

МЕТОДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: ПЕРЕВАГИ, НЕДОЛІКИ ТА ІЄРАРХІЯ ЗАСТОСУВАННЯ

Розглянуто та проаналізовано особливості застосування кожного із п'яти методів трансфертного ціноутворення, рекомендованих ОЕСР. Визначено переваги та недоліки використання кожного з методів. Проведено аналіз ієрархії застосування методів у різних країнах світу.

Ключові слова: методи трансфертного ціноутворення, переваги та недоліки методів трансфертного ціноутворення, Керівництво ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій, ієрархія застосування методів.

Chuklina O., postgraduate student USUFIT

TRANSFER PRICING METHODS: ADVANTAGES, DISADVANTAGES AND HIERARCHY OF APPLICATION

The application of each of five transfer pricing methods recommended by OECD is reviewed and analyzed. Advantages and disadvantages of each method are detected. The hierarchy of methods application in different countries is analyzed.

Keywords: transfer pricing methods, advantages and disadvantages of transfer pricing methods, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, hierarchy of methods application.

Чукліна Е. С., аспірантка УГУФМТ

МЕТОДЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ: ПРЕИМУЩЕСТВА, НЕДОСТАТКИ, ИЕРАРХИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

Рассмотрено и проанализировано особенности использования каждого из пяти методов трансфертного ценообразования, рекомендованных ОЭСР. Определено преимущества и недостатки использования каждого из методов. Проанализировано иерархию применения методов в разных странах мира.

Ключевые слова: методы трансфертного ценообразования, преимущества и недостатки методов трансфертного ценообразования, Руководство ОЭСР для многонациональных компаний и налоговых администраций, иерархия применения методов.

Постановка проблеми. Питання трансфертного ціноутворення набуває ще більшої популярності у світі і в Україні. Розвиток транснаціональних компаній призводить до необхідності законодавчого закріплення країнами та розробки практичного підходу до визначення трансфертної ціни. Організація економічного співробітництва та розвитку з цього приводу надає свої рекомендації, які країни можуть імплементувати у власне законодавство повною мірою, або частково. У зв'язку із змінами у законодавстві України щодо трансфертного ціноутворення розгляд методів, які компанії мають право застосовувати на території України, їх специфіка є важливим питанням для аналізу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика трансфертного ціноутворення є актуальним питанням дослідження у всьому світі. Цим питанням займаються не лише вчені, але й державні органи та приватні корпорації. Особливу увагу трансфертному ціноутворенню приділяють аудиторські компанії Великої четвірки, які проводять свої дослідження, гнучуючись на інформації з багатьох країн світу. Серед іноземних учених, які вивчають питання трансфертного ціноутворення, варто відзначити К. Друрі, Р. Фейншрайбера, К. Непесова [1]. В Україні дослідження проблематики трансфертного ціноутворення носить достатньо фрагментарний характер. Наукові праці на дану тематику характеризуються дослідженнями лише окремих сфер економічної діяльності. Найбільш розгорнутими можна вважати працю М. Макаренко та Т. Савченко [2], які розглядають систему трансфертного ціноутворення в комерційних банках, а також дослідження Н. Гришко, який розглядає умови трансфертного ціноутворення на металургійному підприємстві [3]. На даний час вивченням питання транс-

фертного ціноутворення в Україні значною мірою займаються компанії, що пропонують свої послуги із впровадження системи трансфертного ціноутворення, такі як аудиторські компанії Великої Четвірки [4-7].

Мета статті. Дослідження переваг, недоліків та ієрархії застосування методів трансферного ціноутворення, рекомендованих ОЕСР.

Викладення основного матеріалу. У податковій сфері країни між собою взаємодіють на основі укладених двосторонніх договорів (Конвенцій про запобігання подвійному оподаткуванню), більшість з яких ґрунтується на Модельній конвенції ОЕСР.

Аналіз статті Модельної конвенції про пов'язаних осіб (стаття 9) свідчить, що у ній зазначається лише загальний принцип розподілу податкової бази, але не встановлюється визначений метод для віднесення прибутку певній стороні.

Керівництво ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій щодо трансфертного ціноутворення являється основним рекомендаційно-методичним документом, що регулює питання трансфертного ціноутворення на міжнародному рівні.

Даний документ містить описання рекомендованих методів встановлення трансфертної ціни, які базуються на так званому принципі «витягнутої руки». Відповідно до Керівництва принцип «витягнутої руки» полягає в тому, що у разі здійснення комерційних або фінансових операцій між пов'язаними особами на умовах, що відрізняються від умов здійснення аналогічних операцій між непов'язаними особами, тоді, прибуток, який в результаті таких операцій міг би виникнути, але не виникнув, має бути оподаткований [8].

