

Ewa Makowska

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

CENY TRANSFEROWE W PRAKTYCE PRZEDSIĘBIORSTW WIELONARODOWYCH – STUDIUM PRZYPADKU

1. Wstęp

Z zagadnieniem cen transferowych praktyka gospodarcza spotkała się już w latach dwudziestych XX wieku. Wtedy to zarejestrowano ich obecność w księgach rachunkowych w USA (decentralizacja dużych firm chemicznych) oraz w Wielkiej Brytanii (przemysł tekstylny) i w Szkocji (huty żelaza) [5, s. 34-35; 10, s. 22-31]. Sposób określania cen transferowych produktów i podzespołów jest ważnym problemem rozliczeń wewnętrznych. Problem cen transferowych ma także związek ze świadomą i konsekwentną redukcją politycznych i ekonomicznych barier przy globalizacji działalności gospodarczej. Ceny transferowe mogą być stosowane w obrotach krajowych (*domestic transfer pricing*) oraz w obrotach międzynarodowych (*international transfer pricing*) [1, s. 11]. Korzyści wynikające z ich zróżnicowania, w przypadku przedsiębiorstw wielonarodowych, zależą od czynników zewnętrznych (zróżnicowanie w wysokości stóp podatkowych, taryf celnych, kursów walutowych, poziomu inflacji oraz polityki wobec inwestorów zagranicznych) i wewnętrznych (majątkowe zróżnicowanie podmiotów powiązanych, udział w rynku) [17].

Często pojęciu „ceny transferowe” nadaje się negatywne znaczenie cen mających na celu przerzucanie dochodów (transfer do krajów o niskich stopach podatku dochodowego) pomiędzy członkami grupy (elastyczne struktury przedsiębiorstw wielonarodowych) – jako sposobu minimalizacji obciążeń podatkowych [12, s. 63]. Polityka cen transferowych może być także wykorzystana do ukrywania rzeczywiście osiągniętej rentowności z podejmowanych w innych krajach przedsięwzięć kapitałowych [6, s. 72-78]. Przy tym nadawanie cenom transferowym tylko pejoratywnego znaczenia nie jest do końca słuszne. Niewątpliwie w przypadku podmiotów od siebie niezależnych ceny i warunki transakcji podporządkowane są działaniu sił rynkowych. W przypadku przedsiębiorstw powiązanych trudno jest uzyskać taki obiektywizm, szczególnie gdy je-

den z uczestników transakcji może mieć – choć nie musi – wpływ na decyzje drugiego. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, iż na tego typu decyzje mogą oddziaływać także inne czynniki.

W 1999 roku D. Baćkowski na zlecenie firmy Ernst & Young przeprowadził badania w 100 międzynarodowych firmach działających w Polsce, na temat stosowanej polityki cen transferowych. Jedno z pytań w kwestionariuszu ankiety dotyczyło przedmiotu transferu pomiędzy spółkami powiązаными [2, s. 17]. Z otrzymanych odpowiedzi wynika, iż najczęściej przedmiotem transferu w przedsiębiorstwach są usługi (33%), produkty gotowe (30%), pożyczki wewnątrz grupy (25%) oraz koszty zarządu (21%). Warto przy tym zaznaczyć, iż ankietowanych pytano również o typy transakcji, które zdaniem firm postrzegane są jako najbardziej narażone na zakwestionowanie przez urzędy kontroli skarbowej. Ponad połowa (53%) ankietowanych firm uznała, że transfer usług jest najbardziej narażony na kontrolę. Także świadczenie usług zarządczych może stanowić równie drażliwą sprawę (48%). Często kwestionowanie przez władze podatkowe są transfery wartości niematerialnych i prawnych. Zdaniem P. Kabalskiego, przedsiębiorstwa, dokonując takich transferów, zdają sobie sprawę z tego, iż nie ma możliwości obiektywnej oceny wartości takich transakcji, i przez to udowodnienie manipulacji jest bardzo trudne. Podobnie jest w przypadku rozliczania kosztów administracyjnych. Subiektywny charakter kluczy podziałowych stosowanych przez przedsiębiorstwo do rozliczenia kosztów zarządu centrali na jednostki powiązane lub zależne jest trudny do podważenia i zakwestionowania przez organy podatkowe [12, s. 64].

Badanie firmy Ernst & Young z 1999 roku wykazało, że międzynarodowe korporacje spodziewały się coraz częstszych kontroli, w miarę jak będzie rosło zainteresowanie władz fiskalnych kwestią cen transferowych. Aż 75% respondentów badania *Transfer Pricing 1999 Global Survey* (Globalnego Badania Cen Transferowych w 1999 roku) twierdziło, że najprawdopodobniej wkrótce zostaną poddani kontroli związanej z prowadzeniem przez nich usług dotyczących zarządzania [23].

Wyniki badań firmy Ernst & Young z 2004 roku potwierdziły, iż ankietowane spółki przywiązują dużą wagę do kwestii cen transferowych [4]. Spodziewany przez nie wzrost liczby problemów związanych z cenami transferowymi (51% ankietowanych) oraz oczekiwany wzrost liczby kontroli w tym zakresie (82% ankietowanych) powodują, iż coraz więcej przedsiębiorstw podejmuje działania mające na celu przygotowanie się do ewentualnej kontroli.

We wrześniu 2000 roku firma PricewaterhouseCoopers przeprowadziła ankietę w największych międzynarodowych spółkach działających w Polsce, w celu poznania ich doświadczeń wynikających z kontroli w zakresie cen transferowych [17]. Badania wykazały, że najczęściej kontroli poddawane są usługi zarządcze, doradcze, centralne, porozumienia w zakresie kosztów (62 sprawy). Drugi najczęściej kwestionowany typ transakcji (56 spraw) dotyczył zakupu lub sprzedaży dóbr i materiałów (usług operacyjnych).

Głównym celem tego artykułu jest prezentacja wybranych aspektów związanych z polityką cen transferowych, prowadzoną przez wielonarodowe przedsiębiorstwa zde-

centralizowane, ze szczególnym uwzględnieniem wytycznych i ogólnych zasad stosowania cen transferowych oraz czynników je kształtujących. Problem cen transferowych może być rozpatrywany z punktu widzenia administracji podatkowej lub samego przedsiębiorstwa. Należy przy tym zaznaczyć, iż istnieje wyraźna sprzeczność interesów pomiędzy tymi dwiema stronami. Przedsiębiorstwa wykorzystują transfery do optymalizacji podatkowych (maksymalizacji zysku). Natomiast władze podatkowe pilnują prawidłowości naliczania podatków oraz ich wpływów do budżetu i, co z tym się wiąże, kontrolują przedsiębiorstwa pod kątem unikania płatności podatkowych. Ze względu na rozległość i wielowątkowość zagadnienia cen transferowych, w artykule tym zaprezentowane zostanie ono głównie z punktu widzenia przedsiębiorstw.

2. Idea funkcjonowania cen transferowych

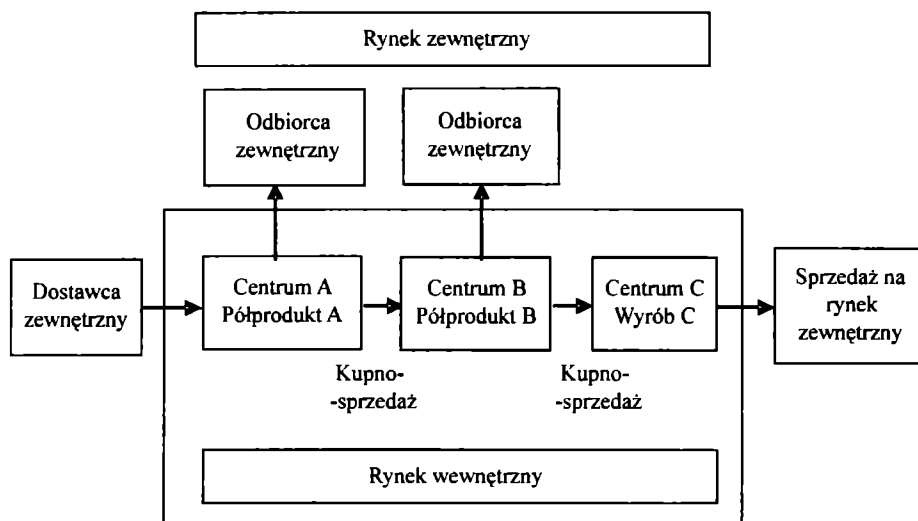
Istnienie transakcji wewnętrznych pomiędzy podmiotami powiązаныmi powoduje, że stosowane do ich wyceny ceny transferowe wpływają na przychody jednostki sprzedającej i na koszty jednostki kupującej. Stosowanie cen transferowych (rys. 1) polega na tym, że jeden ośrodek zakupuje od drugiego, będącego wcześniejszym ogniwem w łańcuchu wytwarzania, wyroby lub usługi potrzebne do dalszej produkcji. Określenie ceny transferowej jest równie ważne dla jednostki kupującej jak i dla jednostki sprzedającej. Przychód ze sprzedaży jednostki sprzedającej jest określony w części lub w całości przez cenę transferową. W jednostce kupującej koszty dóbr sprzedawanych są uzależnione od ceny transferowej. W rezultacie zysk obu jednostek jest uzależniony od zastosowanej ceny transferowej. Kiedy cena transferowa jest zastosowana w jednostce umieszczonej w innym kraju, przy jej ustaleniu muszą być rozważone regulacje podatkowe. W rezultacie polityka cen transferowych wpłynie na podejmowanie decyzji w obu jednostkach, kupującej i sprzedającej. Jeżeli każda z tych jednostek prowadzi równie swobodną sprzedaż i zakupy na rynku zewnętrznym, wówczas nie ma problemu, na jakim poziomie ustalić cenę transferową. W tym celu należy pomniejszyć cenę rynkową o średnią marżę naliczaną w danej branży.

