

ЭКОНОМИКА

МРНТИ 06.73.15

З.Г. Заурбекова¹, И.В. Селезнева¹

¹Университет «Туран», г. Алматы, Казахстан

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МИРОВОГО ОПЫТА ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Аннотация. Статья посвящена анализу проблем адаптации мирового опыта государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования к экономическим и правовым условиям Республики Казахстан. Цель работы – исследование лучшей мировой практики государственного регулирования и контроля. Исследование показало, что в Казахстане существует множество проблем в сфере государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования. Не разрешенными остаются вопросы корректного использования методик определения рыночных цен и допустимых размеров отклонений от них. Исследование позволило наметить основные пути совершенствования законодательства и контрольных процедур в области трансфертного ценообразования в Республике Казахстан. Результаты исследования могут служить для повышения эффективности работы органов законодательной, исполнительной и судебной власти РК.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, трансфертные цены, рыночные цены, сопоставимые сделки, государственное регулирование, ОЭСР, Казахстан.

• • •

Түйіндеме. Мақала мемлекеттік реттеу мен трансферттік баға белгілеуді бақылаудың әлемдік тәжірибесін Қазақстан Республикасының экономикалық және құқықтық жағдайларына бейімдеу мәселелерін талдауға арналған. Бұл жұмыстың мақсаты – мемлекеттік реттеу мен бақылаудың озық әлемдік тәжірибесін зерттеу. Зерттеу Қазақстан Республикасында трансферттік баға белгілеу саласындағы заңнаманы және бақылау рәсімдерін жетілдірудің негізгі жолдарын анықтауға мүмкіндік берді. Зерттеу нәтижелері Қазақстан Республикасының заң шығарушы, атқарушы және сот органдары жұмысының тиімділігін арттыруға қызмет етуі мүмкін.

Түйінді сөздер: трансферттік баға белгілеу, трансферттік бағасы, нарықтық бағалар, салыстырылатын келісімдер, мемлекеттік реттеу, ЭЫДҰ, Қазақстан.

• • •

Abstract. The article considers the problems of the world experience state regulation for of transfer pricing and control adaptation to the economic and legal con-

ditions in Kazakhstan. The research is based on secondary information sources (regulations, books, articles, Internet publications, reports on marketing research, cases, etc.). The strategy of the study is to collect, analyze and interpret information from sources, highlighting, first of all, the rules and procedures that can be applied to regulate transfer pricing in emerging markets, in particular in Kazakhstan. The study showed that Kazakhstan has many problems in the field of state regulation and control of transfer pricing. Issues of correct use of market price determination methods remain unresolved. The approaches used to identify comparable transactions and to identify business entities as affiliated legal entities require improvement. The study allowed to outline the main ways to improve the legislation and control procedures in the field of transfer pricing of Kazakhstan. The results of the study can serve to improve the efficiency of the legislative, executive and judicial authorities of the Republic of Kazakhstan.

Keywords: transfer pricing, transfer prices, market prices, comparable transactions, government regulation, OECD, Kazakhstan.

Введение. Стремление снизить объем налоговых платежей является естественной потребностью бизнеса. Оптимизация налоговой нагрузки и налоговое планирование позволяют повысить эффективность хозяйственной деятельности, высвободить средства для инвестирования в развитие. Налоговое планирование в транснациональных компаниях имеет глобальный характер и предполагает учет множества специфических особенностей регулирования налогообложения в различных странах. Международные компании применяют на практике различные инструменты оптимизации налоговой нагрузки, многие из которых ориентированы на рациональное межстрановое распределение прибыли и затрат. Одним из таких инструментов является трансфертное ценообразование. Трансфертное ценообразование (ТЦ) – это объективное явление, которое связано со стремлением субъектов транснационального бизнеса снизить затраты в условиях международного разделения труда и кооперации. Бизнес-процессы и ресурсы компаний распределяются между различными подразделениями, что сопровождается формированием соответствующих механизмов внутреннего ценообразования.

В последние годы в Казахстане, как и в других странах ЕАЭС, возросла актуальность повышения эффективности государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования. Это обусловлено, прежде всего, высоким экспортным потенциалом Республики Казахстан и ее зависимостью от экспорта сырьевых ресурсов. Особую значимость приобрели угрозы потери государственного бюд-

жета в связи с активным использованием экспортерами трансфертных цен. Необходим детальный анализ системы государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования и поиск направлений совершенствования этой системы [1-5].

Объектом исследования является процесс государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования. **Предмет исследования** – данные, характеризующие состояние и тенденции изменения сферы ТЦ, а также нормы и процедуры государственного воздействия на данную сферу, применяемые в Республике Казахстан и в зарубежных странах. **Цель работы** – исследовать лучшие мировые практики государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования и разработать рекомендации по использованию зарубежного опыта в Республике Казахстан.

Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:

- анализ общепринятых в развитых странах принципов государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования;
- анализ специфики государственного регулирования и контроля ТЦ в Республике Казахстан;
- разработка рекомендаций по совершенствованию системы государственного регулирования и контроля ТЦ в Казахстане.

Рабочая гипотеза. Казахстан, в целях укрепления своих международных конкурентных преимуществ в условиях глобализации и повышения уровня прозрачности мировых рынков, должен кардинальным образом пересмотреть сложившиеся модели государственного воздействия на сферу трансфертного ценообразования и адаптировать их к современным условиям, ориентируясь на лучшие мировые практики и рекомендации ОЭСР.

Методологическую основу исследования составляет системный подход к изучению объекта и предмета исследования. В работе применялись общенаучные методы – анализ и синтез, индукция и дедукция, восхождение от абстрактного к конкретному.

