

RACHUNKOWOŚĆ

D E B I U T Y S T U D E N C K I E

RACHUNKOWOŚĆ

pod redakcją

Roberta Kowalaka

Anny Kasperowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Senacka Komisja Wydawnicza

Krzysztof Jajuga – przewodniczący,

(Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów),

Andrzej Bąk (Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki),

Marek Biernacki (Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów),

Paweł Dittmann (Wydział Nauk Ekonomicznych),

Małgorzata Gableta (Wydział Inżynieryjno-Ekonomiczny),

Elżbieta Kociołek-Balawejder (Wydział Inżynieryjno-Ekonomiczny),

Kazimierz Perechuda (Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów),

Paweł Waniowski, Zbigniew Golarz, Magdalena Warszawa

Recenzenci

Michał Biernacki, Piotr Luty

Redaktor Wydawnictwa

Barbara Majewska

Redaktor techniczny

Barbara Łopusiewicz

Korektor

Barbara Cibis

Skład i łamanie

Małgorzata Czupryńska

Projekt okładki

Beata Dębska

Na okładce wykorzystano zdjęcie z zasobów Fotolia LLC

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISBN 978-83-7695-598-8

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Dominika Chwist: Możliwość zastosowania stawki 0% VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – zagadnienia wybrane	9
Małgorzata Daskocza: Nowy model rozpoznawania przychodów zgodny z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej nr 15 ..	18
Agnieszka Gaweł: Sprzedaż firmowego samochodu osobowego wykorzystywanego do celów mieszanych	27
Agnieszka Głowska: Specyfika sprawozdania finansowego banku	32
Agnieszka Guzek: Metody rozliczania delegacji zagranicznych w księgach rachunkowych	38
Judyta Kaźmierczak: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w świetle przepisów ustawy o rachunkowości	43
Monika Kołodziej: Kapitał intelektualny jako determinanta długookresowej zdolności konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Metody pomiaru i wycena ..	49
Martyna Koś: Ceny transferowe w świetle zmian obowiązujących w przepisach prawnych od 2016 roku	55
Piotr Kurkiewicz, Dariusz Mroczek: Zmiana opodatkowania węglowodórów w Polsce	62
Karolina Kuropka: Ryzyko podatkowe w aspekcie kradzieży wyrobów węglowych	69
Joanna Ochmann: Rozliczanie VAT w ramach procedury MOSS	75
Piotr Pawłowski: Wyjazdy szkoleniowo-integracyjne jako przychód ze stosunku pracy	81
Monika Placzowska: Nowoczesna rachunkowość komputerowa a ustawa o rachunkowości	86
Dorota Serwińska: Relacje między płynnością a rentownością w analizie finansowej przedsiębiorstwa	93
Marta Stepaniuk: Podatek od towarów i usług w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	100
Karolina Szmek: Wykorzystanie ośrodków odpowiedzialności do raportowania zarządczego w przedsiębiorstwie	106
Paweł Wierzbowski: Podróż służbowa kierowcy	113
Klaudia Zaremba: Niewykonywanie pracy a zasadność wynagrodzenia na podstawie przestoju oraz dyżuru	122

Summaries

Dominika Chwist: Possibility of using the 0% VAT for intra-Community supply of goods – selected problems	17
Małgorzata Dosek: A new model of revenue recognition consistent with IFRS 15	26
Agnieszka Gaweł: Sale of company passenger car used both for private and company purpose	31
Agnieszka Głowska: Specific character of the financial statements of bank ...	37
Agnieszka Guzdek: Methods of accounting for business trips abroad in books of account	42
Judyta Kaźmierczak: Micro-entities financial reporting under the Accounting Act	48
Monika Kołodziej: Intellectual capital as a determinant in the long-term competitiveness of enterprises. Measurement and valuation method	54
Martyna Koś: Transfer prices in the light of changes applicable in legislation from 2016	61
Piotr Kurkiewicz, Dariusz Mroczek: Change in hydrocarbon taxation in Poland	68
Karolina Kuropka: Tax risk in the aspect of coal products theft	74
Joanna Ochmann: VAT settlement according to the MOSS	80
Piotr Pawłowski: Training trip as revenue of employees	85
Monika Płaczowska: Modern computer accounting vs. act of accounting ...	93
Dorota Serwińska: Relations between liquidity and profitability in the financial analysis of a company	99
Marta Stepaniuk: Value added tax in the intra-community acquisition of goods	105
Karolina Szmek: Responsibility centres role in management reporting	112
Paweł Wierzbowski: Business trip of a driver	121
Klaudia Zaremba: Non-performance of work and rationale payment of wages on the basis of stoppage and duty	126

Wstęp

Współcześnie rachunkowość funkcjonuje w trzech wymiarach. Z jednej strony w obszarze nauki jako dyscyplina naukowa, która ma własne teorie oparte na naukowej metodologii, z drugiej zaś jako pewien rodzaj aktywności praktycznej – wysoko wykwalifikowanych ludzi – zorientowanej na zaspokajanie celów wewnętrznych oraz zewnętrznych jednostek gospodarczych. Funkcjonuje również w trzecim wymiarze – normatywnym – jako zbiór uregulowań prawnych i zawodowych.

Jest wiedzą o praktycznym wymiarze, nauką stosowaną, dziedziną aktywności człowieka w sferze myśli i działań. Wyrazem jej złożoności jest powstały zbiór opracowań przygotowanych przez studentów Wydziału Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, będący swoistą mozaiką zainteresowań przyszłych pracowników służb finansowo-księgowych. Dobór tematyki artykułów wynika z dynamicznych zmian uregulowań zawodowych oraz prawnych z zakresu rachunkowości i podatków. Wyraża chęć zgłębiania często bardzo skomplikowanej materii przepisów prawa oraz uwarunkowań ekonomicznych, których odzwierciedleniem w sprawozdaniu finansowym zajmuje się właśnie rachunkowość.

Zebrane opracowania można podzielić na trzy tematyczne grupy. Pierwsza grupa obejmuje artykuły z zakresu prawa i podatków. Dotyczą one cen transferowych, szerokiego spektrum podatku od towarów i usług, ryzyk podatkowych, specyficznych przychodów o charakterze podatkowym.

Druga grupa dotyczy rachunkowości finansowej, sprawozdawczości i analizy finansowej. Znalazły się w niej teksty dotyczące metod pomiaru i wyceny, rozliczania delegacji i podróży służbowych, nowego modelu rozpoznawania przychodów zaproponowanego w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Do tej grupy można również przyporządkować tematykę specyfiki sprawozdania jednostek mikro i małych w świetle zmienionych przepisów ustawy o rachunkowości, specyfiki jednostki finansowej, jaką jest bank, oraz analizy płynności i rentowności.

Trzecią grupę stanowią opracowania z zakresu rachunkowości zarządczej oraz komputerowej.

Zaprezentowane artykuły świadczą o dużym potencjale naukowym studentów. Mogą stanowić impuls do dalszych rozważań z zakresu podjętej tematyki oraz poszukiwania nowych obszarów badawczych do większych opracowań naukowych.

Anna Kasperowicz

MOŻLIWOŚĆ ZASTOSOWANIA STAWKI 0% VAT Z TYTUŁU WEWNĄTRZWPÓLNOTOWEJ DOSTAWY TOWARÓW – ZAGADNIENIA WYBRANE

Streszczenie: W artykule opisano i wyjaśniono kontrowersje dotyczące zastosowania przez podatników dokonujących wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stawki 0% VAT. Opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stawką 0% uzależnione jest od wielu warunków, które muszą zostać spełnione przez obie strony wewnątrzwspólnotowej transakcji. Niespełnienie ustawowych wymogów skutkuje utratą prawa do wewnątrzwspólnotowego zwolnienia z prawem do odliczenia. Wskazano zdarzenia budzące największe wątpliwości oraz przedstawiono konsekwencje tych zdarzeń. Wykorzystane metody badawcze to analiza literatury przedmiotu, obserwacja przebiegu procesu rozliczania wewnątrzwspólnotowych dostaw w polskich przedsiębiorstwach i weryfikacja dokumentów księgowo-podatkowych tych przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: VAT, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, podatki.

1. Wstęp

Choć od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej przepisy prawa dotyczące wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi stają się coraz bardziej klarowne i przejrzyste, to rozliczanie transakcji wewnątrzwspólnotowych wciąż budzi wątpliwości, a także przysparza wiele trudności. Zmiany w poborze VAT, jakie zaszły w 2004 roku, nie dla wszystkich są zrozumiałe, czego dowodzi znaczna liczba błędnie kwalifikowanych transakcji, problemy z identyfikacją podatników czynnych, trudności w wypełnianiu i składaniu deklaracji podatkowych, brak pewności co do zastosowanych stawek podatkowych oraz wciąż błędnie i niespójnie gromadzona dokumentacja potwierdzająca wywóz towarów do krajów UE.

Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów sygnalizują najwięcej trudności z zastosowaniem odpowiedniej stawki VAT. Problemy te zazwyczaj związane są z niespełnionymi przez strony transakcji wymaganiami określonymi w ustawie. Komplikacje te częściowo wynikają również z niedostatecznej wiedzy osób odpowiedzialnych za prowadzenie rozliczeń i dokumentacji transakcji wewnątrznijnych, jednak najczęstszym ich powodem są zaistniałe nietypowe dla przedsiębiorstwa sytuacje, których ustawa o podatku od towarów i usług precyzyjnie nie definiuje. Następstwem pojawiających się trudności w określeniu odpowiedniej do zastosowania stawki podatkowej są błędnie wystawiane faktury wewnątrzwspól-

notowej dostawy towarów, brak ładu w dokumentacji podatników, błędnie wypełniane deklaracje podatkowe oraz konieczność ich częstego korygowania.

Celem artykułu jest ukazanie czynników regulujących możliwość zastosowania stawki 0% VAT oraz wskazanie konkretnych sytuacji, które uniemożliwiają przedsiębiorstwu dokonującemu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowania transakcji stawką podatku 0%, a także poparcie wniosków dotyczących przedstawionych zdarzeń przepisami ustawy o podatku od towarów i usług.

2. Warunki zastosowania stawki 0% VAT dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT) jest, zgodnie z art. 5 ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług, jedną z czynności opodatkowanych VAT. Zasadniczo opiera się ona na wywozie towarów z kraju członkowskiego i dostarczeniu tego towaru na terytorium innego państwa należącego do Wspólnoty. Szczegółowo o tym, jakie dostawy i przemieszczenia towarów uznawane są za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów oraz jakie warunki podmiotowe i przedmiotowe muszą zostać spełnione, by taka dostawa miała miejsce, informuje art. 13 ustawy. Na potrzeby artykułu jednak przyjmuje się, że zostały one spełnione i dostawa taka została prawidłowo zidentyfikowana jako transakcja wewnątrzunijna.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów jako czynność opodatkowana VAT przy spełnieniu określonych w ustawie warunków podlega opodatkowaniu stawką 0%, co zgodnie z Dyrektywą UE 2006/112/WE jest nazywane wewnątrzwspólnotowym zwolnieniem z prawem do odliczenia. Oznacza to, że wywóz towarów na terytorium innego państwa członkowskiego nie rodzi żadnego zobowiązania podatkowego po stronie dostawcy i daje mu prawo do odliczenia podatku uiszczanego przy nabyciu tego towaru. Należy jednak podkreślić, że podstawą do zastosowania tej reguły jest sytuacja, w której to obowiązek naliczenia oraz uiszczenia podatku spoczywa na nabywcy towaru w innym państwie członkowskim, który dostarczone przez polskie przedsiębiorstwo towary w ramach WDT rozlicza w swoim państwie jako transakcję odwrotną – wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Nie zawsze jednak nabywca jest podmiotem winnym opodatkowania transakcji nabycia towarów. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, w których nabywcą jest osoba fizyczna, które nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej (wyjątkiem od tej zasady jest nabycie nowych środków transportu); sprzedaż taką prawo definiuje jako sprzedaż wysyłkową. Warto zatem przyjąć, że nie każda transakcja nosząca znamiona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów będzie mogła zostać opodatkowana stawką podatku 0%. Przede wszystkim oprócz spełnienia warunków definiujących WDT zawartych w art. 13, muszą zostać spełnione także wymogi dotyczące możliwości zastosowania stawki 0% VAT. Obligatoryjne jest zrealizowanie wszystkich definiowanych przez ustawę przesłanek.

Art. 42 ustawy o podatku od towarów i usług pozwala na zastosowanie stawki 0% VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów pod warunkiem, że:

- podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej;
- podatnik, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju;
- podatnik, składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE [Ustawa z 11 marca 2004].

2.1. Warunki podmiotowe

Pierwszy warunek wymieniony w art. 42 ustawy dotyczy stron transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Odnosi się on głównie do statusu dostawcy oraz nabywcy. Zgodnie z prawem, zarówno dostawca, jak i nabywający towar zobowiązani są do rejestracji dla celów VAT UE. Oznacza to, że podatnicy dokonujący transakcji w obrocie wewnątrzwspólnotowym po rejestracji otrzymują numer identyfikacyjny (w Polsce NIP UE), który umożliwia weryfikację podmiotu w systemie VIES i ustalenie, czy wobec danego podmiotu może być zastosowana procedura rozliczeniowa obowiązująca przy transakcjach wewnątrznijnych. Obostrzenie to wynika z faktu, iż tylko zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0% VAT podczas dokonywania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Co do zasady, zgodnie z art. 97 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dostawca powinien dokonać rejestracji do VAT UE przed dokonaniem pierwszej transakcji wewnątrznijnej. Najprawdopodobniej wymóg ten ma zastosowanie w przypadku polskiego podmiotu, który po raz pierwszy dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Rejestracja przed dokonaniem zakupu towarów od podmiotów z innych państw członkowskich umożliwi zweryfikowanie polskiego podatnika i ustalenie, jaką stawkę należy z tytułu dostawy na rzecz tego podatnika zastosować i jaką stawkę podatku wykazać na fakturze. Reguła ta nie ma jednak zastosowania w przypadku polskiego podatnika, który po raz pierwszy dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Bardzo jasno w art. 42 określono moment, w jakim polski podatnik musi być zarejestrowany jako podatnik VAT UE – i jest nim dzień składania deklaracji podatkowej, w której dostawa towarów zostaje wykazana. Oznacza to, że w chwili dokonywania dostawy towaru dla kontrahenta z państwa członkowskiego dostawca nie musi być zarejestrowany do VAT UE, by w momencie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zastosować

stawkę 0%¹. Dogłębna analiza i interpretacja przepisów prawa pozwala stwierdzić, że ustawodawca nie zachował pewnej spójności podczas formułowania tych części ustawy dotyczących rozliczania transakcji wewnątrzunijnych, ponieważ art. 42 ust. 1 pkt 3 stoi w sprzeczności z art. 97 ust. 1 ustawy o VAT.

Natomiast nabywca, na rzecz którego polski podatnik dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, powinien być zarejestrowany w kraju przeznaczenia jako podatnik VAT lub – jeśli jest osobą prawną niebędącą podatnikiem – jako podatnik VAT UE. Wynika to z konieczności rozliczenia przez nabywcę podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia i jednoczesnej możliwości zastosowania przez polskiego podatnika stawki 0% VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy. Brak ważnych i właściwych numerów identyfikacyjnych u jakiegokolwiek ze stron w większości przypadków będzie skutkowało odebraniem dostawcy możliwości opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stawką 0% VAT. Warto zatem w przedsiębiorstwie zweryfikować kontrahenta w systemie informacyjnym i ustalić status kontrahenta, ponieważ w przypadku sprzedaży towarów dla klienta z państwa członkowskiego, który nie widnieje w rejestrze VAT UE przedsiębiorstwo polskie zobowiązane jest do wystawienia faktury ze stawką podstawową 23%. Co więcej, nie ma ono wtedy obowiązku, nawet na prośbę kontrahenta, korygować wystawionej wcześniej faktury, gdyż zgodnie z ustawą o VAT nabywca w momencie dostawy towarów musi posiadać ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Wyjątkami od narzuconych przez ustawodawcę warunków są: dostawa wyrobów akcyzowych oraz nowych środków transportu. Jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, warunkiem zastosowania stawki 0% będzie objęcie tych wyrobów procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Dostawa nowych środków transportu zawsze umożliwia dostawcy zastosowanie stawki 0% VAT; w przypadku takiej dostawy nabywcą może być każdy podmiot, bez względu na to, czy jest w swoim kraju zarejestrowanym podatnikiem, czy też nie [Zubrzycki 2015, s. 440].

Niestety, również obowiązek wykazywania na fakturach numeru NIP UE nabywcy i dostawcy nie jest dla podatnika w pełni zrozumiały. Należy pochylić się nad tym problemem i wyjaśnić go, ponieważ to jakość informacji umieszczonych na fakturze decyduje o uznaniu transakcji za transakcję wewnątrzunijną oraz determinuje rodzaj zastosowanej stawki VAT i sposób rozliczenia podatku. Choć art. 106e jasno wymienia obowiązkowe elementy faktury, a wśród nich numer, dzięki któremu podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, to w 2012 roku zmieniło się brzmienie art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Mianowicie ustawodawca usunął informację o tym, że na fakturze dokumentującej wewnątrzwspólnotową dostawę powinny znaleźć się numery identyfikacyjne stron transakcji z dwuliterowym przedrostkiem oznaczającym nazwę państwa członkowskiego. Na podstawie tego faktu logiczne będzie stwierdzenie, iż nie ma konieczności przy dokonywaniu WDT podawania na fakturze numerów NIP UE, choć wciąż podanie ich nie będzie

¹ Opracowano na podstawie Ustawy o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 roku.

błędem. Podsumowując: fakt umieszczenia na fakturze numeru identyfikacyjnego lub niewykonanie tej czynności nie wpływa na możliwość opodatkowania transakcji stawką 0% VAT [Zubrzycki 2015, s. 1135].

2.2. Dowody wywozu towarów i przekazania je nabywcy, dokumenty przewozowe

Drugą przesłanką, niezbędną do ustalenia stawki podatku z tytułu dostawy towarów do państwa członkowskiego, jest konieczność gromadzenia dokumentów potwierdzających wywóz towarów z kraju członkowskiego oraz ich dostarczenie do innego kraju członkowskiego nabywcy. Obowiązek gromadzenia dokumentów ma na celu zapobieganie oszustwom podatkowym. Organy podatkowe od dłuższego czasu zmagają się z problemem wyłudzenia przez podatników podatku od towarów i usług poprzez stosowanie stawki 0% VAT dla dostaw, które w rzeczywistości nie są wewnątrzwspólnotowymi dostawami towarów i wymagają opodatkowania według krajowej stawki oraz uiszczenia podatku przez dostawcę w odpowiednim urzędzie skarbowym.

Nie jest w zasadzie istotne, czy dokumentacja ta będzie gromadzona systematycznie i czy dowody wywozu i dostarczenia towarów będą wpływały do podatnika regularnie i chronologicznie. Ważne, aby dowody te znalazły się w dokumentacji podatnika przed złożeniem deklaracji za dany okres rozliczeniowy oraz aby dowody te potwierdzały wywóz i dostarczenie towarów nabywcy, o których mowa jest w złożonych deklaracjach.

W zależności od tego, w jaki sposób podatnik dostarcza nabywcy towary, wymagane są odpowiednie dokumenty. Jeżeli podatnik dokonuje wywozu towarów za pośrednictwem innego podmiotu, zazwyczaj korzystając z usług transportowych wyspecjalizowanych w spedycji towarów firm, dokumenty, jakie obowiązkowo musi posiadać, to:

- dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika;
- specyfikacja sztuk ładunku;
- dowód odbioru towarów przez nabywcę [Ustawa z 11 marca 2004].

Wywóz towarów bezpośrednio przez podatnika dokonującego danej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub przez nabywcę, którzy używają do tego celu własnych środków transportu, również rodzi obowiązek gromadzenia odpowiedniej dokumentacji. Będzie to w tym przypadku – poza specyfikacją sztuk ładunku – dokument, który obligatoryjnie musi zawierać:

- imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów;
- adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy;
- określenie towarów i ich ilości;

- potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca znajdującego się na terytorium państwa Unii Europejskiej innego niż Polska; rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu – w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

Zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług z 2013 roku zniosły wymóg archiwizacji kopii faktury wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów jako dowodu potwierdzającego wywóz tych towarów (art. 43, ust. 3, pkt 2)². Zmiana ta wynika z oczywistych względów – faktura w żaden sposób nie potwierdza faktu, że przedmiot dostawy opuścił granice państwa oraz został odebrany przez nabywcę. Warto zatem pamiętać, że dokument ten, o ile jest prawdziwy, świadczy jedynie o sprzedaży, a nie o dostawie, by błędnie, podczas sporządzania deklaracji podatkowej, nie powoływać się na faktury WDT [Zubrzycki 2015, s.1139].

Niepełna dokumentacja zazwyczaj budzi u podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wiele kontrowersji. Najczęściej, niepewny swoich działań, opodatkowuje dostawy towarów według obowiązującej dla dostawy danego towaru stawki krajowej lub – z nadzieją na brak weryfikacji jego poczyniń przez organ podatkowy – stosuje stawkę 0% VAT. Wątpliwości dostawcy rozwiewa ustęp 11 artykułu 42 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z zapisem prawnym, w przypadku zgromadzenia dokumentacji niepełnej lub takiej, która nie dowodzi jednoznacznie wywozu towarów do innego państwa członkowskiego i dostarczenia go do wskazanego na fakturze nabywcy, podatnik dokonujący WDT może powołać się na inne dowody, które taki wywóz i dostarczenie potwierdzają. Takim fakultatywnym dowodem może się stać:

- korespondencja handlowa z nabywcą; zamówienie;
- dokumenty ubezpieczenia towaru wywiezionego;
- potwierdzenie przyjęcia przez nabywcę wywiezionych towarów;
- w przypadku odpłatnej dostawy towarów – potwierdzenie zapłaty za towar lub inny dokument potwierdzający wygaśnięcie zobowiązania.

Stanowisko to wspiera także NSA, który w uchwale z dnia 11 października 2010 roku orzekł, że podatnik może w przypadku zgromadzenia dokumentów, które nie potwierdzają w sposób niepodważalny wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, uzupełnić dowody o wskazane w ustawie w art. 43 ust. 11. Po raz kolejny jednak zauważono brak spójności w przepisach ustawy oraz sprzeczne fakty wynikające z poszczególnych artykułów. NSA wskazał na brak konsekwencji ustawodawcy. Otóż w art. 42 ust. 3 i 4 mowa jest o konieczności gromadzenia i posiadania takich dowodów, z których wyraźnie wynika, że towary będące przedmiotem dostawy zostały z kraju wywiezione i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. Fakt ten stojący w opozycji do art. 42 ust. 11 oznacza, według NSA, że „dowody, o których mowa w art. 42 ust. 3 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług,

² Opracowano na podstawie Ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004, nr 54, poz. 535.

nie mają charakteru bezwzględnie obligatoryjnych, lecz jedynie dowodów względnie obowiązkowych, co oznacza, że podatnik powinien co do zasady nimi dysponować, lecz w przypadku ich braku lub braku pewnych danych na dokumentach wymaganych tymi przepisami – co czyni je niepełnowartościowymi [...]” [NSA].

Podatnik, który z różnych względów nie zgromadził stosownych dowodów dostarczenia towarów kontrahentowi poza teren kraju dostawcy, zobowiązany jest do wykazania dostawy towarów w ewidencji ze stawką krajową oraz uwzględnienia kwoty podatku należnego w deklaracji VAT. Warto zatem dokonywać systematycznych przeglądów dokumentacji oraz na bieżąco monitorować wpływ dokumentów do działu księgowości. W sytuacji braku odpowiednich dowodów należy zwrócić się z prośbą do odpowiednich jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa o dostęp do tychże dokumentów drogą elektroniczną, np. w formacie PDF.

Jak powinien postąpić podatnik, który nie spełni obowiązku zgromadzenia odpowiednich dokumentów lub nie potwierdzi w żaden sposób wywozu towarów i dostarczenia ich nabywcy? Rozwiązywanie problemów z gromadzeniem dowodów wywozu towarów ustawa przewiduje z podziałem na podatników rozliczających się kwartalnie oraz miesięcznie. Podatnicy, którzy deklaracje VAT składają kwartalnie, w przypadku niespełnienia warunku dotyczącego zgromadzenia w dokumentacji odpowiednich dowodów dostawy, nie wykazują tej dostawy w konkretnej deklaracji kwartalnej. Na zgromadzenie odpowiednich dokumentów podatnik ma czas obejmujący kolejny okres rozliczeniowy (kwartał). Jeśli spełni swój obowiązek, ma prawo wykazać WDT ze stawką 0% w deklaracji oraz informacji podsumowującej za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została dokonana, w związku z czym podatnik musi złożyć stosowne korekty deklaracji. Jeśli wymagane dokumenty nie zostaną zgromadzone, podatnik ma obowiązek wykazania tej dostawy za obecny okres rozliczeniowy (nie musi dokonywać korekt deklaracji) ze stawką krajową, właściwą dla sprzedaży danego towaru. Otrzymanie stosownych dokumentów znacząco po wymaganym terminie, po upływie jeszcze jednego okresu rozliczeniowego (drugiego kwartału), powoduje obowiązek złożenia kolejnych korekt: za okres, kiedy dostawa towarów rzeczywiście została dokonana, i wykazanie jej ze stawką 0%, oraz skorygowanie deklaracji za drugi kwartał, w której dostawa towarów została wykazana ze stawką krajową.

Inaczej sytuacja ta kształtuje się u podatników składających miesięczne deklaracje VAT. Ich obowiązkiem, w przypadku niezgromadzenia odpowiednich dokumentów potwierdzających dostawę towarów w danym okresie rozliczeniowym, jest wykazanie konkretnej dostawy dopiero w trzecim miesiącu (uznając za pierwszy miesiąc ten, w którym wystąpiło WDT). Jeśli stosowne dokumenty zostaną zgromadzone przed złożeniem deklaracji za trzeci miesiąc, podatnik ma obowiązek wykazania dostawy w deklaracji VAT ze stawką krajową właściwą dla sprzedaży danego towaru.

3. Wnioski

Dla większości podmiotów przepisy prawa obejmujące transakcje wewnątrzunijne, a w szczególności wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, nie są w pełni zrozumiałe. Podatnikowi trudno jest realizować wymagania ustawy, które bardzo często wzajemnie się wykluczają. Dodatkowo transakcje wewnątrzwspólnotowe, choć w polskiej gospodarce funkcjonują od 2004 roku, nadal są tworem młodym, a przepisy regulujące je wciąż przekształcają się i rozwijają.

W artykule przedstawiono najczęściej występujące w procesie rozliczania transakcji wewnątrzunijnych trudności. Dotyczą one głównie przesłanek zawartych w ustawie, które umożliwiają podatnikowi opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stawką 0% VAT. Podmiot, nierzadko, z uwagi na małą przejrzystość treści ustawy, nie jest świadomy warunków, jakie musi spełnić, by móc dokonać pewnych czynności określonych przez ustawodawcę, co skutkuje błędnie zastosowaną stawką podatku i koniecznością korygowania deklaracji podatkowych. Zgodnie z ustawą, aby zasłała możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku 0%, podatnik zobowiązany jest spełnić wymagania podmiotowe oraz dokumentacyjne. Przesłanki podmiotowe dotyczą konieczności dokonania dostawy na rzecz nabywcy zarejestrowanego dla celów VAT UE przez dostawcę, który także jest dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych zarejestrowany, oraz wykaże to w momencie sporządzania deklaracji podatkowej ujawniającej dokonane w danym okresie rozliczeniowym dostawy. Wymogi dokumentacyjne dotyczą konieczności gromadzenia dokumentów potwierdzających fakt wywozu towarów poza granice państwa członkowskiego i dostarczenie ich nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego.

W artykule powołano się na uchwałę NSA, który stwierdził brak spójności w normach prawnych. Pewnym paradoksem jest fakt, że w dobie wzrastającej jakości wymiany informacji, nowoczesnych systemów rozliczeń oraz coraz dłużej funkcjonujących w życiu podatników wewnątrzwspólnotowych transakcji, podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowych dostaw popełniają coraz więcej błędów.

Literatura

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Mazur Ł., Sokołowska E., 2004, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe – ustawa o VAT*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

NSA, Uchwała z 11 października 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/141C-CFBCDC> (18.11.2011).

Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004, nr 54, poz. 535.

Zubrzycki J., 2015, *Leksykon VAT*, t. II, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław.

POSSIBILITY OF USING THE 0% VAT FOR INTRA-COMMUNITY SUPPLY OF GOODS – SELECTED PROBLEMS

Summary: The article describes and explains the controversies regarding the application by tax payers of 0% VAT for intra-Community supply of goods. The taxation of intra-Community supply of goods with 0% VAT rates depends upon many factors which have to be fulfilled by both sides of the intra-Community transaction. A failure in meeting the statutory requirements results in loss of the entitlement to intra-Community exemption with the right of deduction. The most doubtful cases and their consequences have been presented. The following research methods have been applied: literature studies, observation of the settlement process of the intra-Community supply of goods in Polish companies and verification of accounting and tax records in those companies.

Keywords: VAT, intra-Community supply of goods, taxation.

**NOWY MODEL
ROZPOZNAWANIA
PRZYCHODÓW ZGODNY
Z MIĘDZYNARODOWYM
STANДАРDEM
SPRAWOZDAWCZOŚCI
FINANSOWEJ NR 15**

Streszczenie: W artykule opisano zmiany, jakie następują w związku z wejściem w życie nowego Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej nr 15 (MSSF 15). Wymieniono jednostki gospodarcze, których dotyczyć będą regulacje nowego standardu. Przedstawiono zakres MSSF 15, a także nowy model rozliczania przychodów. Artykuł został napisany na podstawie literatury przedmiotu, dotyczącej problematyki Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz licznych komentarzy do regulacji oraz biuletynów.

Słowa kluczowe: MSR 18, MSSF 15, nowy model rozliczania przychodów.

1. Wstęp

W dzisiejszych czasach nie sposób nie zauważyć skutków globalizacji. Postępujący proces liberalizacji przepływów towarów, usług, siły roboczej i kapitału w skali światowej wymusza powstawanie globalnego systemu regulacji finansowych oraz tworzenie nowych uniwersalnych standardów rachunkowości. Zgodnie z koncepcją B. Wawrzyniaka, w globalizacji należy dostrzegać zmianę perspektywy postrzegania świata: reguł i zasad postępowania, standardów zachowań i działań oraz uznawanych wartości. Podkreślana jest zatem konieczność przejścia z poziomu lokalnego (narodowego) na globalny (ogólnoświatowy) [Wawrzyniak 2001, s. 270-280].

Liczne podmioty gospodarcze nie mogą pozostawać bierne wobec zmian, jakie zachodzą w otoczeniu. Chcąc działać na globalnych rynkach, nie wystarczy zastosowanie krajowych przepisów rachunkowości, niezbędne jest stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR).

Dzięki zastosowaniu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wzrasta zaufanie wobec rynków finansowych, a interesy inwestorów są lepiej chronione. Sprawozdania finansowe oraz prowadzona rachunkowość jednostek stosujących MSR i MSSF charakteryzuje się porównywalnością oraz przejrzystością w warunkach odmiennych tradycji kulturowych, uwarunkowań społeczno-gospodarczych oraz systemów prawnych poszczególnych podmiotów gospodarczych [Jaruga 2007, s. 13].

W niniejszym artykule został zaprezentowany nowy standard MSSF 15 – Przychody z umów z klientami. Wymienione zostały jednostki, które są zobowiązane do stosowania MSR oraz MSSF w Polsce, oraz jednostki, które mogą dobrowolnie stosować międzynarodowe regulacje. W artykule opisano zmiany, jakie następują w związku z nową regulacją – zakres nowego standardu oraz poszczególne etapy nowego modelu rozliczenia przychodów, zgodnego z MSSF 15. Zawarte w artykule rozważania oparte są na literaturze z dziedziny ekonomii, licznych komentarzach i biuletynach z zakresu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

2. Jednostki zobowiązane i uprawnione do stosowania MSR oraz MSSF w Polsce

Zgodnie z nowelizacją ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994, poz. 2155], od 1 stycznia 2005 roku wprowadzony został wymóg stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Wymóg ten odnosi się do poszczególnych jednostek w sposób zróżnicowany. Ponadto regulacje odnośnie do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnych ze standardami międzynarodowymi zawiera ustawa o rachunkowości (art. 55 – sprawozdania jednostek powiązanych), MSR nr 27, 28, 31 (sprawozdania podlegające konsolidacji) oraz MSR nr 30 (sektor bankowy).

Obowiązek stosowania MSSF mają jednostki sporządzające skonsolidowane sprawozdanie finansowe, będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu oraz banki, natomiast możliwość sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, zgodnie z MSSF, mają:

- emitenci papierów wartościowych ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG¹, czyli podmioty, które złożyły wniosek o zatwierdzenie prospektu emisyjnego lub jego części, w którym wskazały na zamiar ubiegania się o dopuszczenie papierów wartościowych do publicznego obrotu;
- emitenci papierów wartościowych zamierzający ubiegać się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG, czyli podmioty, które złożyły wniosek o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym;
- jednostki dominujące niższego szczebla, wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe według MSSF [Ustawa z 29 września 1994, art. 55, ust. 5-7; Ustawa z 29 lipca 2005, art. 26, ust. 2].

Możliwość sporządzania jednostkowego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF mają również:

¹ EOG – Europejski Obszar Gospodarczy tworzą kraje należące do Unii Europejskiej oraz Islandia, Liechtenstein i Norwegia.

- emitenci papierów wartościowych ubiegający się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG,
- emitenci papierów wartościowych zamierzający ubiegać się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG,
- emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG,
- jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF,
- oddziały przedsiębiorcy zagranicznego, jeżeli przedsiębiorca sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF [Ustawa z 29 września 1994, art. 45, ust. 1a, 1b, 1e].

3. Zakres nowego standardu MSSF 15

Przychody ze sprzedaży są jedną z najważniejszych kategorii ekonomicznych. Wartość przychodów jest kluczową informacją finansową, która pozwala na określenie bieżących rezultatów spółki, jej kondycji finansowej oraz perspektyw. Pojęcie przychodów ze sprzedaży wymaga zatem precyzyjnego określenia, co rzeczywiście stanowi sprzedaż, a co jest jedynie ruchem pieniądza.

Zważywszy na postępującą globalizację i zapotrzebowanie na ujednolicenie dotychczasowych regulacji, 28 maja 2014 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała nowy Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej nr 15 (MSSF 15) – przychody z umów z nabywcami. Nowy standard opracowano w ramach współpracy RMSR oraz amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (RSRF). Dotyczyć będzie wszystkich spółek, które stosują MSSF lub US GAAP. MSSF 15 wchodzi w życie 1 stycznia 2018 roku i zastąpi dotychczasowe regulacje dotyczące przychodów [Rachunkowość, *Nowy MSSF...*]:

- MSR 18 – przychody,
- MSR 11 – umowy o usługę budowlaną,
- SKI 31 – przychody z transakcji barterowych,
- KIMSF 13 – programy lojalnościowe,
- KIMSF 15 – umowy dotyczące budowy nieruchomości,
- KIMSF 18 – przekazanie aktywów przez klientów.

Nowy model rozliczania przychodów obejmuje wszystkie umowy zawarte z klientami z wyjątkiem tych, które dotyczą:

- instrumentów finansowych, leasingu, umów ubezpieczeniowych,
- transakcji związanych z inwestycjami w jednostki zależne, współzależne oraz stowarzyszone,
- przekazywania aktywów niezwiązanych z podstawową (rutynową) działalnością jednostki,

- bezgotówkowej wymiany między jednostkami w ramach tej samej linii biznesowej, mającej na celu wspieranie sprzedaży zarówno aktualnym, jak i potencjalnym klientom [Deloitte].

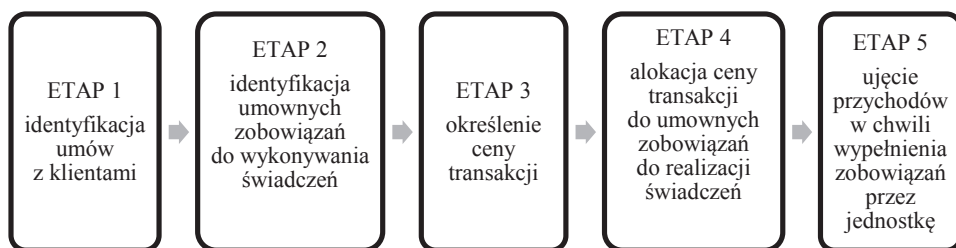
Ponadto MSSF 15 nie obejmuje ujmowania przychodów odsetkowych oraz tych z tytułu dywidendy. Dotychczas powyższe przychody były regulowane przez MSR 18, wraz z wejściem w życie nowego standardu regulacje przeniesione zostaną odpowiednio do MSR 39 – instrumenty finansowe – wycena oraz MSSF 9 – instrumenty finansowe [Deloitte].

4. Zmiany związane ze standardem MSSF 15 – nowy model rozliczania przychodów

Na podstawie dotychczasowych standardów MSR 18 oraz MSR 11 możliwe było wyróżnienie trzech oddzielnych modeli rozpoznawania przychodów, które zależne były od rodzaju transakcji sprzedaży. Nowy standard MSSF 15 wprowadza natomiast jeden pięciostopniowy model ujmowania przychodów. Nowy model wspólny jest dla wszystkich rodzajów transakcji oraz dla wszystkich przedsiębiorstw i branż. Trzy obecnie istniejące rodzaje transakcji związane były z:

- umowami o usługę budowlaną,
- sprzedażą towarów,
- sprzedażą usług [PWC].

Nowy model rozliczania przychodów i jego poszczególne etapy zastosowania przedstawia rysunek 1.



Rys. 1. Etapy zastosowania nowego modelu rozliczania przychodów

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Deloitte].

Zgodnie z rysunkiem 1 pierwszym etapem w nowym modelu rozliczania przychodów jest identyfikacja umów z klientami. Za umowę uważa się kontrakt pomiędzy dwoma lub większą liczbą stron, w którego rezultacie powstają podlegające wykonaniu prawa i obowiązki. Umowa, która podlega regulacjom MSSF 15, musi spełniać poniższe warunki:

- umowa posiada treść ekonomiczną i została zaakceptowana, natomiast strony oczekują wykonania swoich umownych obowiązków,

- umowa ma charakter pisemny, ustny lub została zawarta w inny zwyczajowy sposób zgodny z praktyką; prawa poszczególnych stron dotyczące przekazywanych dóbr lub usług, a także warunki płatności zostały określone,
- istnieje prawdopodobieństwo, że wynagrodzenie zostanie zapłacone za przekazane towary lub usługi (warunek ten może wpłynąć na to, kiedy będą ujęte przychody z kontraktu) [PWC 3].

Jeśli w momencie podpisywania kontaktu nie jest możliwe uprawdopodobnienie ściągłości należności, przychód zostanie rozpoznany, gdy nastąpi całkowite wywiązanie się przez jednostkę ze zobowiązań oraz otrzymana zostanie całość wynagrodzenia niepodlegająca zwrotowi lub gdy dojdzie do zerwania umowy, a otrzymane wynagrodzenie nie będzie podlegać zwrotowi [PWC 3].

