

[Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://abbanks.by/upload/iblock/1d6/rekomend\\_24\\_11\\_2016.pdf](http://abbanks.by/upload/iblock/1d6/rekomend_24_11_2016.pdf) – Дата доступа: 08.04.2018;

7. Леванова, Л.Н. Оценка совета директоров корпорации как направление совершенствования его деятельности // Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия Экономика. Управление. Право, 2014. Т.14, вып. 1, ч.2. С 167-173.

8. Руководство по вопросам эффективности совета директоров (Guidance on Board Effectiveness) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.frc.org.uk/getattachment/11f9659a-686e-48f0-bd83-36adab5fe930/Guidance-on-board-effectiveness-2011.pdf> – Дата доступа: 09.04.2018;

9. Пособие для собственников и должностных лиц компаний «Оценка эффективности Совета директоров» обществе [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/01ea8e8043915920ac8fbc869243d457/Kvrgvz+CG+Board+Evaluation+Manual+Russian.pdf?MOD=AJPERES> – Дата доступа: 09.04.2018;

10. Методические рекомендации по организации работы совета директоров в акционерном обществе [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.rosim.ru/Attachment.aspx?id=21770> – Дата доступа: 09.04.2018;

11. Tricker, B. Corporate Governance. Principles, Policies, and Practices / Bob Tricker// Oxford University Press. Third Edition. February 2015. 544 p.

### EVALUATION OF THE BOARD: ANALYSIS OF CONTEMPORARY APPROACHES

**Yushko K.Y., Master of Economics, Deputy of Head of representative office in the Republic of Belarus of «SOHRA Overseas FEZ»**

**Abstract.** *The article deals with types, directions and tools for evaluating the work of the board, which are used by companies in modern practice. The analysis of the peculiarities of drawing up questionnaires for conducting a survey of members of the board was carried out. Possible options for applying the results of the evaluation of the work of the board as a basis for developing a strategy for improving the efficiency of the work of the board and determining the amount of remuneration of members of the board are presented.*

**Keywords:** *evaluation of the work of the board, evaluation tools, improving the efficiency of the work of the board, evaluation questionnaire.*

### УДК 336

## КОНТРОЛЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ ПО ВНЕШНЕТОРГОВЫМ СДЕЛКАМ С УЧАСТИЕМ ТРЕТЬИХ ЛИЦ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

**Коротаяев С.Л., директор ЗАО «АудитКонсульт», д.э.н., профессор УО «БГЭУ»**

**Аннотация.** *Рассматриваются актуальные и наиболее проблемные вопросы контроля трансфертного ценообразования и налогообложения внешнеторговых сделок резидентов Республики Беларусь с взаимозависимыми лицами при участии (посредничестве) третьих лиц, не являющихся по отношению к ним взаимозависимым лицом через совокупность сделок. Предлагается конкретный механизм расчета контролируемых отклонений цен, примененных продавцами на товары (работы, услуги), реализуемые нерезидентам, от рыночных цен. Даются предложения по совершенствованию налогового законодательства, в частности, ст. 30-1 Налогового кодекса, регламентирующей вопросы контроля трансфертного ценообразования.*

**Ключевые слова** *трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, третьи лица, внешнеторговая деятельность, совокупность сделок, контроль, налогообложение.*

**Постановка проблемы.** Вопросы контроля трансфертного ценообразования в Беларуси регламентируются ст. 30-1 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [1]. Несмотря на значительный период действия этой статьи, на практике она применяется достаточно редко, что в немалой степени, с нашей точки зрения, объясняется отсутствием ясности по порядку применения отдельных ее норм. Особые проблемы вызывает применение норм статьи по сделкам с участием третьих лиц. В частности, особого разъяснения требует порядок определения в отношении таких сделок сумм отклонений отпускных цен на товары (работы, услуги) от их рыночных цен.

