

Barbara Gierusz, Teresa Martyniuk

Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Autor do korespondencji: Teresa Martyniuk, teresa.martyniuk@ug.edu.pl

POMIAR I UJAWNIANIE TRANSAKCJI MIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI W REGULACJACH PRAWA BILANSOWEGO I PODATKOWEGO

Streszczenie: Postępujący proces globalizacji gospodarki światowej spowodował, że coraz więcej transakcji odbywa się wewnątrz grup kapitałowych. Istnienie powiązań pomiędzy podmiotami ułatwia swobodne ustalanie cen w transakcjach między nimi oraz wykorzystanie cen do osiągnięcia istotnych celów przedsiębiorstwa. Ceny ustalane między podmiotami powiązаныmi są wykorzystywane przede wszystkim jako narzędzie do redukcji obciążeń podatkowych. Władze poszczególnych państw bronią się przed takim uszczupleniem swoich dochodów i wprowadzają regulacje mające zapobiegać transferowi zysków. W kwestii opodatkowania transakcji dokonywanych w ramach przedsiębiorstw ponadnarodowych można mówić o międzynarodowym konsensusie. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zaleca ustalanie cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi na podstawie ceny rynkowej, czyli takiej, jaką między sobą ustaliłyby podmioty niezależne, a więc ceny transakcyjnej. Większość krajów, w tym Polska, przyjęła takie rozwiązanie. Zagadnienie cen transferowych jest determinowane krajowymi i międzynarodowymi regulacjami prawnymi w obszarze prawa bilansowego i podatkowego. Szczególną rangę przypisano obowiązkowej dokumentacji podatkowej w tym obszarze, a także zakresowi ujawnień informacji na temat transakcji między podmiotami powiązаныmi.

Słowa kluczowe: jednostki powiązane, cena transakcyjna, dokumentacja między podmiotami powiązаныmi.

Klasyfikacja JEL: H32, M41.

MEASURE AND RECOGNITION OF TRANSACTIONS BETWEEN RELATED PARTIES IN ACCOUNTING AND TAX LAW REGULATIONS

Abstract: The progressive process of globalisation of the world economy results in an increasing number of transactions being made within groups of companies. Links between the entities facilitate an uninhibited setting of prices and the use of prices to reach an important company's goals. Prices set among related parties are used primarily as a tool for reducing tax burden. Governments protect themselves against such a reduction of their income by introducing regulations aimed at preventing profit transfers. There is an international consensus in terms of taxation of transactions made by transnational companies. The OECD recommends setting prices in related parties' transactions based on market price, i.e. a price which would be set by independent entities, that is the transaction price. Most countries, including Poland, have accepted such a solution. The issue of transfer prices is determined by national and international accounting and tax law regulations. Obligatory documentation for tax purposes, as well as the scope of disclosure of information relating to transactions made between related parties, is of particular importance.

Keywords: related parties, transaction price, documentation between related parties.

Wstęp

Jedną z ważnych cech współczesnej gospodarki jest coraz większy w niej udział przedsiębiorstw powiązanych ze sobą kapitałowo lub osobowo. Dotyczy to zarówno krajowych grup kapitałowych, jak i przedsiębiorstw wielonarodowych. Rozwój grup kapitałowych jest bezpośrednio związany z trwającą od lat siedemdziesiątych XX wieku intensywną integracją gospodarek różnych krajów będącą głównie efektem: globalizacji gospodarki światowej, rozwoju bezpośrednich inwestycji zagranicznych (zwłaszcza w formie fuzji i przejęć), rozwoju handlu międzynarodowego i ograniczenia jego barier, wzrostu liczby aliansów strategicznych, udoskonalenia w dziedzinie informatyki i komunikacji oraz ujednolicenia regulacji życia społeczno-gospodarczego. Sytuacja ta powoduje, że coraz większego znaczenia nabiera informacyjny charakter rachunkowości, a przede wszystkim sprawozdawczości finansowej. Cele sprawozdań finansowych w znacznej mierze podporządkowane są inwestorom, którzy, dysponując kapitałem, oczekują odpowiednich informacji pozwalających na podejmowanie właściwych decyzji co do zaangażowania własnych środków. Bardzo ważne i zarazem niezwykle trudne jest więc osiągnięcie