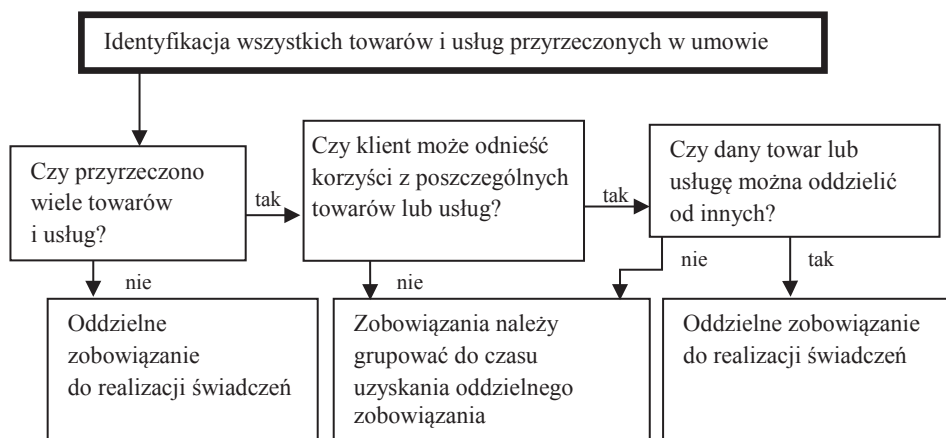
Możliwe jest grupowanie umów, które zawarte zostały w zbliżonym terminie lub z tymi samymi klientami. Ponadto, zgodnie z MSSF 15, umowy należy analizować i łączyć w jedną, gdy spełniają następujące warunki:

- były negocjowane w pakiecie i mają jeden cel ekonomiczny lub
- kwoty poszczególnych umów są zależne od cen wykonania pozostałych umów, lub
- towary bądź usługi przyrządzone w umowie stanowią jeden obowiązek świadczenia [Deloitte].

W przypadku gdy dojdzie do weryfikacji cen lub zakresu umowy, w celu ujęcia modyfikacji zaistniałe zmiany muszą zostać zaakceptowane. Ponadto należy określić, czy dojdzie do dostarczenia zupełnie odrębnych towarów lub usług niż te dotychczas zawarte w umowie oraz czy zmiana ceny będzie wynikać z jednostkowej ceny sprzedaży tego odrębnego zobowiązania. Modyfikację kontraktu można uznawać za osobny kontrakt bądź za część obecnego kontaktu. Obie modyfikacje mogą znacząco wpływać na sposób rozpoznania przychodów [PWC 3].

Etap drugi w modelu rozliczania przychodów związany jest z identyfikacją umownych zobowiązań do wykonywania świadczeń (rysunek 2). Obowiązkiem świadczenia jest umowne zapewnienie (sprecyzowane lub dorozumiane) przekazania klientowi towaru lub usługi. Umowa może zawierać jedno lub większą ilość obowiązków świadczenia. Zgodnie z MSSF 15, w momencie zawierania umowy niezbędna jest identyfikacja wszystkich osobnych obowiązków świadczenia. Może to być każdy towar lub usługa, która jest odrębna, lub każda seria odrębnych towarów (usług) o zasadniczo tym samym charakterze i tym samym wzorcu dostarczenia do klienta [PWC 4].

Etap trzeci dotyczy ustalenia ceny transakcyjnej, będącej wynagrodzeniem, jakiego jednostka oczekuje w zamian za przyrządzone w umowie towary lub usługi. Cena transakcji może być kwotą stałą bądź zmienną (wynagrodzenie zmienne), w zależności od udzielnych rabatów, upustów cenowych, zachęt, a także kar lub korekt, które mogą zwiększyć cenę. Wynagrodzenie zmienne może być ujmowane w cenie transakcyjnej wtedy, gdy jednostka oceni, że jest duże prawdopodobieństwo, iż w przyszłości nie będzie musiała istotnie korygować zarachowanej kwoty



Rys. 2. Identyfikacja umownych zobowiązań do wykonywania świadczeń

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Deloitte].

wynagrodzenia zmiennego. Standard reguluje czynniki, które zwiększają prawdopodobieństwo korekty przychodu. Do czynników tych należy:

- występowanie niepewności szacunku w długim czasie,
- posiadanie przez spółkę ograniczonych doświadczeń z podobnymi umowami,
- występowanie czynników niekontrolowanych przez spółkę,
- występowanie szerokiego zakresu możliwych wyników,
- częstotliwość udzielania dodatkowych zniżek lub zmian warunków płatności w podobnych umowach [PWC 6].

Możliwe jest wyznaczenie ceny transakcyjnej na podstawie metody oczekiwanej wartości lub metody najbardziej prawdopodobnej wartości (w zależności od tego, która najlepiej odzwierciedli oczekiwane wynagrodzenie). Wartość oczekiwana jest szacunkiem wyrażonym jako suma wszystkich scenariuszy ważonych prawdopodobieństwem ich wystąpienia, natomiast druga metoda opiera się na zastosowaniu jednego, najbardziej prawdopodobnego scenariusza [Deloitte].

Etap czwarty – alokacja ceny transakcji do umownych zobowiązań do realizacji świadczeń, występuje w przypadku, gdy umowa zawiera więcej niż jedno możliwe do wydzielenia zobowiązanie do realizacji świadczeń. Wówczas jednostka alokuje cenę transakcji do poszczególnych zobowiązań według ich indywidualnych, jednostkowych cen sprzedaży. Warto zaznaczyć, że najskuteczniejszym odniesieniem przy ustalaniu jednostkowej ceny sprzedaży jest cena, po której dany towar bądź usługa mogłaby zostać sprzedana klientowi w przypadku, gdyby była sprzedawana niezależnie od pozostałych towarów lub usług podobnym klientom, w podobnych warunkach. W sytuacji, gdy nie jest możliwe ustalenie wysokości ceny jednostkowej, podmiot zmuszony jest dokonać szacunku przy zastosowaniu metody maksymalizu-

jącej wykorzystanie możliwych do zaobserwowania danych. Przykładowymi metodami stosowanymi w tej sytuacji są:

- cena uzyskiwana ze sprzedaży podobnych towarów,
- oczekiwany koszt powiększony o marżę,
- podejście rezydualne [PWC 7].

Należy pamiętać o możliwości występowania kwoty zmiennej uwzględnionej w cenie transakcyjnej. Jeżeli taka kwota występuje, niezbędne jest dokonanie analizy, czy kwota zmienna dotyczy wszystkich, czy może niektórych zobowiązań do realizacji świadczeń zawartych w umowie. W przypadku gdy jednostka udzielała rabatu na pakiecie towarów lub usług, wówczas taki rabat należy alokować proporcjonalnie do poszczególnych zobowiązań umownych. Jeżeli rabat dotyczy dokładnie określonych obowiązków świadczenia (jednego lub kilku, jednak nie wszystkich), przyporządkowuje się go do danego obowiązku [Deloitte].

Ostatnim, piątym etapem jest ujęcie przychodów w chwili wypełnienia zobowiązań przez jednostkę. Warunkiem niezbędnym do uznania zobowiązania do realizacji świadczeń za spełnione jest moment przeniesienia na klienta kontroli nad umownym towarem bądź usługą. Wówczas klient posiada kontrolę nad danym aktywem. MSSF 15 reguluje, czy przychód powinno się uznać w danym momencie, czy też przez określony przedział czasu.

Aby przychody mogły być ujmowane przez określony przedział czasu, niezbędne jest spełnienie przynajmniej jednego z warunków:

- dochodzi do otrzymania i konsumpcji korzyści (przez klienta) z prac wciąż wykonywanych przez jednostkę;
- następuje wytworzenie lub powiększenie aktywów (np. w trakcie prac w toku, wykonywanych przez jednostkę) w taki sposób, że klient ma kontrolę nad tymi aktywami w momencie ich wytwarzania lub powiększania;
- poprzez prace jednostki następuje utworzenie aktywów „alternatywnego zastosowania” dla jednostki oraz jednostka ma prawo do zapłaty za prace wykonane w danym momencie.

Jeżeli nie wystąpiły warunki pozwalające na stwierdzenie, iż dane zobowiązanie wykonywane jest przez określony przedział czasu, przychód uznaje się na dany moment, w którym kontrola aktywów została przeniesiona na klienta. Przeniesienie kontroli wystąpi wtedy, gdy:

- nastąpiło przekazanie na rzecz klienta kontroli nad aktywami oraz tytułu prawnego do aktywów,
- jednostka ma prawo żądać zapłaty za aktywa,
- klient zaakceptował aktywa oraz znaczące ryzyko i korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów [Deloitte].

5. Zakończenie

Nowy standard ma możliwość wprowadzenia znaczących ułatwień dla jednostek działających na arenie międzynarodowej. Następuje ujednolicenie zasad rachunkowości wcześniej stosowanych przez MSSF oraz US GAAP. Należy zaznaczyć, iż MSSF podlegały krytyce ze względu na ogólnikowość i brak wskazówek odnośnie do istotnych i często problematycznych zagadnień, z kolei US GAAP były zbyt rozległe i charakteryzowały się fragmentarycznym podchodzeniem do wielu zagadnień [PWC 1].

Obecnie obowiązuje kilka standardów regulujących rozpoznanie przychodu (w zależności od typu umowy z kontrahentem). Nowy standard wprowadził jeden model ujęcia umów z klientami i rozliczania przychodów, z pominięciem przychodów, co do których wciąż będą obowiązywać odrębne regulacje. MSSF 15 zawiera również regulacje wcześniej niezdefiniowane w przepisach, wskazówki dotyczące licencji, umów gwarancyjnych oraz odkupu i wysyłki, kosztów pozyskania kontraktu, praw zwrotu, akceptacji klienta. Wraz z wejściem w życie MSSF 15 najprawdopodobniej zmieni się wiele kluczowych wskaźników finansowych, nastąpią zmiany w profilu płatności podatkowych oraz w dostępności zysku do podziału. W większym stopniu zaczniesz się zwracać uwagę na czas oraz prawdopodobieństwo realizacji wykonywanych świadczeń.

Literatura

- Deloitte, *Naprzeciw standardom*, http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Newsletters/Biuletyn-MSSF/pl_Biuletyn_MSSF_2014_03.pdf (10.11.2015).
- Jaruga A., 2007, *Przewidywanie zmian w ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, [w:] Sobańska I., Szychta A. (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- PWC, *Aktualności MSSF*, https://www.pwc.pl/pl/aktualnosci-mssf/assets/aktualnosci_mssf_06_2014.pdf (10.11.2015).
- PWC 1, *Przy kawie z MSSF*, MSSF, <https://www.pwc.pl/pl/mssf/assets/numer-1-przy-kawie-z-mssf.pdf> (11.11.2015).
- PWC 3, *Przy kawie z MSSF*, MSSF, <http://www.pwc.pl/pl/mssf/przy-kawie-z-mssf/2015-02-odcinek-3.html> (11.11.2015).
- PWC 4, *Przy kawie z MSSF*, MSSF, <http://www.pwc.pl/pl/mssf/przy-kawie-z-mssf/2015-02-odcinek-4.htm> (11.11.2015).
- PWC 6, *Przy kawie z MSSF*, MSSF, <http://www.pwc.pl/pl/mssf/assets/numer-6-przy-kawie-z-mssf.pdf> (11.11.2015).
- PWC 7, *Przy kawie z MSSF*, MSSF, <http://www.pwc.pl/pl/mssf/assets/numer-7-przy-kawie-z-mssf.pdf> (11.11.2015).
- Rachunkowość, *Nowy MSSF 15. Przychody z umów nabywcami*, https://rachunkowosc.com.pl/ksiegi-i-ewidencje/standarty-miedzynarodowe/nowy_mssf_15_przychody_z_umow_z_nabywcami.html (15.11.2015).

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych, Dz.U. z 2005, nr 184, poz. 1539, z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013, poz. 330.

Wawrzyniak B., 2001, *Wyzwania globalizacji a zarządzanie przedsiębiorstwem*, [w:] Wawak T. (red.), *Zmieniające się przedsiębiorstwo w zmieniającej się politycznie Europie*, t. 4, Wydawnictwo Informacji Ekonomicznej Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.

A NEW MODEL OF REVENUE RECOGNITION CONSISTENT WITH IFRS 15

Summary: This article describes a new IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. The main objective is to specify how and when an IFRS reporter will recognise revenue as well as require such entities to provide users of financial statements with more informative, relevant disclosures. The paper presents each step in five-step model of revenue recognising. The whole article is based on literature and bulletins.

Keywords: IAS 18, IFRS 15, new model of revenue recognising.

SPRZEDAŻ FIRMOWEGO SAMOCHODU OSOBOWEGO WYKORZYSTYWANEGO DO CELÓW MIESZANYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie skutków podatkowych sprzedaży firmowego samochodu osobowego, który jest wykorzystywany zarówno do celów prywatnych, jak i związanych z działaniem przedsiębiorstwa. Omówiona została kwestia obciążenia transakcji sprzedaży podatkiem VAT w świetle zmian przepisów, jak również możliwość dokonania korzystnej dla podatnika korekty podatku od towarów i usług związanej ze zmianą wykorzystania pojazdu. W przykładzie zaprezentowane zostały zasady obliczenia kwoty korekty oraz dekretowania zdarzeń związanych ze sprzedażą auta. Do realizacji tematu zastosowane zostały przede wszystkim studia przepisów podatkowych, doświadczenie zawodowe oraz wnioskowanie.

Słowa kluczowe: samochód osobowy, sprzedaż samochodu, korekta VAT, okres korekty.

1. Wstęp

Trudno wyobrazić sobie prowadzenie działalności bez posiadania w firmie samochodu. Jest on niezbędny do rozwoju przedsiębiorstwa: dla przedstawicieli handlowych w celu poszukiwania nowych klientów lub kanałów zbytu, dla właściciela, aby mógł zaoszczędzić czas poświęcony na załatwianie spraw w urzędach lub spotkania z kontrahentami, a także dla pracowników, którzy rozwijają swoje kompetencje, biorąc udział w targach i szkoleniach lub robiąc zakupy dla firmy. Jednak kwestie podatkowe związane z samochodami osobowymi nadal budzą wśród podatników wiele wątpliwości, tym bardziej że regulujące je przepisy zostały zmienione stosunkowo niedawno, bo w kwietniu 2014 r. Zmiany te zostały uregulowane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (ustawa o VAT) oraz w ustawie z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (ustawa nowelizująca).

W niniejszym artykule poruszona zostanie kwestia sprzedaży samochodu osobowego, który jest własnością firmy, ale służy zarówno do czynności związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych.

Do realizacji tematu zastosowano studia ustaw oraz literatury przedmiotu, jak również doświadczenie zawodowe w obszarze rachunkowości oraz wnioskowanie.

2. Definicja samochodu osobowego

Aby rozpocząć rozważania na temat samej sprzedaży i wiążących się z tą czynnością obowiązków oraz przywilejów, należałoby zdefiniować pojęcie samochodu osobowego. Według znowelizowanej ustawy o podatku od towarów i usług do tej kategorii zaliczane są pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony [Ustawa z 11 marca 2004, art. 2, pkt 34], które konstrukcyjnie przystosowane są do przewozu maksymalnie 9 osób (łącznie z kierowcą). Wyjątek stanowią tu [Ustawa z 11 marca 2004, art. 86a]:

- pojazd samochodowy z jednym rzędem siedzeń oddzielonym od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, który zaklasyfikowany jest wg przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van, lub posiada otwartą część do przewozu ładunków;
- pojazd samochodowy, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń oraz nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
- pojazdy specjalnie, pod warunkiem odpowiedniej adnotacji w dokumentach pojazdu wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym oraz po spełnieniu odpowiednich warunków określonych w odrębnych przepisach;
- pojazdy określone w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych jako pojazdy wykorzystywane wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej.

3. Zmiany dotyczące odliczenia VAT przy sprzedaży samochodu firmowego

Przepisy dotyczące odliczenia VAT od sprzedaży samochodów firmowych w ciągu ostatnich lat ulegały stopniowym zmianom. Czas ten można podzielić na trzy okresy [<http://ksiegowosc.infor.pl/>]:

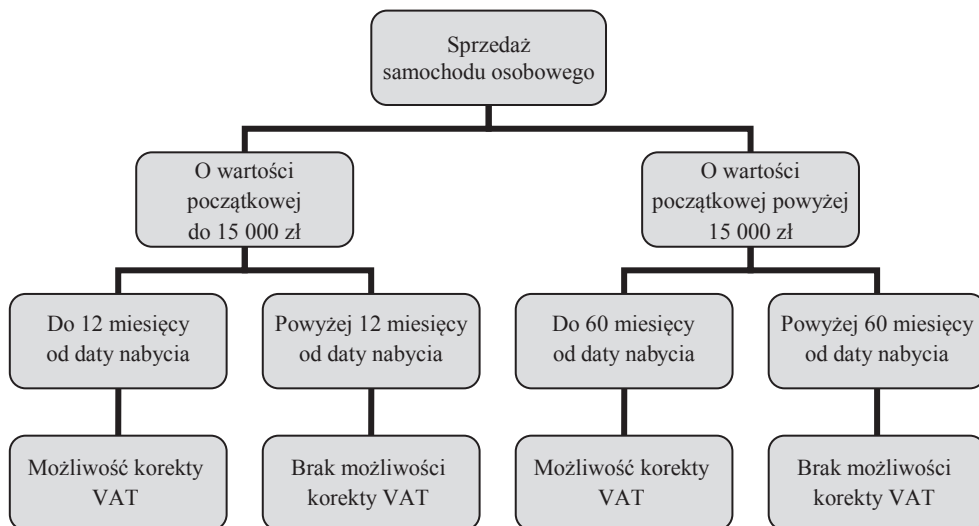
1. Do końca 2013 r. – przy transakcji sprzedaży samochodu osobowego używanego w firmie przedsiębiorcy mieli prawo do zwolnienia z VAT, pod warunkiem że sprzedawany pojazd spełniał definicję towaru używanego oraz przy zakupie nie przysługiwało im prawo do odliczenia VAT lub było tylko ograniczone odliczenie.

2. W okresie przejściowym, pomiędzy 1 stycznia a 1 kwietnia 2014 r. – ze zwolnienia z VAT mogli skorzystać przedsiębiorcy, którzy przy zakupie mieli ograniczone prawo do odliczenia (60% lub 50%, nie więcej niż odpowiednio 6000 zł lub 5000 zł), bez względu na to, jak długo pojazd był w firmie użytkowany. Paradoksalnie ze zwolnienia nie mogli wówczas skorzystać właściciele firm, którzy nabywając samochód, nie mieli prawa do odliczenia VAT.

3. Od 1 kwietnia 2014 r. nie występuje już możliwość sprzedaży samochodu firmowego bez obciążenia tej transakcji podatkiem od towarów i usług, z wyjątkiem sytuacji, gdy był on wykorzystywany wyłącznie do działalności zwolnionej.

4. Korekta VAT przy sprzedaży samochodu

Przy transakcji sprzedaży samochodu przedsiębiorca ma obowiązek naliczyć VAT, z drugiej strony jednak może, przy spełnieniu pewnych warunków, skorygować podatek nieodliczony przy jego zakupie. Możliwość tę opisuje artykuł 90b ustawy o podatku od towarów i usług. Korzystnej korekty kwoty podatku naliczonego nieodliczonej przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu samochodu można dokonać, jeśli w ciągu 60 miesięcy (dla samochodu o wartości początkowej powyżej 15 000 zł) od zaistnienia wyżej wymienionych zdarzeń nastąpi zmiana wykorzystania pojazdu na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej. Sprzedaż samochodu jest natomiast uznawana za taką zmianę, zakładając, że do czasu jej dokonania pojazd był używany do celów „mieszanych”. Korekty dokonuje się w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty w deklaracji za okres, w którym nastąpiła zmiana wykorzystywania samochodu – w omawianym przypadku sprzedaż. Należy przy tym zwrócić uwagę na długość okresu korekty, ponieważ dla samochodów o wartości początkowej powyżej 15 000 zł jest to 60 miesięcy, a dla mniejszej lub równej 15 000 zł okres ten wynosi tylko 12 miesięcy [Ustawa z 11 marca 2004, art. 90b]. Możliwość skorygowania podatku od wartości dodanej nieodliczonego przy zakupie w zależności od ceny i okresu, który upłynął od momentu nabycia samochodu przedstawia schemat (rys. 1).



Rys. 1. Możliwość korekty nieodliczonej przy zakupie samochodu części VAT naliczonego w zależności od wartości początkowej samochodu oraz okresu, jaki upłynął od jego nabycia

Źródło: opracowanie własne.

Przepisy przejściowe, tzn. ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, w art. 11 w związku z art. 7 mówią o tym, że korekty podatku VAT można

dokonać również w przypadku samochodów nabytych przed 1 kwietnia 2014 roku, jeśli dokonano wówczas odliczenia 50% lub 60% (nie więcej niż odpowiednio: 5000 zł lub 6000 zł).

4.1. Sprzedaż samochodu – przykład

Spółka z o.o., zarejestrowana jako czynny podatnik VAT, w kwietniu 2014 r. nabyła od podatnika VAT samochód osobowy. Wartość samochodu wynikająca z faktury: kwota netto 60 000 zł, VAT 13 800 zł. Ze względu na to, że wykorzystanie samochodu zostało określone jako „mieszane”, tzn. zarówno do celów prywatnych, jak i firmowych (spółka nie złożyła deklaracji VAT-26), od zakupu odliczono 6900 zł. W marcu 2015 r. samochód został sprzedany za kwotę 49 200 zł brutto. Do dnia sprzedaży umorzenie wynosiło 11 150 zł.

Ponieważ wartość nabycia samochodu była wyższa niż 15 000 zł, a sprzedaż nastąpiła przed upływem 60 miesięcy, podatnik może dokonać korekty VAT. Do końca okresu korekty pozostało 49 miesięcy. Kwota nieodliczonego podatku wynosiła 6900 zł. Kwota, o jaką spółka może skorygować VAT, wynosi 5635 zł (zgodnie z poniższymi obliczeniami) – proporcjonalnie do okresu korekty:

$$6900 \text{ zł} \times \frac{49}{60} = 5635 \text{ zł.}$$

Dekretacja powyższej transakcji sprzedaży wyglądałaby następująco:

1. Faktura sprzedaży samochodu:
 - a. Kwota netto: 40 000 zł
Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne”
 - b. VAT należny: 9200 zł
Ma konto „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”
 - c. Kwota brutto: 49 200 zł
Wn konto „Pozostałe rozrachunki”
2. LT – rozchód samochodu spowodowany sprzedażą:
 - a. Wartość początkowa: 66 900 zł
Ma konto „Środki trwałe”
 - b. Dotychczasowe umorzenie: 11 150 zł
Wn konto „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”
 - c. Niezamortyzowana wartość samochodu: 55 750 zł
Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”
3. PK – przeksięgowanie VAT nieodliczonego (korekta) od zakupu samochodu: 5635 zł:

Wn konto „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne” [<http://www.sggk.gofin.pl/>].

5. Zakończenie

Częste zmiany przepisów wprowadzają niepewność wśród przedsiębiorców, a kwestia sprzedaży samochodu jest zagadnieniem szczególnego zainteresowania, gdyż tego typu transakcje występują w większości firm. Z niniejszego artykułu wynika, iż w obecnym stanie prawnym niekorzystna podatkowo jest sprzedaż samochodu użytkowanego w firmie powyżej 5 lat (lub powyżej roku, jeśli jego wartość początkowa była nie większa niż 15 000 zł), ponieważ nie można wówczas odzyskać części nieodliczonego przy zakupie podatku. W gorszej sytuacji znajdują się przedsiębiorcy, którzy przy zakupie nie mieli prawa do odliczenia VAT, ponieważ od transakcji sprzedaży są zobowiązani zapłacić VAT w pełnej wysokości, a prawo do korzystnej korekty im nie przysługuje. Mogą wówczas uniknąć zapłaty VAT od sprzedaży, wycofując pojazd z firmy, wprowadzić go do majątku prywatnego, a następnie sprzedać w ramach rozporządzenia własnym majątkiem.

Literatura

<http://ksiegowosc.infor.pl/vat-2014/144031,2,Sprzedaz-samochodu-firmowego-w-2014-r-a-korekta-VAT.html> (7.10.2015).

<http://www.sgk.gofin.pl/11,3543,175092,sprzedaz-po-1-kwietnia-2014-r-samochodu-osobowego-nabytego.html> (7.10.2015).

Praktyczny leksykon VAT, 2015, INFOR.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, Dz.U. poz. 407.

Ustawa z 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2014, poz. 312.

Ustawa z 11 marca 2004 r. podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004, nr 54, poz. 535 ze zm.

SALE OF COMPANY PASSENGER CAR USED BOTH FOR PRIVATE AND COMPANY PURPOSE

Summary: The aim of this paper is the presentation of tax consequences on sales transaction of a company car used for both private and company purposes. The article presents the problem of VAT burden of sales transaction in the changing regulations over the years. The next issue is a possibility to make a profitable correction of VAT adjustment for taxpayers related to the change in the use of the car. The following example presents principles of calculation of VAT-adjustment correction and account assignment related to mentioned sales transaction. In order to fulfil the subject the author has used the studies of tax regulations, her own professional experience and inference.

Keywords: passenger vehicle, the sale of a car, correction of VAT, period of VAT adjustments.

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie specyfiki sprawozdania finansowego banku, które ze względu na charakter działalności bankowej znacznie różni się od standardowego sprawozdania spółek i innych osób prawnych. W opracowaniu została przedstawiona ogólna charakterystyka sprawozdania finansowego banku. W szczególności omówiono wymagania względem poszczególnych składników bankowego sprawozdania finansowego: bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz informacji dodatkowej. Metodą badawczą przyjętą w artykule jest analiza literatury, ustawy o rachunkowości oraz ustawy Prawo bankowe.

Słowa kluczowe: bilans banku, bank, sprawozdanie finansowe banku, rachunek zysków i strat banku, informacja dodatkowa banku.

*Wyobraźnia bez wiedzy może stworzyć rzeczy piękne.
Wiedza bez wyobraźni najwyżej doskonałe.*

Albert Einstein

1. Wstęp

Problematyka oceny sytuacji finansowej banku nie jest częstym przedmiotem zainteresowań przedstawianym w literaturze. Jednakże w praktyce tego typu wiedza jest kluczowa dla podmiotów zainteresowanych ich działalnością, zarówno odbiorców wewnętrznych (organy zarządzające), jak i zewnętrznych (nadzór bankowy, konkurenci, inwestorzy, deponenci oraz kredytobiorcy). Prawidłowa interpretacja części składowych sprawozdania finansowego banku umożliwia podjęcie czynności poprawiających efektywność wykorzystania zasobów, by generować wartość dodaną. Identyfikacja obszarów problematycznych jest kluczowa w sferze zarządzania bankiem. Bank jest podmiotem działającym nie tylko w ramach gospodarki rynkowej, lecz również instytucją zaufania publicznego. W warunkach zwiększającej się niepewności konieczne jest ciągle monitorowanie sytuacji finansowej, aby kontynuacja działalności jednostki nie była zagrożona.

2. Sprawozdanie finansowe banku

Najważniejszy akt prawny w Polsce, dotyczący regulacji sfery rachunkowości, jakim jest ustawa o rachunkowości, reguluje sferę sprawozdawczości finansowej poszczególnych grup podmiotów, w tym banków. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości bank jako jednostka działająca na podstawie Prawa bankowego jest zobligowany do prowadzenia tzw. pełnej księgowości, czyli do sporządzenia podstawowych elementów sprawozdania finansowego [Ustawa z 29 września 1994], które składa się z:

- bilansu,
- rachunku zysków i strat,
- zestawienia zmian w kapitale własnym,
- rachunku przepływów pieniężnych,
- informacji dodatkowej.

Wzory wymienionych sprawozdań (wyluczając informację dodatkową) są przedstawione w załączniku nr 2 do ustawy o rachunkowości.

Bilans banku jako źródło informacji zawiera dane dotyczące sytuacji majątkowej i finansowej na dany dzień (pierwszy i ostatni dzień roku obrotowego). Sporządzany jest w ujęciu wartościowym i ma charakter statyczny. Jako zestawienie informuje o wysokości majątku będącego w dyspozycji banku (aktywa) oraz źródeł jego finansowania (pasywa) [Kopiński 2008, s. 77]. Aktywa banku nie są przedstawione według zasady malejącej ich płynności, czyli możliwości spieniężenia. Uporządkowanie pasywów powinno odbywać się według malejącego stopnia wymagalności (terminu zwrotu). Bilans banku zasadniczo różni się od bilansu przedsiębiorstwa z sektora niefinansowego. Aktywa trwałe banku mają niewielki udział w całości ma-



Rys. 1. Bilans banku

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Iwanicz-Drozdowska 1999, s. 27].

jątku, nie występuje pozycja zapasów, natomiast pasywa banku przedstawiają zdecydowanie większy poziom funduszy obcych niż kapitałów własnych. Istotnymi pozycjami pasywów w banku są rezerwy i fundusze specjalne, utworzone ze względu na podwyższone ryzyko działalności kredytowej. Cechą charakterystyczną bilansu jest ujęcie go według warstw, przy czym w danej warstwie aktywa mają swoje odzwierciedlenie w pasywach (odstępstwem są ujęte po stronie pasywów rezerwy i fundusze własne). Wskazana symetria jest dostrzegalna zwłaszcza w przypadku pierwszych czterech grup wyodrębnionych w aktywach i pasywach. Początkowe trzy warstwy, przedstawione na rysunku 1, dotyczą kryterium podmiotowego (grupy wydzielonych podmiotów, z którymi bank przeprowadza operacje aktywne i pasywne), natomiast kolejna warstwa została wyodrębniona przy zastosowaniu kryterium przedmiotowego (dotyczy rodzaju instrumentu finansowego, którym posłużono się podczas operacji finansowych) [Orechwa-Maliszewska, Worobiej 2008, s. 52].

Rachunek zysków i strat jest zestawieniem sporządzanym za dany okres. Zawiera informacje o wypracowanej wartości dodanej. Przyjmuje formę jednostronnej tablicy, która sporządzana jest w oparciu o najistotniejsze pozycje, dzięki którym ostatecznie zostaje uzyskany wynik finansowy netto, dostarczający informacji o efektywności działalności banku [Kopiński 2008, s. 101-109].

Na wykazywany w rachunku zysków i strat wynik z działalności bankowej w szczególności składają się wyniki z tytułu odsetek i prowizji (będące różnicami między przychodami a kosztami wskazanych pozycji), przychody z udziałów, akcji, papierów wartościowych oraz wyniki operacji finansowych. Wskazane elementy dotyczą podstawowej działalności bankowej. Wielkość wyniku z działalności bankowej powinna być wystarczająco wysoka, by nie tylko pokryć koszty wyszczególnione w dalszych częściach rachunku zysków i strat, ale również w celu wygenerowania zysku operacyjnego. Dodatnia wartość wyniku działalności operacyjnej to nadwyżka uzyskanego wyniku z działalności bankowej. Uwzględnia koszty funkcjonowania banku, osiągnięty rezultat pozostałej działalności operacyjnej, amortyzację, a także saldo związane z zawiązywaniem rezerw [Marcinkowska 2007]. Ponoszenie znacznych nakładów na funkcjonowanie i tworzenie rezerw bankowych generuje o wiele mniejszą wartość wyniku działalności operacyjnej niż wynik z działalności bankowej, dlatego kontrola tych pozycji jest szczególnie istotna dla efektywności

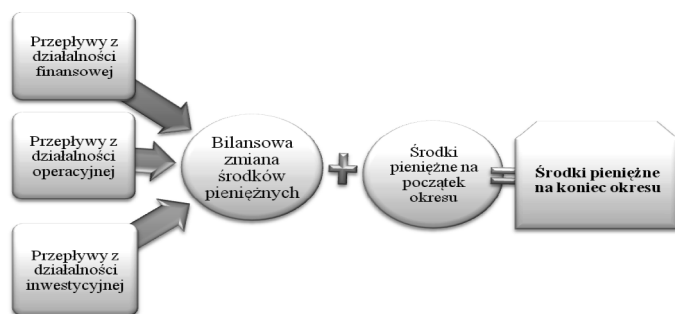


Rys. 2. Rachunek zysków i strat banku

Źródło: opracowanie własne.

funkcjonowania banków. Korekta wyniku działalności operacyjnej o zyski i straty nadzwyczajne stanowi fundament uzyskania realnej wartości zysku brutto. Po dokonaniu odliczenia wartości podatku dochodowego otrzymuje się wynik finansowy netto, będący jedną z głównych miar poziomu efektywności działalności bankowej [Orechwa-Maliszewska, Worobiej 2008, s. 45-49].

Rachunek przepływów pieniężnych jest przedstawiany w ujęciu dynamicznym poprzez zobrazowanie zmian, jakie zaistniały między stanem ustalonym na koniec poprzedniego i obecnego roku obrotowego [Iwanicz-Drozdowska 1999, s. 49]. Konieczność przeprowadzenia badania zmian i kierunków angażowania środków pie-



Rys. 3. Rachunek przepływów pieniężnych banku

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Orechwa-Maliszewska, Worobiej 2008, s. 52].

niężnych w banku stanowi cel analizy rachunku przepływów pieniężnych. Omawiany element sprawozdania finansowego ukazuje potencjał banku do uzyskiwania nadwyżek środków pieniężnych, które wyraźnie oddziałują na poziom wypłacalności i płynności w danym roku obrotowym. Wpływy i wypływy danego okresu w ujęciu rzeczywistego wpłacenia lub wypłacenia środków pieniężnych (według zasady kasowej) są podstawowymi częściami składowymi sprawozdania z przepływów pieniężnych. Spośród metod konstruowania rachunku przepływów pieniężnych można wyróżnić metodę bezpośrednią i pośrednią [Wąsowski 2002]. Różnica pomiędzy metodami występuje w pozycji dotyczącej ustalenia przepływów z działalności operacyjnej. Posługując się metodą bezpośrednią do ustalenia wyniku na działalności operacyjnej zostaje obliczona różnica między zaistniałymi wpływami i wypływami. Metoda pośrednia dotyczy dokonywania serii określonych korekt wyniku finansowego netto, które nie wpływają na pozycję środków pieniężnych (np. koszty niestanowiące wydatków, jak amortyzacja).

W Polsce bankowe sprawozdania finansowe obligatoryjnie zawierają rachunki przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej sporządzone w oparciu o metodę pośrednią. Pozostałe składniki omawianego sprawozdania z przepływów pieniężnych wykorzystują metodę bezpośrednią. Przepływy z działalności inwestycyjnej dotyczą nabycia lub zbycia akcji, udziałów, papierów wartościowych i aktywów

trwałych. Wydatki i wpływy z działalności finansowej są związane zwłaszcza ze sposobami pozyskiwania kapitału i wydatkami na poczet zobowiązań wobec akcjonariuszy [Orechwa-Maliszewska, Worobiej 2008, s. 51-53].

Kolejną częścią sprawozdania finansowego banków jest **zestawienie zmian w kapitale własnym**. Obligatoryjnie stosowane jest od 1 stycznia 2002 r. wraz z nowelizacją ustawy o rachunkowości. Zestawienie dotyczy nie tylko zmian w kapitale własnym roku obrotowego, dla którego zostało sporządzone sprawozdanie finansowe, ale również poprzedniego [Kopiński 2008, s. 28, 132]. Konstrukcja tej części sprawozdania finansowego obejmuje [Ustawa z 29 września 1994]:

- kapitał własny na początek okresu wraz z korektami błędów podstawowych oraz rodzajami kapitałów, w których następują zwiększenia bądź zmniejszenia wartości;
- kapitał własny na koniec okresu, w którym zawarty jest ogół zwiększeń/zmniejszeń w poszczególnych pozycjach kapitałów;
- kapitał własny po uwzględnieniu podziału zysku (pokrycia straty).

Informacja dodatkowa odróżnia się od pozostałych jego elementów sprawozdania finansowego ze względu na występowanie w nim danych liczbowych, kompleksowo uzupełnionych informacjami o charakterze opisowym. Podzielona jest na dwie części: wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz część dotyczących dodatkowych informacji i objaśnień. Pierwsza z nich dostarcza informacji dotyczące kilkunastu podpunktów (m.in. nazwa i siedziba banku, informacje dotyczące kontynuacji działalności, zasady rachunkowości, znaczące zdarzenia). Wprowadzenie jest prezentowane w początkowej części sprawozdania finansowego banku i występuje obowiązek jego publikacji w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski B” (wyjątek stanowią banki spółdzielcze: Monitor Spółdzielczy B). Druga, bardziej rozbudowana część dotyczy aktywów i pasywów, pozycji pozabilansowych oraz wybranych elementów rachunku zysków i strat. Istotne informacje zawarte we wspomnianej części dotyczą zarządzania ryzykiem, ściśle powiązanych z przedmiotem funkcjonowania banku. W odróżnieniu od wprowadzania do sprawozdania finansowego ta część nie wymaga publikacji, więc dane w niej zawarte są przeznaczone wyłącznie dla odbiorców do nich uprawnionych. Prezentowane informacje i objaśnienia są niezwykle przydatne podczas dokonywania analiz dotychczasowych osiągnięć banku i wskazują na obszary wymagające dopracowania bądź zmian [Orechwa-Maliszewska, Worobiej 2008, s. 59-60, 68-74]. Informacja dodatkowa dołączana do sprawozdania finansowego jest komentarzem mającym na celu objaśnienie tych pozycji bilansu, których poziom skomplikowania jest wysoki. W odniesieniu do banków jej wzór został przedstawiony w rozporządzeniu ministra finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków.

3. Zakończenie

Warto szerzej przyjrzeć się sprawozdawczości finansowej banków, gdyż stanowi ona podstawowe źródło danych do badania kondycji finansowej. Banki jako instytucje zaufania publicznego posiadają odrębne, bardziej restrykcyjne przepisy dotyczące raportowania sytuacji finansowej. Odmienna specyfika sprawozdania finansowego jest uwarunkowana charakterem działalności bankowej (gromadzenie depozytów, udzielanie kredytów). Zmiany w zakresie kondycji finansowej banku są widoczne podczas dokonywania analiz danych finansowych banku (bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym czy informacji dodatkowej). Przedstawione w niniejszym artykule pozycje sprawozdania finansowego banku są kluczowe dla każdego podmiotu powiązanego z bankiem, gdyż informują o obecnej kondycji, ryzyku oraz kontynuacji działalności.

Literatura

- Cwynar W., Patena W., 2007, *Podręcznik do bankowości*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Iwanicz-Drozdowska M., 1999, *Metody oceny działalności banku*, Poltext, Warszawa.
- Kopiński A., 2008, *Analiza finansowa banku*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Marcinkowska M., 2007, *Ocena działalności instytucji finansowych*, Difin, Warszawa.
- Nowak E., 2008, *Analiza sprawozdań finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Orechwa-Maliszewska E., Worobiej E., 2008, *Sprawozdawczość i analiza finansowa banku*, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Białymstoku, Białystok.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, Dz.U. z 2012, poz. 1379, z późn. zm. (tekst ujednolicony).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013, poz. 330 (tekst jednolity).
- Wąsowski W., 2002, *Ekonomika i finanse banku komercyjnego w zarysie*, Biblioteka Menadżera i Bankowca, Warszawa.

SPECIFIC CHARACTER OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF BANK

Summary: The aim of this article is to present the specific nature of the financial statements of the bank, which due to the nature of banking is significantly different from the standard report of non-financial entities. The study presents general characteristics of the financial statements of the bank. In particular, the requirements for the individual components of bank financial statements have been discussed: balance sheet, income statement, cash flow statement, statement of changes in equity and notes. The research method adopted in the article is the analysis of literature, the Accounting Act and the Banking Act.

