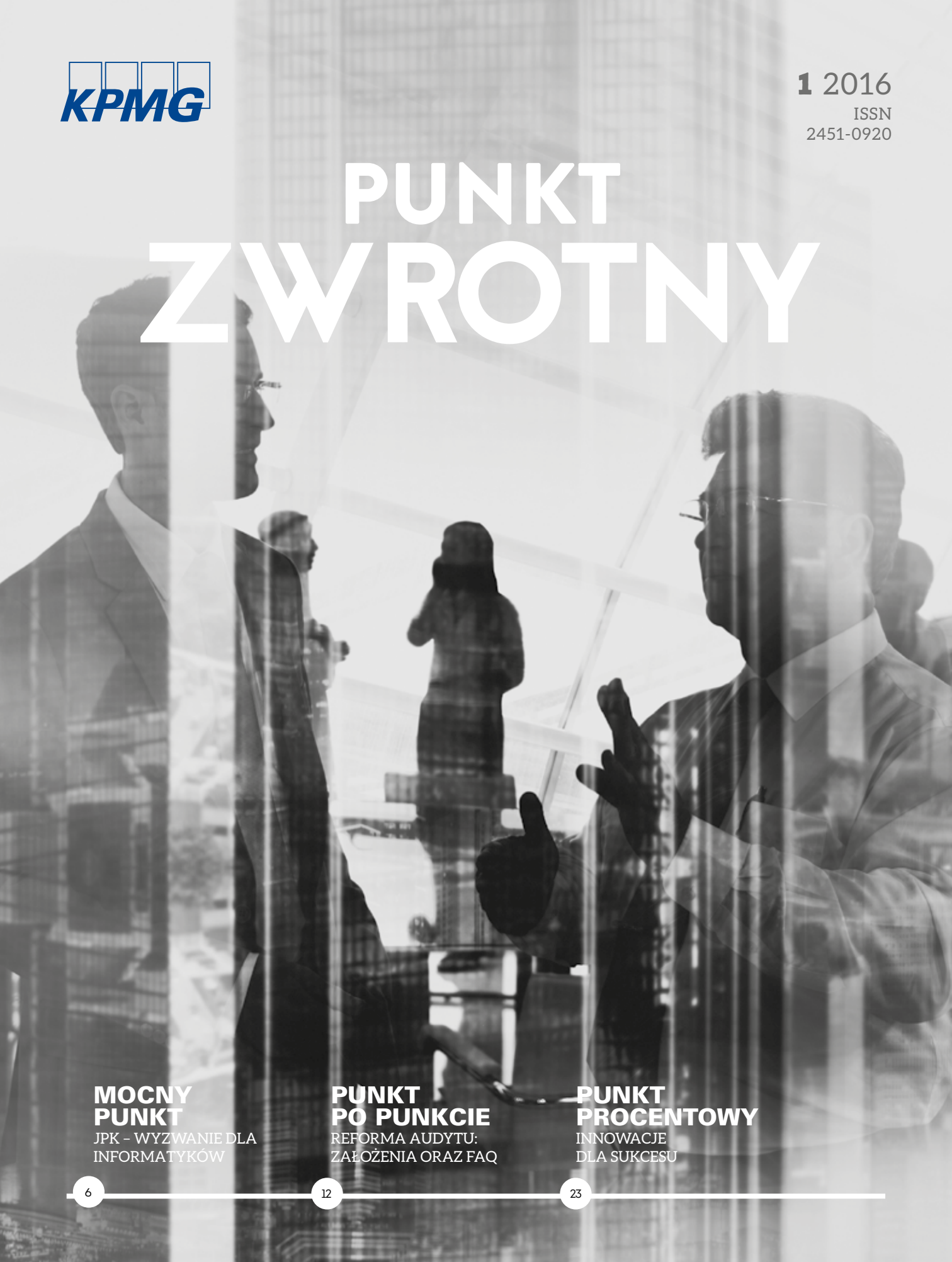


PUNKT ZWROTNY



MOCNY PUNKT

JPK - WYZWANIE DLA
INFORMATYKÓW

PUNKT PO PUNKCIE

REFORMA AUDYTU:
ZAŁOŻENIA ORAZ FAQ

PUNKT PROCENTOWY

INNOWACJE
DLA SUKCESU

PUNKT ZWROTNY

3

Spis treści

4

Eksperci wydania

MOCNY PUNKT

6

Jednolity Plik Kontrolny: wyzwanie dla informatyków – wywiad z **Andrzejem Tajchertem**

PUNKT STRATEGICZNY

8

4 kroki do rozwoju organizacji zakupowych – **J. Karasek, K. Cichoń**

PUNKT PO PUNKCIE

12

Reforma audytu: założenia oraz FAQ – **A. Müller-Grządka, M. Domagała**

16

Czy to już koniec odpisów? – **M. Łągiewka**

PUNKT PROCENTOWY

20

Kiedy nabywca przedsiębiorstwa odpowiada za jego długi? Podstawy prawne w pytaniach i odpowiedziach – **T. Kamiński**

23

Innowacje dla sukcesu – **J. Kalinowski**

26

Badania i rozwój? Z ulgą! – **K. Żagun**

PUNKTY KARNE

30

Prokura łączna z członkiem zarządu – niedopuszczalna – **R. Bonecka**

PUNKT WIDZENIA

33

VAT: wiedza czy intuicja? – **T. Grunwald**

Wydawca:
KPMG Sp. z o.o.

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
tel. +48 22 528 11 00
fax +48 22 528 10 09
kpmg.pl

Redaktor naczelna:
Magdalena Maruszczak

Redaktor prowadzący:
Krzysztof Krzyżanowski

Realizacja:
Skivak Sp. z o.o.





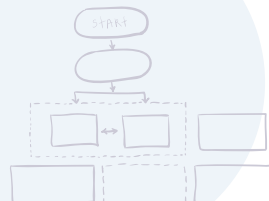
JERZY KALINOWSKI

partner, szef grupy doradczej w sektorze nowych technologii, telekomunikacji i mediów w KPMG w Polsce i w Europie Środkowo-Wschodniej



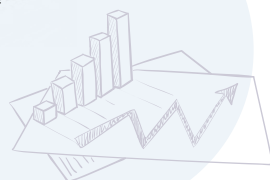
JAN KARASEK

partner w dziale usług doradczych w KPMG w Polsce



AGNIESZKA MÜLLER-GRZĄDKA

dyrektor w dziale audytu ogólnego w KPMG w Polsce



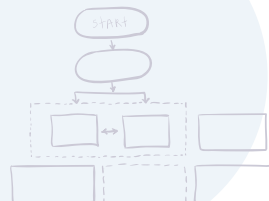
KIEJSTUT ŻAGUN

dyrektor, szef zespołu ulg i dotacji w KPMG w Polsce



KATARZYNA CICHON

executive consultant w dziale usług doradczych w KPMG w Polsce



TOMASZ GRUNWALD

partner, szef zespołu ds. VAT w KPMG w Polsce



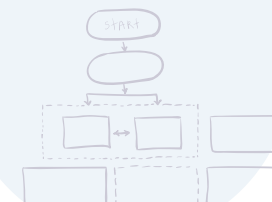
MARCIN ŁĄGIEWKA

dyrektor w zespole wycen w grupie Deal Advisory w KPMG w Polsce



ANDRZEJ TAJCHERT

partner w dziale usług doradczych w zespole doradztwa informatycznego w KPMG w Polsce



TOMASZ KAMIŃSKI

radca prawny w kancelarii prawnej D. Dobkowski sp. k. stowarzyszonej z KPMG w Polsce



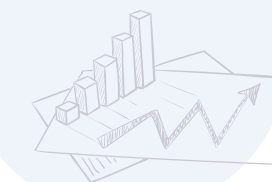
RENATA BONECKA

radca prawny w kancelarii prawnej D. Dobkowski sp. k. stowarzyszonej z KPMG w Polsce



MARCIN DOMAGAŁA

partner w dziale audytu ogólnego w KPMG w Polsce



Jednolity Plik Kontrolny: WYZWANIE DLA INFORMATYKÓW

WPROWADZENIE
JEDNOLITEGO PLIKU
KONTROLNEGO JEST DUŻYM
WYZWANIEM – NIE TYLKO
PODATKOWYM, ALE
TAKŻE INFORMATYCZNYM.
NA PYTANIA REDAKCJI
MAGAZYNU „PUNKT
ZWROTNY” ODPOWIADA
ANDRZEJ TAJCHERT,
PARTNER W KPMG
W POLSCE.

ANDRZEJ TAJCHERT

partner w dziale usług doradczych
w zespole doradztwa informatycznego
w KPMG w Polsce
atajchert@kpmg.pl

Ma ponad 20 lat doświadczenia zawodowego m.in. we wdrażaniu systemów informatycznych po stronie producentów oprogramowania oraz po stronie klientów, zarządzał także działami informatycznymi i dużymi zespołami wdrożeniowymi w Polsce i za granicą. W KPMG od 2004 r. prowadzi projekty dotyczące zarządzania transformacją organizacyjną i procesową wynikającą ze zmiany narzędzi informatycznych oraz pojawieniem się nowych technologii cyfrowych. Przeprowadza audyty problematycznych projektów informatycznych i wdraża programy naprawcze.

PUNKT ZWROTNY (PZ) ♦ Jednolity Plik Kontrolny (JPK) to temat, który ostatnio bardzo interesuje Klientów. Widać to było na ostatnim Kongresie Podatków i Rachunkowości KPMG, a także na ostatnim webinarium, na którym odnotowano ponad 700 rejestracji... dlaczego?

ANDRZEJ TAJCHERT (AT) ♦ Rzeczywiście temat wzbudza nie tylko zainteresowanie, ale i emocje. Wynika to z faktu, że podatnicy – od 01.07.2016 r. duże firmy, od 01.01.2017 r. średnie i małe – będą musieli udostępniać na żądanie kontroli skarbowej większość swoich danych z systemów finansowo-księgowych oraz obowiązkowo przesyłać rejestry VAT. I to na największym możliwym poziomie szczegółowości – z konkretnymi liniami faktury czy ruchu magazynowego włącznie. To ogrom informacji, ujawnienie w zasadzie finansów firmy „od kuchni” – co, od kogo i za ile kupujemy, za ile sprzedajemy, jak to księgujemy.

PZ ♦ Dlaczego firmy boją się ujawnienia tych danych kontroli skarbowej?

AT ♦ Przede wszystkim boją się wycieku danych. Ministerstwo dopiero opracowuje nowe rozporządzenia dotyczące np. szyfrowanej transmisji danych JPK na portal MF. Brak też regulacji i klarownych procedur wyjaśniających, komu i jak te dane mogą być udostępniane. Dotychczasowe przepisy były dostosowane do dokumentów papierowych, a nie masowej informacji elektronicznej. Trzeba sobie uświadomić, że w tych plikach będą także dane osobowe, choćby w JPK od naszego dostawcy energii.

PZ ♦ Po co więc Ministerstwo Finansów wdraża tak ryzykowne narzędzie?

AT ♦ To nieuchronne. Aby skutecznie kontrolować działania współczesnych firm, nie ma innego wyjścia, jak tylko pobrać ich wszystkie dane i kontrolować je specjalnym oprogramowaniem. Będzie ono wyszukiwało nieprawidłowości czy świadome działania skutkujące zaniżaniem podatków. To zresztą jest trend ogólnoswiatowy. JPK jest inicjatywą sformułowaną przez OECD. Są kraje, takie jak Portugalia czy Brazylia, gdzie systemy elektronicznej kontroli transakcji gospodarczych działają od pewnego czasu.

PZ ♦ A więc Polska czerpie z tych doświadczeń?

AT ♦ Tak, choć format polskich plików JPK jest, niestety, różny od standardu proponowanego przez OECD.

PZ ♦ Niestety?

AT ♦ Tak, moim zdaniem polski JPK nie pozwoli na skuteczne analizy powiązań pomiędzy danymi, np. pomiędzy fakturami a płatnościami, między dostawami a fakturami, szczególnie w bardziej skomplikowanych przypadkach jak np. jedna płatność do wielu faktur i do wielu dostaw. Zapewne po wdrożeniu JPK czeka podatników wiele zmian jego zawartości.

PZ ♦ To, jak rozumiem, zadanie dla Ministerstwa Finansów. A czym zajmuje się KPMG w kontekście JPK?

AT ♦ Wdrożenie JPK u podatnika to przedsięwzięcie informatyczno-podatkowe. Informatyczne, bo musi powstać

narzędzie generujące JPK. Podatkowe, bo proste pobranie danych z systemu czy systemów da efekt nieakceptowalny z punktu widzenia zaprezentowania takich danych kontroli skarbowej. Dane, typy transakcji, sposoby ich księgowania muszą być przeanalizowane pod kątem podatkowym, aby rezultat był możliwie zbliżony do oczekiwanej przez Ministerstwo zgodności np. z deklaracjami VAT. Ja zajmuję się obsługą tematu JPK od strony doradztwa informatycznego, współpracując blisko z Działem Doradztwa Podatkowego.

