

Алгоритм выбора метода определения рыночного уровня цен для целей налогообложения

© В.В. Протопопов, Ф.О. Истомин

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

Приведен алгоритм выбора метода расчета рыночного уровня цен для целей налогообложения, разработанный на базе законодательства о налоговом контроле ценообразования. Предложенный алгоритм представлен в виде последовательности блок-схем, являющей собой логическую интерпретацию правовых положений в сфере налогообложения. Предоставляемая алгоритмом возможность выбора метода лежит в основе проведения полной диагностики контролируемых сделок и минимизации налоговых рисков.

Ключевые слова: алгоритм, налогообложение, ценообразование, метод.

С 2012 г. в Российской Федерации вступило в силу законодательство о налоговом контроле применяемых на внутригрупповом уровне цен, содержащее положения, для понимания и применения которых необходимы совместные усилия юристов, финансистов и бухгалтеров. На современном этапе развития законодательства о налоговом контроле цен в России многие крупные компании уже обратились в консалтинговые фирмы за помощью в проведении диагностики существующих у них внутригрупповых сделок.

Специалист, занимающийся разработкой методики трансфертного ценообразования, в частности выбором метода, должен обладать опытом проведения анализа контролируемых сделок на соответствие требованиям законодательства о налоговом контроле цен. На данный момент в России практически нет экспертов (за исключением представителей консалтинговых компаний), способных самостоятельно произвести диагностику контролируемых сделок на предмет соответствия применяемых в них цен рыночному уровню.

Взаимодействие со специалистами из консалтинговых компаний, способных произвести квалифицированную диагностику, – дорогостоящее. Стоимость анализа одной сделки (совокупности транзакций) на предмет соответствия требованиям законодательства, в который входят выбор метода трансфертного ценообразования, квантификация потенциальных налоговых рисков и подготовка документации, составля-

ет по меньшей мере 600 тыс. руб. Количество таких сделок у крупных компаний достаточно велико.

Таким образом, при отсутствии в штате организации специалистов необходимо либо нанимать на работу экспертов из консалтинговых фирм, либо повышать квалификацию собственных сотрудников.

Законодательством о налоговом контроле применяемых цен [1] (гл. 5 НК РФ) предусмотрено пять методов:

- сопоставимых рыночных цен (СРЦ);
- цены последующей реализации (ЦПР);
- затратный;
- сопоставимой рентабельности (СР);
- распределения прибыли (РП).

Описание условий применения того или иного метода приводится в НК РФ, однако оно достаточно сложно для понимания и требует значительных усилий со стороны специалиста. Более того, неправильный выбор метода может повлечь значительные налоговые риски. В этой связи руководство крупных российских компаний на текущем этапе решило не доверять диагностику сделок и выбор метода ценообразования собственным специалистам, а привлечь к анализу консалтинговые компании [3]. По результатам вовлечения консультантов в диагностику руководители многих компаний пришли к выводу о необходимости в дальнейшем иметь возможность проводить диагностику сделок и выбирать метод ценообразования самостоятельно, так как вовлечение консультантов требует значительных материальных и временных затрат.

Таким образом, на данном этапе развития практики применения законодательства о налоговом контроле ценообразования актуальным был бы алгоритм, представленный в виде блок-схем и разработанный на основании правовых положений НК РФ, позволяющий специалистам, не имеющим значительного опыта в вопросах диагностики контролируемых сделок, но знающим их специфику, анализировать данные сделки и определять применимость того или иного метода. Алгоритм позволил бы специалистам компаний выбирать метод самостоятельно, без привлечения консультанта, но, при необходимости, подтверждать у него полученные выводы.

В свою очередь, расчет рыночного уровня цен, интервалов рентабельности и потенциальных налоговых рисков, равно как подготовка предусмотренной законодательством защитной документации, возможны только после выбора метода.

Налогоплательщики могут выбрать один из методов определения цен в качестве основного [4]. В дополнение к основному налогопла-

тельщики могут (но не обязаны) перепроверить результаты применения выбранного метода путем использования проверочного метода. Обычно при его применении результаты должны в той или иной степени подтверждать результаты, полученные при применении основного метода. Если же они сильно различаются, следует перепроверить исходные данные, использованные при применении как основного, так и проверочного методов.

Предлагаемый алгоритм выбора представлен в последовательности блок-схем и приведен на соответствующих рисунках. В дополнение к рисункам приведено описание алгоритма в соответствии с индексированными блоками.

Рассмотрим алгоритм определения применимости метода ЦПР (рис. 1).

