

Олофинская Юлия Павловна

соискатель кафедры мировой экономики
и налогообложения
Национального исследовательского
Томского государственного университета

Olofinskaya Yulia Pavlovna

PhD applicant,
World Economy and Taxation Department,
Tomsk State National Research University

**ТРАНСФОРМАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ
ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ ДОХОДОВ
ДЛЯ ЦЕЛЕЙ КОНТРОЛЯ ЦЕН
ПО СДЕЛКАМ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ
НА ОСНОВАНИИ МЕТОДА
СОПОСТАВИМОЙ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ**

**TRANSFORMATION OF ACCOUNTING
IN INCOME DETERMINATION
FOR THE PURPOSES OF TRANSACTION
PRICE CONTROL WITH TAXATION
BASED ON THE METHOD OF
COMPARABLE PROFITABILITY**

Аннотация:

В статье рассмотрены основные проблемы, связанные с методами определения соответствия цены сделки рыночной цене. С учетом действующего законодательства предложена методика трансформации отчетности для создания сопоставимых данных, используемых в расчете показателей рентабельности для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

Ключевые слова:

налогообложение, трансфертное ценообразование, рентабельность, отчетность, рыночная цена, налоговый контроль.

Summary:

The article discusses the main problems associated with the methods of determining compliance of transaction price with market price. Taking into account the current legislation, the author suggests the technique of accounting transformation in order to create comparable data used in the calculation of profitability for the purposes of tax control over transfer pricing.

Keywords:

taxation, transfer pricing, profitability, accounting, market price, tax control.

Одним из значимых трендов в российской налоговой политике является борьба с размыванием налоговой базы, выводом капиталов из российской налоговой юрисдикции и минимизацией налоговых платежей посредством использования схем международного налогового планирования. Это связано с ускорением интеграционных процессов, глобализацией мировой экономики и ведением деятельности большинством крупных компаний в международных масштабах. В таких условиях особое значение в системе налогового контроля приобретает контроль цен при трансфертном ценообразовании в соответствии с нормами международного права и Рекомендациями Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Наиболее сложным вопросом является определение соответствия цены сделки рыночной цене. В настоящий момент законодатель допускает использование пяти методов:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Нельзя с уверенностью утверждать, что эффективность и результативность первых трех способов ожидаемо высоки [1]. В связи с этим законодателем были введены два относительно новых метода (сопоставимой рентабельности и распределения прибыли), когда недостаточно информации для использования первых трех методов определения соответствия цен сделки рыночным согласно п. 1 ст. 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [2].

В условиях российской действительности, когда достаточно сложно найти точную и достоверную информацию по рыночным ценам, наиболее актуальными становятся последние два метода определения соответствия цен сделки рыночным. Остановимся на наиболее актуальном из них – методе сопоставимой рентабельности.

Метод сопоставимой рентабельности заключается в определении рыночного интервала операционной рентабельности в сопоставимых сделках и сравнении рентабельности анализируемой контролируемой сделки с рыночным интервалом. Этот метод основан на показателях операционной рентабельности, т. е. отношении прибыли от продаж (определяемой как валовая прибыль за вычетом коммерческих и управленческих расходов) к соответствующему базовому показателю (выручка, затраты, активы и др.). Он аналогичен методу цены последующей реализации и затратному методу, различие заключается лишь в используемом показателе прибыли (прибыль от продаж по сравнению с валовой прибылью).

В Рекомендациях ОЭСР [3] приводятся следующие преимущества метода сопоставимой рентабельности по сравнению с другими методами. Согласно п. 2.62 Рекомендаций, показатели операционной рентабельности (рентабельность продаж, затрат, активов и др.) менее подвержены влиянию различий в условиях соответствующих сделок по сравнению с ценой сделок (используемой в методе сопоставимых рыночных цен) или показателями валовой рентабельности (используемыми в методе цены последующей реализации и затратном методе). Зачастую незначительные различия в функциях, осуществляемых компаниями, находят свое отражение в различном уровне операционных расходов (коммерческих и управленческих расходов по данным российской бухгалтерской отчетности). В этом случае при существенном разбросе показателей валовой рентабельности потенциально сопоставимых компаний разброс показателей операционной рентабельности будет не таким значительным, поскольку более высокая (низкая) валовая прибыль обычно предполагает более высокий (низкий) уровень операционных расходов.

Таким образом, в условиях отсутствия достаточной для применения метода цены последующей реализации или затратного метода информации о коммерческих (финансовых) условиях сделок использование метода сопоставимой рентабельности является более обоснованным.

Применение метода сопоставимой рентабельности также позволяет избежать проблемы различных подходов к бухгалтерскому учету коммерческих и управленческих расходов. Это связано с тем, что российские правила бухгалтерского учета (как и правила многих других юрисдикций) не содержат строгих стандартов отнесения коммерческих и управленческих расходов к операционным расходам или стоимости реализованных товаров (работ, услуг). На практике на основе публично доступной бухгалтерской отчетности потенциально сопоставимых компаний для обеспечения сопоставимости невозможно сделать вывод о том, каким образом учитываются коммерческие и управленческие расходы.

