

Zarządzanie dokumentacją cen transferowych w zakresie ujawnień w sprawozdawczości finansowej

Marcin Stępień*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest identyfikacja i opis zależności między ujawnieniami cen transferowych w dokumentacji a sprawozdawczością finansową podmiotów gospodarczych.

Metodologia badania – W artykule zastosowano monograficzną metodologię badania, wykorzystując informacje w formie jakościowo-opisowej. Zastosowano metodę analizy i konstrukcji logicznej wobec istniejącego piśmiennictwa w zakresie badanego zagadnienia, uwzględniając obecny zakres prawa podatkowego.

Wynik – Wynikiem badań jest kwantyfikacja różnic i podobieństw w zakresie ujawnień aktywów, funkcji, ryzyk i realizowanych przez podmiot strategii w obszarze prawa podatkowego i bilansowego.

Oryginalność/wartość – Jednym z elementów szeroko rozumianego otoczenia ekonomicznego jest system rachunkowości dostarczający odbiorcom informacji o wynikach jednostki i sytuacji majątkowo-finansowej. Do szeroko rozumianego otoczenia ekonomicznego zaliczamy również otoczenie fiskalne. Prawo podatkowe, służąc głównie celom fiskalnym państwa, realizuje jedną z podstawowych funkcji systemu podatkowego, do których należy funkcja fiskalna. Prawo bilansowe służy głównie do informowania właścicieli kapitałów jednostki o szeroko rozumianych wynikach finansowych uzyskiwanych przez jednostki gospodarcze. Zmiany w zakresie ujawnień danych ekonomicznych w zidentyfikowanych dwóch systemach stanowią istotny element zarządzania generowanymi przez podmiot informacjami zarówno w zakresie podatków, jak i sprawozdawczości finansowej.

Słowa kluczowe: zarządzanie podatkami, dokumentacja cen transferowych, sprawozdawczość finansowa

Wprowadzenie

Podmioty gospodarcze działające w obecnych uwarunkowaniach ekonomiczno-gospodarczych zmuszone są do sprostania wielu wymogom prawno-organizacyjnym, zwłaszcza w zakresie zmian zachodzących w otoczeniu jednostek gospodarczych. Jednym z istotnych obszarów działalności podmiotów jest system rachunkowości, upraszczający z jednej strony sprawozdawczość w zakresie mikro i małych przedsiębiorstw, a z drugiej strony rozbudowujący w sposób istotny sprawozdawczość (głównie elementy opisowe) w zakresie większych przedsiębiorstw. Istotnym elementem otoczenia przedsiębiorstwa jest otoczenie fiskalne, które również ulega zmianom i przeobrażeniom, dostosowując się do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Przedsiębiorstwa funkcjonując w konkurencyjnym otoczeniu, dążą do maksymalizacji osiąganych efektów ekonomicznych, wykorzystując do tego celu sieci

* dr Marcin Stępień, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Zakład Rachunkowości, e-mail: mstepien@wz.pcz.pl.

powiązań, zwłaszcza w aspekcie powiązań kapitałowych, organizacyjnych czy osobowych. Organizowanie współpracy przedsiębiorstw opierającej się na istniejącej sieci powiązań wydaje się efektywne ekonomicznie, jednak tak zorganizowana współpraca wiąże się z ryzykiem podatkowym, co podkreślają organy podatkowe. W praktyce gospodarczej współpraca przedsiębiorstw powiązanych łączy się z koniecznością sporządzania dokumentacji podatkowych dla przeprowadzonych transakcji. Jednym z elementów dokumentacji jest identyfikacja i opis ryzyk, które wpływają na kooperację przedsiębiorstw. Opisywanie obszaru ryzyka odgrywa istotną rolę w ujawnieniach w zakresie sprawozdań finansowych na gruncie prawa bilansowego. Temat jest aktualny i ważny z punktu widzenia praktyki gospodarczej, zwłaszcza w aspekcie zmian w zakresie przedmiotowym i podmiotowym dotyczącym dokumentacji podatkowych i obszarów sprawozdawczych podmiotów gospodarczych. Z tego powodu autor opracowania postawił za cel artykułu identyfikację i opis ryzyk wynikających ze współpracy przedsiębiorstw powiązanych na potrzeby dokumentacji podatkowych i sprawozdawczości finansowej. Zastosowano metodę analizy i konstrukcji logicznej wobec istniejącego piśmiennictwa w zakresie badanego zagadnienia, uwzględniając obecny zakres prawa podatkowego.