Keywords: balance sheet of the bank, bank, financial statements of the bank, profit and loss account of the bank, additional information of the bank.

Streszczenie: Zagraniczne podróże służbowe są w tych czasach codziennością. W dalszym ciągu jednak zdarzają się sytuacje, w których ich rozliczanie jest problematyczne. Dużą trudność sprawia dobranie prawidłowego kursu walutowego w celach rozliczenia delegacji z pracownikiem oraz odpowiednie ujęcie kosztów w księgach rachunkowych. Przepisy nie są co do tego jednoznaczne, dlatego istnieje kilka sposobów rozliczania delegacji zagranicznych. Zastosowanie niektórych z nich wymaga zamieszczenia wyjaśnień odnośnie do wybranych metod w polityce rachunkowości jednostki. Ważne jest, że przyjęcie pewnego rozwiązania ma również wpływ na powstawanie różnic kursowych.

Słowa kluczowe: zagraniczne podróże służbowe, delegacje zagraniczne, rozliczenie.

1. Wstęp

Wysyłanie pracownika w zagraniczną podróż służbową jest w tych czasach codziennością. Nietrudno wskazać stawkę diety w danym kraju czy też przysługującą kwotę limitu za nocleg, ponieważ wszystko to regulują przepisy w postaci gotowych tabel i wartości [Rozporządzenie]. Trudniejsze jest prawidłowe określenie, co może zostać zaliczone w koszty delegacji i do jakiej wysokości (na podstawie przedstawionych faktur, rachunków i pisemnych oświadczeń). Jednak po tym pojawia się kolejny problem – rozliczenie delegacji na podstawie przepisów podatkowych oraz prawidłowe ich zaksięgowanie wraz z powstałymi różnicami kursowymi.

Trudność sprawia przyjęcie w rozliczeniach prawidłowego kursu walut. Przepisy nie określają tego w sposób bezpośredni ani jasny. Co prawda regulacje obowiązujące do końca lutego 2013 r. w żadnym stopniu nie normowały przyjmowanego kursu walut w przypadku rozliczenia z pracownikiem, natomiast z początkiem marca 2013 r. weszły w życie przepisy to porządkujące, jednak w dalszym ciągu istnieje kilka metod rozliczania delegacji, m.in. w zależności od tego, jaki dzień podatek uznaje za dzień poniesienia kosztu. Co ważne, przedsiębiorstwo może zastosować część metod dopiero wtedy, kiedy doprecyzuje je w swojej polityce rachunkowości.

Celem artykułu jest zgromadzenie rzetelnych informacji na temat warunków i metod rozliczania zagranicznych podróży służbowych, zarówno pod względem rozliczenia z pracownikiem, jak i prawidłowego ustalenia momentu poniesienia kosztów w momencie wprowadzania do ksiąg rachunkowych. Zastosowane metody badawcze to: studia literaturowe, studia przypadków oraz dedukcja.

2. Metody rozliczania delegacji zagranicznych

Na poczet zagranicznej podróży służbowej udzielana jest zaliczka. Podstawą prawną do jej rozliczenia jest §20 rozporządzenia w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej [Rozporządzenie] (dalej: RPSłużb), natomiast do ustalenia dnia poniesienia kosztu w przepisach podatkowych – odpowiednio art. 11a ust. 2 w związku z art. 22 ust. 5d lub 6b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z 26.07.1991] (dalej: updof) lub art. 15 ust.1 w związku z art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z 15.02.1992] (dalej: updog).

Na podstawie § 20.2 RPSłużb zaliczka w walucie obcej może być za zgodą pracownika wypłacona mu w walucie polskiej. Przeliczenia wtedy dokonuje się zgodnie z § 20.3 – według średniego kursu NBP z dnia wypłaty zaliczki. Rozliczenie podróży także następuje po tym kursie. Należy pamiętać jednak, że kurs stosowany w RPSłużb służy tylko do ustalenia wysokości zaliczki w walucie polskiej do celów rozliczenia między pracownikiem a pracodawcą. Nie można przyjąć tej zasady w rozliczeniu oraz ujęciu kosztów delegacji zagranicznej do celów bilansowych i podatkowych, ponieważ pozostaje to w sprzeczności z przepisami obowiązującymi w prawie bilansowym i podatkowym [*Podróże służbowe*].

Problematyczne jest ustalenie kursów, które faktycznie należy zastosować przy rozliczaniu delegacji. Można z nich wyodrębnić dwie grupy: kursy dotyczące wpłat i wypłat z tytułu delegacji oraz kursy stosowane dla ustalenia kosztów delegacji [Witkowska-Dziadosz 2013, s. 192-198].

Do wpłat i wypłat z delegacji zastosowanie mają przepisy updof (art. 24c, ust. 4) i updog (art. 15a, ust. 4), według których należy przyjąć:

- kursy faktycznie zastosowane (zakupu lub sprzedaży waluty) przy rozliczaniu transakcji walutowych na rachunkach złotówkowych lub wymiany waluty w kantorze;
- średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień transakcji przy operacjach na rachunku walutowym lub w kasie walutowej.

Dotyczy to głównie występujących na rachunku i w kasie wypłat zaliczek oraz wpłat i wypłat związanych z rozliczeniem delegacji [Witkowska-Dziadosz 2013, s. 192-198].

Istnieją różne sposoby prawidłowego ustalenia kosztów delegacji:

1) Stosowanie kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia dokumentu – jest to zgodne z przepisami podatkowymi (dzień poniesienia kosztu jest dniem wystawienia faktury), jednak sposób ten niesie pewne problemy, a mianowicie przy dużej liczbie delegacji okazuje się to czasochłonne oraz nie na każdym dokumencie można znaleźć datę wystawienia.

2) Stosowanie średniego kursu NBP z dnia poprzedzającego dzień rozliczenia delegacji – dniem poniesienia kosztu jest dzień rozliczenia delegacji. Przy tej meto-

dzie wymagane jest ujęcie jej w polityce rachunkowości jednostki. Przedstawiony sposób pozwala zaoszczędzić czas przy rozliczeniu, ale też pozwala na zwleknięcie z rozliczeniem delegacji w nadziei na wyższy kurs walut (dwie identyczne delegacje mogą nieść z sobą dwa różne koszty).

3) Stosowanie średniego kursu NBP z dnia poprzedzającego dzień zakończenia delegacji – narzuca to jeden konkretny kurs (bez możliwości manipulacji). Jedynym warunkiem zastosowania tej metody jest umieszczenie informacji w polityce rachunkowości. Należy zaznaczyć, że dniem poniesienia kosztu w przypadku rozliczenia podróży służbowej jest data zakończenia delegacji [Witkowska-Dziadosz 2013, s. 192-198].

Stosowanie kursu, po jakim wyceniono zaliczkę wypłaconą w walucie obcej, jest to sposób uproszczony, który można stosować, gdy nie wpływa on w istotny sposób na rzetelne i jasne postrzeganie sytuacji majątkowej i finansowej. Takie wyjście z sytuacji umożliwia art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29.09.1994] (ma to jednak zastosowanie tylko do celów bilansowych oraz po umieszczeniu w polityce rachunkowości) [*Podróże służbowe*, s. 15]. Przedstawione zostaną dwa przykłady rozliczania zagranicznych podróży służbowych.

Przykład 1. Zaliczka wypłacona z rachunku bankowego złotówkowego i jej zwrot w złotych.

Pracownik pewnej firmy odbył podróż służbową do Francji. W wyniku wstępnej kalkulacji kosztów otrzymał zaliczkę w wysokości 500 EUR (jednostka nie prowadzi rachunku walutowego ani kasy walutowej). Po powrocie z przedstawionych przez niego dokumentów wynikały wydatki na łączną kwotę 400 EUR.

Wariant A. Rozliczenie z pracownikiem pobranej zaliczki następuje w złotych według RPSłużb:

1. Jednostka nabywa walutę w banku po kursie 4,20 PLN/EUR i przekazuje ją od razu pracownikowi. Zastosowanie ma tutaj kurs faktyczny.

$$500 \text{ EUR} \times 4,20 \text{ PLN/EUR} = 2100 \text{ PLN.}$$

2. Zgodnie z przyjętą zasadą w polityce rachunkowości, delegacje zagraniczne rozliczane są po kursie wyceny zaliczki w walucie obcej (4,20 PLN /EUR).

$$400 \text{ EUR} \times 4,20 \text{ PLN/EUR} = 1680 \text{ PLN.}$$

3. Kurs średni NBP z dnia wypłaty zaliczki wyniósł 4,25 PLN. Równowartość 100 EUR w złotych pracownik musi zwrócić do kasy.

$$(500 \text{ EUR} - 400 \text{ EUR}) \times 4,25 \text{ PLN/EUR} = 425 \text{ PLN.}$$

4. W wyniku powyższego rozliczenia (zgodnie z RPSłużb), na rozrachunkach z pracownikami powstają nietypowe różnice kursowe, które odnosi się odpowiednio na przychód lub koszt finansowy.

$$2100 \text{ PLN} - 1680 \text{ PLN} - 425 \text{ PLN} = -5 \text{ PLN.}$$

Rozliczenie pozostałej różnicy zwiększy przychody finansowe o 5 PLN.

Wariant B. Rozliczenie z pracownikiem pobranej zaliczki następuje w euro według RPSłużb. Zaraz po otrzymaniu zaliczka zostaje odsprzedana bankowi po kursie 4,26 PLN/EUR:

Punkty 1-2 z poprzedniego wariantu pozostaną bez zmian. Różnicą będzie inna wartość zwróconej, niewykorzystanej zaliczki oraz inna wartość różnic kursowych, wynikająca z odsprzedaży waluty bankowi.

$$3. (500 \text{ EUR} - 400 \text{ EUR}) \times 4,26 \text{ PLN/EUR} = 426 \text{ PLN.}$$

$$4. (4,26 \text{ PLN/EUR} - 4,20 \text{ PLN/EUR}) \times 100 \text{ EUR} = 6 \text{ PLN.}$$

Przykład 2. Zaliczka wypłacona z kasy walutowej i jej zwrot w złotych

Stan kasy jednostki wynosi 3000 USD po kursie 3,30 PLN/USD. 20 lutego pracownikowi wypłacono zaliczkę w wysokości 1000 USD na koszty podróży służbowej. Rozliczenie delegacji zostało dokonane 9 marca (poniesione wydatki wyniosły 500 USD).

1. Rozchód z kasy walutowej wyceniony jest po kursie z dnia poprzedzającego dzień wypłaty zaliczki (tj. kurs z 19 lutego: 3,16 PLN/USD).

$$3,16 \text{ PLN/USD} \times 1000 \text{ USD} = 3160 \text{ PLN.}$$

2. Dniem poniesienia kosztu w polityce rachunkowości jest dzień rozliczenia delegacji, dlatego zastosowany jest kurs z dnia poprzedzającego (tj. 8 marca: 3,20 PLN/USD).

$$500 \text{ USD} \times 3,20 \text{ PLN/USD} = 1600 \text{ PLN.}$$

3. Kolejnym krokiem jest wyksięgowanie różnic kursowych od własnych środków pieniężnych (ujemne różnice kursowe – koszty finansowe).

$$1000 \text{ USD} \times (3,30 \text{ PLN/USD} - 3,16 \text{ PLN/USD}) = 140 \text{ PLN.}$$

4. Następnie należy wyksięgować powstałe na rozrachunkach zrealizowane różnice kursowe.

$$500 \text{ USD} \times (3,20 \text{ PLN /USD} - 3,16 \text{ PLN /USD}) = 20 \text{ PLN.}$$

5. Pracownik zwraca do kasy niewykorzystaną zaliczkę w złotych. Zgodnie z RPSłużb kursem do rozliczenia podróży służbowej z pracownikiem jest średni kurs NBP z dnia wypłaty zaliczki (tj. 20 lutego: 3,15 PLN /USD).

$$(1000 \text{ USD} - 500 \text{ USD}) \times 3,15 \text{ PLN /USD} = 1575 \text{ PLN.}$$

6. Ostatnim etapem jest rozliczenie powstałej na rozrachunkach z pracownikiem pozostałej różnicy bilansowej.

$$(3160 \text{ PLN} + 20 \text{ PLN}) - (1600 \text{ PLN} + 1575 \text{ PLN}) = 5 \text{ PLN.}$$

3. Zakończenie

Istnieje kilka metod rozliczania delegacji zagranicznych pracowników, co wynika z braku bezpośrednich przepisów w tym zakresie. Prowadzi to do trudności przy obieraniu kursu walutowego podczas rozliczania z pracownikiem, a także przy księgowaniu kosztów związanych z delegacją (niejednoznaczny jest moment poniesienia kosztu). Dlatego ważne jest sprecyzowanie konkretnego, wybranego na potrzeby jednostki, sposobu rozliczania delegacji w polityce rachunkowości. Doprowadzi to do uporządkowania niejasności wynikających wprost z przepisów i uniemożliwi różną ich interpretację przy wycenie i rozliczeniu delegacji w jednostce.

Literatura

- Majewska R., 2015, *Podróże pracowników i innych grup zawodowych. Rozliczenia, składki, podatki*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Podróże służbowe w księgach rachunkowych* – Dodatek nr 7 do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości nr 9 (369) z dnia 1.05.2014, GOFIN.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29.01. 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, Dz.U. z 2013, poz. 167.
- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014, poz. 851 ze zm.
- Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012, poz. 361 ze zm.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2015, poz. 1333 ze zm.
- Witkowska-Dziadosz A., 2013, *Podróże służbowe i oddelegowanie. Rozliczanie oraz aspekty podatkowo-składkowe*, Difin, Warszawa.

METHODS OF ACCOUNTING FOR BUSINESS TRIPS ABROAD IN BOOKS OF ACCOUNT

Summary: There are a lot of methods of accounting for business trips abroad. However, there are a lot of problems connected with it. The main cause is ambiguous law in this area which poses problems to convert foreign currency into national (during the settlement with an employee) as well as to determine the moment when costs are incurred (and apply an appropriate exchange rate). When the method of settlement is defined in the accounting policy, the law which has been ambiguous will constrain the accounting policy.

Keywords: business trip abroad, settlement.

Streszczenie: Prężny rozwój polskiej gospodarki w ostatnich latach opiera się głównie na wzroście liczby małych i średnich przedsiębiorstw na rynku. Aby utrzymać przyrost gospodarczy oraz zapewnić konkurencyjne dla nich warunki, znowelizowano Ustawę o rachunkowości, wprowadzając termin jednostki mikro. Uwzględnia ona wiele uproszczeń w prowadzeniu księgowości i sprawozdawczości, zmniejszających bariery wejścia na rynek, zapewniających redukcję kosztów obsługi administracyjnej oraz korzyści dla polskiej gospodarki.

Słowa kluczowe: jednostka mikro, sprawozdanie finansowe, uproszczenia, koszty.

1. Wstęp

W ostatnich latach można zauważyć dynamiczny przyrost liczby małych i średnich przedsiębiorstw w polskiej gospodarce. Odgrywają one istotną rolę na rynku nie tylko pod względem liczebności (obecnie stanowią ok. 96% całej populacji przedsiębiorstw niefinansowych), ale również ze względu na kreację nowych miejsc pracy, szybkie reakcje na zmiany w otoczeniu społeczno-gospodarczym oraz dostosowywanie się do potrzeb rynku zarówno lokalnego, jak i krajowego oraz międzynarodowego. Podmioty te prowadzą działalność na mniejszą skalę i z ograniczonymi zasobami finansowymi. W sektorach o dużej konkurencyjności średnio co 3 jednostka gospodarcza, która wchodzi na rynek, potrafi utrzymać się na nim przez maksymalnie 5 lat. Z tego powodu powstaje coraz więcej rządowych programów wsparcia małych i średnich przedsiębiorstw, mających wspomóc nowo powstałe firmy w zdobyciu konkurencyjności oraz ułatwić im prowadzenie działalności [GUS 2015, s. 9-10, 21].

Jednym z rodzajów rządowej pomocy w rozwoju nowych firm było wprowadzenie kategorii jednostki mikro i jednostki małej do Ustawy o rachunkowości. Celem wprowadzenia zmian w Ustawie o rachunkowości jest obniżenie kosztów przy jednoczesnym zachowaniu rzetelności informacji finansowej [Dadacz 2014]. Artykuł ma na celu prezentację zmian w Ustawie o rachunkowości w kontekście sprawozdawczości jednostek mikro. Analiza problemu oparta została na studiach artykułowych.

2. Rodzaje podmiotów gospodarczych i sprawozdań finansowych

Sprawozdanie finansowe to dokument, w którym jednostki gospodarcze prezentują swoją sytuację majątkową, kondycję finansową oraz wyniki. Obowiązek sporządzania go dotyczy między innymi:

- spółek handlowych,
- spółek cywilnych,
- innych osób prawnych,
- przedsiębiorstw państwowych,
- osób fizycznych, spółek cywilnych i jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich i spółdzielni socjalnych, jeśli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wynosiły co najmniej 1 200 000 euro w przeliczeniu na walutę polską,
- podmiotów działających na podstawie ustawy Prawo bankowe, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, funduszach inwestycyjnych, działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej itd.

Można zatem krótko powiedzieć, że obowiązek ciąży na jednostkach, które prowadzą księgi rachunkowe [Malczewski 2014].

Rodzaj sporządzanego sprawozdania finansowego zależy od rodzaju podmiotu. Zgodnie z art. 3 ust. 1a oraz załącznikami nr 1-5 do Ustawy o rachunkowości (UoR) szczegółowość prezentowanego sprawozdania uzależniona jest od wielkości sumy bilansowej, przychodów, zatrudnienia oraz formy prawnej. Został zastosowany podział przedsiębiorstwa na pięć głównych kategorii:

- jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji (sprawozdanie sporządzane według załącznika nr 1 do UoR),
- banki (załącznik nr 2 do UoR),
- zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji (załącznik nr 3 do UoR),
- jednostki mikro (załącznik nr 4 do UoR),
- jednostki małe, korzystające z uproszczeń odnoszących się do sprawozdania finansowego (załącznik nr 5 do UoR),

Ogólnie przyjętą regułą jest, że sprawozdanie wyróżnione w załączniku 1 sporządzają jednostki, które nie zostały przyporządkowane do żadnej z pozostałych grup. Co do zasady sprawozdanie finansowe składa się z wprowadzenia, bilansu, rachunku zysków i strat oraz dodatkowych informacji i objaśnień. Rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale sporządzają jednostki, których sprawozdanie podlega corocznemu badaniu przez biegłego rewidenta [GOFIN 2012].

3. Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro

Pojęcie jednostek mikro zostało wprowadzone do Ustawy o rachunkowości w 2014 roku, a została ona opublikowana 21 sierpnia. Zmiana miała na celu odniesienie przepisów polskiego prawa do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2013/34/UE z 26.06.2013 r. dotyczącej sprawozdawczości niektórych jednostek.

Zgodnie z UoR jednostkami mikro są między innymi:

1) spółki handlowe, cywilne, inne osoby prawne, oddziały zagranicznych przedsiębiorców, jeśli w roku, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących wielkości:

a) 1 500 000 zł – suma bilansowa na koniec roku obrotowego,

b) 3 000 000 zł – przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,

c) 10 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty;

2) stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej;

3) osoby fizyczne, spółki cywilne i jawne osób fizycznych, spółki partnerskie, jeśli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wyniosły co najmniej 1 200 000 euro, lecz nie więcej niż 2 000 000 euro w przeliczeniu na walutę polską za poprzedni rok obrotowy;

4) osoby fizyczne, spółki cywilne i jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które z własnej woli prowadzą księgi rachunkowe i ich przychody nie osiągnęły równowartości 1 200 000 euro w walucie polskiej.

Aby jednostki mikro mogły skorzystać z niżej opisanych uproszczeń, muszą posiadać decyzję odpowiednich organów zatwierdzających w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń [GOFIN 2015].

Pierwszym z elementów, jakie jednostki mikro muszą umieścić w sprawozdaniu finansowym, jest wprowadzenie. Powinno ono zawierać przede wszystkim podstawowe dane o jednostce, takie jak: nazwa firmy, siedziba i adres, numer KRS. Jednostka powinna także określić: okres, jaki jest objęty sprawozdaniem, stosowane zasady rachunkowości i uproszczenia, informację na temat kontynuacji działalności, przyjętą politykę rachunkowości oraz sposób sporządzania sprawozdania (Załącznik nr 4 do UoR). Kolejnym elementem jest bilans, którego wzór został zamieszczony w tabeli 1.

Wzór bilansu uległ zmianie z dniem wprowadzenia znowelizowanej Ustawy o rachunkowości 23 lipca 2015 r. Zgodnie z tą zmianą w bilansie pojawiły się po stronie aktywów dwie nowe pozycje: należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy oraz udziały (akcje) własne. Jest to niewielka zmiana, która nie wprowadza nowych pojęć do sprawozdania, gdyż widniały one już wcześniej, ale po stronie pasywów. Dodatkowo do bilansu jednostka mikro musi dołączyć informacje uzupełniające. Obejmują one kwoty oraz charakter zobowiązań finansowych, gwarancji, poręczeń i zobowiązań warunkowych oraz zobowiązania dotyczące emerytur i jednostek powiązanych lub stowarzyszonych. Są tam również informacje o kwocie, oprocentowaniu, warunkach spłaty oraz kwotach spłaconych lub odpisanych/umorzonych zaliczek i kredytów udzielonych członkom administracji. Niezbędna jest również adnotacja o udziałach (akcjach) własnych przedsiębiorstwa (Załącznik nr 4 do UoR).

Tabela 1. Bilans jednostek mikro

Wyszczególnienie		Dane za rok	Dane za rok
AKTYWA			
A	Aktywa trwałe, w tym:		
	– środki trwałe		
B	Aktywa obrotowe, w tym:		
	– zapasy		
	– należności krótkoterminowe		
C	Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy		
D	Udziały (akcje) własne		
	Aktywa razem		
PASYWA			
A	Kapitał (fundusz) własny, w tym:		
	– kapitał (fundusz) podstawowy		
B	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym:		
	– rezerwy na zobowiązania		
	– zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek		
	Pasywa razem		

Źródło: opracowanie własne na podstawie Załącznika nr 4 do Ustawy o rachunkowości.

Kolejnym elementem sprawozdania finansowego jest rachunek zysków i strat, którego wzór został zamieszczony w tabeli 2.

Dla jednostek mikro został przewidziany tylko jeden wariant rachunku zysków i strat, który jest skróconą wersją wariantu porównawczego. Podmiot stosujący sprawozdawczość uwzględniającą przyjęte uproszczenia nie może sporządzać rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym. Zgodnie z UoR postać rachunku zależy od rodzaju podmiotu. Podmioty, o których mowa w art. 3 ust. 1a pkt 1, 3 i 4 oraz ust. 1b UoR, zatem te, które spełniają podstawową definicję jednostki mikro, z wyłączeniem jednostek wymienionych w art. 3 ust. 1a pkt 2 UoR, czyli stowarzyszeń, związków zawodowych, organizacji pracodawców, izb gospodarczych, fundacji, przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych itd., sporządzają rachunek zysków i strat według wzoru, który przedstawia tabela 2, zawierającego punkty od A do E. Natomiast stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców i inne wymienione w art. 3 ust. 1a pkt 2 UoR sporządzają go od punktu A do G.II z wyłączeniem punktu F. Do rachunku zysków i strat jednostki nie muszą zamieszczać dodatkowych informacji (art. 47, ust. 4, pkt 4).

Tabela 2. Rachunek zysków i strat jednostek mikro

Wyszczególnienie		Dane za rok	Dane za rok
A.	Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym:		
	zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)		
B.	Koszty podstawowej działalności operacyjnej		
I.	Amortyzacja		
II.	Zużycie materiałów i energii		
III.	Wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		
IV.	Pozostałe koszty		
C.	Pozostałe przychody i zyski, w tym:		
	– aktualizacja wartości aktywów		
D.	Pozostałe koszty i straty, w tym:		
	– aktualizacja wartości aktywów		
E.	Podatek dochodowy		
F.	Zysk/strata netto ($A - B + C - D - E$)		
G.	Wynik finansowy netto ogółem ($A + B + C - D - E$), w tym:		
I.	Nadwyżka przychodów nad kosztami (wartość dodatnia)		
II.	Nadwyżka kosztów nad przychodami (wartość ujemna)		

Źródło: opracowanie własne na podstawie Załącznika nr 4 do Ustawy o rachunkowości.

Poza uproszczeniami związanymi z poszczególnymi elementami sprawozdania finansowego ustawa przewiduje również ułatwienia w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Jednostki mikro nie muszą stosować się do zasady ostrożnej wyceny poszczególnych aktywów i pasywów oraz nie mogą ich wyceniać według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia (art. 7, ust. 2a; art. 28a). Zwolnione są także od obowiązku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale własnym (art. 48, ust. 3 i 4).

4. Zakończenie

Liczba jednostek, które będą mogły skorzystać z zaprezentowanych w niniejszym artykule uproszczeń, jest szacowana na 34 tysiące. Natomiast oszczędności, jakie zostaną zachowane, mogą wynieść nawet 17 milionów złotych. Możliwość skorzystania z ułatwień nastąpi dopiero w odniesieniu do sprawozdań finansowych sporzą-

dzonych za rok obrotowy kończący się po roku wejścia w życie znowelizowanej ustawy [Dadacz 2014].

Wynikiem zmiany ustawy będzie redukcja obciążeń administracyjnych, kosztów sporządzania sprawozdań finansowych oraz kosztów prowadzenia bieżącej rachunkowości. Obniżenie wydatków działalności jest związane z mniejszą ilością informacji, jakie trzeba prezentować w poszczególnych elementach sprawozdania, lub wręcz ominięciem niektórych jego składników, takich jak rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym czy informacja dodatkowa. Ich zmniejszenie spowoduje zatrzymanie większej ilości środków pieniężnych w jednostce i możliwość przeznaczania na finansowanie rozwoju, ekspansję na nowe rynki, zwiększanie skali działalności, tworzenie nowych miejsc pracy oraz utrzymanie się na rynku przez długi czas.

Zmiany w przepisach prawnych przyniosą nie tylko korzyści samemu przedsiębiorstwu, ale również całej polskiej gospodarce poprzez wzrost konkurencyjności podmiotów i stymulację wzrostu gospodarczego.

Literatura

- Dadacz J., 2014, *Kierunki zmian przepisów o rachunkowości*, http://rachunkowosc.com.pl/ksiegi-i-ewidencje/prawo-bilansowe/kierunki_zmian_przepisow_o_rachunkowosci.html (15.11.2015).
- GOFIN, 2012, *Kogo dotyczy obowiązek sporządzania rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale?*, http://www.vademecumksiegowego.pl/arttykul_narzedziowa,269,0,1944,kogo-dotyczy-obowiazek-sporzadzania-rachunku-przeplywow.html (15.11.2015).
- GOFIN, 2015, *Sprawozdanie finansowe jednostek mikro za 2014 r. – zakres uproszczeń oraz porównywalność danych*, <http://www.sgk.gofin.pl/11,3790,185302,sprawozdanie-finansowe-jednostek-mikro-za-2014-r-8211-zakres.html> (15.11.2015).
- GUS, 2015, *Małe i średnie przedsiębiorstwa niefinansowe w Polsce w latach 2009-2013. Studia i analizy statystyczne*, Warszawa.
- Malczewski J., 2014, *Kto i kiedy musi sporządzać sprawozdanie finansowe*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/arttykuly/786336,sprawozdanie-finansowe-kto-i-kiedy-musi-je-skladac.html> (15.11.2015).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994, nr 121, poz. 591 ze zm.

MICRO-ENTITIES FINANCIAL REPORTING UNDER THE ACCOUNTING ACT

Summary: The dynamic growth of Polish economy in the last few years is based on an increase in the amount of small and medium enterprises on the market. To hold economic growth and ensure conditions of competition for new and small companies, the Accounting Act has been amended including a new micro-entity category. The Act takes into consideration a lot of simplifications in accounting and financial reporting, which ensure an easy start, reductions of administration costs and benefits for the entire Polish economy in the increase of workplaces and keen prices.

Keywords: micro-entity, financial report, simplifications, costs.

MONIKA KOŁODZIEJ

monika.kolodziej05@gmail.com

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KAPITAŁ INTELEKTUALNY JAKO DETERMINANTA DŁUGOOKRESOWEJ ZDOLNOŚCI KONKURENCYJNEJ PRZEDSIĘBIORSTWA. METODY POMIARU I WYCENA

Streszczenie: Problematyka wyceny kapitału intelektualnego jest rezultatem zapotrzebowania informacyjnego kierowanego ze strony inwestorów. Potencjalny inwestor ma świadomość, że zasoby niematerialne przedsiębiorstwa w postaci wiedzy i doświadczenia pracowników mają większą wartość niż posiadany majątek trwały. Kapitał intelektualny jest zatem niepieniężnym i jakościowym czynnikiem gwarantującym długookresowy wzrost przedsiębiorstwa. W artykule podniesiono problem wyceny kapitału intelektualnego oraz przedstawiono katalog podstawowych metod szacowania jego wartości. W opracowaniu przedstawiono składowe kapitału intelektualnego oraz wskazano na jego wpływ na strategię przedsiębiorstwa. Zawarta w artykule argumentacja jest dowodem istotności kapitału intelektualnego dla nowoczesnych organizacji.

Słowa kluczowe: kapitał intelektualny, przewaga konkurencyjna, wycena, wzrost przedsiębiorstwa.

1. Wstęp

We współczesnym świecie wiedza stanowi jeden z najważniejszych zasobów ekonomicznych determinujących przewagę przedsiębiorstw w dynamicznym otoczeniu społeczno-gospodarczym. Dobrze wykorzystana wiedza jest filarem współczesnego biznesu. Kryzysy gospodarcze pokazały, że dotychczasowe metody prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym nie spełniają oczekiwań akcjonariuszy. W odpowiedzi na te oczekiwania podniesiono rolę kapitału intelektualnego jako fundamentalnego czynnika mającego wpływ na wartości urzeczywistnione w sprawozdaniu finansowym.

Kapitał intelektualny, stanowiący lukę między wyceną księgową a rynkową i ekonomiczną wartością przedsiębiorstwa, jest rezultatem przekształcania wiedzy. Aktywa intelektualne nie pasują do tradycyjnego modelu rachunkowości, dlatego ich pomiar i wycena stanowi wyzwanie dla księgowych. Odpowiednie wykorzystanie kapitału intelektualnego zapewnia przedsiębiorstwu przewagę konkurencyjną na rynku, stąd tak ważne jest monitorowanie kapitału intelektualnego za pomocą wskaźników i modeli.

W artykule zawarto analizę pojęcia kapitału intelektualnego, jego składowych oraz wpływu na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w kontekście uzyskiwania prze-

wagi konkurencyjnej na rynku. Celem opracowania jest wskazanie rozwiązań z zakresu wyceny kapitału intelektualnego. Aktywa intelektualne, w zależności od branży, mogą stanowić nawet 70% wartości przedsiębiorstwa, dlatego należy zwrócić uwagę na fakt, iż są fundamentalnymi determinantami wartości urzeczywistnianych w sprawozdaniach finansowych [Szabat 2015].

2. Istota kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb rachunkowości

Kapitał intelektualny, będący różnicą pomiędzy rynkową a księgową wartością przedsiębiorstwa, tworzy aktywa niefinansowe, kluczowe w osiągnięciu celów strategicznych. Pierwotnie uważano go za wielkość o charakterze nieistotnym, za nieempiryczną wartość dodaną. Rola kapitału intelektualnego¹ wzrosła w momencie, gdy zauważono, że to właśnie zasoby o charakterze niematerialnym istotnie wpływają na wartość rynkową przedsiębiorstwa [Walczak 2010].

Pojęcie kapitału intelektualnego można rozpatrywać w ujęciu zarówno celów firmy, jak i systemów zarządzania wiedzą. W pierwszym przypadku kapitałem intelektualnym przedsiębiorstwa jest wiedza, doświadczenie, odpowiednie korzystanie



Rys. 1. Składowe kapitału intelektualnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Szabat 2015].

¹ Prekursorem w dziedzinie badań nad kapitałem intelektualnym jest szwedzka firma ubezpieczeniowa Skandia. Skandia jako pierwsza zintensyfikowała badania nad rolą kapitału intelektualnego, wydając raport dotyczący tego składnika „aktywów”. Rezultatem badań była m.in. definicja kapitału intelektualnego jako zasobu firmy składającego się z kapitału ludzkiego oraz kapitału strukturalnego.

z informacji celem generowania wartości organizacji. W drugim przypadku kapitał intelektualny jest utożsamiany z umiejętnością przedsiębiorstwa do wkraczania na nowe rynki, do nowych branż albo przekształcania nowego pomysłu lub idei w nowe produkty lub usługi [Kasiewicz, Rogowski, Kicińska 2006].

Aktywa intelektualne stanowią sumę wiedzy i doświadczenia pracowników oraz praktycznego jej przekształcenia celem kreacji kluczowych dla przedsiębiorstwa wartości. Na kapitał intelektualny składają się: zasoby ludzkie (generujące wartość dodaną) oraz aktywa intelektualne (stanowiące źródło innowacji). Kapitał intelektualny obejmuje kapitał ludzki, kapitał organizacyjny oraz kapitał rynkowy, co przedstawia schemat (rys. 1).

Przedstawienie poszczególnych elementów kapitału intelektualnego ma na celu uwypuklenie złożoności pojęcia oraz wskazanie płaszczyzn do wnikliwej analizy. Zależności zachodzące pomiędzy poszczególnymi składowymi nie są jednoznaczne, dlatego istotny jest dobór odpowiedniej metody pomiaru.

3. Problematyka wyceny kapitału intelektualnego

Odpowiedni pomiar jest czynnikiem gwarantującym efektywne zarządzanie kapitałem intelektualnym, dlatego konieczne było wprowadzenie zasad jego kwantyfikacji. Dla inwestorów większe znaczenie mają składniki majątku nieujęte bezpośrednio w bilansie. W odpowiedzi na zapotrzebowanie w 1998 r. w Londynie opracowano pierwsze standardy dotyczące wartości niematerialnych i prawnych (*International Accounting Standards*).

Istotą wyceny kapitału intelektualnego jest określenie nie tyle wskaźników, ile zależności zachodzących pomiędzy nimi. Jednym z głównych wskaźników, wynikających z podstawowej definicji kapitału intelektualnego, jest wskaźnik wartości rynkowej do wartości księgowej (MV/BV), informujący, ile trzeba zapłacić za 1 zł kapitałów własnych. Zasadą jest, że spółki z wyższą rentownością cechują się wyższą wartością wskaźnika. Wskaźnik ten umożliwia porównywanie kapitału intelektualnego w różnych przedsiębiorstwach oraz na przestrzeni kilku okresów. Wadę tej metody stanowi zbyt istotne uzależnienie wartości kapitału intelektualnego od prowadzonej w danej organizacji polityki rachunkowości. Wskaźnik określa się za pomocą następującego wzoru:

$$\frac{MV}{BV} = \frac{\text{cena 1 akcji} \times \text{liczba akcji}}{\text{aktywa ogółem} - \text{kapitały obce}}.$$

Najnowszym dorobkiem w zakresie kwantyfikacji kapitału intelektualnego jest współczynnik intelektualnej wartości dodanej (VAIC). Model służy oszacowaniu efektywności kreowania wartości dodanej z aktywów materialnych i niematerialnych [Wierżyński 2010]. Punktem wyjścia jest obliczenie wartości dodanej (VA), następnie wyznacza się efektywność kapitału finansowego (VACA), potem efektywność

kapitału ludzkiego (VAHU) oraz efektywność kapitału strukturalnego (STVA). Ostatecznie model przyjmuje następującą postać:

$$VA = \text{przychody ze sprzedaży} - \text{koszty operacyjne} - \text{koszty zasobów ludzkich}$$

$$VACA = \frac{\text{wartość dodana}}{\text{kapitał własny}}; \quad VAHU = \frac{\text{wartość dodana}}{\text{kapitał ludzki}};$$

$$STVA = \frac{\text{kapitał strukturalny}}{\text{wartość dodana}};$$

$$VAIC^{TM} = VACA + VAHU + STVA.$$

Miernikiem, będącym skutecznym narzędziem do oceny wartości inwestycji w kapitał ludzki, jest wskaźnik *q-Tobina*, który ze względu na jasność i prostotę zastosowania i interpretacji jest jednym z najczęściej stosowanych wskaźników. Z założenia, jeśli wartość wynikająca z formuły jest większa niż 1, w danym przedsiębiorstwie występuje kapitał intelektualny i jest on akumulowany. Wskaźnik *q-Tobina* szacuje się w sposób następujący:

$$q\text{-Tobina} = \frac{\text{wartość rynkowa}}{\text{koszt odtworzenia aktywów materialnych}}.$$

Składnikami równania są wartość akcji zwykłych, akcji uprzywilejowanych, wartości księgowej zobowiązań długoterminowych, wartości księgowej zapasów oraz wartości księgowej zobowiązań krótkoterminowych. Za koszt odtworzenia aktywów niematerialnych przyjmuje się wartość księgową aktywów ogółem [Hoffman 2011].

4. Diagnoza kapitału intelektualnego w kontekście prezentowanych wskaźników

Fakt niematerialności kapitału intelektualnego powoduje problem z identyfikacją i wyceną. Największą trudność² sprawia to, że jest to składnik majątku o charakterze jakościowym. Celem weryfikacji przedstawionych wskaźników posłużono się danymi pochodzącymi z trzech największych spółek akcyjnych notowanych na parkiecie warszawskiej GPW. Zaprezentowane spółki różnicuje przede wszystkim profil pro-

² Pomiar kapitału intelektualnego jest istotny z punktu widzenia audytorów badających sprawozdania finansowe, szczególnie w sytuacji atestacji danych spółek giełdowych.

wadzonej działalności gospodarczej. Spółki zostały dobrane w taki sposób, aby reprezentować jak najszerszy przekrój rynku. Wyniki analizy zawiera tabela 1³.

Tabela 1. Analiza kapitału intelektualnego w spółkach giełdowych na podstawie informacji z 2014 roku

	PKN ORLEN SA	PKO BP SA	PZU SA	ASSECO POLAND SA
MV/BV	0,71	1,35	2,43	0,75
VAIC	4,05	4,38	5,03	2,26
q-Tobina	0,81	1,12	2,03	0,84

Źródło: opracowanie własne na podstawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych za 2014 rok.

Analiza przedstawionych obliczeń pokazuje, iż rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej ma istotny wpływ na zaprezentowane wartości. Najniższe wartości wskaźników są w spółkach, w których w strukturze zatrudnienia dominują pracownicy fizyczni. Pozostałe analizowane spółki mają znacznie większe wartości poszczególnych wskaźników. W PKO BP SA oraz PZU SA istnieje kapitał intelektualny i jest on prawidłowo akumulowany, co wynika z wartości MV/BV oraz q-Tobina. W przypadku najnowszego modelu VAIC spółki PKN Orlen SA, PKO BP SA i Asseco Poland SA osiągnęły zbliżone wartości, natomiast PZU SA największą. Jest to dowód, że w spółce PZU SA występuje najlepsza efektywność kapitału intelektualnego. Taki wynik świadczy o tym, że dokonane inwestycje w kapitał ludzki wygenerowały największą wartość dodaną w przypadku spółki PZU. Czynnikiem determinującym wyniki powyższej analizy był także kurs akcji. W 2014 roku wśród rozpatrywanych spółek największe wahania zaobserwowano dla PKO BP SA, natomiast najwyższą cenę odnotowano dla kursu akcji PZU SA. Zastanawiający jest przykład spółki Asseco Poland SA, największej polskiej firmy informatycznej, która zgodnie z badaniami nie akumuluje odpowiednio kapitału intelektualnego. W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono zależność między kursem akcji, strukturą zatrudnienia i profilem działalności.