Отже, для визначення трансфертної ціни ОЕСР рекомендує використання п'яти методів, які діляться на дві групи (рис. 1). Перша група методів – традиційні – базується на аналізі ціни, а друга – на аналізі розподілу прибутку.

Жоден із запропонованих методів не є універсальним та не може використовуватися у будь-якій ситуації, так само як і жоден із цих методів не може бути заборонений для використання. Більш того, Керівництво передбачає можливість застосування інших методів, за умови, що вони відповідатимуть принципу «витягнутої руки» [9].



Рис. 1. Методи трансфертного ціноутворення, рекомендовані ОЕСР (джерело: розроблено автором на основі [9]).

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (англ. CUP). Як свідчить світова практика, найбільш простим і зрозумілим в застосуванні, а також найбільш привабливим з точки зору податкових органів є метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Хоча Керівництво ОЕСР не передбачає жодної ієрархії в порядку використання методів трансфертного ціноутворення, однак у ньому прописано, що, якщо існує відповідна операція між непов'язаними особами, яка може бути використана для порівняння, то метод CUP є найбільш прямим та надійним методом, що відповідає принципу «витягнутої руки». Отже, перевага на застосування методів надається методу CUP [9, п. 2.14].

Провівши аналіз особливостей застосування методу порівняльних неконтрольованих цін можна визначити його наступні переваги та недоліки:

- + метод у найбільшій мірі враховує фактичні умови операцій та їх укладання;
- + є найбільш ефективним методом визначення реального економічного внеску підрозділу в загальний результат діяльності компанії;
- на практиці важко знайти необхідні для порівняння операції, які б відповідали усім вимогам. Таке можливо лише на ринку однорідних товарів.

Метод ціни перепродажу (*англ.* Resale price), який базується на ціні, за якою товар чи послуга були придбані у пов'язаної особи для наступної реалізації третій стороні найчастіше застосовується для торгових компаній.

Розглянувши специфіку використання методу Resale price ми виділили наступні переваги та недоліки, притаманні даному методу [10]:

- дозволяє визначити трансфертну ціну навіть тоді, коли різниця між порівнюваними операціями має значний вплив на їхні ціни та цей вплив неможливо виміряти;
- не враховується рівень попиту на товар чи послугу;
- не враховується використання нематеріальних маркетингових активів, що впливають на ціну.

Метод «витрати плюс» (*англ.* Cost plus) застосовується при наданні послуг чи продажу виробленої продукції між підрозділами однієї компанії. Основою для застосування методу «витрати плюс» є собівартість товарів, збільшена на суму надбавки, яка розраховується виходячи із ринкових операцій звичайних для даної сфери.

Аналіз застосування даного методу дозволяє визначити притаманні йому переваги та недоліки [11]:

- + простота розрахунку та легкість імплементації через більшість систем обліку;
- різний підхід компаній до класифікації деяких видів витрат (одні списують як собівартість, інші як операційні витрати);
- не враховується рівень попиту на товар чи послугу.

Варто зазначити, що використання традиційних методів є найбільш ефективним за умов проведення операцій із матеріальними об'єктами. У випадку, коли в операції використовується нематеріальний об'єкт, і більш того, якщо він є унікальним, то застосування методів неконтрольованої порівняльної ціни, ціни перепродажу та методу «витрати плюс» не є доцільним.

У разі, коли традиційні методи не можуть точно відобразити особливості здійснюваної операції, то компанії можуть застосовувати методи, що базуються на прибутку, якщо це не заборонено національним законодавством. Найчастіше такі методи застосовуються у випадках, коли одній із сторін надаються унікальні умови чи взаємодія між сторонами є більш взаємовигідною або у випадку, коли інформація про аналогічні операції є обмеженою [1, с.105].

Метод чистої прибутковості операції (*англ.* – TNMM) використовується у тому випадку, коли немає достатньої впевненості у зіставності бухгалтерського обліку компанії. Найбільш популярним метод TNMM є для застосування при наданні послуг підрозділами компанії, які не несуть значних ризиків у даних операціях, наприклад, управління складськими приміщеннями.

В основі методу лежить аналіз прибутковості операцій, що передбачає можливість визначення ринкової ціни операції між пов'язаними особами, ґрунтуючись на дослідженні ринкового «коридору» рентабельності незалежних компаній, за умови, що такі компанії будуть схожими за характером виконуваних функцій, ризиків та проведених операцій.

До переваг та недоліків методу чистої прибутковості можна віднести наступне [12]:

- + наявність необхідної інформації про чистий прибуток компаній у відкритому доступі;
- + менша чутливість до незначних відмінностей товарів чи послуг, ніж у методів CUP та Cost plus;
- невпевненість у достовірності відкритої інформації про чистий прибуток компаній.

