

ФИНАНСЫ

УДК 336.22

Л.С. Гринкевич, Ю.П. Олофинская

ВНЕДРЕНИЕ МЕТОДИКИ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ КОНТРОЛЯ ЦЕН ПО СДЕЛКАМ В ПРАКТИЧЕСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ РОССИЙСКОГО БИЗНЕСА

Внедрение в России нового порядка контроля цен по сделкам требует встраивания в систему налогового управления организацией особого механизма превентивного управления рисками несоответствия применяемых цен по сделкам рыночным ценам. В статье предлагается универсальная методика управления рисками налогового контроля цен по сделкам. Методика направлена на выявление сделок организации, цены по которым подлежат налоговому контролю, определению уровня отклонения от рыночных цен на основе методов, установленных Налоговым кодексом РФ, и перерасчету объема налоговых обязательств. Внедрение данного подхода в практику деятельности российского бизнеса позволяет привести методы трансфертного ценообразования организации в соответствие с требованиями и ограничениями Налогового кодекса РФ и снизить конфликтные ситуации с налоговыми органами.

Ключевые слова: управление налоговыми рисками, контроль цен по сделкам, методика управления рисками в организации.

Управление рисками организации в настоящее время является обязательным элементом общей системы управления, призванной обеспечивать стабильность ее функционирования, прогнозировать возможные кризисные процессы и своевременно применять систему превентивных мер по предупреждению или нивелированию рискованных ситуаций. В то же время налоговое управление в организации является частью системы финансового управления и, как правило, направлено на оптимизацию текущих налоговых платежей и снижение спорных ситуаций при взаимоотношениях с налоговыми органами.

К основным задачам налогового управления в организации относятся [1. С. 300]:

- разработка эффективной налоговой политики;
- оптимизация налоговых потоков на основе адаптированной к особенностям финансово-хозяйственной деятельности системы налогообложения;
- согласование системы налогового планирования с системой финансового управления (в том числе планирования) организацией;
- минимизация налоговых рисков.

В отношении управления рисками организации отметим, что данному вопросу уделяется достаточно большое внимание как в отечественной, так и в зарубежной литературе (например, Стандарт управления риском Австралии и Новой Зеландии (AS/NZS 4360), принятый в 2004 г. [2], стандарт Risk-management – Risk assessment Guidelines, принятый в Великобритании (ISO/IEC 31010)) в 2009 г. [3], Национальные стандарты «Менеджмент риска» [4, 5], работы [6–13] и многие другие), при этом предлагаются модели

процесса управления рисками организации, методы управления и способы управления рисками, в том числе налоговыми, методы оценки вероятности наступления рисков. Однако конкретных методик, как универсальных, так и специфических, применительно к особенностям российского законодательства, особенностям финансово-хозяйственной деятельности отдельной организации или их группы крайне мало.

Комплексный подход к управлению налоговыми рисками включает следующие этапы:

1. Формирование политики управления налоговыми рисками, согласованной с иными политиками организации (прежде всего финансовой, инвестиционной, бюджетной и т.д.).

2. Выявление и систематизация налоговых рисков, условий и причин их возникновения.

3. Формирование взаимосвязанной системы факторов, влияющих на налоговые риски, и методов определения уровня налоговых рисков применительно к данной организации исходя из набора тех или иных условий и обстоятельств.

4. Установление предельно допустимого общего уровня налогового риска и определение размера возможных финансовых потерь по отдельным видам налоговых рисков.

5. Формирование подходов к управлению налоговыми рисками и выбор наиболее адаптированных методов управления рисками исходя из экономических, конъюнктурных, политических и прочих особенностей функционирования организации на данном этапе ее развития и из ее места на рынке.

6. Выбор и использование внутренних механизмов нейтрализации негативных последствий отдельных видов налоговых рисков.

7. Оценка результативности нейтрализации налоговых рисков.

8. Организация мониторинга налоговых рисков.

9. Оценка результативности мониторинга налоговых рисков.

Авторами предлагается методика управления рисками налогового контроля цен по сделкам, направленная на предотвращение нарушений налогового законодательства организацией в части несоответствия применяемых цен по сделкам рыночным ценам и непредоставления сведений (уведомлений) о применяемых ценах.