5. Zakończenie

Kapitał intelektualny, rozumiany jako wiedza, umiejętności i doświadczenie pracowników, stanowi jeden z najważniejszych czynników produkcji w nowoczesnym przedsiębiorstwie. Formami kapitału intelektualnego są: kapitał ludzki, kapitał organizacyjny oraz kapitał rynkowy. Problem w wycenie kapitału intelektualnego jest powodowany tym, iż jest on aktywem jakościowym i niepieniężnym. Pomiar kapi-

³ Do obliczeń wykorzystano dane finansowe kilku największych spółek giełdowych w Polsce; kolejność prezentacji jest przypadkowa.

tału jest jednak bardzo istotny z punktu widzenia interesariuszy oraz kadry menedżerskiej, którzy w kapitale intelektualnym dopatrują się źródła przewagi konkurencyjnej na rynku. Z katalogu metod służących wycenie kapitału intelektualnego na potrzeby artykułu wybrano trzy, które zweryfikowano przy wykorzystaniu danych rynkowych największych w Polsce spółek akcyjnych. W rezultacie przeprowadzonych badań zauważono, że na mierniki kapitału intelektualnego największy wpływ ma specyfika prowadzonej działalności gospodarczej oraz kurs akcji. Wykorzystując dane ze skonsolidowanych sprawozdań finansowych, udowodniono, że istnieje korelacja pomiędzy aktywami materialnymi i niematerialnymi.

Literatura

- Hoffman M., 2011, *Controlling kapitału intelektualnego – koncepcja rozwiązania*, UMCS w Lublinie, Lublin.
- Kasiewicz S., Rogowski W., Kicińska M., 2006, *Kapitał intelektualny*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Asseco Polska SA za rok 2014.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe PKN Orlen SA za rok 2014.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe PKO BP SA za rok 2014.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe PZU SA za rok 2014.
- Szabat J., 2015, *Kapitał intelektualny w sprawozdaniu finansowym*, Puls Biznesu, nr 189.
- Walczak W., 2010, *Znaczenie niematerialnych zasobów w procesach budowania wartości rynkowej przedsiębiorstwa*, E-mentor, nr 4 (36).
- Wierzyński W., 2010, *Kapitał intelektualny-źródło przewagi konkurencyjnej* http://www.pi.gov.pl/parp/chapter_86196.asp?soid=3F29D10C458F40A0AC_5A006A0753553E 27.02.2016).

INTELLECTUAL CAPITAL AS A DETERMINANT IN THE LONG-TERM COMPETITIVENESS OF ENTERPRISES. MEASUREMENT AND VALUATION METHOD

Summary: Intellectual capital, understood as knowledge, skills, and experience of great-workers is one of the most important factors of production in a modern enterprise. Forms of intellectual capital are: human capital, organizational capital and the capital market. The problem in the valuation of intellectual capital is caused by the fact that it is a quality asset and non-cash. The measurement of capital, however, is very important from the point of view of stakeholders and senior manager – Union, who in intellectual capital discern the source of competitive advantage in the market. The article discusses the problem of valuation of intellectual capital and presents an array of basic methods of its value estimation. The paper shows the elements of intellectual capital as well as its influence on an enterprise strategy. Using data from the consolidated financial statements has proven that there is a correlation between tangible and intangible assets.

Keywords: intellectual capital, competitive advantage, valuation, growth of the company.

MARTYNA KOŚ

e-mail: martyna0kos@gmail.com

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

CENY TRANSFEROWE W ŚWIELE ZMIAN OBOWIĄZUJĄCYCH W PRZEPISACH PRAWNYCH OD 2016 ROKU

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie zmian w przepisach w zakresie cen transferowych, dążących do dostosowania polskich przepisów podatkowych do zmian w prawie Unii Europejskiej w zakresie wymogów związanych z dokumentowaniem transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, podmioty powiązane, dokumentacja podatkowa cen transferowych.

1. Wstęp

Dynamika, stopień skomplikowania oraz zakres międzynarodowych transakcji realizowanych przez podmioty działające w ramach grup kapitałowych, a w rezultacie stosowanych przez nie metod rozliczeń stale się zwiększa. Efektem tego jest rosnące zainteresowanie organów podatkowych w postaci wzmożonych kontroli w zakresie cen transferowych oraz prób wprowadzenia regulacji, które skutecznie zapobiegałyby nadużyciom.

Dynamiczny rozwój ustawodawstwa w zakresie cen transferowych, który można obserwować w Polsce od kilku lat, jest efektem dążenia do dostosowania rodzimych przepisów do wytycznych OECD. Ustawa nowelizująca m.in. ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawę o podatku od osób fizycznych w zakresie cen transferowych implementuje do krajowego porządku prawnego trzy dyrektywy Unii Europejskiej, tj.: dyrektywę Rady 2014/48/UE z dnia 24 marca 2014 r. zmieniającą dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, dyrektywę Rady 2014/86/UE z dnia 8 lipca 2014 r. zmieniającą dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich oraz dyrektywę Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniającą dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich. Działania te mają na celu uszczelnienie polskiego systemu podatkowego przez zapobieganie unikaniu opodatkowania przy wykorzystywaniu transferu zysków do podmiotów powiązanych.

Celem artykułu jest przedstawienie zmian w przepisach dotyczących cen transferowych oraz porównanie ich z dotychczas obowiązującymi. W ramach metod badawczych przeprowadzono analizę aktów prawnych.

2. Zmiany w zakresie cen transferowych

W dniu 9 października 2015 r. Sejm przyjął ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, a 28 października 2015 r. prezydent podpisał tę ustawę, jednocześnie kończąc proces legislacyjny. Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz od osób prawnych wynikają z rekomendacji OECD i G20 w ramach projektu dotyczącego przeciwdziałania negatywnym skutkom powodującym erozję podstawy opodatkowania i transferowi zysków (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*). Większość przepisów wejdzie w życie od 1 stycznia 2017 r. Wyjątkiem jest raport na kraje (*country by country report*), który należy przygotować po raz pierwszy za 2016 r.

2.1. Powiązania kapitałowe

Jedna z wprowadzonych zmian odnosi się do definicji podmiotu powiązanego. Obecnie zgodnie z art. 11 ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych powiązanie kapitałowe istnieje, gdy podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5% [Ustawa z 15 lutego 1992, art.11, ust. 5]. Nowe regulacje cen transferowych podwyższają ten próg do 25%. Powoduje to zawężenie katalogu podmiotów, które będą klasyfikowane jako powiązane. Zmiana ta została wprowadzona, by powiązania nie obejmowały tzw. inwestycji portfelowych, czyli takich, w których podatnik jest inwestorem biernym i nie angażuje się w podejmowane przez spółkę inwestycje i działania [Ustawa z 9 października 2015, art. 25, ust. 5a].

2.2. Dokumentacja cen transferowych

Dotychczas obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej wynikał z zasad określonych w art. 9a ust. 2-3c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 25a ust. 2-3c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z regulacjami obejmował transakcję lub sumę transakcji między podmiotami powiązanymi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym przekraczała równowartość:

- 100 000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego (tylko dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych) albo
- 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo

- 50 000 euro – w pozostałych przypadkach [Ustawa z 15 lutego 1992, art. 9a, ust. 2-3c].

Nowelizacja likwiduje progi wartościowe transakcji, powyżej których podatnicy są zobowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych. Na nowo został zdefiniowany zakres podmiotowy i przedmiotowy obowiązku sporządzania dokumentacji. Podatnicy, których przychody lub koszty nie przekroczyły w poprzedzającym roku równowartości 2 mln euro, zostali wyłączeni z obowiązku dokumentacyjnego. Wyrażone w euro wielkości w dalszym ciągu należy przeliczyć na walutę polską po średnim kursie NBP, obowiązującym w ostatnim dniu roboczym roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, którego dotyczy dokumentacja [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 5].

Kolejna kluczowa zmiana wprowadzona przez Ministerstwo Finansów nakłada obowiązek dokumentacyjny jedynie na transakcje mające „istotny” wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika. Dzięki temu obowiązki dokumentacyjne zostaną dostosowane do ekonomiki przedsiębiorstwa. Zależnie od osiągniętych przychodów stosowana będzie inna kwotowo definicja transakcji „istotnej”. Co więcej, podatnicy będą mieli obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej nie tylko w przypadku transakcji z podmiotami powiązanymi, ale także innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych, których warunki zostały ustalone (bądź narzucone) z podmiotami z nimi powiązanymi, w tym umów zarządzania płynnością, umów o podziale kosztów, umów spółki niebędącej osobą prawną, umów wspólnego przedsięwzięcia lub umów o podobnym charakterze [Ustawa z 9 października 2015, art. 9a, ust. 1].

W przypadku podatników, których przychody w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczą równowartość:

- 2 mln euro, jednak nie więcej niż równowartość 20 mln euro – za transakcje lub zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika będą uznawane transakcje lub zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekroczy w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50 tys. euro powiększoną o 5 tys. euro za każdy 1 mln euro przychodu powyżej 2 mln euro;
- 20 mln euro, lecz nie więcej niż równowartość 100 mln euro – za transakcje lub zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika będą uznawane transakcje lub zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekroczy w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 140 tys. euro powiększoną o 45 tys. euro za każde 10 mln euro przychodu powyżej 20 mln euro;
- 100 mln euro – za transakcje lub zdarzenia mające wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika będą uznawane transakcje lub zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekroczy w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 tys. euro [Ustawa z 9 października 2015, art. 9a, ust. 1].

Kolejnym nowym przepisem jest zapis, zgodnie z którym organ podatkowy będzie mógł nakazać podatnikowi sporządzenie dokumentacji dla transakcji bądź zdarzeń, których wartość nie przekracza wyżej wymienionych progów w przypadku, gdy uzna, że podatnik celowo zaniżył ich wartość, by uniknąć obowiązku sporzą-

dzenia dokumentacji cen transferowych. Termin na przedłożenie tej dokumentacji będzie wynosił 30 dni od momentu doręczenia żądania organu [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 4a].

W obecnym stanie prawnym zakres wymaganych informacji w dokumentacji cen transferowych został opisany w art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tym artykułem dokumentacja powinna zawierać:

- 1) określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji z uwzględnieniem użytych aktywów i podejmowanego ryzyka;
- 2) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty;
- 3) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;
- 4) określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku, gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot;
- 5) wskazanie innych czynników – w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki, a w przypadku zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze – w szczególności przyjętych w umowie zasad dotyczących praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach;
- 6) określenie korzyści oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji, związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym [Ustawa z 15 lutego 1992, art. 9a, ust. 1].

Nowe przepisy istotnie zmieniają podejście do dokumentacji cen transferowych, wprowadzona zostanie trójstopniowa dokumentacja:

- dokumentacja na poziomie lokalnym (tzw. *local file*),
- dokumentacja grupowa (tzw. *master file*),
- raportowanie według krajów (tzw. *country by country reporting*).

Podatnicy, u których przychody bądź koszty wyniosą od 2 mln euro do 10 mln euro, będą zobowiązani tylko do sporządzenia dokumentacji na poziomie lokalnym, która powinna zawierać:

- 1) wskazanie rodzaju i przedmiotu transakcji lub zdarzeń;
- 2) dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub zdarzeń;
- 3) identyfikację podmiotów powiązanych dokonujących tych transakcji lub zdarzeń;
- 4) opis przebiegu tych transakcji lub zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika i podmioty powiązane, angażowanych przez nich aktywów, w tym także aktywów pozabilansowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk;
- 5) opis metody i sposobu kalkulacji dochodów (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytm kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji

lub zdarzeń wraz ze sposobem wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 2b, pkt 1].

Podatnicy o przychodach lub kosztach powyżej 10 mln euro mają dodatkowo obowiązek sporządzania analizy porównawczej, a także złożenia wraz z zeznaniem podatkowym uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji i innych zdarzeń z podmiotami powiązanymi [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 2b, pkt 2].

Podatnicy o przychodach lub kosztach powyżej 20 mln euro będą dodatkowo zobowiązani do sporządzenia dokumentacji grupowej, która ma przedstawić informacje na poziomie grupy i powinna zawierać:

- wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządził informacje o grupie podmiotów powiązanych, wraz z podaniem daty składania przez niego rocznego zeznania podatkowego,
- strukturę organizacyjną grupy podmiotów powiązanych,
- opis zasad wyznaczenia cen transakcyjnych (polityka cen transakcyjnych prowadzona przez grupę),
- opis działalności prowadzonej przez grupę,
- opis posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności przez grupę istotnych wartości niematerialnych,
- opis sytuacji finansowej pomiędzy podmiotami tworzącymi grupę, zawierający w szczególności sporządzone sprawozdanie skonsolidowane podmiotów powiązanych tworzących grupę,
- opis zawartych z administracjami podatkowymi innych państw przez podmioty tworzące grupę podmiotów powiązanych porozumień w sprawach podatku dochodowego, w szczególności jednostronnych uprzednich porozumień cenowych [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 2d].

Podatnicy o przychodach skonsolidowanych powyżej 750 mln euro będą zobowiązani do sporządzania (poza *local file* i *master file*) raportu grupowego (*country by country reporting*). Raport grupowy powinien zawierać sprawozdanie o wysokości dochodów i zapłaconego podatku oraz miejscach prowadzenia działalności jednostek zależnych oraz zakładów zagranicznych należących do grupy kapitałowej w danym roku podatkowym [Ustawa z 9 października 2015, art. 27, ust. 6].

Do ustawy wprowadzono również przepis, który mówi, że w przypadku spółki niebędącej osobą prawną limit przychodów lub kosztów będzie ustalany dla spółki. Podatnicy uzyskujący przychody z tytułu udziału w spółce niebędącej osobą prawną będą mogli wyznaczyć wspólnika mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania w Polsce do sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji oraz innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych. Wyznaczenie wspólnika nie będzie jednak zwalniało pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzedłożenie wymaganej dokumentacji podatkowej [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 1f-1g].

W nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych umieszczono nowy przepis, zgodnie z którym, jeśli w danym roku powstanie obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych, obowiązek ten będzie się rozciągał auto-

matycznie na następny rok podatkowy, bez względu na kwotę osiągniętych w tym okresie przychodów bądź poniesionych kosztów [Ustawa z 9 października 2015, art. 25, ust. 1a].

2.3. Termin sporządzenia dokumentacji podatkowej

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, podatnicy są zobowiązani do przedłożenia dokumentacji w ciągu 7 dni od dnia wystąpienia z takim żądaniem przez organ podatkowy [Ustawa z 15 lutego 1992, art. 9a, ust. 4]. Nowelizacja nie zmieniła tego terminu, ale wprowadziła obowiązek sporządzania dokumentacji na poziomie lokalnym najpóźniej do dnia upływu terminu złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy. Co więcej, członek zarządu będzie zobowiązany do podpisania oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji podatkowej [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 2f].

Dokumentacja podatkowa dotycząca kontynuowanych w kolejnym roku podatkowym transakcji bądź innych zdarzeń mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika podlegać będzie okresowemu przeglądowi i aktualizacji, nie rzadziej niż raz w ciągu roku podatkowego przed dniem upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego za kolejne lata [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 2g]. Roczny okres aktualizacji nie dotyczy analizy porównawczej, gdzie aktualizacja może mieć miejsce nie rzadziej niż raz na 3 lata – chyba że warunki ekonomiczne uległy zmianie mającej znaczący wpływ na przeprowadzoną uprzednio analizę [Ustawa z 9 października 2015, art. 25a, ust. 2h].

3. Zakończenie

Wprowadzone zmiany dotyczące cen transferowych znacznie rozszerzają zakres przedmiotowy oraz podmiotowy obowiązku dokumentacyjnego. Dzięki nowym przepisom polskie regulacje będą bardziej spójne z wytycznymi OECD oraz wspólne z obowiązkami stosowanymi przez państwa Unii Europejskiej, co pozwoli na efektywne stosowanie wspólnej polityki cen transferowych.

Znowelizowana ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczyć będzie dużej grupy podatników, z jednej strony ograniczy bowiem obowiązki tych najmniejszych podmiotów o przychodach do 2 mln euro, z drugiej zaś znacznie zwiększy obowiązki większych podmiotów, które będą zobowiązane do sporządzania o wiele bardziej szczegółowej dokumentacji podatkowej. Nowelizacja wprowadza wiele istotnych zmian, co tylko potwierdza, że obszar cen transferowych będzie wymagał jeszcze większej uwagi osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe oraz finanse przedsiębiorstw.

Zmiany mają wejść w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. i będą miały zastosowanie do transakcji realizowanych po tym terminie. Jeśli chodzi o raportowanie według krajów, to przepisy w tym zakresie będą obowiązywać już z początkiem 2016 r.

Reasumując, nowe przepisy powinny uszczelnić system podatkowy, będąc pewnego rodzaju przestrożą dla podmiotów, które poprzez nadużycia w zakresie cen transferowych chciałyby zmniejszyć zobowiązania podatkowe.

Literatura

Ustawa z 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2015, poz. 361, z późn. zm.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 1992, nr 21, poz. 86.

TRANSFER PRICES IN THE LIGHT OF CHANGES APPLICABLE IN LEGISLATION FROM 2016

Summary: Recently published draft amendments of the Personal Income Tax (PIT) and Corporate Income Tax (CIT) acts introduce a number of new transfer pricing documentation requirements. These changes will have a significant impact on taxpayers undertaking related party transactions. Under the draft amendment, some taxpayers will be obliged to prepare more extensive TP documentation (to that currently required).

Keywords: transfer prices, related legal entities, transfer prices documentation.

Streszczenie: W artykule poruszono istotę problemu, jakim jest opodatkowanie górnictwa węglowodorowego w Polsce. Przedstawiono obecnie stosowane rozwiązania oraz zasygnalizowano kwestię specjalnego podatku od węglowodorów. Przeprowadzono symulację wpływów z tytułu tego podatku dla obecnego wydobycia gazu ziemnego oraz ropy naftowej. W artykule została przedstawiona perspektywa wydobycia gazy łupkowego oraz jego wpływu na potencjalne zyski Skarbu Państwa. Celem pracy jest analiza nowo wprowadzonych przepisów opodatkowania węglowodorów. Aby go osiągnąć, dokonano przeglądu istniejących oraz nowo wprowadzonych ustaw.

Słowa kluczowe: specjalny podatek od węglowodorów, gaz łupkowy, ustawa o specjalnym podatku węglowodorowym, przemysł wydobywczy.

1. Wstęp

W dzisiejszym świecie przemysł wydobywczy odgrywa znaczącą rolę nie tylko ekonomiczną, ale również społeczną, polityczną oraz przestrzenną. Górnictwo węglowodorowe zasługuje na szczególną uwagę, ponieważ surowce pozyskiwane przez tę dziedzinę przemysłu mają podstawowe znaczenie dla gospodarki światowej. Nie dziwi więc fakt, że ostatnimi laty znacznie wzrosło zainteresowanie państwa polskiego tym obszarem działalności. Celem pracy jest analiza nowo wprowadzonych przepisów opodatkowania węglowodorów. Aby go osiągnąć, dokonano przeglądu istniejących i nowo wprowadzonych ustaw oraz przeprowadzono symulację potencjalnych zysków z opodatkowania węglowodorów dla Skarbu Państwa.

2. Istota problemu opodatkowania górnictwa węglowodorowego w Polsce

W Polsce własność dóbr naturalnych reguluje Ustawa Prawo geologiczne i górnicze. Zgodnie z nim prawo do „złóż węglowodorów węgla, rud metali i pierwiastków [...] przysługuje Skarbowi Państwa” [Ustawa z 9 czerwca 2011]. Na podstawie powyższej ustawy za węglowodory uznaje się: „ropę naftową, gaz ziemny oraz ich naturalne pochodne, a także metan występujący w złożach węgla kamiennego, z wyjątkiem metanu występującego jako kopalina towarzysząca” [Ustawa z 9 czerwca 2011].

Na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat sytuacja polskiego rynku węglowodorów uległa znacznej zmianie. W wyniku przekształceń ustrojowych państwo polskie przestało być w całości właścicielem przemysłu górniczego, co wpłynęło na niepełne partycypowanie w zyskach z działalności wydobywczej. Kolejnym istotnym faktem jest odnalezienie teoretycznie dużych niekonwencjonalnych złóż gazu ziemnego (m.in. gazu łupkowego). Powyższe czynniki wpłynęły na decyzję o zmianie w systemie opodatkowania węglowodorów. Opodatkowanie tego rodzaju przemysłu jest kwestią złożoną. Z jednej strony Skarb Państwa powinien czerpać zyski z prawa własności do nieodnawialnych źródeł surowców, z drugiej zaś obciążenie nakładane na inwestorów nie powinno być nadmierne, gdyż prowadzi to do porzucenia inwestycji oraz wycofania kapitału zagranicznego, co miało miejsce np. w Austrii [*OMV abandons...*]. Warto podkreślić rolę zagranicznych podmiotów w wydobyciu gazu ziemnego ze złóż niekonwencjonalnych w Polsce. Obecna technologia wydobycia tego typu pokładów gazu ziemnego wymaga nie tylko dużych nakładów finansowych, ale również specjalistycznej wiedzy i nowoczesnej technologii, którą polskie przedsiębiorstwa nie dysponują. W związku z tym na Skarbie Państwa spoczywa odpowiedzialność zarówno za stworzenie atrakcyjnych warunków do inwestowania w tę gałąź przemysłu, jak i za chronienie przed nadmiernym odpływem potencjalnych zysków z wydobycia węglowodorów za granicę.

3. Rozwiązania stosowane w Polsce w kwestii czerpania zysków z wydobycia węglowodorów przez Skarb Państwa

Od 1 stycznia 2020 roku dochody z wydobycia węglowodorów Skarb Państwa będzie czerpał z trzech źródeł: obecnie funkcjonującej opłaty eksploatacyjnej, nowego podatku od wartości rynkowej wydobytej kopaliny oraz nowego podatku od relacji przychodów do wydatków danego podmiotu gospodarczego.

Kluczowym aktem prawnym omawiającym opłaty eksploatacyjne za wydobycie węglowodorów w Polsce jest Ustawa z 9 czerwca 2011 – Prawo geologiczne i górnicze [Ustawa z 9 czerwca 2011]. Najważniejsze zmiany w tej ustawie zostały wprowadzone 11 lipca 2014 roku. Opłaty za poszukiwania wszelkich węglowodorów wynoszą 210 zł za kilometr kwadratowy i mają charakter jednorazowy. Przed zmianami opłata eksploatacyjna za gaz ziemny wysokometanowy wynosiła 5,89 zł/tys. m³, 4,90 zł/tys. m³ za gaz ziemny pozostały oraz 34,89 zł/t za ropę naftową. Zmiana ustawy z 2014 roku wprowadziła znaczne zwiększenie opłat za wydobywanie węglowodorów. W przypadku obu rodzajów gazu ziemnego jest to wzrost o ponad 400%, czyli o 24 zł/tys. m³ za gaz ziemny wysokometanowy oraz 20 zł/tys. m³ za gaz ziemny pozostały. Opłata eksploatacyjna za wydobycie ropy naftowej jest wyższa o ponad 40% i wynosi 50 zł/t. Ustawodawca zachował zbliżone stawki opłat sprzed zmian w ustawie tylko dla podmiotów, które w okresie rozliczeniowym (6 miesięcy) nie wydobyły więcej niż 2500 tys. m³ obu rodzajów gazu ziemnego lub 1000 t ropy naftowej. W tym szczególnym wypadku opłaty wynoszą 6,23 zł/tys. m³

za gaz ziemny wysokometanowy, 5,18 zł/tys. m³ w przypadku pozostałego gazu ziemnego oraz 36,84 zł/t za ropę naftową. W poprawce do Ustawy z dnia 11 lipca 2014 roku zwrócono szczególną uwagę na fakt uiszczania wszelkich opłat przez podmioty gospodarcze zajmujące się działalnością poszukiwawczą i rozpoznawczą. Dodatkową zmianą wprowadzoną w 2014 roku jest różnica w podziale dochodów z tytułu opłat. Przed poprawką 60% wpływów trafiało do gmin, a 40% do Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW). Po zmianie 60% wpływów trafia do gmin, 15% do powiatów, 15% do województwa oraz 10% do NFOŚiGW [Ustawa z 9 czerwca 2011; Ustawa z 11 lipca 2014].

25 lipca 2014 roku została przyjęta ustawa o specjalnym podatku węglowodorowym. Zacznie ona obowiązywać od 1 stycznia 2020 roku. Jej wprowadzenie spotkało się z mocną krytyką ze strony przedsiębiorstw zajmujących się wydobywaniem węglowodorów. Wpłynęło to na przesunięcie wprowadzania ustawy z 1 stycznia 2016 roku na 1 stycznia 2020 roku [*Opodatkowanie...*]. Nowo wprowadzony podatek oparty jest na wskaźniku R oraz wartości rynkowej wydobytych węglowodorów. Wskaźnik R oznacza iloraz skumulowanych przychodów do skumulowanych wydatków kwalifikowanych. Podstawą opodatkowania jest „zysk z działalności wydobywczej węglowodorów stanowiący nadwyżkę uzyskanych w danym roku podatkowym przychodów z działalności wydobywczej węglowodorów nad poniesionymi w danym roku podatkowym wydatkami kwalifikowanymi” [Ustawa z 25 lipca 2014]. Stawka opodatkowania jest zależna od wartości współczynnika R . Jeśli jest on mniejszy niż 1,5, to podatek wynosi 0% podstawy opodatkowania. Jeżeli wskaźnik R jest większy od 1,5, a zarazem jest mniejszy niż 2, podatek jest równy: $(25 \times \text{wskaźnik } R - 25) / 100$ podstawy opodatkowania. W przypadku, gdy przekracza on 2, stawka wynosi 25% podstawy opodatkowania. Specjalny podatek od wydobycia węglowodorów odnosi się również do wartości wydobytej kopaliny. Dla gazu ziemnego będzie to 1,5% wartości dla złóż niekonwencjonalnych¹ oraz 3% w przypadku pozostałych złóż. Wartość podatku dla ropy naftowej wynosi 3% jej wartości dla złóż niekonwencjonalnych² oraz 6% dla pozostałych [Ustawa z 25 lipca 2014].

4. Symulacja zysków z opodatkowania węglowodorów dla Skarbu Państwa

Mimo że obowiązek podatkowy powstanie dopiero od 1 stycznia 2020 roku, przeprowadzono symulację wpływów z tytułu specjalnego podatku węglowodorowego. Przeprowadzenie dokładnej analizy jest trudnym zadaniem, zwłaszcza w kontekście wartości podatku zależnego od wskaźnika R . Zależy on w znacznej mierze od wa-

¹ W przypadku wydobycia gazu ziemnego ze złoża, którego średnia przepuszczalność nie przekracza 0,1 milidarcy oraz średnia efektywna porowatość nie przekracza 10%.

² W przypadku wydobycia ropy naftowej ze złoża, którego średnia przepuszczalność nie przekracza 0,1 milidarcy oraz średnia efektywna porowatość nie przekracza 10%.

runków produkcyjno-kosztowych na poziomie konkretnej kopalni. Dane o wskaźniku R są trudno dostępne, gdyż firmy nieczęsto podają je do wiadomości publicznej. Możliwe jest natomiast oszacowanie wartości podatku z tytułu opłaty eksploatacyjnej oraz w zależności od typu wydobywanego złoża, zarówno dla ropy naftowej, jak i gazu ziemnego. Na podstawie danych Państwowego Instytutu Geologicznego o wydobyciu omawianych surowców i ich cen historycznych oszacowano stawki oraz kwoty hipotetycznego podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz opłaty eksploatacyjnej za lata 2010-2014. Dane te przedstawiają tabele 1 i 2.

Tabela 1. Symulacja wielkości podatku od węglowodorów i opłaty eksploatacyjnej dla ropy naftowej

Wyszczególnienie	Rok				
	2010	2011	2012	2013	2014
Wydobycie ropy (tys. ton)	667,00	601,99	663,18	926,38	918,75
Średnia cena ropy (zł/t)	1762,22	2067,48	2250,18	2270,75	2145,67
Przychód (mld zł)	1,18	1,24	1,49	2,10	1,97
Stawka podatku	6%				
Stawka opłaty eksploatacyjnej ropy za wydobycie 1 tony (zł)	33,37	34,89	34,89	35,87	36,84
Przychód z podatku (mln zł)	70,80	74,40	89,40	126,00	75,94
Przychód z opłaty eksploatacyjnej (mln zł)	22,26	21,00	23,14	33,23	32,76

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Symulacja wielkości podatku od węglowodorów i opłaty eksploatacyjnej dla gazu ziemnego

Wyszczególnienie	Rok				
	2010	2011	2012	2013	2014
Wydobycie gazu (mld m ³)	5,496	5,646	5,619	5,49	5,26
Średnia cena gazu (zł/1000 m ³)	478,93	427,96	331,92	422,97	481,48
Przychód (mld zł)	2,63	2,42	1,87	2,32	2,53
Stawka podatku	3%				
Stawka opłaty eksploatacyjnej gazu za wydobycie 1000 m ³ (zł)	5,63	5,89	5,89	6,06	6,23
Przychód z podatku (mln zł)	78,90	72,60	56,10	69,60	75,94
Przychód z opłaty eksploatacyjnej (mln zł)	30,94	33,25	33,1	33,27	32,76

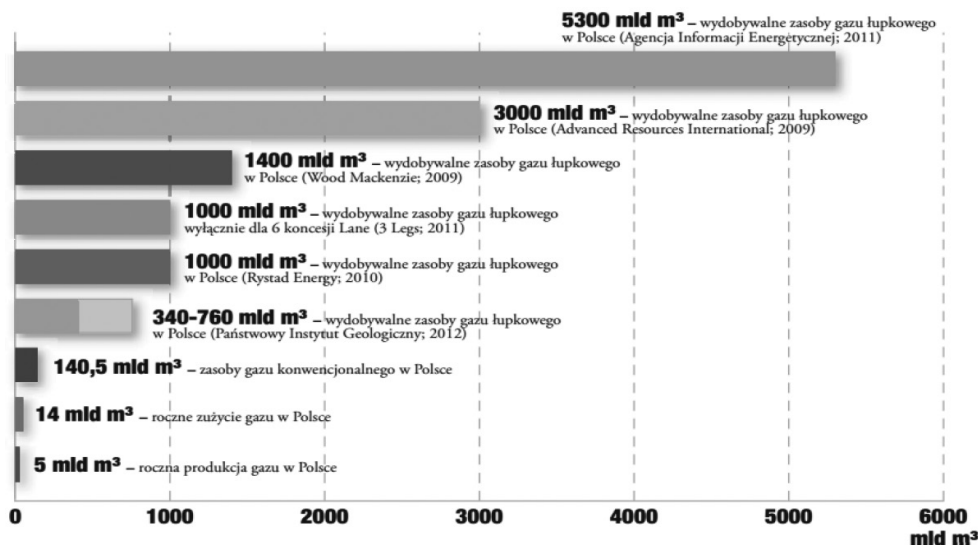
Źródło: opracowanie własne.

Warto zauważyć, iż stawki opłat eksploatacyjnych dla obu surowców rosną z roku na rok, co przy rosnącym wydobywaniu przynosi stabilny wzrost przychodu Skarbu Państwa z tytułu opłat eksploatacyjnych. Natomiast wartość podatku naliczana od wartości wydobytego surowca jest mocno powiązana z ceną tego surowca. Dlatego też przy spadku ceny surowca oraz przy założeniu, że wydobywanie jest na stałym poziomie, Skarb Państwa otrzyma mniejszy podatek.

5. Perspektywa wydobywania gazu łupkowego

Dodatkowym źródłem opodatkowania węglowodorów w Polsce na przestrzeni kilku kolejnych lat może stać się wydobywanie gazu łupkowego, którego obszar występowania rozciąga się od północnych obszarów kraju (basen bałtycki), przez regiony centralne (basen podlaski), po wschodnie (basen lubelski). Obecnie znaczna część tych terenów jest pokryta koncesjami na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż gazu łupkowego za pomocą próbnich odwiertów. Do drugiego listopada 2015 roku wykonano ich 71 [infołupki.pgi.gov.pl].

Próby oszacowania złóż gazu łupkowego w Polsce podjęło się kilka ośrodków analitycznych. Wyniki prezentuje rysunek 1.



Rys. 1. Szacunkowe złoża gazu łupkowego według różnych ośrodków badawczych

Źródło: [Turowski 2012, wykres 1, s. 124].

Szacunki zostały oparte na technice porównywania struktur geologicznych występujących w Polsce z tymi zawierającymi gaz łupkowy w Stanach Zjednoczonych. Różnica w prezentowanych danych wynika najprawdopodobniej z przyjęcia odmiennej metodologii ośrodków analitycznych.

Najniższą szacunkową wartość publikuje Państwowy Instytut Geologiczny (PIG) w raporcie z marca 2012 roku, według którego zasoby gazu łupkowego oscylują od 340 mld m³ do 760 mld m³. Najwyższa wartość jest zawarta w raporcie Agencji Informacji Energetycznej z 2011 roku, w którym złoża gazu łupkowego w Polsce oszacowano na 5300 mld m³ surowca.

Najbardziej wiarygodne wydają się dane prezentowane przez Państwowy Instytut Geologiczny w 2012 roku (340-760 mld m³). Sposób obliczania bazuje na oszacowaniu tej ilości gazu, która przy obecnej technologii jest możliwa do wydobywania na powierzchnię ziemi. W takim wypadku należy podkreślić, że z biegiem czasu i rozwojem technologii dostępność do zasobów gazu łupkowego będzie się zwiększać.

Licząc potencjalną wartość złóż gazu łupkowego, posłużono się cenami kontraktów długoterminowych na gaz z serwisu stooq.pl w okresie 1.01.2015-30.10.2015. Po obliczeniu średniej ceny za 1000 m³ gazu, która wynosi: 365,14 zł, wartość złóż Polski szacuje się na przedział 123,95 mld zł – 277,51 mld zł. Pomimo niższych szacunków opublikowanych przez PIG międzynarodowe koncerny energetyczne, które rozpoczęły działalność poszukiwawczą, szacują, że roczna produkcja z krajowych złóż może wynieść ok. 30–40 mld m³ gazu rocznie [Turkowski 2012]. Oznacza to, że Polska jest w stanie wydobywać rocznie złoża o wartości 10,95 mld zł – 14,61 mld zł, które mogą zostać opodatkowane. Trzeba zaznaczyć, że powyższa kalkulacja zawiera oczywiste uproszczenia, związane choćby z faktem, że cena gazu corocznie ulega zmianom, co utrudnia precyzyjne prognozowanie wartości złóż. Na razie nie istnieją reprezentatywne dane dotyczące tych kosztów w Polsce, ponieważ na rozpoczęcie wydobywania na skalę przemysłową przyjdzie jeszcze poczekać przy najmniej dekadę.

6. Zakończenie

Analizując wprowadzone w Polsce rozwiązania dotyczące opodatkowania węglowodorów, można uznać, że zostały one stworzone z myślą o zapewnieniu stabilnych i korzystnych warunków, pozwalających inwestorom na dalszą działalność, nie wpływając w nagły sposób na ich rentowność. Opodatkowanie, które będzie bazować na zysku, uwzględniając przychody i koszty poszczególnych podmiotów z dodatkowym nałożeniem kilkuprocentowego podatku od wartości wydobytych węglowodorów, jest rozwiązaniem, które nie powinno odstraszyć przyszłych inwestorów. Dodatkowo przesunięcie dnia, z którym ustawa wejdzie w życie, sprawia, że aktualni inwestorzy mają czas na dostosowanie się do wzrostu opodatkowania.

Literatura

infolupki.pgi.gov.pl (15.11.2015).

OMV abandons Austrian shale gas plans, Agencja Informacyjna Reutera, Wiedeń 17.09.2012 <http://www.reuters.com/article/2012/09/17/omv-shale-austria-idUSL5E8KHHDG20120917> (15.11.2015).

Opodatkowanie węglowodorów – nie takie wysokie. Nie wpłynie negatywnie na poziom inwestycji, Serwis Informacyjny Państwowej Służby Geologicznej, <http://infolupki.pgi.gov.pl/pl/prawo-koncesje/gospodarka/opodatkowanie-weglowodorow-nie-takie-wysokie-nie-wplynie-negatywnie-na> (15.11.2015).

Stan prac poszukiwawczych za gazem łupkowym – listopad 2015 r., Serwis Informacyjny Państwowej Służby Geologicznej, <http://infolupki.pgi.gov.pl/pl/stan-prac-poszukiwawczych/aktualnosci/stan-prac-poszukiwawczych-za-gazem-lupkowym-listopad-2015-r> (15.11.2015).

Turowski P., 2012, *Gaz łupkowy w Polsce – szanse, wyzwania i zagrożenia*, Kwartalnik Bezpieczeństwo Narodowe, nr 21, I.

Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze, Dz.U. z 2011, Nr 163, poz. 981.

Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2014, poz. 1133.

Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym, Dz.U. z 2014, poz. 1215.

CHANGE IN HYDROCARBON TAXATION IN POLAND

Summary: This article addresses the issue of taxation of hydrocarbon mining sector in Poland. There is a complex analysis of special hydrocarbon tax act. A simulation of benefits from mining to the government was done. The perspective of extraction of shale gas with a role on the potential Treasury was discussed. The purpose of the study is to analyse newly introduced special hydrocarbon tax. It is achieved by reviewing existing and newly introduced laws.

Keywords: special hydrocarbon tax, shale gas, law on special hydrocarbon tax, mining.

Streszczenie: W artykule zaprezentowano ogólny zakres ryzyka podatkowego, podkreślając jego znaczenie w podejmowaniu decyzji przez podmioty gospodarcze. Wskazano główne czynniki wewnętrzne oraz zewnętrzne wpływające na poziom ryzyka podatkowego w przedsiębiorstwach. W artykule przedstawiono też kradzież wyrobów węglowych jako czynność determinującą zagrożenie podatkowe. Zwrócono uwagę na skutki podatkowe posiadania określonych statusów przez podmioty funkcjonujące w transakcjach obrotu wyrobów węglowych oraz ich znaczenie w sytuacji dokonania kradzieży. Wskazano przykładowe zdarzenia gospodarcze związane z kradzieżą wyrobów węglowych oraz ich konsekwencje podatkowe.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, ryzyko podatkowe, kradzież, podatek akcyzowy, wyroby węglowe, podmiot gospodarczy.

1. Wstęp

Wiele jednostek gospodarczych spotyka się z sytuacją kradzieży określonych składników majątkowych. Prawo karne definiuje kradzież jako zabór cudzej rzeczy w celu jej przywłaszczenia. Występowanie tego typu zdarzeń mieści się w ryzyku prowadzonej przez jednostki działalności gospodarczej. Majątek przedsiębiorstwa ulega pomniejszeniu, gdy sprawca czynu nie poniesie konsekwencji swojego czynu, a ukradzioną rzecz nie zostanie odnaleziona. Kradzież może być uznana za koszt, gdy zostanie udowodniona oraz nie wynika z zaniedbań występujących w przedsiębiorstwie.