Блок 1а. В соответствии с блок-схемой на начальном этапе необходимо проанализировать, перепродается ли продукция, поставляемая в рамках контролируемой сделки в адрес третьих лиц, без осуществления ее промышленной переработки. Если такая перепродажа произво-

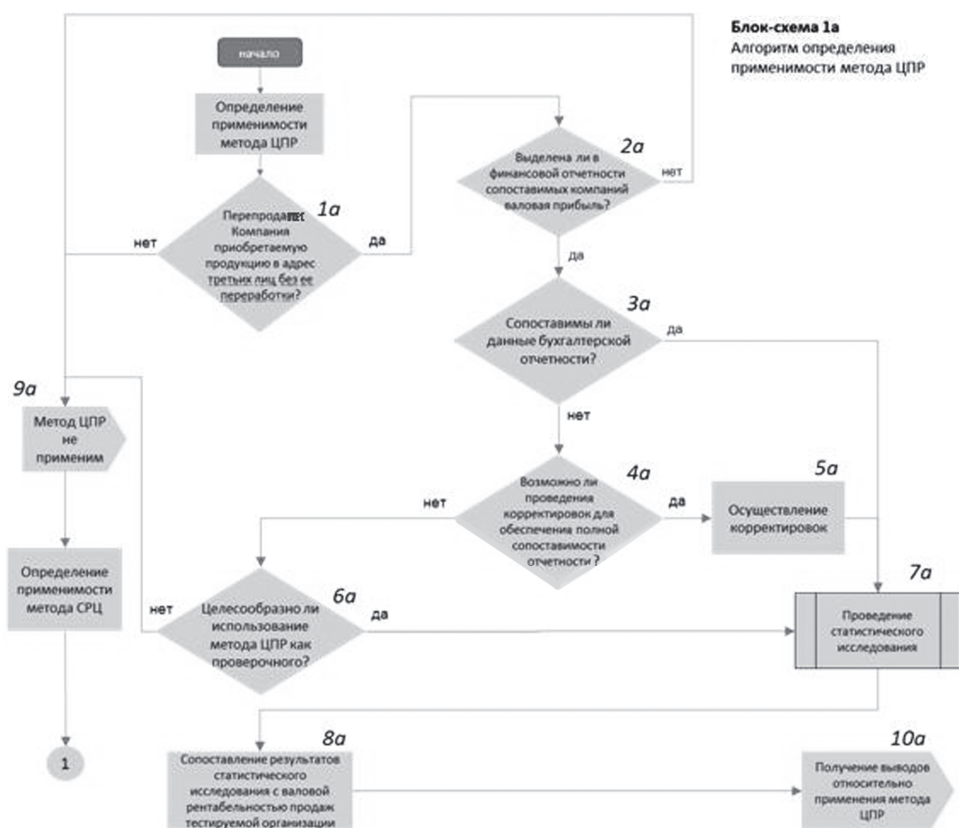


Рис. 1. Блок-схема 1а

дится, то в качестве приоритетного по законодательству должен быть выбран метод ЦПР. В противном случае возникает необходимость проведения анализа применимости иных методов, предусмотренных законодательством, начиная с метода СРЦ.

Блок 2а. Для целей применения метода ЦПР необходимо установить факт соответствия данных бухгалтерской отчетности анализируемой стороны контролируемой сделки и сопоставимых организаций, на основе которых осуществляется расчет интервала рыночной рентабельности. Требования к бухгалтерской отчетности некоторых стран не подразумевают выделение отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках сумм валовой прибыли. Если суммы валовой прибыли сопоставимых с анализируемой стороной контролируемой сделки организаций не будут известны, применить метод ЦПР будет невозможно.

Блок 3а. Далее в рамках решения вопроса о применимости метода ЦПР необходимо сделать вывод о сопоставимости данных бухгалтерской отчетности анализируемой организации с данными бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций.

На данный момент в России отсутствуют единые требования к распределению затрат между себестоимостью и операционными затратами. Например, ряд коммерческих и управленческих расходов может быть отнесен сопоставимыми организациями не к операционным издержкам, а к себестоимости.

Блок 4а. Таким образом, при наличии существенных различий в учетной политике анализируемой стороны контролируемой сделки и сопоставимых с ней организаций произвести сопоставление рассчитанного на основании данных бухгалтерской отчетности таких сопоставимых организаций интервала рентабельности с рентабельностью анализируемой стороны будет возможно, но такое сравнение не будет показательным. Следовательно, если данные бухгалтерской отчетности несопоставимы, применить метод ЦПР будет невозможно.

Если известно, что данные бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций не соответствуют бухгалтерской отчетности анализируемой стороны контролируемой сделки, то на основании положений законодательства данные отчетности могут подлежать корректировке.

Блок 5а. Для повышения степени сопоставимости выбранных компаний с анализируемыми предлагается осуществить корректировку показателей рентабельности указанных компаний на различия в уровне дебиторской и кредиторской задолженностей, а также в уровне запасов.