Ustalanie cen transferowych komplikuje się wówczas, gdy jednostki wewnętrzne nie prowadzą bezpośredniej sprzedaży na zewnątrz przedsiębiorstwa. Wówczas trudno jest określić rynkową cenę danego półfabrykatu. Zdaniem Strategora, w takiej sytuacji „byłoby działaniem sztucznym nakładanie na kierowników oddziałów zadania wypracowania określonego poziomu zysku” [21, s. 329]. Wewnętrzny handel przedsiębiorstwa „jest większym źródłem konfliktów i dodatkowej pracy urzędniczej niż motywacji i satysfakcji z posiadanej autonomii” [21, s. 329]. W przypadku transferu dóbr i usług pomiędzy oddziałami, aby stworzyć model wartościowego procesu reprodukcji (w odniesieniu do wymiany wewnętrznej), należy skonstruować system cen wewnętrznych.

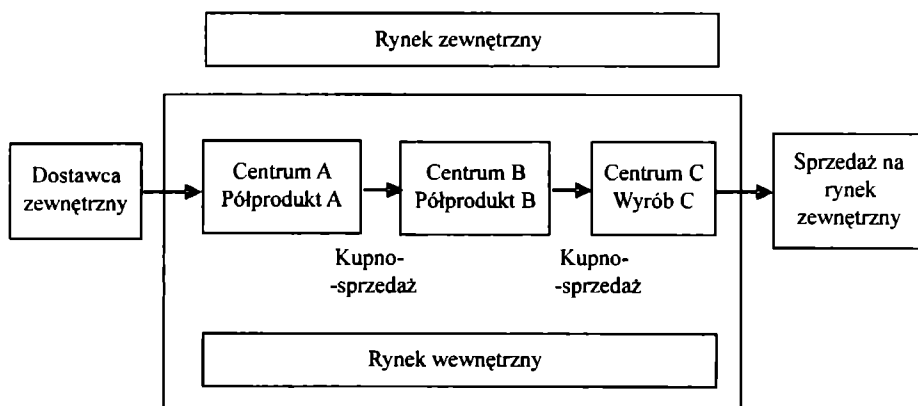
Aby system cen transferowych nie naruszał swobody decyzyjnej wyodrębnionych jednostek, musi umożliwiać swobodne kształtowanie ich poziomu kierownikom jedno-

stek. Z punktu widzenia zarządzania ceny transferowe powinny „sterować” podstawowymi decyzjami kierowników centrów w taki sposób, aby ich decyzje były zbieżne z celami firmy [16, s. 104]. Jeżeli jednak ceny lub wielkość transferu jest narzucana jednostkom odgórnie, zostaje tym samym ograniczona ich autonomia [9, s. 25]. Oznacza to, iż koszty i przychody takich transakcji nie są kontrolowane przez menedżerów zarządzających ośrodkami odpowiedzialności.

a) gdy istnieje rynek zewnętrzny na półprodukty



b) gdy nie istnieje rynek zewnętrzny na półprodukty

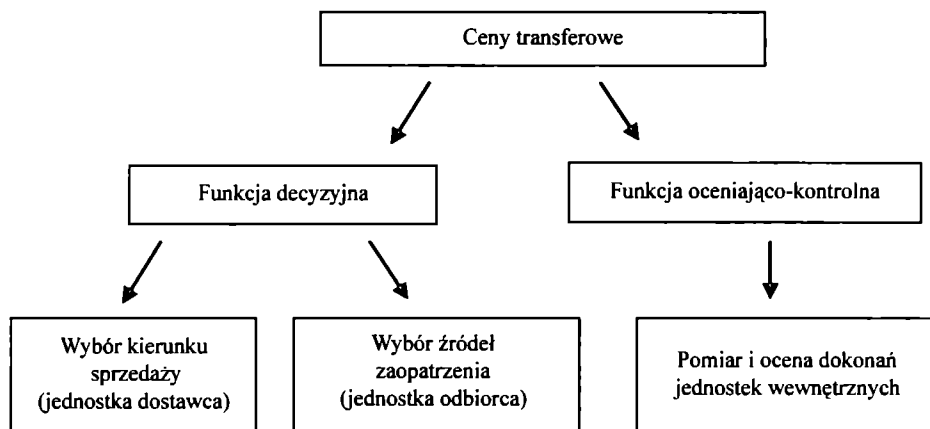


Rys. 1. Stosowanie cen transferowych

Źródło: opracowanie własne.

Ograniczenie swobody jednostek zmniejsza korzyści płynące z procesu decentralizacji, podważając tym samym jego sens. Zdaniem P. Kabalskiego, możemy zatem mówić o następujących funkcjach cen transferowych (rys. 2):

- decyzyjnej,
- oceniająco-kontrolnej, w której obszarze mieści się także funkcja motywacyjna [10, s. 17].



Rys. 2. Funkcje systemu cen transferowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [8, s. 14; 11, s. 18].

Funkcja decyzyjna związana jest z cenami wewnętrznymi, traktowanymi jako narzędzie podejmowania określonych wyborów przez jednostki wewnętrzne. W jednostce dostawcy wpływa na wybór kierunków i struktury sprzedaży, uwzględniając oczywiście sprzedaż do jednostek wewnętrznych. W jednostce odbiorcy decyduje o wyborze źródeł zaopatrzenia, w tym także o zakupach wewnątrz przedsiębiorstwa.

3. Światowa i polska praktyka w zakresie ustalania cen transferowych

Badania dotyczące cen transferowych przeprowadzane są na całym świecie co kilka lat. Najczęściej ich przedmiotem są metody ustalania cen transferowych w firmach krajowych i wielonarodowych; prowadzi się je z punktu widzenia przedsiębiorstwa albo urzędów podatkowych. Ich wyniki różnią się w zależności od systemu podatkowego kraju, wielkości przedsiębiorstwa i jego stopnia zdecentralizowania. Poniżej przedstawiono wybrane wyniki badań dotyczących kwestii cen transferowych, przeprowadzonych w USA, Japonii, Wielkiej Brytanii, Kanadzie, Indiach, Niemczech, Francji i Australii. Zaprezentowano również polski dorobek naukowy, dotyczący tej problematyki. Przedstawiono wyniki badań D. Baćkowskiego, a także S. Sojaka z lat 1999-2000

[20, s. 91-109] oraz wyniki S. Sojaka z badania przeprowadzonego przez niego w 2001 roku [20, s. 91-109].

W 1977 roku R.Y.W. Tang prowadził badania w 232 firmach amerykańskich, posiadających spółki córki tylko na terytorium USA, w 118 mających jednostki powiązane w innych krajach, w 119 firmach japońskich posiadających spółki córki tylko na terytorium Japonii i w 63 mających spółki córki poza jej granicami [22, s. 61]. Jego celem było zbadanie, jakie są podstawy ustalania cen transferowych. Ustalono, iż firmy japońskie częściej ustalały ceny transferowe w oparciu o ceny rynkowe (34,5%) niż firmy amerykańskie (31,5%), natomiast proporcje wskazań metody ustalania ceny transferowej w oparciu o koszty były odwrotne, tj. 50,4% w firmach amerykańskich i 46,2% w japońskich. Wśród kosztowych metod ustalania cen transferowych najpopularniejsza była formuła oparta na rzeczywistych lub standardowych kosztach pełnych, powiększonych o marżę zysku (20,2% – Japonia, 19% – USA), nieco mniej popularna była formuła standardowych pełnych kosztów produkcji (16,8% – USA, 15,1% – Japonia).