Обзор литературы. Масштабные исследования вопросов трансфертного ценообразования учеными и специалистами-практиками начались 1950-1960-х гг. В это время во многих отраслях активизировались процессы концентрации капитала, началось интенсивное развитие транснациональных корпораций (ТНК). Эти процессы

сопровождались распределением производственных мощностей ТНК по различным странам мира (Nguyen, 2018). В результате возросла актуальность разработки эффективных методик ценообразования на продукцию, передаваемую от одного подразделения ТНК другому в рамках корпоративных цепочек поставок, то есть методик формирования трансфертных цен.

Под трансфертной ценой понимается цена, устанавливаемая в сделках купли-продажи товаров и услуг в рамках одной международной компании (группы компаний), то есть в ситуации, когда одно из подразделений этой компании осуществляет поставки другому подразделению (аффилированному лицу), находящемуся в другой стране (Cravens, 1996).

О. Читик и А. Бирман (Chitic, 2012) отмечают, что впервые идея трансфертного ценообразования была выдвинута профессором Д. Хиршлейфером в 1956 году. Он, в частности, отмечал, что трансфертные цены должны формироваться таким образом, чтобы стимулировать все подразделения к работе на максимизацию прибыли корпорации в целом. Это обстоятельство является крайне важным, так как цены, устанавливаемые для внутренних сделок, оказывают значительное влияние на работу подразделений. Необходимо регулярно оценивать отдачу на инвестиции в каждое подразделение и осуществлять мониторинг того вклада, который отдельные дивизионы вносят в прибыльность корпорации (Hirshleifer, 1956:176). Механизм формирования трансфертных цен позволяет международным компаниям перераспределять свои доходы в те юрисдикции, которые позволяют минимизировать налоговую нагрузку на бизнес. В связи с этим трансфертное ценообразование выступает в качестве объекта пристального внимания налоговых органов во многих странах. Первоочередная задача государства в данном случае – минимизировать потери бюджета от использования ТЦ (Tyrrall, 2019:108).

В мировой практике используются следующие методики расчета трансфертных цен: (Easson, 2016:217)

- на базе рыночных цен;
- на базе себестоимости – частичной либо полной (принцип «себестоимость плюс»);
- на базе договорных трансфертных цен, устанавливаемых, исходя из производственных издержек и факторов спроса и предложения на рынке.

Наиболее распространена в развитых странах первая методика. (Grubert and Mutti, 1991:82) Рыночные цены являются объективными, в данном случае трансфертные цены не зависят от квалификации специалистов различных дивизионов (центров ответственности) международной компании. Данная методика используется в тех случаях, когда компания является децентрализованной, когда дивизионы наделены правом выбирать внешних и внутренних контрагентов, когда полуфабрикаты могут продаваться сторонним организациям, а не только передаваться в следующий передел внутри компании. Тем не менее, существуют ограничения использования данной методики: рынок, для которого центр ответственности производит свою продукцию или услуги, должен быть развитым. Также следует отметить, что сбор полной и достоверной информации по рыночным ценам требует привлечения значительных ресурсов. (Benvignati, 1985:38) [6-10].

Участниками процесса трансфертного ценообразования всегда являются две стороны: дивизион, который передает свою продукцию или услуги, и дивизион, который продукцию или услуги получает для потребления либо для переработки. В случае установления трансфертной цены базе рыночных цен оба участника могут взаимодействовать с внешними контрагентами. При этом необходимо соблюдение ряда условий: (Borkowski, 2014:119):

1. Дивизион-покупатель приобретает продукцию или услуги внутри корпорации до тех пор, пока дивизион-продавец не устанавливает цены выше рыночных и имеет намерение вести внутрифирменную торговлю.

2. Если дивизион-продавец устанавливает цены на уровне выше рыночного, то дивизион-покупатель может приобрести продукцию у сторонних компаний.

В случае, когда не удастся выполнить одно или несколько условий формирования трансфертных цен на базе рыночных, то используют вторую методику – на базе себестоимости. В данном случае имеются несколько вариантов. Трансфертная цена может базироваться на:

- а) полной фактической себестоимости;
- б) нормативной себестоимости;
- в) переменной себестоимости.

Так или иначе, для расчета трансфертной цены используется формула «себестоимость плюс»: дивизион-продавец закладывает

в цену определенный показатель себестоимости и фиксированную маржу. К примеру, может применяться формула «130% переменной себестоимости» или «115% полной себестоимости» единицы продукции. Вариант расчета по полной фактической себестоимости является объективным и прозрачным. Цена, определенная по этой методике, близка к рыночной, что положительно сказывается на эффективности управленческих решений. Тем не менее, у этой методики существуют определенные недостатки:

1. Дивизион-продавец не имеет заинтересованности в том, чтобы снижать свои издержки, потому что трансфертная цена в любом случае не только покрывает эти издержки, но и принесет прибыль.

2. В случае определения трансфертных цен на основе полной фактической себестоимости возникают сложности с оценкой эффективности функционирования и контроля дивизиона-продавца. Требуется привлечение значительных ресурсов на разграничение и оценку постоянных и переменных затрат.

3. Трансфертное ценообразование дает необходимый эффект лишь тогда, когда цели управленцев различных уровней соответствуют целям компании. Как правило, с точки зрения компании внутренняя продажа товаров или услуг по трансфертным ценам, определенным на базе полной фактической себестоимости, является более выгодной, чем продажа по рыночным ценам. С позиций дивизиона-продавца установление трансфертной цены на уровне рыночной приносит большую прибыль, чем ее определение на основе полной себестоимости.

Рассмотренные проблемы не возникают, если определять трансфертную цену по второй методике – на основе нормативной себестоимости. По сути, в рамках данной методики определяется нормативная трансфертная цена. Если фактическая трансфертная цена превышает нормативную, то это говорит о том, что работа дивизиона является убыточной (в случае обратного соотношения – прибыльной). Однако затраты могут нормироваться далеко не во всех условиях хозяйствования. Например, если уровень инфляции в экономике является высоким, то данный процесс становится неоправданным. Также неприемлемо нормирование в условиях штучного и мелкосерийного производства.