Celem artykułu jest przedstawienie określonych sytuacji kradzieży wyrobów węglowych oraz wpływu tego zdarzenia na opodatkowanie straty podatkiem akcyzowym od wyrobów węglowych. W artykule zweryfikowano znaczenie ryzyka podatkowego jako niewrażliwego elementu wpływającego na decyzje podejmowane przez podmioty gospodarcze. Określono czynniki wewnętrzne oraz zewnętrzne oddziałujące na poziom ryzyka podatkowego, a także wskazano zagrożenie podatkowe, jakim jest dokonanie czynności kradzieży. Przedstawiono wpływ tego działania na właściwe rozliczenie podatku akcyzowego od wyrobów węglowych oraz znaczenie posiadania określonego statusu podmiotu występującego w transakcjach sprzedaży wyrobów węglowych. Badania przeprowadzono na podstawie wydanych interpretacji podatkowych dotyczących akcyzy od wyrobów węglowych oraz dokumentacji przedsiębiorstwa będącego podatnikiem podatku akcyzowego od wyrobów węglowych.

wych. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: studia literaturowe oraz analizę dokumentacji księgowej i przegląd interpretacji podatkowych.

2. Istota ryzyka podatkowego w działalności gospodarczej

Ryzyko podatkowe jest nieodłącznie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Wynika ono z niepożądanych rezultatów decyzji podjętych przez jednostkę. Ryzyko podatkowe może być konsekwencją zaniechań w sferze regulacji prawnych oraz skomplikowania rozliczeń podatkowych. W celu ograniczenia skutków oddziaływania zagrożeń podatkowych przedsiębiorstwa wdrażają system zarządzania ryzykiem podatkowym. Jest to celowy, stały i świadomy proces, którego celem jest zmniejszenie ryzyka podatkowego w jednostkach gospodarczych oraz optymalizacja obciążeń podatkowych przy wykorzystaniu legalnych sposobów działań [Łukaszewicz-Obierska, Ziobrowski, Jędruszek 2013, s. 23]. Podmioty gospodarcze nie są w stanie całkowicie wyeliminować ryzyka podatkowego, lecz przeprowadzenie wnikliwej analizy pozwoli na wskazanie wariantów jego ograniczenia. Właściwa identyfikacja wydatków podatkowych stanowi podstawę do prawidłowego zarządzania ryzykiem. Ryzyko podatkowe to część ryzyka gospodarczego, a jego skutki obciążają majątek podatnika. Istotną wartością dla jednostki gospodarczej jest pewność wystąpienia zobowiązania podatkowego oraz jego wysokości. Działania oraz funkcjonowanie otoczenia podatkowego powodują powstanie reakcji podmiotu na jego opodatkowanie. Racjonalnie działający podmiot gospodarczy dąży do minimalizacji ryzyka podatkowego oraz płatności podatkowych [Poszwa 2007, s.12-13].

Źródłami determinującymi ryzyko mogą być czynniki wewnętrzne oraz zewnętrzne. Główna różnica między tymi czynnikami wynika z tego, że ryzyko zewnętrzne jest niezależne od podmiotu gospodarczego, np. niejednorodność interpretacji podatkowych, działania organów podatkowych zmierzające do uzyskania jak największych wpływów do budżetu. Podatnik ma wpływ na wewnętrzne uwarunkowania ryzyka przez odpowiednio wdrożone instrumenty eliminujące zagrożenie podatkowe, np. wprowadzanie procedur decyzyjnych, merytoryczna wiedza pracowników w zakresie prawa podatkowego [Poszwa 2010, s. 283-284].

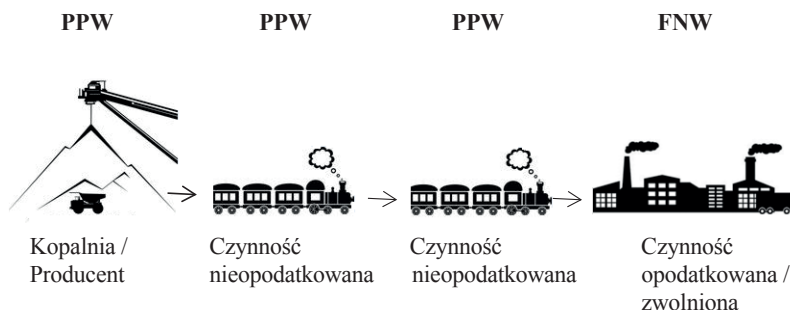
Zarządzający powinni być świadomi występowania ryzyka podatkowego w poszczególnych obszarach działalności oraz być zorientowani w zachodzących zmianach dotyczących obciążeń podatkowych, aby podjąć w odpowiednim momencie działania optymalizujące zagrożenia podatkowe.

3. Kradzież wyrobów węglowych w aspekcie ustawy o podatku akcyzowym

W trakcie realizacji transakcji sprzedaży wyrobów węglowych może dojść do sytuacji, gdy po zakończonym transporcie węgla zostają ustalone jego braki. Może być

to spowodowane naturalnymi ubytkami węgla, ale również może wynikać z kradzieży. Podmiot zakupujący towar może stwierdzić wykonanie czynności kradzieży przez m.in. wskazanie zerwanych plomb z wagonów kolejowych lub stwierdzenie znaczącego zaniżenia ilości załadunku. Przepisy o podatku akcyzowym wskazują wprost, że wykonanie czynności, takich jak użycie bądź sprzedaż wyrobów węglowych w drodze czynu zabronionego, uznaje się za odrębną czynność opodatkowaną [Ustawa z 6 grudnia 2008, art. 9a, ust. 1, pkt 6]. Podatnikiem w sytuacji kradzieży staje się osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która zużywa lub sprzedaje wyroby węglowe uzyskane w sposób niezgodny z prawem [Karczewski i in. 2012, s. 207].

Przedmiotem opodatkowania wyrobów węglowych są powstałe ubytki wynikające z kradzieży [Ustawa z 6 grudnia 2008, art. 9a, ust. 1, pkt 7]. Zobowiązanie podatkowe powstaje w sytuacji utraty wyrobów węglowych w trakcie ich transportu. Podmiot musi wskazać, czy powstałe rzeczywiste ubytki nie przekraczają limitów określonych przez ministra finansów. W sytuacji gdy wielkość ubytków przewyższa dopuszczalny limit, wówczas powstaje zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku akcyzowego. Wskazane ubytki muszą wystąpić w trakcie transportu wyrobów węglowych oraz ich przemieszczanie musi mieć ścisły związek z czynnością będącą przedmiotem opodatkowania [Ustawa z 6 grudnia 2008, art. 2, ust.1, pkt 20]. Aby stwierdzić, czy dana strata jest opodatkowana, należy zwrócić uwagę na statusy podmiotów, pomiędzy którymi nastąpiła kradzież wyrobów węglowych. Czynności opodatkowane w obrocie wyrobami węglowymi prezentuje schemat (rys. 1). W przypadku kradzieży wyrobów węglowych w trakcie przemieszczania do finalnego nabywcy, uprawnionego do zwolnienia z opodatkowania akcyzą, obciążony zostanie ten podmiot transakcji, który ponosi cywilnoprawną odpowiedzialność za transport wyrobów węglowych. Inaczej sytuacja kradzieży przedstawia się w przypadku przemieszczania wyrobów węglowych pomiędzy podmiotami pośredniczącymi.



Oznaczenia:

PPW – pośredniczący podmiot węglowy, FNW – finalny nabywca węglowy.

Rys. 1. Czynności opodatkowane i nieopodatkowane w obrocie wyrobami węglowymi

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Staniec 2014, s. 7-8].

Sprzedaż pomiędzy podmiotami pośredniczącymi nie jest opodatkowana akcyzą. Jeśli w trakcie przemieszczania wyrobów węglowych między podmiotami pośredniczącymi dojdzie do kradzieży, wówczas powstałe straty z tego tytułu nie będą podlegać opodatkowaniu. Wynikłe braki nie są powiązane z czynnością podlegającą opodatkowaniu oraz nie mogą zostać ujęte jako ubytki w myśl definicji podanej w ustawie o podatku akcyzowym.

Kradzież jako czynność opodatkowana w postaci użycia lub sprzedaży wyrobów węglowych, które zostały pozyskane w drodze czynu zabronionego pod groźbą kary, okazują się wyjątkiem w ustawie o podatku akcyzowym. Przykładem innej czynności podlegającej opodatkowaniu jest nielegalny pobór energii elektrycznej. W przypadku pozostałych wyrobów akcyzowych użycie lub sprzedaż uzyskana niezgodnie z prawem nie stanowi czynności opodatkowanej.

4. Ryzyko podatkowe w podatku akcyzowym od wyrobów węglowych – studium przypadku

Ryzyko podatkowe jest związane z czynnością kradzieży wyrobów węglowych. Jednostki gospodarcze, które utraciły zakupiony towar, mogą zostać w określonych przypadkach obciążone podatkiem akcyzowym. W sytuacji przemieszczania wyrobów węglowych kluczowym działaniem jest identyfikacja podmiotów, między którymi nastąpiła kradzież. Powstałe ubytki muszą zostać w sposób właściwy rozliczone, aby jednostka nie poniosła w przyszłości konsekwencji karnoskarbowych. W celu wskazania prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz wpływu negatywnych zdarzeń na poziom ryzyka podatkowego przedstawiono trzy sytuacje kradzieży wyrobów węglowych.

Sytuacja 1. Firma X, która posiada status finalnego nabywcy, ma prawo do zwolnienia z opodatkowania sprzedaży podatkiem akcyzowym od wyrobów węglowych. Nabyła wyroby węglowe od podmiotu Z, który jest pośredniczącym podmiotem węglowym. Firma X przewiozła własnym środkiem transportu zakupiony węgiel do swojej siedziby. Po zakończeniu transportu wskazano braki, które okazały się wynikiem kradzieży. W tej sytuacji, zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym, należy zapłacić akcyzę od skradzionego węgla. Do zapłaty podatku zobligowana jest firma X, gdyż to ona odpowiada za transport wyrobów węglowych. Pomimo posiadania przez podmiot tytułu uprawniającego do niepłacenia podatku akcyzowego, zaistniała kradzież niesie z sobą skutki podatkowe.

Sytuacja 2. Spółka A jest pośredniczącym podmiotem węglowym. W wyniku podpisanej umowy przetransportowała węgiel spółce B, która również posiada status pośredniczącego podmiotu węglowego. W trakcie transportu doszło do kradzieży. W tym przypadku żaden z podmiotów nie jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego od skradzionego węgla, ponieważ sprzedaż dotyczyła stron będących

pośredniczącymi podmiotami węglowymi, które są zwolnione z opodatkowania akcyzą od wyrobów węglowych. W tym przypadku kradzież nie spowodowała zagrożenia podatkowego w postaci zapłaty podatku od powstałych ubytków.

Sytuacja 3. Firma G, która jest finalnym nabywcą węglowym, zakupiła 10 ton węgla od firmy H, będącej pośredniczącym podmiotem węglowym. Firma G zużyje węgiel na cele obligujące ją do zapłaty podatku akcyzowego. Zgodnie z przepisami naliczono akcyzę od zakupionej ilości węgla. W trakcie transportu węgla do firmy G doszło do kradzieży. W tej sytuacji nie ma konieczności ponownej zapłaty akcyzy od skradzionego węgla, ponieważ podatek należny został wcześniej rozliczony z tytułu sprzedaży. Prawdliwość rozwiązania tej sytuacji wynika z zasady jednokrotności akcyzy. Mechanizm rozliczenia podatku akcyzowego wyeliminował ryzyko podatkowe w postaci dodatkowych obciążeń akcyzowych.

Niewłaściwe zrozumienie sytuacji kradzieży oraz nieprawidłowe ustalenie podmiotu będącego uczestnikiem transakcji w sprzedaży wyrobów węglowych powoduje wzrost ryzyka podatkowego. Zagrożenie podatkowe może być rezultatem błędnego rozliczenia podatku akcyzowego. W momencie powstania wątpliwości co do prawidłowego rozliczenia zaleca się naliczyć podatek akcyzowy od powstałej straty. Jest to działanie, które ma na celu ochronę podatnika przed nałożeniem dużo większej kary finansowej przez organy podatkowe za nieuregulowanie podatku akcyzowego od wyrobów węglowych.

5. Zakończenie

Ryzyko podatkowe jest zasadniczym czynnikiem wpisanym w każdą działalność gospodarczą. Pojawia się ono w trakcie podejmowania działań przez przedsiębiorstwo. Niestabilność przepisów prawa oraz różnorodność wydawanych interpretacji sprawiają, że nawet jeśli nie zmienia się charakter przeprowadzanej transakcji, ich konsekwencje podatkowe z biegiem czasu mogą ulec istotnej zmianie. Znajomość prawa oraz właściwe zidentyfikowanie danego ryzyka stanowi podstawę optymalizacji zagrożeń podatkowych. Kradzież wyrobów węglowych jest czynnością, która może spowodować wzrost ryzyka podatkowego. Właściwa weryfikacja zaistniałej sytuacji kradzieży jest kluczowa, aby prawidłowo określić podmiot odpowiedzialny za utratę wyrobów węglowych oraz bezbłędnie ustalić wielkość zobowiązania podatkowego wynikającego z powstania negatywnych zdarzeń dla jednostki gospodarczej.

Literatura

- Karczewski P., Kowalik R., Krok W., Parulski Sz., Staniec K., 2012, *Opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów węglowych*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Łukaszewicz-Obierska A., Ziobrowski J., Jędruszek O., 2013, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Staniec K., 2014, *Akcyza 2014*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Poszwa M., 2007, *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie*, C.H. Beck, Warszawa.
- Poszwa M., 2010, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, [w:] Nowaka E. (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2009, nr 3, poz. 11.

TAX RISK IN THE ASPECT OF COAL PRODUCTS THEFT

Summary: The article presents the general scope of tax risk, highlighting its importance in decision-making by economic operators. It highlights the key internal and external factors affecting a level of tax risk in enterprises. The article presents stealing coal products as a threat to the tax's crucial activities. Attention has been paid to the tax consequences of having certain status by entities operating in the market of coal transactions and their importance in the event of theft. The article points out the examples of economic events related to the theft of coal products and their tax consequences.

Keywords: tax law, tax risk, theft, excise tax, coal products, economic entity.

Streszczenie: Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie zmian w określaniu miejsca świadczenia – w związku z podatkiem od towarów i usług – trzech kategorii usług: telekomunikacyjnych, elektronicznych, nadawczych, oraz bezpośrednio związanej z nimi nowej procedury rozliczania podatku, jaką jest MOSS. Nowe zasady wprowadzone z dniem 1 stycznia 2015 roku stanowią, iż podatek VAT od usług świadczonych przez podatnika na rzecz osoby niebędącej podatnikiem na terenie Unii Europejskiej będzie odciążeniem dochód państwa konsumenta. Mały punkt kompleksowej obsługi to system upraszczający rozliczanie podatku VAT od świadczenia wyżej wymienionych usług. Pozwala on w jednym miejscu w sposób elektroniczny złożyć deklarację oraz dokonać płatności podatku należnego odpowiednim organom podatkowym państw członkowskich Unii Europejskiej bez konieczności rejestrowania się w celach podatkowych w każdym z nich.

Słowa kluczowe: mały punkt kompleksowej obsługi (MOSS), podatek VAT, usługi telekomunikacyjne, nadawcze, elektroniczne.

1. Wstęp

Jednym z podstawowych aspektów wpływających na wizerunek państwa na międzynarodowej scenie polityczno-gospodarczej jest rozwój gospodarczy kraju. Aby państwo mogło poszczycić się mianem zarówno dobrego partnera w interesach, jak i silnego konkurenta, musi umacniać swoją pozycję na rynku przez rozwój działalności lokalnej, w obrębie własnego kraju, ale też współpracy z zagranicznymi kontrahentami. Ekspansja na nowe rynki i nawiązywanie współpracy z jednostkami spoza obszaru państwa umożliwia zdobycie nowych doświadczeń, wiedzy, a także pozyskanie zagranicznych inwestorów, wraz z którymi pojawiają się nowe szanse i możliwości.

Polska przystąpiła do Unii Europejskiej 1 maja 2004 roku. Jako jedno z 28 państw członkowskich zyskała możliwość uczestniczenia w działaniach Wspólnoty, której celem jest wspieranie trwałego, zrównoważonego i harmonijnego rozwoju całego jej obszaru [Traktat o funkcjonowaniu..., s. 1]. W tym celu organy Unii Europejskiej wprowadziły między innymi tzw. strefę Schengen umożliwiającą swobodne przemieszczanie się pomiędzy państwami członkowskimi, ułatwiającą wymianę handlową pomiędzy jednostkami gospodarczymi oraz wzajemne świadczenie usług. Dążenie do ujednolicenia zasad rozliczania, zarówno z perspektywy księgowości, jak i podatków, na terenie całej Wspólnoty oraz wprowadzanie poszczególnych uproszczeń ma stanowić zachętę dla podmiotów gospodarczych, aby zaistniały na arenie

międzynarodowej. Jednym z takich ułatwień jest właśnie mały punkt kompleksowej obsługi – MOOS (*Mini One Stop Shop*), któremu poświęcony jest niniejszy artykuł.

2. Zmiana miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych

Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 roku, zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE, wprowadza zmiany w zakresie miejsca opodatkowania trzech kategorii usług: telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych oraz systemu rozliczania podatku VAT związanego z ich świadczeniem. Do usług telekomunikacyjnych zaliczyć należy w szczególności:

- a) usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej, łącznie z tzw. usługami wideotelefonicznymi,
- b) usługi telefonii internetowej (VoIP),
- c) pocztę głosową, przekazywanie połączeń, identyfikację dzwoniącego, a także telekonferencje,
- d) usługi przywoływania,
- e) usługi „audiotekst”,
- f) faks, telegraf, teleks,
- g) dostęp do internetu oraz stron World Wide Web,
- h) prywatne połączenia sieciowe [Rozporządzenie wykonawcze, art. 6a, ust. 1].

Rozporządzenie ściśle definiuje również pozostałe dwa rodzaje usług. Zgodnie z jego treścią przez usługi nadawcze należy rozumieć „usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne”. Należą do nich programy radiowe oraz telewizyjne transmitowane zarówno za pośrednictwem sieci radiowej i telewizyjnej, jak i internetu [Rozporządzenie wykonawcze..., art. 6b, ust. 1-2]. Ostatnią kategorię stanowią usługi świadczone drogą elektroniczną, a dokładniej świadczone za pomocą internetu lub sieci elektronicznej. Wśród nich ustawodawca wyróżnia:

- a) dostawy produktów w formie cyfrowej, w tym oprogramowania,
- b) witryny, strony internetowe,
- c) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane poprzez internet lub sieć elektroniczną,
- d) pakiety usług internetowych oferujące dostęp do informacji,
- e) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji usług i towarów za pośrednictwem witryny internetowej [Rozporządzenie wykonawcze..., art. 7, ust. 1].

Zmiany dotyczące określania miejsca świadczenia omówionych usług oraz związany z tym sposób rozliczania VAT-u weszły w życie dnia 1 stycznia 2015 roku. Zgodnie z zasadami obowiązującymi do końca 2014 roku podatnik świadczący usługi telekomunikacyjne, nadawcze bądź elektroniczne na rzecz osób prywatnych zlokalizowanych na terenie Unii Europejskiej dokonywał rozliczeń podatkowych oraz odprowadzał podatek na terenie swojego kraju (kraju usługodawcy), zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami prawa. Zatem cała transakcja odbywała się na

takich samych zasadach jak sprzedaż na rzecz osoby zamieszkałej na terenie kraju [Ustawa z 11 marca 2004, art. 28c, 28k (stan prawny obowiązujący do 31.12.2014)]. Sytuacja ulega diametralnej zmianie po 1 stycznia 2015 roku. Kolejna nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej, implementująca zasady obowiązujące w Unii Europejskiej, stanowi, że miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych na rzecz osób niebędących podatnikami jest miejsce, w którym osoba taka ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu [Dyrektywa Rady 2008/8/WE, art. 5]. W związku z tym usługa świadczona konsumentowi na terenie dowolnego państwa członkowskiego Unii Europejskiej powinna zostać opodatkowana w państwie nabywcy. Usługodawca w tej sytuacji może wybrać jedno z istniejących rozwiązań:

- rejestracja do celów podatkowych w każdym państwie Wspólnoty, na którego terenie świadczy usługi,
- zgłoszenie do systemu MOSS.

Rozwiązanie pierwsze wymaga od przedsiębiorcy zaznajomienia się z przepisami podatkowymi obcych państw, co jest uciążliwe, szczególnie w przypadku jednostek działających bardzo aktywnie poza granicami kraju. System MOSS stanowi pewnego rodzaju uproszczenie stworzone w celu ułatwienia rozliczania tego typu transakcji. Przedsiębiorca jest zobowiązany złożyć deklarację podatkową oraz dokonać płatności za dany okres rozliczeniowy, jednak ma pełną swobodę w zakresie wyboru metody rozliczania korzyści osiągniętych z przeprowadzonych transakcji [Biuletyn z 10.12.2014].

3. System MOSS jako narzędzie rozliczania VAT na terenie Unii Europejskiej

Mały punkt kompleksowej obsługi jest przeznaczony dla podatników mających siedzibę działalności na terenie Unii Europejskiej. W takim wypadku stosowana jest tzw. procedura unijna. Dotyczy również podatników nieposiadających takiej siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terenie Wspólnoty. Wówczas jest wdrażana „procedura nieunijna” [<http://www.finanse.mf.gov> (10.11.2015)]. Z systemu MOSS skorzystać może również jednostka świadcząca usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne na terenie Unii, a więc zobowiązana do naliczenia podatku należnego oraz jego odprowadzenia, mimo że w kraju podlega „podmiotowemu” zwolnieniu od VAT-u z uwagi na nieprzekroczenie limitu sprzedaży [Biuletyn z 10.02.2015].

Aby skorzystać z możliwości, jakie daje system, należy się zarejestrować. W tym celu podatnik korzystający z procedury unijnej musi wypełnić formularz VIU-R i przesłać go drogą elektroniczną za pomocą systemu e-Deklaracje do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, który od tego momentu stanie się organem podatkowym właściwym dla rozliczania podatku VAT od świadczonych usług. Istotne jest to, iż organem podatkowym dla rozliczeń wszelkich innych transakcji nakładających na podmiot obowiązek złożenia deklaracji VAT oraz dokonania

płatności podatku za dany okres rozliczeniowy będzie organ właściwy miejscowo. Podatnik wraz ze zgłoszeniem informującym o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej rozliczania podatku od wartości dodanej składa również oświadczenie o zgodności adresu działalności gospodarczej z danymi rejestrowymi VAT-R, gdyż na potrzeby rozliczania w systemie MOSS korzysta z tego samego numeru identyfikacji podatkowej co przy transakcjach krajowych [Ustawa z 25 lipca 2014, art. 3]. Rejestracja będzie skuteczna od pierwszego dnia kwartału kalendarzowego następującego po kwartale, w którym podmiot dokonał zgłoszenia. Państwo, w którym deklaruje się chęć wdrożenia procedury MOSS, jest nazywane „państwem członkowskim identyfikacji”. Uszczegóławiając, jest to kraj, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Podatnik, który nie ma siedziby, ale może wskazać kilka stałych miejsc prowadzenia działalności w różnych państwach członkowskich Unii, ma prawo wybrać, które z nich będzie państwem identyfikacji, wybór ten będzie jednak wiążący przez kolejne 2 lata, licząc od końca roku, w którym rozpoczął korzystanie z procedury [Rozporządzenie Rady..., art. 57b].

Rozliczenie podatku VAT należnego odbywa się tak jak w innych przypadkach przez złożenie deklaracji (VIU-D). Podatnik jest zobowiązany do zadeklarowania kwoty podatku do Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście do 20. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Obowiązek ten występuje również w przypadku, gdy podmiot nie wykazuje żadnych usług świadczonych na rzecz konsumentów w danym okresie sprawozdawczym. Składa wtedy tzw. deklarację zerową. W deklaracji wykazać należy jedynie VAT należny organom podatkowym właściwym dla danych państw, w których są zlokalizowani odbiorcy świadczonych usług. VAT naliczony z tytułu zakupów związanych bezpośrednio z wykonywaniem usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz elektronicznych powinien zostać rozliczony w krajowej deklaracji podatkowej. Z uwagi na to, iż deklaracja w systemie MOSS jest składana drogą elektroniczną, a system jest dostępny 7 dni w tygodniu, 24 godziny na dobę, termin złożenia deklaracji nie przesuwają się nawet wtedy, gdy przypada na dzień ustawowo wolny od pracy [Rozporządzenie Rady..., art. 59-61a]. Złożenie deklaracji skutkuje nadaniem unikatowego numeru referencyjnego, który obowiązkowo należy wskazać przy dokonywaniu płatności. Składa się on z kodu państwa identyfikacji, numeru VAT oraz okresu, za który jest dokonywane rozliczenie (kwartał/rok). Błędnie złożoną deklarację podatnik ma prawo skorygować bez podawania przyczyny w ciągu 3 lat od dnia, w którym upłynął termin złożenia deklaracji pierwotnej. Po tym okresie dokonanie korekty jest możliwe wyłącznie przez bezpośrednie złożenie jej w państwie konsumenta, zgodnie z obowiązującymi tam przepisami prawa [Poradnik z 10.01.2015].

Wynikającą z deklaracji VAT kwotę podatku należnego podatnik jest obowiązany uiszczyć na rachunku bankowym organu podatkowego najpóźniej do 20. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Termin ten jest tożsamy z terminem złożenia deklaracji, jednak w przypadku dokonywania płatności ustawo-

dawca zezwala na wydłużenie tego terminu, jeżeli ostatni dzień przypada na dzień ustawowo wolny od pracy [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 12 §5].

Ostatnim, bardzo ważnym aspektem jest sposób zakończenia korzystania z rozliczeń w ramach procedury MOSS. Wyrejestrowanie może mieć miejsce na wniosek samego podatnika lub też z urzędu. Aby zrezygnować ze stosowania małego punktu kompleksowej obsługi, należy ponownie wypełnić odpowiednio formularz VIU-R i przesłać dokument do organu podatkowego, którym w Polsce jest Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście. Konieczne jest tutaj wskazanie przyczyny zaniechania rozliczania podatku zgodnie z procedurą uproszczoną. Podatnik ma również obowiązek poinformowania naczelnika tego Urzędu Skarbowego o podjętej decyzji na co najmniej 15 dni przed końcem kwartału, w którym po raz ostatni stosuje procedurę MOSS. W sytuacji gdy podatnik przez okres ośmiu kolejnych kwartałów nie świadczy usług objętych uproszczoną procedurą rozliczania VAT lub systematycznie nie przestrzega zasad wynikających ze stosowanego systemu rozliczania, naczelnik ma prawo wydać postanowienie o wygaśnięciu identyfikacji podatnika na potrzeby procedury MOSS. Do uporczywego nieprzestrzegania przepisów zaliczyć można m.in.: nieskładanie deklaracji w terminie, brak płatności w wyznaczonym terminie, nieudostępnianie ewidencji organom upoważnionym do wglądu w dokumentację, brak reakcji na otrzymane ponaglenia, upomnienia itp. [Rozporządzenie Rady..., art. 57g, 58, 58a-c]. Podatników, którzy z różnych powodów odstąpili od stosowania procedury uproszczonej, obowiązuje tzw. okres kwarantanny. Jest to czas, w którym podmioty te nie mogą ponownie zarejestrować się do systemu i dokonywać rozliczeń w małym punkcie kompleksowej obsługi. Długość okresu kwarantanny jest uzależniona od przyczyn rezygnacji z systemu oraz od okoliczności wyrejestrowania. Standardowo wynosi on 2 kwartały kalendarzowe liczone od daty zaprzestania. W sytuacji gdy podatnik został wyrejestrowany z urzędu z powodu uporczywego nieprzestrzegania przepisów związanych z procedurą szczególną, okres kwarantanny obejmuje nawet 8 kwartałów kalendarzowych. W określonych przypadkach, gdy np. podmiot jest zmuszony do wyrejestrowania z systemu w danym państwie członkowskim i dokonania ponownej rejestracji z uwagi na przeniesienie siedziby działalności do innego państwa Unii Europejskiej, okres kwarantanny nie ma zastosowania [Rozporządzenie Rady..., art. 58b].

4. Zakończenie

Implementacja przepisów unijnych do prawa polskiego ma na celu ujednolicenie przepisów wewnątrz Wspólnoty. Jednocześnie wszelkie zmiany wiążą się z początkowymi problemami w ich wprowadzeniu. Mały punkt kompleksowej obsługi w zakresie rozliczeń VAT (MOSS), stanowi niewątpliwie uproszczenie dla podatników mających siedzibę na terenie Unii Europejskiej i świadczących usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, zlokalizowanych na terenie Wspólnoty. Wprowadzone zmiany prawne, odnoszące się do

wymienionych trzech kategorii usług stanowią, że od 1 stycznia 2015 roku miejscem ich opodatkowania, a więc złożenia deklaracji i zapłacenia należnego podatku, jest kraj konsumenta. Zgłoszenie do systemu nie jest skomplikowaną procedurą, a przynosi ogromne korzyści. Dzięki systemowi MOSS podatnik nie musi znać przepisów prawa, w tym prawa podatkowego, wszystkich państw, na których terenie zlokalizowani są odbiorcy świadczonych przez niego usług. Ma on możliwość rozliczenia wszelkich transakcji zagranicznych w przedstawionym zakresie w jednym miejscu, w sposób elektroniczny, bez konieczności rejestrowania się w kraju odbiorcy. System stanowi zatem nieocenione udogodnienie dla wybranej grupy podatników.

Literatura

- Biuletyn z 10.02.2015, *Przystąpienie do systemu MOSS podatników zwolnionych z VAT ze względu na obroty – wyjaśnienie Ministerstwa Finansów*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych, nr 5 (868).
- Biuletyn z 10.12.2014, *Rozliczanie VAT w ramach nowej procedury MOSS*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych, nr 35 (862).
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, Dz.Urz. UE L z 2008, nr 44/11.
- <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Broszura+MOSS+styczen+2015.pdf>.
- Poradnik z 10.01.2015, *Wzory deklaracji VIU-D i VIN-D służące do rozliczania VAT w procedurze MOSS*, Poradnik VAT, nr 1 (385).
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 967/2012 z dnia 9 października 2012 r., Dz.Urz. UE L 290/1.
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L z 2013, nr 284/1.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE z 2012, C 326.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535.
- Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2014, poz. 1171.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2012, poz. 749.

VAT SETTLEMENT ACCORDING TO THE MOSS

Summary: On 1 January 2015, new EU VAT rules came into effect changing the place of supply in respect of all supplies of telecommunications, broadcasting and e-services to consumers from the place where the supplier is located to the place where the consumer resides. From this date, EU and non-EU business will have to register and account for VAT in every Member State in which they supply such services to consumers. To further simplify the obligations of suppliers of such services, an optional new special scheme known as the Mini One Stop Shop (MOSS) also came into operation on 1 January 2015 allowing business to submit returns and pay the relevant VAT due to Member States through the web portal of one Member State, instead of having to register for VAT in multiple Member States.

Keywords: Mini One Stop Shop (MOSS), value added tax (VAT), telecommunication services, broadcasting services, e-services.

Streszczenie: Świadczenia pozapłacowe odgrywają coraz większą rolę w systemie wynagradzania pracowników. Ich występowanie wzbogaca ofertę pracy, motywuje zespół do efektywniejszej pracy, a także powoduje, że pracodawca jest lepiej postrzegany w oczach pracowników i podmiotów zewnętrznych. W artykule zaprezentowano problematykę wyjazdów szkoleniowo-integracyjnych, które mogą stać się dla pracowników przychodem podatkowym. Sami zainteresowani danym świadczeniem nie zawsze są świadomi, że skorzystanie z przysługującego pakietu lub nawet sama możliwość skorzystania z niego spowoduje obniżenie wypłacanego wynagrodzenia netto. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. jest odpowiedzią na niejednoznaczne interpretacje organów podatkowych i sądów administracyjnych oraz ma pomóc w prawidłowym ustalaniu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dla wszystkich świadczeń pozapłacowych.

Słowa kluczowe: świadczenia pozapłacowe, benefity, wyjazdy szkoleniowe, wyjazdy integracyjne, przychód, podatek dochodowy od osób fizycznych.

1. Wstęp

Wynagrodzenie jest świadczeniem wypłacanym pracownikom bądź innym osobom fizycznym przez pracodawcę za wykonaną na jego rzecz pracę. Najczęściej ma ono charakter pieniężny, zdefiniowane jako wynagrodzenie brutto. Istnieją również inne sposoby wynagradzania, takie jak ekwiwalenty, deputaty czy inne świadczenia pozapłacowe. Te ostatnie występują w wielu odmianach, np. w formie przekazywania towarów, materiałów czy usług. Najczęściej spotykane świadczenia to udostępnianie pracownikom sprzętu elektronicznego lub mechanicznego, które nie są narzędziami do pracy, różnego rodzaju pakiety medyczne i dodatkowe sposoby zabezpieczenia się w postaci ubezpieczeń zdrowotnych i na życie czy też karnety do obiektów rekreacyjno-sportowych. Pomoc finansowa, czyli udzielenie kredytów na preferencyjnych warunkach, pomoc w zakupie domu lub mieszkania również należy do tej grupy świadczeń. Pracodawca może w formie benefitów udostępnić również pracownikom środki spożywcze, oferować dopłaty do obiadów na terenie stołówki pracowniczej lub dofinansować wypoczynek, a także zaoferować możliwość skorzystania ze szkoleń i innych form doskonalenia zawodowego.

Celem artykułu jest przybliżenie problematyki świadczeń pozapłacowych udzielanych pracownikom oraz zaprezentowanie aspektów kwalifikacji wyjazdów szkoleniowych i integracyjnych na potrzeby generowania dochodu i naliczania zaliczki na

podatek dochodowy. Zagadnienie to ze względu na zbyt ogólne przepisy prawa powoduje rozbieżności w interpretacjach organów podatkowych i sądów administracyjnych, a tym samym budzi wątpliwości co do prawidłowego uznawania przychodu ze stosunku pracy. Analiza problemu oparta została na studiach literaturowych i wnioskowaniu z aktów prawnych.

2. Skutki podatkowe wyjazdów szkoleniowo-integracyjnych przed rokiem 2014

Pracodawcy coraz częściej decydują się na organizowanie szkoleń podnoszących wiedzę i kompetencje zawodowe swoich pracowników w formie wyjazdów do ośrodków znajdujących się w innej miejscowości niż zakład pracy. Wyjazdy te, oprócz korzyści edukacyjnych, mają spełniać rolę integracyjną, co powinno polepszyć atmosferę pracy i ułatwić komunikację w zespole, a ponadto jest to jeden ze sposobów, aby kadra kierownicza mogła lepiej zrozumieć swoich pracowników i wprowadzać rozwiązania tworzące przyjazne środowisko pracy.

Wyjazdy szkoleniowe bardzo często są obowiązkowe dla wybranych grup pracowników. Koszty związane bezpośrednio ze szkoleniem, czyli opłacenie osoby bądź firmy przeprowadzającej szkolenie, koszty wynajęcia sali, wyżywienie oraz nocleg są w takim przypadku ponoszone przez organizatora, czyli pracodawcę, z jego środków obrotowych. Organy podatkowe są zgodne w kwestii opodatkowania wyjazdów, które mają charakter wyłącznie szkoleniowy, bowiem są one obowiązkowe dla pracownika, czyli nie można tu mówić o udzieleniu dodatkowego świadczenia tylko o wypełnianiu przez podwładnych polecenia służbowego – przychód ze stosunku pracy z tego tytułu nie wystąpi. Sytuacja przedstawia się inaczej, gdy wyjazd ma charakter szkoleniowo-integracyjny lub tylko integracyjny, a obecność pracownika nie jest obligatoryjna. Koszty, które poniesie pracodawca, związane z organizacją części typowo integracyjnej, będą przychodem dla uczestnika spotkania.

Kwestią sporną jest brzmienie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z 26 lipca 1991] (dalej: updof lub PIT): „przychodami [...] są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”. Sformułowanie „wartość otrzymanych świadczeń” budzi wiele kontrowersji i pokazało dwojaki sposób jego rozumowania. Pierwszy mówi, że świadczenia otrzymane to takie, z których pracownik mógł potencjalnie skorzystać. Nie liczy się fakt rzeczywistej konsumpcji, tylko pozostawienie benefitu do jego dyspozycji. Druga propozycja interpretacji zapisów ustawy przedstawia stanowisko korzystniejsze dla podatnika, czyli przychodem do opodatkowania będą tylko te świadczenia, z których pracownik rzeczywiście skorzystał [Plichta, Roszkowski, Ukonu (red.) 2013, s. 11].

Organy podatkowe skłaniają się do pierwszej opcji interpretacji treści ustawy, czyli sam fakt zorganizowania imprezy integracyjnej rodzi przychód podatkowy dla

wszystkich zaproszonych pracowników. Według interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 listopada 2012 r., nr IPPB2/415-811/12-2/JG, nie jest ważny stopień skorzystania z poszczególnych atrakcji na wyjeździe, gdyż koszty zakupu poszczególnych świadczeń będą takie same. Pracownik, który wystosuje oświadczenie, że z jakiegoś powodu nie skonsumentował całości przyznanych mu świadczeń, nie będzie mógł liczyć na zwolnienie z opodatkowania. Interpretacja tego samego organu z 27 września 2012 r., nr IPPB2/415-664/12-2/AK, doprecyzowała, że w sytuacji gdy nie była prowadzona ewidencja wejść i wyjść ze spotkania, nie można udowodnić, że pracownik świadczenia nie otrzymał. Nadrzędną zasadą według organów podatkowych jest stwierdzenie, że jeżeli ktoś miał możliwość skorzystania z dobrowolnego wyjazdu szkoleniowo-integracyjnego lub typowo integracyjnego powstaje po jego stronie przychód, którego wysokość określa się jako sumę kosztów poniesionych na zorganizowanie danego świadczenia, dzieloną przez liczbę pracowników, którzy potencjalnie mogli z tego świadczenia skorzystać [Plichta, Roszkowski, Ukonu (red.) 2013, s. 12-13].

Naczelny Sąd Administracyjny 24 października 2011 r. wydał uchwałę dotyczącą pakietów medycznych, a jej treść jednoznacznie określiła, że sama możliwość skorzystania z abonamentów medycznych generuje przychód po stronie podatnika. Ze względu na tę samą grupę świadczeń uchwała ta była jedną z kilku merytorycznych źródeł wcześniej wspomnianych interpretacji izb skarbowych. Przed tą uchwałą zdecydowana większość orzeczeń sądowych stała po stronie podatnika, sugerując, że brak możliwości określenia faktu skorzystania przez pracownika ze świadczenia lub skorzystania tylko z jego części nie będzie przysparzało po jego stronie przychodu w rozumieniu ustawy PIT. Rok 2013 okazał się przełomowy, ponieważ NSA ponownie wystosował orzecznictwo korzystne dla pracowników. W wyroku z 24 stycznia 2013 r. sąd podkreślił, że potencjalna możliwość przyrostu majątku nie jest tożsama z przychodem i tylko ci pracownicy, którzy faktycznie skorzystali z trójki w ramach wyjazdu integracyjnego, mogą być obciążeni dodatkowym przychodem. Niestety, w wyroku z 12 marca 2013 r. NSA ponownie zaprezentował stanowisko niekorzystne dla podatnika, zgodnie z którym przychodem są nawet te świadczenia, których nie da się personalnie przypisać do konkretnego świadczeniobiorcy.