Wśród metod ustalania ceny transferowej w firmach międzynarodowych posiadających filie poza granicami kraju zdecydowanie największą popularnością cieszyła się metoda bazująca na „rzeczywistych lub standardowych kosztach pełnych plus narzut zysku” (33,3% – Japonia, 32,2% – USA), druga w kolejności była formuła oparta na cenie rynkowej (22,2% – Japonia, 20,4% – USA). Cena transferowa negocjowana była równie popularna w Japonii, jak cena rynkowa (22,2%), natomiast w USA zyskała ona nieco mniej wskazań (13,6%) [22, s. 65].

Inne wyniki badań przeprowadzonych w połowie lat 80. i 90. w wybranych krajach świata wskazują, że przedsiębiorstwa ustalają ceny transferowe albo w oparciu o koszty pełne (USA – 47%, Kanada – 35%, Japonia – 44%, Francja – 36,4%, Indie – 47%), albo w oparciu o cenę rynkową (Wielka Brytania – 41%, Niemcy – 45,8%, Austria – 53,8%, Indie – 47%). Tylko we Francji formuła oparta na cenie rynkowej nie była zbyt popularna (9,1%) [7, s. 866; 5, s. 49].

Raport z badań, jakie zostały przeprowadzone przez Międzynarodową Grupę Roboczą Ekspertów do spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (ISAR) przy UNCTAD w 261 przedsiębiorstwach wielonarodowych wskazywał, iż przedsiębiorstwa te wybierają metody ustalania cen transferowych dopuszczone przez prawo kraju spółki córki oraz kraju korporacji macierzystej [3, s. 157]. Preferowane są raczej metody rynkowe (Kanada – 64%, Niemcy – 33%) ustalania cen transferowych, przy czym autorzy raportu zaznaczają, iż w praktyce odsetek ten może być jeszcze większy, znaczna bowiem część cen negocjowanych opiera się także na cenach rynkowych.

Na przełomie lat 1999 i 2000, pojawiły się wyniki pierwszych badań na temat najważniejszych kwestii związanych z praktyką stosowania cen transferowych przez zagraniczne spółki działające w Polsce. Badania zostały przeprowadzone przez S. Sojaka i D. Baćkowskiego [20; 2]. Dotyczyły one doświadczeń polskich firm w zakresie stosowania cen transferowych. Odbłyły się w IV kwartale 1999 roku i w I kwartale 2000 roku.

Uzyskano odpowiedzi od 41 przedsiębiorstw (25 krajowych i 16 wielonarodowych). Drugie badanie przeprowadzone zostało przez S. Sojaka w IV kwartale 2002 roku. Obydwa badania dotyczyły zagadnień związanych z szeroko rozumianą polityką cen transferowych, jaką stosują przedsiębiorstwa zdecentralizowane.

Wyniki badań z lat 1999-2000 dowodzą, iż przedsiębiorstwa krajowe najczęściej wykorzystywały do ustalania cen transferowych metody opierające się na kosztach wytworzenia [19, s. 194], przy czym w tej grupie formuł najczęściej wykorzystywano metodę opartą na rzeczywistym koszcie wytworzenia (72%). Metoda ta była mniej popularna wśród firm wielonarodowych (18,8%). Firmy wielonarodowe, jeżeli wykorzystują formuły kosztowe, to raczej te, które są oparte na kosztach wytworzenia powiększonych o narzut zysku. Prawie połowa (48%) firm krajowych do ustalania cen wewnętrznych stosuje także ceny umowne (negocjowane). W firmach wielonarodowych metoda ta zyskała równie duże poparcie (43%), przy czym firmy te często korzystają także z cen rynkowych jako podstawy do wyznaczania cen transferowych (31,3%). Natomiast metoda ta raczej jest rzadko wykorzystywana przez firmy krajowe (12%).

Wyniki drugiego badania przeprowadzonego przez S. Sojaka w 2002 roku, wskazują, że wśród firm krajowych najpopularniejszą metodą ustalania ceny transferowej jest całkowity koszt wytworzenia plus narzut zysku (22,08%). Równie popularne są: całkowite rzeczywiste koszty wytworzenia i cena rynkowa (po 16,88%). Natomiast firmy wielonarodowe najczęściej ustalają ceny wewnętrzne w oparciu o ceny umowne (37,5%) lub całkowite koszty wytworzenia plus narzut zysku (25%).

4. Polityka cen transferowych w firmie X – studium przypadku¹

Zamieszczone w tej części artykułu informacje zostały uzyskane podczas przeprowadzonych w przedsiębiorstwie X w sierpniu i wrześniu 2005 roku pogłębionych indywidualnych wywiadów niestandardizowanych. Wywiady te stanowiły kontynuację i uzupełnienie badań własnych autorki, a ich wyniki zostały zamieszczone w jej rozprawie doktorskiej.

Badania własne autorki odbyły się w 2002 roku i należy podkreślić, iż dotychczas nie przeprowadzono żadnych nowych w tym zakresie. Miały one charakter ankietowy i swym zasięgiem obejmowały wybrane przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe, a przeprowadzone zostały wspólnie z S. Sojakiem – stanowiły kontynuację prowadzonych przez niego na przełomie lat 1999-2000 badań wśród 41 przedsiębiorstw (25 krajowych i 16 wielonarodowych)².

¹ W pracy nie podajemy danych finansowych. Był to jeden z podstawowych warunków – obok anonimowości prezentowanych informacji – jakie zostały postawione przez dyrektora finansowego firmy X, jeszcze przed przeprowadzeniem wywiadów.

² Wstępne wyniki przeprowadzonych badań własnych autorki, dotyczących pomiaru działalności ośrodków odpowiedzialności zostały opublikowane we wcześniejszych artykułach [13; 14; 15].

Celem badania było uzyskanie informacji na temat polityki cen transferowych prowadzonej w krajowych i wielonarodowych przedsiębiorstwach zdecentralizowanych. Kwestionariusz ankiety składał się z 4 części. W pracy doktorskiej autorki niniejszego artykułu zaprezentowane zostały wyniki dotyczące części pierwszej, obejmującej ogólne dane na temat przedsiębiorstw, oraz części trzeciej (pomiar i ocena efektywności działania spółek i centrów odpowiedzialności) i czwartej kwestionariusza ankietowego (pomiar i ocena efektywności działania menedżerów zarządzających spółkami i centrami odpowiedzialności). Część druga kwestionariuszy ankiet (ceny transferowe) stanowiła obszar badawczy S. Sojaka.

Przeprowadzone badanie z roku 2002 zostało uzupełnione o analizę przypadków. Sporządzono ją na podstawie informacji zebranych podczas pogłębionych indywidualnych wywiadów niestandardizowanych, jakie zostały przeprowadzone z dyrektorami finansowymi dwóch przedsiębiorstw prowadzących działalność w branży spożywczej. Celem wywiadów było zdobycie informacji na temat prowadzonej przez przedsiębiorstwa polityki cen transferowych (metod ustalania cen transferowych, czynników wpływających na ich kształtowanie się oraz kontroli przez organy podatkowe w zakresie cen transferowych), a także uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy ceny transferowe ułatwiają wycenę transferów pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności i ocenę efektywności działania tych jednostek. W artykule przedstawiamy informacje uzyskane tylko podczas jednej z rozmów, dotyczące polityki cen transferowych w przedsiębiorstwie zdecentralizowanym. Dyrektor finansowy drugiego przedsiębiorstwa zgodził się udzielić informacji tylko na temat funkcjonowania systemu oceny efektywności działania przedsiębiorstwa i wyodrębnianych w jego ramach poszczególnych typów ośrodków odpowiedzialności. Na temat polityki cen transferowych nie zgodził się udzielić żadnych informacji.

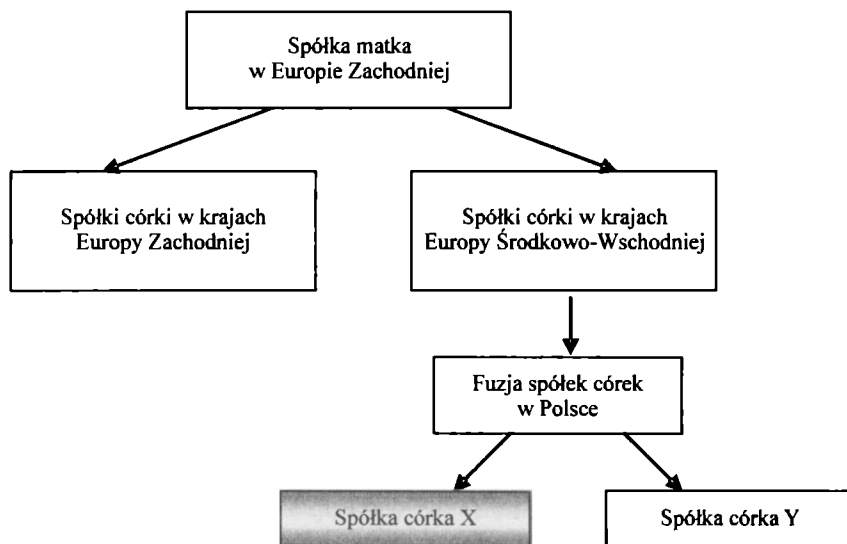
4.1. Informacje ogólne na temat firmy X

Przedsiębiorstwo X prowadzi działalność w branży spożywczej – produkuje i sprzedaje dobra szybko rotujące określane skrótem FMCG (Fast Moving Consumer Goods)³. Według klasyfikacji statystycznej podstawowa działalność spółki X mieści się w grupie 1589 PKD (produkcja żywności).