Блок 6а. Если различия в подходе к составлению отчетности таковы, что осуществить корректировку не представляется возможным, то

метод ЦПР не может быть применим как основной, но результаты его применения могут быть использованы для проверки результатов, полученных после применения основного метода.

Блок 7а. Если по результатам проведения корректировок удалось добиться сопоставимости в отчетности анализируемой и сопоставимых организаций, или метод ЦПР оказалось допустимо применять как проверочный, то в рамках следующего этапа необходимо произвести статистическое исследование и определить интервал рентабельности сопоставимых организаций.

Блок 8а. После сопоставления результаты проведенного статистического исследования с валовой рентабельностью продаж тестируемой организации делается вывод о наличии отклонений в рентабельности и налоговых рисков (*блок 10а*).

Блок 9а. Если применение метода ЦПР невозможно или нецелесообразно, необходимо проанализировать возможность применения метода СРЦ.

Рассмотрим алгоритм определения применимости метода СРЦ, основанного на внутренних сопоставимых ценах (рис. 2).

Блок 1б. В начале анализа применимости метода СРЦ необходимо выяснить, совершались ли внутренние сопоставимые сделки в отчетном году. Под внутренними сопоставимыми сделками необходимо понимать реализацию идентичной или однородной продукции в адрес

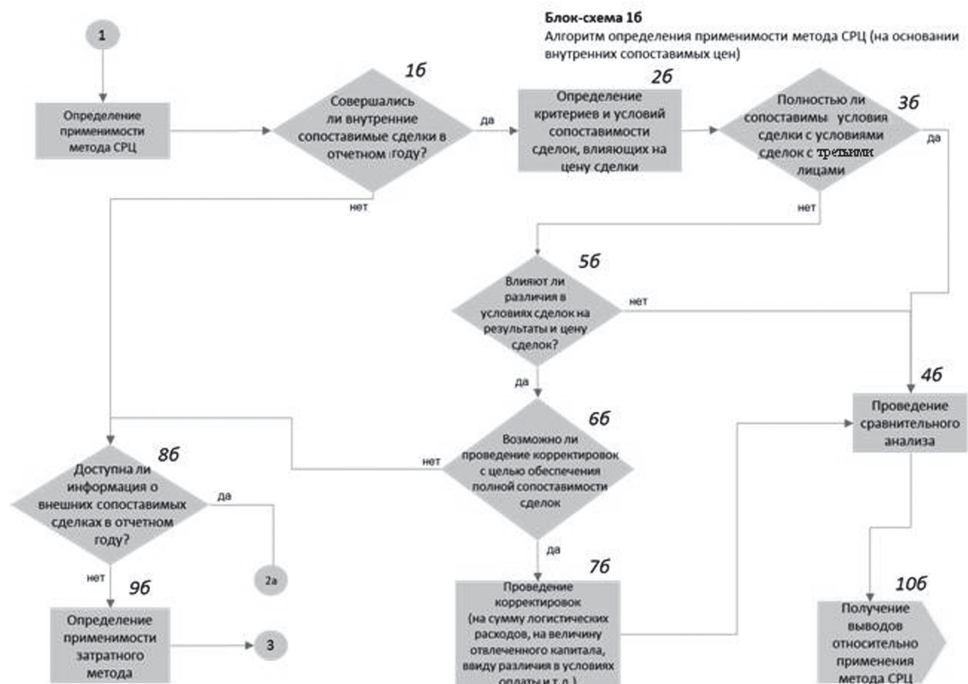


Рис. 2. Блок-схема 1б

третьих лиц продавцом (по контролируемой сделке) или закупку идентичной либо однородной продукции покупателем (по контролируемой сделке) от третьих лиц.

Блок 2б. Если внутренние сопоставимые сделки совершались в отчетном периоде, необходимо сделать вывод о том, полностью ли сопоставимы их условия с условиями контролируемой сделки. Для этого нужно определить критерии и условия, влияющие на ценообразование по сделке.

Блок 3б. Если выявленные критерии и условия анализируемой и сопоставимой сделок в равной степени влияют на цены соответствующих сделок, то целесообразно переходить к проведению сравнительного анализа (*блок 4б*).

Блок 10б. По результатам сравнительного анализа можно сделать вывод о наличии отклонений цен от рыночного уровня и релевантных налоговых рисках.

Блок 5б. Если выявленные критерии и условия по-разному влияют на ценообразование по сделке, то продолжение анализа применимости метода СРЦ зависит от возможности проведения корректировок на них.

Блок 6б. Анализ возможности корректировок необходимо производить с привлечением специалистов из логистического, финансового и коммерческих департаментов, так как на цену анализируемой или сопоставимых сделок могут влиять критерии и условия, подробной информацией о которых владеют специалисты релевантного профиля.

