

## Механизм определения рыночного диапазона цен для целей налогообложения

© Е.В. Соколов, Ф.О. Истомина

МГТУ им. Н.Э. Баумана, Москва, 105005, Россия

*Приведен механизм определения рыночных цен для целей налогообложения, разработанный в соответствии с законодательством о налоговом контроле ценообразования. Предложен инструмент определения минимального и максимального допустимых значений цены на основании метода сопоставимых рыночных цен. Использование механизма позволяет налогоплательщику вовремя учесть в контролируемых сделках отклонения от рыночного уровня и избежать начисления штрафов и пеней.*

**Ключевые слова:** алгоритм, налогообложение, метод сопоставимых рыночных цен, диапазон.

С 2012 г. в Российской Федерации вступило в силу законодательство о налоговом контроле применяемых между взаимозависимыми организациями цен, согласно которому данные цены должны соответствовать рыночному уровню.

В настоящее время многие организации, осуществляющие поставки товаров или выполнение работ для нужд взаимозависимых организаций, озадачены проблемой рыночности применяемых в таких сделках цен. В статье предлагается механизм, представляющий собой последовательность действий по обработке данных выгрузок из учетных систем таких организаций, позволяющий сделать вывод о том, насколько применяемые цены соответствуют рыночному уровню. Выгрузки из учетных систем обрабатываются посредством использования распространенного программного продукта Microsoft Excel.

Для определения рыночного уровня цен Налоговым кодексом РФ предусмотрено пять методов. Первым и приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ).

Согласно ст. 105.7 НК РФ [1] метод СРЦ используется для определения соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночной цене в порядке, установленном ст. 105.9, при наличии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные (при их отсутствии – однородные) товары (работы, услуги), а также при наличии достаточной информации о такой сделке.

В основу метода СРЦ заложена возможность сравнения цен контролируемой сделки как с внутренними, так и с внешними сопоставимыми сделками. Внутренние сопоставимые сделки совершаются непосредственно анализируемой организацией с третьими лицами. Внешние сопоставимые сделки совершаются между лицами, не взаимозависимыми с анализируемой организацией и друг с другом.

Здесь рассмотрим инструмент определения рыночного диапазона цен на основании внутренних сопоставимых цен, так как использование подхода, основанного на внешних сопоставимых ценах, хоть и предусматривается законодательством [2], но имеет серьезные ограничения в применении: условия потенциально сопоставимых сделок, совершенных между независимыми лицами, на практике составляют коммерческую тайну, информацию о них получить крайне затруднительно.

Таким образом, в основе применения метода СРЦ на базе внутренних сопоставимых сделок лежит анализ условий и цен сделок, совершенных организацией в рамках контролируемой сделки, и их сравнение с сопоставимыми сделками, совершенными организацией в рамках взаимодействия с третьими лицами. Происходит это в четыре этапа.

1. Определение критериев и условий сделок, влияющих на ценообразование.
2. Определение перечня сделок, сопоставимых с контролируемой сделкой.
3. Расчет рыночного диапазона цен.
4. Выявление отклонений используемых цен от рыночного уровня и их расчет.

Рассмотрим данные этапы подробнее.

*1. Определение критериев и условий, влияющих на ценообразование.*

Сделки признаются сопоставимыми с анализируемой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях.

Если коммерческие и (или) финансовые условия сопоставляемых сделок отличаются от условий анализируемой, то они могут быть признаны сопоставимыми с ней, если различия между указанными условиями анализируемой и сопоставляемых сделок не оказывают существенного влияния на их результаты или если такие различия могут быть учтены при применении для целей налогообложения соответствующих корректировок к условиям и (или) результатам сопоставляемых (или анализируемой) сделок.