równowagi pomiędzy zaspokajaniem potrzeb informacyjnych inwestorów a przydatną i wierną prezentacją rzeczywistości gospodarczej. Procesy globalizacyjne sprawiły, że inwestorzy prowadzący działalność na rynkach międzynarodowych inwestują w spółki z różnych krajów [Nowak 2014, s. 118–119]. Stawia to przed państwami nowe wyzwania związane między innymi z kwestią opodatkowania i transferu zysków za granicę, a w przypadku transakcji realizowanych w obrębie krajowych grup kapitałowych, możliwość wystąpienia podwójnego opodatkowania dochodów z transakcji.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty pomiaru transakcji między jednostkami powiązanymi w regulacjach prawa bilansowego oraz podatkowego. Zaprezentowano w nim także wskazany w tych regulacjach zakres informacji ujawnianych między podmiotami powiązanymi. Przygotowując opracowanie, przeprowadzono krytyczną analizę literatury przedmiotu oraz analizę porównawczą.

1. Rodzaje powiązań pomiędzy podmiotami

Zgodnie z ustawą o rachunkowości [Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r., art. 3 ust. 1 pkt 43] za powiązane uznaje się dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej. Definicja ta dotyczy więc wyłącznie jednostek dominujących oraz zależnych, w przeciwieństwie do wcześniej obowiązującego, niezwykle szerokiego zakresu tego pojęcia [Janowicz 2015, s. 514].

Przed dostosowaniem krajowej regulacji do wymogów Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE za powiązane z daną jednostką uznawano jednostkę dominującą, znaczącego inwestora, jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone oraz znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, a także wspólnika jednostki współzależnej. Podmiotami powiązanymi mogły więc być spółki prawa handlowego, czyli spółki kapitałowe (z ograniczoną odpowiedzialnością oraz akcyjne), a także spółki osobowe (jawne, partnerskie, komandytowe i komandytowo-akcyjne), jak również przedsiębiorstwa państwowe.

Szerzej nawet, niż było to w ustawie o rachunkowości przed jej zmianą z roku 2015, podmioty powiązane definiuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości „Ujawnienie informacji o podmiotach powiązanych” (MSR 24), uznając za takie, oprócz podmiotów kapitałowo powiązanych z jednostką, także podmioty powiązane osobowo, czyli:

- osobę lub bliskiego członka rodziny tej osoby, sprawujących kontrolę lub współkontrolę nad jednostką sprawozdawczą,

- członków kluczowego personelu kierowniczego jednostki lub jej jednostki dominującej,
- podmioty będące programami świadczeń po okresie zatrudnienia skierowanych do pracowników jednostki lub podmiotu z nią powiązanego [MSSF 2011]¹.

Przyjęta dla celów podatkowych definicja podmiotów powiązanych znacznie odbiega od rozwiązań stosowanych w prawie bilansowym. Zgodnie z regulacjami prawa podatkowego (uopd) [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 11 ust. 1], podmioty są powiązane, jeśli jeden z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem lub w jego kontroli, albo posiada udział w jego kapitale. Z podmiotami powiązanymi mamy także do czynienia, jeśli te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie – bezpośrednio lub pośrednio – biorą udział w zarządzaniu tymi podmiotami lub w ich kontroli, albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Przesłanki powiązań pomiędzy podmiotem krajowym a podmiotem zagranicznym wskazuje art. 11 uopd. Podmioty zagraniczne uznaje się za powiązane z podatnikiem, gdy spełniony jest jeden z następujących warunków [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 11 ust. 1]:

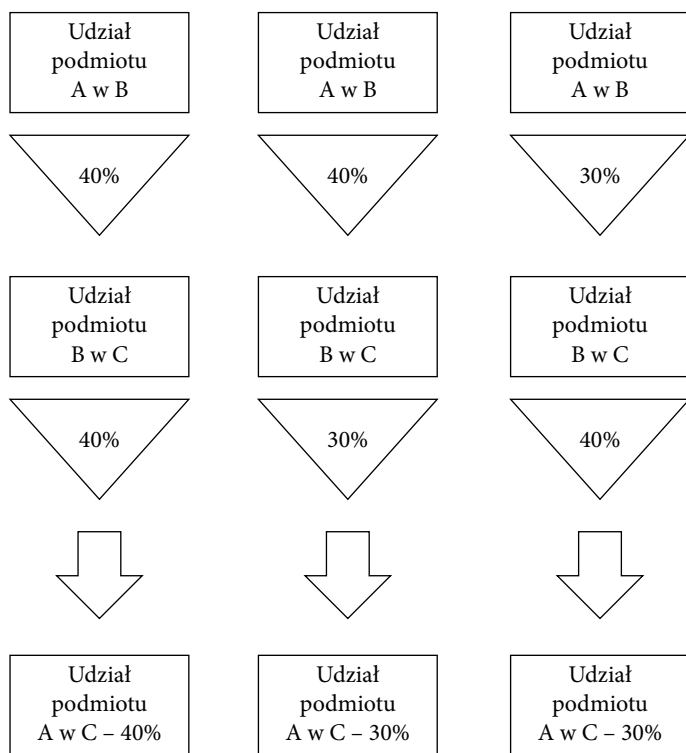
- „podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej *podmiotem krajowym*, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, zwana dalej *podmiotem zagranicznym*, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
- te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały”.

