

Финансово счетоводни аспекти на трансферните цени

Анита АТАНАСОВА

Икономически Университет – Варна
aatanasova@ue-varna.bg

Резюме. Цел на настоящата публикация е да се извърши логически анализ на финансово счетоводните аспекти на трансферните цени. Интересът към трансферните цени расте в последните години, но не и от гледна точка на тяхното финансово счетоводно отражение. Основните насоки на разглеждания проблем от финансово счетоводна гледна точка са оценките на сделки между свързани лица, текущо счетоводно отчитане и документизиране, отразяване във финансовите отчети и оповестяване на сделките по трансферни цени. Направен е опит за сравнение между възможните подходи и методите за трансферно ценообразуване според Международните счетоводни стандарти, Националните счетоводни стандарти, данъчните изисквания и приложимите методи от гледна точка на управленското счетоводство. Обобщени са възможните ефекти от приложението на трансферните цени във финансовите отчети. Разгледано е финансово счетоводното разбиране за свързани лица и изискванията за оповестяване по Националните счетоводни стандарти и по Международните счетоводни стандарти. Основните изводи в статията могат да се обобщат: 1. Оценката на сделки по трансферни цени трябва да гравитира около пазарната цена, независимо от приложимата счетоводна база; 2. Методите за трансферно ценообразуване са област, в която е наложително да се прилага комплексен подход- финансово счетоводен, данъчен, управленско счетоводен, за да се балансират различни интереси и нормативни изисквания; 3. Най- използваните инструменти за ерозиране на данъчната база (BEPS), свързани с трансферни цени, имат съществен данъчен ефект, но от тях произтичат и сериозни деформации на финансовите отчети в множество предприятия- както по размер, така и по характер на отразяваните обекти. Този аспект на проблема се нуждае от сериозни емпирични проучвания; 4. Необходима е промяна на международната и национална нормативната уредба, свързана с финансово счетоводните аспекти на трансферните цени, с цел повишена яснота, прозрачност, информативност и сравнимост; 5. Наличието на нормативна база- финансово счетоводна и данъчна, не е достатъчна за решаване проблемите, свързани с трансферните цени. Повишаване на нивото на компетентност у всички професионалисти и активен контрол- вътрешен и главно външен, трябва да допълнят процеса, за да бъде той ефикасен. Доброволно и напълно прозрачно оповестяване на сделки между свързани лица е малко вероятно. Затова е желателно да има действаща система от стимули и санкции по отношение спазването на нормативните изисквания относно трансферните цени.

Ключови думи: оценка на сделки между свързани лица, методи на трансферно ценообразуване, ерозиране на данъчната база (BEPS), международни счетоводни стандарти (IAS), управленско счетоводство.

1. Въведение

Трансферните цени се разглеждат в теорията и практиката главно от данъчна гледна точка, от управленско-счетоводна гледна точка, от гледна точка на международния икономикс и маркетинг. Извън вниманието на изследователите остават финансово счетоводните аспекти на трансферното ценообразуване. Те също се нуждаят от изясняване, защото са важни за достоверното представяне на имущественото и финансово състояние на предприятията. Целта на публикацията е да очертае възможните аспекти на проявление на трансферните цени от гледна точка на финансовото счетоводство. Не са обект на внимание в настоящата публикация икономическите, данъчните и управленско счетоводни аспекти на трансферното ценообразуване. Тяхното използване, доколкото това е направено, е със сравнителна цел- за постигане на по- цялостна картина за разглеждания проблем.

Считаме, че има няколко направления, по които трябва да се търсят финансово счетоводните аспекти на трансферните цени, в най широкото им разбиране като цени при сделки между свързани лица:

- Оценка на сделките между свързани лица;

- Текущо счетоводно отразяване на тези сделки;
- Отражение на сделките по трансферни цени във финансовите отчети;
- Оповестяване на сделките между свързани лица по трансферни цени.

2. Оценка на сделките между свързани лица, за целите на финансово счетоводното им отражение

На първо място по отношение на трансферното ценообразуване възниква въпросът за оценката на сделките между свързани лица, в това число и от финансово счетоводна гледна точка. Цената на сделките при свързани лица е винаги по същността си трансферна цена. Сделките между свързани лица могат да имат друга причина извън нормалните пазарни икономически причини, затова и оценката им може съществено да се различава от сделките между несвързани лица.

От гледна точка на финансовото счетоводство не съществува пряка регулация по отношение оценката на сделки по трансферни цени за предприятията, прилагачи Международни счетоводни стандарти (МСС/МСФО). Няма счетоводен стандарт или законово изискване, което да определя как да се извърши оценката на подобни сделки. Но съществува косвена подсказка в МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ т.23 (IAS/EU, 2018) по каква оценка се предполага че трябва да са тези сделки. „Оповестявания за това, че сделки между свързани лица са осъществени при същите условия, като преобладаващите сделки при справедливи пазарни условия между независими, осведомени и желаещи страни, се извършват само когато тези условия могат да бъдат доказани.“ Стандартът предполага, че сделките между свързани лица, т.е. сделките по трансферни цени трябва да могат да се сравнят със сделките между несвързани лица. Условието за сравнение от гледна точка на оценката е и двата вида сделки да се извършват по неманипулирани пазарни цени, като резултат на сделка при справедливи пазарни условия и между добре осведомени и не подложени на натиск от какъвто и да е вид, купувач и продавач.