Блок 7б. Если в результате проведения корректировок была достигнута сопоставимость условий и критериев анализируемой и сопоставимых сделок, то целесообразно переходить к проведению сравнительного анализа (*блок 4б*).

Блок 8б. Если проведение корректировок невозможно, или применение метода СРЦ, основанного на внутренних сопоставимых сделках, невозможно по иным причинам, необходимо проанализировать возможность применения метода СРЦ, основанного на данных о внешних сопоставимых сделках.

Блок 9б. Если информация о внешних сопоставимых сделках недоступна, необходимо проанализировать возможность применения затратного метода.

Теперь рассмотрим алгоритм определения применимости метода СРЦ, основанного на внешних сопоставимых ценах (рис. 3).

Блок 1в. Если внешние сопоставимые сделки совершались, необходимо выяснить, полностью ли сопоставимы их условия с условиями

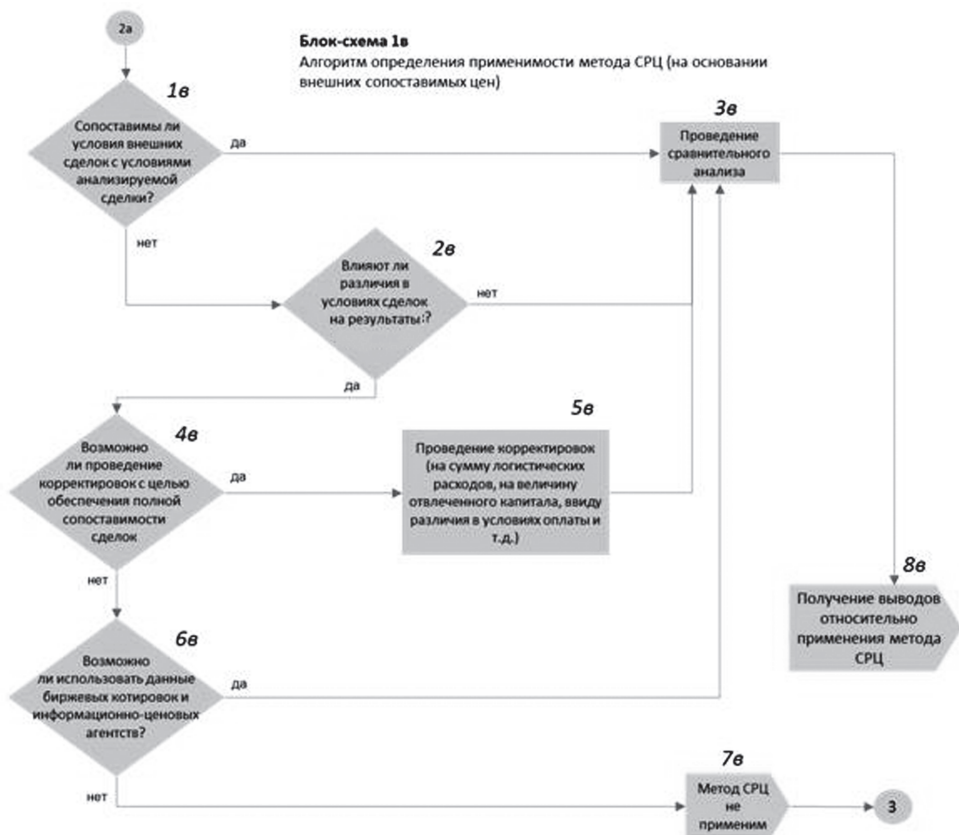


Рис. 3. Блок-схема 1в

контролируемой сделки. Для этого нужно определить критерии и условия, влияющие на ценообразование по сделке.

Блок 2в. Если выявленные критерии и условия анализируемой и сопоставимой сделок в равной степени влияют на цены соответствующих сделок, то целесообразно переходить к проведению сравнительного анализа (**блок 3в**).

Подходы к определению описанных критериев и условий, а также методы проведения сравнительного исследования (по методу СРЦ) будут описаны далее.

Блок 4в. Если выявленные критерии и условия по-разному влияют на ценообразование по сделке, то продолжение анализа применимости метода СРЦ зависит от возможности проведения корректировок на выявленные критерии и условия.

Анализ возможности корректировок необходимо производить с привлечением специалистов из логистического, финансового и коммерческих департаментов, так как на цену анализируемой или сопоставимых сделок могут влиять критерии и условия, подробной информацией о которых владеют специалисты релевантного профиля.

Необходимо отметить, что данные об условиях внешних сопоставимых сделок, как правило, недоступны организации, поскольку представляют собой коммерческую тайну тех организаций, которые были вовлечены в данные сделки.