W ustawie określone zostało także pojęcie *pośredniego udziału w kapitale podmiotu*. Udział pośredni posiadany w kapitale innego podmiotu określa się następująco:

¹ Zob. także P. Kabalski [2010, s. 202].

- jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego określony udział, a ten z kolei taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości;
- jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 11 ust. 5b].

Ilustruje to rysunek 1.



Rysunek 1. Sposób ustalania wielkości udziału pośredniego

Źródło: na podstawie art. 11 ust. 5b Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Ustawa określa również, kiedy za powiązane należy uznać podmioty krajowe. Jest tak wówczas, gdy [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 11 ust. 4]:

- „podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego (wynoszący co najmniej 25%), albo

- te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów”.

Dwa podmioty krajowe zostaną także uznane za powiązane, jeżeli zachodzą między nimi związki [Szarpak 2006, s. 24–25]:

- o charakterze rodzinnym – przez które rozumie się małżeństwo, pokrewieństwo oraz powinowactwo do drugiego stopnia; należy pamiętać, że powinowactwo, czyli związek, jaki istnieje pomiędzy małżonkiem a krewnymi drugiego małżonka, nie ustanie nawet w przypadku rozwodu; jedynie stwierdzenie nieważności małżeństwa powoduje, iż uznaje się, że powinowactwo nigdy nie zaistniało;
- wynikające ze stosunku pracy – a ponieważ w prawie podatkowym nie ma definicji stosunku pracy, należy się posłużyć definicją wynikającą z kodeksu pracy²;
- na uwagę zasługuje to, że nie zawsze nawiązanie stosunku pracy powoduje powstanie powiązania; aby takie wystąpiło, umowa o pracę musi być zawarta między osobami, które są związane z dwoma przedsiębiorstwami, a powiązanie między pracownikiem a pracodawcą musi wpływać na funkcjonowanie tych podmiotów;
- majątkowe – przy czym pojęcie *powiązań majątkowych* w omawianej ustawie również nie zostało zdefiniowane.

Podmiotami krajowymi powiązanymi są także te, w których między osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządcze, nadzorcze albo kontrolne zachodzą związki majątkowe, rodzinne, wynikające ze stosunku pracy lub jeżeli którakolwiek z osób łączy funkcje zarządzające, kontrolne lub nadzorcze w tych podmiotach [Szarpak 2006, s. 25].

Zdefiniowanie podmiotów powiązanych decyduje o zakresie zastosowania przepisów związanych z pomiarem transakcji między nimi, gdyż wskazuje jednostki, których rozwiązania te dotyczą. Mimo istniejących przepisów regulujących te kwestie często trudno jest ustalić związki pomiędzy podmiotami oraz wskazać osoby, wpływając na ich działalność, gdyż struktury organizacyjne przedsiębiorstw, w szczególności wielonarodowych, są bardzo skomplikowane [Sojak i Baćkowski 2013, s. 29 i s. 37].

² Przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca – do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem [Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r].

2. Pomiar transakcji między podmiotami powiązanymi

Ważnym aspektem rachunkowości jest generowanie przez nią informacji posiadających walor użyteczności. Kontekst ten został uwzględniony w definicji rachunkowości sporządzonej przez American Accounting Association – „rachunkowość to proces identyfikowania, pomiaru i przekazywania informacji o treści ekonomicznej dla dokonywania ocen i decyzji przez użytkowników informacji” [Świderska 2012, s. 19]. Pomiar w rachunkowości jest procesem ciągłym, nieustannie jej towarzyszącym, poczynając od zaistnienia zdarzenia gospodarczego, a skończywszy na wygenerowaniu informacji w systemie sprawozdawczości finansowej. Taki sposób zaprezentowania pomiaru jest ujęciem szerokim, obejmującym gromadzenie, przetwarzanie oraz prezentację informacji [Hońko 2013, s. 66–69].

