

УДК 338.5

ст. преподаватель Куденко М.С.  
(ДонГТУ, г. Алчевск, ЛНР)

## ОБЫЧНАЯ ЦЕНА В УСЛОВИЯХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

*В статье обоснована целесообразность усовершенствования понятия обычная цена для неконтролируемых операций в условиях трансфертного ценообразования. Уточнено понятие «справедливая цена» для операций с лицами, которые не являются связанными. Предложены этапы определения «справедливой цены» для операций с несвязанными сторонами.*

**Ключевые слова:** обычная цена, справедливая стоимость, резидент, нерезидент, трансфертное ценообразование.

**Проблема и ее связь с научными и практическими задачами.** Для национального бухгалтерского учета определение справедливой стоимости является проблемой. Причин этому достаточно. Прежде всего, потому, что процедура оценки — это не бухгалтерское «дело», этим занимаются оценщики. Предприятия самостоятельно не торопятся оценивать справедливую стоимость, чтобы не нарушать законодательство об оценке. Не делают они этого и по той причине, что переход от оценок по первоначальной стоимости к оценкам по справедливой стоимости вполне обоснован и приемлем с точки зрения улучшения качественных характеристик отчетности, а вот обратный переход достаточно затруднен, даже, можно сказать, практически невозможен. Зачастую оценки по справедливой стоимости рассматривают как инструмент мошенничества, манипулирования финансовыми результатами и финансовой отчетностью в целом. Кроме того, использование оценок по справедливой стоимости увеличивает расходы на составление финансовой отчетности, что в условиях национального бизнеса не каждое предприятие может себе позволить. Использование справедливой стоимости может существенно влиять на показатели деятельности предприятий, причем, не всегда положительно. Оценка по справедливой стоимости — это профессиональное суждение, за которое в большинстве случаев никто не хочет нести ответственность.

**Постановка задачи.** Задачей данной работы является усовершенствование учётного процесса формирования справедливой цены.

**Изложение материала и его результаты.** Понятие справедливой стоимости вошло в практику международного учета с применением опыта национальных стандартов бухгалтерского учета США (US Generally Accepted Accounting Principles, далее НСБУ США). В декабре 1991 года был принят стандарт бухгалтерского учета (Financial Accounting Statement - FAS, далее СБУ) 107 «Раскрытие справедливой стоимости финансовых инструментов», в котором предъявлялись требования по раскрытию информации о справедливой стоимости финансовых инструментов в примечаниях к отчетности [1]. В данном стандарте дается следующее определение: справедливая стоимость финансового инструмента это сумма, на которую можно обменять данный инструмент между сторонами желающими совершить сделку, которая не является результатом принудительной продажи или ликвидации предприятия. Так же определение дополняется положением о том, что если на инструмент можно определить котировочную рыночную цену, то такая цена является справедливой стоимостью [1].

В международном учёте при формировании справедливой стоимости следует руководствоваться МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [2]. Давая определение справедливой стоимости в МСФО 13,

и представляя собой довольно объемный свод рассуждений об этом предмете, стандарт фактически не содержит конкретных правил расчета справедливой стоимости, характерных для инструктивных предписаний в области учетной оценки. Нет в тексте этого Стандарта указаний на то, из какого документа следует взять конкретную цифру, с какой сложить или из какой вычесть и на какой счет отнести. Эти вопросы выходят за рамки Стандарта, цель которого состоит в том, чтобы:

- дать «определение справедливой стоимости»;
- изложить «в едином МСФО основу для оценки справедливой стоимости»;
- представить требования относительно «раскрытия информации об оценках справедливой стоимости» (п. 1 Стандарта).

Определение понятия «справедливая стоимость» содержит как пункт 9 Стандарта, так и Приложение А «Определение терминов» к нему. При этом, нельзя не обратить внимание на то, что формально они отличаются между собой.

Пункт 9 Стандарта в его официальной русскоязычной версии содержит следующее определение: «Настоящий стандарт дает определение справедливой стоимости как цены, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки».

Приложение А, «являющееся неотъемлемой частью настоящего стандарта», содержит определение, согласно которому справедливая стоимость — это «цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки».

Следует отметить, что в оригинальной версии стандарта определения справедливой стоимости (fair value) в пункте 9 и в Приложении А полностью совпадают и представляют собой следующее: «The

price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date»[1].

Что касается национального налогового законодательства, то следует отметить, что законодатели отказались от термина «справедливая стоимость» в пользу термина «обычная цена», это произошло с принятием Налогового кодекса Украины[3]. Но в бухгалтерском учёте термин справедливая стоимость используется в случае признания доходов согласно П(С)БУ 15 «Доход».

Согласно НКУ «обычная цена – это цена товаров (работ, услуг), определённая сторонами договора, если другое не установлено данным Кодексом. Если не доказано обратное, считается, что такая обычная цена соответствует уровню рыночных цен» [3].