Основными причинами возникновения риска контроля цен по сделкам для целей налогообложения являются неопределенность и изменчивость российского налогового законодательства, а также желание налогоплательщиков минимизировать налоговые платежи, оперируя трансфертным механизмом.

Предлагаемая методика включает последовательность действий организации-налогоплательщика в соответствии со стандартным подходом к управлению рисками.

Итак, на первом этапе осуществляется идентификация рисков возникновения налогового контроля цен по сделкам для целей налогообложения. В том числе это – риски признания организаций взаимозависимыми, а значит, подлежащими контролю вследствие изменения состава собственников, отношений родства и свойства; риски признания сделок контролируемыми вследствие превышения допустимых нормативных критериев доходов по

сделкам, изменения статуса резиденства, перехода на льготные режимы налогообложения или использования льгот по налогу на прибыль; риски несоответствия цены по сделке рыночной; риски перерасчета налоговых баз по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на доходы физических лиц и доначислению налогов, штрафов, пеней и др.

На втором этапе выявляются сделки, контролируемые по двум направлениям: сделки между взаимозависимыми лицами и сделки, приравненные к взаимозависимым.

Далее организации следует реализовывать аналитический этап управления рисками контроля цен по сделкам, который включает введение сквозной системы учета и анализа:

- состава контрагентов с позиции признания их взаимозависимыми по отношению к анализируемой организации;
- состава налоговых обязательств организации, подлежащих контролю цен по сделкам;
- сделок контрагентов-резидентов РФ, являющихся взаимозависимыми по отношению к анализируемой организации в соответствии с критериями и ограничениями, установленными НК РФ на основе аналитической таблицы;
- сделок, приравненных к взаимозависимым и подлежащих контролю на основе критериев, установленных ст. 105.15 главы 14.4 Налогового кодекса;
- анализ соответствия цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, рыночным ценам.

Данный этап является наиболее сложным для организации и требует регламентирования и реализации следующих аналитических процедур:

Во-первых, анализа характера сделки сферы деятельности организации: производство, перепродажа, финансовая операция. В Налоговом кодексе РФ установлены ограничения по применяемым методам доказательства соответствия цены контролируемой сделки рыночной цене и видам используемых рентабельностей для определения доходности сделки в зависимости от ее характера.

Во-вторых, подбора и обоснования сопоставимых сделок, цены по которым признаются рыночными исходя из комплекса критериев, установленных ст. 105.5 главы 14.2 НК РФ [14].

Порядок отбора сделок организаций для их сопоставления включает:

- а) принятие временного периода анализа; как правило, используются данные отчетности на момент совершения контролируемой сделки либо за три предшествующих календарных года;
- б) отбор по отраслевым и финансовым характеристикам сделки; порядок сопоставления баз данных осуществляется по критериям: география деятельности организации, вид деятельности (отрасль, ОКВЭД), доступность финансовых данных;
- в) корректировку выборки (исключаются организации, имеющие операционный убыток, отрицательное значение чистых активов, взаимозависимые организации, а также организации, финансовые показатели по которым существенно отличаются от показателей анализируемой сделки);

Форма аналитического учета контролируемых сделок организации и ее контрагентов

Сделки, подлежащие контролю	Критерии признания сделок контролируемыми	Организация-налогоплательщик	Участник сделки № 1	Участник сделки № 2	...
Сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) превышает 1 млрд руб. (в 2014 г.)	Превышение установленного норматива				
Одна из сторон сделки является плательщиком НДС, исчисляемого по процентной налоговой ставке, и предметом сделки выступает добытое полезное ископаемое	Сумма доходов более 60 млн руб. за календарный год				
Одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим специальный налоговый режим: ЕНВД или ЕСХН	Сумма доходов более 100 млн руб. за календарный год				
Хотя бы одна из сторон сделки освобождена от уплаты налога на прибыль организаций или применяет налоговую ставку 0 %	Сумма доходов более 60 млн руб. за календарный год				
Одна из сторон сделки является участником особой экономической зоны, предусматривающей льготы по налогу на прибыль	Сумма доходов более 60 млн руб. за календарный год				
Сделки, признанные контролируемыми на основании судебного решения	Указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки				

г) корректировку отчетности для обеспечения большей сопоставимости.