При определении сопоставимости, а также для корректировки коммерческих и (или) финансовых условий сделок анализируются следующие характеристики, имеющие существенное влияние на данные

условия сделок, сторонами которых не являются лица, признаваемые взаимозависимыми:

- характеристики товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;
- характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами и прочие условия сделки (функциональный анализ);
- условия договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- характеристики экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- характеристики рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок с условиями анализируемой сделки определяется с учетом следующих условий:

- количество товаров, объем выполняемых работ (оказываемых услуг);
- сроки исполнения обязательств по сделке;
- условия платежей, применяемых в соответствующих сделках;
- курс иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте, и его изменение;
- иные условия распределения прав и обязанностей между сторонами сделки (на основании результатов функционального анализа).

В последние годы крупные корпорации уделяют особое внимание внедрению автоматизированных систем управления бизнесом. На рынке представлено множество MRP, ERP и других систем, позволяющих сохранять, обрабатывать и представлять информацию в необходимом для использования и принятия решений виде. Возможности данных систем также предполагают хранение данных о поставках и закупках, совершенных организацией.

Практика использования автоматизированных систем предполагает, что поставки, произведенные организацией, характеризуются следующими параметрами:

- наименование заказчика;
- вид продукции;
- характеристики продукции;
- количество продукции;

- выручка (в том числе за единицу продукции);
- себестоимость (в том числе за единицу продукции);
- дата поставки;
- юрисдикция покупателя;
- сумма логистических расходов;
- выручка с учетом логистических расходов;
- себестоимость с учетом логистических расходов; и др.

Первоначально вывод о наличии сопоставимых сделок будет зависеть от факта реализации в отчетном периоде в адрес третьих лиц товаров, однородных или идентичных тем, что реализовывались в рамках контролируемой сделки. Данный подход закреплен в законодательстве, которое предполагает первоначальное рассмотрение характеристик товаров (работ, услуг) при анализе сопоставимости.

Таким образом, для того чтобы выяснить, реализовывались ли однородные или идентичные товары в отчетном периоде в адрес третьих лиц, необходимо выявить характеристики товара, при совпадении которых допустимо сделать вывод об однородности/идентичности поставляемой в адрес третьих лиц продукции. Сделать это специалисту, занимающемуся вопросами внутригруппового ценообразования, должны помочь специалисты, занимающиеся непосредственно производством и его планированием, а также представители коммерческого департамента.

## *2. Определение перечня сделок, сопоставимых с контролируемой.*

Первоначально из учетной системы организации необходимо сделать выгрузку в формате Microsoft Excel, которая будет содержать следующие данные о совершенных организацией поставках в отчетном периоде (табл. 1).

Под характеристиками в данном контексте понимаются свойства определенной продукции. Если рассматривать продукцию черной металлургии, то видом продукции может быть стальной рулон, а характеристиками – толщина стенки, длина рулона, марка стали, технические условия производства и др.

По результатам консультаций с представителями основного производства и коммерческого департамента необходимо установить, какие характеристики непосредственно влияют на стоимость поставляемой продукции и могут свидетельствовать об однородности/идентичности продукции. Обозначим данные характеристики как Характеристика 1, Характеристика 2, Характеристика 3 и т.д. Соответственно, каждая из характеристик может принимать различные значения в пределах определенного диапазона. Таким образом, если обозначить толщину листа как Характеристику 1, то значения, которые может принимать



толщина в рамках производства, индексируются в целях данной статьи как Характеристика 1а, Характеристика 1б, Характеристика 1с и т. д.

На основании полученной выгрузки необходимо, используя соответствующий инструмент (Pivot Table – сводная таблица), построить сводную таблицу. Для этого в книге Excel нужно создать новый лист, войти в раздел «Вставка» и выбрать элемент «Сводная таблица», затем выделить исходный диапазон ячеек. Предполагается, что в качестве таких ячеек будет использоваться вся полученная из учетной системы предприятия выгрузка о произведенных организацией поставках за определенный период времени.