Если применение нормирования нецелесообразно или невозможно, то компания может прибегнуть к третьей методике определения трансфертных цен – на базе переменной себестоимости. Данные

о такой себестоимости позволяет получить система «директ-костинг». Постоянные затраты дивизионов в этом случае покрываются из доходов компании в целом. Данная методика дает возможность сформировать политику ценообразования, которая является эффективной не только для компании, но и для ее центров ответственности. Кроме того, в этом случае компания может находить оптимальный баланс объемов производства и цен реализации. Также следует отметить, что данная методика дает возможность осуществлять эффективный контроль и анализ работы дивизионов.

Специальная нормативно-правовая база, регулирующая вопросы трансфертного ценообразования, была впервые разработана в США в 1960-х гг. Американский опыт невозможно было напрямую транслировать на другие страны в силу множества специфических особенностей корпоративного законодательства Соединенных Штатов. В связи с этим в европейских странах начался процесс разработки собственных подходов и принципов регулирования ТЦ. При этом правительства многих государств объединили свои усилия в целях разработки единой правовой базы для совместного использования. В 1979 г. вышел отчет Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) «Трансфертное ценообразование и транснациональные корпорации», который положил начало официальной дискуссии по данной проблеме. ОЭСР дает следующую формулировку: «Трансфертное ценообразование представляет собой манипулирование через перераспределение затрат и доходов при заключении сделок между аффилированными компаниями с целью снижения налоговых платежей. При этом условия сделок отличаются от справедливых рыночных условий» (OECD, 2010) [11-15].

В 1995 г. ОЭСР опубликовала «Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых администраций», согласованное всеми участниками этой организации. Данное руководство регламентировало применение различных методик ТЦ. Тем не менее, Роберт Фейншрейбер (Feinschreiber, 2012:127) отмечал, что в этом документе не были учтены такие важные аспекты, как порядок установки трансфертных цен на нематериальные активы и услуги, порядок учета затрат, процедуры мониторинга и использование ТЦ при реструктуризации бизнеса. Последняя редакция руководства была выпущена в 2010 г. (OECD, 2010). В ней особое внимание уделено вопросам избежания двойного налогообло-

жения. Данная редакция отличается высоким техническим уровнем и детальной проработкой множества важных вопросов, наличием четких формулировок различных правовых и экономических понятий.

В настоящее время ОЭСР является основной организацией, регулирующей вопросы трансфертного ценообразования на международном уровне.

Проблема манипулирования ценами наиболее остро стоит перед развивающимися странами в связи с тем, что правовая система таких стран, как правило, предоставляет больше возможностей для манипулирования при минимальных рисках (Cuzdriorean, 2009). Однако, для развитых стран эта проблема также является весьма актуальной (Clive, 2000:217). В странах ОЭСР в целях предотвращения занижения налоговой базы и некорректного отражения в отчетности доходов аффилированных компаний широко используется принцип «вытянутой руки». Согласно данному принципу, если условия торговых сделок между двумя связанными компаниями отличаются от условий сделок между независимыми компаниями, то та часть прибыли, которая осталась нераспределенной в пользу одной из этих компаний в силу указанных условий, должна быть перераспределена на эту компанию и должна подлежать налогообложению (Li, 2008:24).

Иначе говоря, государство требует от аффилированных компаний, чтобы они распределяли свои прибыли и уплачивали налоги таким образом, как если бы они являлись независимыми или находились «на расстоянии вытянутой руки». Не допускается манипулирование ценами (применение цен, отличных от сложившихся на рынке) при заключении сделок в целях оптимизации налогообложения (Przysusky, 2005:17). В случае, когда налогоплательщики не соблюдают существующие правила, регулирующие трансфертное ценообразование, государство пересматривает налоговые обязательства нарушителей, ориентируясь на нормальные рыночные условия сделок. На текущий момент нормы по регулированию и контролю трансфертного ценообразования, разработанные структурами Евросоюза и ОЭСР, имеют рекомендательный характер, их выполнение не является обязательным для стран-участниц. Правительства разрабатывают и совершенствуют механизмы адаптации этих норм к специфическим экономическим условиям своих стран (Emmanuel, 2017:174).

Принцип «вытянутой руки» и прочие принципы, рекомендованные ОЭСР, в основном уже приняты и активно используются во мно-

гих государствах (Cohen, 2016:162). Однако толкование и процедуры применения этих принципов варьируются от страны к стране. В связи с этим налогоплательщики часто сталкиваются с ситуациями, связанными с неопределенностью и риском. Возникают проблемы в сфере регулирования работы внутренних рынков, а также в сфере двойного налогообложения. Для того, чтобы повысить эффективность использования принципов ОЭСР, национальным правительствам необходимо совершенствовать и согласовывать друг с другом процессуальные нормы, что позволит адекватно защищать интересы налогоплательщиков и противодействовать перераспределению прибылей в страны с пониженной налоговой нагрузкой. В настоящее время существует недостаток исследований, посвященных проблемам адаптации принципов ОЭСР в странах, не являющихся членами этой организации. Настоящее исследование нацелено на то, чтобы частично заполнить данный пробел.