Firma X jest zorganizowana w formie spółki akcyjnej. Na początku lat 90. przekształciła się z przedsiębiorstwa państwowego w spółkę pracowniczą, zgodnie z zapisami ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (przejęcie w dzierżawę majątku przedsiębiorstw państwowych). Pod koniec lat 90. do spółki wszedł inwestor strategiczny (sprzedaż 100% udziałów spółki pracowniczej inwestorowi) – koncern międzynarodowy działający na rynkach Europy Zachodniej oraz Środkowo-Wschodniej – i firma stała się

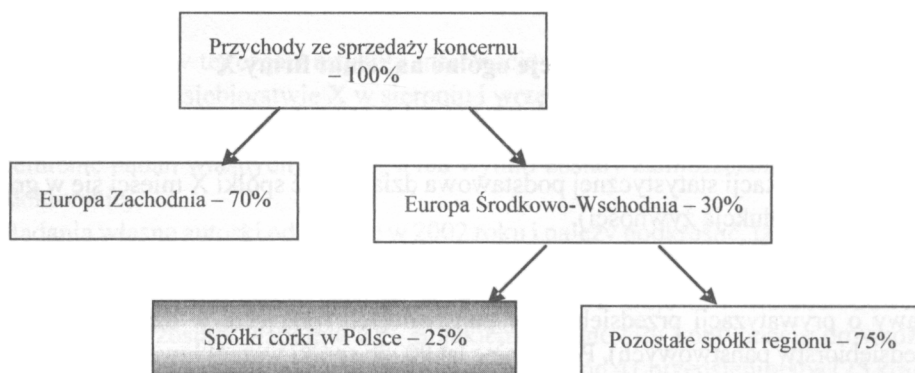
³ Fast Moving Consumer Goods – szybko rotujące towary konsumpcyjne. Są to najczęściej towary codziennego użytku, często nabywane, o relatywnie niskiej cenie, sprzedawane na masową skalę. Do kategorii FMCG zalicza się na ogół żywność paczkowaną i napoje, produkty chemiczne i higieny osobistej, kosmetyki, żarówki, baterie itp.

jego częścią (spółka córka). W Polsce koncern ten posiada jeszcze jedną spółkę córkę, która na potrzeby niniejszego opracowania została nazwana firmą Y. Koncern ma także spółki córki w innych krajach Europy Zachodniej i Środkowo-Wschodniej, co zostało przedstawione na rys. 3.



Rys. 3. Usytuowanie firmy X w ramach koncernu

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji udzielonych przez firmę X.



Rys. 4. Struktura przychodów ze sprzedaży koncernu w 2004 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji zaczerpniętych ze strony internetowej koncernu.

W sprawozdaniach finansowych koncern prezentuje swoje wyniki w rozbiću na Europę Zachodnią i Europę Środkowo-Wschodnią. Przedstawione poniżej dane dotyczą

Europy Środkowo-Wschodniej. Należy przypuszczać, iż wielkości poszczególnych podstawowych wskaźników działalności dotyczące polskiej spółki są zbliżone do danych odpowiadających całemu regionowi Europy Środkowo-Wschodniej. Rysunek 4 prezentuje przybliżoną strukturę przychodów ze sprzedaży poszczególnych części koncernu.

Przychody spółek z grupy państw Europy Środkowo-Wschodniej stanowiły w 2004 roku 30% ogółu przychodów ze sprzedaży koncernu, z tego 25% przypadało na spółki zlokalizowane w Polsce. Cały koncern zatrudniał w 2004 roku ok. 3500 osób. Podstawowe wskaźniki działalności w grupie państw Europy Środkowo-Wschodniej na koniec 2004 roku były następujące:

- marża brutto: 48%,
- GOM⁴: 2%,
- ROCE⁵: 2,5%.

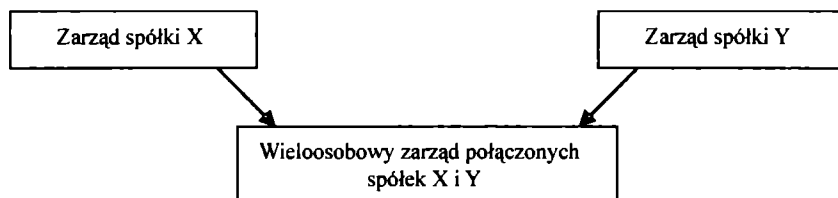
Przyczyn lokalizacji spółki córki w Polsce należałoby upatrywać głównie w chęci ekspansji koncernu na kolejne rynki. Koncern ten działa w branży spożywczej. Wytwarza podobne produkty jak jego spółki córki. Ambicją grupy jest rozwój umożliwiający zajęcie pozycji liczącego się producenta żywności na rynku europejskim, m.in. poprzez ekspansję na kolejne obszary. Dlatego też szukano możliwości kupna firmy, która działałaby w podobnej branży, a jednocześnie funkcjonowałaby na rynkach Europy Środkowo-Wschodniej. W latach 90. XX wieku Europa Środkowo-Wschodnia była regionem, który bardzo pręźnie się rozwijał i firmy często wybierały go jako obszar swojej ekspansji. Związane było to z transformacją gospodarek krajów tego regionu z gospodarki planowanej na rynkową. Oczywiście nie bez znaczenia dla koncernu przy podejmowaniu decyzji kupna spółki X był fakt, iż koszty produkcji w Polsce są niższe niż w kraju spółki matki.

Na początku XXI wieku nastąpiła fuzja spółek córek w Polsce (rys. 5). Spółka X była firmą przejmującą, spółka Y – przejmowana. W wyniku fuzji powstał jeden podmiot prawny. Połączono również składy zarządów obu przedsiębiorstw, tworząc zarząd wieloosobowy, przy czym zachowano dawną wewnętrzną organizacyjną niezależność obu spółek, czyli ta część zarządu, która wcześniej była uprawniona do zarządzania spółką X, nadal była odpowiedzialna za jej działalność, natomiast członkowie zarządu spółki Y decydowali o spółce Y.

Konsekwencją fuzji było utworzenie jednego działu sprzedaży dla obu spółek. Pierwotnie obsługiwał on jedynie sprzedaż firmy X i składał się wyłącznie z jej pracowników, ale ponieważ miał on docelowo obsługiwać obie firmy, musiał więc zostać powiększony. Obecnie prowadzi sprzedaż wyrobów zarówno spółki X, jak i spółki Y. W strukturze koncernu obie spółki, X i Y, traktowane są jako centra zysków, przy czym,

⁴ GOM (*gross operating margin*) – zysk operacyjny brutto jako procent sprzedaży netto.

⁵ ROCE (*return on capital employed*) – stopa zwrotu z zaangażowanego kapitału ustalana jako stosunek zysku operacyjnego brutto powiększonego o przychody finansowe netto (przychody finansowe z aktywów płynnych) do zaangażowanego kapitału.



Rys. 5. Struktura organizacyjna firmy X

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji udzielonych przez firmę X.

w sprawozdaniach i raportach menedżerowie posługują się odpowiednio pojęciami jednostka biznesowa X i jednostka biznesowa Y.

W ramach centrów zysku (w przypadku obu spółek córek działających w Polsce) wyodrębniane są tylko centra kosztów. W przybliżeniu ich liczba w spółce córce X wynosi ok. 100. Najczęściej podstawowym kryterium wyodrębniania centrów kosztów są dawne działy, ale czasem w ramach określonego zakładu (na przykład produkcyjnego), który jest centrum kosztów, także wydziela się kilka innych centrów kosztów. Odrębnym centrum kosztów jest więc każde biuro, laboratorium jakości, wydział bezpośrednio produkcyjny. Tak duża liczba centrów kosztów związana jest przede wszystkim z wymogami, wprowadzenia systemu komputerowego SAP, funkcjonującego w firmie od kilku lat. Dlatego też nawet grupy maszyn wydzielone są jako stanowiska robocze i mają status centrów kosztów (rys. 6).