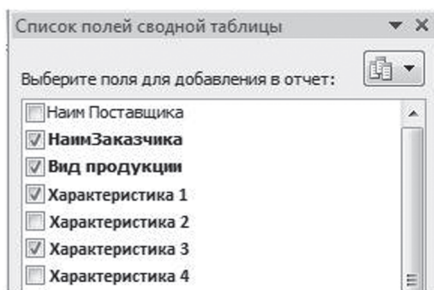


Рис. 1. Форма 1 построения сводной таблицы

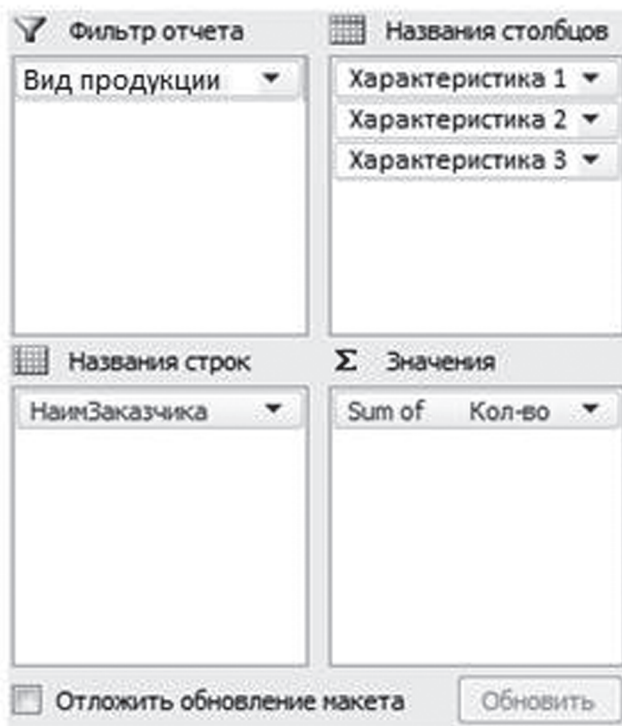


Рис. 2. Форма 2 построения сводной таблицы

После выделения диапазона на созданном листе появится первая форма построения сводной таблицы (рис. 1).

В данной форме необходимо, помимо вида продукции и данных о покупателе, выбрать те характеристики продукции, которые влияют на стоимость ее производства. Информация о них должна быть получена от представителей основного производства и коммерческого департамента.

Вторая форма построения сводной таблицы должна быть заполнена в соответствии с рис. 2. Это позволит в дальнейшем при анализе полученной сводной таблицы отследить факты реализации однородной или однотипной продукции как в рамках контролируемой сделки, так и в сделках с независимыми покупателями. В поле «Фильтр отчета» должен быть указан вид продукции. Именно в его рамках будут отслеживаться факты реализации продукции при контролируемой сделке и в сделках с независимыми заказчиками.

В результате заполнения данной формы сводная таблица примет приведенный в табл. 2 вид.

Предусмотренный Microsoft Excel алгоритм построения сводной таблицы подразумевает, что если в качестве столбцов будут использоваться несколько характеристик, то в результирующей таблице они будут приведены в определенной иерархии, указанной в форме 2 (сначала Характеристика 1 – строка 2 в результирующей таблице, далее Характеристика 2 – соответственно строка 3, Характеристика 3 – строка 4).

Таким образом, каждый столбец данной продукции (начиная со столбца В) означает реализацию определенному покупателю продукции определенного вида (выбранного на этапе заполнения формы 2 построения сводной таблицы), обладающей конкретными характеристиками (выбранными на этапе заполнения формы 1 построения сводной таблицы).

Продукция, имеющая характеристику 1С (ячейка D2), могла также иметь характеристики 2А (ячейка D3) и 2В (ячейка G2). В свою очередь продукция с характеристиками 1С и 2А могла иметь характеристики 3А (ячейка D4), 3В (ячейка E4) и 3С (ячейка F4), а продукция с характеристиками 1С и 2В могла также иметь характеристики 3А (ячейка G4), 3В (ячейка H4) и 3С (ячейка I4).

В табл. 2 показано, что продукция с характеристиками 1А, 2А и 3А поставлялась в выбранном периоде только в рамках контролируемой сделки, т.е. взаимозависимой организации (ячейка В12). То же можно сказать и о продукции с характеристиками 1В, 2А и 3А (ячейка С12).

Продукция с характеристиками 1С, 2В и 3А поставлялась как в рамках контролируемой сделки, так и в адрес независимых покупателей с номерами 2, 3, 5 и 6 (столбец G).