Наконец, применение метода цены последующей реализации или затратного метода может быть признано необоснованным в случае отсутствия достаточной информации о порядке списания отдельных видов прямых или косвенных расходов на себестоимость реализованных товаров (работ, услуг) потенциально сопоставимыми компаниями. Это наиболее актуально в случае, если тестируемая сторона осуществляет производственную деятельность или выполняет работы (услуги), имеющие значительные сроки выполнения. В таком случае применение метода сопоставимой рентабельности позволяет избежать необходимости учета указанных различий в порядке бухгалтерского учета расходов. Вместе с тем в случае наличия существенной пропорции постоянных расходов в общих расходах налогоплательщика применение метода цены последующей реализации или затратного метода может быть признано более обоснованным, поскольку различия в уровне постоянных производственных или логистических расходов при определенных условиях могут оказывать влияние на прибыль от продаж и не влиять на валовую прибыль на единицу продукции (п. 2.70 Рекомендаций ОЭСР).

Конечно, метод сопоставимой рентабельности также имеет определенные недостатки. Так, согласно п. 2.64 Рекомендаций ОЭСР, на показатели операционной рентабельности налогоплательщика могут влиять отдельные факторы, оказывающие меньшее влияние (либо не влияющие совсем) на цены или валовую рентабельность в сделках между независимыми лицами.

В действующей в настоящий момент редакции НК РФ (п. 3 ст. 105.12) предусмотрены следующие показатели рентабельности, используемые для применения метода сопоставимой рентабельности: рентабельность продаж, затрат, коммерческих и управленческих расходов и активов.

Анализируя действующее законодательство, предлагаем разделить процесс формирования рыночного интервала операционной рентабельности затрат на основе сравнительных трансформаций финансовой отчетности иностранных компаний, составленных по принципам Международных стандартов финансовой отчетности с целью использования отчетных данных для расчета показателей операционной рентабельности, на четыре этапа.

Предварительный этап представляет собой процесс отбора компаний, соответствующих критериям, необходимым для формирования объективного рыночного интервала операционной рентабельности при определении доходов для целей контроля цен по сделкам.

Предварительный этап включает в себя следующие необходимые действия:

- получение информации об основных видах деятельности и корпоративной структуре организации, используемой для формирования сравнительных показателей;
- получение информации об используемой системе бухгалтерского учета в организации, а также методах и процедурах учетной практики, регулирующих учет хозяйственных операций (данная информация чаще всего содержится в пояснительной записке, являющейся приложением к годовой финансовой отчетности);
- получение годовой финансовой отчетности организации, используемой для формирования сравнительных показателей, составленной в соответствии с действующими Российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) или по Международным стандартам финансовой отчетности (чаще всего МСФО или GAAP US);

– сравнение полученных данных по критериям, установленным внутренними положениями организации (объему выпуска продукции, корпоративной структуре, видам выпускаемой продукции и т. д.).

Для целей настоящего этапа особую роль играют критерии, используемые для отбора организаций при проведении сравнительного анализа показателей операционной рентабельности. В связи с отсутствием в действующем законодательстве регламентированных процедур и норм предлагаем использовать локальные нормативные акты, утвержденные в организациях, например «Учетную политику для целей бухгалтерского учета», одновременно полагая, что данный документ является составной частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой в организации.

Следующий этап представляет собой выбор показателей, необходимых для формирования объективного рыночного интервала операционной рентабельности при определении доходов для целей контроля цен по сделкам. Данный этап включает следующие действия:

– выбор показателя операционной рентабельности, подходящего для определенных видов сделок или операций;

– выбор финансовых показателей из финансовой отчетности, соответствующих и адаптированных между РСБУ и МСФО.

Законодатель предлагает на выбор более пяти вариантов расчета операционной рентабельности, практически не ограничивая налогоплательщика в выборе и не диктуя привязку к определенным показателям финансовой отчетности, что позволяет сделать самостоятельный выбор и найти наиболее подходящий вариант. Согласно п. 1 ст. 105.8 НК РФ, возможно использование одного из четырех основных видов и любого дополнительного вида операционной рентабельности: рентабельность продаж, затрат, коммерческих и управленческих расходов, активов, иной показатель рентабельности.

После подбора показателей операционной рентабельности, наиболее подходящих для данной организации, а также проведения анализа финансовой отчетности на соответствие можно переходить к третьему этапу – расчету показателей операционной рентабельности. На данном этапе необходимо, чтобы данные бухгалтерской (финансовой) отчетности были приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учета расходов на показатели рентабельности и интервал рентабельности (п. 8 ст. 105.7 НК РФ).

