

ТЦО-ДОКУМЕНТАЦИЯ⁽¹⁾: раздел 2 – функциональный анализ

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

Перед тем как приступить к выбору метода определения трансфертной цены, налогоплательщик должен пройти одну чрезвычайно ответственную процедуру. А именно провести функциональный анализ сторон контролируемой операции и выбрать «простую» сторону – ту, которая в дальнейшем и будет подвержена детальному анализу. Одним словом, нужно тщательно рассмотреть операцию: кто и что делает, кто и какие риски несет, какие и чьи нематериальные активы применяются.

Изучение контракта

Начнем со скрупулезного анализа контракта между двумя сторонами. Итак, напомним, что продавец ООО «Зирка степу»⁽²⁾ в 2015 г. осуществило контролируемую экспортную операцию – реализацию сырого подсолнечного масла покупателю торговой компании «Zirka stepu GmbH» (Швейцария). Экспорт мас-

ла составил 100 тыс. тонн, продажа осуществлялась на основании контракта от 01.11.2014 г. № 001/328. Товар отгружался партиями, в таблице 1 приведены данные по отгруженному маслу.

Поставка товара осуществлялась продавцом на условиях FOB Николаев (FOB – FREE ON BOARD / СВОБОДНО НА БОРТУ) в соответствии с правилами ИНКОТЕРМС 2010. Это означает: «*продавец поставляет товар на борт судна, номинированного покупателем в поименованном порту отгрузки, или обеспечивает предоставление поставленного таким образом товара. Риск утраты или повреждения товара переходит, когда товар находится на борту судна, и с этого момента покупатель несет все расходы. Продавец обязан либо поставить товар на борт судна, либо обеспечить предоставление поставленного таким образом товара для отгрузки*».

По условиям договора покупатель обеспечивает 100% предоплату для каждой партии товара (оплата производится не позднее 5 числа месяца, в ко-

тором производится отгрузка масла). За нарушение сроков оплаты (задержка платежа) покупатель оплачивает продавцу пеню в размере 0,1% общей цены контракта за каждый день просрочки платежа (но не более 5% общей стоимости товара, поставляемого по данному контракту). В случае задержки платежа на 20 дней, покупатель дополнительно оплачивает одноразовый штраф в размере 500 тыс. долл. за каждый случай задержки платежа. Кроме того, покупатель возмещает продавцу все финансовые санкции, наложенные на продавца государственными органами (в частности, связанные с валютными ограничениями, непоступлением валютной выручки и т.п.).

Приведенные данные следует описать в документации. Напомним, что НКУ требует в том числе такие све-

Таблица 1. Данные об отгрузке подсолнечного масла ООО «Зирка степу»

№ ГТД	Дата ГТД	Количество, тыс. тонн	Цена за единицу, тыс. долл. США	Всего, тыс. долл. США
1	10.01.15	8,1	800	6480
2	12.02.15	8,1	800	6480
3	14.03.15	8,1	800	6480
4	11.04.15	8,1	800	6480
5	19.05.15	8,1	800	6480
6	11.06.15	7,3	800	5840
7	03.07.15	9,3	800	7440
8	15.08.15	9,3	800	7440
9	08.09.15	9,3	800	7440
10	14.10.15	8,1	800	6480
11	21.11.15	8,1	800	6480
12	20.12.15	8,1	800	6480
		100,0		80 000

⁽¹⁾Представленный вниманию читателей материал – продолжение цикла статей, посвященных составлению документации в области трансфертного ценообразования. Предыдущие публикации см.: Жукова Е. Документация – первый шаг к трансфертному ценообразованию // Бухгалтерия. – 2015. – № 45. – С.37–38; Жукова Е. ТЦО-документация: раздел 1 – информация о группе // Бухгалтерия. – 2015. – № 47. – С.25–28 (прим. ред.).

⁽²⁾Условное предприятие, на примере которого в цикле статей рассматриваются принципы составления ТЦО-документации. Данная статья – третья из упомянутого цикла, о чем см. сноску 1 (прим. ред.).

дения: описание операции, условия ее осуществления (цена, сроки и прочие определенные законодательством Украины обязательные условия договора), условия и сроки осуществления расчетов по операциям. Но только вышеописанных данных мало. Ведь необходимо провести функциональный анализ, а значит, описать функции каждой стороны сделки. Сделаем это, продолжив описание документации на примере условного предприятия.