Все это позволяет сформировать выборку сделок, максимально приближенных к анализируемой (контролируемой). В выборке должно быть не менее четырех потенциально сопоставимых организаций. Далее производится расчет показателей рентабельности, формируется расчетный интервал рентабельности и проводится проверка соответствия цены контролируемой сделки рыночной.

При отсутствии сопоставимых сделок используются иные методы (цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности, распределения прибыли) с учетом условий их применения, установленных НК РФ.

Введение сквозной системы учета и анализа контрагентов и применяемых ими сделок может осуществляться на основе специализированных информационных ресурсов: коммерческой базы данных СПАРК (содержит информацию о российских, украинских и казахстанских организациях), базы данных AMADEUS (содержит сведения о европейских компаниях) или ORBIS – содержит сведения о компаниях всего мира.

Следующий этап предполагает внедрение превентивных методов управления рисками налогового контроля цен по сделкам.

Если по итогам проведенного анализа цены по сделкам *соответствуют* рыночным ценам, предлагается использование следующих методов управления рисками:

- отслеживание изменения установленных признаков взаимозависимости:
 - доли прямого или косвенного участия организации или физического лица;
 - доли и состава единоличного или коллегиального исполнительного органа;
 - отношений семейного родства и свойства;
- формирование системы мониторинга используемых цен по сделкам и суммарных доходов по сделкам;
- формирование информационной доказательной базы соответствия используемых цен по сделкам рыночным ценам;
- установление «подвижных» границ допустимых отклонений по ценам в зависимости от цен сопоставимых сделок и их регулярное согласование с участниками;
- отслеживание режимов налогообложения, используемых контрагентами, статуса их резиденства и полученных льгот по налогу на прибыль.

Таким образом, требуется упорядочение (при наличии) или первоначальное формирование информационной базы о цепочке взаимозависимых лиц, начиная с первичной стадии производства и заканчивая продажей конечному потребителю, и совместное согласование допустимого коридора рентабельности цен по сделкам.

При несоответствии цен по сделкам рыночным ценам могут быть использованы следующие методы превентивного управления рисками:

- изменение экономико-правовых условий ведения бизнеса, позволяющих вывести сделки или участников из состава контролируемых (например, стать участником консолидированной группы налогоплательщиков, иметь

регистрацию в одном субъекте РФ, закрыть обособленные подразделения на территории других субъектов РФ, не уплачивать налог на прибыль на территории других субъектов РФ, не уметь убытков);

– поиск и обоснование сделок, которые могут быть признаны сопоставимыми (рыночными) с данной конкретной сделкой на основе анализа характера сделки и условий применения соответствующего метода, или выбора организаций, сделки которых могут использоваться для сопоставления с учетом требований-рекомендаций, установленных ст. 105.5 НК РФ (соответствия характеристик товара, идентичности выполняемых функций, соответствия условий деятельности, принятых рисков, характера реализуемых стратегий, финансово-правовых условий договора и др.), а также с учетом соответствия информационной базы (включая отчетность) требованиям ст. 105.6 НК РФ;

– заключение дополнительной сделки с независимой организацией, условия и характер сделки которой могут признаваться сопоставимыми;

– корректировка состава контрагентов – взаимозависимых лиц или обеспечение независимости участников (изменение доли собственности в уставном (складочном) капитале (фонде), изменение состава коллегиального (исполнительного) органа или совета директоров);

– корректировка цен данной организации или организаций – участников последовательности.

Отличительной особенностью нового порядка контроля цен по сделкам является его превентивный характер и перенос ответственности на налогоплательщиков. Это означает, что при наличии у организации сделок, приравненных к контролируемым, они обязаны сами формировать доказательную базу и определять размер отклонений цен по сделкам от рыночных цен. Кроме того, налогоплательщики обязаны предоставлять в налоговые органы особый комплект документации – «уведомления о контролируемых сделках», содержащий подробную информацию о характере производственно-финансовой деятельности налогоплательщика, его партнеров, о контролируемых сделках и реализуемой методике подтверждения фактической цены проведенной сделке рыночной. Однако при этом сохраняются риски несогласия налоговых органов. Одним из методов управления данным риском является заключение предварительного соглашения о ценообразовании, однако его применение возможно только в отношении крупнейших налогоплательщиков.