За предприятията, прилагачи Националните счетоводни стандарти (НСС) като рамка за счетоводно отчитане, има по-голяма яснота за подхода при оценка на трансферните цени от финансово счетоводна гледна точка. НСС24 т.3.1 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015) съдържа конкретен текст който насочва към ползване на определени методи при оценката на сделки между свързани лица. Стандартът допуска, че може да има влияние върху оценката на сделката фактът, че се извършва между свързани лица. За да се установи какъв е този ефект, следва да се направи сравнение между сделки осъществени между свързани лица и такива, осъществени между несвързани лица. „При определяне на цената на сделките между свързани лица се прилагат най-често следните методи:

- а) метод на съпоставимата неконтролирана цена....;
- б) метод на препродажната цена....;
- в) метод "разходи плюс....".

Подходът на НСС 24 „Оповестяване на свързани лица“ за оценка на сделките между свързани лица е пазарно ориентиран. Два от трите предложени методи за определяне на цената на сделките между свързани лица са пазарни по своята същност, а третият, макар и базиран на разходния подход е съобразен с пазарните условия. Описаните методи по НСС 24 „Оповестяване на свързани лица“ лаконично обясняват спецификата на сделките при които е препоръчително да се ползва всеки от методите. Всички представени методи са подчинени на общото изискване оценката на сделките между свързани лица да не се отличава от оценката на сделки между несвързани лица. Този подход като логика напълно съпада с лаконичната насока на МСС 24 „Оповестяване на свързани лица“, както и с данъчния подход по отношение регламентацията на методите за ценообразуване.

Съществуват серия от данъчни национални и международни норми, които все по-настоятелно коментират и регулират трансферните цени. На пръв поглед това е противоречие- да се обясняват финансово счетоводни аспекти на оценките по трансферни цени с данъчни разпоредби. Има стремеж в последните десетилетия финансово счетоводните аспекти на процесите да са отделени от данъчните за всички обекти. Но част от данъчните разпоредби почиват на общата икономическа логика, на която се основава и принципът на финансовото счетоводство за вярно и честно представяне на действителното състояние на предприятието. Финансово счетоводното отражение на процесите и обектите е основа за данъчното облагане след съответните корекционни процедури. Финансовите отчети съдържат начислен дължим корпоративен данък и други данъчни разходи, както и резултата след данъчно облагане. Поради тази причина, въпреки стремежа за разделяне на двете области, връзката между тях винаги ще съществува. Много показателен е фактът, че в чуждата литература публикациите, свързани с финансово счетоводните аспекти на трансферното ценообразуване разглеждат главно данъчните аспекти на въпроса. Основен обект на внимание е рисковият елемент относно размера в изчисляване на корпоративен данък при наличие на сделки по трансферни цени; данъчната ориентация в оповестяванията във финансовите

отчети, относно трансферните цени; влиянието на данъчните регулации на трансферните цени върху размера на счетоводните обекти и оповестяванията; взаимното влияние между данъчните регулации на трансферните цени и финансовото счетоводство; позитивната връзка между непризнатите данъчни облаги във финансовите отчети и трансферните цени; връзката между трансферните цени и „тунелни“ стимули за данъците, намерили проявление във финансовите отчети; . (Schoen, W., 2005; Lo, A.W.Y, Wong, R.M.K., Firth, M., 2010; Sikka, P., Borkowski, S. and Gaffney, M. 2012; Mckinley, J., 2013; Evers, M., Meier, I., Spengel, Ch., 2014 and 2017; Adum, O., 2015; Murphy, R., 2015; Taylor, G., Richardson, G.A., Al-Hadi, A., 2018). Данъчните и нормативни аспекти на трансферните цени решително преобладават над всички останали в публикациите от последното десетилетие, дори, когато са в контекста на финансовото счетоводство.

