

*Жиринов Сергей Александрович, преподаватель кафедры финансов Института экономики, права и гуманитарных специальностей, e-mail: [inep@mail.kuban.ru](mailto:inep@mail.kuban.ru).*

**ТРАНСФЕРТНЫЕ ЦЕНЫ И РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРОЦЕССА ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ  
В ИНТЕГРИРОВАННЫХ СТРУКТУРАХ СФЕРЫ РЕКРЕАЦИОННЫХ УСЛУГ**  
(рецензирована)

*В статье рассматривается сущность трансфертных цен в интегрированных структурах сферы рекреационных услуг, механизмы регулирования процесса ценообразования в интегрированных структурах, обобщены теоретические и практические положения, обозначающие роль и значение внутрифирменных цен и сформулированы задачи, решаемые в процессе трансфертного ценообразования.*

*Предложен порядок определения цены в интегрированных структурах для целей налогообложения и взаимоотношений налогоплательщика с налоговыми органами по поводу трансфертных цен.*

*Ключевые слова: трансферт, цена, интегрированная структуры, механизм трансфертного ценообразования, взаимозависимые лица, налоговые органы.*

*Zirinov Sergei Alexandrovich, Lecturer of the Department of Finance of the Institute of Economics, Law and Humanities, e-mail: [inep@mail.kuban.ru](mailto:inep@mail.kuban.ru).*

**TRANSFER PRICES AND PRICING MANAGING IN INTEGRATED AREAS OF RECREATIONAL SERVICES**

*The article discusses the nature of transfer pricing in integrated areas of recreational services, the mechanisms regulating the process of pricing in integrated settings, summarizes the theoretical and practical position, indicating the role and importance of intra-firm price and formulates tasks in the process of transfer pricing.*

*A procedure for determining prices in integrated settings for tax purposes and the relationship of the taxpayer with the tax authorities regarding transfer pricing have been proposed.*

*Keywords: transfer, price, integrated structure, mechanism of transfer pricing, interdependent entity, the tax authorities.*

Трансфертная цена представляет собой разновидность цены, которая применяется во внутрифирменных расчетах. Трансфертная цена – выражение стоимости продукта по отношению к сделкам между участниками интегрированной структуры. Таким образом, все сделки между участниками предпринимательской группы осуществляются по трансфертным (или внутрифирменным) ценам.

*Трансфертное ценообразование* в интегрированных компаниях сферы рекреационных услуг можно определить как процесс формирования внутренних расчетных цен между сегментами структуры (бизнес-единицами, структурными подразделениями). В силу значимости ценового фактора в управлении финансами организаций (а именно – влияния на формирование доходной и расходной части бюджета предприятия, уровень налогообложения), возможность регулирования уровня трансфертных цен играет важную роль в распределении финансовых ресурсов внутри группы.

Трансфертное ценообразование предполагает процесс приемки-передачи продукции (работ, услуг) между центрами финансовой ответственности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг по тем ценам, которые обеспечивают группе максимально возможный маржинальный доход. При этом внутренние цены являются инструментом оценки деятельности центров финансовой ответственности группы. Результат деятельности того или иного ЦФО не может быть верно оценен без учета метода установления трансфертной цены на его продукцию (работы, услуги).

Трансфертное ценообразование является одним из наиболее распространенных финансовых инструментов, применяемых в группе, и позволяет: осуществлять распределение и перераспределение финансовых потоков между участниками группы компаний; формировать центры прибыли; оптимизировать уровень налогообложения группы; минимизировать политические и экономические риски; распределять рынки сбыта и сферы влияния между различными участниками группы.

Обобщив теоретические и практические положения, обозначающие роль и значение внутрифирменных цен, мы определили следующие основные задачи, решаемые в процессе трансфертного ценообразования в интегрированных компаниях сферы рекреационных услуг:

1. Обеспечение гармоничного сочетания целей подразделений и общих целей развития группы, регулирование внутренних финансовых отношений.

2. Обеспечение достаточного результата подразделению-продавцу при передаче продукции (работ, услуг) подразделению-покупателю.

3. Оптимальное распределение материальных и финансовых ресурсов внутри предпринимательского объединения.

Формирование трансфертных цен производится различными методами – на базе рыночных цен, затратным методом, по внутренним договорам.