С 1 сентября 2013 г. вступил в силу Закон Украины от 04.07.2013 г. № 408-VII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно трансфертного ценообразования». А в 2015 году трансфертное ценообразование претерпело изменения согласно Закону Украины от 15 июля 2015 года № 609-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины по трансфертному ценообразованию» [4]. С принятием данного закона внесены изменения в ст.14 и ст.39 НКУ.

Принятие Закона о трансфертном ценообразовании полностью отвечает мировым тенденциям: трансфертное ценообразование как система методов определения справедливых рыночных цен для целей налогообложения уже давно используются в мировой практике. Поскольку главной задачей при этом является максимальное налогообложение дохода в юрисдикции, в которой он генерируется, предметом контроля, как правило, являются внешнеэкономические операции.

Под трансфертным ценообразованием в соответствии с новым Законом следует понимать процесс определения обычной цены в операциях, определяемых как кон-

тролируемые. Контролируемыми будут считаться операции резидентов:

- с нерезидентами – связанными лицами;
- с нерезидентами из низконалоговых юрисдикций;

- с резидентами – связанными лицами, при условии, что такими лицами: задекларирован убыток за предыдущий налоговый год; применяются в текущем году специальные режимы налогообложения; налог на прибыль и/или НДС уплачиваются по ставке, отличающейся от базовой; либо такие лица не являются плательщиками налога на прибыль/НДС.

Операции с любой из указанных категорий лиц будут считаться контролируемыми только при условии, что общая сумма таких операций для налогоплательщика с каждым контрагентом достигнет или превысит 50 млн. грн.

Налоговые органы смогут проверять обоснованность цен по специально установленным НКУ правилам только в тех операциях, которые подпадут под указанные выше критерии. Проверка цен будет осуществляться с целью контроля правильности и полноты исчисления налога на прибыль и НДС, и в соответствии с нормами нового закона не должна касаться определения плательщиками обязательств по другим налогам [5,6].

Перед бухгалтерами возникает ряд проблем, поиск путей, решения которых не терпит отлагательства. Чтобы сформулировать их, следует получить представление о том, как Закон о трансфертном ценообразовании повлиял на хозяйственные операции, требующие обращения налогоплательщика к такому виртуальному налоговому показателю, как обычная цена. После сопоставления старых и новых редакций всех норм, связанных с параметрами «обычных цен».

Контролируемые операции со связанными сторонами представлены в таблице 1, для таких операций всегда применяются обычные цены.

Методы определения обычной цены:

- сравнительная неконтролируемая цена (аналоги продажи);
- цена перепродажи;
- «расходы плюс»;
- распределение прибыли;
- чистая прибыль.

Если указанными методами определить обычную цену невозможно, такая цена определяется по результатам независимой оценки (п. 39.3 НКУ). В том случае, если невозможно определить обычную цену при помощи независимых профессиональных оценщиков, обычная цена совпадает с ценой договора (п. 39.1 НКУ).

В НКУ предусмотрены исключения при определении обычной цены:

- при продаже товаров, цены на которые подлежат государственному регулированию (кроме случаев установления минимальных цен продажи или индикативных цен) – обычной считается цена, установленная в соответствии с принципами такого регулирования (п. 39.10 НКУ);

- при принудительной продаже имущества – обычной является цена, полученная при продаже (п. 39.12 НКУ);

- при продаже ранее ввезенных на территорию Украины товаров цена соответствует таможенной стоимости товаров, с которой были уплачены налоги и сборы при ввозе (п. 39.13 НКУ);

- цены, сложившиеся на аукционе (тендере) (п. 39.17 НКУ).

Но большинство хозяйственных операций, которые осуществляются предприятиями, остаются обычными (неконтролируемыми) операциями. Такой параметр, как обычная цена по-прежнему очень важен для подавляющего числа хозяйственных операций (к ним и до Закона о трансфертном ценообразовании применялись обычные цены, а после вступления его в силу соответствующие положения Кодекса остались в неприкосновенности). В связи с этим возникает ряд серьезных проблем.

Наиболее обсуждаемая из них — методология определения обычных цен для

обычных (неконтролируемых) операций. Методы определения обычных цен, предписанные для трансфертного ценообразования, в данном случае не применяются.

Понятие «обычной цены», по данным законодательства, должно относиться только к контролируемым операциям со связанными сторонами и оффшорными компаниями, а для всех остальных не предусмотрен иной термин. Так как в НКУ ст.39 не предусмотрен механизм определения «обычной цены» для неконтролируемых операций, и определение термина такой цены также не указано, целесооб-

разно будет применить для таких операций термин «справедливая цена».

Учитывая международный опыт определения справедливой стоимости, для неконтролируемых операций целесообразно предложить следующий термин «справедливая цена – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства, сложившаяся на рынке идентичных (или однородных) товаров (работ, услуг) в операциях между не связанными сторонами».