Traktując rachunkowość systemowo, należy w wypadku grupy kapitałowej przyjąć, że jest to system złożony, na który składają się [Remlein 2013, s. 52–53]:

- systemy rachunkowości poszczególnych jednostek, które powinny funkcjonować według zasad ujednoliconych dla całej grupy,
- procedury konsolidacyjne związane z przejściem od indywidualnych sprawozdań finansowych do skonsolidowanego sprawozdania finansowego dla całej grupy.

W zależności od użytkowników informacji generowanych przez system rachunkowości sposób mierzenia zjawisk ekonomicznych jest różny. Wewnętrzni użytkownicy opierają się najczęściej na pomiarze wykorzystywanym w rachunkowości zarządczej. Z kolei użytkownikom zewnętrznym, korzystającym ze sprawozdań finansowych, bliższa jest wycena. Przyjęło się także stosowanie różnych określeń w stosunku do poszczególnych kategorii sprawozdawczych. Dla kategorii wynikowych (kosztów i przychodów), ale także kapitałów własnych, używa się pojęcia *pomiaru*, a dla bilansowych (aktywów i zobowiązań) – *wyceny*. Jest to związane z różnym pojmowaniem kosztów i przychodów. Podejście transakcyjne określa koszty i przychody jako efekt transakcji gospodarczych, natomiast zgodnie z podejściem bilansowym wielkości te są rozumiane jako skutek zmian wartości aktywów i zobowiązań [Matuszak 2012, s. 8–12].

Niezależnie od przyjętej terminologii, można stwierdzić, że cechą charakterystyczną rachunkowości jest ujęcie w jednostkach pieniężnych odmiennych co do istoty obiektów, które pozwala na ich porównanie. Stosowanie jednostek pieniężnych w rachunkowości służy odzwierciedleniu stanu i zmian składników majątkowych, źródeł ich finansowania oraz kategorii wynikowych [Remlein 2008, s. 135].

Za potrzebami użytkowników informacji podążają Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) oraz Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standard Board – FASB), stopniowo odchodząc od koncepcji kosztu historycznego w tworzonych regulacjach MSSF i US GAAP [Wacławik 2013, s. 101–105]. Opisując kwestię wyceny poszczególnych składników aktywów i zobowiązań, standardy wskazują możliwe do zastosowania parametry. Odnosząc się do wyceny stosowanej w teorii wartości, regulacje te zawierają wytyczne związane ze stosowaniem parametrów *ex ante*, a w szczególności wartości godziwej [Kędzior 2013, s. 85–86].

Mając na uwadze permanentny charakter pomiaru w procesie generowania informacji oraz wagę finalnego produktu rachunkowości finansowej, jakim sprawozdanie finansowe jest dla kluczowych użytkowników tych informacji (inwestorów), w artykule skoncentrowano się na pomiarze transakcji między podmiotami powiązanymi.

W prawie bilansowym, zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w MSR 24, nie przewidziano szczególnych rozwiązań dotyczących wyceny transakcji między podmiotami powiązanymi. Obowiązują tu przyjęte generalne zasady wyceny według kosztu historycznego lub wartości godziwej. Szczególną wagę nadano tym transakcjom w prawie podatkowym, wskazując, że podstawą wyceny w takim wypadku są ceny transferowe.

„Ceny transferowe (*transfer pricing*) to ceny towarów, usług, wartości niematerialnych i honorariów w transakcjach między powiązanymi stronami, np. różnymi częściami przedsiębiorstwa. Ponieważ tych cen nie wynegocjowano na wolnym rynku, mogą się różnić od cen w transakcjach porównywalnych, zawartych w podobnych okolicznościach przez niepowiązanych partnerów” [Lyons 1997, s. 500]. Zgodnie z art. 3 ordynacji podatkowej przez cenę transakcyjną należy rozumieć „cenę przedmiotu transakcji zawieranej między podmiotami powiązanymi” [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 3].

Ceny transferowe mogą być analizowane z różnych perspektyw:

- **Zarządczej** – czyli z punktu widzenia zarządzania centrami kosztów i centrami zysków. Problematyka cen transferowych jest istotnym elementem rachunkowości zarządczej. Wiąże się ona ściśle z podziałem spółek oraz z rachunkowością odpowiedzialności. W jednym ośrodku odpowiedzialności ceny transferowe mogą wpłynąć na przychody, w innym zaś na koszty. Można więc mówić tu o transferze przychodów i kosztów.
- **Bilansowej** – przyjmującej punkt widzenia jednostkowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Polega ona na ustaleniu ceny transferowej na poziomie, który pozwoli na wykazanie w sprawozdaniach finansowych filii takich informacji, które pomogą jednostce uzyskać od rządu kraju

gospodarza ulgi podatkowe lub ustalenie ceny transferowej na poziomie umożliwiającym filii wykazanie wysokiego zysku, w przypadku gdy na przykład przedsiębiorstwo chce uzyskać kredyt bankowy, zawrzeć umowy z nowymi kontrahentami czy zdobyć kolejnych inwestorów.