PZ ♦ Jakie czynniki mogą przysparzać firmom trudności w przygotowaniu JPK?

AT ♦ Jest wiele takich przypadków: dane przechowywane w wielu systemach, użytkowanie starszych, niewspieranych przez producentów wersji oprogramowania, skomplikowane procesy biznesowe, zwłaszcza logistyczne i księgowo, ale także sztywne korporacyjne systemy finansowe obsługiwane globalnie.

PZ ♦ Czy mogę prosić o rozwinięcie ostatniego przykładu?

AT ♦ Globalne koncerny centralizują swoje systemy IT, ten trend jest bardzo widoczny w ostatnich latach. Powoduje to jednak, że maleje elastyczność zmian dla poszczególnych krajów, gdyż muszą być uzgadniane globalnie. Często też ich obsługa przenoszona jest, w *outsourcingu*, do tanich lokalizacji, na przykład do Indii. Uzgodnienie i wdrożenie zmian w takiej sytuacji jest długotrwałe i skomplikowane, zwłaszcza jeśli zespół w Polsce nie posiada już osób z kompetencjami informatycznymi.

PZ ♦ Czy firma posiadająca wszystkie dane w jednym, zintegrowanym systemie, ze wsparciem producenta, może być spokojna?

AT ♦ Niestety nie. Wiele producentów już opublikowało informację, że niemożliwe jest dostarczenie gotowego rozwiązania odpowiednio wcześniej dla wszystkich klientów. Wynika to przede wszystkim z krótkiego terminu oraz rozmaitych rozwiązań stosowanych w firmach w zakresie planów kont, kodyfikacji transakcji, przygotowania deklaracji VAT. Uniwersalne narzędzie musiałoby być bardzo szeroko parametryzowalne. Ponadto wielu klientów zmodyfikowało standardowe systemy i te modyfikacje mogą spowodować, że narzędzie producenta nie zadziała prawidłowo. Oczywiście będą firmy w których zastosowanie standardowego narzędzia producenta da wystarczający efekt. Niemniej jednak ze względu na potencjalne problemy z zawartością danych, choćby w wyniku błędów ludzkich czy uwarunkowań historycznych, konieczne będą testy. W naszej nomenklaturze nazywamy to walidacją.

PZ ♦ Rozumiem, że walidację warto przeprowadzić w każdym przypadku?

AT ♦ Absolutnie. Bez względu na to, skąd generować będziemy JPK, warto zadbać o jego poprawność.

PZ ♦ Dziękuję za rozmowę!



JAN KARASEK

partner w dziale usług doradczych
w KPMG w Polsce
jkarasek@kpmg.pl

Specjalizuje się w doradztwie z zakresu zarządzania przedsiębiorstwem. Posiada doświadczenie w doradztwie m.in. z zakresu strategii rynkowych, reorganizacji, szacowania potencjału rynkowego i inwestycyjnego, usprawnień procesowych oraz projektowania struktur organizacyjnych. W KPMG od 2006 r. świadczy usługi dla podmiotów z branży telekomunikacyjnej, energetycznej, produkcyjnej i finansowej.



KATARZYNA CICHON

executive consultant
w dziale usług doradczych
w KPMG w Polsce
kcichon@kpmg.pl

Specjalizuje się w obszarze doradztwa zakupowego, wspierając podmioty sektora prywatnego i publicznego. Zajmuje się projektowaniem i wdrażaniem usprawnień w zakresie struktur organizacji zakupowych, efektywności procesów i narzędzi zakupowych, a także strategii zarządzania asortymentem. Posiada doświadczenie m.in. w centralizacji funkcji zakupów oraz wdrażania trwałych oszczędności i usprawnień procesowych na podstawie strategii zakupowych. Jej doświadczenie obejmuje branżę finansową, energetyczną, transportową, produkcyjną i administrację publiczną.

4 KROKI do rozwoju organizacji zakupowych



JEDNOSTKI ZAKUPOWE W POLSCE PRZECHODZĄ PROCES ZŁOŻONEJ TRANSFORMACJI, KTÓRA STOPNIOWO PRZEDFINIUJE ICH ROLĘ W PRZEDSIĘBIORSTWIE. Z FUNKCJI POLEGAJĄCEJ NA ADMINISTRACYJNEJ REALIZACJI ZAMÓWIEŃ OBSZAR ZAKUPÓW STAJE SIĘ JEDNYM Z KLUCZOWYCH ELEMENTÓW FIRMY, WSPIERAJĄCYM JEJ ROZWÓJ STRATEGICZNY.

Takie wnioski płyną z badania jednostek zakupowych, przeprowadzonego przez KPMG w Polsce.

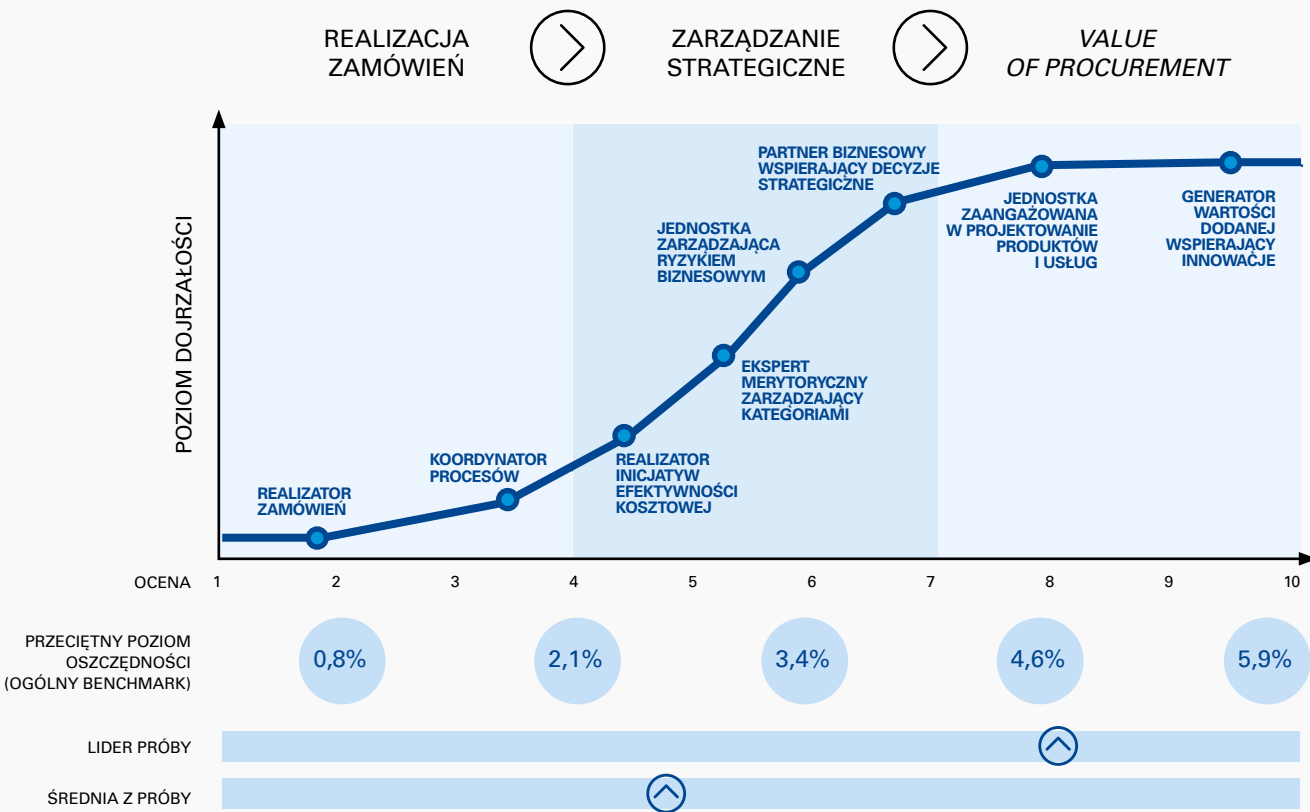
Średnia ocena, jaką uzyskały polskie organizacje poddane badaniu, odpowiadała etapowi, w którym jednostka zakupowa rozpoczyna strategiczne zarządzanie obszarem i realizację synerгии procesowo-kosztowych. Wynika to z rosnącej świadomości zarządzających dotyczącej potencjału strategicznego dobrze zorganizowanego obszaru zakupów. Wartość, jaką może wnieść efektywna funkcja zakupowa, to nie tylko umiejętne konsolidowanie wydatków, które prowadzi do zrównoważonej optymalizacji kosztowej, ale także efektywne zarządzanie ryzykiem, a wręcz źródło przewag konkurencyjnych.

JAK ZBUDOWAĆ WARTOŚĆ ZAKUPÓW?

KROK 1. określ strategiczną rolę obszaru zakupów oraz wyznacz i wdrażaj priorytety rozwoju funkcji zakupowej

Ocena dojrzałości funkcji zakupów polskich przedsiębiorstw wskazuje, że nadal większość z nich (ok. 75%) jest na dość wczesnym lub najwyżej średnim etapie dojrzałości. Przechodzą one transformację z roli „koordynatora procesów zakupowych” do roli „realizatorów inicjatyw efektywności kosztowej”.

POZIOM ZAAWANSOWANIA DOJRZAŁOŚCI ZAKUPOWEJ POLSKICH ORGANIZACJI ZGODNIE Z METODYKĄ PMA KPMG



Źródło: Raport KPMG w Polsce „Key Procurement Challenges – wyzwania i kierunki rozwoju organizacji zakupowych w Polsce”, 2015

Priorytety wielu organizacji przenoszą się z aspektów efektywności operacyjnej na elementy bardziej strategiczne. Tradycyjne postrzeganie roli zakupów dotyczyło procesów taktycznych (przygotowanie i prowadzenie postępowań zakupowych, negocjacje z dostawcami) i procesów operacyjnych (wykonywanie zamówień, monitorowanie realizacji umów). Spółki koncentrowały się na usprawnianiu procesów (74%), redukcji kosztów (72%) czy wdrażaniu narzędzi (68%).

Budujący jest fakt, że obecnie coraz więcej jednostek dostrzega rolę zakupów w elementach strategicznych – budowaniu strategii zarządzania kategoriami (73% wskazań), zarządzaniu dostawcami (72%), współpracy strategicznej z partnerem biznesowym (67%) oraz zarządzaniu popytem wewnętrznym i konstruktywnym kwestionowaniu *status quo*. Zaawansowane jednostki zakupowe wnoszą wartość dodaną w ramach szerokiego spektrum inicjatyw strategicznych m.in. innowacji produkcji, rozwoju nowych produktów czy transformacji modelu biznesowego (np. *outsourcing*).

JAKĄ ROLĘ W REALIZACJI PROCESU ZAKUPOWEGO ODGRYWAJĄ PRACOWNICY
OBSZARU ZAKUPÓW?



Źródło: Raport KPMG w Polsce „Key Procurement Challenges – wyzwania i kierunki rozwoju organizacji zakupowych w Polsce”, 2015

KROK 2.
mierz i komunikuj efektywność funkcji zakupowej

Wyniki badania wskazują, że ponad 25% organizacji nie prowadzi żadnego pomiaru efektywności funkcji zakupowej. W przeważającej mierze spółki koncentrują się na sprawności operacyjnej, np. terminowości dostaw. Co więcej, 30% organizacji raportuje wyniki tylko na wewnętrzne potrzeby funkcji zakupów.

Znacznym wyzwaniem pozostaje tzw. kontroling zakupowy, który zakłada m.in.:

- **miarę efektów pracy funkcji zakupowej** z kilku perspektyw: „biznesu”, funkcji zakupów i kontrolingu finansowego,
- **cele obszaru zakupów** ściśle wynikające z celów biznesowych i strategii spółki oraz ich dekompozycję na struktury zespołowe (obszary strategiczne, taktyczne, operacyjne),
- **miary efektywności i strukturę raportowania** (tzw. zakupowy *Balanced Scorecard*) wykraczające poza poziom prostych oszczędności np. efektywność kosztowa, wydajność procesu, efektywność zespołu, itd.,
- **rozwiązania systemowe** umożliwiające bieżący dostęp do charakterystyki realizowanych zakupów (m.in. liczba i stopień centralizacji dostawców, wartości wydatków w kategoriach, poziom realizacji planów zakupowych, skala realizowanych odstępstw).

KROK 3.
opracuj właściwe strategie zarządzania kategoriami

Już 67% organizacji zakupowych opracowuje strategie zarządzania kategoriami. Na tej podstawie definiują one potencjał oszczędności i usprawnień, tzw. dźwignie oszczędnościowe. Poprawnie tworzone strategie pozwalają uniknąć rutyny i wspierają innowacyjność przedsiębiorstwa.