Методология исследования. Трансфертное ценообразование как экономическое явление имеет междисциплинарный характер (Chan, 1998:140). Соответственно, для того чтобы в полной мере понять проблемы ТЦ и предложить адекватные рекомендации по совершенствованию механизмов его регулирования и контроля, необходимо использовать междисциплинарный подход к исследованию. Этот подход применяется в рамках настоящей работы при анализе особенностей нормативно-правового регулирования ТЦ в Республике Казахстан, при изучении специфики применения различных методов трансфертного ценообразования, методов противодействия перераспределению прибыли и т.д. Стратегия настоящего исследования состоит в том, чтобы собрать, проанализировать и интерпретировать информацию из различных источников, обращая внимание, в первую очередь, на те нормы и процедуры, которые могут быть применены для регулирования трансфертного ценообразования на развивающихся рынках, в частности в Республике Казахстан. В качестве источников использовались нормативные акты, научная литература, статьи, интернет-публикации, отчеты о маркетинговых исследованиях, кейсы и др.

Исследование ориентировано на то, чтобы сформировать понимание ключевых вопросов трансфертного ценообразования, и построено преимущественно на анализе различных текстов (вторичные источники информации (Cooper and Schindler, 2015:139)). Изучен те-

оретический базис трансфертного ценообразования, с использованием которого проведен анализ текущей ситуации в сфере государственного регулирования и контроля ТЦ на международном уровне и в Республике Казахстан. С целью формирования наиболее полной картины исследуемой сферы экономических отношений использовался как теоретический, так и практический материал. В процессе исследования применялись элементы дедукции и индукции, что позволяет в целом охарактеризовать используемый подход как абдуктивный (Abdallah, 2004:86). Основной исследовательский вопрос: насколько Казахстан готов к комплексной адаптации международных принципов регулирования ТЦ, и какие меры следует принять для повышения уровня этой готовности?

На первом этапе работы были изучены общепринятые в развитых странах принципы государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования. Важность этого этапа связана с тем, что действующее законодательство Республики Казахстан в данной области ориентируется на международные нормы, в частности на принципы ОЭСР. Анализ правового инструментария регулирования ТЦ в зарубежных странах позволил более детально понять последние нововведения в казахстанском законодательстве, оценить потенциальную эффективность этих нововведений. На следующем этапе был проведен анализ специфики регулирования ТЦ в Казахстане, анализ применяемых процедур контроля, очерчен круг существующих недостатков и проблем. На завершающем этапе, после анализа системы регулирования и контроля трансфертного ценообразования в республике, были разработаны рекомендации по совершенствованию данной системы.

Обсуждение результатов. Казахстан является одной из первых постсоветских стран, сформировавших системы государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования. В настоящее время основным нормативным актом, регулирующим данную сферу, является Закон от 05.07.2008 № 67-IV «О трансфертном ценообразовании».

Законодательством предусмотрено осуществление контроля по следующим сделкам:

1. Трансграничные контракты (как между связанными, так и между независимыми хозяйствующими субъектами), которые идентифицированы как импортные или экспортные сделки, сделки по оказа-

нию услуг, выполнению работ, в качестве одной из сторон в которых выступает лицо, не являющееся резидентом Казахстана и не имеющее здесь постоянного представительства, но ведущее бизнес в республике.

2. Экспортные и импортные сделки (поставка товаров, оказание услуг, выполнение работ), между резидентами Казахстана, которые совершены за пределами страны.

3. Сделки, которые заключены на территории Казахстана и непосредственно связаны с международной хозяйственной деятельностью, при наличии следующих обстоятельств:

- осуществляется купля-продажа природных ресурсов, добытых недропользователем, который выступает в качестве одной из сторон сделки;

- один из контрагентов пользуется правом на налоговые льготы;

- один из контрагентов продекларировал убытки за два последних налоговых периода, предшествующих моменту заключения сделки.

Контроль со стороны налоговых органов осуществляется с использованием процедур мониторинга, проверок и прочих мер, регламентируемых казахстанским законодательством. Мониторинг проводится в отношении сделок по следующим товарным группам: руды и концентраты, цветные металлы, прочие недрагоценные металлы, драгоценные металлы, нефть и нефтепродукты, нефтяные газы, продукты неорганической химии, пшеница, хлопок, сахар, монтажное оборудование, строительные работы, маркетинговые услуги, экспедиторские услуги. Уполномоченные органы наделены правом запрашивать необходимые данные у кредитных организаций, страховщиков, аудиторов, профессиональных участников фондового рынка, а также у различных государственных структур. Для мониторинга хозяйствующие субъекты ежегодно предоставляют в налоговые органы отчетность по совершенным сделкам.

В случае, когда установлен факт отклонения фактической цены от рыночной, осуществляется корректировка по объектам налогообложения или по объектам, которые связаны с налогообложением. По результатам корректировки хозяйствующий субъект уплачивает налоги и сборы, которые рассчитываются таким образом, как если бы сделки были осуществлены по рыночным ценам. При этом учитывается диапазон цен, и уплачиваются штрафы и пени согласно нормативам, закрепленным в законодательстве. Важную роль в процессе

государственного контроля трансфертного ценообразования играет соответствующая отчетность, которую международные группы компаний подают в контролирующие органы. В 2015 г. ОЭСР, при участии государств «Большой двадцатки» выпущен ряд заключительных отчетов в рамках Плана мероприятий по борьбе с занижением налоговой базы и искажением данных по прибыли (Base Erosion and Profit Shifting, или план «BEPS»). В рамках данного плана был разработан формат трехуровневой отчетности по трансфертному ценообразованию. Данную отчетность должны готовить группы компаний, ведущие международный бизнес. Она включает: Мастер-файл, Локальный файл и Сводный отчет по странам (Country-by-Country Reporting, «CbCR»). Данный формат отчетности представляет собой результат многолетней работы над единым международным стандартом документации по трансфертному ценообразованию и его последовательного внедрения в странах ОЭСР. Каждая страна самостоятельно определяет требования к подготовке и подаче трехуровневой отчетности по трансфертному ценообразованию. Эти требования базируются на рекомендациях ОЭСР, которые закреплены в «Модельном законодательстве», предлагаемом к адаптации в странах-членах ОЭСР, а также в странах «Большой Двадцатки». К настоящему времени уже более 20 государств внесли изменения (либо разработали проекты изменений) в свою нормативно-правовую базу, которые позволяют регламентировать подготовку и подачу трехуровневой отчетности.