В соответствии с абз. 5 ч. 1 п. 3 ст. 30-1 НК для целей контроля трансфертного ценообразования под сделкой по реализации товаров (работ, услуг) понимается сделка, совершенная по ценам ниже рыночных более чем на 20 процентов на дату отражения выручки от реализации (дохода). В случаях, когда в сделке напрямую участвуют покупатель и продавец, выявить отклонение отпускной стоимости товаров (работ, услуг) от рыночных цен в целом проблем не составляет. Во всяком случае, в ст. 30-1 НК установлен конкретный порядок

определения налоговыми органами отклонений цен, примененных продавцами на товары (работы, услуги), от их рыночных цен, определенных с использованием методов, оговоренных в п. 4 ст. 30-1 НК. Гораздо сложнее определить отклонения отпускных цен от рыночных в случае, когда в сделке принимает участие посредник, осуществляющий перепродажу товара конечному покупателю.

В таких случаях закономерно возникает ряд вопросов, в частности:

- в отношении кого (каких сделок) должен осуществляться контроль трансфертного ценообразования - в отношении продавца, отпустившего товар посреднику (сделка купли-продажи товара между продавцом и посредником), в отношении посредника, реализовавшего товар конечному потребителю (сделка купли-продажи товара между посредником и конечным покупателем), или же в отношении совокупности сделок?

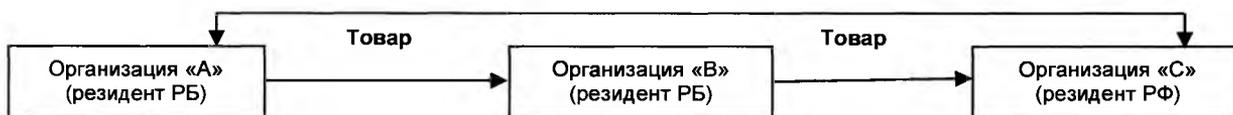
- чья налоговая база должна корректироваться на сумму выявленного отклонения рыночных цен от отпускных, и кто должен будет доплачивать с этих сумм налог в установленном законодательством порядке?

**Изложение основного материала.** Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим особенности контроля трансфертного ценообразования, предусмотренные налоговым законодательством в отношении внешнеэкономических сделок с участием третьих лиц применительно к следующей конкретной ситуации.

Организация «А» (резидент РБ) продала товар организации «В» (резидент РБ), а организация «В» в том же месяце продала этот товар организации «С» (резидент РФ). Сумма каждой из сделок превысила 100 000 бел. рублей. Организация «А» и организация «С» являются взаимозависимыми лицами. Организация «В» не является взаимозависимым лицом ни по отношению к организации «А», ни по отношению к организации «С».

Схема сделок по реализации товара между организациями «А», «В» и «С» представлена на следующем рисунке.

Взаимозависимые лица



Применяются ли принципы трансфертного ценообразования к данным сделкам купли-продажи товара?

Если применяются, то в отношении каких конкретно сделок и с участием каких организаций?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, проанализируем прежде всего нормы НК, которые должны применяться к обозначенной выше схеме отношений между участниками сделок купли-продажи товара.

В соответствии с абз 1, 3 - 5 подп. 1.2 п. 1 ст. 30-1 НК контроль трансфертного ценообразования осуществляется, в частности, по сделкам (если в течение налогового периода сумма цены сделок соответственно по реализации или приобретению товаров (работ, услуг) с одним лицом превышает 100 000 белорусских рублей без учета косвенных налогов):

совершенным по внешнеэкономической деятельности с взаимозависимым лицом или с резидентом оффшорной зоны **при участии (посредничестве) третьего лица (лиц), не являющегося (не являющихся) по отношению к ним взаимозависимым лицом через совокупность сделок.** Указанная совокупность сделок приравнивается к сделке с взаимозависимым лицом, не принимая во внимание наличие третьего лица (лиц), при участии (посредничестве) которого (которых) совершается такая совокупность сделок, при условии, что такое третье лицо (лица), не признаваемое взаимозависимым (не признаваемые взаимозависимыми) и принимающее (принимающие) участие в указанной совокупности сделок:

а) не выполняет в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;

б) не использует никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом.