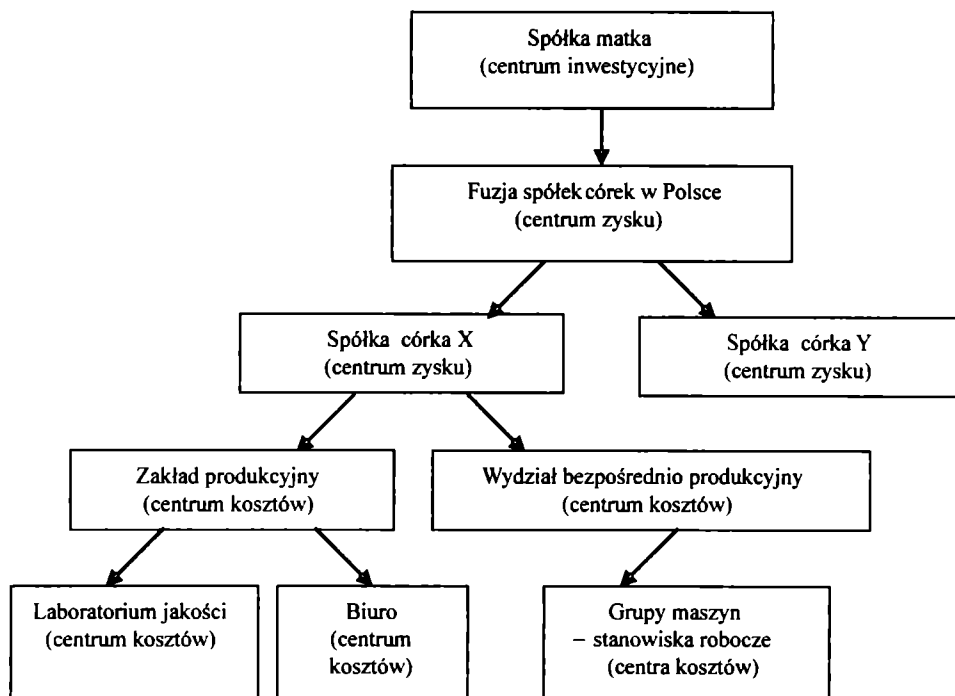
Wszystkie komórki administracyjne to odrębne centra kosztów. Także w dziale sprzedaży system centrów kosztów jest niezwykle rozbudowany. Zarówno kanały dystrybucyjne poszczególnych produktów, jak i biuro obsługujące sprzedaż stanowią odrębne ośrodki odpowiedzialności za koszty. Ponadto istnieje jeszcze regionalny podział prowadzonej w Polsce sprzedaży i każdy z regionów także stanowi odrębne centrum kosztów.

Generalnie spółka zorganizowana jest według kryterium produktowego. Natomiast wewnątrz firmy, w zależności od działu, system ten przybiera albo charakter produktowy, albo geograficzny. Służby handlowe podzielone są na dwa kanały dystrybucji: jeden obsługuje nowoczesne sieci wielkopowierzchniowe (*key accounts*), drugi – tradycyjny handel hurtowy i sklepy o małej powierzchni. Ten drugi kanał, obsługujący handel tradycyjny, funkcjonuje według kryterium geograficznego.

W dziale marketingu obowiązuje natomiast produktowy podział zadań, gdzie każdy pracownik odpowiedzialny jest za określony wyrób. Podobnie jest w komórce działu rozwoju produktów, gdzie inżynierowie odpowiadają za poszczególne grupy produktów.

Powiązania wewnątrz koncernu, pomiędzy spółkami córkami, dotyczą najczęściej produktów. Z kolei transfery wewnątrz firmy – pomiędzy spółką X i Y – dotyczą wspólnego działu sprzedaży, księgowości i systemu informatycznego.

Wewnątrz spółki X, pomiędzy poszczególnymi zakładami, nie dochodzi do wymiany półproduktów, ponieważ każdy zakład skoncentrowany jest na swoim typie produk-



Rys. 6. Struktura odpowiedzialności w spółce X

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji udzielonych przez firmę X.

cji. Co prawda działalność ich wszystkich związana jest z przemysłem spożywczym, ale produkcja poszczególnych zakładów często nie ma wspólnych płaszczyzn, nie korzystają one nawet z takich samych półproduktów. Z drugiej strony, ponieważ proces wytwórczy firmy X (wszystkich zakładów produkcyjnych) dotyczy produkcji żywności, dlatego w firmie funkcjonuje jeden dział zaopatrzenia. W związku z tym pomiędzy centrami kosztów powiązania (jeżeli w ogóle występują) dotyczą surowców. Co oznacza, iż pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności za koszty mogą wystąpić pewne ruchy określonych – wykorzystywanych przez więcej niż jeden zakład – rodzajów surowców.

Poza tym wszystkie centra kosztów w firmie X obsługiwane są przez jeden (wspólny) dział kadr i płac, dział controllingu i administrację. Wspólne są także służby utrzymania ruchu oraz zarządzanie samochodami i majątkiem nieprodukcyjnym. Każda jednostka biznesowa (X i Y) ma swoją własną wewnętrzną strukturę (zakłady), obsługiwaną przez tzw. warsztaty centralne. W ramach tej struktury przy każdym zakładzie są zatrudnieni konserwatorzy, przy czym główny warsztat (wyposażony w samochód ciężarowy) znajduje się w siedzibie spółki X i, jeżeli sytuacja tego wymaga, mechanicy czy elektrycy jeżdżą do poszczególnych zakładów, żeby tam dokonywać wymaganych napraw.

W koncernie, oprócz struktury formalnej, występują również nieformalne struktury, nie wynikające z prawa, lecz z wewnętrznego sposobu zorganizowania firmy. Na przykład w grupie jest jeden główny specjalista do spraw zaopatrzenia i jemu merytorycznie podlegają kierownicy do spraw zaopatrzenia we wszystkich spółkach w ramach grupy. Kierownik do spraw zaopatrzenia równolegle podlega również w swojej firmie dyrektorowi do spraw produkcji i spraw technicznych. W podobny sposób zorganizowane są także służby finansowe w koncernie oraz dział informatyki, czyli dyrektorzy finansowi poszczególnych spółek podlegają dyrektorowi finansowemu koncernu oraz dyrektorom generalnym swoich spółek.

4.2. Ceny transferowe w firmie X

4.2.1. Wytyczne i ogólne zasady stosowania cen transferowych

Strategię w zakresie cen transferowych wyznacza koncern, a ustalając ją, kieruje się dwiema przesłankami:

- 1) ma ona być zgodna z przepisami prawa podatkowego i to nie tylko kraju, w którym znajduje się spółka matka, ale również krajów wszystkich spółek córek,
- 2) ma zwiększyć efektywność wykorzystania majątku wszystkich jednostek biznesowych w ramach grupy (zwiększyć obroty, czyli w konsekwencji zwiększyć przychody i zysk).

Intencją koncernu, przy wyborze właśnie takiej polityki, było też uniknięcie długotrwałych, wielomiesięcznych negocjacji, czy nawet kłótni pomiędzy jednostkami biznesowymi, a takie problemy mogłyby wynikać przy ustalaniu zasad, na jakich jednostki te miałyby się między sobą rozliczać.

Kierując się powyższymi przesłankami, koncern próbuje regulować politykę cen transferowych i wprowadzić ogólny porządek. Nad poprawnością stosowania cen transferowych w ramach grupy czuwają specjaliści, którzy zostali do tego celu delegowani. Znają oni dogłębnie te zagadnienia, ponieważ najczęściej to właśnie oni opracowywali zasady ich stosowania.

Wytyczne i zasady ustalania cen transferowych, opracowane przez grupę, traktowane są przez spółki córki jako swoisty przewodnik w rozumieniu tego zagadnienia. Kierując się tymi wzorcowymi zasadami (i w ich ramach), jednostki biznesowe mają jednak pełną swobodę ustalania cen transferowych w swojej działalności. Warunkiem odpowiedniego ustalenia ceny transferowej jest przede wszystkim sporządzenie odpowiedniej kalkulacji i wymiana niezbędnych informacji dotyczących transakcji. Następnie w drodze ustaleń pomiędzy jednostką kupującą i sprzedającą określana jest cena. Ustalając ceny transferowe, spółki córki muszą uwzględniać (wcześniej wspomniane) zasady ich kształtowania wyznaczone przez spółkę matkę. Należy jednak podkreślić, iż ceny wewnętrzne nie są ustalane ogólnie i nie wymaga się każdorazowego zatwierdzania ich przez centralę.