Итак, в соответствии с условиями контракта от 01.11.2014 г. № 001/328 на покупателя «Zirka stepu GMBH» возложено выполнение дополнительных функций:

- ◆ проведение маркетинговых исследований в целях выявления новых перспективных рынков сбыта товара в странах Африки и Юго-восточной Азии;
- ◆ проведение рекламной компании;
- ◆ страхование товара;
- ◆ хранение товара;
- ◆ осуществление контроля качества (в случае если законодательство страны конечного покупателя будет содержать дополнительные требования к качеству растительного масла);
- ◆ организация сбыта товара, осуществление стратегического управления (в том числе прогнозирование объемов реализации и изменение ассортимента на основании данных проведенных маркетинговых исследований).

Здесь покупателю «набросано» много разных функций и рисков. И это неслучайно. Такое подробное изучение функционала сторон сделки понадобится при составлении документации дважды:

- ◆ при определении «простой» («слабой») стороны сделки;
- ◆ непосредственно при выборе метода трансфертного ценообразования.

Определим «простую» сторону. В чем заключается идея? Операция купли-продажи имеет две стороны – продавец и покупатель. И подходить к определению трансфертной цены (соответствующей принципу вытянутой руки) также можно либо со стороны продавца, либо со стороны покупателя. В зависимости от того, «с какой стороны» проводится функциональный анализ сделки (продавца или покупателя), может применяться либо метод «затраты плюс», либо метод цены перепродажи.

При рассмотрении операций-аналогов (либо нашей, либо сторонней компании) будет использовано понятие «сопоставимости» операций. Идеальная сопоставимость получается тогда, когда условия контрактов (объемы продаж, рынок, условия оплаты, качество товара, наличие и использование нематериальных активов, осуществляемые функции, принимаемые риски и т.п.) абсолютно идентичны. Но так

⁽³⁾Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб (июль 2010) (прим. ред.).

бывает достаточно редко. И если отличия все же существуют, необходимо откорректировать условия операции для достижения максимальной (или же требуемой) сопоставимости. Например, в пп.39.2.2.1 ст.39 НКУ сказано, что контролируемые операции признаются сопоставимыми в случае, если:

◆ «нет значительных различий между ними, которые могут существенно повлиять на финансовый результат при применении соответствующего метода трансфертного ценообразования;

◆ такие отличия могут быть устранены путем корректировки условий и финансовых результатов неконтролируемой операции для избегания влияния таких отличий на сравнение».

Следовательно, функциональный анализ (а также анализ рисков и анализ использования в сделке нематериальных активов) нужен для того, чтоб найти сторону контролируемой операции, которая бы требовала минимальных корректировок. Ведь наличие большого числа корректировок значительно снижает точность расчетов.

Руководство ОЭСР⁽³⁾ (пп.3.18 подраздела А.3.3 раздела А.3 «Изучение контролируемой операции и выбор стороны для проверки») говорит по этому поводу следующее: «при применении методов «затраты плюс», цены перепродажи и чистой маржи от операции... необходимо выбрать сторону операции, на которой проверяется финансовый индикатор (надбавка к расходам, валовая маржа или индикатор чистой прибыли). Выбор исследуемой стороны должен проводиться в соответствии с функциональным анализом операции. Как правило, исследуемой стороной считается сторона, для которой метод трансфертного ценообразования может быть применен наиболее удачно и для которой возможно подобрать самые надежные признаки сопоставимости, то есть это чаще будет та сторона, которая имеет наименее сложный функциональный анализ».

