowania wśród przedsiębiorstw polskich można odnaleźć w badaniach przeprowadzonych w roku 2004 przez Ernst & Young [4], którego wyniki przedstawia tab. 1. Najczęściej stosowaną metodą jest metoda rozsądnej marży „koszt plus”. Wyniki badań nie wskazują jednak, jakie koszty stanowią podstawę kalkulacji ceny transferowej. Zależnie od typu transakcji liczba przedsiębiorstw stosujących metodę rozsądnej marży „koszt plus” waha się od 23% w przypadku transakcji pożyczek wewnątrz

**Tabela 1.** Częstotliwość użycia podatkowych metod ustalania cen transferowych przez polskie przedsiębiorstwa w (%)

| Rodzaje transakcji                  | Metody ustalania cen transferowych |     |    |     |      |      |
|-------------------------------------|------------------------------------|-----|----|-----|------|------|
|                                     | CUP                                | RPM | C+ | PSM | TNMM | Inne |
| Gotowych wyrobów                    | 21                                 | 14  | 48 | 3   | 11   | 2    |
| Surowców                            | 23                                 | 14  | 49 | 0   | 8    | 6    |
| Usług                               | 20                                 | 5   | 57 | 5   | 7    | 7    |
| Wartości niematerialnych i prawnych | 22                                 | 14  | 34 | 10  | 3    | 16   |
| Prac badawczo-rozwojowych           | 0                                  | 4   | 64 | 14  | 7    | 11   |
| Dystrybucji towarów                 | 5                                  | 23  | 48 | 5   | 11   | 8    |
| Pożyczek wewnątrz grupy             | 63                                 | 1   | 23 | 1   | 2    | 9    |
| Innych usług finansowych            | 33                                 | 9   | 33 | 6   | 3    | 15   |
| Innych                              | 20                                 | 10  | 20 | 10  | 10   | 30   |

Legenda: CUP – metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (Comparable Uncontrolled Price), RPM – metoda ceny odprzedaży (Resale Price Method), C+ – metoda koszt plus (Cost Plus), PSM – metoda podziału zysków (Profit Split Method), TNMM – metoda marży transakcyjnej netto (Transactional Net Margin Method).

Źródło: opracowanie własne na podstawie [4, s. 17].

<sup>1</sup> Obejmują one: metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odprzedaży oraz metodę rozsądnej marży „koszt plus”.

grupy do 64% dla transakcji związanych z badaniami i rozwojem. Jak wskazują wyniki badań zawarte w tab. 1 wysoki udział metod ustalania cen transferowych, które z teoretycznego punktu widzenia są dla podanych typów transakcji niewłaściwe, może wynikać z błędnej analizy sytuacji i niewłaściwego dobru metody lub z trudności związanych z dostępnością informacji umożliwiających identyfikację porównywalnych transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązanymi [4, s. 18].

Metoda rozsądnej marży „koszt plus” powinna być stosowana do transakcji, dla których znalezienie na rynku wyrobów lub usług porównywalnych jest praktycznie trudne lub wręcz niemożliwe. Dotyczy to głównie specyficznych półproduktów, usług oraz badań i rozwoju. Dziwi więc w tym kontekście stosowanie przez polskie przedsiębiorstwa metody rozsądnej marży „koszt plus” do transakcji pożyczek wewnątrz grupy, gdzie właściwą metodą powinna być metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. W przypadku dystrybucji towarów zdecydowanie bardziej poprawna jest metoda ceny odprzedaży.

Z przeglądu wyników powyższych badań nad praktyką stosowania różnych metod ustalania cen transferowych można wnioskować, że najczęściej stosowane są kosztowe formuły ustalania cen transferowych.