4.2.2. Formuły ustalania ceny transferowej

Na początku (gdy spółka X została wcielona do koncernu) firma X stosowała do ustalania ceny w transferach pomiędzy podmiotami powiązanymi głównie metodę podziału zysku. Obie strony transakcji deklarowały, jakie mają koszty (sporządzano pełną kalkulację poniesionych kosztów, łącznie z kosztami marketingowymi i sprzedaży), a następnie dokonywano podziału marży. Od kilku lat firma korzysta z innej formuły, a mianowicie: koszty wytworzenia (rzeczywiste) plus marża (dla producenta). Oznacza to, iż sprzedawca ze swojej marży musi pokryć swoje koszty związane z zakupem.

Stosowana formuła ustalania cen transferowych ma wpływ głównie na osiągnięcie zgodności celów menedżerów spółek powiązanych. W transakcjach pomiędzy takimi podmiotami zawsze występują dwie strony – producent i sprzedawca. Firma wytwarzająca dane dobro, uczestnicząc w transakcji wewnętrznej, zwiększa wykorzystanie swojego majątku. Z obserwacji firmy X wynika, iż dzięki takim transakcjom, okresowo wykorzystanie ich zdolności produkcyjnych dochodzi nawet do 100%. Koszty stałe ponoszone przez producenta rozkładają się na większą liczbę wyprodukowanych jednostek, w związku z czym produkcja jest „tańsza” i efektywniejsza.

Dla jednostki kupującej transakcja taka jest również opłacalna, ponieważ otrzyma ona wyrób potrzebny jej do sprzedaży na swoim rynku, wyrób, którego nie będzie musiała wytworzyć. W związku z tym, nie będzie zmuszona ponosić żadnych dodatkowych wydatków związanych z kupnem maszyn i urządzeń służących do wyprodukowania danych produktów. Nie będzie musiała inwestować w infrastrukturę produkcyjną, w nowe maszyny ani zatrudniać dodatkowych pracowników.

Jednostki biznesowe są rozliczane z tzw. kapitału zaangażowanego i ze zwrotu na kapitale zaangażowanym. Jednym z kluczowych czynników wpływających na wielkość tych mierników są środki trwałe. Jeżeli firma nie musi zwiększać środków trwałych i tym samym podnosić wielkości kapitału zaangażowanego, a uzyskuje wzrost obrotu, to poprawia swoją efektywność. Menedżerowie we wszystkich spółkach mają wyznaczone zadania do zrealizowania, często oparte m.in. na takich właśnie wskaźnikach finansowych. Transfer umożliwia im więc osiągnięcie wyznaczonych celów.

Firma X, ustalając ceny wewnętrzne, zdecydowanie na pierwszym miejscu myśli o swoim zysku, a nie o tym, jak wycena transferu wpłynie na zysk całej grupy. Chociaż bez wątplenia prawdziwe jest stwierdzenie, iż prowadzenie wymiany handlowej pomiędzy spółkami córkami pozwala na osiągnięcie podwójnego celu, jakim jest zysk jednostek biznesowych oraz poprawa efektywności całej grupy. Na przykład spółka X produkuje określony wyrób, który wykorzystuje w procesie produkcji spółka Z, działająca na rynku innego kraju. Wówczas spółka Z może dokonać tego zakupu albo na swoim rynku lokalnym (być może nawet taniej), albo zakupić ten produkt od spółki córki X. Często okazuje się, iż z punktu widzenia całej firmy ta druga ewentualność jest bardziej korzystna (choć niekoniecznie najlepsza dla spółek uczestniczących w transakcji). Sama spółka X przyznaje, że byłaby bardzo rozczarowana, gdyby zakupu towarów, które ona wytwarza, dokonywano na innych rynkach w ramach grupy w firmach zewnętrznych.

Wybór takich rozwiązań jest związany ze strategią koncernu, dotyczącą jak najefektywniejszego wykorzystania posiadanego majątku, a nie ze stosowaną polityką cen transferowych. Jeżeli więc produkty, które są wytwarzane przez spółki córki są jednocześnie potrzebne w procesach produkcyjnych innym spółkom, to najczęściej (takie są oczekiwania i naciski ze strony koncernu) są one nabywane wewnątrz grupy, a nie na rynku zewnętrznym. Ceny transferowe w takich transakcjach mają służyć do sprawiedliwego rozdzielenia zysku pomiędzy producenta i nabywcę (aby każdy z nich wypracował swoją marżę) oraz do tego, by operacja była zgodna z przepisami prawa podatkowego (żadnej ze spółek nie narażała na straty czy późniejsze sankcje prawne ze strony władz podatkowych).

Zdaniem firmy X, nie ma raczej większej zależności pomiędzy polityką cen transferowych a zakresem swobody, jaką mają spółki córki. Autonomia jednostki podczas prowadzenia transakcji wewnętrznej przejawia się m.in. w możliwości swobodnego sporządzenia kalkulacji ceny, po której ma nastąpić wymiana dóbr. Przy tym należy podkreślić, iż od samego początku spółka matka nie narzucała cen spółkom córkom. Jeżeli tylko były one zgodne z wytycznymi oraz przepisami prawa podatkowego, to centrala nie ingerowała w transakcje wewnętrzne, pozostawiając podmiotom pełną swobodę decyzji. Pewnego rodzaju ograniczenie swobody decyzyjnej związane jest z koniecznością przedstawienia przygotowanej dokumentacji transakcji wewnętrznej członkowi rady nadzorczej, pełniącemu obowiązki dyrektora finansowego koncernu na Europę Środkowo-Wschodnią. Sprawdza on poprawność wyznaczenia cen transferowych, wyjaśnia wszelkie wątpliwości z nimi związane i ostatecznie je zatwierdza. Sam proces uzgadniania ceny wewnętrznej zawsze zachodzi między jednostką kupującą i sprzedającą. Jeżeli kalkulacja jest przygotowana prawidłowo i zgodnie z wytycznymi, to nie ma powodu, aby określona w ten sposób cena nie została zatwierdzona.

4.2.3. Kontrola cen transferowych przez administrację podatkową

Firma X nie była jeszcze kontrolowana przez organy skarbowe pod kątem cen transferowych. Spodziewa się jednak takiej kontroli w przyszłości. Jednakże corocznie spółka przechodzi bardzo dokładny audyt (prowadzi go firma Ernst & Young), dokonywany na zlecenie spółki matki. Podczas niego sprawdzane jest, czy spółka postępuje zgodnie z prawem, analizowane są także ceny transferowe i sporządzona dokumentacja transakcji wewnętrznych.

Korzystając z doświadczeń spółki matki, firma X starannie przygotowuje dokumentację transakcji wewnętrznych. Zasady tworzenia dokumentacji na potrzeby organów podatkowych zostały opracowane przez centralę. Niestety w Polsce wykaz dokumentów wymaganych podczas kontroli pod kątem cen transferowych nie był wyraźnie sprecyzowany. Można powiedzieć, iż ewoluował on wraz ze zmianami przepisów i rosnącym doświadczeniem urzędów kontroli skarbowej w tym zakresie. Dlatego firma X od początku opracowywała dokumenty głównie zgodnie z wytycznymi grupy. Przy tym sam koncern kładł nacisk na to, by sporządzane opracowania nie odbiegały od wymogów polskich

przepisów podatkowych. Obecnie wymogi koncernu dotyczące dokumentowania transakcji wewnętrznych są mniej szczegółowe niż wymagania krajowych władz podatkowych. Na potrzeby prawa polskiego firma X musi bowiem sporządzać jeszcze pełniejszą dokumentację niż dla centrali.

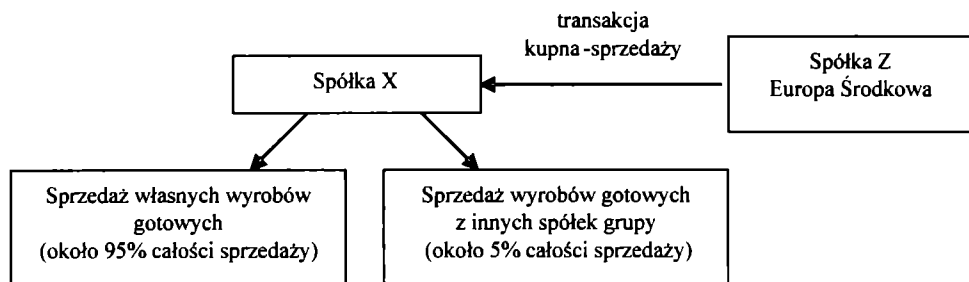
Dlatego też zarząd firmy X uważa, że jest ona dobrze przygotowana do ewentualnej kontroli organów podatkowych w zakresie cen transferowych (jeżeli chodzi o dokumentację tych transakcji). Jednak dyrektor finansowy firmy X wskazuje, że polskie prawo jest w wielu obszarach nieprecyzyjne i tak naprawdę firma nigdy do końca nie wie, jaka będzie interpretacja władz podatkowych co do pewnych wątpliwych kwestii. Często brak jednoznacznych rozwiązań lub brak pomocy ze strony urzędów we właściwej interpretacji przepisów przyczynia się do popełniania błędów przez firmy.