Таблица 2

## Результгирующая сводная таблица

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	Sum of	Кол-во	Column Labels						
2		Хар-ка 1a	Хар-ка 1b	Хар-ка 1c	Хар-ка 1c	Хар-ка 1c	Хар-ка 1c	Хар-ка 1c	Хар-ка 1c
3		Хар-ка 2a	Хар-ка 2a	Хар-ка 2a	Хар-ка 2a	Хар-ка 2a	Хар-ка 2b	Хар-ка 2b	Хар-ка 2b
4		Хар-ка 3a	Хар-ка 3a	Хар-ка 3a	Хар-ка 3b	Хар-ка 3c	Хар-ка 3a	Хар-ка 3b	Хар-ка 3c
5	Покупатель 1					232,344			
6	Покупатель 2			15,43			817,74		
7	Покупатель 3						26,79		
8	Покупатель 4	455,43							
9	Покупатель 5						1713,3		
10	Покупатель 6						511,51		
11	Покупатель 7				1262,245			558,955	
12	Поставки по контролируемой сделке	65,034	1020,68				10100,68		



По результатам анализа приведенной таблицы можно сделать вывод о том, что рыночную цену продукции с характеристиками 1С, 2В и 3А можно определить на основании цен поставок независимым покупателям.

Для определения рыночного диапазона цен первоначальную выгрузку поставок, предусмотренную программным обеспечением Microsoft Excel, необходимо представить в приведенном в табл. 3 виде. Данная таблица должна также содержать такие столбцы, как «Общая выручка, полученная от определенного покупателя», «Количество поставленной в его адрес продукции» и «Величина транспортных расходов». Информация о понесенных продавцами транспортных расходах должна содержаться в учетной системе организации. Транспортные расходы представляют собой сумму расходов на перевозку продукции и страхование.

При определении рыночной цены необходимо произвести все возможные корректировки. В данном случае предлагается осуществить корректировку на оговоренные логистические расходы (вычесть из выручки их размер) и привести сопоставляемые поставки к одному базису – складу продавца (как если бы вся реализация производилась оттуда). В противном случае сравнение цены нецелесообразно, так как в сумму выручки по одним поставкам могли бы входить логистические расходы продавца, оплаченные покупателем, а в суммы выручки по иным поставкам логистические расходы не входили бы или входили в ином размере (если доставка и страховка оплачивались бы покупателем, а пункты доставки были бы разные в зависимости от самих поставок).

Таким образом, сравнению будут подлежать цены за единицу продукции, приведенные в последнем столбце таблицы. Это будут цены реализации единицы продукции, очищенные от логистических расходов. Они рассчитываются следующим образом:

выручка за единицу продукции без логистических расходов = выручка по поставке – логистические расходы × количество поставляемой продукции.

При необходимости иных корректировок возможность и целесообразность применения каждой из них нужно рассматривать отдельно.

### *3. Расчет рыночного диапазона цен.*

Совокупность цен, примененных в сопоставимых сделках, которые используются для определения интервала рыночных цен, упорядочивается по возрастанию, образуя используемую для определения этого интервала выборку. При этом каждому значению цены, начиная с минимального, присваивается порядковый номер. Если выборка