При установлении трансфертных цен на базе рыночных необходимо предусматривать снижение базовой величины, чтобы подразделение-покупатель было экономически заинтересовано в приобретении данной продукции (услуги) на «внутреннем рынке», и при этом подразделение-продавец имело положительный финансовый результат. Этот метод применяется, как правило, в группе компаний с высокой степенью децентрализации, когда бизнес-единицы интегрированных компаний сферы рекреационных услуг свободны в действиях по покупке и продаже на любых рынках (как на внешнем, так и на внутреннем). Использование метода рыночных цен делает возможной оценку финансовых результатов отдельных бизнес-единиц группы.

Затратная трансфертная цена рассчитывается по формуле «себестоимость плюс», т.е. на основе показателя себестоимости (полной фактической себестоимости продукции (услуг), нормативной себестоимости, переменной себестоимости) и нормы прибыли центра ответственности. Недостатком метода с применением фактической себестоимости является отсутствие заинтересованности бизнес-единицы в снижении фактических затрат, при этом затруднена оценка эффективности работы передающего центра. Это проблема решается при расчете трансфертной цены на основе нормативной себестоимости. Превышение фактической цены над нормативной показывает величину убытка, обратное соотношение – величину прибыли.

Договорная трансфертная цена определяется по соглашению сторон и может базироваться на любых данных и не имеет жестких связей с себестоимостью и рыночной ценой. Недостаток этого метода – в возникновении конфликтов интересов между сторонами сделки – участниками группы. Этот метод применяется, как правило, в интегрированных компаниях сферы рекреационных услуг с высокой степенью централизации.

В группах со сложной финансовой структурой рекомендуется создание комплексной системы трансфертного ценообразования, учитывающей все виды внутренних и внешних видов финансовых отношений участников интегрированных компаний сферы рекреационных услуг, обеспечивающей соблюдение интересов бизнес-единиц и реализацию стратегических задач группы в целом. Механизм трансфертного ценообразования в предпринимательских объединениях является весьма эффективным инструментом финансового менеджмента. В международной практике он применяется более чем в 80% компаний. В России на сегодняшний день он недостаточно эффективен, что обусловлено высокой степенью контроля над применением трансфертных цен со стороны налоговых органов.

Со стороны государства осуществляется контроль соответствия применяемых цен рыночному уровню. Подобный подход лежит в основе Руководства Организации по экономическому сотрудничеству и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию 1995 года, который является основополагающим документом в этой сфере.

Финансовый контроль в данной сфере налоговых отношений может быть реализован в формах предварительного контроля (предварительное раскрытие налогоплательщиком информации, получение от налогового органа решения о налоговых последствиях предстоящей сделки); текущего контроля (внутрихозяйственный контроль, который представляет собой мониторинг цен и их приведение к

рыночному уровню для целей определения налоговых обязательств); последующего контроля (проверка налоговым органом соответствия трансфертных цен уровню рыночных цен). Следует отметить, что в России применяется только последующий контроль. Тем самым негативные следствия трансфертного ценообразования не пресекаются, и контроль сводится к избирательному воздействию на отдельных налогоплательщиков.

На практике определить цены по операциям между аффилированными лицами достаточно сложно, поэтому в рамках МСФО 24 для этого предусмотрено несколько способов, в том числе: метод сопоставимой неконтролируемой цены, согласно которому цена устанавливается по стоимости аналогичной продукции, проданной покупателю, не являющемуся аффилированным лицом;

– метод цены перепродажи, по которому цена товара при перепродаже уменьшается на величину наценки, за счет которой перепродавец хотел бы покрыть свои издержки и получить соответствующую прибыль;

– метод «затраты плюс» предусматривает прибавление соответствующей надбавки к цене, установленной поставщиком.

Могут применяться и другие методы определения цены по операциям между аффилированными лицами. В настоящее время российские организации, к сожалению, могут использовать для этих целей только соответствующие нормы Гражданского и Налогового кодексов. В соответствии со статьей 40 НК РФ, пока не доказано обратное, цена, заявленная сторонами сделки, является рыночной. Процесс отслеживания соответствия или несоответствия цены сделки рыночной цене возложен на налоговые органы.

В первой части Налогового Кодекса не установлена обязанность налогоплательщика производить расчеты облагаемой базы исходя из рыночных цен, если они не соответствуют фактическим ценам продаж. Однако для того чтобы цены сделок в целях налогообложения не подвергались корректировке со стороны налоговых органов, налогоплательщику следует проанализировать сделки с точки зрения существования рисков того, что эти сделки будут подвергнуты специальному контролю и возникнут основания для увеличения налоговых обязательств.