Ponieważ firma X nie przechodziła jeszcze kontroli skarbowej pod kątem cen transferowych, więc trudno było jej się wypowiadać na temat przygotowania odpowiednich służb aparatu skarbowego do przeprowadzenia takiego badania. Od dawna wiadomo, że ceny transferowe są przedmiotem zainteresowania organów podatkowych na całym świecie i są obłożone wysokimi sankcjami. Natomiast zapisy regulujące ceny transferowe są różne w poszczególnych krajach. Podobnie jest, jeżeli chodzi o wymogi określające dokumentację takich transakcji. Nie ma jednolitych standardów na świecie czy w Europie, dotyczących szczegółowych wymogów takiej dokumentacji. Kiedy w polskich przepisach po raz pierwszy znalazł się zapis regulujący ceny transferowe, ustawodawca co prawda nadmieniał, iż w momencie kontroli firma musi przedłożyć odpowiednie dokumenty dotyczące transakcji wewnętrznych, ale nigdzie nie było opisu, jak ta dokumentacja ma wyglądać. Dlatego kiedy w firmie X pojawiły się pierwsze transakcje wewnętrzne, nie było jeszcze polskich rozwiązań co do ich dokumentowania. Wówczas firma bazowała głównie na wytycznych opracowanych przez grupę oraz częściowo na własnej intuicji. Właściwie to audytorzy kontrolujący firmę X wskazywali na konieczność sporządzania dokumentacji transakcji wewnętrznych, ale zaznaczali, iż nikt nie wie, jak ma wyglądać prawidłowo przygotowana dokumentacja, nie ma bowiem przepisów to precyzujących.

Zdaniem firmy X, w ostatnich latach widać wyraźny postęp w polskich przepisach regulujących ceny transferowe. Coraz dokładniejsze zapisy dotyczące zakresu dokumentacji i metod ustalania cen transferowych ułatwiają stopniowo firmom poprawne ich stosowanie.

Obecnie w strukturze organizacyjnej całego koncernu jednostka X jest głównie producentem wyrobów gotowych (i ostatecznym ich sprzedawcą). W marginalnym stopniu jest również sprzedawcą wyrobów nie produkowanych przez siebie (rys. 7).

Firma nie kupuje półfabrykatów w ramach grupy ani na rynku zewnętrznym, czyli albo samodzielnie produkuje i sprzedaje wyroby gotowe, albo kupuje je od innej spółki córki i sprzedaje na rynku zewnętrznym. Dąży ona jednak do tego, aby w przyszłości nadal utrzymać swą silną pozycję jako producenta.



Rys. 7. Struktura sprzedaży firmy X

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji udzielonych przez firmę X.

4.2.4. Czynniki kształtujące politykę cen transferowych

Za najważniejsze czynniki mające wpływ na politykę cen transferowych firma X uznała (w skali od 1 do 5 nadała im ocenę 5): wahania kursu walut, maksymalizację zysków całej firmy, rzetelne przygotowanie dokumentacji podatkowej, kontrolę cen przez organa administracji podatkowej oraz sprawozdawczość finansową stosowaną w Polsce (tab. 1)⁶. Jeżeli dochodzi do transakcji pomiędzy dwiema spółkami córkami pochodzącymi z różnych krajów, wówczas wytyczne koncernu określają, iż operacja taka jest przeliczana w walucie jednego z krajów uczestniczących w wymianie. Oznacza to, iż przynajmniej jedna strona transakcji nie jest obciążona ryzykiem niekorzystnej dla niej zmiany kursu walut. Druga firma musi sobie to ryzyko ubezpieczyć, kupując na przykład opcje walutowe.

Za mniej ważne (w skali od 1 do 5 firma X przyznała im ocenę 4) uznano: stan rozwoju gospodarki polskiej, politykę celną kraju nabywcy, maksymalizację zysków spółki córki, łatwość zrozumienia formuł cenowych, przydatność do uzyskania zgodności celów wewnątrz przedsiębiorstwa. Zdaniem dyrektora finansowego firmy X, stan rozwoju gospodarki polskiej będzie miał wpływ na politykę cen transferowych do momentu, gdy nie przestaniemy być atrakcyjni kosztowo, czyli dopóki jako kraj będziemy miejscem taniej produkcji. Jeżeli to się zmieni, wówczas ulegnie zmianie również sytuacja w spółce córce, co z pewnością będzie miało także przełożenie na ogólną politykę koncernu. Firma X zaznacza również, iż polityka celna odgrywa dużo większą rolę podczas wymiany, jaka następuje pomiędzy spółkami córkami, niż w samym procesie określania poziomu ceny transakcji. Wysokie cła na określone dobro w kraju spółki, która jest nabywcą określonego wyrobu, mogą spowodować, iż wymiana będzie nieopłacalna.

⁶ Przedstawione w tab. 1 czynniki wpływające na politykę cen transferowych zostały przedstawione podczas rozmowy przeprowadzonej z dyrektorem finansowym firmy X.

Tabela 1. Ocena ważności czynników kształtujących politykę cen transferowych w firmie X

Czynniki	Nieważne		Neutralne		Bardzo ważne
Stan rozwoju gospodarki polskiej	1	2	3	4	5
Konkurencja na rynku krajowym	1	2	3	4	5
Minimalizacja płatności podatkowych (zróżnicowanie podatku dochodowego w Polsce i w kraju pochodzenia firmy)	1	2	3	4	5
Opodatkowanie dywidend	1	2	3	4	5
Inne podatki (ilość, wysokość stawek, poziom skomplikowania)	1	2	3	4	5
Polityka celna kraju nabywcy	1	2	3	4	5
Wahania kursu walut	1	2	3	4	5
Poziom inflacji	1	2	3	4	5
Motywowanie i ocena działalności menedżerów	1	2	3	4	5
Maksymalizacja zysków całej firmy	1	2	3	4	5
Maksymalizacja zysków spółki córki (centrum odpowiedzialności)	1	2	3	4	5
Autonomia działania menedżerów	1	2	3	4	5
Łatwość zrozumienia formuł cenowych	1	2	3	4	5
Koszty pozyskiwania danych z rachunkowości	1	2	3	4	5
Przydatność do uzyskania zgodności celów wewnątrz przedsiębiorstwa (<i>goal congruence</i>)	1	2	3	4	5
Podporządkowanie się polityce spółki matki	1	2	3	4	5
Rzetelne przygotowanie dokumentacji podatkowej	1	2	3	4	5
Kontrola cen przez organa administracji podatkowej (gospodarczej)	1	2	3	4	5
Sprawozdawczość finansowa stosowana w Polsce	1	2	3	4	5

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji udzielonych przez dyrektora finansowego firmy X.

Do czynników neutralnych (w skali od 1 do 5 firma X przyznała im ocenę 3) zaliczona została autonomia działania menedżerów. Natomiast do czynników, które nie mają wpływu na politykę cen transferowych, firma X zaliczyła (uznała je za nieważne i w skali od 1 do 5 przyznała im ocenę 1): konkurencję na rynku krajowym, minimalizację płatności podatkowych, opodatkowanie dywidend, inne podatki, poziom inflacji, motywowanie i ocenę działalności menedżerów, koszty pozyskiwania danych z rachun-

kowości. Firma X podkreśla, że w jej przypadku minimalizacja płatności podatkowych nie jest powodem korzystania z cen transferowych (co powszechnie jest uznawane za okazję do takiego działania). Jest to właśnie zjawisko, z którym starają się walczyć organa podatkowe, chcąc przeciwdziałać transferowi zysków do krajów o niższym opodatkowaniu.

Firma X kilkakrotnie podkreślała, iż grupa nie prowadzi strategii podejmowania działań, które są korzystne ze względów podatkowych.

Ponieważ firma X przewiduje, że jej działalność w najbliższych latach będzie coraz bardziej znacząca w ramach grupy (już obecnie jest dużym producentem), dlatego też ceny transferowe będą miały również coraz większe znaczenie.