Таким образом, упорядочивание процесса ценообразования организации в соответствии с новыми положениями налогового законодательства требует разработки и внедрения в организациях процессно-функционального регламента управления рисками контроля цен по сделкам применительно к отдельным службам и работникам.

Литература

1. *Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учеб. для магистрантов* / под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 559 с.
2. AS/NZS 4360 Risk management- Risk assessment guidelines [Electronic resource] // ISO. Electronic data. Switzerland, 2011. URL: <http://www.iso.org> (access date: 12.05.2011).

3. ISO/IEC 31010:2009 Risk management – Risk assessment techniques [Electronic resource] // ISO. Electronic data. Switzerland, 2011. URL: <http://www.iso.org>
4. *Об утверждении* ГОСТ Р 51897-2002 «Менеджмент риска. Термины и определения [Электронный ресурс] : постановление Госстандарта России от 30 мая 2002 г. № 223-ст // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2002. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
5. *Об утверждении* ГОСТ Р 51901.2 – 2005 (мэк 60300-1:2003) «Менеджмент риска. Системы менеджмента надежности» [Электронный ресурс] : приказ Ростехрегулирования от 31 мая 2005 г. № 110-ст // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2005. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
6. Браун В. Риски под управлением. М. : ЭкстраН, 2007. 58 с.
7. Брихем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент. Полный курс : в 2 т. : пер. с англ. / под ред. В.В. Ковалева. СПб., 2001. Т. 1. 497 с.; Т. 2. 669 с.
8. Балдин К.В. Риск-менеджмент. М.: Эксмо, 2006. 368 с.
9. Воробьев С.Н., Балдин К.В. Управление рисками в предпринимательстве. М.: Изд-во ИТК «Дашков и К», 2011. 481 с.
10. Иванов А.А., Олейников С.Я., Бочаров С.А. Риск-менеджмент: учеб.-метод. комплекс. М.: ЕАОИ, 2008. 193 с.
11. Гордеева О.В. К вопросу об управлении налоговыми рисками // Налоги. 2008. № 2. С. 11–12.
12. Гринкевич Л.С. Корпоративное налоговое планирование: уч.-метод. пособие. Томск: Том. гос. н-т, 2010. 97 с.
13. Шевелев А.Е. Управление налоговыми рисками на предприятии [Электронный ресурс] // Элитариум: Центр дистанционного образования. Электрон. дан. М., 2010. URL: <http://www.elitarium.ru> (дата обращения: 23.04.2011).
14. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : (в ред. от 1 янв. 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

L.S. Grinkevich

Department of World Economy and Taxation, National Research Tomsk State University, Tomsk, Russia. E-mail: nasty_saturn@mail.ru

IMPLEMENTATION OF THE METHODOLOGY OF PRICE RISK MANAGEMENT ON TRANSACTIONS IN RUSSIAN BUSINESS.

Keywords: Tax risk management; Price management on transactions; Methodology of price risk management in organizations.

The transfer pricing mechanism is actively used by taxpayers for tax liabilities cutting of the following capital gains tax: value-added tax, income tax, severance tax, sales income tax.

Since 2012 a new mechanism of price control on transactions has been introduced in the Russian Federation. This mechanism is essentially close to the practice of the Organization for Economic Cooperation and Development countries. According to this method, the changes affected people who are acknowledged mutually dependent and to be subject to inspection. It is also influenced by the criteria of verified transactions acknowledgment, and methods of control. Taxpayers are charged to make self-contained notifications to tax authority on availability of controlled transactions, and formation the package of the documents proves validity of price using.

All that requires mandatory incorporating the mechanism of tax risks administration and implementing the methodology of transfer pricing into the system of organization revenue on the basis of its compliance with the Russian Federation Tax Code requirements.

The remarkable thing is that in the modern scientific and foreign literature great consideration is given to the questions of organization risk management. The models of organization risk administration are suggested including tax risks, assessment techniques of probability of risk event occurrence. However, there are basically no particular techniques which are adapted to the peculiarities of the Russian tax legislation.