W ramach strategii zakupowych zwykle analizuje się: specyfikę zakupów w kategorii, liczbę i źródła składanych zapotrzebowań, bazę potencjalnych dostawców, trendy rynkowe dotyczące zmian produktowych i usługowych, alternatywne modele zakupu (bardziej kompleksowe usługi / produkty, *outsourcing* wybranych procesów, itd.), zasady efektywnego wyboru i współpracy z dostawcą. Niestety, ciągle jeszcze w wielu organizacjach strategia zakupowa pozostaje wyłącznie dokumentem, co więcej: takim, z którym nie w pełni utożsamia się biznes.

Dla pełnego sukcesu inicjatywy krytyczna jest skuteczna jej operacjonalizacja. Menedżer kategorii powinien ściśle współpracować ze swoim partnerem biznesowym na etapie opracowywania strategii zakupowej, a w dalszej kolejności posiadać wspólne cele wynikające z jej realizacji na etapie procesu zakupowego. Równie istotne jest poprawne zdefiniowanie celów biznesowych dla danej kategorii zakupowej, rzutujących na założenia strategii. Dla bardziej dojrzałych organizacji w wielu przypadkach cele te powinny mieć charakter pozafinansowy. Bardziej krytyczne będzie zapewnienie ciągłości, jakości, terminowości lub wręcz nawiązanie relacji partnerskiej z kontrahentem (np. wdrożenie rozwiązań innowacyjnych dających przewagę konkurencyjną). W niektórych przypadkach zasadne będą analizy typu *make vs. buy* i tworzenie rozbudowanych *business case*. W innych przypadkach strategia będzie mogła stanowić uproszczone wytyczne służące realizacji synergii kosztowych czy standaryzacji asortymentu (np. na poziomie grupy kapitałowej).

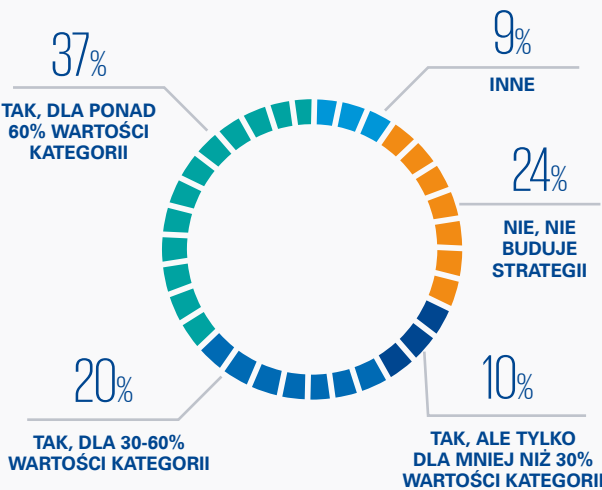
Dojrzałe organizacje zakupowe dokonują mapowania kwalifikacji, definiują luki kompetencyjne i uruchamiają długookresowe programy rozwoju, często związane nawet z certyfikacją. W jednej z nich co najmniej 25% celów jednostki zakupowej jest związanych z rozwojem pracowników tego obszaru. Realizowany jest tam spójny program szkoleniowy na poziomie podstawowym i zaawansowanym, zależnie od potrzeb pracowników.

KROK 4.
zadbaj o rozwój ludzi

Obszar zakupów będzie partnerem biznesowym dla innych jednostek organizacji, jeśli jej członkowie będą odpowiednio wyszkoleni i postrzegani jako eksperci zakupowi, a nie tylko jako wsparcie w obszarze formalnym i procesowym. Nadal zaś ponad 20% organizacji nie realizuje programów szkoleń dla pracowników tej funkcji. Dojrzałe organizacje zakupowe dokonują mapowania kwalifikacji, definiują luki kompetencyjne i uruchamiają długookresowe programy rozwoju, często związane nawet z certyfikacją. W jednej z nich co najmniej 25% celów jednostki zakupowej jest związanych z rozwojem pracowników tego obszaru. Realizowany jest tam spójny program szkoleniowy na poziomie podstawowym i zaawansowanym, zależnie od potrzeb pracowników. Dbą się o przełożenie wiedzy teoretycznej na rzeczywistą praktykę biznesową – każdy z uczestników opracowuje w ramach programu projekt, który wdraża następnie w swojej organizacji zakupowej.

Mimo szeregu pozytywnych zmian wciąż jeszcze 35% organizacji dedykuje 16 lub mniej godzin na szkolenia w roku, a szkolenia te sprowadzają się do kolejnych zajęć w zakresie negocjacji, zmian ustawowych czy narzędzi zakupowych. Trudno w ten sposób rozbudować prawdziwie strategiczny zespół ekspertów zakupowych.

CZY JEDNOSTKA ZAKUPOWA
PRZYGOTOWUJE STRATEGIE
ZARZĄDZANIA KATEGORIAMI?



GŁÓWNE WYZWANIA:

- definiowanie priorytetów do opracowywania strategii
- nadmierny nacisk na redukcję kosztów
- szacowanie korzyści wdrożenia
- uwzględnienie aspektów jakościowych i społecznych
- operacjonalizacja strategii zakupowych

17 CZERWCA 2016 R. TO TERMIN WPROWADZENIA ZMIAN LEGISLACYJNYCH ZWIĄZANYCH Z REFORMĄ RYNKU AUDYTORSKIEGO W UNII EUROPEJSKIEJ, KTÓRE ZOSTAŁY ZATWIERDZONE PRZEZ PARLAMENT EUROPEJSKI W KWIETNIU 2014 R. GŁÓWNE CELE REFORMY TO WZMOCNIENIE NIEZALEŻNOŚCI BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRM AUDYTORSKICH BADAJĄCYCH JEDNOSTKI ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO (JZP), POPRAWA JAKOŚCI BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH I WZMOCNIENIE NADZORU PUBLICZNEGO NAD WYKONYWANIEM ZAWODU.

REFORMA AUDYTU: założenia oraz FAQ

Można śmiało powiedzieć, że reforma na nowo definiuje relacje pomiędzy JZP i biegłym rewidentem, a w zakresie możliwości świadczenia usług nieaudytowych idzie o wiele dalej niż obecnie obowiązujący Kodeks etyki IESBA czy regulacje amerykańskie SEC. Zmiany dotkną także same jednostki badane, np. w zakresie roli i obowiązków komitetów audytu czy zasad odpowiedzialności i systemu kar dla członków organów spółek.



KLUCZOWE ZAŁOŻENIA REFORMY:

- wymóg rotacji firmy audytorskiej badającej sprawozdanie finansowe JZP,
- wprowadzenie nowych ograniczeń możliwości świadczenia usług nieaudytowych na rzecz badanych JZP,
- zwiększenie zakresu opinii biegłego rewidenta i wprowadzenie wymogu sporządzania dodatkowego sprawozdania dla komitetu audytu,
- wzmocnienie ładu korporacyjnego w JZP i zwiększenie zakresu odpowiedzialności komitetu audytu,
- zapewnienie niezależnego i kompetentnego nadzoru nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich.

CZĘŚĆ I

WYMÓG ROTACJI FIRMY AUDYTORSKIEJ BADAJĄCEJ SPRAWOZDANIE FINANSOWE JZP

Zaprezentowana tabela zawiera podsumowanie wymogów dotyczących rotacji firmy audytorskiej wynikających z Rozporządzenia 537/2014 w zestawieniu z propozycjami zawartymi w opublikowanym przez Ministerstwo Finansów (MF) w kwietniu 2016 r. projekcie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym.

ROZPORZĄDZENIE 537/2014

PROJEKT USTAWY

ROTACJA FIRMY AUDYTORSKIEJ (JZP)

- **Okres bazowy:** 10 lat
- **Opcja przedłużenia po przetargu:** do 10 lat (lub 14 lat, jeśli wybrano więcej niż jedną firmę do badania tzw. *joint audit*)
- **Możliwość przedłużenia do 2 lat** (za zgodą odpowiedniego organu)
- **Okres karencji:** 4 lata

- **Okres bazowy:** 10 lat
- **Opcja przedłużenia pominięta**

- **Możliwość przedłużenia do 2 lat** (za zgodą Komisji Nadzoru Audytowego)

- **Okres karencji:** 4 lata

MINIMALNY OKRES ZATRUDNIENIA FIRMY AUDYTORSKIEJ

- **Minimum:** rok
- **Zastosowanie:** tylko JZP

- **Minimum:** 2 lata
- **Zastosowanie:** wszystkie jednostki

FAQ

CZY SĄ OKOLICZNOŚCI, W KTÓRYCH BADANA JEDNOSTKA MOŻE WYDŁUŻYĆ OKRES WSPÓŁPRACY Z PODMIOTEM UPRAWNIIONYM DO BADANIA POZA PRZYJĘTE W DANYM KRAJU WYMOGI W ZAKRESIE OBOWIĄZKOWEJ ROTACJI FIRMY?

Zgodnie z Rozporządzeniem, na wniosek badanej jednostki, właściwy krajowy organ regulacyjny lub nadzoru może wydłużyć jednorazowo maksymalny okres trwania zlecenia o dwa lata z uwagi na „wyjątkowe okoliczności”. O takie wydłużenie będzie można wnioskować dopiero na sam koniec współpracy z podmiotem uprawnionym. Opublikowany przez MF projekt ustawy zakłada taką możliwość.

CZY WSZYSTKIE JEDNOSTKI W RAMACH GRUPY KAPITAŁOWEJ, W KTÓREJ JEDNOSTKA DOMINUJĄCA JEST W UE, BĘDĄ MUSIAŁY ZMIENIAĆ SWOICH AUDYTORÓW W TYM SAMYM CZASIE?

Należy rozważyć dwa przypadki:

1. Jednostka dominująca w UE ma jednostki zależne, które nie są JZP.

Każda „unijna” JZP będzie zobowiązana do przestrzegania wymogów rotacji mających zastosowanie w kraju, w którym ma siedzibę. JZP będąca jednostką dominującą w UE jest zobowiązana do zmiany swojego audytora zgodnie z okresem przyjętym w kraju, w którym ma siedzibę. Jej jednostki zależne, ponieważ nie spełniają definicji JZP, nie będą musiały zmieniać firmy audytorskiej.

niemniej jednak w praktyce można się spodziewać, że zmiana audytora na szczeblu jednostki dominującej pociągnie za sobą również zmiany na szczeblu jednostek zależnych, jeśli podmiot dominujący będzie chciał zapewnić badanie przez audytora z tej samej sieci.

2. Jednostka dominująca w UE ma jednostki zależne, które również są JZP.

Okresy rotacji firm audytorskich w krajach, w których jednostki zależne mają swoje siedziby, mogą różnić się od okresu rotacji przyjętego w kraju jednostki dominującej. Jeśli okres rotacji podmiotu uprawnionego na poziomie jednostki zależnej jest dłuższy od okresu na poziomie jednostki dominującej, jednostka dominująca może, z praktycznego punktu widzenia, skrócić ten okres, jeśli będzie dążyła do utrzymania tej samej firmy we wszystkich krajach. Jeśli natomiast okres rotacji w kraju jednostki zależnej jest krótszy od okresu w kraju jednostki dominującej, jednostka zależna będzie musiała zmienić audytora, nawet jeśli jednostka dominująca będzie kontynuowała współpracę ze swoim audytorem.

W JAKI SPOSÓB ZASADY OBOWIĄZKOWEJ ROTACJI FIRM STOSUJE SIĘ DO JEDNOSTEK SPOZA UE?

Jeśli jednostka dominująca spoza UE posiada „unijne” jednostki zależne spełniające definicję JZP, wówczas jednostki te będą zobligowane do rotacji podmiotu uprawnionego do badania zgodnie z prawem państwa członkowskiego, w którym są zarejestrowane. Jeśli JZP, będąca jednostką dominującą z siedzibą w UE, posiada „pozaunijne” jednostki zależne, wówczas jednostki te nie są objęte definicją JZP i tym samym nie będą zobligowane do rotacji podmiotu uprawnionego do badania.

CZY DO MAKSYMALNEGO OKRESU ZATRUDNIENIA WLICZA SIĘ OKRES ZATRUDNIENIA FIRMY AUDYTORSKIEJ, ZANIM JEDNOSTKA STAŁA SIĘ JZP?

Do ustalenia okresu zatrudnienia firmy audytorskiej na potrzeby rotacji nie jest brany pod uwagę okres sprzed zmiany przez jednostkę statusu na JZP. Stanowisko to zostało potwierdzone przez Komisję Europejską.

