

## Трансфертные цены как инструмент формирования прибыли в отчетности холдингов

© 2013 Миргородская Марина Геннадьевна  
кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет  
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3  
E-mail: center\_audita@mail.ru

Рассматриваются вопросы применения трансфертных цен в формировании прибыли и отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности холдингов в отчетности.

*Ключевые слова:* трансфертная цена, холдинг, контролируемые сделки, прибыль, отчетность.

Известно, что политика ценообразования диктуется условиями конкуренции. «С этой точки зрения, ценообразование есть инструмент для достижения намеченного объема продаж. По мнению некоторых менеджеров, это и есть «стратегическое ценообразование»<sup>1</sup>. Проблема ценообразования, основанного на себестоимости, считают многие авторы, ведет к завышению цены на слабых рынках и занижению на сильных, что противоречит «разумному управлению» и «разумной стратегии». Возникающие на практике злоупотребления в области ценообразования для достижения большего объема продаж в коротком периоде часто подрывают ценность товара и имидж продавца и, как следствие, снижают прибыль компании.

Политика ценообразования, продиктованная в условиях глобализации конкуренцией, привела в настоящее время к реализации новой концепции - трансфертного ценообразования. Понятие «трансферт» из классического определения как «односторонней передачи на безвозмездной и безвозвратной основе денежных средств, товаров, услуг, материальных ценностей (права собственности) в порядке оказания финансовой помощи и предоставления компенсации»<sup>2</sup> трансформировалось в понятие, содержащее в своей основе операции по «переносу», «переводу» ценностей и сделок с одного лица на другое<sup>3</sup>. Холдинговые компании и группы предприятий, объединяющие свой бизнес с целью более эффективного управления продажами продукции и позиционирования на рынках при организации многих бизнес-процессов производства и продаж, распределяют нагрузку по осуществлению этих бизнес-процессов между отдельными структурными единицами - предприятиями. Это распределение влечет за собой применение внутренних, удобных для выполнения расчетов между структурными единицами холдинга цен, которые получили название «трансфертные цены».

В экономической литературе понятие трансфертных цен стало предметом обсуждения и исследования его содержания многими авторами. Российская практика методов трансфертного ценообразования развивается под влиянием международных требований, с одной стороны, а с другой - зависит от налогового законодательства. Известные методы трансфертного ценообразования по рекомендациям ОЭСР (метод сопоставимой неконтролируемой цены; метод последующей реализации, метод «издержки плюс») легли в основу российского методического инструментария трансфертного ценообразования, в котором можно выделить методы, применяемые при формировании бухгалтерской финансовой отчетности, и методы, разрешенные Налоговым кодексом РФ (табл. 1).

Поскольку содержание перечисленных методов является известным, мы не будем останавливаться на характеристике каждого из них. Отметим, что зарубежный опыт трансфертного ценообразования основан на применении сопоставимых сделок по принципу «вытянутой руки» (рыночной цены). Этот принцип принят в качестве главенствующего при введении законодательных норм в области трансфертного ценообразования для целей налогообложения в Российской Федерации.

«Введение в Российской Федерации с 1 января 2012 года новых правил контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами (трансфертных цен) является логичным и последовательным шагом развития налоговой системы страны. Установленные законодательные нормы контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами направлены, в первую очередь, на защиту интересов бюджета Российской Федерации, противодействие использованию трансфертных цен в целях уклонения от налогообложения и вывода капитала за рубеж, а также на экономи-

Таблица 1. Методы трансфертного ценообразования

Методы трансфертного ценообразования, применяемые в бухгалтерской практике и экономической практике	Методы трансфертного ценообразования, рекомендуемые Налоговым кодексом РФ
1. Метод на основе рыночных цен	1- метод сопоставимых рыночных цен;
2. Метод на основе маржинальных затрат	2- метод цены последующей реализации;
3. Метод на основе полных затрат	3- затратный метод
4. Метод "затраты плюс"	4- метод сопоставимой рентабельности
5. Метод на основе маржинальных затрат плюс постоянная фиксированная надбавка	5- метод распределения прибыли
6. Метод на основе переговоров	

чески справедливое распределение налоговых поступлений внутри страны. Такой подход находится в тесной взаимосвязи с подходами, заложенными в Руководстве ОЭСР, которые уже широко используются в практике работы ведущих зарубежных налоговых администраций<sup>4</sup>.

Трансфертное ценообразование трактуется в данной связи как процессы формирования цены на товары, работы, услуги, другие объекты прав, по которым организация проводит реализацию этих товаров, работ и услуг взаимозависимым лицам. В современной бухгалтерской практике еще большую актуальность получил принцип осторожности (консерватизма), применение которого в области трансфертного ценообразования должно осуществляться в соответствии с требованиями налогового законодательства. Наложение ограничения на формирование трансфертной цены с позиции рыночной оценки сделки, отмеченные в Налоговом кодексе РФ, снижают возможность внутреннего регулирования доходов и расходов структурных единиц холдинга, которое применялось раньше для эффективного с позиции холдинга формирования конечного финансового результата - трансфертной прибыли. В системе управленческого учета холдинга возможность такого регулирования сохраняется, однако при формировании бухгалтерской финансовой отчетности этот подход перестал быть актуальным.