- **Podatkowej** – rozpatrywanej z punktu widzenia ograniczania ryzyka podatkowego. Szczególnego znaczenia ceny transferowe nabierają wtedy, gdy podmiot powiązany prowadzi działalność na terenie innego kraju niż ten, gdzie funkcjonuje jednostka dominująca. Związane jest to z występowaniem zróżnicowanych systemów podatkowych w poszczególnych krajach. Aby ograniczyć ryzyko przerzucania dochodów za pomocą cen transferowych, państwa, w których skala podatkowa jest wysoka, wprowadziły uregulowania nakładające na firmy obowiązek ustalania cen transferowych na poziomie cen rynkowych. W tym celu przedsiębiorstwa te zobligowano do przygotowania specjalnej dokumentacji, która będzie potwierdzała zgodność ceny transakcyjnej z ceną rynkową.

Ustalając ceny transferowe, przedsiębiorstwo dąży najczęściej do maksymalizacji zysków. Powinno jednak pamiętać, by zwrócić przy tym uwagę na kilka ważnych aspektów:

1. Ceny transferowe powinny powodować, że cele przedsiębiorstwa jako całości oraz cele poszczególnych ośrodków odpowiedzialności będą zgodne. Zgodność celów zostanie osiągnięta, jeżeli działalność będzie uznana za najlepszą zarówno z punktu widzenia całego przedsiębiorstwa, jak i wyodrębnionej z niego jednostki.
2. Prawidłowo ustalona cena transferowa motywuje do podejmowania właściwych decyzji. Na przykład, ustalenie ceny transferowej na poziomie całkowitego kosztu wytworzenia nie będzie dawało menedżerom dostawcom impulsów do obniżki kosztów.
3. Stosowanie cen transferowych nie powinno powodować ograniczenia autonomii jednostek wchodzących w skład większego przedsiębiorstwa. Ograniczenie wolności w zakresie kształtowania cen może bowiem wpłynąć na obniżenie motywacji do działania.

4. Ceny transferowe nie powinny także zniekształcać oceny działalności osób zarządzających ośrodkami odpowiedzialności [Sojak 2001, s. 67–69].

Ustalenie prawidłowej ceny transferowej zależy od czynników prawnych, ekonomicznych oraz od decyzji przedsiębiorstwa. Można bowiem ustalić inną cenę transferową dla oddziałów w kraju, a inną dla oddziałów za granicą lub też inną dla celów oceny efektywności poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, a inną dla sprawozdawczości. Cena transferowa musi jednak zawsze spełniać pewne zasady. Maksymalna cena transferowa nie może być

wyższa niż najniższa cena rynkowa, za jaką jednostka nabywająca mogłaby kupić na rynku zewnętrznym wyroby i usługi. Minimalna cena transferowa nie może zaś być niższa od sumy kosztów krańcowych produkcji podmiotu sprzedającego produkty, zwiększonej o koszty utraconych korzyści. Jeżeli cena transferowa jest zgodna z tymi zasadami, to należy ją uznać za właściwą z ekonomicznego punktu widzenia [Sojak 2001, s. 68–69].

Do oceny efektywności polityki cen transferowych stosuje się najczęściej dwa kryteria. Po pierwsze należy ocenić, czy stosowana polityka pomaga podejmować decyzje ekonomiczne, które dodatnio wpływają na wyniki przedsiębiorstwa. Mogą to być decyzje dotyczące poziomu produkcji lub cen stosowanych w transakcjach z jednostkami niepowiązanymi. Drugie kryterium jest znacznie trudniejsze do spełnienia. Wymaga ono stosowania takiej polityki cen transferowych, która pozwoli poprawić wynik całego przedsiębiorstwa, ale jednocześnie nie zakłóci pomiaru i oceny wyników poszczególnych podmiotów należących do grupy. Wysokość cen transferowych decyduje bowiem o zyskach poszczególnych spółek, a więc także o ocenie wyników finansowych poszczególnych podmiotów wchodzących w skład grupy. To przekłada się na ocenę pracy menedżerów [Sojak i Baćkowski 2003, s. 45–46].