1. Obszary ujawnień współpracy podmiotów powiązanych w systemie rachunkowości

Jednostki gospodarcze za pomocą ujawniania danych ekonomicznych realizują nadrzędną koncepcję rachunkowości, jaką jest przedstawianie prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej. Pomiar, wycena i prezentacja operacji gospodarczych to jedno z podstawowych zadań rachunkowości (Stępień, 2017, s. 226). Stanisław Skrzywan definiując pojęcie rachunkowości, wskazał, iż rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażanych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej (Skrzywan, 1969, s. 5). Według Bronisława Micherdy głównym celem rachunkowości jest pomiar wyników działalności jednostki gospodarczej, które warunkują pomnażanie kapitału. Dlatego rachunkowość jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym odzwierciedlającym przebieg i rezultaty działalności jednostek gospodarczych (Micherda, 2007, s. 19).

Podstawową cechą systemu informacyjnego rachunkowości jest zapewnienie jakości tworzonych informacji, potrzeby odbiorcy może bowiem zaspokoić jedynie informacja dobra jakościowo (Micherda, 2007, s. 20). O jakości informacji tworzonych przez system rachunkowości decydują następujące cechy (*Założenia koncepcyjne...*, 2016, s. 39):

- zrozumiałość,
- przydatność,
- wierna prezentacja,
- porównywalność,
- sprawdzalność,
- terminowość.

Zrozumiałość informacji wiąże się z ich rozumieniem przez odbiorcę, przy założeniu, że odbiorca posiada odpowiednią wiedzę umożliwiającą mu identyfikację treści, które niosą za sobą przekazywane informacje. Przydatność informacji jest podstawowym kryterium uwzględnianym w tworzeniu sprawozdania finansowego. Przydatność informacji wyraża się jej wpływem na decyzje ekonomiczne podejmowane przez jej użytkowników. Wierna prezentacja informacji tworzonych przez rachunkowość oznacza, iż odzwierciedlają one wiernie rzeczywistość gospodarczą. Porównywalność zakłada stosowanie ciągłości metodologicznej w ustalaniu i prezentowaniu w sprawozdaniach finansowych skutków podobnych zdarzeń gospodarczych (*Założenia koncepcyjne...*, 2016, s. 40–44).

Realizacji przyjętego celu rachunkowości, jakim jest tworzenie użytecznej informacji ekonomicznej, służą wypracowane przez wieki zasady, określane mianem „nadrzędnych zasad rachunkowości” (Messner, 2001, s. 31; Nowak, 1998, s. 18; Krzywdą, 1999). Nie zostały one ujęte jako standard czy dyrektywa, można jednak z ich treści wyprowadzić reguły, które są powszechnie honorowane przez odwzorowanie ich treści w ustawie o rachunkowości.

Nadrzędne zasady rachunkowości wynikające z ustawy o rachunkowości pozwalają podporządkować informacje płynące z systemu rachunkowości jednolitej koncepcji tworzenia rzetelnej informacji ekonomicznej. Ustawodawca dokonując w ostatnich latach zmian w zakresie polskiego prawa bilansowego, dążył m.in. do implementacji dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie rocznych sprawozdań finansowych. Regulacje zawarte w dyrektywie 2013/34 umożliwiają państwom członkowskim Unii Europejskiej wprowadzenie uproszczeń w zakresie kształtowania sprawozdawczości finansowej dla jednostek małych i mikro, określonych w art. 3 ust. 1 dyrektywy.

Uproszczenia obejmują m.in.:

- możliwość sporządzania skróconego sprawozdania,
- zwolnienie ze sporządzania sprawozdania z działalności,
- zwolnienie z obowiązku sporządzania zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych (Ustawa, 2014).

Ustawodawca wprowadzając uproszczenia do ustawy o rachunkowości, stawia sobie za cel redukcję barier administracyjnych i zmniejszenie kosztów działalności gospodarczej. Wprowadzane uproszczenia nie odpowiadają jednak zakresowi wymogów informacyjnych stawianych przed innymi obszarami sprawozdawczymi jednostek gospodarczych, bazującymi na rozwiązaniach ewidencyjnych i sprawozdawczych w systemie rachunkowości.