Водещо данъчно изискване е да се прилага цена при сделки между свързани лица, като цени при несвързани лица. В България това е регламентирано в чл.15 от Закона за корпоративното подоходно облагане- ЗКПО (СИТА, 2018). Нещо повече, необходимо е данъчно задължените лица да доказват съответствието на трансферните цени с пазарните, според чл.116 ал.2 от Данъчно осигурителния процесуален кодекс- ДОПК (ТИРС, 2019). Водещ международен принцип, залегнал в последните редакции на Ръководство по трансферно ценообразуване за данъчните администрации на ОИРС е да се остойностяват сделките по трансферни цени според принципа „на една ръка разстояние“ (OECD 1995, 2010, 2017). Сделките между свързани лица следва да се остойностяват като всяка друга пряка сделка между добре информирани и желаещи купувач и продавач, т.е. да е по справедлива стойност на размяната. Най близкото приближение на справедливата стойност на размяната е пазарната цена на един свободен пазар. Финансовото счетоводство все по- често се позовава на справедливата стойност, или на пазарната цена като едно от проявленията на справедливата стойност, като възможна оценка на стойността на различни счетоводни обекти. Когато обект на внимание е разменната стойност при сделка в пазарното общество, напълно логично е тази оценка да е пазарната цена. Сделката между свързани лица е частен случай на пазарна размяна и оценката на тази сделка не би следвало да се отличава от другите. Водени от икономическата логика на пазарното стопанство и настоящата нормативна регламентация, стигаме до извода, че оценката която следва да се прилага за сделки между свързани лица от гледна точка на финансовото счетоводство трябва да е някакво проявление или приближение до пазарната цена. В случая данъчната и финансово счетоводна логика съвпадат с общата логика на пазарното общество.

Друг въпрос е доколко реалистично може да се определи пазарната цена като база за сравнение или ориентир. Пазарната цена е различна според региона, за различни потребители и времеви периоди, за конкретни продукти, при различни функционални, стратегически и бизнес модели, за различни нива по обменната верига, за различни количества и дори при различни национални и атмосферни условия. Следователно изискването за цена при сделка „на една ръка разстояние“ може да създаде сериозни трудности при прилагането на абстрактния принцип на практика. Затова е нужно да се избере практически приложим метод. От финансово счетоводна гледна точка в контекста на МСС/ МСФО подобна насока предлага само МСФО13 „Справедлива стойност“. От данъчна гледна точка регламентация на данъчно признатите методи за ценообразуване представя Наредба 9 от 2006г. За реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (MF, 2006).

МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ т.9 определя „справедливата стойност като цената за продажба на актив или за прехвърляне на пасив при обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.“ (IAS/EU, 2018). Възможно е от финансово счетоводна гледна точка да приложим изискванията на МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ за остойностяване на сделка по трансферни цени, при предприятия чиято счетоводна база е МСС. МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ предлага три нива на оценяване по справедлива стойност. Всяко следващо ниво се ползва ако е невъзможно прилагането на предходното, т.е. в йерархична последователност:

-Първо ниво на оценяване: прилагат се обявените (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви, до които предприятието може да има достъп към датата на оценяване- директно наблюдавани цени;

-Второ ниво на оценяване: прилагат се обявени цени на подобни активи или пасиви на активни пазари или на идентични активи и пасиви на неактивни пазари, до които предприятието няма достъп, но има наблюдения;

-Трето ниво на оценяване- при липсата на наблюдаеми цени, предприятието следва да изготви оценки по даден модел, въз основа на вътрешни и външни данни, допускания и отчитане на риска.

Макар, че е логически обосновано, прилагането на МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ за целите на оценка на сделки със свързани лица за финансово счетоводни цели може да доведе до някои проблеми за предприятията (IAS/EU, 2018). От една страна МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ изрично изтъква, че предприятията трябва да го прилагат когато друг стандарт

изисква или допуска приложението на справедлива стойност. Няма стандарт в контекста на МСС, свързан с трансферното ценообразуване (или остойностяване на сделки между свързани лица), който да изисква или допуска прилагането на справедлива стойност- поне не в пряк текст. Няма текст, който да подсказва ползване на национален стандарт при липсата на регламентация на този въпрос в съществуващ аналогичен МСС. Предприятията които прилагат МСС/ МСФО, нямат пълна нормативна обосновка да приложат МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ при оценка сделките между свързани лица. Обща обосновка за прилагане на непряко посочени норми може да е изискването на МСС1 „Представяне на финансови отчети“ т.15. (IAS/EU, 2018) „Финансовите отчети трябва да представят честно финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на дадено предприятие.“ Ако предприятието обоснове, че избраните от него оценки, съобразно МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ (IAS/EU, 2018) не само целят, но и са постигнали честно представяне на финансовото състояние по повод сделки по трансферни цени, то тогава избраната оценка на сделките между свързани лица е оправдана. От друга страна, съществува прагматичният аргумент за необходимостта от нормативна и в частност данъчна защита на взетите решения. От тази гледна точка изглежда логична ориентацията на предприятията ако не за прилагане, то поне за съобразяване с изискванията на Наредба9 (MF, 2006), макар, че тя е създадена за регламентация на пазарни цени за целите на данъчното облагане.