CZĘŚĆ II

OGRANICZENIA DOTYCZĄCE ŚWIADCZENIA USŁUG NIEAUDYTOWYCH PRZEZ BIEGŁEGO REWIDENTA JZP

Biegły rewident badający ustawowe sprawozdanie finansowe JZP (jak również wszystkie podmioty należące do jego sieci) nie może bezpośrednio lub pośrednio świadczyć (na rzecz tej jednostki, jej jednostki dominującej oraz jednostek kontrolowanych przez nią w UE) usług z tzw. czarnej listy, która została przedstawiona w tabeli obok:

LISTA USŁUG ZABRONIONYCH – ROZPORZĄDZENIE 537/2014

- Usługi podatkowe dotyczące:
 - sporządzania deklaracji podatkowych*,
 - podatku od wynagrodzeń,
 - zobowiązań celnych,
 - identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich usług jest wymagane prawem*,
 - wsparcia dotyczącego kontroli prowadzonych przez organy podatkowe, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich usług jest wymagane prawem*,
 - obliczania podatków pośrednich i bezpośrednich oraz podatku odroczonego*,
 - świadczenia doradztwa podatkowego*.
- Usługi obejmujące udział w zarządzaniu lub procesach decyzyjnych badanej jednostki.
- Prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych.
- Usługi w zakresie wynagrodzeń.
- Opracowywanie i wdrażanie procedur kontroli wewnętrznej lub procedur zarządzania ryzykiem związanych z przygotowywaniem lub kontrolowaniem informacji finansowych, opracowywanie i wdrażanie finansowych systemów informatycznych.
- Usługi w zakresie wyceny, w tym wyceny aktuarialne lub związane z usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych*.
- Usługi prawne obejmujące:
 - udzielanie ogólnych porad prawnych (ang. *provision of general counsel*),
 - negocjowanie w imieniu badanej jednostki,
 - występowanie w charakterze rzecznika w ramach rozstrzygania sporu.
- Usługi związane z funkcją audytu wewnętrznego.
- Usługi związane z finansowaniem, strukturą kapitałową i alokacją kapitału oraz strategią inwestycyjną badanej jednostki, za wyjątkiem usług poświadczających, związanych ze sprawozdaniem finansowym, takich jak wydawanie listów poświadczających (ang. *Comfort Letters*) do prospektu emisyjnego jednostki.
- Prowadzenie działań promocyjnych oraz prowadzenie obrotu akcjami lub udziałami badanej jednostki na rachunek własny lub gwarantowanie emisji akcji lub udziałów badanej jednostki.
- Usługi w zakresie zasobów ludzkich w odniesieniu do:
 - kadry kierowniczej mogącej wywierać znaczący wpływ na przygotowywanie dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych podlegających ustawowemu badaniu, jeżeli usługi te obejmują: poszukiwanie lub dobór kandydatów na takie stanowiska lub weryfikację referencji kandydatów,
 - kształtowania struktury organizacji,
 - kontroli kosztów.

* usługi mogą być świadczone pod pewnymi warunkami (patrz pytanie nr 4 na stronie obok) jeśli państwo członkowskie wyrazi na to zgodę. Opublikowany przez MF projekt ustawy przewiduje możliwość świadczenia tych usług.

Zasadniczo restrykcje dotyczące świadczenia usług nieaudytowych zaczynają obowiązywać od pierwszego dnia roku obrotowego rozpoczynającego się po 17 czerwca 2016 r.

FAQ

JAKI JEST MECHANIZM DZIAŁANIA TYCH OGRANICZEŃ?

Rozporządzenie zawiera listę usług, których świadczenie jest zabronione. Wymóg ten stanowi zastrzeżenie w stosunku do obecnie obowiązujących wymogów, zwłaszcza w odniesieniu do usług podatkowych. Ograniczenia w świadczeniu usług nieaudytowych obowiązują biegłego rewidenta oraz podmioty należące do jego sieci. Należy je stosować wobec badanej JZP, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych z siedzibą w UE. Ograniczenia nie mają zastosowania w stosunku do jednostek stowarzyszonych, które są w posiadaniu JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek zależnych z siedzibą w UE. Ograniczenia nie będą także stosowane w odniesieniu do spółek-siostr danej JZP.

OD KIEDY OBOWIĄZUJĄ OGRANICZENIA?

Zasadniczo restrykcje dotyczące świadczenia usług nieaudytowych zaczynają obowiązywać od pierwszego dnia roku obrotowego rozpoczynającego się po 17 czerwca 2016 r. Niemniej jednak w stosunku do dwóch kategorii usług należy je również stosować w roku poprzedzającym badanie (tzw. *cooling in period*). Oznacza to, że dla JZP, których rok obrotowy jest rokiem kalendarzowym, nie można świadczyć

wybranych usług już od 1 stycznia 2016 r. Dotyczy to usług polegających na:

- opracowywaniu i wdrażaniu procedur kontroli wewnętrznej lub procedur zarządzania ryzykiem związanych z przygotowywaniem lub kontrolowaniem informacji finansowych,
- opracowywaniu i wdrażaniu technologicznych systemów dotyczących informacji finansowej.

JAKIE USŁUGI NIEAUDYTOWE MOGĄ BYĆ ŚWIADCZONE?

Wszystkie usługi nieznajdujące się na „czarnej liście” będą mogły być świadczone, przy zachowaniu przez biegłego rewidenta obecnego podejścia, polegającego na ocenie ewentualnych zagrożeń niezależności i przyjęciu odpowiednich środków zabezpieczających. Świadczenie tych usług będzie jednak wymagać zatwierdzenia przez komitet audytu, który również dokona oceny zagrożeń oraz niezależności biegłego rewidenta i przyjętych zabezpieczeń.

JAKIE MOŻLIWOŚCI MAJĄ KRAJE CZŁONKOWSKIE W ODNIESIENIU DO „CZARNEJ LISTY”?

Państwa członkowskie mogą dodać usługi do tej listy, a także ustanowić bardziej rygorystyczne przepisy określające warunki świadczenia usług. Państwa członkowskie nie mogą zawęzić katalogu usług zakazanych – Rozporządzenie zawiera minimalne wymogi w tym zakresie.

Kraj członkowski może w drodze odstępstwa dopuścić świadczenie wybranych usług podatkowych oraz usług z zakresu wyceny pod warunkiem, iż:

- nie mają one – łącznie lub osobno – bezpośredniego wpływu na badane sprawozdanie finansowe lub wpływ ten jest nieistotny,
- oszacowanie wpływu na badane sprawozdanie finansowe jest wszechstronnie udokumentowane i wyjaśnione w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu audytu,
- biegły rewident lub firma audytorska przestrzegają zasad niezależności ustanowionych w Dyrektywie 2006/43/WE.



MARCIN DOMAGAŁA

partner w dziale audytu ogólnego w KPMG w Polsce
mdomagała@kpmg.pl

Posiada wieloletnie doświadczenie w doradztwie i usługach poświadczających dla spółek krajowych i międzynarodowych z różnych branż. Kieruje zespołami badającymi sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z polskimi standardami rachunkowości, MSSF, German GAAP oraz US GAAP. Pełnił również funkcje partnera ds. kontroli jakości oraz partnera ds. raportowania wg MSSF w wielu audytach notowanych spółek. W KPMG od 1996 r., od 2006 r. jest partnerem i szefem departamentu audytu w biurze KPMG w Krakowie. Posiada uprawnienia biegłego rewidenta, jest członkiem ACCA.



AGNIESZKA MÜLLER-GRZĄDKA

dyrektor w dziale audytu ogólnego w KPMG w Polsce
agrządka@kpmg.pl

W KPMG od 1994 r., posiada wieloletnie doświadczenie w badaniu sprawozdań finansowych spółek z różnych branż. Od 2007 r. pracuje w Departamencie Wsparcia Zawodowego. W latach 2007–2015 była członkiem komisji Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR) ds. opiniowania aktów prawnych, a w latach 2007–2011 także członkiem komisji KRBR ds. standardów rewizji finansowej. Posiada uprawnienia biegłego rewidenta, jest członkiem ACCA.

OSTATNI OKRES ZAMYKANIA ROCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH W POLSKICH SPÓŁKACH GIEŁDOWYCH BYŁ BARDZO TRUDNY DLA ZARZĄDÓW, DYREKTORÓW FINANSOWYCH, A TAKŻE AUDYTORÓW. UJAWNIONO NAJWYŻSZE W HISTORII ODPISY Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI AKTYWÓW (ŁĄCZNIE 30 MLD PLN). WARTO ZASTANOWIĆ SIĘ, Z CZEGO ONE WYNIKAŁY, CO OZNACZAJĄ I JAKIE DAJĄ SYGNAŁY NA PRZYSZŁOŚĆ.

Czy to już koniec ODPISÓW?

Zdecydowana większość spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie (GPW) sporządza sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). W szczególności spółki tworzące Grupy Kapitałowe muszą stosować MSSF do skonsolidowanych sprawozdań finansowych. W związku z tym służby odpowiedzialne za finanse spółek muszą doskonale znać i stosować kilkadziesiąt standardów rachunkowości obowiązujących w ramach MSSF, w tym Międzynarodowy Standard Rachunkowości 36 (MSR 36), który dotyczy utraty wartości aktywów.

MSR 36 W CENTRUM UWAGI
Obowiązujący już od 18 lat MSR 36 był rzadko wykorzystywany

w czasach dobrej koniunktury gospodarczej. Nieczęsto występowały tzw. przesłanki utraty wartości aktywów, a większość spółek giełdowych była notowana ze znaczną nadwyżką w stosunku do wartości aktywów netto.

Sytuacja diametralnie zmieniła się w roku 2015, kiedy to (w świetle MSR 36) pojawił się cały szereg przesłanek świadczących o możliwej utracie wartości aktywów (Tabela nr 1). Okazało się, że właśnie ten standard rachunkowości był w trakcie zamknięcia finansowego roku 2015 „gorącym tematem” zarówno na forum zarządów spółek, jak i w dyskusjach między spółkami a biegłymi rewidentami. Niewątpliwie to właśnie MSR 36 dyrektorzy finansowi zawdzięczają wiele nieprzespanych nocy w ostatnich miesiącach...



Tabela nr 1: Przykładowe przesłanki utraty wartości aktywów występujące w Polsce w 2015 r.

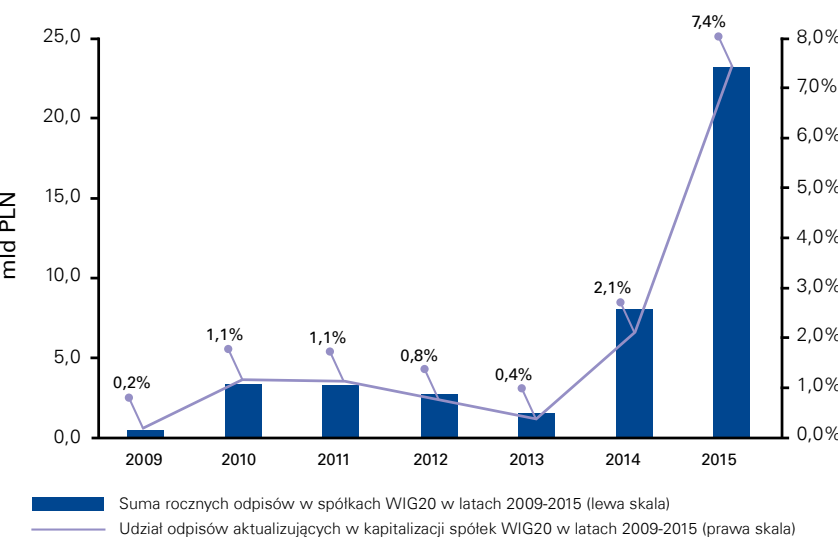
PRZESŁANKI ZEWNĘTRZNE	PRZESŁANKI WEWNĘTRZNE
- Spadek notowań akcji poniżej wartości księgowej aktywów netto na jedną akcję (tj. wskaźnik C/WK poniżej 1) - Oslabienie PLN wobec kluczowych walut zagranicznych (EUR, USD, CHF) - Spadek cen surowców (m.in. ropy naftowej, węgla, miedzi) - Spadek cen produktów (np. energii elektrycznej) - Nowe podatki - Napięta sytuacja międzynarodowa (konflikty na Ukrainie i na Bliskim Wschodzie, ryzyko wyjścia Wielkiej Brytanii z UE) - Sankcje wobec krajów, w których znajdują się odbiorcy/klienci	- Utrata kluczowego klienta - Spadek wolumenu lub cen, spadek przychodów - Wzrost kosztów - Spadek marży EBITDA lub EBIT - Konieczność poniesienia wysokich nakładów inwestycyjnych nieprzekładających się na bezpośrednie korzyści ekonomiczne (np. nakładów na ochronę środowiska) - Przeterminowane, nieściągalne należności - Spory sądowe - Plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji

Źródło: Opracowanie własne KPMG na podstawie MSR 36, pkt 12.