3. Dokumentacja transakcji między podmiotami powiązanymi

Dbając o jakość i przepływ informacji pomiędzy podmiotami powiązanymi, trzeba koniecznie opracować i wdrożyć odpowiednie procedury związane z dokumentowaniem zawieranych między nimi transakcji. Procedura dokumentowania powinna pomagać w identyfikacji podmiotów powiązanych i transakcji podlegających tym wymogom. Należy także opracować politykę cen transferowych, która będzie opisywała zasady ustalania cen w transakcjach między podmiotami powiązanymi.

Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej nie obejmuje wszystkich transakcji, a jedynie te, których łączna kwota w ciągu roku podatkowego przekracza równowartość [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 9, ust. 2]:

- 100 000 euro, jeżeli wartość transakcji jest mniejsza niż 20% kapitału zakładowego,
- 30 000 euro, jeżeli dotyczy świadczenia usług lub wartości niematerialnych i prawnych,
- 50 000 euro – dla pozostałych transakcji,

- 20 000 euro – dla transakcji, w których zapłata jest dokonywana na rzecz podmiotów, których siedziba, miejsce zamieszkania lub zarząd znajduje się na terytorium kraju, który stosuje szkodliwą konkurencję podatkową [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 9a, ust. 3]³.

Dokumentacja cen transferowych powinna obejmować [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 9a, ust. 1]:

- określenie funkcji podmiotów, które uczestniczą w transakcji, w tym ryzyka i zaangażowania aktywów,
- wskazanie wszystkich spodziewanych kosztów dotyczących transakcji, a także terminu i form zapłaty,
- opis sposobu i metody kalkulacji zysków oraz ceny przedmiotu transakcji,
- określenie strategii gospodarczej – w przypadku gdy miała ona wpływ na wartość transakcji,
- wskazanie innych czynników, które uwzględniono przy kalkulacji ceny,
- w przypadku umów obejmujących świadczenia niematerialne – określenie oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń.

Ustawodawca nie wymienił zatem katalogu dokumentów, które powinny się składać na dokumentację cen transferowych. Sporządzanie dokumentacji należy rozpocząć od wskazania podmiotów powiązanych, które będą stronami transakcji. Podając dane każdego z podmiotów, należy określić jego funkcje, na przykład: kupujący, sprzedający. We wstępie powinny też znaleźć się informacje o celu i przyczynach dokonania transakcji oraz rodzaju towarów czy usług będących przedmiotem transakcji. Dalsza część dokumentacji to analiza funkcjonalna, opis transakcji oraz strategii gospodarczej. Należy także określić strukturę kosztów z podziałem na poszczególne strony transakcji. Niezbędne jest też ustalenie metody i sposobu kalkulacji ceny oraz wyniku na transakcji. Do dokumentacji należy także dołączyć kopie umów zawartych pomiędzy jednostkami powiązanymi, które są stronami transakcji. Wskazane jest, aby umowy były przetłumaczone na język polski. Ważną częścią dokumentacji są także załączniki, które uprawdopodobniają dokonanie transakcji, szczególnie tych niematerialnych. Załącznikami do dokumentacji mogą być: korespondencja e-mailowa i listowna, wyciągi bankowe, zdjęcia produktów, dane finansowe o transakcjach porównywalnych, analizy finansowe, sprawozdania finansowe firm z branży, badania marketingowe oraz bilety i faktury dokumentujące podróże służbowe [Mika 2007, s. 104–113].

³ Wykaz 40 krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową znajduje się w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 maja 2005 r.

Reasumując, należy stwierdzić, że zgodnie z prawem bilansowym, transakcje zawierane przez podmioty powiązane ujmowane są w kwocie ustalonej przez strony. Odmienne rozwiązanie przyjęto w regulacjach podatkowych, według których ceny transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi powinny odpowiadać warunkom rynkowym, czyli cenom transakcyjnym.

4. Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych

Użytkownicy informacji tworzonych przez rachunkowość oczekują, by była ona wysoce użyteczna przy dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. Warunek ten powinna spełniać sprawozdawczość finansowa przygotowywana przez jednostki gospodarcze. Głównym celem sprawozdawczości finansowej jest bowiem prezentacja zestawu wysokiej jakości informacji użytecznych przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Atrybut użyteczności – zgodnie z *Założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej* – posiada informacja, której przypisuje się cechy przydatności i wiernej prezentacji. Informacje zawarte w sprawozdaniu powinny wiernie odzwierciedlać sytuację finansową podmiotu, na którą wpływ mają niewątpliwie także powiązania pomiędzy jednostkami. Wiedza na temat tych powiązań w znaczący sposób może oddziaływać na interpretację informacji zawartych w sprawozdaniach, jak też na ocenę przyszłych działań.