3. Uwarunkowania prawne po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r.

Dotychczasowe interpretacje sądów administracyjnych pokazały, że kwestia świadczeń pozapłacowych nie jest odpowiednio uregulowana. Wykluczające się wyroki wprowadzały nieporządek i dezorientację w sprawie prawidłowego naliczania zaliczki na podatek dochodowy. Na wniosek prezydenta Konfederacji Lewiatan Trybunał Konstytucyjny rozpatrzył wniosek w sprawie opodatkowania świadczeń, które mogą być nawet potencjalnie otrzymane przez pracownika w związku z pozostawianiem przez niego w stosunku pracy. Trybunał Konstytucyjny trafnie zauważył, że

pracownicy są „narażeni” na dodatkowe opodatkowanie z tytułu świadczeń, z których mogą skorzystać fakultatywnie, a przepisy prawa nie spełniały konstytucyjnych warunków należytej precyzji i określoności. Orzeczono, że zgodne z Konstytucją jest interpretowanie sformułowania „inne nieodpłatne świadczenia” tylko i wyłącznie jako przysposobienie majątkowe o indywidualnie określonej wartości otrzymane przez pracownika [Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014]. Kluczem do prawidłowego zakwalifikowania danego świadczenia pozapłacowego do przychodu pracownika jest obiektywna ocena, czy leżało ono w interesie pracownika, a tym samym czy zaistniało realne przysposobienie majątkowe widoczne w postaci majątku [Jacewicz, Małkowska 2015, s. 472]. Przysposobienie to może występować w dwóch postaciach: powiększenie aktywów podatnika – wypłata gotówki, albo zmniejszenie lub całkowite zniwelowanie wydatków – przekazania świadczenia w formie rzeczowej lub usługi. W drugim przypadku realny dochód co prawda nie występuje, jednak pojęcie dochodu w updof jest szersze i zmniejszenie wydatków jest traktowane na równi z dochodem.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, aby świadczenie pozapłacowe mogło być uznane za przychód podatnika, muszą zostać spełnione trzy warunki [Grzegorska (red.) 2014]:

- pracownik może skorzystać ze świadczenia dobrowolnie,
- świadczenie leży w interesie pracownika (a nie pracodawcy) i przynosi mu realną korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść bez obecności tego świadczenia,
- korzyść wynikająca ze świadczenia jest wymierna i indywidualnie przypisana do pracownika.

Po pierwsze, podtrzymane zostało zdanie NSA z 24 stycznia 2013 r., że przychodem nie mogą być te świadczenia, z których pracownik musiał skorzystać z powodu wykonywania polecenia służbowego. Po drugie, świadczenie musi być celowo i przydatne z punktu widzenia podatnika. Rozpatrzyć to należy, zadając pytania, czy pracownik poniósłby dodatkowy wydatek, gdyby świadczenie nie zostało mu przyznane. Po trzecie, przychodem dla pracownika będą tylko te świadczenia, które da się określić kwotowo oraz można jednoznacznie stwierdzić, że właśnie jemu zostały udzielone i faktycznie z nich skorzystał.

4. Zakończenie

Podsumowując, wyrok Trybunału Konstytucyjnego miał za zadanie uporządkować interpretowanie zapisów ustawy w kwestiach związanych ze świadczeniami pozapłacowymi. Nie jest on dokumentem wiążącym, który należy przedkładać ponad ustawę PIT, tylko ma wskazywać drogę do zrozumienia sformułowania „wartość otrzymanych świadczeń”. Organy podatkowe i NSA otrzymały przejrzystą wykładnię tego problemu i przewiduje się, że najbliższe wyroki i interpretacje dotyczące

prawidłowego kwalifikowania świadczeń związanych z wyjazdami szkoleniowo-integracyjnymi osiągną wspólne orzecznictwo.

Literatura

- Grzegorska G. (red.), 2014, *Opodatkowanie świadczeń, które mogą być nawet potencjalnie otrzymane przez pracownika w związku z pozostawaniem przez niego w stosunku pracy, a które są dodatkowo ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę*, <http://trybunal.gov.pl/rozprawy/komunikaty-prasowe/komunikaty-po/art/6940-opodatkowanie-swiadczen-ktore-moga-byc-nawet-potencjalnie-otrzymane-przez-pracownika-w-zwiazku/> (29.10.2015).
- Jacewicz A., Małkowska D., 2015, *Kadry i płace 2015 – obowiązki pracodawców, rozliczanie świadczeń pracowniczych, dokumentacja kadrowa, podatkowa i ZUS*, ODDK, Gdańsk.
- Plichta A., Roszkowski M., Ukoni I. (red.), 2013, *Świadczenia pozapłacowe wraz z wyjaśnieniami ekspertów Accreo*, Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 1991, nr 80, poz. 350 ze zm.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/12, Dz.U. z 2014, poz. 947.

TRAINING TRIP AS REVENUE OF EMPLOYEES

Summary: The role of the in-work benefits in employee's remuneration system is becoming more and more significant. They make the job offer more attractive, motivate a team to effective performance and improve the perception of the employer by employees and external entities. The major part of this article is devoted to training courses in the form of away days as they could be perceived as the taxable revenue. Employees interested in this type of benefit are often unaware of the hidden financial consequences – their net salary will be lower, even if they do not use convenience. The judgement of the Constitutional Tribunal (July 8th, 2014) provides the solution for ambiguous interpretations proposed by tax authorities and administrative courts. It should also help to count proper advance personal income tax payment for all in-work benefits.

Keywords: in-work benefits, training trips, integration trips, revenue, income tax.

Streszczenie: Celem artykułu jest ukazanie istoty, pojęcia, cech charakterystycznych i problemów związanych z zagadnieniem nowoczesnej rachunkowości komputerowej oraz *cloud computingu*. Artykuł zawiera charakterystykę rozwoju innowacji w księgowości oraz problemy, z jakimi się ona spotyka. Podejmuje tematykę innowacji oraz wynikających z niej ograniczeń. Prezentuje cechy charakterystyczne chmury obliczeniowej w rachunkowości. W pracy została wykorzystana literatura krajowa, a zastosowaną metodą badawczą jest wnioskowanie logiczne. Rachunkowość komputerowa wraz z rozwojem i postępem technologicznym znajduje na swojej drodze wiele ograniczeń i problemów związanych z lukami prawnymi oraz zbyt szybko postępującą innowacyjnością w odniesieniu do władzy ustawodawczej. W artykule zdefiniowano pojęcie *cloud computingu* we współczesnej rachunkowości, wskazano luki prawne oraz obszary rozwoju tej wciąż innowacyjnej i szybko rozwijającej się dziedziny rachunkowości.

Słowa kluczowe: rachunkowość, *cloud computing*, rachunkowość komputerowa, nowoczesność, ustawa o rachunkowości.

1. Wstęp

Wraz z postępem technologicznym systematycznie wzrasta znaczenie informatyzacji w dziedzinach zarówno finansów, jak i rachunkowości. Obecnie należy przede wszystkim zwrócić uwagę na rachunkowość oraz na problemy, z jakimi mierzą się księgowi w związku z rozwojem rachunkowości komputerowej. Coraz częściej wspomniane dwie dziedziny się łączą, a bariery między nimi zanikają, w związku z tym należy zwrócić uwagę na zagrożenia, niebezpieczeństwa, a także na zagadnienia, które znajdują się na pograniczu rachunkowości i informatyki. Rachunkowość komputerowa uznana została za odmienną formę techniki ewidencyjnej pod względem organizacyjnym i proceduralnym. Technika komputerowa czyni z rachunkowości nowoczesny system, służący podejmowaniu decyzji pod względem szczegółowości, szybkości i formy przekazu informacji do użytkowników.

Nagle w krótkim czasie księgowi muszą się nie tylko zmierzyć z nowymi zadaniami, ale i z koniecznością poszerzania wiedzy – aktualizacji posiadanej usystematyzowanej wiedzy formalnej [Nonaka, Takeuchi 2000, s. 80] oraz empirycznej, a także muszą poświęcić dużo więcej czasu na zdobycie nowych umiejętności i wiedzy specjalistycznej z zakresu informatyki.

2. Rachunkowość komputerowa i jej aspekty prawne

W życiu księgowego w związku ze zdobywaniem nowej wiedzy pojawiają się również nowe pojęcia. Księgowi nie muszą być informatykami, lecz bardzo dobrze wykształconymi użytkownikami nowoczesnych systemów finansowo-księgowych. Nie ma wątpliwości, że zawód księgowy-informatyk byłby najlepszym rozwiązaniem w czasach szybkiego rozwoju i globalizacji. Dla informatyka pojęcie *cloud computing* – działalność w chmurze – jest jedną z podstawowych kategorii. Dla księgowego wiąże się ono zazwyczaj z mnóstwem pytań oraz wątpliwościami, które dotyczą ustawy o rachunkowości, warunków, w jakich przechowywane są dane, a także tym, jak reguluje to wszystko wykładnia prawa.

Sytuacje, gdy znaczenie branżowych pojęć jest odmienne dla księgowych oraz dostawców oprogramowania, są w dzisiejszych czasach na porządku dziennym, jednak występuje wiele innych wątpliwości z pogranicza obu dziedzin. Powstają one przede wszystkim nie w kontekście obsługi oprogramowania, lecz przechowywania danych księgowych, dostępu do nich, a także ich zabezpieczenia i archiwizowania. Owe wątpliwości dotyczą zarówno treści merytorycznych, jak i organizacyjnych.

W nawiązaniu do poruszonych kwestii należy zwrócić uwagę na treść artykułów 71 oraz 73 ustawy o rachunkowości. Odnoszą się one do dokumentów księgowych oraz form ich zabezpieczenia: „dowody księgowe i dokumenty z inwentaryzacji, księgi rachunkowe, a także sprawozdania finansowe należy odpowiednio przechowywać, chronić przez zakazanymi zmianami, rozpowszechnieniem, bądź zniszczeniem” [Ustawa z 29 września 1994, art. 71, 73]. Z punktu widzenia wykładni prawa oraz rozpowszechnienia informatyzacji – w przypadku rachunkowości komputerowej należałoby doprecyzować sposoby przechowywania wspomnianych dokumentów z wykorzystaniem nowoczesnych technologii.

Ostatnimi czasy technologia komputerowa bardzo się rozwinęła, przez co regulacje prawne stają się nieaktualne, a jednocześnie nie mogą one w jakimkolwiek stopniu wstrzymać rozwoju dyscyplin naukowych. Gdy uchwalano ponad 20 lat temu ustawę o rachunkowości, rząd starał się przede wszystkim określić ogólne zasady funkcjonowania rachunkowości oraz elementy ksiąg rachunkowych, tak by były one uniwersalne. Od tego czasu stale wprowadza się zmiany w ustawie, starając się nadążyć za wspomnianym już rozwojem technologicznym. W dzisiejszych czasach uchwalanie nowych przepisów prawa nie nadąża jednak za rozwojem technologii, więc naturalną konsekwencją tego procesu są luki prawne.

Obecnie najczęstszym problemem jest podjęcie decyzji o prowadzeniu dziennika bądź jego nieprowadzeniu. Dziennik służy do chronologicznego ujęcia wszystkich operacji gospodarczych. Zgodność sumy zawartych w nim zapisów z łącznymi obrotami kont syntetycznych (zestawienia obrotów i sald kont syntetycznych) potwierdza kompletność i poprawność (co do wartości) ujęcia operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. W systemie informatycznym możliwe jest funkcjonowanie jednego (o bardzo dużej objętości) dziennika lub kilku. Wymaga

się wówczas sporządzania co miesiąc zestawienia dzienników [Cebrowska 2010, s. 161-163]. Księgowi w czasie wprowadzania operacji gospodarczych nie ujmują ich w dzienniku, ponieważ dzieje się to automatycznie. Nie można uznać go za podmiot niepotrzebny dlatego, że księgowy go nie widzi fizycznie. Konieczność posiadania dziennika wynika wprost z merytoryki – istnieje konieczność kontroli trwałości zapisów księgowych wprowadzonych do ksiąg zgodnie z porządkiem chronologicznym [Ustawa z 29 września 1994, art. 13].

Księgi muszą być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, na bieżąco i sprawdzalnie, zawsze musi być dostęp do ich weryfikacji pod kątem jakościowym. Wszystkie cechy zostają spełnione, gdy operacja trafia do dziennika, który jest trwały, a zdarzenie gospodarcze jest automatycznie numerowane w danym okresie sprawozdawczym. Dane, które wprowadzane są do systemu, nie zapewniają ich niezmienności – dane są w systemach buforowane i można je również z niego wyrzucić. Gdy dane zostaną zapisane w sposób trwały, nie można ich zmienić. Istnieje jedna możliwość aktualizacji danych poprzez wprowadzanie do systemu dokumentu korygującego.

Wprowadzenie systemów finansowo-księgowych do przedsiębiorstw zmniejszyło z jednej strony zakres obowiązków księgowego, który nie musi sprawdzać zgodności zapisów dziennika z kontami księgi głównej i ksiąg pomocniczych [Ustawa z 30 czerwca 2005, art. 45 ust. 1]. Systemy informatyczne są na tyle zintegrowane, że raz wprowadzona operacja gospodarcza implikuje reakcję innych elementów ksiąg. Muszą one spełniać wymogi formalnoprawne. Należy zauważyć również, że potrzeby użytkowników są coraz bardziej zaawansowane, a producenci – żeby utrzymać się na rynku – wychodzą ku ich oczekiwaniom. Aby zachować zrównoważony rozwój i prowadzenie firmy, nie należy bezgranicznie poddawać się nowym technologiom.

W dzisiejszych czasach rachunkowość komputerowa wysuwa się przed tradycyjne formy księgowości. W dalszym ciągu jednak to księgowy jest zobligowany do stworzenia dokumentacji polityki rachunkowości i w takim przypadku prosi on dostawcę oprogramowania o dostarczenie dokumentów. Jednak nie są one przedsiębiorstwu dostarczane, ponieważ brakuje skonkretyzowanych przepisów. Dopiero gdy w spółce prowadzony jest audyt, audytor zwraca się do wyżej wymienionego dostawcy o dokumentację – ma to wymiar spełnienia wymogu ustawowego i zawsze owo żądanie zostaje spełnione. Materiały źródłowe w związku ze swoją specyfikacją są bez wątpienia zrozumiałe dla informatyka, lecz dla księgowych są niezrozumiałe, a ponadto każdy chce chronić swoje *know-how*, czyli informacje związane ze sposobem przetwarzania danych, tworzenia algorytmów, parametrów, a także funkcji oprogramowania [Mazurek 2010, s. 42-49]. Producenci, aby sprzedać program finansowo-księgowy, najczęściej zachęcają poprzez opis szczegółowy jego cech, które pozwolą użytkownikowi na ocenę możliwości oprogramowania. Większość systemów ma takie same funkcje z poziomu użytkownika, co jest efektem dostosowania do regulacji prawnych.

Niektóre z wymagań dotyczących prowadzenia ksiąg rachunkowych są sprzeczne z prawem autorskim, ponieważ jednostka powinna opisać algorytmy obliczenio-

we, a także sposoby przetwarzania danych, które – jak wspomniano – zalicza się do *know-how* chronionego przez prawo. W związku z tym, aby poprawnie zweryfikować zarówno działanie, jak i zgodność z obowiązującym prawem, konieczna jest obecność producenta oraz wydanie przez niego oświadczenia o zgodności systemu z wymogami ustawy o rachunkowości, bez podawania szczegółów [Ustawa z 29 września 1994, art. 10]. Takie działanie pokazuje, że luki występują, a przepisy powinny zostać szczegółowo doprecyzowane.

3. *Cloud computing* w świetle ustawy o rachunkowości

Cloud computing, czyli nowoczesny sposób zarządzania danymi. W przypadku rachunkowości jest to prowadzenie ksiąg z wykorzystaniem zewnętrznych serwerów. Zaliczany jest aktualnie do najbardziej innowacyjnych form rachunkowości komputerowej. Chmura obliczeniowa to trend polegający na przeniesieniu danych lub całych aplikacji z komputerów należących do ich użytkowników na serwery należące do firm świadczących te usługi. Dostęp do tego typu zasobów użytkownik może uzyskać niezależnie od lokalizacji, za pośrednictwem dowolnego komputera podłączonego do internetu. Z aplikacji w chmurze często można korzystać za pomocą przeglądarki. Umowa zawierana na świadczenie usług w chmurze obliczeniowej przeważnie nie jest tworzona pod konkretny podmiot, lecz zawiera pakiet rozwiązań zestandaryzowanych [Fischer 2013, s. 19]. W odniesieniu do ustawy o rachunkowości i *cloud computingu* istotny jest art. 13 ust. 2, w którym za prowadzenie ksiąg przy użyciu komputera za ekwiwalentne uznaje się zasoby zorganizowane w formie:

- a) oddzielnych zbiorów komputerowych,
- b) baz danych bądź ich wyodrębnionych części.

W ustawie nie ma jakiegokolwiek ograniczenia dotyczącego serwerów zewnętrznych, nie zostało również określone, w jaki sposób powinny wyglądać księgi rachunkowe prowadzone w taki sposób. W związku z owymi lukami prawnymi stanowisko w tej sprawie zajął Komitet Standardów Międzynarodowych, który uznał, że gdy księgi prowadzone są poza siedzibą przedsiębiorstwa, muszą one spełnić poniższe warunki, by zostały uznane za prawidłowe:

- a) jednostka sprawuje kontrolę nad księgami rachunkowymi oraz dokonanymi w nich zapisami,
- b) jednostka zapewnia identyczność ksiąg rachunkowych z kopią raportów otrzymanych przez łącze teletransmisyjne (przewodowe) oraz bezprzewodowe,
- c) księgi rachunkowe są prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco,
- d) zapewnione jest jednoznaczne powiązanie zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi,
- e) dane ksiąg rachunkowych są skutecznie chronione przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym dostępem, uszkodzeniem lub zniszczeniem,

f) księgi rachunkowe są przez cały czas dostępne w miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych przez jednostkę,

g) jednostka dysponuje wydrukiem ksiąg rachunkowych za okresy zamknięte lub ma zapisaną ich treść na innym trwałym nośniku komputerowym dostępnym i możliwym do odczytu w miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych przez jednostkę, przez czas nie krótszy od wymaganego na przechowanie ksiąg rachunkowych [Komunikat nr 10 z dnia 18 maja 2010, s. 156-161].

Poza spełnieniem powyższych warunków bardzo ważne jest odpowiednie zawarcie umowy z dostawcą oprogramowania – aby zachować ciągłość prowadzenia ksiąg rachunkowych, szczególnie w przypadku zmiany usługodawcy. Takie zabezpieczenie ma bardzo duży wpływ na działalność przedsiębiorstwa, a także na informatyczne aspekty tego działania – sprawność migracji danych aktualnych i historycznych między systemami.

Zastosowanie *cloud computingu* pociąga zatem za sobą jeszcze jedną istotną kwestię – poza lukami prawnymi w ustawie o rachunkowości – należy przestrzegać ustawy o ochronie danych osobowych, która też warunkuje określone zachowania i metody postępowania przy prowadzeniu działalności gospodarczej.

Zarządzając systemem informatycznym, którym bez wątpienia jest chmura obliczeniowa, należy odpowiednio przetwarzać dane osobowe, tak aby były zgodne z procedurami, a właściciele przedsiębiorstwa powinni takie procedury przekazać wszystkim pracownikom odpowiedzialnych za wyszczególnione dane. Należy również przekazać zakres wytycznych wchodzących do zagadnień związanych z bezpieczeństwem i zarządzaniem informacją, do których zalicza się:

a) procedury nadawania uprawnień do przetwarzania danych i rejestrowania tych uprawnień w systemie informatycznym oraz wskazanie osoby odpowiedzialnej za te czynności,

b) stosowane metody i środki uwierzytelnienia oraz procedury związane z ich zarządzaniem i użytkowaniem,

c) procedury rozpoczęcia, zawieszenia i zakończenia pracy przeznaczone dla użytkowników systemu,

d) procedury tworzenia kopii zapasowych zbiorów danych oraz programów i narzędzi programowych służących do ich przetwarzania,

e) sposób, miejsce i okres przechowywania elektronicznych nośników informacji zawierających dane osobowe oraz kopii zapasowych,

f) sposób zabezpieczenia systemu informatycznego przed działalnością oprogramowania,

g) sposób realizacji wymogów,

h) procedury wykonywania przeglądów i konserwacji systemów oraz nośników informacji służących do przetwarzania danych [GIODO, 2007, s. 36-44].

Dodatkowo jednostka, która podlega badaniu przez biegłego rewidenta, musi wykazać, że system finansowo-księgowy, który stosuje, spełnia warunki ochrony

danych osobowych w pełnym zakresie – co zalicza się do badania wiarygodności przedsiębiorstwa [Dziuba-Burczyk 2003, s. 209-213].

Chmura umożliwia korzystanie z usług świadczonych poprzez profesjonalne i w pełni zabezpieczone centra przetwarzania danych. Dzięki temu przedsiębiorcy – zamiast inwestować we własne serwery – mogą archiwizować dane firmowe w wyspecjalizowanych obiektach, do których mają dostęp za pośrednictwem internetu.

Dzięki chmurze obliczeniowej właściciel przedsiębiorstwa nie musi inwestować w licencje na oprogramowanie, serwery, bazy danych, stacje robocze czy urządzenia sieciowe.

Ważną zaletą korzystania z rozwiązań informatycznych działających w chmurze obliczeniowej jest elastyczność pracy. Technologia *cloud computing* pozwala na dostęp do zasobów przedsiębiorstwa i niezbędnych danych firmowych o każdej porze z dowolnego miejsca.

Rozwiązania w chmurze pozwalają na zmniejszenie kosztów, a jednocześnie dla małych firm to szansa na dostęp do rozwiązań informatycznych zarezerwowanych dotychczas dla dużych przedsiębiorstw.

4. Zakończenie

Podsumowując rozważania, autorka wyraża przekonanie, że na drodze innowacyjnej rachunkowości komputerowej stoi wiele ograniczeń ze strony ustawy o rachunkowości. Przeprowadzone rozważania wskazują znaczący wpływ *cloud computingu* oraz rachunkowości komputerowej na rozwój i innowacyjność gospodarki.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że do najważniejszych problemów, jakie spotykane są podczas informatyzacji rachunkowości, zalicza się:

- a) zaawansowanie pojęć informatycznych,
- b) zabezpieczenie dokumentów księgowych,
- c) migrację danych pomiędzy systemami,
- d) luki prawne w ustawie o rachunkowości,
- e) występowanie sprzeczności ustawy o rachunkowości z prawem autorskim w przypadku rachunkowości komputerowej,
- f) przenikanie wzajemne wielu wykładni prawa.

Cechy te sprawiają, że nowoczesna rachunkowość komputerowa, jej szybkość rozwoju, tworzenie nowych systemów powinna być analizowana w sposób odmienny – szybszy i innowacyjny. W artykule wskazano również na kreowanie się nowego nurtu w rachunkowości, zwanego „rachunkowością innowacji”, która związana jest z dynamicznym rozwojem przedsiębiorstw oraz oczekiwań klientów.

Literatura

- Altcorn J., Kramer T., 1998, *Leksykon marketingu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Cebrowska T., 2010, *Rachunkowość finansowa i podatkowa. Nowe wydanie 2010*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Dziuba-Burczyk A., 2003, *Podstawy rachunkowości w międzynarodowych standardach*, KTE, Kraków.
- Fischer B., 2013, *Umowy świadczenia usług w chmurze obliczeniowej*, Gazeta MSP, nr 7(135).
- GIODO, 2007, *ABC bezpieczeństwa danych osobowych przetwarzanych przy użyciu systemów informatycznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Komunikat nr 10 z dnia 18 maja 2010 w sprawie Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Mazurek K., 2010, *Zastosowanie technik informatycznych w zarządzaniu*, Wyższa Szkoła Handlu i Usług w Poznaniu, Poznań.
- Nonaka I., Takeuchi H., 2000, *Kreowanie wiedzy w organizacji*, Poltext, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 121, poz. 591 ze zm.
- Ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 249, poz. 2104 ze zm.

MODERN COMPUTER ACCOUNTING VS. ACT OF ACCOUNTING

Summary: Purpose – the article shows the essence of the concept, characteristics and problems associated with the issue of modern accounting, computer technology and cloud computing. The article presents the characteristics of innovation, which meets modern accounting and the problems that it encounters, take the theme of innovation and restrictions. The author presents the characteristics of cloud computing in accounting. Research Methodology – domestic literature and the method of logical inference have been used in work. Result – computer accounting with the development and technological progress has on its way many limitations and problems linked with loopholes and too fast-paced innovation in relation to the legislative power. Originality/value – the article defines the concept of cloud computing in modern accounting and loopholes as well as indicates the areas for development of this still innovative and rapidly expanding field of accounting.

Keywords: accounting, cloud computing, computer accounting, modernity, the Accounting Act.

Streszczenie: Niniejszy artykuł został poświęcony problemowi zależności pomiędzy płynnością a rentownością oraz technikom ustalania zachodzących między nimi relacji. Na początku przybliżono zagadnienie płynności oraz rentowności finansowej oraz wskazano ich wpływ na prawidłowe funkcjonowanie podmiotu gospodarczego. Następnie omówiono zagadnienie dotyczące postulowanych poziomów obu zjawisk ekonomicznych w krótkim oraz długim horyzoncie czasu oraz zaprezentowano aspekt badania ich wzajemnych relacji. Przeprowadzona analiza literatury pozwoliła przedstawić techniki pomiaru oraz prezentacji graficznej związku rentowności i płynności finansowej przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: płynność, rentowność, zmodyfikowany model Du Pont'a, analiza finansowa.

1. Wstęp

W długim horyzoncie czasu nadrzędnym celem działalności przedsiębiorstwa jest maksymalizacja bogactwa właścicieli przy akceptowalnym poziomie ryzyka. W krótkim okresie takim celem jest zachowanie odpowiedniej płynności finansowej, decydującej o bycie ekonomicznym firmy na rynku [Sierpińska, Wędzki 2009, s. 35]. Płynność finansowa to zdolność podmiotu gospodarczego do terminowej spłaty zobowiązań krótkoterminowych, determinowana posiadaniem płynnych zasobów majątkowych, których wartość zapewnia uregulowanie tych zobowiązań [Stępień 2008, s. 40]. Na odpowiedni poziom płynności wpływa przede wszystkim wielkość i struktura kapitału obrotowego. Zarządzanie nim stanowi bardzo ważny obszar decyzji finansowych, podejmowanych w celu ograniczenia ryzyka utraty płynności. Niewystarczająca wielkość kapitału obrotowego to zagrożenie utrzymywania płynności na niższym niż przyjęty w normatywie poziomie. Odwrotny stan doprowadza do generowania nieuzasadnionych kosztów przez pozyskiwanie zbędnego kapitału i utratę korzyści z zainwestowania kapitału własnego w inne niż aktywa obrotowe przedsięwzięcie.

Rentowność stanowi niezastąpiony jak na razie miernik efektywności gospodarowania i podstawę oceny stopnia pomnażania bogactwa dla właścicieli. Najczęściej jest ona definiowana jako parametr odzwierciedlający korzyści osiągane z posiadanych kapitałów, aktywów oraz obrotów ze sprzedaży. Inaczej, jest to relacja bezwzględnej kwoty wyniku finansowego do zaangażowanych zasobów lub obrotu [Stępień 2008, s. 35, 91-92].

Osiągnięcie obu celów wymaga podejmowania trafnych decyzji, do czego niezbędna jest szeroka wiedza o stanie ekonomicznym i wynikach racjonalnego zarządzania jednostką. Zakres informacji dotyczących ogólnej kondycji finansowej, w tym również płynności i rentowności finansowej, jest kształtowany przez każdy podmiot gospodarczy indywidualnie przez wybór miar oraz odpowiednich wskaźników charakteryzujących zdefiniowane obszary działalności. Zjawisko płynności oraz rentowności cechuje wzajemne powiązanie, które istotnie wpływa na sytuację majątkową oraz finansową jednostki, stąd też wymagają ciągłej analizy.

Głównym celem artykułu jest przedstawienie zależności zachodzących między płynnością a rentownością finansową oraz wskazanie istoty kontroli obu kategorii w różnych horyzontach czasu dla osiągania fundamentalnych celów podmiotu gospodarczego. W pracy zastosowano następujące metody badawcze: studia literaturowe, analizę oraz wnioskowanie.

2. Badanie zależności między płynnością a rentownością w analizie finansowej przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwa prywatne coraz częściej dążą do jednoczesnej maksymalizacji bogactwa właścicieli i zapewnienia przetrwania na rynku. Warunkiem urealnienia obu zamierzeń jest przede wszystkim osiągnięcie najlepszego z możliwych poziomu płynności, a także rentowności finansowej [Soliwoda 2011].

Zjawisko płynności oraz rentowności cechuje wzajemne powiązanie. Poza odrębnym wpływem obu wymienionych kategorii na kondycję finansową jednostki zauważa się, że na jej stan ekonomiczny wpływają również występujące pomiędzy nimi zależności. W krótkim horyzoncie czasu możliwe jest kształtowanie się zyskowności w sposób odwrotny do zmian płynności, stąd też jednostka może być rentowna, lecz niekoniecznie zdolna do regulowania krótkoterminowych zobowiązań [Stępień 2008, s. 44-45]. Co więcej, przedsiębiorstwo może być deficytowe w ujęciu księgowym, natomiast nie musi mieć problemów z płynnością. Stopniowy spadek bądź zahamowanie wzrostu rentowności można przypisać przykładaniu zbyt dużej wagi do zachowania bezpiecznego poziomu płynności finansowej, co nierzadko doprowadza do dysponowania ponadnormatywnymi wielkościami płynnych zasobów majątkowych. Nadpłynność uniemożliwia efektywne zainwestowanie nagromadzonych środków, tym samym spowalnia procesy przyrostów zysku i poprawy ogólnej efektywności. Utrata płynności zmusza do sięgania po bardziej kosztowne formy źródeł finansowania aktywów, co z reguły również doprowadza do obniżki zyskowności. W długim horyzoncie czasu powinna zachodzić dodatnia relacja pomiędzy rentownością a płynnością finansową, chociażby dlatego że w największym stopniu na płynność oddziałuje wówczas zyskowność firmy. Zysk, jako rezultat procesu gospodarowania, powiększa kapitały własne i staje się jednym z ważniejszych źródeł finansowania zasobów majątkowych.

Do oceny sytuacji finansowej, w tym rentowności i płynności, wykorzystuje się najczęściej analizę wskaźnikową, czyli zestaw wskaźników, które syntetycznie przedstawiają obraz finansowy jednostki. Wskaźniki mogą być konstruowane na różne sposoby i na różnym poziomie szczegółowości opisywać mające miejsce w jednostce zjawiska. Przy określaniu wpływu wielkości oraz wahań rentowności i płynności na kondycję i wartość jednostki oba zjawiska rozpatruje się z reguły oddzielnie i równolegle. Pomija się występujące pomiędzy nimi relacje i ich oddziaływanie na stan ekonomiczny jednostki. Niezależna analiza jest istotnym niedociągnięciem w zakresie zarządzania podmiotem gospodarczym. Charakter zależności determinuje bowiem możliwość realizacji zasadniczych celów działalności. Jak dotąd nie opracowano formalnego modelu, algorytmu lub funkcji, które umożliwiłyby zintegrowany pomiar relacji [Zuba 2010, s. 41-42]. Stworzenia umownego narzędzia do analizy powiązań między rentownością a płynnością podjęli się J. Kowalczyk oraz A. Kusak. Autorzy dzięki modyfikacji piramidy Du Ponta skonstruowali wskaźnik pozwalający na badanie zależności w kształtowaniu się obu kategorii, bazując na zależności funkcyjnej wskaźników bieżącej płynności i rentowności sprzedaży brutto. Przy ocenie relacji istotne znaczenie ma długość cyklu operacyjnego i konwersji gotówkowej. Zaproponowane rozwiązanie jest determinowane cyklem obrotu zobowiązań oraz należności, a także gospodarką zapasami i zasobami pieniężnymi [Nowak 2008, s. 207-2017]:

$$WBP = \frac{\frac{CN + CZ}{1 - Rbr} + \frac{G \times 365}{K}}{CZb},$$

gdzie: CN – cykl należności w dniach [(należności krótkoterminowe/przychody ze sprzedaży) $\times$ 365 dni], CZ – cykl zobowiązań w dniach [(zobowiązania krótkoterminowe/koszty ogółem) $\times$ 365 dni], Rbr – wskaźnik rentowności sprzedaży brutto liczony w formie liczby dziesiętnej [zysk brutto/przychody ze sprzedaży], G – środki pieniężne, K – wszystkie pozycje kosztów z rachunku zysków i strat, CZb – cykl zapasów w dniach [(zapasy/przychody ze sprzedaży) $\times$ 365 dni].

Formuła łącząca płynność z rentownością jest użyteczna szczególnie w symulacjach wyznaczania i obserwacji kształtowania się poziomu wskaźnika płynności bieżącej przy zakładanym poziomie wskaźnika rentowności oraz cyklu zapasów, należności i zobowiązań krótkoterminowych [Kowalczyk, Kusak 2006, s. 64-76]. Przykład 1 stanowi symulację zmiany wskaźnika bieżącej płynności przy rozpatrywaniu założenia spadku albo wzrostu wskaźnika rentowności sprzedaży brutto w kolejnym roku dla tego samego stanu zapasów, gotówki oraz należności i zobowiązań krótkoterminowych.

Przykład

Tabela 1. Zestawienie planowanych wielkości finansowych na potrzeby symulacji wskaźnika bieżącej płynności

	Wielkości finansowe w dniu symulacji (zł)	Szacowane wielkości finansowe – wariant: wzrost rentowności (zł)	Szacowane wielkości finansowe – wariant: spadek rentowności (zł)
Zapasy	58 593	58 593	58 593
Należności krótkoterminowe	114 290	114 290	114 290
Gotówka	27 456	27 456	27 456
Zobowiązania krótkoterminowe	185 734	185 734	185 734
Przychody ogółem	666 365	576 365	786 322
Przychody ze sprzedaży	590 354	501 654	712 453
Koszty ogółem z rachunku zysków i strat	523 765	480 563	530 563
Zysk brutto	142 600	95 802	255 759

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Oszacowanie wskaźnika bieżącej płynności finansowej przy wykorzystaniu modelu zmodyfikowanej piramidy Du Ponta

	Wartość wskaźników finansowych ustalona w dniu symulacji	Planowane wskaźniki finansowe – wariant wzrost rentowności	Planowane wskaźniki finansowe – wariant spadek rentowności
Cykl zapasów w dniach	36	43	30
Cykl należności w dniach	71	83	59
Cykl zobowiązań w dniach	129	141	128
Wskaźnik rentowności sprzedaży brutto	0,2415	0,1910	0,3590
Wskaźnik bieżącej płynności	1,3982	1,4115	1,3907

Źródło: opracowanie własne.

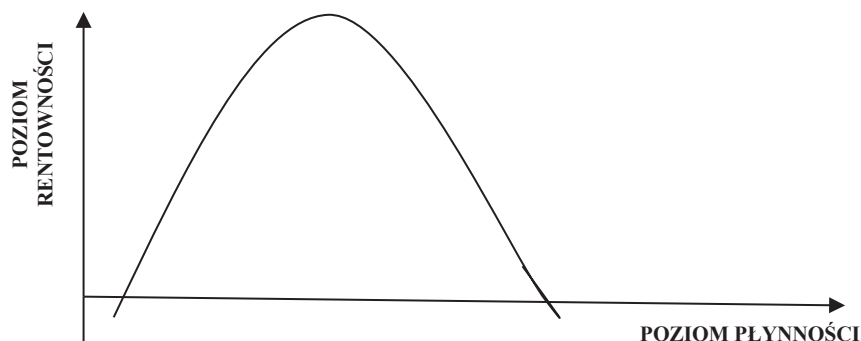
Przyjęte do obliczeń dane ukazują przeciwny kierunek zmian poziomu wskaźnika płynności oraz rentowności finansowej. Zakładanemu wzrostowi rentowności w stosunku do jego wyjściowego poziomu powinien towarzyszyć spadek płynności, natomiast skutek obniżenia wskaźnika rentowności jest przewidywana poprawa bieżącej płynności. Jak wspomniano, w krótkim horyzoncie czasu dopuszcza się kształtowanie rentowności w sposób odwrotny do zmian płynności, stąd też większy

jej poziom niekoniecznie musi się wiązać z poprawą zdolności podmiotu do regulowania krótkoterminowych zobowiązań i odwrotnie [Stępień 2008, s. 44-45].

O tym, czy większą uwagę należy zwrócić na rentowność, czy płynność finansową, decyduje przede wszystkim rozpatrywany horyzont czasu. W krótkim okresie priorytetem jest bowiem zachowanie właściwego poziomu płynności finansowej, a nie osiągnięcie należytej rentowności. Z przeprowadzanych badań wynika, że brak zyskowności w krótkich przedziałach czasu nie ma wpływu na przetrwanie jednostki na rynku. W przypadku płynności jej brak w krótkim lub w długim okresie stanowi czynnik sprawczy bankructwa i upadku podmiotów gospodarczych [Stępień 2008, s. 7-10]. Co więcej, ma ona duży wpływ na osiągnięcie właściwej rentowności, ale za to sama rentowność nie daje gwarancji utrzymywania płynności na odpowiednim dla jednostki poziomie [Gostomczyk 2013, s. 425].

W długim horyzoncie czasu jest pożądana jednoczesna zyskowność i zdolność jednostki do terminowego regulowania wymagalnych zobowiązań posiadanymi aktywami obrotowymi [Stępień 2008, s. 44-46]. Rolą właścicieli jest ustalenie punktu równowagi, w którym oba zjawiska przyjmą możliwie maksymalny poziom, co sprzyja urealnianiu zasadniczych celów przedsiębiorstwa. Możliwość wyznaczania stanu optymalnego jest wśród naukowców kwestią sporną, gdyż część trwa w przekonaniu o braku możliwości jednoczesnej maksymalizacji rentowności i płynności finansowej, a drudzy potwierdzają towarzyszenie przyrostowi rentowności wzrostów wskaźnika płynności [Pawlonka 2012, s. 97-109]. Z dotychczasowych doświadczeń przedsiębiorców wynika, że zależność między rentownością i płynnością ma najczęściej charakter paraboliczny, toteż możliwa jest optymalizacja poszczególnych wielkości bez negatywnego wpływu na poziom innych parametrów. Właściwe zarządzanie podmiotem gospodarczym i poprawne korzystanie z dostępnych narzędzi finansowych sprzyja podejmowaniu decyzji w zakresie rentowności i płynności finansowej nie zawsze o charakterze jednostronnym. Istnieją sytuacje, w których poprawie płynności towarzyszy wzrost rentowności i odwrotnie. Niekiedy jest dostrzegana zależność niemonotoniczna, gdyż na obniżenie rentowności może wpłynąć zarówno wzrost, jak i spadek płynności finansowej (rysunek 1).