Oprócz uproszczeń w sprawozdawczości finansowej dają się zauważyć proces zwiększenia ilości informacji prezentowanych przez spółki kapitałowe i komandytowe, których współnikami ponoszącymi odpowiedzialność są spółki kapitałowe, komandytowo-akcyjne, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych i towarzystwa reasekuracji wzajemnej, które sporządzają sprawozdanie z działalności (Ustawa, 1994, art. 49). Celem tego sprawozdania jest zarówno uzupełnienie informacji zawartych w części liczbowej i opisowej sprawozdania finansowego przez pokazanie ich tła, wyjaśnienie i interpretację sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz osiągniętych w danym okresie wyników, jak i wskazanie czynników ryzyka i zagrożeń (Hońko, 2017). Precyzując, w spra-

wozdaniu z działalności powinny zostać uwzględnione m.in. informacje o zdarzeniach, które w sposób istotny wpłynęły na działalność podmiotu, w tym w szczególności rodzaje i przyczyny ryzyka wewnętrznego i zewnętrznego związanego z działalnością jednostki obecnie i w dającej się przewidzieć przyszłości (Krajowy Standard nr 9).

W informacji dodatkowej sporządzanej na podstawie art. 48 ustawy o rachunkowości jednostki powinny zaprezentować m.in. transakcje z podmiotami powiązаныmi, wraz z wykazaniem spółek, w których jednostka posiada powyżej 20% zaangażowania w kapitale.

2. Elementy zarządzania danymi ujawnianymi w dokumentacji

Ceny transferowe (*transfer pricing*) są zagadnieniem związanym z obrotem dobrami i usługami pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Na gruncie regulacji podatków dochodowych rozróżnia się powiązania między podatnikami kapitałowe, osobowe (przez osoby zarządzające) oraz rodzinne (przez osoby zarządzające kooperującymi ze sobą podmiotami gospodarczymi). Za ceny transferowe są uważane także ceny w transakcjach zawieranych z podmiotami mającymi swą siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raju podatkowym).

W aktach prawnych oraz literaturze przedmiotu można spotkać następujące definicje ceny transferowej (transakcyjnej):

1. Ceny transferowe są cenami, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązаныm przedsiębiorstwom (www.oecd.org/ctp/transfer-pricing).
2. Przez cenę transakcyjną rozumie się cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu prawa podatkowego dotyczącą podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług (Ustawa, 1997).

Od stycznia 2017 roku podatnikami zobowiązаныmi do sporządzania dokumentacji w zakresie cen transferowych są:

1. Podatnicy, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 mln euro, dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi.
2. Podatnicy ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone z podmiotami (lub narzucone).
3. Podatnicy dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 tys. euro.

4. Podatnicy zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
 - a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 20 tys. euro;
 - b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 20 tys. euro.

Podatnicy zobowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji są obowiązani do jej sporządzenia również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową (Ustawa, 2015).

Od stycznia 2017 roku ustawodawca zaktualizował zakres informacyjny dokumentacji podatkowej transakcji.

Dokumentacja podatkowa obejmuje opis transakcji dokonanej z podmiotem powiązanym, który zawiera:

- wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,
- dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,
- dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmuje te zdarzenia,
- opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika,
- wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika (Ustawa, 2015),
- opis danych finansowych podatnika, pozwalający na porównanie rozliczeń z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika przepisów o rachunkowości,
- informacje o podatniku obejmujące w szczególności: opis struktury organizacyjnej i struktury zarządczej, przedmiot i zakres prowadzonej działalności gospodarczej, realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika, otoczenia konkurencyjnego,
- dokumenty, w szczególności umowy i porozumienia (Ustawa, 1991, 1992).

Zakres dokumentacji cen transferowych dotyczy istotnych obszarów wynikających z systemu rachunkowości, w szczególności z prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości ksiąg rachunkowych. Stanowią one dowód operacji gospodarczych z nich wynikających, pod warunkiem, że są prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy (Iwin-Garzyńska, 2017). Z uwagi na ścisły związek dokumentacji cen transferowych z księgami rachunkowymi wraz

z obszarem sprawozdawczym systemu rachunkowości wydaje się istotne określenie wspólnych obszarów ujawnień. Dotyczy on przede wszystkim współpracy podmiotów powiązanych w zakresie przeprowadzonych transakcji oraz ujawnień w zakresie ryzyk wynikających z kooperacji.

Uwagi końcowe

Celem opracowania była identyfikacja i opis zależności pomiędzy ujawnieniami cen transferowych w dokumentacji a sprawozdawczością finansową podmiotów gospodarczych. W świetle przeprowadzonych rozważań można stwierdzić, iż zarówno w systemie rachunkowości, jak i w prawie podatkowym rośnie zakres ujawnianych informacji ekonomicznych.

Poza mikro i małymi przedsiębiorstwami system rachunkowości nakłada na jednostki istotne zwiększenie ujawnień w informacji dodatkowej i w sprawozdaniu z działalności. Na krytyczną uwagę zasługuje zakres ujawnień, który powiela się zarówno w informacji dodatkowej, jak i w sprawozdaniu z działalności.