При расчете показателей рентабельности, указанных в подп. 1–6 п. 1 ст. 105.8 и обозначенных выше, российским организациям рекомендуется использовать данные бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с российским законодательством по бухгалтерскому учету. Для иностранных организаций указанные показатели предлагается формировать в соответствии с отчетностью, предусмотренной законодательством иностранных государств либо составленной по правилам МСФО. Предлагаем производить корректировки с использованием методики, основанной на выборе корректируемых показателей, используемых в расчетах, а не на проведении математических корректировок, например использовать механизм корректировки показателей финансовой отчетности на основе поправочных коэффициентов, применяемых к первоначальным значениям. Также считаем, что нет необходимости приводить показатели финансовых отчетов, используемых для сравнения, в единую валютную единицу, в связи с тем что показатели рентабельности – это относительные показатели, они будут более точными и объективными, если не проводить переоценку статей финансовой отчетности на единую валюту, используемую при составлении отчетности, то есть оставить при проведении расчетов исторические или фактические показатели.

Проведенный анализ показателей доходов и расходов для целей формирования финансовой отчетности по правилам РСБУ и МСФО выявил, что, в отличие от правил РСБУ, по МСФО, если отсрочено получение выручки, доходы подлежат дисконтированию (п. 11 МСФО 18). По российским стандартам выручка принимается в полной сумме дебиторской задолженности (п. 6.2 ПБУ 9/99). Поэтому показатели выручки в российском отчете могут быть завышены. Выявленные расхождения правил учета выручки по МСФО и РСБУ представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Сопоставление международных и российских правил учета выручки

Объект учета	МСФО	РСБУ
Признание в учете выручки от продажи	К покупателю должны перейти существенные риски и выгоды, связанные с владением товарами. Передача права собственности на товары и документальное подтверждение права на получение выручки необязательны	Право собственности на товар должно перейти к покупателю. Обязательно документальное подтверждение права на получение выручки
Продажа с длительной отсрочкой оплаты	Стоимость всех будущих поступлений дисконтируется	Выручка принимается к учету в полной сумме дебиторской задолженности

МСФО не содержат специального стандарта, регулирующего начисленные расходы. Отдельные вопросы отражения расходов и затрат в финансовой отчетности затрагиваются в МСФО 2 «Запасы», МСФО 16 «Основные средства», МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и др. В РСБУ данный объект учета в основном регулируется ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Согласно принципам МСФО, расход признается, когда его сумма может быть надежно определена и имеется вероятность уменьшения экономических выгод в результате конкретной операции. Аналогичные критерии присутствуют и в российском стандарте по отражению расходов ПБУ 10/99.

Эффект несовпадения критериев признания в отношении отдельного вида расходов, скорее всего, окажется незначительным (табл. 2).

Таблица 2 – Сравнительная характеристика критериев признания расходов в соответствии с МСФО и РСБУ

Объект учета	МСФО	РСБУ
Признание в учете расходов	Расход признается, если его сумма может быть надежно определена и имеется вероятность уменьшения экономических выгод в результате конкретной операции	Расход признается, если он подтвержден документально, его сумма может быть надежно определена и имеется вероятность уменьшения экономических выгод в результате конкретной операции

Проведенный анализ говорит о том, что для целей расчета рентабельности показатели прибыли по РСБУ и МСФО вполне сопоставимы, так как расходы как в РСБУ, так и по МСФО отражаются максимально осторожно, наибольшее различие заметно в учете доходов по МСФО – применение дисконтирования и учет будущих доходов.

В связи с этим расчеты показателей рентабельности, проведенные по финансовым показателям РСБУ и МСФО, в случае тщательного отбора компаний на первом и втором этапе будут вполне сопоставимы и можно будет перейти к четвертому этапу – сравнительному анализу или определению рыночного интервала рентабельности затрат.

Четвертый этап необходимо проводить на основе методики, представленной в ст. 105.8 НК РФ, то есть проведения сравнения рентабельности по контролируемой сделке с сформированным рыночным интервалом рентабельности и выбора впоследствии подтвержденной рыночной цены сделки.

Таким образом, с целью формализации и дальнейшей модернизации законодательства в сфере контроля цен по сделкам для целей налогообложения необходимо внесение изменений в действующее законодательство в части систематизации показателей финансовой отчетности, используемой в формулах для расчета показателей операционной рентабельности. В связи с этим в дальнейшем необходимо более тщательно разработать и законодательно утвердить методику выбора показателей (статей финансовой отчетности), используемую для расчета сопоставимых показателей, применяемых в методе сопоставимой рентабельности при контроле цен по взаимозависимым сделкам, а также утвердить методику выбора сопоставимых организаций.

Ссылки:

1. Гринкевич Л.С., Жалонкина И.Ю. Повышение результативности налогового администрирования на основе модернизации механизмов взыскания налоговой задолженности и способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Томск, 2012. 260 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : ред. от 15 февр. 2016 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [Электронный ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#.V9abbVSLQdU#page1 (дата обращения: 12.09.2016).

References:

Grinkevich, LS & Zhlonkina, IY 2012, *Increasing the effectiveness of the tax administration on the basis of the modernization of the tax debt collection mechanisms and ways to enforce the obligation to pay taxes and fees*, Tomsk, 260 p., (in Russian).