Таблица 1 – Операции со связанными сторонами (контролируемые)

№пп	Название хозяйственной операции	Показатель налогового учёта	Показатель, влияющий на определение базы налогообложения	Норма НКУ
1	Продажа товаров (выполнение работ, предоставления услуг) связанным лицам	Доходы	Определение обычной цены согласно ст.39 НКУ	п.153.2 ст.153
2	Приобретение товаров (работ, услуг) у связанного лица	Расходы		
3	Поставка производственных или непроизводственных средств, других товаров/услуг связанному лицу	Налоговое обязательство по НДС		Абзац пятый п.188.1 ст.188 исключен, но необходимость применения трансфертного ценообразования установлена ст.39
4	Приобретение (изготовление) товаров и услуг у связанных лиц для использования в налогооблагаемых операциях в рамках хозяйственной деятельности	Налоговый кредит по НДС		п.198.3 ст.198

Налогоплательщику необходимо обособить договорную цену перед налоговым органом. Так как в законодательстве рассмотрено определение обычной цены только для контролируемых операций, то целесообразно предложить этапы определения «справедливой цены» для неконтролируемых операций.

Порядок определения «справедливой цены» состоит из следующих этапов:

1) Сформировать на предприятии комиссию по определению справедливой цены для неконтролируемых операций.

2) Подготовить пакет документов по подтверждению информации о том, что контрагенты являются не связанными сторонами [7].

3) Указать в договоре налоговый статус контрагента.

4) Определить код, название товара согласно КВЭД, и единицу измерения.

5) Определить рыночную цену идентичных товаров на дату операции, согласно статистическим данным. Необходимо исследовать 2-3 источника, в том числе и данные интернет-сайтов. Для украинских предприятий служат справочники: «Обзор цен украинского и мирового товарных рынков», Товарный монитор «Биржевые товары», Металлургические мониторы «Стальной прокат», «Сырьевые материалы», каталог «Импортеры и экспортеры Украины».

6) В случае отсутствия в справочной информации идентичных товаров, определить рыночную стоимость однородных товаров (этап 5).

7) Учесть требования правил ИНКОТЕРМС-2010 для внешнеэкономических операций.

8) Документально обосновать наличие скидок для контрагента.

9) Сформировать акт о результатах определения справедливой цены. Справедливая цена не должна отличаться от рыночной цены более чем на 20%.

**Выводы и направление дальнейших исследований.** В статье обоснована целесообразность усовершенствования понятия обычная цена для неконтролируемых операций в условиях трансфертного ценообразования. Уточнено понятие «справедливая цена» для операций с лицами, которые не являются связанными. Предложены этапы определения «справедливой цены» для операций с несвязанными сторонами. Дальнейшие исследования направлены на разработку алгоритма определения «справедливой цены» для операций с несвязанными сторонами.

#### Библиографический список

1. Интернет сайт Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.iasb.org>
2. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.ey.com>
3. Податковий кодекс України, від 02.12.2010 № 2755-VI.
4. Закон України от 15 июля 2015 года № 609-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины по трансфертному ценообразованию» // Бухгалтерия. — 2015. — № 33. — С. 13–21.
5. Порядок предварительного согласования цен в контролируемых операциях, по результатам которого заключаются договоры, имеющие односторонний, двусторонний и многосторонний характер, для целей трансфертного ценообразования, утвержденный постановлением КМУ от 17.07.2015. № 504 // Бухгалтерия. — 2015. — № 33. — С. 22–24.
6. Порядок расчета диапазона цен (рентабельности) и медианы такого диапазона для целей трансфертного ценообразования, утвержденный постановлением КМУ от 04.06.2015. № 381 // Бухгалтерия. — 2015. — № 25. — С. 20.
7. Жукова Е. Трансфертное ценообразование: критерии связанности лиц / Е. Жукова // Бухгалтерия. — 2015. — № 18–19. — С. 54–58.

**Рекомендована к печати д.э.н., проф. ДонГТУ Гришко Н.В.,  
директором ЧП «Империал – Строй РИМ» Мовляновой Я.А.**

Статья поступила в редакцию 20.11.15.

**ст. викладач Куденко М.С. (ДонДТУ, м. Алчевськ, ЛНР)**

#### **ЗВИЧАЙНА ЦІНА В УМОВАХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

У статті обґрунтовано доцільність удосконалення поняття звичайна ціна для неконтрольованих операцій в умовах трансфертного ціноутворення. Уточнено поняття «справедлива ціна» для операцій з особами, які не є пов'язаними. Запропоновано етапи визначення «справедливої ціни» для операцій з непов'язаними сторонами.

**Ключові слова:** звичайна ціна, справедлива вартість, резидент, нерезидент, трансферне ціноутворення.

**Senior lecturer Kudenko M.S. (DonSTU, Alchevsk, LPR)**

**REGULAR PRICE IN TERMS OF TRANSFER PRICING**

*In this paper the expedience of improving the definition for “regular price” considering uncontrolled operations in the conditions of transfer pricing have been argued. Definition for “fair price” has been distinguished to be applied for operations with unrelated people. Stages of definition “fair price” for operations with unrelated parties have been proposed.*

**Key words:** regular price, fair value, resident, nonresident, transfer pricing.