В Казахстане порядок подготовки и предоставления трехуровневой отчетной документации установлен в декабре 2017 г. после внесения соответствующих поправок в Закон «О трансфертном ценообразовании». Данная документация включает четыре компонента: межстрановая отчетность, местная отчетность, основная отчетность, заявление об участии в международной группе. Правила предоставления контролирующим органам отдельных компонентов отчетности вводились поэтапно. Эти правила относятся к субъектам международных групп компаний, при наличии ряда условий, установленных законодательно. 14 февраля 2018 г. вышел Приказ Министра финансов Республики Казахстан №178 «Об утверждении форм межстрановой отчетности и заявления об участии в международной группе и Правил их заполнения». 24 декабря 2018 г. Министр финансов утвердил правила и формы заполнения основной отчетности и местной отчетности.

Формы утверждены в соответствии с положениями закона № 67-IV и введены в действие с 1 января 2019 г.

Международная группа - это совокупность хозяйствующих субъектов (в том числе материнская компания), соответствующая ряду условий:

1. Данная совокупность субъектов включает хотя бы одно юридическое лицо, которое является резидентом Казахстана, либо не является его резидентом, но занимается в республике предпринимательской деятельностью и имеет здесь соответствующие постоянное учреждение (структурное подразделение).

2. Существует связь между субъектами, которая реализуется через участие в капитале или контроль.

3. Совокупность хозяйствующих субъектов (юридических лиц) готовит консолидированную бухгалтерскую отчетность. В определенных случаях отчетность отдельных субъектов не учитывается при формировании консолидированной бухгалтерской отчетности исключительно в связи с масштабами деятельности или существенностью данных таких субъектов в соответствии с МСФО или прочими международными стандартами финансовой отчетности.

Закон №67-IV «О трансфертном ценообразовании» устанавливает, что участники сделок могут заключать письменные соглашения по использованию трансфертного ценообразования с налоговыми и таможенными органами (уполномоченными органами) на определенный срок (в пределах трех лет). В соглашениях фиксируется методика определения рыночной цены и источники данных, используемые для расчета рыночной цены. Постановлением Правительства республики Казахстан от 24.10.2011 г. № 1197 утверждены «Правила заключения соглашения по применению трансфертного ценообразования». Постановлением Правительства РК от 27.08.2018 г. № 528 внесены изменения в Правила, которые введены в действие с 8.09.2018 г. В частности, введены нормы, согласно которым участник сделки может заключить соглашение по использованию ТЦ только с Комитетом государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан, тогда как до внесения поправок участник сделки заключал соглашение с Комитетом таможенного контроля Министерства финансов и Налоговым комитетом Министерства финансов РК. Также установлено, что заявки участников сделок на заключение соглашений рассматривает Комитет государственных доходов Министерства

финансов. С введением поправок установлен срок в 60 рабочих дней для получения от участника сделки данного заявления (ранее этот срок составлял 90 дней).

Предварительно налогоплательщик должен предоставить в налоговые органы заявление и ряд документов, которые, в частности, содержат следующие данные:

- об инвестициях (акциях) в предприятия в Казахстане и других странах;
- данные об аффилированных компаниях;
- источники данных по рыночным ценам, которые применяются для ценообразования;
- методика расчета рыночной цены;
- стратегия бизнеса, в том числе маркетинговая стратегия (продуктовая, ценовая, а также стратегия доведения товара до потребителя и продвижения), методика ценообразования, в том числе сведения о факторах, влияющих на формирование цен, а также сведения, касающиеся деловой репутации компании.

В соответствии с законодательством, в соглашение включаются следующие положения: методика расчета рыночной цены, источники данных, используемые для определения рыночной цены, сроки информирования об используемых ценах, время действия соглашения и прочие положения. Несмотря на то, что к текущему моменту в Казахстане проделана значительная работа по совершенствованию нормативно-правовой базы трансфертного ценообразования, еще существует множество проблем в области законодательного регулирования данной сферы. Принципы регулирования ТЦ, принятые на международном уровне, применяются в республике лишь ограниченно. Многие развитые страны привели свое законодательство в соответствие с принципами, изложенными в директивах ОЭСР. Данные директивы, разумеется, регулируют не все аспекты трансфертного ценообразования, они дают лишь базовые рекомендации, в рамках которых национальные правительства могут самостоятельно разрабатывать механизмы контроля на основе гибкого подхода. Тем не менее, принятие основных принципов ОЭСР в Республике Казахстан позволило бы решить множество проблем [16-20].

В настоящее время даже само определение трансфертной цены, закрепленное в казахстанском законодательстве, противоречит определению, признанному на международном уровне. В трактовке

ОЭСР, это цена, по которой продаются товары, услуги или нематериальные активы между связанными (ассоциированными) хозяйствующими субъектами. При этом трансфертная цена может совпадать с рыночной ценой. В статье 2 Закона РК «О трансфертном ценообразовании» закреплено следующее определение: «трансфертная цена – это цена, которая формируется между взаимосвязанными сторонами и (или) отличается от объективно формирующейся рыночной цены с учетом диапазона цен при совершении сделок между независимыми сторонами». В странах, строго придерживающихся принципов ОЭСР в вопросах регулирования трансфертного ценообразования, хозяйствующему субъекту достаточно просто доказать, что цена сделки с аффилированной компанией соответствует рыночной цене. С этой целью, например, в контролирующие органы предоставляется информация по ценам, которые данный субъект применял в аналогичных (сопоставимых) сделках с независимыми компаниями. При этом сопоставимость сделок определяется с учетом значительного количества факторов: функциональные характеристики и качество товаров; всевозможные обстоятельства сделки; риски, которые несут стороны и т.д. В случае совпадения цен сделок с аффилированными и неаффилированными компаниями цена сделки с аффилированной стороной признается рыночной.