REKORDOWE ODPISY POLSKICH SPÓŁEK

W trakcie zamknięcia 2015 roku w bardzo wielu spółkach giełdowych wystąpiła konieczność przeprowadzenia testów aktywów pod kątem utraty wartości. W wielu przypadkach doprowadziło to do ujawnienia ogromnych odpisów na niespotykaną dotychczas skalę. Przykładowo, największe spółki (z grona WIG20) ujawniły za 2015 rok odpisy na łączną kwotę 23,2 mld PLN – trzykrotnie więcej niż w roku 2014, który dotychczas był uznany za rekordowy (Wykres nr 1).

Wykres nr 1: Utrata wartości raportowana przez największe spółki giełdowe (WIG20) w latach 2009–2015



Źródło: Analiza KPMG na podstawie publicznie dostępnych raportów finansowych

Odpis oznacza, że aktywo, w które spółka wcześniej zainwestowała (np. udziały w innym podmiocie, aktywa niematerialne, w tym wartość firmy z przejęcia, ale także rzeczowe aktywa trwałe), było dotychczas wykazywane w sprawozdaniu finansowym w zawyżonej wartości, tzn. wartości nieuwzględniającej możliwych do osiągnięcia korzyści ekonomicznych.

Patrząc szerzej na polskie spółki notowane na giełdzie, w 2015 r. rekordzistami pod względem wysokości odpisów były trzy branże:



ENERGETYKA: 18,0 MLD PLN



SUROWCE: 8,4 MLD PLN



DEWELOPERZY: 0,9 MLD PLN

Po uwzględnieniu kilku innych branż suma zaraportowanych odpisów za 2015 rok wynosi aż 30 mld PLN i jest tym samym rekordem wszechczasów na polskim rynku. Raportowane wysokie odpisy były w dużej mierze spowodowane skumulowaniem w tym samym czasie wielu różnych przesłanek utraty wartości. Przykładowo, w sektorze energetycznym spółki wskazywały na utrzymujące się niskie ceny energii elektrycznej na rynku hurtowym, przy wciąż rosnących kosztach wytwarzania i ogromnych potrzebach inwestycyjnych. Natomiast w sektorze surowcowym nie powinno dziwić, że główną przesłanką utraty wartości były niskie ceny surowców wydobywanych przez polskie spółki (miedź, węgiel kamienny).

CO W PRAKTYCE OZNACZAJĄ ODPISY?

Odpis oznacza, że aktywo, w które spółka wcześniej zainwestowała (np. udziały w innym podmiocie, aktywa niematerialne, w tym wartość firmy z przejęcia, ale także rzeczowe aktywa trwałe), było dotychczas wykazywane w sprawozdaniu finansowym w zawyżonej wartości, tzn. wartości nieuwzględniającej możliwych do osiągnięcia korzyści ekonomicznych.



W konsekwencji, zgodnie z MSR 36, należy wówczas skorygować wartość bilansową takiego aktywa do tzw. wartości odzyskiwalnej. Taka korekta jest wykazywana z jednej strony jako zmniejszenie salda aktywów (w konsekwencji także aktywów netto), a z drugiej strony jako koszt w rachunku zysków i strat (co negatywnie rzutuje na raportowany wynik finansowy oraz niektóre wskaźniki finansowe). Dlatego też ujawnienie odpisu jest zawsze bolesne dla spółki i jej zarządu.

ODPIS A KONDYCJA FINANSOWA PRZEDSIĘBIORSTWA

Pomimo iż odpisy z tytułu utraty wartości aktywów mają charakter niegotówkowy (co często podkreślają zarządy w sprawozdaniach finansowych), należy pamiętać, że wymiar „gotówkowy” takich odpisów nastąpił już w momencie dokonywania inwestycji w dane aktywo. A zatem istnieje związek między odpisem a kondycją finansową przedsiębiorstwa. Odpis jest często postrzegany przez analityków i inwestorów giełdowych jako oznaka „przeinwestowania” – tzn. dokonania w przeszłości nietrafionych decyzji inwestycyjnych. Przyczyny takiej sytuacji mogą być dwojakie: albo zarząd w momencie dokonywania inwestycji zapłacił zbyt wysoką cenę (co zdarza się w przypadku przejęcia innych podmiotów lub rozbudowy mocy produkcyjnych), albo też warunki, w jakich spółka funkcjonuje, istotnie i trwale zmieniły się na niekorzyść już po dokonaniu inwestycji. Lektura sprawozdań finansowych oraz komunikatów zarządów wskazuje, że zdecydowanie częściej wskazuje się drugą z tych przyczyn. Można także zaobserwować (zarówno w Polsce, jak i zagranicą), że spółki, w których zmieniły się zarządy, są bardziej skłonne do ujawniania wysokich odpisów – zapewne w rezultacie

innego spojrzenia nowego zarządu na otoczenie ekonomiczne i założenia do testów na utratę wartości. Z punktu widzenia inwestorów giełdowych, którzy mają perspektywę długoterminową, odpisy nie są dobrą wiadomością i zawsze wiążą się z utratą wartości akcji – w wielu przypadkach spadek kursu akcji następuje jeszcze przed ujawnieniem odpisu (w efekcie dyskontowania negatywnych informacji w kursie akcji).

PERSPEKTYWY NA PRZYSZŁOŚĆ

Wszyscy obecnie zastanawiają się, czy w Polsce rok 2016 będzie równie rekordowy pod względem odpisów jak miniony. Na podstawie pierwszego kwartału tego roku można zaobserwować, że lista problemów i zagrożeń, które mogą się pojawić, jest dłuższa niż lista szans. Oprócz trudnego otoczenia gospodarczego w Polsce należy zwrócić uwagę na niestabilną sytuację w Unii Europejskiej, trudny do przewidzenia wynik listopadowych wyborów prezydenckich w USA oraz niespokojną sytuację na wschodzie (zarówno na Ukrainie, jak i na Bliskim Wschodzie). To wszystko może jeszcze przez dłuższy czas negatywnie wpływać na postrzeganie Polski przez inwestorów.

Z punktu widzenia inwestorów giełdowych, którzy mają perspektywę długoterminową, odpisy nie są dobrą wiadomością i zawsze wiążą się z utratą wartości akcji – w wielu przypadkach spadek kursu akcji następuje jeszcze przed ujawnieniem odpisu (w efekcie dyskontowania negatywnych informacji w kursie akcji).



Jednym z symptomów potencjalnej utraty wartości aktywów jest spadek wskaźnika ceny do wartości księgowej (C/WK) poniżej 1. Nie należy zapominać, że w niektórych branżach (np. energetycznej i surowcowej), pomimo dokonanych ogromnych odpisów, wskaźnik ten nadal utrzymuje się znacznie poniżej 1, co może rodzić ryzyko kolejnych odpisów w 2016 roku.

Wysokie, wielomiliardowe odpisy z tytułu utraty wartości, chociaż wydają się nowym doświadczeniem w Polsce, w krajach Europy Zachodniej i Ameryki Północnej nie są niczym nowym. Należy mieć nadzieję, że z jednej strony polscy dyrektorzy finansowi nabiorą większego doświadczenia w stosowaniu MSR 36, a z drugiej strony, że rynek doceni te spółki, których zarządy nie ukrywają złych wiadomości o utracie wartości, ale potrafią je odpowiednio ujawnić i wytłumaczyć, a przede wszystkim wyciągnąć z nich wnioski na przyszłość.



MARCIN ŁĄGIEWKA

dyrektor w zespole wycen
w grupie Deal Advisory
w KPMG w Polsce
mlagiewka@kpmg.pl

Specjalizuje się w sporządzaniu wycen przedsiębiorstw oraz wartości niematerialnych i prawnych, alokacjach cen nabycia oraz tworzeniu i przeglądach modeli finansowych. Od kilkunastu lat zajmuje się w KPMG wycenami sporządzanymi dla celów transakcyjnych, księgowych, prawnych oraz podatkowych. Posiada również bogate doświadczenie dotyczące sporządzania opinii na temat finansowych warunków transakcji (*Fairness Opinion*). Jest absolwentem Szkoły Głównej Handlowej oraz członkiem kanadyjskiego stowarzyszenia biegłych w zakresie wycen przedsiębiorstw (*Canadian Institute of Chartered Business Valuators*).

Kiedy nabywca przedsiębiorstwa odpowiada za jego długi?



TOMASZ KAMIŃSKI

radca prawny w kancelarii
prawnej D. Dobkowski sp. k.
stowarzyszonej z KPMG w Polsce
tkaminski@kpmg.pl

Specjalizuje się w transakcjach fuzji i przejęć przedsiębiorstw. Był odpowiedzialny za przygotowanie raportów *due diligence*, doradzał klientom w negocjacjach i przeprowadzaniu różnorodnych transakcji z obszaru M&A. W kancelarii prawnej D. Dobkowski, stowarzyszonej z KPMG od 2004 r., pracuje dla klientów międzynarodowych i największych klientów krajowych. Radca prawny oraz absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Warszawskim i Szkoły Prawa Europejskiego i Angielskiego prowadzonej w Polsce przez University of Cambridge. Ukończył także Podyplomowe Studium Podatków i Prawa Podatkowego na UW.

PODSTAWY PRAWNE W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH

NABYWANIE FUNKCJONUJĄCYCH PRZEDSIĘBIORSTW TO CZĘSTA PRAKTYKA INWESTORÓW, KTÓRZY ZAINTERESOWANI SĄ PRZEJĘCIEM GOTOWEJ I DZIAŁAJĄCEJ JUŻ NA RYNKU ORGANIZACJI. TRZEBA JEDNAK PAMIĘTAĆ, IŻ RAZEM Z MAJĄTKIEM MOŻNA TAKŻE „NABYĆ” DŁUGI FIRMY. PONIŻEJ PRZEDSTAWIAMY NAJWAŻNIEJSZE REGULACJE PRAWNE DOTYCZĄCE TEGO ZAGADNIENIA.

1. CZY DŁUGI SĄ ELEMENTEM SKŁADOWYM NABYWANEGO PRZEDSIĘBIORSTWA?

Zgodnie z Kodeksem cywilnym za przedsiębiorstwo uznaje się zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Wskazano także, że takimi składnikami są



w szczególności: nazwa przedsiębiorstwa, własność nieruchomości i ruchomości oraz prawa z zawartych kontraktów. Wśród składników przedsiębiorstwa Kodeks cywilny nie wskazuje – jak to miało miejsce do 2003 r. – długów związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Czy oznacza to, że nabywca przedsiębiorstwa nie będzie odpowiadał za jego długi powstałe przed transakcją? Co do zasady – niestety nie.

2. CZY WRAZ Z NABYCIEM FIRMY PRZEJMUJĘ RÓWNIEŻ JEJ DŁUGI?

Kwestię tę rozstrzyga art. 554 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym nabywca przedsiębiorstwa jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Powyższe rozwiązanie określa się mianem kumulatywnego przystąpienia do długu. Oznacza to, iż od momentu nabycia przedsiębiorstwa do dotychczasowego dłużnika (tj. zbywcy) dołącza nowy dłużnik (tj. nabywca). W konsekwencji wierzyciele przedsiębiorstwa mogą – wedle swego wyboru – dochodzić swoich roszczeń w całości lub części od obydwu dłużników łącznie lub od każdego z osobna.

Zgodnie z Kodeksem cywilnym za przedsiębiorstwo uznaje się zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej.



3. CZY ODPOWIADAM ZA DŁUGI, JEŚLI W MOMENCIE NABYCIA PRZEDSIĘBIORSTWA NIE WIEDZIAŁEM O ICH ISTNIENIU?

Należy pamiętać, iż odpowiedzialność nabywcy będzie wyłączona, jeżeli nie wiedział on o istniejących długach, pomimo zachowania należytej staranności. Aby zatem skutecznie uniknąć odpowiedzialności za zobowiązania firmy powstałe przed transakcją, nabywca będzie musiał wykazać, iż pomimo dochowania aktów staranności nie miał możliwości dowiedzenia się o stanie przedsiębiorstwa. W praktyce sprowadza się to do przeprowadzenia przez potencjalnego inwestora odpowiedniego badania prawnego, finansowego i podatkowego *due diligence* przedsiębiorstwa.

Odpowiedzialność nabywcy będzie wyłączona, jeżeli nie wiedział on o istniejących długach, pomimo zachowania należytej staranności. Aby zatem skutecznie uniknąć odpowiedzialności za zobowiązania firmy powstałe przed transakcją, nabywca będzie musiał wykazać, iż pomimo dochowania aktów staranności nie miał możliwości dowiedzenia się o stanie przedsiębiorstwa.

4. CZY „NABYTE” ZADŁUŻENIE JEST OGRANICZONE?

W każdym przypadku odpowiedzialność nabywcy za długi przedsiębiorstwa będzie ograniczona. Górny limit zobowiązań nabywcy w tym zakresie wyznaczać będzie wartość nabytego przedsiębiorstwa według jego stanu na dzień nabycia, a według cen w chwili zaspokojenia wierzyciela.