За предприятията, прилагачи НСС като счетоводна база, е естествено да ползват посочените в НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ методи за оценка на сделки между свързани лица (NAS/CM, 2015). Но, макар, че има посочени методи за целите на финансовото счетоводство при счетоводна база НСС, предприятията следва да обосновават избора си на трансферни цени пред данъчната администрация според данъчните разпоредби. Между изискванията на МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ (IAS/EU, 2018), НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015), Наредба9 (MF, 2006) и дори методите на трансферно ценообразуване, ползвани в управленското счетоводство (Drury, С. 2008, 2012; Neceva-Porcheva, Т., 2011) могат да се направят някои паралели. Една от сферите на взаимно влияние между управленското счетоводство и финансовото счетоводство неслучайно са трансферните цени. Първоначалният стимул за развитие на трансферното ценообразуване е дало управленското счетоводство чрез тенденцията за децентрализация, оформяне на различни центрове на отговорност, необходимостта от оценка на представянето им, повишаване на общата за предприятието и индивидуална за центровете ефективност, по-добро разпределение на ресурси, стимулиране на вътрешнофирмената конкуренция. Но с развитието на световната икономика и мултинационалните корпорации, данъчните стимули и ограничения, данъчните съображения, свързани с трансферното ценообразуване все повече нарастват. Развитието на трансферното ценообразуване с данъчна насоченост, което традиционно се свързва с финансовото счетоводство, оказва обратно влияние върху управленско счетоводните съображения при ползването на трансферни цени, като води до тяхното negliжиране (Taipaleenmäki, J. and Ikaheimo, S., 2009).

Таблица 1.

Методи за трансферно ценообразуване

От финансово счетоводна гледна точка		От данъчна гледна точка	От управленско счетоводна гледна точка
Оценки по МСФО13	Методи за ценообразуване при сделки между свързани лица по НСС 24	Методи на ценообразуване по Наредба 9	Методи за трансферно ценообразуване в управленското счетоводство
Пазарно ориентирани			
Първо ниво на оценяване: обявените (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви, до които предприятието може да има достъп към датата на оценяване.	Метод на съпоставимата неконтролирана цена	Метод на сравнимите неконтролирани цени	Метод на директни пазарни цени
Второ ниво на оценяване: обявени цени, които могат да бъдат наблюдавани пряко или косвено, различни от тези по първо ниво	Метод на препродажната цена	Метод на пазарните цени	-
Трето ниво на оценяване: ненаблюдаеми хипотези	Метод „разходи плюс“	Метод на увеличената стойност	Метод „разходи плюс“, достигащи до пазарни нива (синтетична пазарна цена)
Трето ниво на оценяване: ненаблюдаеми хипотези	-	Метод на транзакционната нетна печалба	Метод на договорни трансферни цени
Трето ниво на оценяване: ненаблюдаеми хипотези	-	Метод на разпределената печалба	-
Непазарно ориентирани, макар и повлияни от пазара			
-	-	-	Маржинални или променливи разходи (възможно и нормативни) като трансферна цена; вариант с надбавка, която не достига до пазарна цена
-	-	-	Пълни разходи (възможно и нормативни) като трансферна цена; вариант с надбавка, която не достига до пазарна цена
-	-	-	Метод пределни или променливи разходи плюс твърда надбавка
-	-	-	Двойна трансферна цена

Източник: Собствена разработка

Методите за ценообразуване и за оценка по различни норми, представени схематично в Таблица 1, не са напълно идентични. Подходите за оценка, особено на трето ниво по МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“ (IAS/EU, 2018) са по-абстрактни и общи от методите за ценообразуване. Поставянето им на едно ниво на съпоставимост (където това е направено) изразява позицията, че между тях има повече общи черти отколкото различия на съответното ниво. Представените нива на оценяване по МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ са йерархически подредени. Същото се отнася и за методите за ценообразуване по Наредба 9 (MF, 2006). Според последните промени в международната регламентация на данъчните методи за трансферно ценообразуване няма предвидена йерархия в приетите методи, а приложение на най- подходящия метод след подробен анализ на конкретния случай

(OECD, 2010, 2017). Но като предвидени възможни методи за трансферно ценообразуване от данъчна гледна точка национално регламентираните (MF, 2006) съвпадат с международно регламентираните (OECD, 1995, 2010, 2017; 2017b). Няма изрично спомената йерархия при методите по НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015). Но при прегледа и на трите групи подходи (данъчен, финансово счетоводен- НСС и финансово счетоводен- МСС) е очевидно предпочитанието което се отдава на пазарните цени като нормативен подход за оценка при трансферно ценообразуване. При това се забелязва силната връзка между данъчната регламентация на методите за ценообразуване и заложените по НСС 24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015) като приемливи методи за оценка на сделки при свързани лица.

Голяма част от методите за трансферно ценообразуване, прилагани за управленско счетоводни цели не са пазарно ориентирани, те не изпълняват целите и критериите нито на финансовото счетоводство нито на данъчната регламентация. Въпреки това, могат да се очертаят пазарни методи за трансферно ценообразуване в управленското счетоводство. Непазарно ориентирани управленско счетоводните методи за трансферно ценообразуване биха могли да са приложими само при сделки между свързани лица, които не са юридически самостоятелни или не са обособени като предприятия, а са различен вид подразделения на едно юридическо лице (цех, завод, клон, поделение). Приложението на непазарно ориентирани методи на трансферно ценообразуване при сделки на юридически самостоятелни свързани лица е възможно, но води до потенциално изкривяване на общата финансово-счетоводна картина на предприятията и данъчни проблеми.