## 5. Podsumowanie

Wdrożenie systemu cen transferowych wiąże się z koniecznością wyceny transakcji wewnętrznych pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności powstałymi wskutek decentralizacji przedsiębiorstwa. Ceny transferowe, pełniąc funkcję systemu rozliczeń wzajemnych, mogą być kształtowane odpowiednio do charakteru takiego ośrodka. Mogą one być oparte na kosztach albo na cenach rynkowych. Za podstawę cen transferowych formułowanych na bazie kosztów można przyjąć koszty rzeczywiste bądź standardowe koszty wytworzenia na poziomie kosztów zmiennych lub kosztów pełnych. Cena na bazie kosztów pełnych jest uzupełniana o narzut zysku. Jeśli podstawą ceny są koszty zmienne, powinny one być powiększone o marżę brutto pokrywającą utracone korzyści, uzasadniony przyrost kosztów stałych oraz uwzględniającą zysk. Jak wspomniano w artykule, niezależnie od wybranej kosztowej formuły ustalania cen transferowych, za podstawę kalkulacji należy przyjmować koszty standardowe, a nie koszty rzeczywiste.

Porównując przytoczone wyniki badań nad wykorzystaniem w praktyce metod kształtowania cen transferowych, można stwierdzić, że najczęściej spotykaną podstawą ich ustalania są koszty całkowite lub koszty te powiększone o narzut zysku. Najczęstszym powodem stosowania tej formuły kształtowania ceny transferowej jest łatwość pozyskania informacji o kosztach z systemu rachunkowości finansowej przedsiębiorstwa oraz prostota sporządzania kalkulacji. Przedsiębiorstwa przyjmują długookresową perspektywę dla transakcji wewnętrznych, stąd też uzasadnione jest oczekiwanie pokrycia w cenie transferowej kosztów całkowitych.

Przedsiębiorstwa, chcąc uniknąć kosztów używania równoległe drugiego systemu cen transferowych do celów zarządczych, decydują się na stosowanie formuły

ustalania cen transferowych wymaganej przez przepisy podatkowe. Z wyników przytoczonych badań w zakresie metod ustalania cen transferowych do celów podatkowych wynika, że najczęściej stosowana jest metoda rozsądnej marży „koszt plus” oraz jako kolejna metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej.

## Literatura

- [1] Coenenberg A., *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, Stuttgart 2009.
- [2] Eichinger N., *Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling*, Wiedeń 2008.
- [3] Emanuel C., Mehafdi M., *Transfer Pricing*, London 1994.
- [4] Ernst & Young, *Ceny transferowe w Polsce, Raport z badań 2004*, Warszawa 2004.
- [5] Ernst & Young, *2005–2006 Global Transfer Pricing Surveys – Global Transfer Pricing Trends, Practices and Analysis*, 2005.
- [6] Ewert R. i Wagenhofer A., *Interne Unternehmensrechnung*, Berlin–Heidelberg 2008.
- [7] Jaruga A.A., Kabalski P., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza*, Warszawa 2010.
- [8] Jarugowa A., Skowroński J., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Warszawa 1986.
- [9] Kabalski P., *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, Gdańsk 2001.
- [10] Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Wrocław 2009.
- [11] Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, Warszawa 2010.
- [12] OECD, *Wytoczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych z 1995 roku*, Warszawa 2004.
- [13] Pfaff D., Stefani U., *Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis – Eine Bestandsaufnahme zu Zwecken und Methoden*, „Controlling“ 2006.
- [14] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 roku 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 z 2009 r., nr 160, poz. 1268 ze zm.
- [15] Scholdei D., *Verrechnungspreise zur Steuerung divisionaler Unternehmen*, Augsburg 1990.
- [16] Sojak S., *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001.
- [17] Weber J., Stoffels M., Kleindienst I., *Internationale Verrechnungspreise im Konzern*, Vallendar 2004.
- [18] Wyciśłok J., *Ceny transferowe, Przedsiębiorstwa powiązane, przerzucanie dochodów*, Warszawa 2006.

## COST BASED TRANSFER PRICE FORMULAS IN THE LIGHT OF THEORY AND PRACTICE OF THEIR IMPLEMENTATION

**Summary:** The implementation of transfer prices is associated with the company decentralization and the rise of responsibility accounting centres where transfer prices act as an internal exchange system for semi-products, goods and services, intra company loans and intangibles. Transfer prices can be based on costs, market prices or be negotiated. According to the results of surveys of applying the transfer pricing methods in practice, it can be observed that the most common formula is based on the full cost, sometimes on the full cost plus mark-up.