Celem przeprowadzonego wywiadu było uzyskanie informacji na temat stosowanej przez zdecentralizowane przedsiębiorstwo wielonarodowej polityki cen transferowych. Informacje uzyskane podczas rozmowy z dyrektorem finansowym firmy X potwierdziły, iż:

- wskazywane w literaturze metody są rzeczywiście wykorzystywane w praktyce do ustalania cen transferowych (w tym przedsiębiorstwie cena transferowa jest ustalana zgodnie z formułą: koszt wytworzenia plus marża),
- odpowiednie ustalenie ceny transferowej dla wymiany handlowej pomiędzy spółkami córkami pozwala na osiągnięcie zgodności celów, czyli zysku przez jednostki biznesowe oraz poprawa efektywności całej grupy,
- autonomia jednostek podczas prowadzenia transakcji wewnętrznej przejawia się m.in. w możliwości swobodnego sporządzenia kalkulacji ceny, po której ma nastąpić wymiana dóbr; spółka matka nie narzuca cen spółkom córkom, jeżeli są one zgodne z jej wytycznymi oraz przepisami prawa podatkowego, to centrala nie ingeruje w transakcje wewnętrzne, pozostawiając podmiotom pełną swobodę decyzji,
- najważniejszymi czynnikami kształtującymi politykę cen transferowych w firmie X są: wahania kursu walut, maksymalizacja zysków całej firmy, rzetelne przygotowanie dokumentacji podatkowej, kontrola cen przez organa administracji podatkowej oraz wymogi sprawozdawczości finansowej stosowane w Polsce,
- ze względu na prowadzoną działalność, firma X w najbliższej przyszłości spodziewa się kontroli prowadzonej polityki cen transferowych (nie była ona jeszcze kontrolowana przez organy skarbowe pod tym kątem).

5. Podsumowanie

Proces ustalania ceny transferowej zależy od czynników ekonomicznych, prawnych oraz od konkretnych decyzji. Optymalną ceną transferową jest taka, która w najlepszy sposób bilansuje relację pomiędzy zgodnością celów a autonomią poszczególnych jednostek, przyczyniając się jednocześnie do maksymalizacji zysku całego przedsiębiorstwa. Należy jednak zwrócić uwagę na to, by wybrana metoda ustalania cen

transferowych nie była zbyt skomplikowana i czasochłonna, ponieważ może to skutkować rosnącymi kosztami jej użytkowania (nakład i czas pracy naczelnego kierownictwa i niższych szczebli zarządzania).

System cen transferowych jest ściśle powiązany ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Determinuje ona bowiem podział pracy w organizacji oraz zakres powiązań między jej poszczególnymi jednostkami. Ceny wewnętrzne stosowane są do wyceny wartości obrotu wewnętrznego (wymiana dóbr i usług między ośrodkami odpowiedzialności). Poziom tego obrotu ma z kolei wpływ na wielkość wyniku realizowanego w centrach zysku, uczestniczących w procesie wymiany, oraz na poziom zysku osiąganego w całej firmie. Dla jednostki sprzedającej cena transferowa jest przychodem, dla jednostki kupującej stanowi koszt. Tym samym ceny wewnętrzne wpływają na wielkość i strukturę sprzedaży dóbr na rynek zewnętrzny. Oznacza to także, że sposób ustalania ceny transferowej ma wpływ na proces nabywania i alokacji zasobów w zdywizjonowanym przedsiębiorstwie, określając jego efektywność. Dlatego też system cen transferowych powinien umożliwić pomiar zysku jednostki w sposób obiektywny. Nieobiektywna ocena działalności ośrodków odpowiedzialności może wywołać negatywny wpływ zarówno na motywację ocenianych, jak i na podejmowane przez nich decyzje.

Określanie cen transferowych z jednej strony jest zdeterminowane strukturą organizacyjną, a z drugiej strony właściwe ich ustalenie wpływa na poziom integracji wewnętrznej, przejawiającej się we współpracy między oddziałami. Przy tym należy pamiętać, aby system cen transferowych nie naruszał swobody decyzyjnej wyodrębnionych jednostek. Naruszenie autonomii centrów ogranicza korzyści płynące z decentralizacji i uniemożliwia obiektywną ocenę dokonań jednostek i menedżerów nimi zarządzających.

W artykule tym starano się jedynie przybliżyć pojęcia z zakresu problematyki cen transferowych. Postępująca integracja gospodarki polskiej z gospodarką światową powoduje, iż coraz więcej firm krajowych będzie musiało w najbliższej przyszłości zająć się tym zagadnieniem.

Kwestia cen transferowych jest zagadnieniem interdyscyplinarnym i dotyczy oprócz rachunkowości takich dyscyplin, jak prawo, finanse czy zarządzanie. W artykule przedstawiono tylko pewien wycinek z bardzo szerokiego obszaru badawczego polityki cen transferowych. Skupiono się głównie na zagadnieniach dotyczących samej wyceny transferów (bezpośrednio związanej z pomiarem pracy ośrodków odpowiedzialności), celowo nie prezentując innych problemów związanych z polityką cen transferowych (np. aspektu podatkowego).

Rozważania na temat wyceny transferów można by zakończyć stwierdzeniem, iż przedsiębiorstwa w dalszym ciągu poszukują uniwersalnych i przydatnych rozwiązań w tej materii, dlatego kwestia ta jest nadal otwarta. Nie zmienia to faktu, że firmy funkcjonujące na rynku są świadome znaczenia i przydatności cen transferowych, i dlatego też nieustannie podejmowane są próby doskonalenia dotychczas już wypracowanych rozwiązań.

Literatura

- [1] Baćkowski D., *Ceny transferowe – istota i metody kontroli przez administrację podatkową*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 50, Warszawa 1999.
- [2] Baćkowski D., *Ceny transferowe w spółkach córkach międzynarodowych koncernów działających w Polsce – prezentacja wyników badań*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 2(58), Warszawa 2001.
- [3] *Ceny transferowe w korporacjach ponadnarodowych – Raport (materiał) Międzynarodowej Grupy Roboczej Ekspertów do spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (ISAR) przy UNCTAD w Genewie*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 45, Warszawa 1998.
- [4] *Ceny transferowe w Polsce. Raport z badania 2004*, Ernst&Young International, http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Poland/Transfer_Pricing_-_Library_-_Raport_2004.
- [5] Emmanuel C.E., Mehafdi M., *Transfer Pricing*, Academic Press, London 1994.
- [6] Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996.
- [7] Horngreen Ch., Foster G., *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey 1991.
- [8] Jarugowa A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986.
- [9] Jarugowa A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza, Część II*, A. Jarugowa, A. Szychta (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1994.
- [10] Johnson H.T., Kaplan R.S., *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1991.
- [11] Kabalski P., *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, ODDK, Gdańsk 2001.
- [12] Kabalski P., *Stosowanie cen transferowych a wymogi prawa bilansowego i podatkowego*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 18(74), Warszawa 2004.
- [13] Makowska E., *Mierniki finansowe stosowane do pomiaru działalności ośrodków odpowiedzialności w wielonarodowych przedsiębiorstwach zdecentralizowanych (w świetle badań ankietowych)*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1085, Wrocław 2005.
- [14] Makowska E., *Mierniki niefinansowe wykorzystywane do pomiaru działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach krajowych (w świetle badań ankietowych)*, [w:] A. Kardasz (red.), *Standardy edukacyjne rachunkowości – praktyka i stan badań*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1079, Wrocław 2005.
- [15] Makowska E., *Pomiar działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach krajowych*, [w:] *Materiały konferencyjne na IV Ogólnopolskie Seminarium Doktorskie Rachunkowości i Finansów*, Sopot 2004.
- [16] Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław 2001.
- [17] PricewaterhouseCoopers, *Ceny transferowe w Polsce – lipiec 2000 r. Podsumowanie i analiza wyników kontroli podatkowych*.
- [18] Saoud A.M., Aboyen M.S., *Analiza i ocena polityki cen wewnętrznych w przedsiębiorstwie (korporacji)*, „Ekspert” nr 2/1997.
- [19] Sojak S., *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- [20] Sojak S., *Polityka cen transferowych stosowanych w Polsce przez przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 2(58), Warszawa 2001.
- [21] Strategor, *Zarządzanie Firmą. Strategie. Struktury. Decyzje. Tożsamość*, PWE, Warszawa 1995.
- [22] Tang R.Y.W., *Transfer Pricing in United States and Japan*, Praeger, New York 1979.
- [23] *Transfer Pricing 1999 Global Survey*, Ernst&Young International.

TRANSFER PRICING IN PRACTICE OF MULTINATIONAL COMPANIES. CASE STUDY

Summary

The problem of transfer pricing is connected with a conscious and consequent reduction of political and economic barriers accompanying the globalization of companies' economic operations. The method of transfer price determination constitutes an important question in the internal settlements of companies. The paper presents the summary of an interview which has been conducted with a financial director of company X. It constitutes a part of the author's original research and its full scope has been presented in her masters thesis. The goal of the conducted interview was obtaining information on the transfer pricing policy used by the multinational company. The information presented in the paper concentrates on the following issues: general rules and requirements regarding the determination of transfer prices in company X, formulas used in the construction of transfer prices, factors determining the transfer pricing policy and its control by the tax administration.