Rysunek 1 stanowi graficzną prezentację wartości statycznego wskaźnika płynności i odpowiadającego mu poziomu wskaźnika rentowności. Przyjętą do badań parę mierników mogą tworzyć w zależności od potrzeb wskaźnik płynności bieżącej, szybkiej lub natychmiastowej oraz najbardziej wpływający na działalność bądź kluczowy dla podmiotu wskaźnik rentowności. Mając na uwadze możliwość osiągnięcia przez przedsiębiorstwo straty, nie wyklucza się zastosowania tego typu analizy również dla miar rentowności ustalanych w oparciu o ujemne wielkości wyniku finansowego. W praktyce takiego rodzaju obserwacje przeprowadza się najczęściej dla wskaźnika bieżącej płynności finansowej z racji powszechności jego stosowania, możliwości benchmarkingu, zarówno w odniesieniu do konkretnych przedsiębiorstw, jak i całej branży, oraz z uwagi na to, że wskaźnik ten, mając ogólny charakter, w miarodajny sposób określa sytuację jednostki w obszarze płynności finansowej [Guzik 2006, s. 58-59].



Rys. 1. Relacja między poziomem płynności i rentowności

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gajka, Walińska 2000].

Do analizy relacji pomiędzy płynnością a rentownością finansową najbardziej adekwatną metodą ekonometryczną są modele nieliniowe, gdyż z reguły gwarantują najlepsze dopasowanie do danych empirycznych. Powszechnie stosowane w analizie ilościowej metody (m.in. analiza trendu liniowego i korelacji) nie powinny być wykorzystywane do badania związku pomiędzy zjawiskami ekonomicznymi istotnymi z perspektywy realizacji nadrzędnych dla jednostki celów działalności. Poziom płynności nie zależy wyłącznie od kształtowania się rentowności, jak również na rentowność nie wpływa jedynie płynność finansowa. Na wysokość tych kategorii oddziałują również inne czynniki z otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego jednostki [Guzik 2006, s. 58].

3. Zakończenie

Płynność i rentowność odgrywają szczególną rolę w kształtowaniu bieżącej i przyszłej sytuacji finansowej firmy oraz osiąganiu zasadniczych celów działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy nie mają jednak gwarancji osiągnięcia ich na pożądanym przez nich poziomie, odwzorowującym równoczesną poprawę kondycji finansowej w każdym z tych obszarów. Wyniki badań relacji pomiędzy obiema kategoriami ekonomicznymi pokazują, że choć zyskowość i płynność to dwa wspólnie rozpatrywane i znacząco ze sobą powiązane pojęcia, to nie zawsze ich zmiany przebiegają w tym samym kierunku. W niedługim przedziale czasu niska opłacalność nie ma wpływu na zagrożenie istnienia jednostki. W przypadku płynności jej brak w jakimkolwiek przedziale czasu może okazać się główną przyczyną upadłości. Jej optymalizacja nie tylko umożliwia realizację podstawowego w krótkim okresie celu jednostki, jakim jest zdolność do kontynuacji działalności i terminowego regulowania zobowiązań, lecz również gwarantuje zwiększenie zysków przekładających się na realizację celu długookresowego, czyli wzrostu wartości przedsiębiorstwa.

Literatura

- Gajka J., Walińska E., 2000, *Zarządzanie finansowe: teoria i praktyka*, FRR, Warszawa.
- Guzik B., 2006, *Statystyczne metody badania związków między rentownością a płynnością bankową*, Badania Operacyjne i Decyzyjne, nr 3-4.
- Gostomczyk B., 2013, *Ryzyko utraty zdolności jednostki do kontynuowania działalności w teorii i praktyce gospodarczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 756, Finanse, Rynki Ubezpieczenia nr 61.
- Nowak E., 2008, *Analiza sprawozdań finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kowalczyk J., Kusak A., 2006, *Decyzje finansowe firmy. Metody analizy*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sierpińska M., Wędzki D., 2009, *Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Pawlónka T., 2012, *Płynność finansowa a rentowność wybranych przedsiębiorstw branży mięsnej*, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2.
- Soliwoda M., 2011, *Rentowność i płynność finansowa przedsiębiorstw w Polsce*, [w:] Bernaś B., Kosiński A. (red.), *Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Stępień K., 2008, *Rentowność a wypłacalność przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa.
- Zuba M., 2010, *Związek rentowności i płynności finansowej przedsiębiorstwa*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia, t. 44, nr 1,

RELATIONS BETWEEN LIQUIDITY AND PROFITABILITY IN THE FINANCIAL ANALYSIS OF A COMPANY

Summary: This article is devoted to the problem of the relationship between liquidity and profitability as well as techniques for determining the relationship occurring between them. At the beginning the issue of liquidity and financial viability has been discussed and its impact on the proper functioning of the economic entity identified. Then the paper discusses the problem of the postulated levels of economic phenomena both in the short and the long time horizon and presents research aspect of their relationship. The analysis of the literature allowed to show measurement techniques and the graphical presentation of relation of profitability and liquidity of the company.

Keywords: liquidity, profitability, Du Pont modified model, financial analysis.

Streszczenie: W artykule przedstawiono problematykę podatku od towarów i usług (VAT) przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów (WNT). Jeżeli podmiot gospodarczy dokonuje zakupu towaru od unijnego przedsiębiorcy w ramach transakcji WNT, musi obowiązkowo rozliczyć podatek należny z tego tytułu. Może on również odliczyć podatek po spełnieniu pewnych warunków. Celem artykułu jest przedstawienie procesu rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. W pracy zastosowano następujące metody badawcze: studia literaturowe, analiza aktów prawnych, wnioskowanie.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

1. Wstęp

Podatek od towarów i usług (VAT) jest głównym źródłem dochodu dla budżetu państwa. Cechuje go powszechność, neutralność oraz jednokrotność opodatkowania. VAT został wprowadzony Ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Jednak konieczność dostosowania polskich regulacji w tym zakresie do wymogów prawa europejskiego sprawiła, że przyjęto nowy akt prawny. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług jest efektem harmonizacji prawa polskiego oraz unijnego systemu dotyczącego podatku od towarów i usług [Felis, Jamroży, Szlęzak-Matusiewicz 2010, s. 209]. Norma prawna, która wprowadziła wspólny system podatku od towarów i usług, to I Dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych. Istotą tego postanowienia było zobligowanie wszystkich krajów wchodzących w skład Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej do zastąpienia stosowanych podatków obrotowych jednym wspólnym systemem VAT. Jednakże dopiero po uchwaleniu VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych nastąpiła pogłębiona harmonizacja w obszarze prawnej konstrukcji VAT. Określono wówczas m.in. podstawy opodatkowania, stawki podatkowe czy ulgi podatkowe [Wach 2005, s. 30-31].

Podatki to zasadniczy instrument, za pomocą którego istnieje możliwość regulowania gospodarki. Wpływają jednocześnie na konsumpcję, oszczędność czy też działalność przedsiębiorstw. W Unii Europejskiej, gdzie zakłada się funkcjonowanie

jednolitego rynku wewnętrznego towarów oraz usług, bardzo ważną kwestią jest, aby podatki nie stanowiły bariery dla rozwoju handlu i współpracy gospodarczej pomiędzy państwami członkowskimi. Najistotniejszym z podatków, wpływającym na swobodę przepływu towarów, jest VAT, ze względu na bezpośrednie oddziaływanie na wysokość cen towarów [Wystrychowski 2005, s. 64-65]. Wprowadzony od 1 stycznia 1993 r. wspólny rynek, a także zniesienie granic celnych między państwami członkowskimi Unii Europejskiej sprawiły, że sposób opodatkowania importu towarów na granicy państw członkowskich nie mógł już dalej istnieć. Wpłynęło to bezpośrednio na konieczność wdrożenia szczególnych zasad opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych. Istotą stało się wprowadzenie unikalnego pojęcia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Od tego momentu pojęcie import odnosiło się już jedynie do krajów niebędących członkami Unii Europejskiej [Lipniewicz 2010, s. 11-12].

Głównym celem artykułu jest szczegółowa analiza procesu rozliczania transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów z punktu widzenia podatku od towarów i usług. Przedstawiono w nim termin „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów”, wskazano moment powstania obowiązku podatkowego i odliczenia VAT należnego oraz naliczonego w transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Do napisania artykułu konieczna była analiza literatury w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a także podatku od towarów i usług. Wykorzystane metody badawcze to również interpretacja ustawy o podatku od towarów i usług. Niniejsza praca została opracowana na podstawie przepisów prawnych obowiązujących na dzień 20 listopada 2015 r.

2. Definicja wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów to „nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz” [Ustawa o podatku od towarów i usług, 2004, art. 9, ust. 1]. WNT dotyczy nie tylko dostawy dóbr od innego podmiotu. Może to być również przemieszczenie towarów podatnika VAT (lub podatnika podatku od wartości dodanej) z terytorium danego państwa członkowskiego do Polski. Może to nastąpić w imieniu podatnika lub bezpośrednio przez niego samego. Nie ma przy tym znaczenia fakt, iż uprzednio przemieszczone towary zostały importowane na teren danego państwa członkowskiego [Budasz, Suliga 2013, s. 19]. Miejszem dokonania WNT jest terytorium państwa członkowskiego, gdzie zostały przetransportowane towary [Kosacka, Olszewski 2015, s. 246].

Aby powstało zobowiązanie podatkowe w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, nabywca oraz dostawca muszą posiadać status podatnika VAT bądź podatnika podatku od wartości dodanej. Możliwe jest również, żeby nabywca

był osobą prawną, która nie jest podatnikiem. Istotna kwestia to przeznaczenie nabytych towarów – mają być one wykorzystane w prowadzonej działalności gospodarczej [Lipniewicz 2010, s. 124].

Warty podkreślenia jest fakt, iż nie wszystkie transakcje nabycia towarów od podatnika innego państwa członkowskiego i przetransportowane do Polski określa się mianem WNT. Jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie zdefiniuje się np. nabycia towarów, które zostaną przeznaczone do użytkowania osobistego przez urzędników konsularnych państw obcych oraz pozostających z nimi we wspólnocie domowej członków ich rodzin czy też organizacji międzynarodowych mających siedzibę lub placówkę na terytorium kraju [Kosacka, Olszewski 2015, s. 241]. Jeżeli w ubiegłym roku oraz w trakcie roku podatkowego nie zostanie osiągnięta kwota 50 000 zł w ramach transakcji WNT, zwolnione są następujące podmioty:

- a) rolnicy ryczałtowi w prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
- b) podatnicy wykonujący tylko czynności, które nie są objęte VAT i nie przysługuje im możliwość zmniejszenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabywaniu towarów oraz usług,
- c) podatnicy, którzy korzystają ze zwolnienia z VAT ze względu na nieprzekroczenie w skali roku sprzedaży w kwocie 150 000 zł,
- d) osoby prawne niebędące podatnikami.

Istotne jest, że powyższe podmioty, mimo że podlegają wyłączeniu, mogą złożyć we właściwym urzędzie skarbowym pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania WNT [*Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów...*, 2014]. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje również wtedy, gdy nabyte towary zostały opodatkowane metodą marży, a taka informacja została wskazana na fakturze potwierdzającej zakup [Kosacka, Olszewski 2015, s. 240-241].

3. Proces rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

Przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów nie powstaje dokument celny. Podatnicy podatku od towarów i usług mają obowiązek we własnym zakresie rozliczyć VAT należny. W przypadku WNT należny VAT przekształca się w VAT naliczony. Prawidłowe rozliczenie podatku wiąże się zatem z ustaleniem: stawki VAT, momentu powstania obowiązku podatkowego oraz podstawy opodatkowania [Kosacka, Olszewski 2015, s. 256].

Podstawę opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów stanowi suma, którą musi uregulować nabywca z tytułu zakupu, łącznie z otrzymanymi dotacjami oraz innymi dopłatami mającymi analogiczny charakter i wpływającymi bezpośrednio na cenę nabytego towaru. Kwota zapłaty obejmuje także:

- a) podatki, cła, opłaty, pozostałe należności związane z zakupionym towarem poza kwotą podatku,
- b) koszty dodatkowe (prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, które są potrącane przez podmiot dokonujący dostawy).

Należy zaznaczyć, iż **koszty transportu** nabytych towarów podnoszą podstawę opodatkowania tylko wtedy, gdy kwota za transport zostaje zapłacona podmiotowi, od którego dokonano zakupu. Natomiast w przypadku samodzielnego organizowania transportu towarów bądź wynajęcia niezależnego przewoźnika kosztów takiego transportu nie uwzględnia się w podstawie opodatkowania WNT [Kosacka, Olszewski 2015, s. 258-260]. W podstawie opodatkowania nie ujmuje się natomiast obniżek cen i opustów, które zostały uwzględnione podczas sprzedaży, a także obniżek cen z tytułu wcześniejszej zapłaty (skonto) [Styczyński 2012, s. 99]. Otrzymane **skonto** od kontrahenta można rozliczyć na dwa sposoby – w zależności od momentu dokonania zapłaty za nabyte towary. Jeśli zapłata wystąpiła zanim wystawiono fakturę, wówczas należy rozliczyć WNT od kwoty po odjęciu wartości skonta. W przypadku dokonania zapłaty po dniu wystawienia faktury – WNT rozlicza się w stosunku do całkowitej kwoty należności. Natomiast w okresie zrealizowania płatności, która upoważnia do skonta, nabywca ujmuje kwoty w wartości ujemnej w bieżącym okresie jako WNT [Kosacka, Olszewski 2015, s. 262]. Podstawa opodatkowania zostaje z kolei pomniejszona o następujące elementy:

- a) sumę obniżek cen i opustów, które zostały udzielone po dniu dokonania sprzedaży,
- b) wartość zwróconych towarów oraz opakowań (z pewnymi zastrzeżeniami),
- c) zwróconą od dostawcy całkowitą lub częściową zapłatę, która została otrzymana przed sprzedażą, jeśli ostatecznie nie doszło do tej transakcji,
- d) wartość zwróconych dotacji oraz innych dopłat o analogicznym charakterze.

W praktyce gospodarczej często nie jest znana wartość **obniżki** w dniu zakupu towarów. Najczęściej wysokość rabatów czy opustów podawana jest w późniejszym okresie. W związku z tym nie można uwzględnić udzielonych obniżek od razu w rozliczeniu podatku od towarów i usług od WNT. W przepisach nie określono dokładnie, kiedy udzielona obniżka powinna zostać ujęta w deklaracji. W tej sytuacji pojawia się pytanie: czy ująć to w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy, czy też w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik otrzymał zwrot (rabat bądź opust). Z reguły uznaje się, iż można obniżkę ująć w momencie otrzymania zwrotu z tytułu rabatu lub opustu [Kosacka, Olszewski 2015, s. 258-260].

Prawie zawsze kwota do zapłacenia będzie wyrażona w walucie obcej. Powoduje to konieczność przeliczenia kwoty na walutę krajową. Aby tego dokonać, należy użyć średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego, który poprzedza dzień powstania obowiązku podatkowego. Jeśli faktura została wystawiona szybciej niż powstał moment powstania obowiązku podatkowego, stosowne będzie użycie kursu średniego NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury [*Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów...*, 2014].

Obowiązek podatkowy w transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powstaje w dniu wystawienia faktury przez kontrahenta, ale nie później niż 15. dnia, który następuje po miesiącu dokonania dostawy danego towaru [Ustawa o podatku od towarów i usług, 2004, art. 9, ust. 1].

Przy transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podatek należny jest równowartością podatku naliczonego. Od 1 stycznia 2014 r. podmioty gospodarcze są zobowiązane wykazać VAT naliczony w tym samym okresie co VAT należny. Warunkiem jest otrzymanie faktury od dostawcy w ciągu trzech miesięcy od miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy. Nieotrzymanie faktury w odpowiednim terminie skutkuje koniecznością dokonania korekty – pomniejszenia podatku naliczonego. Czynności korekcyjne należy wykonywać na bieżąco, tzn. w miesiącu, w którym mija ustawowy termin. W momencie, gdy podmiot gospodarczy otrzyma fakturę po trzech miesiącach, ma możliwość ponownego rozliczenia podatku naliczonego [*Rozliczenie podatku VAT z tytułu WNT*, 2014].

Przykład 1

Polski przedsiębiorca otrzymał w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów materiały 20 lutego 2015 r. Faktura została wystawiona 9 marca 2015 r. Nabywca otrzymał fakturę 10 marca 2015 r. W jaki sposób przedsiębiorca powinien rozliczyć transakcję WNT?

Data wystawienia faktury to moment powstania obowiązku podatkowego. Podmiot gospodarczy wykazuje w deklaracji zarówno VAT naliczony, jak i VAT należny.

Przykład 2

Firma „ABC” otrzymała w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów materiały 11 lutego 2015 r. Jest marzec 2015 r. Nabywca nie otrzymał faktury. W jaki sposób powinna zostać rozliczona transakcja WNT? Co się stanie, gdy przedsiębiorstwo nie otrzyma faktury do końca maja 2015 r.? Jak należy postąpić, gdy kontrahent przekaze fakturę w czerwcu 2015 r. (z datą wystawienia 12 lutego 2015 r.)?

Podmiot gospodarczy opodatkowuje materiały do 15. dnia miesiąca następującego po dostawie. W deklaracji wykazuje VAT naliczony i VAT należny. Jeśli faktura nie zostanie dostarczona do końca maja 2015 r., przedsiębiorstwo musi dokonać korekty – pomniejszyć VAT naliczony. Otrzymanie faktury w czerwcu z datą 12 lutego 2015 r. spowoduje wykazanie w deklaracji VAT naliczonego (uprzednio skorygowanego).

4. Zakończenie

VAT to jeden z podstawowych podatków, z którym mają do czynienia osoby prowadzące działalność gospodarczą. Podatek od towarów i usług w kontekście wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów to ważny oraz niejednokrotnie skomplikowany aspekt. Wystąpienie transakcji WNT w przedsiębiorstwie powoduje konieczność poprawnego rozliczenia podatku należnego i naliczonego. Istotne jest staranne kontrolowanie dat oraz występujących zdarzeń. Kluczowymi czynnikami, które powinny być obserwowane przez księgowego, to data dostawy, wystawienia faktury oraz

jej otrzymania od kontrahenta. W przypadku niezachowania ustawowych terminów jednostka gospodarcza musi pamiętać o zastosowaniu korekt VAT naliczonego.

Literatura

- I Dyrektywa 67/227/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. UE seria L z 1967, nr 71).
- VI Dyrektywa 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. UE seria L z 1977 r., nr 145).
- Budasz K., Suliga P., 2013, *Podatek VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych*, Difin, Warszawa.
- Felis P., Jamróży M., Szlęzak-Matusiewicz J., 2010, *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, Difin, Warszawa.
- Kosacka D., Olszewski B., 2015, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe, eksport, import*, UNIMEX, Wrocław.
- Lipniewicz R., 2010, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Rozliczenie podatku VAT z tytułu WNT, 2014, <http://www.gofin.pl/> (10.10.2015).
- Styczyński R., 2012, *Transakcje międzynarodowe w rozliczeniach podatkowych WDT, WNT, eksport, import, usługi*, Kancelaria Doradztwa Podatkowego Rafał Styczyński, Kołobrzeg.
- Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r., Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.
- Wach K., 2005, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych, Kraków.
- Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – rozliczenie podatkowe i ewidencja księgowa*, 2014, <http://www.gofin.pl/> (10.10.2015).
- Wystrychowski M., 2005, *Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.

VALUE ADDED TAX IN THE INTRA-COMMUNITY ACQUISITION OF GOODS

Summary: This paper presents the problem of value added tax at the intra-community acquisition of goods. If a company purchases goods from an EU entrepreneur under transaction of the intra-community acquisition of goods, it has to account the tax. It can also deduct the tax after meeting appropriate conditions. The aim of the article is to present the process of accounting of the intra-community acquisition of goods. The study used the following research methods: literature studies, analysis of deeds, inference.

Keywords: value added tax, intra-community acquisition of goods.

Streszczenie: W artykule zaprezentowano, na podstawie analizy literatury przedmiotu oraz obserwacji, ideę ośrodków odpowiedzialności, które są jednym z długoterminowych narzędzi controllingu oraz ich wykorzystanie do raportowania zarządczego. Oparcie raportowania na ośrodkach odpowiedzialności za pomocą narzędzi klasy *Business Intelligence* pozwala na skuteczną analizę wykonania planów oraz na podejmowanie optymalnych decyzji, co w konsekwencji ma prowadzić do lepszego funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: ośrodki odpowiedzialności, controlling, raportowanie zarządcze.

1. Wstęp

Narzędzie controllingu finansowego, jakim są ośrodki odpowiedzialności, pozwala na decentralizację wewnątrz przedsiębiorstwa, umożliwiającą stosowanie narzędzi controllingu, zarówno tych krótko-, jak i długoterminowych.

Dzięki wyodrębnieniu ośrodków odpowiedzialności można budować raporty zarządcze, które są podstawą do weryfikacji wykonania planów i podejmowania odpowiednich decyzji. W dzisiejszych czasach coraz częściej do raportowania zarządczego wykorzystywane są systemy *Business Intelligence*, które ułatwiają sprządzanie raportów zarządczych opartych na systemie ośrodków odpowiedzialności [Orzechowski 2005].

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie koncepcji ośrodków odpowiedzialności oraz przykładu jej wykorzystania do raportowania zarządczego, które może okazać się bardzo pomocne w analizie wykonania budżetu i podejmowaniu trafnych decyzji, co wpływa na lepsze zarządzanie przedsiębiorstwem.

2. Ośrodki odpowiedzialności w strukturze przedsiębiorstwa

Wprowadzenie ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie to jedno z narzędzi długoterminowego controllingu finansowego. Ośrodki odpowiedzialności pozwalają na decentralizację wewnątrz przedsiębiorstwa, która jest podstawą odpowiedniego działania narzędzi controllingu.

Dzięki ośrodkom odpowiedzialności [Foremna-Pilarska 2015, s. 89]:

- osoby na wyższych szczeblach zarządzania mogą skupić się na długoterminowym rozwoju firmy,
- krótkoterminowe decyzje leżą w rękach kierowników i menedżerów niższego szczebla,
- wzrasta motywacja kierowników.

Według A.O. Surmacz, ośrodek odpowiedzialności to „jednostka organizacyjna zarządzana przez jedną osobę – kierownika, odpowiedzialną za realizację celu wyznaczonego przez wyższy szczebel zarządzania (koszty, przychody, wykorzystanie środków inwestycyjnych itp.)” [Surmacz i in. 2010, s. 99]. Takie spojrzenie na ośrodki odpowiedzialności wskazuje na ich wydzielenie ze względu na cele, jakie mają realizować. Podobną definicję przytaczają C.T. Horngren, G.I. Sundem oraz W.O. Stratton, nazywając ośrodek odpowiedzialności zespołem działań i zasobów przypisanych do menedżera, grupy menedżerów lub pracowników [Horngren i in. 2002, s. 355]. C. Drury określa ośrodek odpowiedzialności jako jednostkę w przedsiębiorstwie, której menedżer jest odpowiedzialny za jej wyniki [Drury 2015, s. 384]. Innymi słowy ośrodek odpowiedzialności to komórka w firmie, mająca kierownika odpowiedzialnego za jej pracę i rezultaty. Kompleksową definicję ośrodka odpowiedzialności przedstawia E. Nowak, charakteryzując go jako „jednostkę wewnętrzną stanowiącą wyodrębnioną część przedsiębiorstwa. Przy czym jednostka ta stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa, na której czele stoi kierownik, który ponosi odpowiedzialność za wykonanie zadań przypisanych tej jednostce. Jednocześnie kierownik ten ma do dyspozycji odpowiednie środki umożliwiające zrealizowanie zadań postawionych przed jednostką” [Nowak 2001, s. 161]. Na podstawie powyższych definicji, które na różne sposoby przedstawiają pojęcie ośrodka odpowiedzialności, można wywnioskować, że jest to wydzielony fragment przedsiębiorstwa, którego zarządzający odpowiedzialny jest za realizację zadań i celów postawionych przed nim przez przełożonych, kierownictwo jednostki. Ośrodkiem odpowiedzialności w przedsiębiorstwie może być dział, region, pion itd., który różni się od innych i który może być oceniany i mierzony osobno. Często wyodrębniane ośrodki odpowiedzialności wraz z ich krótką charakterystyką przedstawia tabela 1.

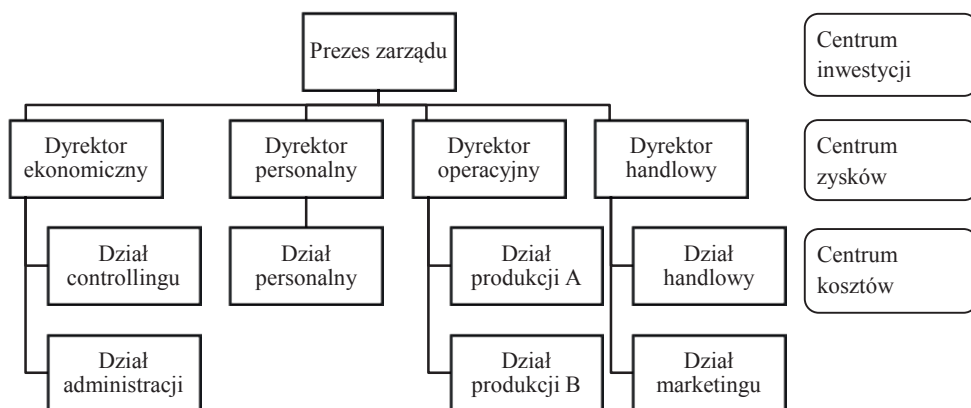
Struktura i rodzaje ośrodków odpowiedzialności są charakterystyczne dla danego przedsiębiorstwa, zależą od wykonywanej przez nie działalności, od jego rozmiarów, budowy i wreszcie powodów, dla których ośrodki zostały wyodrębnione. Przykładowy schemat ośrodków odpowiedzialności w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa prezentuje rysunek 1.

Zarząd spółki kieruje rozwojem przedsiębiorstwa, zatem to on jest odpowiedzialny za podejmowanie decyzji inwestycyjnych. Przypada mu rola ośrodka odpowiedzialności za inwestycje. Dyrektorzy wyższych szczebli zazwyczaj odpowiadają nie tylko za poziom kosztów w ich obszarach, ale także za przychody czy ekspansję, dlatego ich ośrodki odpowiedzialności mogą być centrami zysków. Menedżerom niższych szczebli, często odpowiadającym za pojedyncze komórki w podmiocie,

Tabela 1. Ośrodki odpowiedzialności i ich charakterystyka

Ośrodek odpowiedzialności	Charakterystyka obszaru
Centrum kosztów	- koszty osiągają wysoki poziom, - zarządzający podejmują decyzje dotyczące jedynie poziomu kosztów w poszczególnych miejscach powstawania kosztów, - cele w systemie motywacyjnym dotyczą kosztów, które da się kontrolować,
Centrum przychodów	- przychody są wysokie, - zarządzający podejmują decyzje dotyczące kosztów, które mają wpływ na wysokość przychodów (koszty sprzedaży, pozyskania klienta),
Centrum zysków	- wyżej są w strukturze od centrów kosztów, - zarządzający podejmują decyzje dotyczące poziomu kosztów i przychodów (wzrost marży), rozwoju, zwiększania udziału w rynku itd.,
Centrum inwestycji	podejmowane są decyzje dotyczące inwestycji związanych z rozwojem przedsiębiorstwa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Surmacz i in. 2010, s. 100-103].

**Rys. 1.** Przykładowe raporty zarządcze

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 95].

przypada rola osób odpowiedzialnych za koszty w ich działach. Nie są oni odpowiednio wysoko w strukturze organizacyjnej, aby decydować o przychodach czy też rozwoju przedsiębiorstwa.

W zależności od rodzaju i charakterystyki danego ośrodka odpowiedzialności, jego działalność można mierzyć za pomocą wielu miar, m.in. [Foremna-Pilarska 2015, s. 113, 114]:

- procentu realizacji budżetu,

- wskaźników finansowych,
- odchyień od budżetu,
- zadowolenia klienta,
- jakości produktu.

Dzięki miernikom można badać, czy centra odpowiedzialności realizują swoje zadania w odpowiedni sposób, czy menedżerowie w odpowiedni sposób kierują swoimi ośrodkami oraz – w ostateczności – czy przedsiębiorstwo funkcjonuje prawidłowo i zgodnie z założeniami.

3. Wykorzystanie ośrodków odpowiedzialności do raportowania zarządczego w przedsiębiorstwie

Raportowanie zarządcze stanowi kontrolę realizacji budżetu w danym roku obrotowym, przeprowadzane jest w okresach miesięcznych (regularnie) i *ad hoc* (od ręki), jeśli nastąpi taka potrzeba. W zależności od charakterystyki spółki raporty muszą być dostosowywane do profilu działalności, wielkości przedsiębiorstwa i potrzeb informacyjnych.

Struktura ośrodków odpowiedzialności jest charakterystyczna dla każdego przedsiębiorstwa. Układ, w jakim są one rozdzielone, zależy od rodzaju prowadzonej działalności, struktury organizacyjnej i wreszcie od tego, jak można rozdzielić (zdecentralizować) odpowiedzialność w przedsiębiorstwie. Odpowiednie wydzielenie ośrodków odpowiedzialności w spółce zapewnia wsparcie menedżerom wyższego i niższego szczebla pod kątem zarządzania ludźmi i procesami oraz łatwiejszy obieg dokumentów. Oprócz tego stanowi podstawę do stosowania narzędzi controllingowych. Wydzielone ośrodki odpowiedzialności mogą być odzwierciedlane w systemie informatycznym klasy ERP, co stanowi podstawę do odpowiedniego gromadzenia danych, które później wykorzystywane są do raportowania.

Na podstawie wszystkich centrów powstaje klasyfikacja centrów odpowiedzialności zgodna ze strukturą zarządczą (strukturą ośrodków odpowiedzialności) w przedsiębiorstwie. Struktura ośrodków odpowiedzialności najczęściej opierana jest na strukturze organizacyjnej i jest podstawą do zarządzania, konstruowania obiegu dokumentów i informacji oraz stosowania narzędzi controllingu, takich jak rozliczanie kosztów na obiekty controllingowe za pomocą kluczy rozliczeniowych. Raportowanie zarządcze opiera się na strukturze ośrodków odpowiedzialności.

Obecnie raporty controllingowe można wykonywać za pomocą coraz bardziej popularnych i przydatnych narzędzi *Business Intelligence* (BI), które pozwalają w łatwy sposób dostosowywać (ograniczać bądź rozszerzać) raporty – w zależności od tego, dla kogo są wykonywane i czego dotyczą.

Centra przychodów, kosztów lub wyników mogą stanowić podstawę do nadawania uprawnień do poszczególnych raportów osobom, które będą ich odbiorcami (często raporty nie są przeznaczone dla wszystkich, lecz dla wybranej grupy odbiorców lub nawet dla jednej osoby). Na przykład istnieje jedno centrum odpowiedzial-

ności, do którego przyporządkowana jest tylko jedna osoba – dyrektor administracyjny. Wtedy łatwo jest nadać uprawnienia do raportów przeznaczonych jedynie dla tego właśnie dyrektora, opierając się na numerze centrum kosztów, które jest do niego przypisane. Uprawnienia do poszczególnych raportów nadawane są na podstawie klasyfikacji centrów odpowiedzialności, która jasno wskazuje, kto i jakie dane powinien otrzymywać.

Dział controllingu odpowiedzialny jest nie tylko za opracowanie i udostępnienie raportów, ale także za przygotowywanie komentarzy do raportów z wyjaśnieniem znacznych odchyleń od planu oraz okresowe omawianie wyników z poszczególnymi osobami odpowiedzialnymi za dane centrum odpowiedzialności.

Raporty tworzone są na podstawie danych pochodzących z rachunkowości. Narzędzia BI wykorzystywane w przedsiębiorstwie mogą czerpać dane z systemów ERP, w których gromadzone są informacje z rachunkowości. Dane, jakie mogą być wykorzystywane przy sporządzaniu raportów, to między innymi wielkość sprzedaży, wysokość poniesionych kosztów czy też pracochłonność. Przykładowe raporty zarządcze wykorzystujące koncepcję centrów odpowiedzialności, które można zaproponować, zawiera tabela 2.

Tabela 2. Przykładowe raporty zarządcze

Raport	Charakterystyka	Dostarczane informacje	Odbiorcy
Przychodów	prezentacja przychodów operacyjnych za dany okres i narastająco, osiągniętych ze sprzedaży produktów i usług	- osiągnięte przychody z działalności operacyjnej, - porównanie przychodów osiągniętych z zaplanowanymi, - wysokość osiągniętych przychodów w podziale na konkretnego klienta	- zarząd spółki, - menedżerowie odpowiedzialni za konkretnych klientów
Wyników	prezentacja wyników osiągniętych w danym okresie i narastająco, ze szczegółowym rozwinięciem kosztów, z wykorzystaniem rachunku kosztów zmiennych	- określenie wypracowanej marży pokrycia kosztów, - prezentacja struktury kosztów, - wskazanie mocnych i słabych stron działalności	- zarząd spółki, - menedżerowie wyższego i niższego szczebla (odpowiedzialni za konkretne centrum przychodów/ kosztów/ wyników)
Przychodowości	prezentacja czasu poświęconego na wytworzenie produktu/ usługi	- czas poświęcony na wytworzenie produktu/ usługi, - efektywność pracy, - zasadność cen	- zarząd spółki, - menedżerowie wyższego i niższego szczebla, - osoby zarządzające zespołami pracowników

Źródło: opracowanie własne.

Raportowanie zarządcze przy wykorzystaniu narzędzi *Business Intelligence* jest znacznym ułatwieniem dla działu controllingu, ponieważ nie wymaga okresowego (np. comiesięcznego) sporządzania raportów, na przykład przy wykorzystaniu arkusza kalkulacyjnego, co zazwyczaj wiąże się z potrzebą pozyskania danych, odpowiedniego ich dostosowania, obliczenia potrzebnych wielkości i dopiero sporządzenia raportu, który zazwyczaj musi być potem dostosowywany do potrzeb każdego odbiorcy, co jest bardzo pracochłonne. Raporty raz zaprojektowane w narzędziu BI są przez nie przetwarzane i automatycznie aktualizowane. W konsekwencji nie ma potrzeby ręcznego aktualizowania danych za każdym razem. Dzięki nowoczesnym rozwiązaniom informatycznym procedura tworzenia raportu nie jest skomplikowana i czasochłonna, a z uwagi na możliwość odświeżania raportów, często jednorazowa. Etapy sporządzania raportu mogą wyglądać w następujący sposób:

1. stworzenie odpowiedniego modelu danych poprzez wykorzystanie zapytań SQL, które łączą się ze wskazanymi tabelami w bazach danych, z których raport ma czerpać informacje;
2. wybór danych, które raport ma prezentować;
3. wskazanie, jakich okresów ma dotyczyć raport;
4. zaprojektowanie wyglądu raportu;
5. nadanie uprawnień odbiorcom i dostosowanie raportu do ich indywidualnych potrzeb.

Raport powinien zawierać dane rzeczywiste za konkretny okres, wielkości zaplanowane, różnicę między wielkościami rzeczywistymi a zaplanowanymi oraz odchylenie w procentach. Dzięki temu dobrze widać stopień realizacji planu i największe odchylenia. Na przykład miesięczny raport kosztowy może prezentować koszty ponoszone w przedsiębiorstwie w podziale na konkretne ośrodki odpowiedzialności (centra kosztów, przychodów i wyników, miejsca powstawania kosztów itd.) w układzie rodzajowym. Dzięki możliwościom, jakie dają narzędzia BI, raporty można rozwijać, oglądać „od ogółu do szczegółu”, łatwo filtrować według ośrodków odpowiedzialności czy grup kont, przedstawiać, dodawać i usuwać obiekty. Jeden dobrze zaprojektowany raport może być dostosowany do każdego odbiorcy, może zawierać dane, które dotyczą jego ośrodka odpowiedzialności.

Zadaniem działu controllingu, oprócz przygotowywania raportów, jest także ich omawianie. Aby cały proces raportowania zarządczego spełniał swoją funkcję, oprócz przedstawienia wyników niezbędna jest ich dogłębna analiza i przedstawianie możliwych rozwiązań problemów.

Po znalezieniu przyczyny odchylenia działu controllingu odpowiedzialny jest za sugerowanie możliwych rozwiązań i alternatyw, które przyczynią się do rozwiązania problemu i zapobiegną powstawaniu danego odchylenia w przyszłości. Jednak to do zarządzającego obszarem należy podjęcie ostatecznej decyzji, jak rozwiązać problem. Działu controllingu pełni tu jedynie funkcję doradczą.

4. Zakończenie

Dzięki wyodrębnieniu w przedsiębiorstwie w odpowiedni sposób ośrodków odpowiedzialności można wprowadzić skuteczny system raportowania zarządczego, będący podstawą do kontroli oraz analizy wykonania planu. Osoby odpowiedzialne za dany obszar otrzymują konkretne dane, które dotyczą ich centrów odpowiedzialności i na tej podstawie są w stanie na bieżąco analizować odchylenia od budżetu i zapobiegać wydarzeniom, które mogą szkodzić działalności przedsiębiorstwa.

Raporty zarządcze są coraz częściej wykonywane w narzędziach klasy *Business Intelligence*. Charakterystyka raportów może być różnicowana na podstawie wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności, dzięki czemu dane trafiają do osób, które są realnie odpowiedzialne za dany obszar i dzięki temu są w stanie na czas zaradzić odchyleniom i zagrożeniom.

Literatura

- Drury C., 2015, *Cost and Management Accounting*, Cengage Learning, Andover.
- Foremna-Pilarska M., 2015, *Controlling. Narzędzia i struktury*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Horngren C.T., Sundem G.L., Stratton W.O., 2002, *Introduction to Management Accounting*, Pearson Education, New Jersey.
- Nowak E., 2001, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Orzechowski R., 2005, *e-Business Intelligence*, E-mentor, <http://www.e-mentor.edu.pl/artukul/index/numer/9/id/143> (14.11.2015).
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Surmacz A.O., Brojak-Trzaskowska M., Porada-Rochoń M., Lubomska-Kalisz J., 2010, *Budżetowanie i controlling w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.

RESPONSIBILITY CENTRES ROLE IN MANAGEMENT REPORTING

Summary: The article presents the concept of responsibility centres, a long-term controlling tool, and their role in the management reporting. The use of responsibility centres in reporting based on Business Intelligence software helps with an effective analysis of budget execution and optimized decision-making which, as a result, should lead to company's performance improvement.

Keywords: responsibility centres, controlling, management reporting.

Streszczenie: W artykule omówiono problematykę podróży służbowej kierowcy. We wstępie przedstawiono ogólną definicję podróży służbowej oraz zwrócono uwagę na stałe miejsce wykonywania pracy. Następnie opisano przesłanki wprowadzenia odrębnej definicji podróży służbowej dla kierowców. Po krótko omówiona została sama definicja podróży służbowej kierowcy oraz jego czas pracy. W ostatnim punkcie opracowania przedstawiono świadczenia związane z podróżą służbową kierowcy. Podjęto próbę odpowiedzi na pytania, czy kierowcy przysługuje prawo do diety w przypadku wykonywania przejazdów na krótkich odcinkach oraz czy kierowcy transportu międzynarodowego należy się ryczałt za nocleg spędzony w kabinie pojazdu.