В изложението не е представено подробно обяснение на приложимите методи за трансферно ценообразуване. Но дори при схематичното съпоставяне на методите е очевиден логическият и нормативен лабиринт в който се оказват лицата, прилагащи трансферни цени. В наше време по-голяма част от търговския стокообмен, особено в международен план, се извършва между свързани лица - т.е. по трансферни цени. При толкова комплексна и многовариантна оценъчна база, прилагането на трансферно ценообразуване се превръща в сложен бизнес проблем с големи финансови последици. Представянето на методите за трансферно ценообразуване по нива на сравнение би могло да доведе до тяхното сближаване и издържано от всяка гледна точка приложение за предприятията.

Обсегът на трансферните цени следва да се разшири и с дружествата с нестопанска дейност. Счетоводната регламентация за тях се съдържа в НСС9 „Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност“ (NAS/CM, 2015). Стандартът изисква за въпроси, останали нерегламентирани в него, да се ползват другите национални стандарти. Това насочва засегнатите организации да прилагат НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015), във връзка с трансферното ценообразуване.

3. Текущо счетоводно отразяване на сделките между свързани лица- по трансферни цени

Сделки, осъществени по трансферни цени са всички сделки между свързани лица. Те се отразяват в регистрите за текущо счетоводно отчитане по същия начин като всички останали сделки от съответния вид. В случая не са налични специални разпоредби за обозначаването или третирането им. Но сделките по трансферни цени, доколкото могат да се отклоняват по оценка и икономическа обосновааност от подобни сделки между несвързани лица, могат да дадат своето отражение върху имущественото и финансово състояние на съответното предприятие. Поради тази причина и поради данъчното изискване да се докаже съпоставимост на сделките между свързани лица с тези между несвързани лица, е необходимо да се изработва по подробна документация при сделки между свързани лица. Това засяга текущото счетоводно отчитане, доколкото то следва да е документално обосновано. Документалните изисквания на Закона за счетоводството трябва стриктно да се спазват (АА, 2019). Най-често допускан пропуск е да не се генерират подходящите вътрешни документи по отношение сключване на сделка между свързани лица, аргументираното остойностяване и подробно документиране на нейното развитие- възникване на отношенията между свързани лица, приключване на разчети, предоговаряне на условия, прехвърляне на права, размяна на обекти.

В настоящата разработка не се спираме на данъчните изисквания за документиране на трансферното ценообразуване. В момента официална регламентация на изискванията за документиране на трансферните цени в България няма, освен лаконичния текст на чл.116, ал.2 от ДОПК (ТИРС, 2019). Той изисква доказване на съответствието на трансферната цена с пазарната, с всички относими доказателства. Наръчникът по трансферно ценообразуване на НАП съдържа подробни указания за документиране на трансферните цени, но той няма сила на нормативен акт. (NRA, 2008). През 2006г. Европейският съюз приема свой кодекс, регламентиращ документирането на трансферните цени- Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EC, 2006). Този

акт също е с данъчна насока. Той не получава широко приложение, тъй като по- активно и с широко международно одобрение в областта на трансферното ценообразуване работи Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (OECD). България е заявила официално през 2007г. желанието си да се присъедини към OECD, но реална перспектива това да се осъществи се очертава в последната година (Ignatova, L., 2019). Едно от изискванията това да стане реалност е хармонизиране на нормативната уредба с водещите инициативи на OECD (OECD, 2015, 2017). Като част от този процес се предвижда да се въведат подробни законово регламентирани данъчни изисквания за документирани на сделките по трансферни цени чрез изменение и допълнение на Данъчно осигурителен процесуален кодекс (MF, 2018). Независимо дали има детайлни данъчни изисквания за документирани или не, подробната документация, според изискванията на финансовото счетоводство би помогнала при данъчна защита на трансферните цени, както и за управленски цели.

4. Отражение на сделките по трансферни цени във финансовите отчети

Сделките по трансферни цени се представят във финансовите отчети, аналогично на всички останали сделки, спазвайки общата счетоводна регламентация. Могат да се търсят специфични ефекти под формата на отклонения спрямо реалното състояние на нещата, ако трансферните цени не са отразявали реалистично стойността на активите или пасивите участващи в сделката. Тогава е възможно да съществува както надценяване, така и подценяване на определени счетоводни обекти, поради прилагане на деформирани трансферни цени.

3.1. Ако трансферните цени са значително по- ниски от тези между несвързани лица, то при равни други условия отражението във финансовия отчет ще бъде като представеното в Таблица 2).