## Определение рыночного диапазона цен (руб.)

Поставка	Наименование Заказчика	Выручка	Транспортные расходы	Выручка без т.р.	Кол-во	Выручка за 1 единицу без т.р.
Поставка 1	Покупатель 2	254 565	15 112	239 453	11,5	20 822
Поставка 2	Покупатель 2	789 456	21 012	768 444	35,7	21 525
...	Покупатель 2					
Поставка n	Покупатель 2	1 478 999	98 156	1 380 843	57,1	24 183
Поставка p	Покупатель 3	79 542	2 651	76 891	6,0	12 815
Поставка p+1	Покупатель 3	759 432	45 123	714 309	62,7	11 392
Поставка p+2	Покупатель 3	5 975 361	112 365	5 862 996	255,6	22 938
...	Покупатель 3					
Поставка p+x	Покупатель 3	698 554	14 568	683 986	52,0	13 154
Поставка 1	Покупатель по контролируемой сделке	974 623	45 123	929 500	79,0	11 766
Поставка 2	Покупатель 5	241 546	32 788	208 758	10,6	19 694
Поставка 3	Покупатель 5	7 899 546	369 485	7 530 061	289,2	26 038
Поставка 4	Покупатель 5	1 123 345	58 147	1 065 198	51,5	20 683
Поставка o+x	Покупатель 5	789 451	35 127	754 324	65,4	11 534
Поставка r+1	Покупатель 6	8 526 664	748 109	7 778 555	305,5	25 462
Поставка r+2	Покупатель 6	4 789 426	358 874	4 430 552	155,8	28 437
...	Покупатель 6					
Поставка r+y	Покупатель 6	1 235 479	57 456	1 178 023	43,4	27 143

содержит два и более одинаковых значений цены, в нее включаются все такие значения. При определении интервала рыночных цен не учитывается цена, примененная в анализируемой сделке. При наличии достаточного количества совершенных налогоплательщиком сопоставимых сделок, сторонами которых не являются взаимозависимые лица, для определения интервала рыночных цен не учитывается информация по прочим сделкам.

Минимальное значение интервала рыночных цен определяется в следующем порядке:

- если частное от деления на четыре числа значений цен в выборке является целым числом, то минимальным значением интервала рыночных цен признается среднее арифметическое значения цены, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения цены, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер;
- если частное от деления на четыре числа значений цен в выборке не является целым числом, то минимальным значением интервала рыночных цен признается значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу.

Максимальное значение интервала рыночных цен определяется в следующем порядке:

- если произведение  $0,75$  и числа значений цен в выборке является целым числом, то максимальным значением интервала рыночных цен признается среднее арифметическое значения цены, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения цены, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер;
- если произведение  $0,75$  и числа значений цен в выборке не является целым числом, то максимальным значением интервала рыночных цен признается значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный сумме целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу.

Интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки.

Приведенный в законодательстве и представленный выше порядок определения минимальной и максимальной рыночных цен необходимо представить в виде совокупности инструментов Microsoft Excel и применить их к выгрузке из учетной системы организации.

Для построения рыночного диапазона необходимо представить полученную в конце второго этапа табл. 4 (можно скрыть в Excel ненужные столбцы).

Используя инструмент упорядочивания по возрастанию, следует построить совокупность значений цен за единицу товара.

Таблица 4

**Упорядочение цен за единицу продукции по возрастанию**

Поставка	Выручка за 1 единицу безт.р. (руб)
Поставка 1	11 392,00
Поставка 2	11 534,00
Поставка 3	11 685,00
Поставка 4	12 250,00
Поставка 5	12 356,00
Поставка 6	12 952,00
Поставка 7	13 050,00
Поставка 8	13 222,00
Поставка 9	13 259,00
Поставка 10	13 502,00
...	
Поставка Z	28 437,00

Для определения минимального и максимального значений диапазона необходимо воспользоваться формулами, предусмотренными программным продуктом Microsoft Excel, и применить их к данной таблице.

Минимальное значение рыночного диапазона цен получаем следующим образом.

$Min=ВПР(ОКРУГЛВВЕРХ(СЧЁТЗ(Массив\ порядковых\ номеров\ выборки)/4;0);Таблица\ порядковых\ номеров\ и\ значений\ цен;2)$

Функция СЧЁТЗ возвращает число непустых ячеек порядковых номеров, деленное на 4.

Функция ОКРУГЛВВЕРХ округляет получившееся значение до целого числа.

Функция ВПР возвращает значение цены из столбца, соответствующее порядковому номеру, полученному при использовании функции ОКРУГЛВВЕРХ.

Находим максимальное значение рыночного диапазона цен.

$Min=ВПР(ОКРУГЛВВЕРХ(СЧЁТЗ(Массив\ порядковых\ номеров\ выборки)*3/4;0);Таблица\ порядковых\ номеров\ и\ значений\ цен;2)$

Функция СЧЁТЗ возвращает число непустых ячеек порядковых номеров, умноженное на 0,75.