Органы налогового контроля апеллируют к сложности выявления и доказывания аффилированности хозяйствующих субъектов: у крупного бизнеса есть опыт построения цепочек промежуточных компаний, которые позволяют скрыть факт зависимости юридических лиц друг от друга. В связи с этим налоговые органы полагают, что необходимо осуществлять проверку всех сделок. Однако, такая проверка требует привлечения значительных ресурсов. Следует отметить, что в зарубежной практике разработаны и применяются методики разрешения подобного рода противоречий, не требующие значительных затрат со стороны государства. Например, международные стандарты финансовой отчетности, внедряемые в настоящее время в Казахстане, предполагают наличие обязательств бизнеса по раскрытию аффилированных структур. Возможно использование и других методик, с помощью которых обеспечивается обязательное информирование компаниями государства о наличии связанных юридических лиц. Также отметим, что налоговые органы имеют возможность получать данные об аффилированности бизнесов в рамках налого-

вых конвенций. На текущий момент Республика Казахстан заключила такие конвенции с 53 государствами.

Закон РК «О трансфертном ценообразовании» устанавливает, что проверки могут осуществляться по любым сделкам. Помимо необходимости тратить значительные средства на проведение проверок, существует еще один негативный фактор. Субъект международного бизнеса не имеет возможности доказать в обычном порядке факт использования рыночной цены: нельзя просто сравнить сделки, заключенные с аффилированной и с независимой компанией, так как проверке подвергаются обе стороны контракта. Кроме того, предпринимательским структурам приходится нести затраты на разрешение судебных споров, касающихся трансфертного ценообразования. Для того, чтобы доказать, что сделка заключена по рыночной цене, часто требуется предоставление документов и информации от независимых компаний-партнеров. Такая информация в большинстве случаев относится к категории коммерческой тайны. Получить ее, как правило, можно только от аффилированных структур. К наиболее сложным проблемам государственного регулирования и контроля ТЦ относится определение диапазона цен по сопоставимым сделкам. Именно эта проблема является причиной большинства судебных споров. Например, метод сопоставимых цен может успешно применяться в тех случаях, когда имеются репрезентативные рыночные индикаторы, в частности, биржевые, когда сделки совершаются на рынке сырья. В других ситуациях более корректные результаты дает применение таких методов, как затратный, последующей реализации, сопоставимой рентабельности и прибыли от сделки.

В последние годы методики выявления аффилированности компаний и оценки трансфертных цен постоянно развиваются в рамках ОЭСР. При этом специалисты уделяют максимум внимания точности критериев и формулировок, повышению уровня прозрачности и гибкости подходов к оценке, а также предотвращению злоупотребления установленными правилами (особенно в сфере избежания двойного налогообложения). Так, в ОЭСР в 2018 г. разработаны и внедрены процедуры автоматизированного обмена данными о счетах участников сделок, ведется работа в сфере переквалификации сделок на основе анализа их реального смысла. Это играет особую роль в тех случаях, когда рассматриваются сделки по нематериальным активам и интеллектуальной собственности. Казахстан планомерно готовится

к внедрению международных нормативов, которые предусматривают отсутствие контроля и регулирования трансфертным законодательством сделок между несвязанными сторонами. Учитывая наличие проблем, касающихся доступности необходимых данных об аффилированности хозяйствующих субъектов для государственных структур в РК, предлагается исключить из сферы контроля ТЦ сделки, участники которых могут доказать отсутствие аффилированности между собой и предоставить в налоговые и таможенные органы данные о конечных бенефициарах бизнесов.

В соответствии с положениями Закона РК «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», «бенефициарный собственник – физическое лицо, которому прямо или косвенно принадлежат более двадцати пяти процентов долей участия в уставном капитале либо размещенных (за вычетом привилегированных и выкупленных обществом) акций клиента юридического лица, а равно физическое лицо, осуществляющее контроль над клиентом иным образом, либо в интересах которого клиентом совершаются операции с деньгами и (или) иным имуществом». Таким образом, уполномоченные органы будут иметь полные сведения о бенефициарах как резидента Казахстана, так и его зарубежного контрагента. И в связи с доказанностью отсутствия аффилированности между сторонами можно будет признать, что цена сделки установлена на основе рыночных факторов в соответствии с принципом «вытянутой руки», то есть представляет собой рыночную цену.

По мнению автора, контролировать такие прозрачные операции нецелесообразно, так как они не ведут к государственным бюджетным потерям. Осуществление же контроля обуславливает недостаток оборотных средств у отечественных субъектов внешнеэкономической деятельности, что отрицательно сказывается на их международной конкурентоспособности. В Казахстане необходимо привести методы определения рыночных цен в соответствие с лучшими мировыми практиками. Казахское законодательство рекомендует налоговым органам использовать для определения рыночной цены следующие методы: сопоставимой рентабельности, затратный, цены последующей реализации. Очевидно, что необходимо дополнить этот перечень методами прибыли от сделки, общепринятыми в большинстве развитых стран. Эти методы целесообразно использовать в ситуациях,

когда нет возможности применять три традиционных метода. К примеру, когда отсутствуют сопоставимые сделки между независимыми компаниями. Также следует отметить, что методы прибыли от сделки позволяют осуществлять наиболее точную оценку трансфертных цен на основе принципа отсутствия финансовых и юридических связей. Кроме того, эти методы могут применяться в случае недоступности либо отсутствия источников информации, а также в случае сделок, заключаемых с резидентами стран, имеющих льготное налогообложение (если с этими странами отсутствуют международные договоры об избежании двойного налогообложения).