Данные корректировки можно осуществить после проведения соответствующего аналитического исследования.

Блок 5в. Если в результате проведения корректировок была достигнута сопоставимость условий и критериев анализируемой и сопоставимых сделок, то целесообразно переходить к проведению сравнительного анализа (*блок 3в*).

Блок 6в. Если проведение корректировок невозможно, или применение метода СРЦ, основанного на внешних сопоставимых сделках, невозможно по иным причинам, необходимо проанализировать возможность применения метода СРЦ, основанного на использовании биржевых котировок или данных информационно-ценовых агентств.

Если ценообразование в рамках контролируемой сделки основано на биржевых или иных индексах, то данными открытых источников (бирж или информационно-ценовых агентств) можно воспользоваться. Они лягут в основу сравнительного анализа (*блок 3в*).

Блок 8в. По результатам сравнительного анализа можно сделать вывод о наличии отклонений цен от рыночного уровня и релевантных налоговых рисках.

Если ценообразование в рамках контролируемой сделки не основано на биржевых или иных индексах, то данными открытых источников пользоваться невозможно, и необходимо проанализировать возможность применения затратного метода (*блок 7в*).

Рассмотрим алгоритм определения применимости затратного метода (рис. 4).

Применение затратного метода возможно как в рамках сравнения валовой рентабельности затрат стороны контролируемой сделки с рыночным диапазоном валовой рентабельности затрат сопоставимых компаний, так и на основании сравнения валовой рентабельности затрат стороны контролируемой сделки, полученной ею в рамках взаимодействия со второй стороной контролируемой сделки, с валовой рентабельностью затрат, полученной при взаимодействии с независимыми покупателями – третьими лицами.

Блок 1г. Первоначально необходимо проверить возможность сопоставления рентабельности анализируемой организации с рентабельностью сопоставимых независимых организаций. Для этих целей, как и в случае с методом ЦПР, необходимо установить факт соответствия данных бухгалтерской отчетности анализируемой стороны контроли-

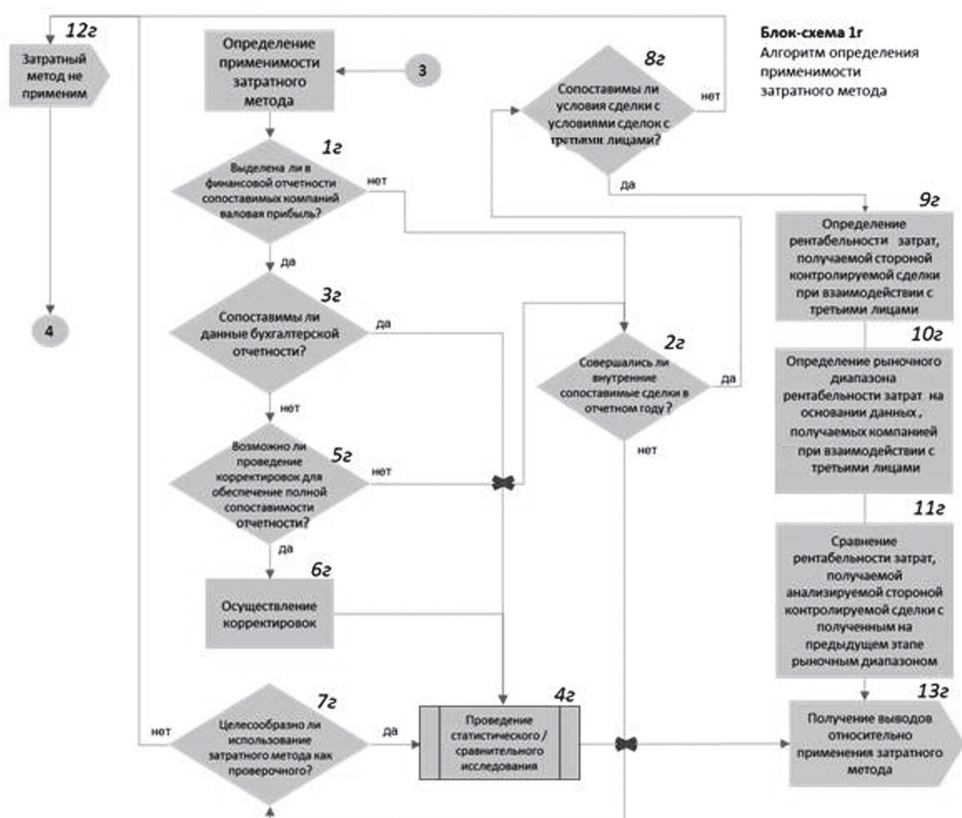


Рис. 4. Блок-схема 1г

руемой сделки и сопоставимых организаций, на основе которых осуществляется расчет интервала рыночной рентабельности.