На даний час метод чистої прибутковості операцій є найбільш розповсюдженим для використання компаніями у світі.

Метод розподілу прибутку (*англ.* Profit split) є останнім із п'яти рекомендованих ОЕСР методів. Даний метод передбачає визначення трансфертної ціни шляхом розподілу сукупного прибутку між сторонами операції, зважаючи на ступінь їх участі у генерації такого прибутку.

Найчастіше метод застосовується, коли функції сторін є взаємопов'язаними і не можуть бути оцінені окремо, наприклад у фінансовій сфері.

Аналіз характерних ознак застосування методу розподілу прибутку дозволяє виділити наступні переваги та недоліки [13]:

+ можливість визначити трансфертну ціну навіть за відсутності даних про ринкові ціни та аналогічні операції;

+ справедлива оцінка доходів сторін, визначена шляхом глибокого вивчення економічних показників усіх учасників операції;

– недостатність об'єктивності при визначенні частки участі кожної із сторін у генерації прибутку;

– складнощі в отриманні необхідної інформації, оскільки така може розглядатися як конфіденційна;

– складнощі обліку у зв'язку з необхідністю виділення прибутку від конкретної операції з усього прибутку.

Розглянувши специфіку застосування методів, варто також звернути увагу на ієрархію їх використання країнами у світі.

ОЕСР наголошує, що метод трансфертного ціноутворення кожної окремої операції повинен якнайповніше відповідати її сутності в конкретних умовах.

Хоча слідуючи рекомендаціям ОЕСР більшість країн відмовилася від суворого порядку застосування методів трансфертного ціноутворення [10], однак у світі і надалі існує практика ієрархічного підходу (табл. 1).

Таблиця 1
Ієрархія застосування методів трансфертного ціноутворення деякими країнами світу

| № | Країна | Метод трансфертного ціноутворення | | | | | |
|----|-----------------|-----------------------------------|--------------|-----------|------|--------------|-------------|
| | | CUP | Resale price | Cost plus | TNNM | Profit split | Інші методи |
| 1 | Австралія | 1 | + | + | + | + | - |
| 2 | Австрія | 1 | + | + | + | + | - |
| 3 | Аргентина | + | + | + | + | + | + |
| 4 | Бельгія | + | + | + | + | + | - |
| 5 | Болгарія | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 6 | Велика Британія | + | + | + | + | + | + |
| 7 | Данія | + | + | + | 1 | 1 | - |
| 8 | Естонія | + | + | + | + | + | - |
| 9 | Ізраїль | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 10 | Ірландія | + | + | + | + | + | - |
| 11 | Іспанія | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | - |
| 12 | Італія | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 13 | Канада | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 14 | Китай | + | + | + | + | + | - |
| 15 | Латвія | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | - |
| 16 | Литва | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 17 | Люксембург | + | + | + | + | + | - |
| 18 | Мексика | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 19 | Нідерланди | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 20 | Німеччина | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | + |
| 21 | Норвегія | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | - |
| 22 | Польща | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | - |
| 23 | Португалія | + | + | + | + | + | + |
| 24 | Росія | 1 | 2 | + | + | + | - |
| 25 | Румунія | 1 | + | + | + | + | - |
| 26 | Сербія | + | + | + | + | + | - |
| 27 | Словаччина | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | - |
| 28 | Словенія | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 29 | США | + | + | + | + | + | + |

| | | | | | | | |
|----|-----------|---|---|---|---|---|---|
| 30 | Туреччина | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | - |
| 31 | Угорщина | 1 | + | + | + | + | - |
| 32 | Україна | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | + |
| 33 | Фінляндія | 1 | + | + | + | + | - |
| 34 | Франція | + | + | + | 1 | + | - |
| 35 | Хорватія | + | + | + | + | + | - |
| 36 | Чехія | + | + | + | + | + | - |
| 37 | Швейцарія | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | - |
| 38 | Швеція | + | + | + | + | + | - |
| 39 | Японія | + | + | + | + | + | + |

Примітки:

«1», «2», «3» – черговість застосування метода (ів).

«+» – черговість не визначена, застосовується «правило кращого метода».

«-» – метод не застосовується.

Джерело: складено автором на основі [4–7].

Як видно з табл. 1, п'ятнадцять із розглянутих країн на основі рекомендацій ОЕСР не надають переваги жодному з рекомендованих методів. Більш того, у п'яти з них (Аргентина, Велика Британія, Португалія, США та Японія) у національному законодавстві прописані додаткові методи трансфертного ціноутворення, які можуть застосовуватися за умови найбільшої відповідності специфіці операції та дотримання принципу «витягнутої руки».