Функция ОКРУГЛВВЕРХ округляет получившееся значение до целого числа.

Функция ВПР возвращает значение цены из столбца, соответствующее порядковому номеру, полученному при использовании функции ОКРУГЛВВЕРХ.

Приведенный в столбце 1 табл. 4 перечень пронумерованных поставок служит для применения формул «Массивом порядковых номеров выборки».

Для целей применения указанных выше формул табл. 4 является «Таблицей порядковых номеров и значений цен».

Результатом применения к массиву порядковых номеров и значений цен указанных формул является минимальное и максимальное значение диапазона цен.

*4. Выявление отклонений используемых цен от рыночного уровня и их расчет.*

Представим выгрузку из учетной системы данных о поставках в следующем виде (табл. 5).

Нижнее и верхнее значения интервала были рассчитаны в рамках этапа 3.

Отклонение будет определяться по формуле Microsoft Excel:

$D = \text{ЕСЛИ}(x < y; y - x; \text{ЕСЛИ}(x > z; x - z; \text{ЕСЛИ}(y < x < z; \text{«цена рыночная»}; \text{«ошибка»}))$ )).

Таким образом, результат работы предложенного механизма, основанного на методе СРЦ, представляет численное значение диапазона рыночных цен и отклонение применяемых цен от рыночного уровня. Эта информация позволяет специалисту сделать вывод о наличии у организации, участвующей в контролируемых сделках, налоговых рисков.

Отклонение в выручке от рыночного уровня в меньшую сторону может позволить налоговым органам по результатам проверки доначислить выручку и обложить разницу налогом на прибыль по ставке 20%. Отклонение выручки от рыночного уровня в большую сторону позволит налоговым органам оспорить часть расходов у организации, взаимозависимой с анализируемой и производящей у последней закупку товаров (работ или услуг) в рамках контролируемой сделки, и также обложить разницу налогом на прибыль.

С суммы неуплаченного вовремя налога на прибыль организации обязаны уплатить штрафы и пени.

Своевременный анализ рыночного диапазона цен и отклонений его от применяемых цен позволит организациям упорядочить налоговый учет и избежать начисления штрафов и пени.

Таблица 5

Расчет отклонений в ценах отдельных поставок от рыночного уровня

Поставка	Наименование Заказчика	Вид продукции	Выручка за 1 единицу без л.р. X	Нижнее значение интервала Y	Верхнее значение интервала Z	Отклонение D
Поставка 1	Покупатель по контролируемой сделке	Штрипс	11 392,00	13 586,00	16 984,00	2 194,00
Поставка 2	Покупатель по контролируемой сделке	Штрипс	11 534,00	13 586,00	16 984,00	2 052,00
--	Покупатель по контролируемой сделке					
Поставка n	Покупатель по контролируемой сделке	Штрипс	14 250,00	13 586,00	16 984,00	Цены рыночная

## ЛИТЕРАТУРА

- [1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ).
- [2] Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую НК РФ» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

Статья поступила в редакцию 28.06.2013

Ссылку на эту статью просим оформлять следующим образом:

Соколов Е.В., Истомин Ф.О. Механизм определения рыночного диапазона цен для целей налогообложения. *Гуманитарный вестник*, 2013, вып. 1. URL: <http://hmbul.bmstu.ru/catalog/econom/hidden/23.html>

**Соколов Евгений Васильевич** – заведующий кафедрой «Финансы» МГТУ им. Н.Э. Баумана, д-р техн. наук. Область научных интересов: управление финансами предприятий и организаций, банковское дело, экономико-математическое моделирование. e-mail: [sinat\\_ibm@mail.ru](mailto:sinat_ibm@mail.ru)

**Истомин Федор Олегович** – аспирант кафедры «Финансы» МГТУ им. Н.Э. Баумана. Область научных интересов: учет и аудит, консультационная деятельность, налогообложение. e-mail: [fistomin@gmail.com](mailto:fistomin@gmail.com)