В случае невыделения в отчетности сопоставимых компаний данных о величине валовой прибыли произвести сопоставление данных о рентабельности будет невозможно.

Тем не менее, если в отчетности сопоставимых организаций не выделена валовая прибыль, допустимо использовать затратный метод, основанный на внутренней рентабельности затрат (блок 2г).

Блок 3г. Далее в рамках решения вопроса о применимости метода ЦПР необходимо сделать вывод о сопоставимости данных бухгалтерской отчетности анализируемой организации с данными бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций.

Сегодня в России отсутствуют единые требования к распределению затрат между себестоимостью и операционными затратами. Например, ряд коммерческих и управленческих расходов может быть отнесен сопоставимыми организациями не к операционным издержкам, а к себестоимости.

Если данные финансовой отчетности анализируемой стороны контролируемой сделки сопоставимы с данными бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций, необходимо произвести статистическое исследование и сравнительный анализ.

Блок 5г. Если известно, что данные бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций не соответствуют бухгалтерской отчетности анализируемой стороны контролируемой сделки, то на основании положений законодательства данные отчетности могут подлежать корректировке.

Блок 6г. Для повышения степени сопоставимости выбранных компаний с анализируемыми возможно осуществить корректировку показателей рентабельности указанных компаний на различия в уровне дебиторской и кредиторской задолженности, а также в уровне запасов. Если в результате осуществления корректировок удалось достичь сопоставимости данных финансовой отчетности анализируемой стороны контролируемой сделки с данными бухгалтерской отчетности сопоставимых организаций, необходимо произвести статистическое исследование и сравнительный анализ (*блок 4г*).

Блок 2г. Если в финансовой отчетности сопоставимых компаний не выделена валовая прибыль или же сопоставимости отчетности не удастся достичь путем осуществления корректировок, возможно использовать затратный метод на основании анализа внутренней рентабельности затрат.

Если в отчетном году анализируемой стороной контролируемой сделки не осуществлялись сопоставимые сделки – сделки по реализации аналогичной продукции в адрес третьих лиц, то применение затратного метода может быть предусмотрено в качестве проверочного (*блок 7г*).

Если анализируемой стороной контролируемой сделки совершалась реализация аналогичной продукции в адрес третьих лиц, необходимо сделать вывод о том, сопоставимы ли условия сделок по реализации продукции в адрес третьих лиц с условиями контролируемой сделки (*блок 8г*).

Блок 8г. Если сделки по реализации продукции в адрес третьих лиц несопоставимы с анализируемой сделкой, затратный метод будет неприменим.

Необходимо отметить, что полного сопоставления условий контролируемой сделки с условиями сделок по реализации аналогичной продукции в адрес третьих лиц не требуется (как в случае применения метода СРЦ).

Блок 9г. Если сопоставимые сделки осуществлялись, необходимо определить рентабельность затрат, получаемую стороной контро-

лируемой сделки при взаимодействии с третьими лицами (с каждой в отдельности).

Блок 10г. Далее на основании данных о рентабельности затрат, получаемой анализируемой организацией при взаимодействии с третьими лицами, необходимо определить рыночный диапазон рентабельности затрат.

Блок 11г. На последнем этапе необходимо сопоставить рентабельность затрат, получаемую в рамках анализируемой сделки с рассчитанным на предыдущих этапах рыночным диапазоном, и сделать вывод о наличии отклонения в рентабельности и соответствующих налоговых рисках (**блок 13г**).

Блок 12г. Если на ранних этапах был сделан вывод о неприменимости затратного метода, необходимо проанализировать возможность применения метода СР.

Рассмотрим алгоритм определения применимости метода СР (рис. 5).

Блок 1д. Если методы ЦПР, СРЦ или затратный применимы, то применение метода СР возможно в качестве проверочного (**блок 2д**).

Если методы ЦПР, СРЦ или затратный неприменимы без ограничений, метод СР может быть применен как основной (**блок 3д**).

Блок 3д. На начальном этапе необходимо осуществить функциональный анализ. Основным его результатом будет вывод о том, какая