Таблица 2

Отражението на трансферните цени във финансовия отчет при занижени цени

Сделка	Позиция на купувач	Позиция на продавач
По отношение на сделка със стока/ продукция/материали- съответно покупка по покупна цена или продажба по пазарна цена и начислен ДДС	Намалена цена на придобиване; Намален данъчен кредит по ДДС при покупка; Намалена себестойност на продажбите при последваща продажба; Увеличена печалба при продажба на стоката, продукцията, материала; Увеличен дължим корпоративен данък; Намалена себестойност при влагане на материалите в производството. Възможност за намален изходящ паричен поток по повод покупката.	Намален приход от продажба; Намален дължим ДДС; Намалена печалба; Намален дължим корпоративен данък; Възможност за намален входящ паричен поток по повод продажбата.
По отношение на сделка с дълготраен актив- съответно покупка по покупна цена или продажба по пазарна цена и начислен ДДС	Намалена цена на придобиване; Намален данъчен кредит по ДДС при покупка; Намалена стойност за амортизиране, съответно- намален текущ разход от амортизации. Увеличена текуща печалба за сметка на намалените амортизации; Увеличен дължим корпоративен данък; Възможно отписване на НДА изцяло, поради липса на качества	Намален приход от продажба; Намален дължим ДДС; Намалена печалба; Намален дължим корпоративен данък; Възможност за намален входящ паричен поток по повод продажбата.

	на реален актив. Води до намаляване на печалбата в годината на изписване, ако НДА не е амортизиран и увеличаване на печалбата през следващите години. Възможност за намален изходящ паричен поток по повод покупката.	
По отношение на сделка с услуга	Намалена цена на придобиване; Намален данъчен кредит по ДДС при покупка; Намалена стойност за включване в себестойността или в текущите административни и търговски разходи; Увеличена печалба за периода. Увеличен дължим корпоративен данък; Възможно включване на напълно несъществуваща услуга. Възможност за намален изходящ паричен поток при покупката.	Намален приход от продажба; Намален дължим ДДС; Намалена печалба; Намален дължим корпоративен данък; Възможно включване на напълно несъществуваща услуга. Възможност за намаляване на входящ паричен поток по повод продажбата.
По отношение на финансови сделки- основно кредит и лизинг	Намалена дължимата лихва (по кредит или по лизинг); Намален разход по лихви и други финансови разходи (лихви, комисионни), които са на база стойността на финансовата сделка; Увеличена стойност на печалбата. Увеличен дължим корпоративен данък; Възможност за намален изходящ паричен поток по повод лихвеното задължение.	Намалено вземане по лихви (по кредит или лизинг); Намален приход по лихви и други финансови разходи (лихви, комисионни), които са на база стойността на финансовата сделка; Намалена стойност на печалбата. Намален дължим корпоративен данък; Възможност за намален входящ паричен поток по повод лихвеното вземане.

Източник: Собствена разработка

Сравнителната таблица показва възможните деформации в размера на отразените счетоводни обекти, поради неволно или съзнателно избрана неточно трансферна цена. Тези отклонения от действителното състояние на обектите и процесите засягат множество елементи, поради взаимната обвързаност в икономическия живот и прилагане на системата на двойното записване в счетоводството, която прави взаимната обусловеност очевидна. Изброените случаи са примерни и са насока за разсъждения, която може да се продължи.

3.2. Ако трансферни цени са значително по- високи от тези между несвързани лица, то при равни други условия отражението във финансовите отчети ще бъде като представеното в Таблица 3.

Таблица 3.

Отражението на трансферните цени във финансовия отчет при завишени цени

Сделка	Позиция на купувач	Позиция на продавач
По отношение на сделка със стока/ продукция/материали-съответно покупка по покупна цена или продажба по пазарна цена и начислен ДДС	Увеличена цена на придобиване; Увеличен данъчен кредит по ДДС при покупка; Увеличена себестойност на продажбите при последваща продажба; Намалена печалба при продажба на стоката, продукцията, материала; Намален дължим корпоративен данък; Увеличена себестойност при влагане на материалите в производството. Възможност за увеличен изходящ паричен поток по повод покупката.	Увеличен приход от продажба; Увеличен дължим ДДС; Увеличена печалба; Увеличен дължим данък; Възможност за увеличен входящ паричен поток по повод продажбата.
По отношение на сделка с дълготраен актив- съответно покупка по покупна цена или продажба по пазарна цена и начислен ДДС	Увеличена цена на придобиване; Увеличен данъчен кредит по ДДС при покупка; Увеличена стойност за амортизиране, съответно-намален текущ разход от амортизации. Намалена печалба за периода за сметка на намалените амортизации; Намален дължим корпоративен данък; Възможно отписване на НДА изцяло, поради липса на качества на реален актив. Води до намаляване на печалбата в годината на изписване, ако НДА не е амортизиран и увеличаване на печалбата през следващите години. Възможност за увеличен изходящ паричен поток по повод покупката.	Увеличен приход от продажба; Увеличен дължим ДДС; Увеличена печалба; Увеличен дължим корпоративен данък; Възможност за увеличен входящ паричен поток при продажбата.
По отношение на сделка с услуга	Увеличена цена на придобиване; Увеличен данъчен кредит по ДДС при покупка; Увеличена стойност за включване в себестойността или в текущите административни и търговски разходи; Намалена печалба за периода; Намален дължим корпоративен данък; Възможно включване на напълно несъществуваща услуга. Възможност за увеличен изходящ паричен поток по повод покупката.	Увеличен приход от продажба; Увеличен дължим ДДС; Увеличена печалба; Увеличен дължим корпоративен данък; Възможно включване на напълно несъществуваща услуга; Възможност за увеличен входящ паричен поток по повод продажбата.