Для более глубокого понимания процесса приведем еще одну цитату из **Руководства ОЭСР** (пп.3.19 подраздела А.3.3 раздела А.3): «Это может быть проиллюстрировано следующим образом. Представьте, что компания А производит два типа товаров: P1 и P2, которые продает компании В, ассоциированному предприятию, расположенному в другой стране. Представьте, что А производит продукцию P1, используя ценное уникальное нематериальное имущество, принадлежащее В, и выполняет технические условия, установленные В. Представьте, что в этой операции P1 А выполняет лишь простые функции и не осуществляет каких-либо ценных, уникальных взносов. Исследуемой стороной для этой операции P1 чаще всего будет определяться А. А теперь представьте, что А также производит продукцию P2, по которой она владеет и использует цен- ▶

Функциональный анализ и анализ рисков

ные уникальные нематериальные активы, такие как ценные патенты и торговые марки, и для которой В действует как дистрибьютор. Представьте, что в этой операции Р2 В выполняет только простые функции и не осуществляет каких-либо ценных, значительных взносов. Исследуемой стороной для операции Р2 чаще всего будет определяться В».

Вот, кстати, формула для функционального анализа, которую предлагают использовать специалисты в сфере ТЦО:

Прибыль = Нематериальные активы + Функции + Риски

Немного непривычно, но в целом правильно...

Таблица 2. Функциональный анализ сделки и анализ рисков

№	Функции/Риски	Продавец ООО «Зирка степу»	Покупатель «Zirka stepu GmbH»
1	Функции		
1.1	Производство товара	4	0
1.2	Маркетинговые исследования	0	4
1.3	Реклама	1	3
1.4	Хранение товара	1	3
1.5	Транспорт, логистика	1	3
1.6	Страхование товара	0	4
1.7	Контроль качества	2	2
1.8	Организация сбыта товара	1	3
1.9	Осуществление стратегического управления	1	3
1.10	Юридическое обслуживание	2	2
1.11	Ведение бухгалтерского учета	2	2
1.12	Выполнение условий контракта (поставка)	4	0
1.13	Выполнение условий контракта (оплата)	0	4
	Всего по функциям	19	33
2	Риски		
2.1	Риск изменения рыночных цен на товар	0	4
2.2	Риск изменения рыночных цен на запасы	3	1
2.3	Риски, связанные с уплатой штрафных санкций контрагенту	1	3
2.4	Риски, связанные с транспортом, логистикой	1	3
2.5	«Валютные» риски	1	3
2.6	Прочие коммерческие риски	2	2
	Всего	8	16
3	Владение нематериальными активами (торговая марка)	0	0
4	Общая сумма баллов	27	49

Функциональный анализ и анализ рисков удобнее производить в табличной форме. Введем систему оценки в балах для определения степени выполнения функции (художники, наверное, сказали бы «насыщенности цвета») каждой из сторон:

- ♦ балл 0 (ноль) означает, что данная сторона не выполняет этой функции;
- ♦ балл 4 (четыре) означает, что данная сторона выполняет эту функцию полностью (100%).

Промежуточные баллы – примерная доля выполнения функции каждой стороной. Аналогично посчитаем риски. При этом 0 (ноль) означает полное отсутствие рисков стороны, максимальный балл 4 (четыре) – максимальные риски стороны.

Представим функциональный и рисковый анализ описываемой сделки в таблице 2.

Итак, получаем следующие данные функционального и рискового анализа:

- ♦ продавец ООО «Зирка степу» – 27 баллов;
- ♦ покупатель «Zirka stepu GmbH» – 49 баллов.

Следовательно, наиболее «простой» («слабой») стороной является продавец ООО «Зирка степу». Именно его и необходимо в дальнейшем анализировать, «примеряя» на него различные методы определения трансфертной цены.

Послесловие

Проведение функционального анализа – чрезвычайно ответственная процедура. Легко увидеть, что добавляя (убавляя) функции зачастую можно перетянуть «простую» сторону с покупателя на продавца и наоборот. Такая возможность может дать весьма существенные бонусы, о чем будет рассказано в следующих материалах данного цикла. А пока просто представьте «две большие разницы» – рассчитывать трансфертную цену по данным, полученным от:

- ♦ украинской компании (с информацией вообще весьма тяжело, но в Украине ее все же легче «нарыть»);

- ♦ компании-нерезидента, в случае если «простой» стороной сделки у нас оказывается нерезидент.

На практике выбор «простой» стороны зачастую означает выбор стороны, к финансовым данным которой есть доступ. Кроме того, одним из способов «облегчения жизни» при существовании такого явления, как ТЦО, является «игра с функциями и рисками». Здесь, действительно, просматриваются некоторые возможности оптимизации. Продолжение следует... ■