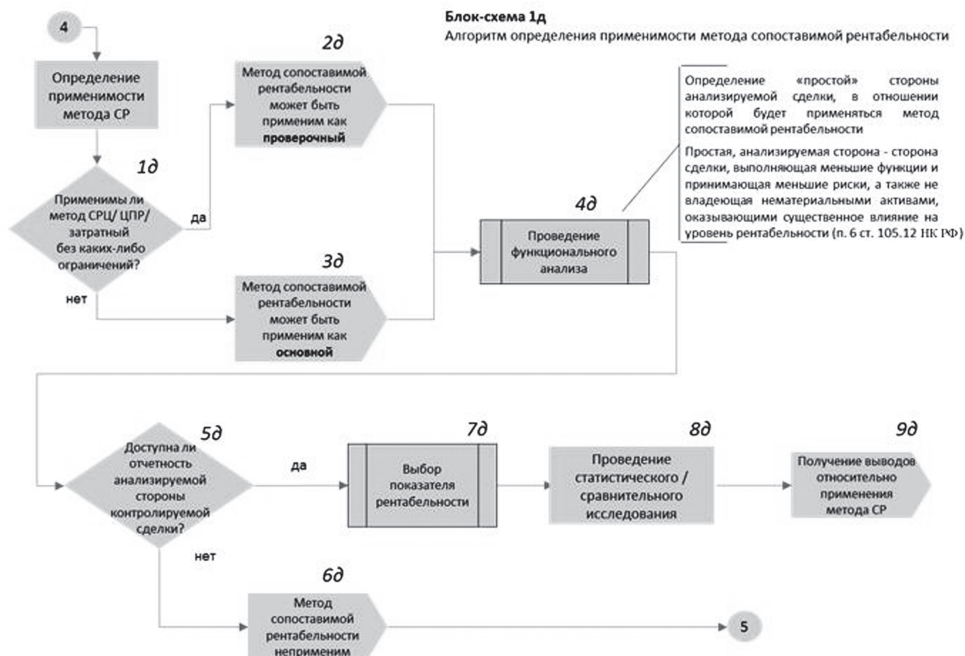


Рис. 5. Блок-схема 1д

сторона контролируемой сделки владеет меньшими активами, влияющими на прибыльность по сделке, несет меньшие риски и выполняет меньше функций. Рентабельность такой «простой» стороны будет подлежать сравнению с рыночным диапазоном.

Блок 5д. На следующем этапе необходимо сделать вывод о том, доступна ли отчетность «простой» стороны контролируемой сделки.

Если отчетность недоступна, то метод СР неприменим, и необходимо проанализировать возможность применения метода РП (*блок 6д*).

Блок 7д. Если отчетность «простой» стороны контролируемой сделки доступна, необходимо на основании данных о сделке произвести выбор показателя рентабельности, которая будет подлежать сравнению с рыночным диапазоном.

Блок 8д. На заключительном этапе необходимо произвести сравнительное исследование и сравнительный анализ, по результатам которых будут получены выводы об отклонениях в рентабельности и налоговых рисках (*блок 9д*).

Рассмотрим алгоритм определения применимости метода РП (рис. 6).

Блок 1е. В начале анализа применимости метода РП необходимо сделать вывод о том, применимы ли иные методы, предусмотренные законодательством, без каких-либо ограничений. Если иные методы применимы, то метод распределения прибыли неприменим (*блок 9е*).

Блок 2е. На следующем этапе необходимо выяснить, имеются ли у сторон контролируемой сделки нематериальные активы (НМА), существенно влияющие на прибыльность по сделке. В случае наличия у одной из сторон контролируемой сделки таких активов метод РП не будет применяться (*блок 9е*).

Блок 3е. Применение метода распределения прибыли возможно путем:

- распределения совокупной операционной прибыли участников сделки (совокупности);
- определения расчетной прибыли и последующего распределения остаточной операционной прибыли.

Если расчетную прибыль допустимо определить на основании использования методов 1–4 (*блок 4е*), то после выполнения данного этапа определению будет подлежать остаточная прибыль (вычисляется как разница между совокупной прибылью и определенной на предыдущем этапе расчетной прибылью) (*блок 5е*).

Блок 6е. Для получения выводов о рыночной величине операционной прибыли каждой стороны контролируемой сделки необходимо распределить остаточную прибыль пропорционально рассчитанным следующим параметрам:

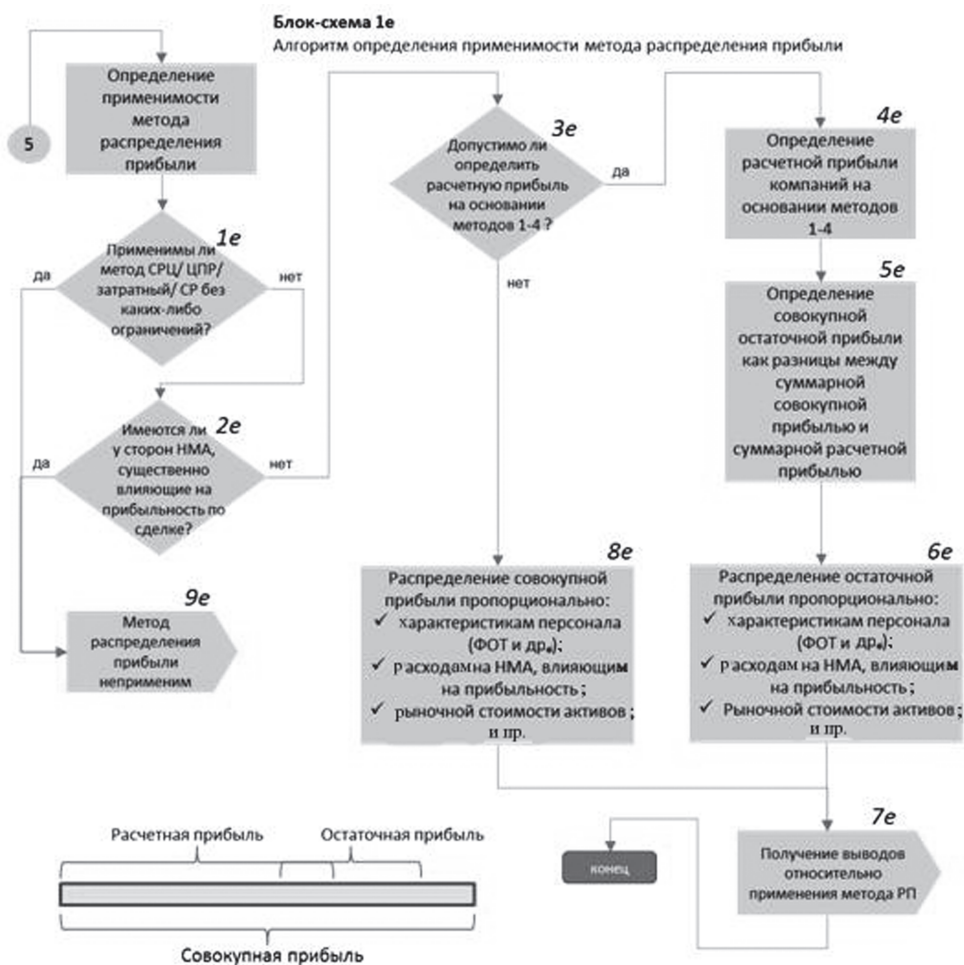


Рис. 6. Блок-схема 1e

- характеристикам персонала (ФОТ и др.);
- расходам на НМА, влияющим на прибыльность;
- рыночной стоимости активов;
- иным параметрам.

Блок 3e. Если в силу совокупности ряда причин применить методы 1–4 для определения расчетной прибыли невозможно, необходимо сразу определить операционную прибыль каждой задействованной стороны контролируемой сделки на основании разделения совокупной прибыли пропорционально параметрам, указанным в *блоке 6e*.

Блок 7e. На основании рассчитанных величин расчетных и остаточных прибылей компаний – сторон контролируемой сделки допустимо определить итоговое значение операционной прибыли.

После того как метод налогового контроля цен будет выбран, можно переходить к следующим этапам диагностики, которые будут

включать определение рыночного диапазона цен или рентабельности, а также выявление отклонения применяемых цен (полученной рентабельности) от рыночного уровня.

В случае наличия существенных отклонений компании необходимо корректировать значения налоговой базы и размера подлежащего уплате в бюджет налога на прибыль.

Приведенный алгоритм позволяет значительно экономить трудозатраты и материальные ресурсы компании, чья деятельность включает взаимоотношения со сторонами и подпадает под контроль, с точки зрения нового законодательства.

Данный алгоритм возможно использовать как основу для разработки программного продукта, который на основании вопросно-ответной системы предоставлял бы пользователю вывод о наиболее подходящем методе ценообразования.

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».
- [3] Шарапова О.А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления. *Справочно-правовая система Консультант Плюс*, 2009.
- [4] Непесов К.А. *Налоговые аспекты трансфертного ценообразования*. Москва, Волтерс клувер, 2007, 288 с.

Статья поступила в редакцию 28.06.2013

Ссылку на эту статью просим оформлять следующим образом:

Протопопов В.В., Истомин Ф.О. Алгоритм выбора метода определения рыночного уровня цен для целей налогообложения. *Гуманитарный вестник*, 2013, вып. 1. URL: <http://hmbul.bmstu.ru/catalog/econom/hidden/30.html>

Протопопов Владимир Владимирович – доцент кафедры «Финансы» МГТУ им. Н.Э. Баумана, канд. техн. наук. Область научных интересов: банковское дело, бухгалтерский учет в банках, управление финансами предприятий и организаций. e-mail: protopov@bmstu.ru

Истомин Федор Олегович – аспирант кафедры «Финансы» МГТУ им. Н.Э. Баумана. Область научно-практических интересов: учет и аудит, консультационная деятельность, налогообложение. e-mail: fistomin@gmail.com