По отношение на финансови сделки- основно кредит и лизинг	Увеличена дължима лихва (по кредит или по лизинг); Увеличен разход по лихви и други финансови разходи (лихви, комисионни), които са на база стойността на финансовата сделка; Намалена стойност на печалбата; Намален дължим корпоративен данък; Възможност за увеличен изходящ паричен поток по повод лихвеното задължение.	Увеличено вземане по лихви (по кредит или лизинг); Увеличен приход по лихви и други финансови разходи (лихви, комисионни), които са на база стойността на финансовата сделка; Увеличена стойност на печалбата; Увеличен дължим корпоративен данък; Възможност за увеличен входящ паричен поток по повод лихвеното вземане.
---	--	--

Източник: Собствена разработка

Изброените случаи са примерни и са насока за разсъждения, която може да се продължи. Зависимостите, описани по отношение възможните промени на ДДС се отнасят и за другите косвени данъци и такси– акцизи, мита, митнически такси. Не може да се твърди, че има тенденция трансферните цени да са винаги по ниски или винаги по високи от реалните пазарни цени. Във всеки конкретен случай ситуацията е различна, причините за евентуалните отклонения и размерът на отклоненията са различни. Стремежът при добросъвестните стопански субекти би следвало да бъде трансферната цена да гравитира около пазарната.

Възможно е трансферните цени да не са нито завишение нито занижени спрямо цените при сделки между несвързани лица или да няма възможна сравнимост. Дадено предприятие от групата може да оказва мениджърски или консултантски услуги на друго от същата група по цена, която трудно може да бъде доказана, но и трудно може да бъде оспорена, защото рядко е сравнима с цена на аналогична сделка между несвързани лица. Аналогичен е случаят с продажба на нематериални активи, или уникални активи между свързани лица. В този случай преки доказуеми отклонения във финансовите отчети по отношение размера на счетоводните обекти не би следвало да има. Но при сделки между свързани лица може да се търси и друг ефект. В резултат на сделката може да се промени характера на отчетния обект, а оттам- счетоводното и данъчното му третиране. Най често това се прави целенасочено за да се постигнат някакви цели на компанията: да се повиши или понижи общата оценка на финансовото състояние на база информация от финансов отчет, да се осигури финансов или друг ресурс на свързано предприятие, за постигане на данъчни облаги- по нисък ефективно дължим данък. Например един и същ финансов инструмент в някои държави е третиран като капитал, а в други като пасив; един и същ обект в някои държави може да е нематериален дълготраен актив, а в други- текущ разход; един и същ обект в една компания може да е дълготраен материален актив, а в друга свързана компания- текущ разход, поради избор на различен праг на същественост или поради различни данъчни разпоредби в различни юрисдикции. Като общо правило, обосноваността, оценката и ефектите на счетоводните трансакции между свързани лица се преценяват според конкретния случай и свързаните с него особености.

Най- често ползваните счетоводни обекти като инструменти за подкопаване на данъчната база са прехвърляните между свързани лица (т.е. по трансферни цени) нематериалните дълготрайни активи като цяло и най-често правата на интелектуална собственост, финансовите услуги и най- вече заемите и тяхната секюритизация (Abdallah, W., 2004; Thomas Torslov, T., Wier, L., Zucman, G., 2018). При условие, че прехвърлянето им между свързани лица е главно с цел намаляване на дължим данък, а не обосновано от друга икономическа логика, то чрез промяната на собствеността се постига силна деформация не само по отношение на размера, но и по отношение на състава на счетоводните обекти, включени във финансовия отчет, а отгук на цялостното имуществено и финансово състояние на предприятието, така както е представено на външни потребители на информация. Най- известните и успешни от гледна точка на данъчния ефект инструменти за ерозиране на данъчната база (BEPS: OECD, 2013, 2015), които на практика са и сделки осъществявани по трансферни цени, са Green Jersey, Double Irish, Dutch Double Dipping, Single malt. Всички изброени модели са свързани с целенасочено данъчно обосновано прехвърляне на интелектуални права и други нематериални дълготрайни активи в страни с преференциален данъчен режим специално за този вид активи. Данъчният ефект от тях се изучава от много институции и частни организации. Но освен данъчния ефект те водят и до огромно деформиране на имущественото и финансово състояние представено в отчетите, в резултат от сделки оправдани единствено от данъчна гледна точка. Най- известната държава, концентрирала над 50% от ефекта на ерозиране на данъчна база е Ирландия (Thomas Torslov, T., Wier, L., Zucman, G., 2018). Същевременно