*Взаимозависимые лица.* Порядок определения взаимозависимых лиц определен в ст. 20 НК РФ, где ими признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности.

Ст. 20 НК РФ устанавливает правило признания взаимозависимости не только по прямому, но и косвенному участию одной организации в другой через какую-либо третью организацию либо совокупность организаций. Для наглядности ниже приведена схема, рассмотренная Шаталовым С.Д. в его комментариях к Налоговому кодексу [1].

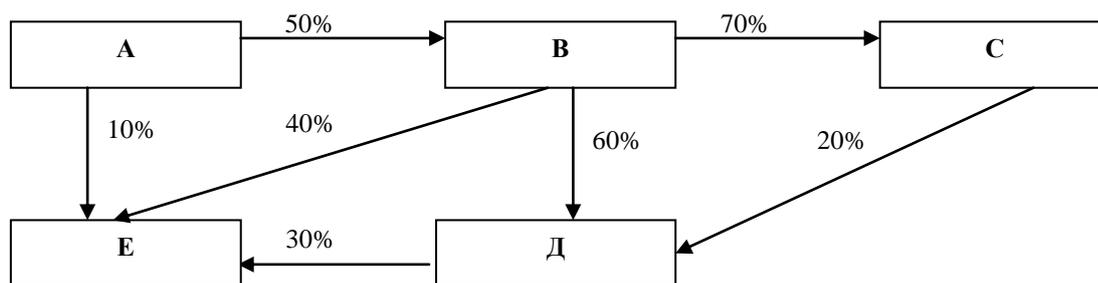


Рис. 1. Пример взаимозависимости компаний по косвенному участию

В данной схеме стрелками обозначено участие одной организации в другой, а цифрами – доли такого участия. По схеме можно определить суммарную долю участия организации А в организации Е. Доля прямого участия составляет 10%, а доля косвенного участия – 31,1%, которая рассчитывается следующим образом:

$$(50 \times 70 \times 20 \times 30/100) + (50 \times 60 \times 30/100) + (50 \times 40/100) = 31,1$$

А – В – С – Д – Е
А – В – Д – Е
А – В – Е

Итого общая доля участия организации А в организации Е составляет 41,1%, то есть организации А и Е являются взаимозависимыми лицами. Проведя аналогичные расчеты доли участия организации С в организации Е, получим долю в размере 6%. На основании Кодекса [2] эти организации не являются взаимозависимыми, однако, учитывая, что доля участия организации А в организации С составляет 35%, а в организации Е – 41,1%, их связь и взаимовлияние очевидно. Таким образом, благодаря довольно узкому определению взаимозависимости лиц для целей налогообложения, большинство тесно связанных между собой фирм по закону взаимозависимыми не считаются. Например – фирмы, у которых одни и те же собственники или общий директор.

Следует отметить, что Кодекс предусматривает также дополнительные возможности для признания лиц взаимозависимыми в результате судебного разбирательства, причем суд может принять во внимание любые особенности отношений сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Если отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, то, следует учитывать следующие обстоятельства:

1. Налоговые органы вправе контролировать цены сделок налогоплательщиков в случаях колебаний уровня цен. То есть, при заключении одной сделки колебаний цен быть не может. Если товар будет направляться одному и тому же партнеру (даже если он будет направляться в зону льготного налогообложения) по любой (сколь угодно малой), но постоянной цене, то оснований для контроля таких сделок не возникает.

2. Налоговые органы не вправе также контролировать уровень цен, если колебания цен, применяемых этим налогоплательщиком, составляют менее 20 процентов вне зависимости от уровня цен на аналогичные товары на рынке.

3. Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель.

Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения. Очевидно, что данные формулировки могут трактоваться очень широко, учитывая такую, например характеристику, как репутация на рынке, а также то, что данный список является открытым и налогоплательщик может обосновывать идентичность и однородность товаров другими признаками.