Brak informacji na temat powiązań pomiędzy jednostkami może spowodować, że interpretujący sprawozdanie finansowe dojdzie do wniosku, iż dany podmiot prowadzi swoją działalność niezależnie od interesów poszczególnych właścicieli, osób zarządzających bądź innych podmiotów. Może zatem uznać, że warunki zawierania transakcji z zewnętrzną jednostką zostały ustalone w trakcie wzajemnych negocjacji dobrze poinformowanych stron, bez wpływu powiązania pomiędzy tymi podmiotami. Takie wnioski mogą jednak nie być zasadne w sytuacji, gdy podmioty te są ze sobą powiązane, a strony nie spełniają warunku zawierania transakcji z podmiotem powiązanym na wolnym rynku i wymagania konkurencyjne.

W przypadku realizacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, ujawnieniu podlegają: kwota transakcji, wysokość nierozliczonych sald rozrachunków – łącznie z formą zabezpieczenia i rozliczenia, szczegóły dotyczące udzielonych lub otrzymanych gwarancji, rezerwy na nierozliczone należności wątpliwe oraz koszt ujęty w ciągu okresu dotyczący należności nieściągalnych lub wątpliwych.

Ustawa o rachunkowości nakazuje również ujawnienie informacji o wynagrodzeniach kluczowego personelu kierowniczego i organów nadzorujących spółkę – pomimo że definicja podmiotów powiązanych w ustawie o rachunkowości nie obejmuje powiązań osobowych. Istotną przesłanką za takim ujawnieniem jest to, że struktura i wysokość wynagrodzeń kadry kierowniczej jest jednym z istotnych czynników motywacyjnych przy realizacji strategii biznesowej przyjętej przez jednostkę. Jest to zatem ważna informacja dla odbiorcy sprawozdania finansowego. Ustawa nakłada również obowiązek ujawnienia informacji na temat istotnych transakcji zawieranych ze stronami powiązanymi, na warunkach innych niż rynkowe.

Z kolei MSR 24 „Ujawnienie informacji o podmiotach powiązanych” nakazuje ujawnienie w sprawozdaniu finansowym danych dotyczących [Gierusz i Gierusz 2010, s. 536–537]:

- identyfikacji związków i transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi tylko w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, wspólnika lub inwestora,
- identyfikacji i ujawnienia związków kapitałowych pomiędzy jednostką dominującą a jej jednostkami zależnymi,
- nierozliczonych sald, w tym zobowiązań, pomiędzy jednostką a podmiotami z nią powiązanymi [cenytransferowe.org b.r.].

Standard MSR 24 wskazuje, kiedy wymienione ujawnienia są wymagalne oraz określa informacje podlegające ujawnieniu. Należy zauważyć, że standard nakłada jedynie obowiązek ujawnienia informacji, nie odnosi się natomiast do wyceny danej transakcji czy też sald pomiędzy tymi jednostkami. Wymagane ujawnienia powinny się znaleźć w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki dominującej, wspólnika bądź inwestora w sytuacji, gdy jednostka przygotowuje skonsolidowane sprawozdanie finansowe według MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdanie finansowe”. Jednocześnie w momencie przygotowywania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej wyłącza się transakcje oraz nierozliczone salda wewnątrz grupy.

Występowanie związku między podmiotami jest ujawniane niezależnie od faktu, czy jednostki dokonały między sobą transakcji. Informacje dotyczące powiązań wynikających ze sprawowania kontroli ujawniane są w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Ponadto w ramach ujawnienia informacji na temat powiązań jednostka sprawozdawcza jest zobligowana do wskazania relacji, jakie występują między podmiotem dominującym a jego jednostkami zależnymi.

Kolejną informacją podlegającą ujawnieniu zgodnie z MSR 24 są świadczenia dla kluczowego personelu kierowniczego. Ujawnieniu podlega zarówno łączna kwota wynagrodzenia, jak również:

- krótkoterminowe świadczenia pracownicze na rzecz obecnych pracowników,
- świadczenia po okresie zatrudnienia,
- pozostałe świadczenia długoterminowe,
- świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy,
- świadczenia z tytułu płatności rozliczanych w akcjach [Gierusz i Gierusz 2010, s. 537].