Существуют две разновидности методов прибыли: метод разделения прибыли и метод чистой прибыли от сделки. В рамках первого метода прибыль распределяется между участниками сделки по аналогии с ее распределением в сделках между независимыми субъектами. При этом на начальной стадии оценивается прибыль каждой из сторон, исходя из средней нормы рентабельности, которая сложилась на данном рынке. Затем остаток прибыли делится между контрагентами на основе данных о распределении между ними функций, произведенных затрат и активов.

При использовании метода чистой прибыли от сделки прибыль, полученная каждой из аффилированных сторон, сравнивается с прибылью от сделки с независимой компанией или с прибылью в сопоставимых сделках между неаффилированными сторонами. Распределение прибыли производится, исходя из показателей объемов продаж, затрат и использования активов. На текущий момент использование методов прибыли предусмотрено законодательством, однако, в данной области необходимо внести изменения. В частности, Закон № 67-IV предусматривает одноэтапное разделение прибыли «...в соответствии с экономическим обоснованием, функциональным анализом, соглашениями, принятыми в соответствии с принципом «вытянутой руки» и на основе прибыли, которую получили бы эти компании, если бы они были независимыми». Это говорит о том, что методы прибыли описаны в законодательстве чисто номинально и не базируются на результатах анализа бизнес-практики. Требуется более подробное описание этих методов в нормативных документах в соответствии с принципами ОЭСР.

Закон №67-IV «О трансфертном ценообразовании» устанавливает, что рыночная цена, с которой сравнивается цена сделки,

определяется в момент перехода прав собственности от продавца к покупателю. При этом закон предусматривает возможность использования средних цен за определенный котировальный период для ряда товаров (биржевых и небиржевых, цены на которые привязываются к биржевым котировкам), для которых ежедневно публикуются спотовые цены. Отметим, что на основе средних спотовых (ежедневных) цен на практике могут устанавливаться цены и для небиржевых товаров, цены на которые не привязываются к биржевым котировкам. Учитывая, что волатильность цен на многих рынках является крайне высокой, покупатели в большинстве случаев требуют установки окончательной цены в момент получения товара. Казахское законодательство в сфере ТЦ предусматривает для поставщиков биржевых и небиржевых товаров при определении рыночной цены котировальные периоды, позволяющие поставщикам и покупателям находить баланс ценовых рисков, связанных доставкой товара покупателю.

Также важным является тот факт, что Казахстан значительно удален от ключевых рынков сбыта своей продукции (преимущественно сырьевой). В связи с этим отечественные поставщики вынуждены проявлять гибкость в процессе ценообразования. Часто такая необходимость приводит к убыткам поставщиков. В целом, анализ Закона «О трансфертном ценообразовании» позволяет сделать вывод, что Закон не в полной мере соответствует реальным условиям торговли небиржевыми товарами, что отрицательно влияет на конкурентные преимущества казахстанских поставщиков таких товаров и создает для них дискриминационные условия на зарубежных рынках, где иностранные конкуренты могут позволить себе более гибкую ценовую политику. Предлагается изменить условия определения рыночной цены в долгосрочных контрактах с учетом лучших мировых практик ценообразования в данной сфере. Крупные экспортеры почти не используют спотовые контракты и не формируют отдельные цены для каждой партии. В данном случае продукция продается по долгосрочным контрактам. Период установки цен для таких контрактов в зависимости от отношений с покупателем и специфики ценообразования на конкретном рынке может составлять месяц, квартал или год.

Несмотря на то, что существует практика долгосрочного ценообразования в сфере торговли небиржевыми товарами, в специализированных источниках публикуется цены по долгосрочным контрактам

только для определенных рынков и определенных товаров. Причина такой ситуации заключается в том, что специализированные издательства ориентируются преимущественно на наиболее емкие рынки, к которым не относится большинство рынков небиржевых товаров. Также такая ситуация связана с тем, что крупные игроки рынка небиржевых товаров не придают широкой огласке данные о своих сделках. Именно в связи с этим в специализированных журналах часто публикуются цены небольших сделок или спотовые цены. Именно эту информацию и используют субъекты рынков для ориентации в рыночной ситуации. Также следует отметить, что предварительные переговоры по долгосрочным контрактам ведутся в течение продолжительного времени. Контрагенты стремятся провести согласование цен и прочих условий контракта как можно раньше, так как:

1. Контрагенты осуществляют планирование своего бизнеса и финансовых потоков (доходов и расходов) на финансовый год задолго до его начала.

2. Товары по долгосрочным контрактам отгружаются в большинстве случаев ежедневно. Контрагентам, чтобы выполнить условия договора и снизить транспортные издержки, необходимо заранее заключить контракты с логистическими компаниями (фрахт судов, железнодорожная транспортировка, аренда вагонов, экспедирование, аренда складов, сюрвей, химический анализ, брокерские услуги и т.д.). Следует иметь в виду, что поставщики услуг также являются участниками соответствующих рынков, и они аналогично осуществляют планирование своего бизнеса и финансовых потоков.

3. В случае, когда контрагенты согласовывают оплату по долгосрочному контракту без отсрочки платежа, покупатель должен заключить договор со стороной, финансирующей сделку. Это также должно быть сделано заранее, до начала периода действия контракта.