Warto także zwrócić uwagę, iż choć w praktyce najczęstszą formą przeniesienia własności przedsiębiorstwa jest jego sprzedaż, powyższe regulacje dotyczą także innych form zbycia, takich jak np. aport lub zamiana.

5. JAK ZMINIMALIZOWAĆ RYZYKO NABYCIA PRZEDSIĘBIORSTWA WRAZ Z DŁUGAMI?

Nie ulega wątpliwości, iż opisywane regulacje Kodeksu cywilnego są dość restrykcyjne, dlatego też w praktyce nabywcy przedsiębiorstw starają się zminimalizować swoje ryzyko transakcyjne. Jedną z podstawowych metod limitowania ewentualnej odpowiedzialności inwestora jest uzyskanie od organów podatkowych odpowiedniego zaświadczenia. Zgodnie bowiem z regulacjami Ordynacji podatkowej nabywca przedsiębiorstwa nie będzie odpowiadał za zaległości podatkowe przedsiębiorstwa, które nie zostałyby wykazane w takim zaświadczeniu.

6. CO Z ZADŁUŻENIEM, JEŚLI NABYWAM PRZEDSIĘBIORSTWO W DRODZE EGZEKUCJI?

Szczególną drogą nabycia przedsiębiorstwa jest sprzedaż w toku egzekucji sądowej. Do transakcji dochodzi w wyniku przeprowadzenia licytacji publicznej albo z wolnej ręki. Samą umowę inwestor zawiera z zarządcą przedsiębiorstwa, wyznaczonym uprzednio przez sąd (rozwińcie problem w ramce poniżej).



Nabywając przedsiębiorstwo w toku postępowania egzekucyjnego, inwestor także będzie odpowiadał za zobowiązania przedsiębiorstwa, choć ustanowiono istotne ograniczenie w tym zakresie. Stosownie bowiem do regulacji Kodeksu postępowania cywilnego odpowiedzialność nabywcy obejmuje tylko te zobowiązania, które zostały ujawnione w toku egzekucji. Miarodajny przy tym będzie bilans sporządzony przez zarządcę. Wierzyciele, których należności zostały w nim pominięte, będą mogli kierować swoje roszczenia wyłącznie do dłużnika (zbywcy przedsiębiorstwa) lub zarządcy, który sporządził bilans, nie zachowując należytej staranności.

W każdym przypadku odpowiedzialność nabywcy za długi przedsiębiorstwa będzie ograniczona. Górny limit zobowiązań nabywcy w tym zakresie wyznaczać będzie wartość nabytego przedsiębiorstwa według jego stanu na dzień nabycia, a według cen w chwili zaspokojenia wierzyciela.

7. CO Z ZADŁUŻENIEM, JEŚLI NABYWAM PRZEDSIĘBIORSTWO W TOKU UPADŁOŚCI?

Jedną z podstawowych zasad postępowania upadłościowego jest to, iż sprzedaż przedsiębiorstwa wchodzącego w skład masy upadłości dokonywana jest w stanie wolnym od wszelkich obciążeń i długów upadłego. Oznacza to, iż inwestor, nabywając przedsiębiorstwo od syndyka, nie będzie odpowiadał za zobowiązania przedsiębiorstwa powstałe przed dniem nabycia. Dotyczy to zarówno zobowiązań o charakterze prywatnym, jak i publiczno-prawnym, w szczególności podatkowym. Wierzyciele upadłego będą mogli poszukiwać zaspokojenia swoich roszczeń wyłącznie z masy upadłości, w szczególności środków pochodzących z ceny za sprzedawane przedsiębiorstwo.

KONKLUZJE

Co do zasady, nabywca przedsiębiorstwa musi liczyć się z tym, iż będzie odpowiadał za długi tego przedsiębiorstwa, choćby powstały one jeszcze przed datą transakcji. Istotnym wyjątkiem jest tu jedynie nabycie przedsiębiorstwa w toku postępowania upadłościowego. Przepisy prawa dają jednak potencjalnemu inwestorowi narzędzia, dzięki którym można to ryzyko istotnie ograniczyć. Szczególne znaczenie będzie miało tu właściwe przygotowanie transakcji (analiza *due diligence*) oraz sporządzenie profesjonalnej dokumentacji transakcyjnej.

Innowacje DLA SUKCESU

ŻEBY ODNIEŚĆ SUKCES NA CORAZ SZYBCIEJ ZMIENIAJĄCYM SIĘ RYNKU, KAŻDE PRZEDSIĘBIORSTWO MUSI NIEUSTANNIE POSZUKIWAĆ NOWYCH, KREATYWNYCH POMYSŁÓW. TYLKO W WYNIKU WIELU SKOORDYNOWANYCH DZIAŁAŃ MOŻLIWE JEST WBUDOWANIE W DNA ORGANIZACJI KULTURY PROINNOWACYJNEJ.



Chociaż głównym nośnikiem innowacji są w tej chwili technologie i techniki cyfrowe (wg „Business Insider” z 29 maja 2015 r. około 52% wszystkich patentów w 2014 r. dotyczyło sektora ICT), to równie szybko zmieniają się inne branże, w tym lotnictwo, przemysł samochodowy, energetyka czy nawet FMCG.

Kreacja innowacyjnych rozwiązań, ich rozwój oraz wdrożenie może być realizowane przez przedsiębiorstwo w różnych modelach biznesowych (tak, jak jest to pokazane na Rysunku nr 1). Wiele przedsiębiorstw w naturalny sposób preferuje model, w którym same kreują innowacyjne koncepcje i zarządzają pełnym cyklem rozwoju innowacji. Jednak w praktyce nawet najwięksi „innowatorzy” pozyskują kreatywne rozwiązania na bardzo różnych etapach rozwojowych (zaczynając od samych koncepcji, aż po zakup gotowych produktów czy licencji) z wielu różnych źródeł.

Rysunek nr 1

DROGA DO INNOWACJI W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Doświadczenia KPMG pokazują, że sukces rynkowy większości firm, rozpoznawanych jako „innovatorzy”, jest oparty na 4 kluczowych elementach:

ORGANIZACJA KULTURY PROINNOWACYJNEJ 4

STRUKTURALNY SYSTEM ZARZĄDZANIA INNOWACJAMI 3

SYSTEM POZYSKIWANIA INNOWACJI 2

STRATEGIA INNOWACYJNOŚCI 1



JERZY KALINOWSKI

partner, szef grupy doradczej w sektorze nowych technologii, telekomunikacji i mediów w KPMG w Polsce i w Europie Środkowo-Wschodniej jerzykalinowski@kpmg.pl

Ma ponad 30 lat doświadczenia zawodowego. Pracując w KPMG od 2004 r., prowadził projekty z zakresu doradztwa strategiczno-operacyjnego w blisko 20 krajach świata. Wcześniej zasiadał w zarządach i radach nadzorczych spółek z sektora nowych technologii, mediów i telekomunikacji (m.in. był założycielem i prezesem funduszu inwestycyjnego ukierunkowanego na cyfrowe start-upy). Jego doświadczenie obejmuje także udział w pracach badawczo-rozwojowych w USA i w Polsce. Jest absolwentem Politechniki Warszawskiej oraz University of Rochester w USA.

1 Strategia innowacyjności odpowiada na pytanie, jakie cele biznesowe chce dane przedsiębiorstwo osiągnąć dzięki innowacjom. W strategii określa się też środki finansowe, które są przeznaczone na pozyskiwanie, rozwój i wdrożenie innowacji. Jej istotnym elementem jest również zdiagnozowanie, jakiego rodzaju innowacje są poszukiwane (np. jakie produkty, technologie, rozwiązania czy usprawnienia jakich procesów biznesowych). Z punktu widzenia każdego przedsiębiorstwa niezbędne jest też określenie, które innowacje powinny być znalezione na zewnątrz organizacji, biorąc pod uwagę obiektywną ocenę własnego potencjału innowacyjnego (przede wszystkim kompetencji ludzi i dotychczasowych doświadczeń w zakresie wewnętrznej kreacji innowacji).

2 Przy pozyskiwaniu innowacji przedsiębiorstwa stosują bardzo różne modele:

- zakup innowacji (produktu, rozwiązania, licencji itp.) od zewnętrznego dostawcy,
- innowacje wewnętrzne, czyli tworzenie innowacji od podstaw, wewnątrz organizacji,

- wewnętrzna inkubacja innowacji, polegająca na stworzeniu specjalnego środowiska i infrastruktury (inkubatora) wewnątrz organizacji, w ramach których są kreowane i rozwijane innowacyjne pomysły,

- współpraca z partnerami zewnętrznymi (np. ośrodkami badawczo-rozwojowymi, zewnętrznymi inkubatorami itp.) w celu wspólnej kreacji i rozwoju rozwiązań innowacyjnych,

- crowdsourcing innowacyjności polegający na poszukiwaniu innowacyjnych pomysłów lub rozwiązań wśród wirtualnie zbudowanej społeczności (może ona obejmować zarówno pracowników organizacji, jak i osoby zewnętrzne),

- utworzenie dedykowanego korporacyjnego funduszu inwestycyjnego (CVC – ang. *Corporate Venture Capital*), jako specjalnego wehikulu inwestycyjnego dla spółek tworzących lub posiadających innowacyjne rozwiązania,
- finansowanie zewnętrznego funduszu typu *Venture Capital*, który inwestuje w spółki tworzące lub posiadające innowacyjne rozwiązania.

KULTURA PROINNOWACYJNA A KULTURA ORGANIZACYJNA DUŻYCH PRZEDSIĘBIORSTW

Przedsiębiorstwa powinny poświęcić dużo więcej uwagi na zaprojektowanie i wdrożenie długofalowego programu transformacji kulturowej zorientowanej na proinnowacyjność. Działania takie, jak organizacja warsztatów innowacyjności, są jedynie doraźnymi inicjatywami. Celem takiego programu transformacyjnego jest stworzenie kultury wewnętrznej przedsiębiorczości, stymulującej kreatywne myślenie i samodzielne podejmowanie decyzji.

W skład takiego programu mogą wchodzić następujące składniki:

- proinnowacyjny system motywacyjny,
- system wartości zorientowany na innowację,
- program doskonalenia kompetencji niezbędnych do rozwoju innowacji,
- tworzenie grup roboczych „innovatorów”,
- system dzielenia się wiedzą i dobrymi praktykami w zakresie pozyskiwania, rozwoju i wdrażania innowacji,
- program promocji działań proinnowacyjnych.

Dzięki kreatywnym pomysłom przedsiębiorstwo jest w stanie stworzyć konkurencyjne na rynku produkty i usługi, usprawnić procesy technologiczne, wykorzystać nowe surowce, poprawić efektywność procesów biznesowych czy ulepszyć działanie samej organizacji.

Na światowym rynku sukcesy odnoszą przede wszystkim te przedsiębiorstwa, które zbudowały strategię innowacyjności, stworzyły skuteczny system pozyskiwania kreatywnych pomysłów i rozwiązań, wdrożyły strukturalne podejście do zarządzania oraz budują kulturę innowacyjności.

W takim przypadku przedsiębiorstwo dostarcza na ogół finansowanie – na zasadach, na jakich inni inwestorzy partycypują w tym funduszu i wówczas wdrożenie innowacji zbudowanych przez spółki portfelowe funduszu w ramach tego przedsiębiorstwa odbywa się w sposób *stricte* komercyjny.

W przypadku dużych organizacji pozyskiwanie innowacji jest realizowane poprzez połączenie różnych modeli. Ze wewnętrzne źródła innowacji mają coraz większe znaczenie i dlatego też wzrasta rola *scoutingu* innowacji realizowanych przez dedykowanych specjalistów oraz różnego rodzaju partnerstw strategicznych.

3 System zarządzania innowacjami w przedsiębiorstwie daje możliwość sprawnego pozyskiwania, rozwoju i wdrażania innowacji. Taki system składa się z następujących komponentów:

- mechanizmów selekcji projektów innowacyjnych, zgodnych ze strategią innowacyjności,
- systemu pozyskiwania i rozwoju ludzi o charakterze „innovatorów”,
- procesów biznesowych i procedur dla nadzoru realizacji procesów związanych z pozyskiwaniem, rozwojem, wdrożeniem innowacji oraz zarządzaniem ryzykiem,
- struktury organizacyjnej oraz zespołu osób dedykowanych do nadzoru nad realizacją zarządzania innowacjami,
- dedykowanego systemu kontrolingu (finansowo-biznesowego) dla projektów innowacyjnych,
- systemu wskaźników typu KPI (ang. *Key Performance Indicators*) oraz specjalnych raportów dla monitorowania efektywności zarządzania innowacjami.