Как видим, рассматриваемая нами схема подпадает под действие норм ст. 30-1 НК по следующим условиям:

- сумма сделок по реализации и приобретению товаров между участниками рассматриваемой схемы превышает 100 тыс. белорусских рублей (без учета косвенных налогов);
- организация «А» (резидент РБ) и организация «С» (резидент РФ) являются взаимозависимыми лицами;
- организация «В» (резидент РБ), выполняющая применительно к нормам ст. 30-1 НК роль посредника, принимающего участие в совокупности сделок, не является взаимозависимым лицом по отношению к организациям «А» и «С».

Таким образом, рассматриваемая нами схема сделок между организациями «А», «В» и «С» с учетом выполнения всех обозначенных выше условий будет подпадать под нормы НК, регламентирующие вопросы контроля трансфертного ценообразования, в том случае, если посредник - организация «В» в осуществляемой совокупности сделок:

- не выполняет никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров организацией «А» взаимозависимой организации «С»;
- не использует никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров организацией «А» взаимозависимой организации «С».

В чем суть этих ограничений в отношении организации «В»? По нашему мнению, законодатель при установлении названных ограничений исходил из того, что посредник (организация «В») должна выполнять роль исключительно «транзитера», т.е. продавца товара организации «А» без каких-либо ценовых накруток для покупателя – организации «С».

Именно в таком случае достаточно просто, не учитывая показатели по сделке между посредником и организацией «С», определить разницу между рыночной ценой товара и его отпускной стоимостью для предприятия «С», поскольку она будет равна разнице между рыночной ценой товара и его отпускной стоимостью для предприятия «В».

Вместе с тем такая идеальная ситуация вряд ли будет иметь место на практике. Соответственно, оговоренные условия будут не выполняться и, как результат, осуществляемая совокупность сделок не может быть приравнена к сделке организации «А» с взаимозависимым лицом – организацией «С». А если это так, то рассматриваемая совокупность сделок не будет подпадать под контроль трансфертного ценообразования.

Очевидно, что при перепродаже товара посредник будет стремиться добавить к цене его приобретения определенную «дельту», чтобы сделка с его участием не попадала под контроль трансфертного ценообразования.

Однако применение посредником более высоких цен, чем цена приобретения товара не исключает, что в конечном итоге организация «С», являющаяся, во-первых, нерезидентом и, во-вторых, взаимозависимым с организацией «А» лицом, приобретет у посредника – резидента Республики Беларусь товар по цене ниже его рыночной цены более чем на 20 %.

В таком случае возникает закономерный вопрос: почему же такая сделка (совокупность сделок), сопровождающаяся продажей взаимозависимому нерезиденту товара по стоимости, существенно меньшей, чем его рыночная стоимость, с учетом норм действующего налогового законодательства не будет являться объектом контроля трансфертного ценообразования?

Полагаем, что такая ситуация должна быть исправлена. И сделать это достаточно просто, установив, что по совокупности сделок, приравняваемой к сделке между взаимозависимыми организациями «А» и «С», отклонение рыночной цены товара должно исчисляться не от отпускной цены организации «А», а от отпускной цены посредника – организации «В». В таком случае «дельта», определяемая как разница между отпускной стоимостью товара для нерезидента и ценой его приобретения у организации «А», будет подлежать налогообложению в Республике Беларусь без применения к данной сделке контроля трансфертного ценообразования, поскольку организации «А» и «В» не являются взаимозависимыми лицами.