4. Колебания уровня цен контролируются в том случае, если они имели место в пределах непродолжительного периода времени. Так как Налоговый Кодекс не дает формулировки понятия «непродолжительного периода времени», однозначно определить этот период невозможно. Для предприятий с различными по продолжительности циклами производства и реализации, непродолжительный период времени может быть совершенно разным. Высказывается много предположений по определению этого понятия. Это – и длительность производственного цикла, и квартал, и, по аналогии с таможенным законодательством 90 дней и прочие. Так как четкого определения нет, в случае спора последнее слово останется за судом, который будет рассматривать дело с учетом специфики конкретного товара.

В целях исключения конфликтных ситуаций с налоговыми органами можно рекомендовать определить для осуществляемых видов деятельности указанный период времени, исходя из специфики его производства.

5. Кроме того, НК РФ не определяет, относительно какого уровня следует рассчитывать колебания цен, какую цену принять за точку отсчета – минимальную, максимальную, среднюю или иную. Ряд специалистов [3] считают, что за точку отсчета нужно брать средневзвешенную цену продажи товара. До тех пор, пока данный вопрос нормативно не урегулируется, предприятие может определить и обосновать наиболее выгодный для себя уровень. Если сравниваются две цены, то за точку отсчета выгоднее принять максимальную, так как диапазон колебаний цены в данном случае будет больше.

Если одна и та же продукция реализуется по нескольким ценам, целесообразно за точку отсчета принять среднюю цену, что увеличивает диапазон колебаний в ту и другую сторону до 40%. То или иное решение предприятия по поводу цены, принимаемой в качестве базы для расчета диапазона колебаний, а также его обоснование, следует зафиксировать в учетной политике для целей налогообложения.

При определении рыночной цены налоговые органы должны учитывать дополнительные условия, связанные с реализацией данного товара, работ или услуг. Прежде всего, это обычные при заключении сделок между не взаимозависимыми лицами надбавки или скидки. Если организация сможет обосновать размер применяемых ею цен с учетом скидок и надбавок, то эти цены для целей налогообложения будут признаны рыночными вне зависимости от уровня их колебаний.

В п. 3 ст. 40 Налогового Кодекса дан перечень характерных условий для установления скидок и надбавок, в том числе, сезонные и иные колебания потребительского спроса на товары; потеря товарами качества или иных потребительских свойств; маркетинговая политика и другие.

При этом, маркетинговой политикой можно обосновать очень многие условия для установления различных надбавок и скидок к цене, и документально зафиксировать их, например, в «Положении о маркетинговой (или ценовой) политике, на предприятии», или ином внутреннем документе, устанавливающем правила и условия реализации производимой продукции.

Пункт 4 статьи 40 определяет рыночную цену товара (работы, услуги) как цену, сложившуюся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, а при их отсутствии – однородных товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Сопоставимыми признаются такие условия, как количество (объем) поставляемых товаров, сроки исполнения обязательств, условия платежа, а также иные разумные условия, которые могут оказать влияние на цены. При этом условия сделок на рынке идентичных товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Список сопоставимых условий открыт, иными разумными условиями можно обосновать различные специфические условия производства и реализации тех или иных товаров, работ или услуг. Таким образом, очевидно, что в силу широкой трактовки данных понятий, организация может определить для себя и зафиксировать в каком-либо распорядительном документе те условия и характеристики, которые позволят ей устанавливать оптимальные цены и регулировать за счет этого уровень своего налогообложения. В частности, организации следует определить следующие показатели:

- непродолжительный период времени колебания цен;
- базовый уровень, от которого рассчитываются ценовые колебания;
- характерные условия для применения обычных при заключении, сделок между не взаимозависимыми лицами надбавок и скидок;
- положения маркетинговой политики;
- сопоставимые (коммерческие) условия, влияющие на уровень цен.

Таким образом, можно сделать вывод, что 40 статья НК РФ с одной стороны ограничивает применение тех или иных способов регулирования цены для целей налогообложения, а с другой – дает много возможностей для применения трансфертных цен путем поиска обоснований отклонений цен сделки от рыночных, обоснования различных условий осуществления сделки.

### **Литература:**

1. Шаталов С.Д. Комментарии к Налоговому Кодексу РФ. М.: Каталог, 1999. 115 с.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2 [принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.], по состоянию на 10 апр. 2009 г. М.: Проспект: Омега, 2009.
3. Бард В.С., Павлова Л.П. Налоги в условиях экономической интеграции. М.: КноРус, 2007. 287 с.
4. Гуца В. Налоговые проблемы холдингов // Консультант. 2009. №5.