The authors propose the methodology of risk administration on transactions price control, including the following standard stages of organization risk administration: risks identification, evaluation of

causes and conditions of its origins, design of complex measures and forms of regulation which are directed to monitoring and prevention of risk situations.

The process of risk administration is aimed at exposure of organization transactions the prices on which are subject to tax control, determination and confirmation of allowed and actual level of deviation from market prices on the basis of methods established by the Tax Code (method of comparable market prices, cost-is-no-object approach, resale price method, like-for-like revenue method or distribution of profits approach), recalculation of tax liabilities amount and reporting to the rating authorities.

In this respect tax risks of the organization could arise due to inaccuracies in the Russian Federation Tax Code at the moment of transaction acknowledge to be controlled, when comparable transactions sampling for using in an information database is formed, by research of market level of profitability for the purposes of taxation, updating order of accounting (financial) reporting.

Preventative price risk management needs a system of monitoring transactions with contracting parties and affiliated persons to be implemented as well as functional regulations of lead the process tax risks to be implemented into organization.

The proposed methodology is universal and has to be implemented by Russian business soonest, which will allow to reduce conflict situations between taxpayers and taxation authorities.

References

1. Mayburova I.A., Ivanova U.B. (Eds.) *Tax Management*. Advanced studies: textbook for master's students. Moscow, Unity-Dana publ., 2014. 559 p. (In Russ.).
2. AS/NZS 4360 Risk management. Risk assessment guidelines. Switzerland, 2011. Available at: <http://www.iso.org> (accessed 12 May 2011).
3. ISO/IEC 31010:2009 Risk management. Risk assessment techniques. Switzerland, 2011. Available at: <http://www.iso.org> (accessed 12 May 2011).
4. Regulation of the Federal Agency on Technical Regulating and Metrology 'On the Adoption of GOST R 51897-2002 'Risk management. Terms and Definitions' of 30 May, 2002 No. 223. Available at: <http://www.consultant.ru/> (accessed 12 May 2011). (In Russ.).
5. Rostechregulation Order 'On the Adoption of GOST R 51901.2 – 2005 (mek 60300-1:2003) 'Risk management. Systems of management reliability' of 31 May, 2005 No. 110. Available at: <http://www.consultant.ru/> (accessed 12 May 2011). (In Russ.).
6. -Brown B. *Risks under Control*. Moscow, EkstraN Publ., 2007. 58 p.
7. Brigham U., Gapensky L. *Financial Management*. Translated from English by Kovaleva V.V., St. Petersburg, 2001, vol.1. 497 p., vol. 2. 669 p.
8. Baldin K.V. *Risk Management*. Moscow, Эkсмо Publ., 2006. 368 p. (In Russ.).
9. Vorob'yev S.N., Baldin K.V. *Risk Management in Entrepreneurship*. Moscow, 'Dashkov and K' Publ., 2011. 481 p. (In Russ.).
10. Ivanov A.A., Oleynikov S.J., Bocharov S.A. *Risk Management*. Moscow, EAOI Publ., 2008. 193 p. (In Russ.).
11. Gordeeva O.V. To the Issue of Tax Risk Management. *Nalogi*, 2008, No. 2. pp. 11-12.
12. Grinkevich L.S. *Corporate Tax planning*. Study Guide. Tomsk, TSU Publ., 2010. 97p. (In Russ.).
13. Shevelev A.E. *Tax Risk Management in a Business Organization*. Available at: <http://www.consultant.ru/> (accessed 23 April 2011). (In Russ.).
14. RF Tax Code. Vol. 1. RF Federal Law of 31 July 1998 No. 146-FZ. (accessed 12 May 2011). (In Russ.).

Поступила в редакцию DD.MM.2014

Received December DD, 2014

For referencing:

Grinkevich L.S. Vnedreniye metodiki upravleniya riskami kontrolya tsen po sdelkam v praktiku deyatel'nosti rossiyskogo biznesa [Implementation of the methodology of price risk management on transactions in Russian business]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*, 2014, no. 4 (28), pp. 87–94.