В этой связи логично, что под контроль трансфертного ценообразования должна попадать разница между рыночной ценой товара и его отпускной стоимостью, формируемой посредником – организацией «В». Вместе с тем очевидно, что отпускная цена товара, установленная организацией «В», соответствует цене приобретения товара организацией «С». Следовательно, должна контролироваться разница между рыночной ценой товара и ценой его приобретения организацией «С». Такой контроль достаточно прост, поскольку организации «А» и «С» являются взаимозависимыми. При этом следует отметить, что из-под контроля в таком случае исключается

необходимость проверки организации «В», поскольку контролируемый параметр, а именно – цену приобретения товара организацией «С» - достаточно просто определить по первичным учетным документам организации «С».

**Выводы.** С учетом изложенного, по сделкам, совершенным по внешнеторговой деятельности с взаимозависимым лицом при участии (посредничестве) третьего лиц, не являющегося по отношению к продавцу и покупателю взаимозависимым лицом через совокупность сделок, считаем необходимым сделать следующие выводы и предложения:

1. В силу того, что совокупность сделок между организациями «А», «В» и «С» приравнивается к сделке организации «А» с взаимозависимым лицом – организацией «С», а также учитывая то обстоятельство, что отпускная цена посредника соответствует цене приобретения товара организацией «С», логично предположить, что при расчете отклонения от рыночных цен должна учитываться цена приобретения товара конечным покупателем – организацией «С».

2. Поскольку совокупность сделок между организациями «А», «В» и «С» приравнивается к сделке организации «А» с взаимозависимым лицом – организацией «С», являющейся нерезидентом, в случае выявления налоговыми органами отклонения рыночной цены на товар от цены его приобретения организацией «С» более чем на 20 %, налоговый орган вправе вынести решение о корректировке налоговой базы, отраженной плательщиком (организацией «А») в налоговой декларации (расчете), и перерасчете налога таким образом, как если бы результаты этой сделки (сделок) были отражены плательщиком исходя из рыночных цен на соответствующие товары (работы, услуги) (абз. 3 п. 4 ст. 30-1). Результаты корректировки налоговой базы и сумма налога за проверяемый отчетный период, подлежащая доплате плательщиком в результате такой корректировки, должны быть отражены налоговым органом соответственно в акте проверки и решении по акту проверки (абз. 4 п. 4 ст. 30-1 НК).

3. Полагаем, что оговоренные в ст. 30-1 НК дополнительные условия в отношении третьего лица, принимающего участие в сделке, приравненной к сделке между взаимозависимыми лицами (посредник не выполняет никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров организацией «А» взаимозависимой организации «С»; не использует никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров организацией «А» взаимозависимой организации «С»), являются излишними, поскольку контроль трансфертного ценообразования осуществляется в конечном итоге в отношении разницы между рыночной ценой на товар и ценой его приобретения нерезидентом.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

#### **CONTROL OF TRANSFER PRICING FOR FOREIGN TRADE TRANSACTIONS INVOLVING THIRD PARTIES: PROBLEMS AND WAYS OF THEIR SOLUTION**

**Korotayev S.L., Doctor of Economics, Professor of BSEU, Director of auditing company «AuditConsult»**

**Abstract.** Current and most problematic issues of transfer pricing control and taxation of foreign trade transactions between residents of the Republic of Belarus and related parties with the participation (mediation) of third parties that are not related to them through a set of transactions are considered. The specific mechanism of calculation of the controlled deviations of the prices applied by sellers on the goods (works, services) sold to non-residents from market prices is offered. Proposals are made to improve the tax legislation, in particular, art. 30-1 of the Tax code, which regulates the control of transfer pricing.

**Key words:** transfer pricing, related parties, third parties, foreign trade activities, set of transactions, control, taxation.

УДК 343.148.5(476)

#### **ПРЕДЕЛЫ КОМПЕТЕНЦИИ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА**

**Лагуновская Е.О., кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте УО «БГЭУ»**

**Аннотация.** Своевременное и правильное проведение судебно-бухгалтерской экспертизы возможно лишь при участии профессионального эксперта-бухгалтера. В связи с