Сделки с использованием трансфертных цен с точки зрения налогового законодательства рассматриваются как сделки между взаимозависимыми лицами. Большая часть структурных единиц холдинга попадает под определение "взаимозависимые лица", поскольку в их уставных капиталах львиная доля принадлежит головному предприятию (материнской компании) холдинга. Это, в свою очередь, определяет характер осуществляемых между ними сделок, которые получили статус "контролируемых сделок" не только в зависимости от их масштабности. В ст. 105.14 Налогового кодекса РФ приведены критерии отнесения сделок между взаимозависимыми лицами к контролируемым:

• **по внутрисоссийским сделкам относятся к контролируемым сделки при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:**

- сумма доходов по сделкам превышает в 2012 г. 3 млрд руб., в 2013 г. 2 млрд руб., начиная с 2014 г. 1 млрд руб.;

- одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах, если сумма доходов по сделкам превысила 60 млн руб.;

- хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком ЕСХН или ЕНВД, если сумма доходов по сделкам превышает 100 млн руб.;

- хотя бы одна из сторон сделки не уплачивает налог на прибыль как участник инновационного проекта Сколково, если сумма доходов по сделкам превышает 60 млн руб.;

• **по внешнеторговым сделкам относятся к контролируемым следующие сделки:**

- все сделки с взаимозависимыми лицами;

- сделки с независимыми лицами в случае, если: предметом сделки выступают товары мировой биржевой торговли (нефть, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и камни); если одним из участников сделки является лицо, находящееся в "офшорной" зоне (перечень государств и территорий утверждается Министерством финансов Российской Федерации);

- сделки, совершаемые с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, которые не выполняют никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом, и не принимает на себя никаких рисков и не использует никаких активов.

Прибыль холдингов, формируемая с учетом применения трансфертных цен, требует своего отражения и пояснений во всех основных формах отчетности. Можно согласиться с общей характеристикой отчетности холдинга, представленной А.В. Коротковой (табл. 2).

Одной из наиболее сложных проблем, возникающих при консолидации отчетности холдинга, автор отмечает определение результатов внутри групповых продаж, включенных в отчетность отдельных структурных единиц - предприятий холдинга.

Таблица 2. Характеристика отчетности холдинга\*

Классификация отчетности	Наличие показателей о трансфертных финансовых результатах в отчетности	Формы отчетности, содержащие показатели о трансфертных финансовых результатах	Показатели отчетности о трансфертных финансовых результатах	Сопоставимость с данными интегрированной учетной системы
1	2	3	4	5
<i>Индивидуальная отчетность:</i>				
Бухгалтерская отчетность РПБУ	+	Бухгалтерский баланс  Отчет о прибылях и убытках	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) Выручка с применением трансфертных цен, себестоимость реализованной продукции, транзакционные издержки	99-1.1 "Прибыль(убыток) от продаж с применением трансфертных цен" 90-1 "Продажа с применением трансфертных цен внутри холдинга"
Налоговая отчетность	+	Налоговая декларация по налогу на прибыль Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость	Доходы Расходы	Лист 02 налоговой декларации по налогу на прибыль
Управленческая внутренняя отчетность	+	Отчет о доходах и расходах	Выручка Себестоимость Транзакционные издержки Трансфертный финансовый результат	Отчет о доходах и расходах
Финансовая отчетность по МСФО	+		Выручка Себестоимость Финансовый результат	–
<i>Консолидированная отчетность:</i>				
Консолидированная РПБУ	+	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках	Нераспределенная прибыль	Рабочая таблица по составлению консолидированной отчетности
Консолидированная МСФО	+	Отчет о финансовом положении Отчет о финансовых результатах	Нераспределенная прибыль	Рабочая таблица по составлению консолидированной отчетности
Управленческая консолидированная отчетность	+	Сводный отчет о доходах и расходах	Трансфертный финансовый результат	Модуль структурированного плана счетов "трансфертные финансовые результаты"

\* Короткова А.В. Методология учета трансфертных финансовых результатов холдинга: монография. Йошкар-Ола, 2011.

Действительно, внутригрупповые продажи не признаются реализацией, поскольку объект сделки купли-продажи не покидает пределов холдинга. По этой причине результаты внутригрупповых продаж исключаются из консолидированной отчетности. Между тем в консолидированном отчете о совокупном доходе холдинга может быть отражен трансфертный финансовый результат от реализации товаров, работ и услуг третьим лицам. В этом случае требуется сравнительный анализ трансфертной цены, использованной для сдел-

ки по реализации третьим лицам, и рыночной цены, по которой могла быть осуществлена данная сделка. В ряде случаев на практике это может привести к разнице между бухгалтерской финансовой и налоговой отчетностью в части объема полученной прибыли от продаж.

Крупные холдинги для снижения рисков в управлении финансовыми результатами в условиях использования цен предпочитают трансфертные цены и трансфертные финансовые результаты отражать во внутренней управленческой

отчетности, а в консолидированной финансовой отчетности использовать рыночные оценки.

В данной связи постановочно следует выделить те области формирования учетной информации, которые нуждаются в новом методическом обеспечении, учитывающем: во-первых, требования законодательства, не противоречащие процедуре формирования показателей в бухгалтерской и налоговой отчетности; во-вторых, определение критериев, по которым может быть трансфертная учетная цена признана трансфертной ценой для целей налогообложения; в-третьих, определение возможного спектра различий в показателях бухгалтерской и налоговой отчетности, которые несут в себе

возможные риски в достижении показателей финансовой результативности холдинга в текущей и стратегической перспективе.

<sup>1</sup> Нэгл Т.Т., Холден Р.К. Стратегия и тактика ценообразования. СПб., 2001. С. 26.

<sup>2</sup> Финансово-кредитный энциклопедический словарь / кол. авт.; под общ. ред. А.Г. Грязновой. М., 2002. С. 980.

<sup>3</sup> Большая экономическая энциклопедия. М., 2008. С. 680.

<sup>4</sup> Налоговое администрирование : учеб. для студентов вузов / О.А. Миронова [и др.]; под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. 3-е изд. Йошкар-Ола, 2013. С. 250.

*Поступила в редакцию 04.06.2013 г.*