Если контрагенты не успеют вовремя заключить договора по сопутствующим услугам, сделка будет сорвана в связи с нарушением договорных обязательств. Особенно актуальным это является для товаров, поставляемых на удаленные рынки с использованием сложных логистических схем. На основе анализа мировой практики можно предложить принять законодательные нормы, которые будут позволять контрагентам осуществлять обоснование своих долгосрочных цен, в том числе по публикациям, которые не имеют индекса долгосрочности, а также увеличить срок начала отгрузок на 90 дней с

момента заключения контракта. Еще одна проблема – установленное законодательством нулевое допустимое отклонение цен сделок от рыночных цен для определенных разновидностей сделок, в частности для сделок с аффилированными хозяйствующими субъектами. Закон не содержит подробных указаний по расчету рыночной цены. Особенно проблематичной такая ситуация может быть для компаний, работающих в сфере услуг, где процедура определения рыночной цены является очень сложной. Закрепленное в законе нулевое допустимое отклонение является причиной множества судебных разбирательств. Таким образом, в закон следует внести изменения, которые регламентировали бы допустимые отклонения от рыночных цен. Данные размеры отклонений следует определять на основе анализа мировой практики.

Выводы. Проведенное исследование показало, что в Казахстане существует множество проблем в сфере государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования. Не разрешенными остаются вопросы корректного использования методик определения рыночных цен и допустимых размеров отклонений от них. Требуют совершенствования используемые подходы к выявлению сопоставимых сделок и идентификации хозяйствующих субъектов как аффилированных юридических лиц. Необходимо активизировать деятельность государства в сфере гармонизации отечественного законодательства с общепринятыми в мире принципами регулирования ТЦ. Оптимизация регулирования в данной сфере даст возможность значительно увеличить доходы государственного бюджета, снизить необоснованные затраты международных компаний, стимулируя тем самым развитие бизнеса, и решить множество проблем судебной практики. Законодателям следует ориентироваться на базовые цели нормативно-правового регулирования трансфертного ценообразования: противодействие уходу от налогообложения доходов по трансграничным сделкам, защита экономических интересов страны и укрепление ее национальной безопасности. Для этого следует совершенствовать аналитические методики и процедуры контроля ТЦ. Внесение изменений в законодательство, направленных на конкретизацию условий подконтрольности сделок, а также на совершенствование механизмов осуществления государственного контроля, будет способствовать достижению этих целей. Решение базовых проблем в сфере трансфертного ценообразова-

ния даст возможность устранить множество препятствий на пути повышения эффективности международной торговли Республики Казахстан и наладить конструктивное взаимодействие между государством и бизнесом в данной сфере.

Список литературы

1 Abdallah, W.M. (2004). *Critical concerns in transfer pricing practice*. Praeger Publishers, 88 Post Road West, Westport, USA.

2 Benvignati, A. M. (1985). *An empirical investigation of international transfer pricing by US manufacturing firms*. In A. M. Rugman and L. Eden (Eds.), *Multinationals and Transfer Pricing* (pp. 193-211).

3 Borkowski, S. C. (2014). *An investigation into the divergence of theory and practice regarding transfer pricing methods*. Ann Arbor, MI: University Microfilms International.

4 Chan, K. and Chow, L. (1998). *International Transfer Pricing in China*. Hong Kong: Sweet and Maxwell Asia.

5 Chitic, O; Birman, A. (2012). Value, prices and the evolution to modern transfer pricing. *Hyperion International Journal of Econophysics & New Economy*, Vol. 5. - No. 2, p 363.

6 Clive, E & Elliott, J. (2000). International transfer pricing: searching for patterns. *European Management Journal*, Vol. 18, No. 2, pp. 216-222.

7 Cohen, S. S. (2016). *Transfer Pricing and Taxation of International Income in Developing Countries*. NY: United Nations Secretariat.

8 Cooper, D. R. and Schindler, P.S. (Eds.). (2015). *Business Research Methods (6th ed.)*. Boston: McGraw-Hill.

9 Cravens, K. S. and Shearon, W. T. (1996). An outcome-based assessment of international transfer pricing policy. *International Journal of Accounting*, 31(4), P. 419-443.

10 Cuzdriorean, D.D. & Jurcău, A.S. (2009). Tax Optimization through transfer pricing, common and manipulative practice. *The Journal of the Faculty of Economics University of Oradea*, Vol. 3, - No. 1, - pp. 872-876.

11 Easson, A. J. (2016). *International Tax Reform and the International Allocation of Tax Revenue*. Wellington, New Zealand: Institute of Policy Studies.

12 Emmanuel, C.R. & Mehafdi, M. (2017). *Transfer Pricing*. The Advanced Management Accounting and Finance Series. London and San Diego: Academic Press, Harcourt Brace & Company Publishers, London, Great Britain.

13 Feinschreiber, R; Kent, M. (2012). *Transfer pricing handbook: guidance on the OECD regulations*. Hoboken: Wiley.

14 Grubert, H. and Mutti, J. (1991). Taxes, tariffs and transfer pricing in multinational corporate decision-making. *Review of Economics and Statistics*, 73(2), p. 285-293.

15 Hirshleifer, J. (1956). On the Economics of Transfer Pricing. *The Journal of Business*, Vol. 29, No. 3, pp. 172-184.

16 Li, D. & Ferreira, M.P. (2008). Internal and external factors on firms' transfer pricing decisions: insights from organization studies. *Junho '08 / (23/38)*.

17 Nguyen, P.T. (2018). *Transfer Pricing – The Vietnamese System in the light of the OECD Guidelines and the System in certain Developed and Developing Countries*. Jonkoping International Business School, Sweden.

18 OECD (The Organization for Economic Co-operation and Development) (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris.

19 Przynusky, M. & Lalapet, S. & Swaneveld, H. (2005). Multinational Business Strategies and Transfer Pricing in a Global Marketplace. *Corporate Business Taxation Monthly*. Vol. 6, No 5, pp. 11-34.

20 Tyrrell, D. & Atkinson, M. (2019). *International Transfer Pricing – A practical guide for finance directors*. Pearson Education Limited, Great Britain.

Заурбекова З. Г. - докторант, e-mail: zauresh-zaurbekova@live.ru

Селезнева И. В. - доктор экономических наук, профессор