4 Nawet najlepszy system zarządzania innowacjami nie przyniesie spodziewanych wyników, jeśli w przedsiębiorstwie nie wdroży się odpowiedniej kultury proinnowacyjnej.



Czynniki niesprzyjające innowacjom:

Do czynników niesprzyjających tworzeniu oraz rozwojowi innowacji należy typowa kultura dużej organizacji. Cechuje ją zhierarchizowana struktura, która wydłuża proces podejmowania decyzji, standaryzacja wszystkich działań w postaci sformalizowanych procedur, koncentracja na zarządzaniu ryzykiem.



Od kilkunastu lat rynek kapitałowy „premiuje” innowacyjne firmy, wyceniając je znacznie powyżej wartości rynkowej wynikającej z przepływów gotówkowych. Przykładowo, w przypadku firmy Tesla, zajmującej pierwsze miejsce w rankingu „Forbes” „List of the World’s 100 Most Innovative Companies”, w sierpniu 2015 r. premia innowacyjna została oszacowana aż na poziomie 85% wartości przedsiębiorstwa. Bycie „innovatorem” przynosi też innego rodzaju korzyści – konsumenci chętniej kupują od nich produkty i usługi, dziennikarze dużo chętniej o nich piszą, a na dodatek stają się bardzo atrakcyjnym pracodawcą dla najlepszych i najzdolniejszych specjalistów.

BADANIA I ROZWÓJ? Z ulgą!

POLSKA GOSPODARKA STOI PRZED WYZWANIEM SZYBKIEGO ZWIĘKSZANIA SWOJEJ INNOWACYJNOŚCI. OSTATNIMI LATY NASZ KRAJ PODCIĄGNĄŁ SIĘ W RANKINGU UNIJNYM *INNOVATION UNION SCOREBOARD*, AWANSUJĄC, ZE „SKROMNYCH INNOWATORÓW” DO GRUPY „UMIARKOWANYCH INNOWATORÓW”. MIMO TO WCIAŻ JEST WIELE DO ZROBIENIA.

Innowacyjne produkty i usługi dostarczane klientom są uwarunkowane ponoszeniem przez przedsiębiorców coraz większych nakładów na badania i rozwój. Obecnie w Polsce wskaźnik nakładów na B+R wynosi około 1% PKB i jest jednym z najniższych w Europie. Zmiany wymaga również struktura tych nakładów. Obecnie większość kosztów jest ponoszona przez sektor publiczny. Cele przyjęte przez rząd zakładają zwiększenie nakładów na B+R do 2% PKB i odwrócenie obecnej struktury nakładów – większą część mają czynić przedsiębiorcy, mniejszą instytuty naukowe, uczelnie.

OBECNIE W POLSCE
WSKAŹNIK NAKŁADÓW NA
B+R
WYNOŚI OKOŁO
1% PKB

CELE PRZYJĘTE PRZEZ RZĄD
ZAKŁADAJĄ ZWIĘKSZENIE
NAKŁADÓW NA B+R

DO **2%**
PKB

Jednym z instrumentów, który ma zachęcić przedsiębiorców do zwiększania nakładów na B+R, jest niedawno wprowadzona nowa ulga podatkowa na ten cel. Funkcjonuje ona w bardzo wielu krajach (np. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Czechach czy Australii), często pod nazwą *R&D tax credit*. Idea jest prosta – przedsiębiorcy, którzy ponoszą nakłady na B+R, mają prawo do dodatkowych odliczeń podatkowych z tytułu ponoszonych kosztów. Również i w Polsce od 1 stycznia 2016 r. przedsiębiorcy mają możliwość skorzystania z ulgi podatkowej na prowadzone prace B+R. Nowa ulga, razem z istniejącymi możliwościami pozyskania dotacji na prowadzone prace B+R, rozszerza dla przedsiębiorców paletę możliwości wsparcia tego typu działalności.



KIEJSTUT ŻAGUN

dyrektor, szef zespołu ulg i dotacji
w KPMG w Polsce
kzagun@kpmg.pl

Jest doradcą podatkowym, liderem zespołu ulg i dotacji i członkiem międzynarodowej grupy ekspertów KPMG. Ma wieloletnie doświadczenie w pozyskiwaniu ulg i dotacji dla przedsiębiorców, w szczególności w zakresie B+R+I. W KPMG od 1998 r. wspiera przedsiębiorstwa w procesach związanych z przygotowaniem strategii finansowania, co przekłada się na wielomilionowe wsparcie dla podmiotów, z którymi współpracował. Posiada doświadczenie w pozyskiwaniu środków z Funduszy Strukturalnych UE, środków krajowych, inicjatyw UE oraz innych źródeł wsparcia inwestycji, prac B+R, działalności innowacyjnej oraz ochrony środowiska.

Również i w Polsce od 1 stycznia 2016 r. przedsiębiorcy mają możliwość skorzystania z ulgi podatkowej na prowadzone prace B+R.

PRACE BADAWCZO-ROZWOJOWE W WIELU SEKTORACH

Niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo ma wyodrębniony dział B+R, czy też nie, warto pamiętać, że prace badawczo-rozwojowe nie dzieją się tylko w laboratoriach – w wielu przypadkach są to czynności, które przedsiębiorca może uznawać za codzienne. Należą do nich np. ulepszenie produktu, usprawnienia w procesie produkcji czy testowanie nowych materiałów celem redukcji kosztów. Lista takich czynności jest długa i mogą one być przedmiotem ulgi podatkowej na B+R.



PRACE B+R SĄ PROWADZONE PRAKTYCZNIE W KAŻDEJ GAŁĘZI PRZEMYSŁU, M.IN. W SEKTORZE:

	SPOŻYWCZYM
	FINANSOWYM
	PRODUKCYJNYM
	USŁUGOWYM
	WYDOBYWCZYM
	ICT
I W WIELU INNYCH	

JAK DZIAŁA ULGA PODATKOWA NA B+R?

Nowa ulga daje możliwość dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania pewnej wysokości poniesionych kosztów na B+R. Dzięki temu podatek do zapłaty ulega zmniejszeniu. Premia w postaci dodatkowego odliczenia kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania może wynieść:

- **30% wynagrodzeń pracowników zaangażowanych w prace badawczo-rozwojowe** (planowane zwiększenie do min. 50% od 2017 r.),
- **20% (MŚP) lub 10% (duże firmy) innych wydatków związanych z pracami badawczo-rozwojowymi** (w tym odpisów amortyzacyjnych). Planowane jest zwiększenie odliczenia odpowiednio do 50% i 30%.

Koszty działalności B+R należy wyodrębnić w księgach rachunkowych. Koszty kwalifikowane wykazuje się w zeznaniu podatkowym.

W przeciwieństwie do dotacji, w przypadku ulgi podatkowej na B+R, kontrola zasadności skorzystania z ulgi następuje zasadniczo dopiero podczas kontroli podatkowej (nie ma instytucji uprzedniego certyfikowania, co było zresztą jednym z pomysłów przy pracach legislacyjnych nad nową ulgą).

Z uwagi na powyższe istotne jest:

- **prawidłowe zidentyfikowanie projektów i kosztów kwalifikowanych,**
- **posiadanie dokumentacji potwierdzającej prowadzenie projektów badawczo-rozwojowych i zasadności przypisanych kosztów za rok podatkowy w przedsiębiorstwie.**

W przeciwieństwie do dotacji na B+R, ulga podatkowa obejmuje koszty już poniesione (wniosek o dotację należy złożyć przed rozpoczęciem projektu). Ulga nie przysługuje podatnikom prowadzącym działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.



Niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo ma wyodrębniony dział B+R, czy też nie, warto pamiętać, że prace badawczo-rozwojowe nie dzieją się tylko w laboratoriach – w wielu przypadkach są to czynności, które przedsiębiorca może uznawać za codzienne, np. ulepszenie produktu, usprawnienia w procesie produkcji czy testowanie nowych materiałów celem redukcji kosztów.

INNE ZALETY PROWADZENIA B+R

Poza powyższymi instrumentami istnieje szereg innych możliwości pozwalających dofinansować działalność B+R w przedsiębiorstwie, jak np.:

- **dotacje na sprzęt i infrastrukturę** badawczo-rozwojową,
- **programy dotacyjne** dla konkretnych sektorów przedsiębiorców,
- **dotacje na projekty realizowane w konsorcjach przedsiębiorców** z jednostkami naukowymi,
- **dofinansowanie w ramach programu Horyzont 2020.**



Przy szerszej palecie możliwości wsparcia kluczowe staje się zidentyfikowanie przez przedsiębiorców projektów mogących uzyskać dofinansowanie oraz dobranie odpowiedniego instrumentu wsparcia – ulgi podatkowej lub dotacji.



POLSKA NALEŻY DO NAJSZYBCIEJ ROZWIJAJĄCYCH SIĘ INNOWATORÓW
WRAZ Z MALTĄ, ŁOTWĄ, BUŁGARIĄ, IRLANDIĄ I WIELKĄ BRYTANIĄ.

POLSKA W RANKINGACH INNOWACYJNOŚCI

Inwestycje w działalność B+R przedsiębiorstw w Polsce rosną z roku na rok. Potwierdzają to statystyki prowadzone m.in. przez Komisję Europejską. Wciąż pozostaje jednak dużo do zrobienia – w raporcie EU *Industrial R&D Investment Scoreboard* z 2015 r., zawierającym ranking przedsiębiorstw, które najwięcej inwestują w B+R, na 2500 badanych firm żadna nie pochodzi z Polski. W raporcie umieszczono natomiast aneks z rankingiem przedsiębiorstw należących do grupy tzw. umiarkowanych innowatorów w UE28, gdzie na 100 firm inwestujących w B+R 12 z nich to przedsiębiorstwa z Polski. To m.in. branża telefoniczna, IT, sektor bankowy oraz przemysł chemiczny. W porównaniu do poprzednich lat, gdzie wykazywano pojedynczych inwestorów, wynik ten uległ znacznej poprawie.

Według raportu *Innovation Union Scoreboard 2015* Polska, podobnie jak w 2014 r., klasyfikuje się wśród krajów o umiarkowanej innowacyjności, określanych jako *moderate innovators*. Mimo tego Polska poprawiła swoje wskaźniki innowacyjności w porównaniu do 2014 r. Do mocnych stron Polski należą m.in. nakłady na innowacyjność, odsetek populacji posiadający pełne wykształcenie wyższe i udział młodzieży z wykształceniem przynajmniej średnim. W klasyfikacji państw UE28 liderami innowacyjności pozostają państwa skandynawskie. Natomiast Polska należy do najszybciej rozwijających się innowatorów wraz z Maltą, Łotwą, Bułgarią, Irlandią i Wielką Brytanią.

PROKURA ŁĄCZNA Z CZŁONKIEM ZARZĄDU — niedopuszczalna

NIEDOPUSZCZALNA JEST PROKURA POLEGAJĄCA NA TYM, ŻE PROKURENT MOŻE DZIAŁAĆ WYŁĄCZNIE Z CZŁONKIEM ZARZĄDU SPÓŁKI. POMIMO TEGO, ŻE OD PODJĘCIA PRZEZ SĄD NAJWYŻSZY PRZEDMIOTOWEJ UCHWAŁY MINĄŁ JUŻ PONAD ROK, TO Z UWAGI NA ZAGROŻENIA, JAKIE DLA PRZEDSIĘBIORCÓW NIESIE EWENTUALNE NIEDOSTOSOWANIE UDZIELONYCH PROKUR DO PRZYJĘTEJ W UCHWALE WYKŁADNI PRZEPISÓW, WARTO O NIEJ PRZYPOMNIEĆ.

2001

PROKURA ŁĄCZNA NIEWŁAŚCIWA W ŚWIELE WCZEŚNIEJ- SZEGO ORZECZNICTWA

Za dopuszczalnością ustanowienia prokury łącznej niewłaściwej (zwanej także prokurą łączną nieprawidłową albo prokurą łączną mieszaną) opowiedział się Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 27 kwietnia 2001 r., sygn. akt III CZP 6/01. Wskazany wyżej rodzaj prokury był szeroko wykorzystywany w obrocie gospodarczym. W ramce obok przedstawiono przykład wpisu do KRS omawianej prokury.

Ramka nr 1

WPIS DO KRS PROKURY ŁĄCZNEJ NIEWŁAŚCIWEJ

KRAJOWY REJESTR PRZEDSIĘBIORCÓW

(...)

Rubryka 3 – Prokurenci		
1	1. Nazwisko	X
	2. Imiona	Y
	3. Numer PESEL	xxxxxxxxxx
	4. Rodzaj prokury	PROKURA ŁĄCZNA Z CZŁONKIEM ZARZĄDU

2015

W Uchwale z 2015 r. Sąd Najwyższy zakwestionował dopuszczalność ustanawiania prokury łącznej niewłaściwej, a wpisy o treści jak w ramce obok (Ramka nr 1) albo analogicznej nakazał sądom rejonowym wykreślić z KRS jako niedopuszczalne.