Zmiany w zakresie szczegółowości informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w obszarze prawa podatkowego, istotnie znowelizowane od 2017, wymuszają na jednostkach gospodarczych szerszy zakres prezentacji informacji związanych z transakcjami dokonywanymi przez podmioty powiązane. Istotnymi zazębiającymi się informacyjnie obszarami jest ujawnianie transakcji z podmiotami powiązanymi w informacji dodatkowej (choć samo rozumienie podmiotów powiązanych jest różne w systemie rachunkowości i prawie podatkowym) oraz opis ryzyk, na jakie narażona jest jednostka gospodarcza, prezentowany w sprawozdaniu z działalności (choć ryzyko wynikające z ujawnień w systemie rachunkowości dotyczy całości funkcjonowania podmiotu, a w prawie podatkowym dotyczy opisywanej transakcji).

Wydaje się istotne i celowe korelowanie opisywanych obszarów na gruncie systemu rachunkowości i prawa podatkowego, by informacje generowane i prezentowane w opisywanych przekrojach i systemach stanowiły zwartą, sprawdzalną, a przede wszystkim prawdziwą i rzetelną całość. Dualność generowanych przez jednostkę informacji na potrzeby systemu rachunkowości i prawa podatkowego powoduje, iż może ona być niespójna i mało transparentna zarówno dla generujących, jak i weryfikujących informacje przygotowane przez jednostkę. Spójna informacja wynikająca z systemu rachunkowości i prawa podatkowego winna stanowić dowód rzetelności danych generowanych przez przedsiębiorstwo, legitymizując zarazem informacyjne aspekty systemu rachunkowości i dokumentację cen transferowych tworzoną na potrzeby systemu podatkowego.

Literatura

- Hońko, S. (2017). *Informacja dodatkowa szyta na miarę*. Pobrano z: https://rachunkowosc.com.pl/informacja_dodatkowa_szyta_na_miare (30.04.2018).
- Iwin-Garżyńska, J. (2017). Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87), 161–168.

- Krajowy Standard Rachunkowości nr 9. Sprawozdanie z działalności. pkt 6.2.
- Krzywda, D. (1999). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Messner, Z. (2001). *Podstawy rachunkowości*. Katowice: Wydawnictwo Uczelniane Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach.
- Micherda, B. (2007). *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*. Red. B. Micherda. Warszawa: Difin.
- Nowak, E. (1998). *Rachunkowość-kurs podstawowy*. Warszawa: PWE.
- Skrzywan, S. (1969). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Stępień, M. (2017). Elementy zarządzania cenami transferowymi w aspekcie obszarów zastosowań rachunkowości. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 333, 226–235.
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. poz. 1100.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Tj. Dz.U. 2017, poz. 201 z późn. zm., art. 3, pkt 10.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tj. Dz. 2018, poz. 395 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Tj. Dz.U 2017, poz. 2343 z późn. zm., art. 9a, ust. 2b.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tj. Dz. U 2018, poz. 200 z późn. zm., art. 25a, ust. 2b.
- Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. poz. 1932, art. 2.
- www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/ (2.04.2018).
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (2016). W: *Standardy MSSF*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny.

THE TRANSFER PRICES DOCUMENTATION MANAGEMENT REGARDING FINANCIAL REPORTING DISCLOSURES

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is identification and description of relation of disclosures regarding transfer prices documentation and financial reporting of business entities.

Research methodology – The article contains a monographic research methodology and uses information in a qualitative and descriptive form. The literature existing in terms of researched issue was subjected to the method of analysis and logical construction, taking into account the existing scope of tax law.

Result – The result of the research is quantification of differences and similarities in terms of disclosures of assets, functions, risks and strategies implemented by the entity in the area of tax and balance law.

Originality/Value – One of the elements of widely understood business environment is accounting system which provides recipients with information about entity results and asset and financial situation. In the widely understood business environment we also include the fiscal environment.

The tax law, which serves mainly the state's fiscal goals, implements one of the basic functions of the tax system, to which belongs the fiscal function. The balance law serves mainly to inform the owners of the entity's capital about widely understood financial results obtained by the economic units. Changes concerning economic data disclosures in both identified systems constitutes important element of management of information generated by entity in terms of both taxes and financial reporting.

Keywords: tax management, transfer prices documentation, financial reporting.

Cytowanie

Stępień, M. (2018). Zarządzanie dokumentacją cen transferowych w zakresie ujawnień w sprawozdawczości finansowej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 123–129. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-11.