Standard szczegółowo precyzuje także zakres transakcji ujawnianych w stosunku do wszystkich podmiotów zdefiniowanych jako powiązane. Jeśli w danym okresie podmioty powiązane zawierały wzajemne transakcje, ujawnieniu podlegają informacje dotyczące istoty związku, a ponadto: kwota danej transakcji, wysokość nierozliczonych sald należności i zobowiązań, rezerwy na należności wątpliwe, które są związane z nierozliczonymi saldami dotyczącymi należności, koszt należności wątpliwych bądź nieściągalnych. Ujawnień tych należy dokonać odrębnie dla każdego podmiotu powiązanego. Podmiot może wskazać w sprawozdaniu finansowym, że warunki zawarcia transakcji pomiędzy jednostkami zależnymi zostały wynegocjowane na podstawie danych rynkowych, ale tylko wówczas, gdy jest on w stanie ten fakt udowodnić.

Zakończenie

Związki zachodzące pomiędzy podmiotami powiązanymi, jako naturalna cecha prowadzonej działalności, umożliwiają wpływanie na wynik, sytuację finansową oraz operacyjną tych jednostek, które są przedmiotem inwestycji. Stosowne regulacje prawa bilansowego i podatkowego w tym zakresie znacząco się różnią. Ich znajomość, zwłaszcza w obszarze zasad pomiaru transakcji między podmiotami powiązanymi, sprzyja zawieraniu korzystnych transakcji, wykorzystywanych między innymi jako narzędzie zmniejszania obciążeń podatkowych. Z kolei ujawniane informacje o powiązaniach z innymi podmiotami i zawieranych z nimi transakcjach są pomocne przy ocenie sytuacji finansowej i finansowych dokonaniach danej jednostki.

Bibliografia

- cenytransferowe.org, b.r., *MSR 24 – ujawnienie informacji o podmiotach powiązanych*, cenytransferowe.org, <http://www.cenytransferowe.org/finanse-i-rachunkowosc/rachunkowosc-finansowa/msr-24-ujawnienie-informacji-o-podmiotach-powiazanych/> – _ftn1.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz. Urz. UE L z 2013 r. nr 182/19.
- Gierusz, A., Gierusz, M., 2010, *Konsolidacja sprawozdań finansowych według MSSF*, ODDK, Gdańsk.
- Hońko, S., 2013, *Wycena w rachunkowości*, ZAPOL, Szczecin.
- Janowicz, M., 2015, *Konsolidacja sprawozdań finansowych w świetle projektu zmian w polskim prawie bilansowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Szczecin.
- Kabalski, P., 2010, w: Jaruga, A., Ignatowski, R., Kabalski, P., Frendzel, M. (red.), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*, SKWP, Warszawa
- Kędzior, M., 2013, *Zasadność stosowania w rachunkowości wyceny opartej na wartości godziwej*, w: Micherda, B. (red.), *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Lyons, S.M., 1997, *Międzynarodowy słownik podatkowy*, PWE, Warszawa.
- Matuszak, Ł., 2012, *Wycena a wiarygodność i porównywalność sprawozdania finansowego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań.
- Mika, J.F., 2007, *Ceny transferowe: odpowiedzialność karna skarbową, dokumentacje podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- MSSF, 2011, *MSR 24 Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, w: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, cz. A, SKWP, Warszawa.
- Nowak, E., 2014, *Rola norm rachunkowości w kreowaniu prawdziwego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 77 (133), SKWP, Warszawa.
- Remlein, M., 2008, *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Remlein, M., 2013, *Rachunkowość grup kapitałowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 maja 2005 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. nr 94, poz. 791.
- Sojak, S., 2001, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Sojak, S., Baćkowski, D., 2003, *Ceny transferowe: aspekt podatkowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Szarpak, H., 2006, *Podmioty obowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowej związanej z cenami transferowymi* (2), Przegląd Podatkowy, nr 2.
- Świdarska, G., Więclaw, W. (red.), 2012, *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Dz.U. nr 21, poz. 86 z późn. zm..
- Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r. poz. 1333.
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 1998 r., nr 21, poz. 94 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r., nr 8. poz. 60 z późn. zm.).
- Wacławik, B., 2013, *Wycena w wartości godziwej w rachunkowości*, w: Wawak, S. (red.), *Metody i techniki diagnozowania w doskonaleniu organizacji*, Mfiles, Kraków.