POWODY ZMIANY ZAPISU UCHWAŁY

Sąd Najwyższy wskazał w Uchwale, że prokura upoważniająca prokurenta do działania wyłącznie z członkiem zarządu nie mieści się w żadnym z rodzajów prokury dopuszczonych przez prawo (tj. prokurze oddzielnej, łącznej i oddziałowej); brak też jest podstaw prawnych do tworzenia nowego rodzaju prokury przez zarząd. Udzielenie przez zarząd spółki prokury do działania z członkiem zarządu jest niedozwolonym przekroczeniem przez zarząd swoich kompetencji.

ZMIANA ORZECZNICTWA SĄDU NAJWYŻSZEGO

W uchwale Sądu Najwyższego podjętej w powiększonym składzie 7 sędziów w dniu 30 stycznia 2015 r., sygn. akt III CZP 34/14 (zwanej dalej „Uchwałą”) Sąd Najwyższy orzekł, że niedopuszczalne jest ustanowienie prokury polegającej na tym, że prokurent może działać wyłącznie z członkiem zarządu. Od chwili podjęcia Uchwały prokurenci ustanowieni niezgodnie z przyjętą w niej wykładnią nie mogą podejmować czynności prawnych w imieniu spółki, gdyż te mogą zostać zakwestionowane.



CO UCHWAŁA OZNACZA DLA PRZEDSIĘBIORCÓW?

Wykładnia przyjęta w Uchwale obowiązuje od chwili jej podjęcia. Odtąd prokurenci łączni niewłaściwi nie mogą podejmować czynności prawnych w imieniu spółki. O ile zostały one podjęte, mogą zostać zakwestionowane.

Przyjęta w Uchwale wykładnia przepisów o prokurze nie ma natomiast zastosowania do oceny skutków czynności prawnych dokonanych przez ustanowionych niezgodnie z nią prokurentów w okresie wcześniejszym. Czynności te pozostają ważne i skuteczne.



RENATA BONECKA

radca prawny w kancelarii
prawnej D. Dobkowski sp. k.
stowarzyszonej z KPMG w Polsce
rbonecka@kpmg.pl

Specjalizuje się w prawie spółek i prawie nieruchomości. Posiada duże doświadczenie w zakresie prawnej i korporacyjnej obsługi podmiotów gospodarczych. W kancelarii prawnej D. Dobkowski stowarzyszonej z KPMG w Polsce pracuje od 1999 r. Absolwentka Wydziału Handlu Zagranicznego w Szkole Głównej Handlowej oraz studiów podyplomowych „Prawo autorskie, wydawnicze i prasowe” na Uniwersytecie Jagiellońskim. Członek Okręgowej Izby Adwokackiej w Warszawie (od 2004 r.) oraz Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie (od 2008 r.). W 2005 r. pracowała jako prawnik w ETPCz w Strasburgu, gdzie zajmowała się analizą prawną skarg wnoszonych przeciwko Polsce.

JAKIE DZIAŁANIA POWINIEN PODJĄĆ PRZEDSIĘBIORCĄ?

1. Dostosować prokury do wykładni przyjętej w Uchwale

Uchwała spowodowała konieczność dostosowania prokur do przyjętej w niej wykładni. Przedsiębiorcy, którzy na dzień 30 stycznia 2015 r. posługiwali się prokurą łączną niewłaściwą, powinni bezzwłocznie, o ile jeszcze tego nie uczynili, dostosować udzielone w spółce prokury do wykładni przyjętej w Uchwale. Do tego czasu czynności prawne w imieniu spółki powinny być podejmowane przez zarząd.

2. Zgłosić sądowi rejestrowemu zmianę prokur

Należy dodać, że nowi prokurenci mogą działać, jeszcze zanim zostaną wpisani w tym charakterze do KRS. Przedmiotowy wpis, choć obowiązkowy, ma bowiem charakter deklaratoryjny, tj. potwierdzający zaistniały wcześniej stan prawny.

3. Przeprowadzić audyt prawny

W przypadku wątpliwości, czy prokurenci ustanowieni niezgodnie z wykładnią przyjętą w Uchwale zostali – od chwili jej podjęcia – wyłączeni od dokonywania czynności prawnych w imieniu spółki, należałoby zweryfikować pod tym kątem dokumentację spółki. Gdyby okazało się, że prokurenci łączni niewłaściwi dokonywali – od chwili podjęcia Uchwały – czynności prawnych w imieniu spółki, należałoby bezzwłocznie zastanowić się nad możliwością podjęcia środków naprawczych.

W tym miejscu należy zauważyć, że problem nieprawidłowej reprezentacji przez prokurentów łącznych niewłaściwych może dotyczyć także kontrahentów spółki. Jeżeli zatem chodzi o zawarte przez spółkę umowy, należałoby zweryfikować także reprezentację kontrahentów przy zawieraniu tych umów.



Należy podkreślić, że fakt, iż prokurent łączny niewłaściwy nie został dotychczas wykreślony z KRS, nie uprawnia go do podejmowania czynności prawnych w imieniu spółki. Z oczywistych względów należy zaniechać udzielania w spółce (nowych) prokur łącznych niewłaściwych.

CZYM JEST TZW. REPREZENTACJA MIESZANA?

Jednocześnie w Uchwale Sąd Najwyższy potwierdził dopuszczalność określenia w umowie (statucie) spółki sposobu jej reprezentacji, zgodnie z którym oświadczenie woli w imieniu spółki może złożyć jeden z prokurentów łącznych i członek zarządu.

Jest to możliwe w ramach tzw. reprezentacji mieszanej, której podstawę stanowi art. 205 k.s.h. (373 k.s.h.).

VAT: wiedza czy intuicja?



OD LAT TOCZY SIĘ SPÓR DOTYCZĄCY WYŻSZOŚCI ŚWIĄT WIELKIEJ NOCY NAD ŚWIĘTAMI BOŻEGO NARODZENIA I NIE WIDAĆ PERSPEKTYW NA JEGO RYCHŁE ROZWIĄZANIE. PODOBNIIE WIECZNIE PALĄCY POZOSTAJE DYLEMAT NA TEMAT WYŻSZOŚCI WIEDZY NAD INTUICJĄ PODATKOWĄ.

Moim zdaniem w 2016 r. królową będzie intuicja, choć jeszcze jesienią zeszłego roku wydawało się, że rządzić będzie wiedza i wykładnia. Intuicji mieliśmy używać standardowo do prognozowania nieprzewidywalnych wyroków sądów administracyjnych, urzędowej wykładni w ramach interpretacji indywidualnych i ogólnych oraz tego, co organy kontroli są w stanie jeszcze wymyślić w sprawach – wydawałoby się – czystych jak kryształ po szlifowaniu.

WIEDZA I WYKŁADNIA

Miały one rządzić w oparciu o cały szereg nowych przepisów podatkowych, w szeroko rozumianych podatkach pośrednich. Zgodnie z zapowiedziami mieliśmy mieć do



TOMASZ GRUNWALD

partner i szef zespołu ds. VAT
w KPMG w Polsce
tgrunwald@kpmg.pl

Specjalizuje się w doradztwie z zakresu podatków pośrednich i postępowań podatkowych. Posiada ponad 20-letnie doświadczenie zawodowe, prowadził kilkadziesiąt podatkowych postępowań kontrolnych i sądowych jako pełnomocnik, a także szereg przeglądów podatkowych oraz projektów podatkowych *due diligence* związanych z fuzjami oraz inwestycjami podmiotów zagranicznych w Polsce. W KPMG od 1999 r., gdzie od 15 lat jest szefem zespołu doradców ds. VAT. Posiada kwalifikacje doradcy podatkowego oraz radcy prawnego, jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

czynienia z całkiem nowym podatkiem od sprzedaży w sklepach wielkopowierzchniowych i zupełnie nową ustawą o VAT. Dziś mamy w koszu, chyba ostatecznie, projekt tej ostatniej oraz kolejną (trzecią?), pozostawiającą wiele do życzenia, wersję podatku od handlu. Jedyne, co pozostało na stole, to projekt bardziej informatyczny niż podatkowy, czyli Jednolity Plik Kontrolny. Tyle wiedzy o nowościach.

CO MÓWI INTUICJA?

Moja intuicja mówi, że JPK nie przyniesie w tym roku wzrostu poprawy ściągальności nawet na zakładanym mizernym poziomie 200 mln złotych. Przez długi jeszcze czas organy nie będą umiały i nie będą miały sensownego oprogramowania do badania pliku, będą za to miały do obsadzenia kilkadziesiąt stanowisk w spółce powołanej do wykreowania tego software'u. Intuicja podpowiada, że spółka ta ma przed sobą wiele udanych lat egzystencji, oprogramowanie zaś — wręcz przeciwnie.

Złośliwa intuicja podpowiada też, że z podatku od handlu albo nic nie będzie, albo powstanie coś, co tylko zdenerwuje przedsiębiorców nowymi wymaganiami administracyjnymi, względnie będzie kolejnym punktem sporu z Brukselą, a pieniędzy do budżetu wielkich nie przyniesie. Budżet będzie coraz bardziej napięty i będzie coraz głośniej domagał się większych posiłków.

ZMIANY W USTAWIE O VAT

Intuicja, oparta tym razem o tzw. doświadczenie życiowe, podpowiada, że po ponownym przeanalizowaniu sytuacji wróci jednak temat zmian w ustawie o VAT. Pierwsza z nich to brak zmiany, a więc utrzymanie obecnych stawek VAT w roku 2017 i następnych. Druga to pewnie podwyższenie stawek PIT dla lepiej zarabiających, względnie niepodwyższenie kwoty wolnej dla tychże, następne zmiany to już relatywnie łatwe, a stosunkowo skuteczne modyfikacje obecnej ustawy o VAT. Tu w grę wchodzi przywrócenie jednego miesięcznego okresu rozliczeniowego, weryfikacja istniejących i zmniejszenie liczby zarejestrowanych podatników VAT (bo przecież VAT płacą tak naprawdę ci, którzy są z niego zwolnieni), wprowadzenie ściślejszej kontroli zwrotów nadwyżki VAT, a być może nawet jej zabezpieczenia w formie gwarancji, wprowadzenie obowiązku rozliczeń bezgotówkowych od relatywnie niskiej wartości transakcji, zwiększenie solidarnej odpowiedzialności obu stron transakcji, no i niestety zapewne powrót do sankcji VAT.

To podpowiada intuicja, wiedza zaś mówi, że do tego wszystkiego potrzebni są jeszcze fachowcy od tworzenia prawa i od kontroli jego przestrzegania. Ci pierwsi zasiadają w gmachu przy Świętokrzyskiej i tu nic się nie zmieniło. Ale już ci od kontroli zajmują się teraz bardziej wróżeniem, co się z nimi stanie w wyniku reformy aparatu skarbowego, niż ściganiem przestępców podatkowych. A jak będzie? Zobaczymy.

Biura KPMG w Polsce:

WARSZAWA

ul. Inflancka 4A, 00-189 Warszawa
tel. +48 (22) 528 11 00
fax +48 (22) 528 10 09
e-mail: kpmg@kpmg.pl

KRAKÓW

al. Armii Krajowej 18, 30-150 Kraków
tel. +48 (12) 424 94 00
fax +48 (12) 424 94 01
e-mail: krakow@kpmg.pl

POZNAŃ

ul. Roosevelta 18, 60-829 Poznań
tel. +48 (61) 845 46 00
fax +48 (61) 845 46 01
e-mail: poznan@kpmg.pl

WROCŁAW

ul. Bema 2, 50-265 Wrocław
tel. +48 (71) 370 49 00
fax +48 (71) 370 49 01
e-mail: wroclaw@kpmg.pl

GDAŃSK

al. Zwycięstwa 13A, 80-219 Gdańsk
tel. +48 (58) 77 295 00
fax +48 (58) 77 295 01
e-mail: gdansk@kpmg.pl

KATOWICE

ul. Francuska 34, 40-028 Katowice
tel. +48 (32) 778 88 00
fax +48 (32) 778 88 10
e-mail: katowice@kpmg.pl

ŁÓDŹ

al. Piłsudskiego 22, 90-051 Łódź
tel. + 48 (42) 23 27 700
fax +48 (42) 23 27 701
e-mail: lodz@kpmg.pl

kpmg.pl
kpmg.com/pl/PunktZwrotny

© 2016 KPMG Sp. z o.o. jest polską spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wydrukowano w Polsce.

Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie i gospodarce prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami. Poglądy i opinie wyrażone w powyższym tekście prezentują zapatrywania autorów i mogą nie być zbieżne z poglądami i opiniami KPMG Sp. z o.o.