Słowa kluczowe: podróż służbowa, kierowca, delegacja, dieta, ryczałt, czas pracy kierowcy.

1. Wstęp

Zgodnie z art. 77⁵ Kodeksu pracy podróżą służbową pracownika jest wykonywanie na polecenie pracodawcy zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy pracownika [Ustawa z 26 czerwca 1974] (k.p.).

Bardzo ważną kwestią dotyczącą podróży służbowych jest stałe miejsce wykonywania pracy, które jest ustalane pomiędzy pracodawcą a pracownikiem w umowie o pracę. W zależności od tego, w jaki sposób zostanie ono uregulowane, będzie miało to istotny wpływ przy ustalaniu, czy dany wyjazd pracownika może zostać uznany za delegację czy też nie.

Biorąc po uwagę specyfikę wykonywania pracy różnych grup zawodowych oraz odnosząc się do miejsca wykonywania pracy, można ich podzielić na trzy grupy [Rotkiewicz 2013, s. 9-10, 14-16; GOFIN 2014, s. 6-7]:

- pracownicy stacjonarni – pracę swoją wykonują na konkretnym stanowisku (np. magazynier, pracownik biurowy), zazwyczaj określa się ich miejsce pracy jako pewien punkt geograficzny (np. siedziba pracodawcy, oddział) lub jako konkretny adres;
- pracownicy mobilni (w tym kierowcy) – praca ich polega w głównej mierze na przemieszczaniu się (np. przedstawiciel handlowy, serwisant, kierowca), miejsce ich pracy jest określane najczęściej jako pewien obszar geograficzny (np. teren danego województwa, powiatu);
- pracownicy typowo budowlani – specyfika ich pracy polega na konieczności okresowej zmiany miejsca pracy po zrealizowaniu poprzedniej inwestycji, ce-

lem rozpoczęcia kolejnej budowy w innym miejscu; miejsce ich pracy jest określone jako ruchome (zmiennie), są to najczęściej budowy (punkty), których realizacji podejmuje się pracodawca na określonym obszarze (na którym najczęściej poszukuje kolejnych zleceń).

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie definicji podróży służbowej kierowcy oraz przedstawienie świadczeń związanych z pokryciem kosztów z tego tytułu. W szczególności omówiono prawo do diety przy przejazdach na krótkich odcinkach oraz prawo do ryczałtu za nocleg spędzony w kabinie pojazdu. Przyjęte metody badawcze to studia literaturowe, analiza aktów prawnych, wyroków sądowych oraz wnioskowanie.

2. Przesłanki wprowadzenia odrębnej definicji podróży służbowej kierowcy

Kierowcy są jedyną grupą zawodową, dla której ustawodawca postanowił stworzyć odrębną definicję podróży służbowej. Została ona wprowadzona 3 kwietnia 2010 r. w wyniku nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców. Podyktowane było to wątpliwościami, jakie od dłuższego czasu pojawiały się w związku z ustalaniem, czy kierowca może być w delegacji.

Aby można było mówić o podróży służbowej, wyjazd pracownika musi się odbyć poza obszar, na którym stale i systematycznie wykonuje on swoją pracę. Ponadto powierzone pracownikowi zadanie służbowe powinno mieć cechę incydentalności (różnić się od pracy, jaką świadczy stale w ramach zatrudnienia). Stosowanie do kierowców kodeksowej definicji zgodnej z art. 77⁵ k.p. powodowało, że ich wyjazdy nie mogły być uznawane za podróż służbową (w przypadku realizowania przejazdów w granicach swojego stałego miejsca pracy). Co ostatecznie potwierdziła uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego: „Kierowca transportu międzynarodowego odbywający podróże w ramach wykonywania umówionej pracy i na określonym w umowie obszarze jako miejsce świadczenia pracy nie jest w podróży służbowej w rozumieniu art. 77⁵ § 1 k.p.” [Uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z 19 listopada 2008].

Również zlecenie zadania przewozowego poza obszar ustalony w umowie o pracę nie było podstawą do uznania tego wyjazdu za podróż służbową. Obowiązki, jakie realizował kierowca podczas wyjazdu, nie różniły się od zadań, jakie wykonywał na co dzień, tym samym nie miał cechy incydentalności, wymaganej do wystąpienia podróży służbowej¹. Spowodowało to, że kierowcy nie mieli prawa do świadczeń z tytułu podróży służbowych, a korzyści otrzymywane w związku z odbywanymi wyjazdami stanowiły znaczną część ich dochodu. Ich wynagrodzenie zasadnicze często oscylowało wokół płacy minimalnej, co powodowało niezadowolenie tej grupy zawodowej. Problem mieli również pracodawcy, gdyż nie byli w stanie ponieść

¹ Zob. wyrok SN z dnia 18 stycznia 2013 r., sygn. akt II PK 144/12.

kosztów oskładkowania i opodatkowania kwot, jakie wypłacali do tej pory kierowcom w formie diet i ryczałtów noclegowych [GOFIN 2014, s. 5, 17-18].

Dlatego ustawodawca postanowił tę sytuację zmienić, wprowadzając do ustawy o czasie pracy kierowców odrębną definicję podróży służbowej celem przyznania kierowcom prawa do świadczeń na zaspokojenie kosztów wyjazdów służbowych.

2.1. Podróż służbowa kierowcy – definicja

Zgodnie z art. 2 ust. 7 ustawy o czasie pracy kierowców [Ustawa z 16 kwietnia 2004] (CzasKierU) podróż służbowa kierowcy to każde zadanie służbowe polegające na wykonywaniu na polecenie pracodawcy:

- przewozu drogowego poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy, na rzecz którego kierowca wykonuje swoje obowiązki, oraz inne miejsca prowadzenia działalności przez pracodawcę, w szczególności filie, przedstawicielstwa i oddziały, lub
- wyjazdu poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy, na rzecz którego kierowca wykonuje swoje obowiązki, oraz inne miejsca prowadzenia działalności przez pracodawcę, w szczególności filie, przedstawicielstwa i oddziały w celu wykonania przewozu drogowego.

W pierwszym przypadku mamy do czynienia z wyjazdem załadowanym pojazdem lub przewożącym pasażerów. Z kolei druga sytuacja dotyczy wyjazdu do innej miejscowości bez załadunku lub pasażerów celem ich przyjęcia i wykonania przewozu.

Skutkiem wprowadzenia odrębnej definicji delegacji kierowców jest oderwanie ich od miejsca pracy, jakie zostało określone w umowie oraz rezygnacja z incydentalności na tle standardowych zadań służbowych. Po wprowadzeniu zmiany nie ma znaczenia, w jaki sposób zostało określone miejsce pracy kierowcy, ponieważ każdy wyjazd poza miejscowość, w której znajduje się siedziba, filia czy oddział pracodawcy, stanowić będzie podróż służbową [GOFIN 2014, s.17; Majewska 2015, s. 21].

2.2. Delegacja a czas pracy kierowcy

Czasem pracy kierowcy jest okres od rozpoczęcia do zakończenia wykonywania pracy, obejmujący wszystkie czynności związane z wykonywaniem przewozu drogowego (art. 6 ust. 1 CzasKierU) [Ustawa z 16 kwietnia 2004], takie jak:

- prowadzenie pojazdu;
- załadunek i rozładunek oraz nadzór nad nimi;
- nadzór oraz pomoc osobom wsiadającym i wysiadającym;
- czynności spedycyjne;
- obsługa codzienna pojazdów i przyczep;
- inne prace podejmowane w celu wykonania zadania służbowego lub zapewnienia bezpieczeństwa osób, pojazdu i rzeczy;

- niezbędne formalności administracyjne;
 - utrzymanie pojazdu w czystości.
- Do czasu pracy kierowcy zalicza się również (art. 6 ust. 2 i 3 CzasKierU):
- czas poza przyjętym rozkładem czasu pracy, kiedy pozostaje na stanowisku pracy w gotowości do wykonywania pracy, w szczególności podczas oczekiwania na załadunek lub rozładunek, których przewidywany czas trwania nie jest mu znany przed wyjazdem albo przed rozpoczęciem danego okresu;
 - przerwę w pracy trwającą 15 minut, którą zakład musi wprowadzić, jeżeli dobowy wymiar czasu pracy kierowcy wynosi co najmniej 6 godzin.

Omawiając relację czasu pracy i podróży służbowych wymienionej grupy zawodowej, można dojść do wniosku, że czas pracy kierowcy będzie się rozpoczynał wcześniej, niż nastąpi początek podróży służbowej. Dzień pracy kierowcy powinien zaczynać się od obsługi codziennej pojazdu, takiej jak kontrola jego stanu technicznego, która jest wliczana do czasu pracy. Dopiero po przeprowadzeniu czynności obsługowych kierowca rozpoczyna prowadzenie pojazdu (celem wykonania zadania przewozowego), i to w tym momencie rozpoczyna się podróż służbowa [Majewska 2015, s. 21]. Należy jednak zaznaczyć, że kierowca, który wykonuje przejazdy tylko na terenie miejscowości, w której pracodawca posiada swoją siedzibę, nie jest w podróży służbowej.

3. Świadczenia związane z podróżą służbową kierowców

Kierowcy przebywającemu w podróży służbowej przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z wykonywaniem zadania służbowego, które ustalane są na zasadach określonych w przepisach art. 77⁵ § 3-5 k.p. (art. 21a CzasKierU) [Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r.]. Przepisy te pozwalają zakładom, które nie są państwowymi lub samorządowymi jednostkami sfery budżetowej, ustalać warunki wypłacania należności z tytułu podróży służbowych w układzie zbiorowym pracy, w regulaminie wynagrodzenia lub w treści umowy o pracę (dotyczy pracodawców, którzy nie są związani układem lub nie mają obowiązku wydawania regulaminu wynagrodzenia).

Ustawodawca zastrzegł jednak, że wysokość diety za dobę podróży służbowej (zarówno krajowej, jak i zagranicznej) ustalonej dla pracowników zatrudnionych w prywatnym zakładzie pracy nie może być niższa niż dieta krajowa przysługująca pracownikom sfery budżetowej (obecnie wynosząca 30 zł)².

Dowolność w kształtowaniu świadczeń z tytułu delegacji nie oznacza, że pracodawca może wypłacać kwoty niższe od wydatków, jakie rzeczywiście poniósł. Pracodawca, ustalając wysokość świadczeń należnych z tytułu podróży służbowych,

² Zob. § 7 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. poz. 167).

powinien kierować się rzeczywistym kosztem utrzymania. Jeżeli faktyczne i niezbędne koszty poniesione przez pracownika (w związku z podróżą służbową) będą wyższe niż przepisy wewnątrzzakładowe je regulujące, to pracownikowi przysługuje roszczenie o zwrot udokumentowanych kosztów rzeczywistych [Stanowisko Komisji Prawnej GIP z 24 października 2013].

W przypadku nieokreślenia żadnych postanowień w wewnętrznych przepisach płacowych dotyczących prawa do świadczeń z tytułu podróży służbowych, pracodawca jest zobowiązany stosować wprost Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. poz. 167) (rozporządzenie o podróżach służbowych). Wspomniane rozporządzenie ustanawia podział na podróże krajowe oraz zagraniczne. Ich rozróżnienie wywiera wpływ nie tylko na zasady przyznawania świadczeń nabywanych przez pracownika w wyniku wyjazdu służbowego, ale również na ich wysokość. W rozporządzeniu została zamieszczona tabela zawierająca wysokość diet oraz limity na noclegi obowiązujące w poszczególnych państwach.

Ze względu na charakter pracy kierowcy głównymi świadczeniami, jakie przysługują mu z tytułu podróży służbowej, są diety oraz ryczałty za noclegi. W dalszej części artykułu omówiono prawo kierowcy do diety podczas krótkich przejazdów oraz prawo do ryczałtu za nocleg spędzony w kabinie pojazdu.

3.1. Diety przy krótkich przejazdach

Ustawa o czasie pracy kierowców w sposób ścisły określa, co należy rozumieć przez podróż służbową³ i w jakim przypadku ona występuje. Mimo wyraźnych ustawowych regulacji od lat pojawiał się problem, jak jednoznacznie rozliczać podróż służbową kierowcy w przypadku, gdy przejeżdżał on przez miejscowości, w których zlokalizowane były filie czy oddziały pracodawcy. Dosłowne rozumienie definicji prowadziło do uznania, że kierowca przerywa delegację z chwilą wjazdu lub wyjazdu z miejscowości będącej siedzibą, filią lub oddziałem firmy. Konsekwencją było osobne rozliczanie każdego odcinka trasy, który przypadał pomiędzy poszczególnymi oddziałami. Kierowcy, którzy wykonywali zadania na krótkich trasach, mogli w ciągu dnia odbyć nawet kilka takich podróży służbowych. W większości przypadków trwały one mniej niż 8 godzin, co skutkowało brakiem prawa do diety⁴. Takie jest również stanowisko Ministerstwa Infrastruktury z 2 sierpnia 2010 r. (znak: MR-1-jd/1042202/2010), uznając, że kierowca wykonujący przewozy poza miejscowością siedziby pracodawcy jest w podróży służbowej, przy czym podróż tę przery-

³ Zob. art. 2 ust. 7 ustawy o czasie pracy kierowców.

⁴ Zob. § 7 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. poz. 167).

wa wjazd w granice administracyjne każdej miejscowości, w której pracodawca prowadzi działalność gospodarczą (ma swoją filię, oddział) [Barczewska 2015a, s. 7].

Przedstawiona interpretacja przepisów budziła jednak wiele wątpliwości w praktyce. Pojawiły się sygnały o odmiennej interpretacji organów inspekcji pracy, jak również różna była praktyka firm w tym zakresie. Wobec ciągle pojawiających się wątpliwości Wydawnictwo GOFIN wystąpiło o opinię do Głównego Inspektoratu Pracy. GIP w stanowisku, które wydawnictwo otrzymało 16 marca 2015 r. (GNP-501/364-4560-3-1/15/PE-RP), uznał, że kierowca „który w celu realizacji zadania przewozowego wyrusza z miejscowości będącej siedzibą pracodawcy, a następnie przejeżdża przez kilka miejscowości, w których zlokalizowane są oddziały lub filie pracodawcy (dokonując w nich rozładunku i załadunku towaru) i powraca do bazy, jest w jednej podróży służbowej”. Ponadto GIP ocenił, że kierowca, który w celu wykonania zadania przewozowego wyjeżdża poza miejscowość siedziby pracodawcy, rozpoczyna podróż służbową z chwilą wyjazdu poza bramę zakładu, a nie dopiero po przekroczeniu granicy miasta [Barczewska 2015b, s. 1].

Biorąc pod uwagę zarówno stanowisko Głównego Inspektoratu Pracy, jak i postępowanie organów inspekcji pracy, można dojść do wniosku, że kierowcy należą się diety za krótkie przejazdy. Nie ma przy tym znaczenia fakt wjazdu w granice administracyjne miejscowości, w której pracodawca ma swoje oddziały, ponieważ nie przerywają one trwającej podróży służbowej. Natomiast czas jej trwania jest liczony od chwili wyjazdu z siedziby pracodawcy do momentu powrotu do siedziby.

3.2. Ryczałt za nocleg w kabinie pojazdu

Rozbieżności pojawiające się w związku z prawem do diet nie są jedynymi, występującymi w tej specyficznej grupie zawodowej, jaką są kierowcy. Jeszcze większe wątpliwości są związane z prawem kierowców do ryczałtów za nocleg spędzony w kabinie pojazdu.

Pracownikowi w czasie podróży służbowej przysługuje zwrot kosztów noclegu, o ile nocował w warunkach określonych w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowych. Zgodnie z § 16 (rozporządzenia o podróżach służbowych) zwrot kosztów następuje w oparciu o rachunek lub fakturę (wystawioną przez podmiot świadczący usługi hotelowe) lub w postaci ryczałtu. Wysokość ryczałtu za nocleg wynosi 150% diety w przypadku krajowej podróży służbowej oraz 25% limitu noclegowego w przypadku zagranicznej podróży służbowej. Ryczałt noclegowy przysługuje pracownikowi, który nie miał zapewnionego bezpłatnego noclegu oraz nie przedstawił rachunku potwierdzającego poniesienia kosztu noclegu [GOFIN 2015, s. 1].

Kierowcy międzynarodowi odbywają z reguły długie podróże służbowe, często – nie mając zapewnionego bezpłatnego noclegu w hotelu – korzystają tylko z kabiny swojego pojazdu. Przepisy rozporządzenia o podróżach służbowych nie regulują kwestii czy umożliwienie kierowcy spania w kabinie pojazdu można kwalifikować jako zapewnienie pracownikowi bezpłatnego noclegu w podróży zagranicznej.

W związku z brakiem jednoznacznych uregulowań prawnych problem ryczałtów noclegowych dla kierowców był poruszany w wielu wyrokach Sądu Najwyższego.

W wyroku z dnia 19 marca 2008 r. (sygn. akt I PK 230/07) Sąd Najwyższy uznał, że stworzenie kierowcy możliwości nocowania w kabinie ciągnika nie jest równoznaczne z zapewnieniem bezpłatnego noclegu. W uzasadnieniu tego orzeczenia SN stwierdził, że ustawodawca celowo odwołał się w przepisach, które regulują podróże służbowe do cen hoteli, uznając, że zapewniają one warunki odpoczynku porównywalne z domowymi, co umożliwia pracownikowi pełne zregenerowanie sił.

W podobnym tonie wypowiedział się SN w wyroku z dnia 1 kwietnia 2011 r. (sygn. akt II PK 234/10). Zdaniem tego Sądu pracodawca zapewnia pracownikowi bezpłatny nocleg poza hotelem, jeżeli umożliwia mu przenocowanie w warunkach podobnych do warunków hotelowych (w budynku, w domku kempingowym) [Majdek 2014, s. 12]⁵.

Zupełnie odmienny pogląd zaprezentował SN w wyroku z 4 czerwca 2013 r. (sygn. akt II PK 296/12). Sąd Najwyższy uznał, że brak szczególnych regulacji w przepisach odnoszących się do jakości noclegu świadczy o tym, że ustawodawca ma świadomość specyfiki pracy kierowcy, która związana jest ze stałym przemieszczaniem się i korzystaniem z noclegów w miejscu wybieranym przez kierowcę. Sąd ten uznał również, że zgoda kierowcy na korzystanie z noclegów w kabinie pojazdu pozbawia go możliwości dochodzenia ryczałtu hotelowego [GOFIN 2014, s. 25-27].

W wyniku powyższych rozbieżności sprawą zajął się skład 7 sędziów Sądu Najwyższego, który to w uchwale z 12 czerwca 2014 r. (sygn. akt II PZP 1/14) stwierdził, że zapewnienie kierowcy samochodu ciężarowego odpowiedniego miejsca do spania w kabinie tego pojazdu podczas wykonywania przewozów w transporcie międzynarodowym nie stanowi zapewnienia przez pracodawcę bezpłatnego noclegu, co powoduje, że pracownikowi przysługuje zwrot kosztów noclegu.

Wymieniona uchwała spowodowała, że bardzo wielu kierowców zaczęło się domagać od swoich pracodawców wypłat zaległych ryczałtów za nocleg (nawet za 3 lata wstecz). Branża transportowa uważała, że może to doprowadzić do upadłości wielu mniejszych firm.

Związek Pracodawców „Transport i Logistyka Polska” po przygotowaniu ekspertyzy na temat obowiązujących regulacji złożył 10 lutego 2015 r. wniosek do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności z konstytucją przepisów o czasie pracy kierowców, kodeksu pracy i rozporządzeń ministra pracy i polityki społecznej w zakresie dotyczącym kosztów noclegu kierowców [Słowik 2015, s. B4].

Na problem dotyczący ryczałtów za noclegi kierowców zwrócił uwagę również Rzecznik Praw Obywatelskich. Z komunikatu opublikowanego 28 października 2015 r. na stronie internetowej www.rpo.gov.pl, można przeczytać, że Rzecznik zwrócił się do Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju z prośbą o przedstawienie informacji na temat planowanych zmian legislacyjnych w zakresie rozliczania kosztów

⁵ Zob. także: wyrok SN z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt II PK 44/12.

noclegu kierowców samochodów ciężarowych oraz o przedstawienie zakładanych terminów wprowadzenia w życie odpowiednich przepisów. Dalej w komunikacie można przeczytać, że w opinii Rzecznika istnieje pilna potrzeba wprowadzenia regulacji ustawowych dostosowanych do specyfiki pracy kierowców zatrudnionych w transporcie międzynarodowym. Obecnie obowiązujące odesłanie do przepisów dotyczących pracowników sfery budżetowej nie przystaje do specyficznych warunków pracy kierowców, w szczególności wykonujących przewozy w transporcie międzynarodowym [Komunikat RPO z 28 października 2015].

Po przeanalizowaniu przedstawionych wyroków można dojść do wniosku, że na chwilę obecną (listopad 2015 r.) pracodawca musi się liczyć z tym, że za każdy nocleg spędzony w kabinie pojazdu kierowcy należy się ryczałt. Jednak sprawa nie jest jeszcze zamknięta, ponieważ oczekuje na wyrok Trybunału Konstytucyjnego. Jednak niezależnie od wyroku TK istnieje duża potrzeba uregulowania w przepisach kwestii związanych z ryczałtami za nocleg w przypadku kierowców transportu międzynarodowego, aby w przyszłości nie było wątpliwości, czy kierowcy mają prawo do tego typu świadczeń oraz na jakich dokładnie zasadach.

4. Zakończenie

Ze względu na specyfikę pracy kierowców ogólne przepisy dotyczące podróży służbowych nie mogły być stosowane do tej grupy zawodowej. Co skutkowało tym, że nigdy nie byli w podróży służbowej. Wprowadzenie przez ustawodawcę odrębnej definicji podróży służbowej dla kierowców w ustawie o czasie pracy kierowców było dobrym rozwiązaniem, ponieważ pozwoliło to przyznać im prawa do świadczeń na zaspokojenie kosztów wyjazdów służbowych. Jednak nie wszystkie kwestie związane z delegacją kierowcy zostały dostatecznie uregulowane. W sprawie należności przysługujących na pokrycie wymienionych kosztów następuje odwołanie do ogólnych przepisów Kodeksu pracy oraz do Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. Między innymi te ogólne regulacje doprowadziły do wątpliwości związanych z prawem kierowców do diety na krótkich przejazdach oraz z prawem do ryczałtu za nocleg w kabinie pojazdu. Dlatego należałoby się zastanowić, czy nie lepszym rozwiązaniem byłoby określić w ustawie o czasie pracy kierowców kwestie związane z należnościami dla kierowców, bez odwoływania się do przepisów Kodeksu pracy oraz wymienionego rozporządzenia.

Literatura

- Barcewska A., 2015a, *Krótkie podróże kierowcy z prawem do diety*, Gazeta Podatkowa, nr 28 (1173), s. 7.
- Barcewska A., 2015b, *Krótkie przejazdy nie zabiorą diety*, Gazeta Podatkowa, nr 26 (1171), s. 1.
- GOFIN, 2014, *Podróże służbowe, w tym kierowców*, Dodatek nr 8 do Ubezpieczeń i Prawa Pracy.

- GOFIN, 2015, *Podróże służbowe kierowców*, Dodatek 1 do nr. 38 Gazety Podatkowej.
- Komunikat Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 28 października 2015 r. <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/rozliczanie-noclegu-kierowcow-samochodow-ciezarowych> (12.11.2015).
- Madejek E., 2014, *Jak rozliczać podróże służbowe kierowców?*, Gazeta Podatkowa, nr 27 (1068), s. 12.
- Majewska R., 2015, *Podróże pracowników i innych grup zawodowych: rozliczenia, składki, podatki*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa.
- Rotkiewicz M., 2013, *Podróże służbowe: komentarz do przepisów z przykładami rozliczeń*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. poz. 167).
- Słowik P., 2015, *Nad sytuacją branży transportowej powinien pochylić się Trybunał Konstytucyjny*, Dziennik Gazeta Prawna, nr 30 (3923), s. B4.
- Stanowisko Głównego Inspektoratu Pracy z dnia 16 marca 2015 r. w sprawie podróży służbowej kierowcy (GNP-501/364-4560-3-1/15/PE-RP), <http://www.pogotowiekadrowe.pl/documents/najnowsze%20stanowiska20150523.htm> (12.11.2015).
- Stanowisko Komisji Prawnej Głównego Inspektora Pracy z dnia 24 października 2013 r. w sprawie dopuszczalności dowolnego kształtowania przez pracodawcę niebędącego państwową lub samorządową jednostką sfery budżetowej wysokości i rodzaju świadczeń (innych niż diety) oraz zasad wypłaty należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową, <http://www.gofin.pl/-/17,1,95,176063,okreslenie-w-przepisach-placowych-wysokosci-diet-i-innych.html> (12.11.2015).
- Stanowisko Ministerstwa Infrastruktury z dnia 2 sierpnia 2010 r. w sprawie podróży służbowej kierowcy, który w ciągu 1 doby kilkakrotnie pokonuje krótkie trasy (MR-1-jd/1042202/2010), <http://www.pogotowiekadrowe.pl/documents/stanowisko%20MI%20w%20sprawie%20podrozy%20sluzbowych%20kierowcow.htm> (12.11.2015).
- Uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 12 czerwca 2014 r., sygn. akt II PZP 1/14.
- Uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II PZP 11/08.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców, Dz.U. z 2004, nr 92, poz. 879 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, Dz.U. z 1974, nr 24, poz. 141 z późn. zm.
- Wyrok SN z dnia 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt II PK 234/10.
- Wyrok SN z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt II PK 296/12.
- Wyrok SN z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt II PK 44/12.
- Wyrok SN z dnia 18 stycznia 2013 r., sygn. akt II PK 144/12.
- Wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., sygn. akt I PK 230/07.

BUSINESS TRIP OF A DRIVER

Summary: The article discusses the issues of a driver on business trip. In the introduction it provides a general definition of business trip and the permanent place of work. Then it describes the reasons of introducing the separate definition of business trip for drivers. Next the article discusses business trip of a driver and the driver's work time. In the last section of the article there are presented the related benefits of a business trip for a driver. At the very end it attempts to answer the question whether a driver is entitled to a daily allowance when making journeys over short distances, and whether a driver of international transport should be paid a lump sum for spending a night in the cabin of the vehicle.

Keywords: business trip, driver, business trip, daily allowance, lump sum, driver's work time.

Streszczenie: Prawo do wynagrodzenia jest niezbywalnym prawem pracownika. Z reguły przysługuje ono jedynie za pracę wykonaną, jednakże zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa pracy występują sytuacje, w których stwierdzona została zasadność wypłaty określonej płacy pracownikowi, mimo braku świadczenia pracy. Zgodnie z celem artykułu przytoczone zostały pewne przypadki niewykonywania pracy – przestój oraz dyżur, zgodnie z którymi rozstrzygana była należność płacy na podstawie obowiązujących aktów prawnych. W artykule zawarto również przykłady, na podstawie których omówiono zarówno zasadność wypłaty wynagrodzenia, jak i sposób jego należytego naliczenia.

Słowa kluczowe: wynagrodzenie, czas pracy, przestój, dyżur.

1. Wstęp

Wynagradzanie pracownika jest podstawowym obowiązkiem pracodawcy. Stanowi ono jeden z najważniejszych kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo. Oczywiście zdaje się okoliczność wynagradzania zatrudnionych za wykonaną pracę, natomiast interesującym punktem jest zasadność wypłacania wynagrodzenia pracownikom w momencie niewykonywania obowiązków.

Celem artykułu jest przedstawienie pewnych niejednoznacznych sytuacji braku świadczenia pracy oraz rozstrzygnięcie należności zarówno wypłaty, jak i sposobu naliczenia wynagrodzenia.

2. Definicja wynagrodzenia

Najbardziej ogólnym pojęciem wynagrodzenia spotkanym w pracach ekonomicznych jest: „zapłata, jaką organizacja daje pracownikowi w zamian za jego pracę” [Griffin 1996, s. 444]. Definicję tę należy uzupełnić o aspekt czasowy, ponieważ zatrudniony otrzymuje ustaloną sumę pieniędzy za wykonane działanie w danym okresie, periodycznie, w ustalonych terminach. Przykładowo, w związku z umową o pracę może to być wynagrodzenie tygodniowe, miesięczne, roczne, a w przypadku umowy o dzieło – po wykonaniu określonych czynności.

Istotnym punktem dotyczącym płac jest ich roszczeniowość. Pracownikowi przysługuje roszczenie przed sądem zarówno o wynagrodzenie zasadnicze, jak i o inne składniki mu należne [Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2007].

Zatem aby przytoczyć pełną i wyczerpującą definicję płac, należy wziąć pod uwagę następujące czynniki: czas, wystąpienie stosunku pracy, roszczeniowość, otrzymanie określonej zapłaty.

Mając na uwadze te elementy, można zdefiniować pojęcie wynagrodzenia jako określony ekwiwalent otrzymany przez pracownika na podstawie umowy z pracodawcą za wykonaną pracę w danym czasie.

3. Szczególne przypadki form niewykonywania pracy

Wynagrodzenie przysługuje pracownikowi w głównej mierze za czas przepracowany, jednakże w Kodeksie pracy przedstawione są odstępstwa od tej reguły. Przykładem może być urlop wypoczynkowy, urlopy okolicznościowe czy przebywanie pracownika na zwolnieniu z powodu choroby.

Do grupy odpłatnych form niewykonywania pracy można zaliczyć sytuacje wynikające z przyczyn niezależnych od pracownika, na przykład gotowość do pracy oraz przestój. Przestojem nazwać można sytuację, gdy występuje nieplanowana tymczasowa przerwa w świadczeniu pracy. Ten rodzaj sytuacji można pogrupować na:

- zależne od pracownika,
- zależne od pracodawcy,
- niezależne od żadnej ze stron, np. skutek warunków atmosferycznych [Kosacka, Olszewski 2015, s. 340-343].

Do przestoju najczęściej dochodzi z powodu:

- awarii urządzeń,
- błędów technologicznych,
- przerw w dopływie energii elektrycznej,
- braku potrzebnych materiałów,
- warunków atmosferycznych,
- wypadków w pracy,
- niewłaściwego zarządzania pracą [Sekuła 2013, s. 266-267].

Przesłanką uprawniającą zatrudnionego do otrzymania wynagrodzenia za czas przestoju jest pozostanie w gotowości do pracy. Gotowość do pracy według definicji Sądu Najwyższego to „stan świadomości i woli pracownika obiektywnie zdolnego do wykonania pracy, polegająca na rezygnacji z pełnej swobody dysponowania swoją osobą i czasem, na godzeniu się na ograniczenie tejże wolności na rzecz pracodawcy” [Wyrok Sądu Najwyższego z 10 kwietnia 2007]. Przejawia się ona w pozostaniu zatrudnionego do dyspozycji pracodawcy, w zamierzeniu oraz stanie zdolnym do wykonania obowiązków, a niemożność ich wykonania spowodowana jest przyczynami zależnymi od pracodawcy. Nie można traktować pracownika jako gotowego do pracy, gdy jest on niezdolny do jej wykonania ze względu na chorobę lub nietrzeźwość. Wolę do pracy zatrudniony może przedstawić na kilka sposobów. W sytuacji gdy przestój jest krótkoterminowy, wyrażeniem woli może być np. obecność pracownika na terenie przedsiębiorstwa, a gdy przestój jest długoterminowy – pisemne lub ustne oświadczenie [Styczyński 2014, s. 136].

W przypadku gdy przestój nie jest zawiniony przez pracownika, przysługuje mu wypłata wynagrodzenia. Jeśli zatrudniony jest opłacany w stałej wysokości (stawka miesięczna lub godzinowa), wielkość wynagrodzenia wynika z osobistego zaszeregowania, czyli jedynie z wartości płacy zasadniczej. Aby obliczyć należne wynagrodzenie przysługujące jedynie za czas przestoju przy stawce miesięcznej, należy podzielić stawkę miesięczną przez liczbę godzin, które pracownik powinien przepracować w danym miesiącu [Kosacka, Olszewski 2015, s. 342-343].

Przykład 1

Pani Ania zatrudniona jest na podstawie umowy o pracę. Miesięczna płaca zasadnicza: 3100 zł. Przestój niezawiniony przez panią Anię trwał 10 godzin we wrześniu br. We wrześniu było 176 godzin do przepracowania.

Wynagrodzenie zasadnicze, podzielone przez liczbę godzin do przepracowania we wrześniu daje 17,61 zł za godzinę pracy. Przestój trwał 10 godzin, więc pani Ani przysługuje wynagrodzenie w wysokości 176,10 zł za przestój. Miesięczna płaca pani Ani nie ulega zmianie.

W przypadku nieokreślenia płacy zasadniczej (np. praca w formie prowizyjnej, akordowej czy zadaniowej) pracownikowi należy się 60% całości wynagrodzenia, czyli oprócz płacy zasadniczej wlicza się również np. dodatki stażowe czy premie regulaminowe¹. W celu obliczenia należnej płacy za czas niezawinionego przestoju należy składniki zmienne otrzymane w okresie od 3 do 12 miesięcy poprzedzających miesiąc wystąpienia przestoju podzielić przez liczbę godzin przepracowanych w tym okresie.

Przykład 2

Pan Jan pracuje w systemie akordowym. W listopadzie nastąpił przestój, który trwał 10 godzin. Pan Jan w okresie od sierpnia do października otrzymał kolejno następujące wynagrodzenie: 2500 zł, 2980 zł, 3000 zł. W sierpniu przepracował 168 godzin, we wrześniu – 176 godzin, w październiku – 176 godzin.

Otrzymane wynagrodzenie w sumie: 8480 zł.

Przepracowany czas w sumie: 520 godz.

$8480 : 520 = 16,31 \text{ zł/godz.}$,

$16,31 \times 60\% = 9,78 \text{ zł/godz.}$,

$9,78 \times 10 = 97,8 \text{ zł}$ – należne wynagrodzenie za czas przestoju.

Jeżeli przestój spowodowany jest z winy pracownika, wynagrodzenie nie przysługuje. Bez znaczenia pozostaje fakt, czy było to spowodowane celowym działaniem zatrudnionego, czy nieumyślnym efektem jego pracy. Decyzja nie jest zależna również od stopnia jego zawinienia [Wojciechowska 2013, s. 225].

¹ Kodeks pracy, art. 81, ust.1.

Pracodawca ma możliwość powierzenia pracownikowi wykonywania innych obowiązków w czasie występowania przestoju. Praca ta powinna odpowiadać kwalifikacjom zatrudnionego, aby był on w stanie ją wykonać. Jeśli przestój wynikał z przyczyn niezależnych od pracownika, lecz zależnych jedynie od pracodawcy, wynagrodzenie za wykonaną pracę nie może być niższe niż płaca, którą pracownik powinien otrzymać, gdyby przestój nie zaistniał. Natomiast jeżeli przestój jest skutkiem działań zatrudnionego, za wykonanie innego zadania zleconego przez pracodawcę należy się wynagrodzenie za pracę jedynie faktycznie wykonaną [Wojciechowska 2013, s. 226].

W przypadku gdy przestój spowodowany złymi warunkami atmosferycznymi, a wykonanie przez zatrudnionego obowiązku pracy jest od nich uzależnione (np. prace budowlane, rolne), wynagrodzenie jest zasadne pod warunkiem uwzględnienia tego faktu w przepisach prawa pracy. Sam Kodeks pracy nie narzuca pracodawcy obowiązku opłacania w takiej sytuacji swoich pracowników [Wojciechowska 2013, s. 226].

Inną szczególną formą niewykonywania pracy jest czas pełnienia przez zatrudnionego dyżuru. Dyżur jest okresem pozostania w gotowości do wykonania obowiązku pracy w zakładzie lub innym wyznaczonym miejscu poza normalnymi godzinami pracy pracownika. Czas pełnienia dyżuru przez zatrudnionego nie może godzić w jego prawo do odpoczynku, zarówno dobowego, jak i tygodniowego. Oznacza to, że w ciągu 24 godzin pracownik musi mieć zapewnionych 11 godzin odpoczynku, a w ciągu 7 dób – nieprzerwanie 35 godzin. Istnieją dwie formy pełnienia dyżuru – domowy oraz poza domem zatrudnionego. W przypadku dyżuru domowego pracownikowi, który nie pełnił żadnych czynności pracowniczych, nie przysługuje wynagrodzenie ani urlop za ten okres. Natomiast w sytuacji pełnienia dyżuru poza domem zatrudnionemu należy się rekompensata, która może być udzielona dwojako:

- udzielenie urlopu za czas dyżuru przy zachowaniu normalnej płacy za pracę,
- w przypadku nieudzielenia czasu wolnego – wynagrodzenie obliczane na tych samych zasadach obowiązujących w sytuacji przestoju niezawinionego przez pracownika (przykłady 1 i 2) [INFOR.PL, 2015, s. 15].

W czasie pełnienia dyżuru zatrudniony nie świadczy żadnych czynności pracowniczych, więc co do zasady okresu pełnienia dyżuru nie wylicza się do czasu pracy. Jednak w sytuacji, gdy podczas odbywania dyżuru została wykonana efektywna praca, pracownikowi należy zaliczyć dane godziny do czasu pracy. Jeżeli podczas wykonywania obowiązków przekroczony został normalny wymiar czasu pracy zatrudnionego, okres ten będzie stanowił godziny pracy nadliczbowej [Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 4 czerwca 2002].

4. Zakończenie

Zgodnie z przedstawionymi sytuacjami należy mieć na uwadze, iż zasadność wypłaty wynagrodzenia nie odnosi się jedynie do pracy wykonanej. Na podstawie przytoczonych przykładów wykazana została zasadność otrzymania przez pracownika stosownej płacy również w sytuacji niewykonywania obowiązku pracy. Zarówno pracodawca, jak i zatrudniony powinni mieć świadomość występowania takiego zjawiska, aby w sposób prawidłowy zastosować się do obowiązujących przepisów prawa.

Literatura

- Griffin R.W., 1996, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa.
- INFOR.PL, 2015, *Leksykon kadrowo płacowy* nr 8/2015.
- Kosacka D., Olszewski B., 2015, *Leksykon pracodawcy – prawa i obowiązki pracodawcy od A do Z*, Unimex, Wrocław.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 4 czerwca 2002 r. (III PZP 9/02).
- Sekula Z., 2013, *Struktury wynagradzania pracowników*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Styczyński R., 2014, *Leksykon kadrowego*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz.U. z 2014, poz. 1502 z późn. zm.).
- Wojciechowska D., 2013, *Urlopy i zwolnienia z obowiązku świadczenia pracy*, ODDK, Gdańsk.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 kwietnia 2007 r. (I PK 126/07).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2007 r. (I PK 242/06).

NON-PERFORMANCE OF WORK AND RATIONALE PAYMENT OF WAGES ON THE BASIS OF STOPPAGE AND DUTY

Summary: The right to remuneration is nonnegotiable right of any employee. Generally, every person should be entitled to receive the salary only when the given work is done. However, in accordance with the applicable rules of labor law, there are situations under which it was affirmed to set a particular payment of wages to an employee, despite the lack of provision of work. According to the purpose of the article, there were quoted some instances of non-performance of work – stoppage or duty, in accordance with which a claim against wages was resolved on the basis of existing legislation. Moreover, the article includes examples on the basis of which we discuss the rationale payment of wages, and the method of its calculation.

Keywords: remuneration, working time, stoppage, duty.