П'ять країн (Австралія, Австрія, Румунія, Угорщина та Фінляндія) із розглянутого списку серед усіх рекомендованих методів надають перевагу методу порівняльної неконтрольованої ціни. За неможливості використання даного методу, застосовується той метод із решти, який найкраще враховує особливості операції. Жодна із зазначених п'яти країн не передбачає використання методів інших, ніж рекомендовані ОЕСР.

Певну черговість на застосування методів трансфертного ціноутворення встановлюють також Данія, Франція та Росія. У Данії першочерговими методами є обидва методи, що базуються на прибутку, Франція ж надає перевагу виключно методу чистої прибутковості. Російське законодавство передбачає надання першості методу CUP, у разі неможливості використання якого перевага надається методу Resale price. Ієрархія решти методів не передбачається, а застосовується той, що є найбільш слушним для кожної окремої операції.

Одинадцять із розглянутих країн, зокрема Канада, Італія, Німеччина, Мексика та Україна, встановлюють ієрархію застосування методів трансфертного ціноутворення, в якій першочерговим методом являється метод CUP. За неможливості його використання перевага надається іншим двом традиційним методам (Resale price та cost plus). Лише наявність об'єктивних причин, через які компанія не може визначити трансфертну ціну за допомогою традиційних методів, надає їй право застосовувати методи TNMM та Profit Split.

Решта з розглянутих країн надають перевагу традиційним методам над тими, що ґрунтуються на прибутку, однак не встановлюють суворої ієрархії всередині кожної групи методів.

Висновки. На даний момент існує п'ять методів трансфертного ціноутворення, рекомендованих ОЕСР до застосування. Кожен із цих методів передбачає певну сферу діяльності компаній або ж специфіку здійснюваних операцій. Аналіз показав, що всі запропоновані методи мають як свої переваги, так і недоліки, тож ОЕСР надає можливість використання інших методів, які дозволять більш достовірно визначити трансфертну ціну.

Застосування методів трансфертного ціноутворення передбачає певну «природну ієрархію», яка, однак, на міжнародному рівні не є закріпленою. Навпаки, рекомендації ОЕСР передбачають відсутність жодної ієрархії в застосуванні методів. Серед розглянутих країн лише частина слідує даним рекомендаціям, решта країн, включаючи Україну, законодавчо встановлюють певний порядок застосування методів.

Література

1. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. – Волтерс Клувер. – 2007. – 233 с.
2. Система трансфертного ціноутворення у комерційних банках: монографія / Макаренко М.І., Савченко Т.Г. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ». – 2008. – 238 с.

3. Гришко Н.В. Модель трансфертного формування витрат виробництва металургійного підприємства // Наукові праці: науково-методичний журнал. – Вип. 59. – Т. 72: Економіка. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили. – 2007. – С. 29–33.
4. Transfer pricing global reference guide // Ernst&Young. – 2013. – Mode of access: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/\\$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf)
5. Transfer pricing requirements around the world // PwC. – 2013. – Mode of access: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/requirements.jhtml>
6. Global Transfer Pricing Review // KPMG. – 2013. – Mode of access: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/global-transfer-pricing-review/pages/default.aspx>
7. Global Transfer Pricing Country Guide // Deloitte and Touche. – 2013. – Mode of access: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/dttl_2013_global_transfer_pricing_desktop_reference.pdf
8. Тищук Т., Іванов О. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу. Аналітична записка // Сайт Національного інституту стратегічних досліджень при президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/739/>
9. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD Publishing. – 2010. – 243 p.
10. Бурцева А.М. Методы трансфертного ценообразования: международный опыт // Российский налоговый курьер. – Вып. 1-2, январь 2004 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mk.ru/journal/archives/2004/1_2/nalogovoe_administrirovanie/nalogovaya_reforma/metodi_transfernogo_cenoobrazovaniya71339.phtml
11. Elizabeth Hughes, Wendy Nicholls. The different methods of TP: pros and cons // Tax journal. – 28 September 2010. – Mode of access: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/different-methods-tp-pros-and-cons>
12. How effective is TNMM method in Transfer pricing? // Daily tax reporter. – 12 July 2013. Mode of access: <http://dailytaxreporter.com/how-effective-is-tnmm-method-in-transfer-pricing-2/>
13. Метод распределения прибыли в трансфертном ценообразовании. – 2 октября 2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://audinter.ru/2012/10/metod-raspredeleniya-pribyli-v-transfertnom-cenoobrazovanii/>

Стаття надійшла до редакції 21.10.2013 р.