това е държава, която се нарежда в първата десетка на държавите по концентрация на интелектуална собственост (ГИ, 2018). Това не се дължи на създаване или ползване на интелектуална собственост в Ирландия, а на усилено световно прехвърляне по трансферни цени между свързани лица на интелектуална собственост и други нематериални дълготрайни активи в държавата чрез компании регистрирани в нея, защото тя има серия от данъчни облекчения във връзка с тези активи. Често това са само транзитни сделки, преди да се достигне до друг реален потребител с или без други допълнителни посреднически операции. Ефектът от тези облекчения и прилаганите модели на данъчно избягване с екзотични имена е толкова голям, че някои от световните компании като Apple, Amazon, Google, Facebook плащат данъци клонящи към нула (Guarascio, F., 2018). От гледна точка на финансовото счетоводство, процесът на изкуствено прехвърляне по трансферни цени на активи е деформация на финансовите отчети поне на три страни в процеса: предприятието създател на интелектуалната собственост или друг прехвърляем актив, предприятието посредник по данъчни съображения, предприятието което действително ползва актива. За прилагането на тези сложни механизми за намаляване на данъчната база чрез сделки между свързани лица, обективно е необходимо не само различие в нормата на данъка в различни юрисдикции, но и наличие на различни данъчни преобразувания, данъчни преференции и наличие на множество двустранни споразумения за избягване на двойното данъчно облагане. Субективно е необходимо да съществува висока степен на информираност, компетентност, финансов ресурс и целеполагане, обвързано с данъчна оптимизация чрез сделки по трансферни цени.

Счетоводните нормативни актове регулират оповестяването на информацията в счетоводните отчети за някои счетоводни обекти при сделки между свързани лица. Законът за счетоводството чл. 26, (1) т.6 (АА, 2019), НСС1 „Представяне на финансовите отчети“ т.4 (NAS/CM, 2015) и МСС1 „Представяне на финансовите отчети“ т.29 (IAS/EU, 2018) изискват да се представят по отделно всички съществени статии или групи статии. Посоченото изискване предполага всички суми на счетоводни обекти по повод сделки със свързани лица ако са съществени за конкретното предприятие, да се посочат по отделно в Отчета за финансовото състояние (Счетоводен баланс), Отчета за печалбите и загубите и друг всеобхватен доход (Отчет за приходи и разходи), в Отчета за промените в собствения капитал и в Отчета за промяна на паричните потоци. Преценката за същественост е субективна от една страна, а от друга страна не може да се твърди, че всички съставители на отчети са спазили това изискване.

Друга група изисквания на МСС1 „Представяне на финансовите отчети“ (IAS/EU, 2018) предполагат още в Отчета за финансовото състояние, Отчета за печалбата и загубата и друг всеобхватен доход, Отчет за промените в собствения капитал да се представи макар и обобщено наличието и размера на контролиращото и неконтролиращо участие в капитала, печалбата и другия всеобхватен доход (ако има такъв). Посочването на тези суми, предполага наличие на свързани лица, а оттам по-подробно оповестяване на свързаните лица и сделките между тях по изискванията на МСС24 „Оповестяване на свързаните лица“ (IAS/EU, 2018). Ако малцинственото и контролиращо участие са посочени в горните отчети, а не са оповестени в Приложенията към отчета за свързани лица и сделки между тях, това е тревожен знак, че е възможна манипулация чрез трансферни цени.

МСС7 „Отчети за паричните потоци“ т.16 в) и г) (IAS/EU, 2018) има сериозни изисквания за отделно отразяване на някои парични потоци между свързани лица, специално свързани с инвестиционната дейност, по повод придобиване на финансови инструменти в смесени и съвместни предприятия.

Парични потоци, които са от финансова дейност по смисъла на Отчета за паричните потоци много често могат да са по сделки между свързани лица. Пряко изискване на разграничено представяне в МСС7 „Отчети за паричните потоци“ т.39. и следващи съществува главно по отношение придобиването и загубата на контрол на предприятие (IAS/EU, 2018). Регламентира се точно какво да се представи и оповести в Отчета за паричните потоци по повод придобиването или загубата на контрол над друго предприятие. Тези изисквания са свързани с трансферните цени непряко, доколкото отразяват паричните потоци по повод възникването или отпадането на свързано лице, базирано на критерия „контрол“. Въпреки това, информацията е насочваща за възникване и отпадане на свързани лица или сделки между тях.

НСС1 „Представяне на финансови отчети“ (NAS/CM, 2015) отива още по далеч спрямо МСС1 „Представяне на финансови отчети“ (IAS/EU, 2018) в изискванията си за представяне на информацията относно сделки със свързани лица по трансферни цени в счетоводния отчет. НСС1 „Представяне на финансови отчети“ т.13 (NAS/CM, 2015) представя структурата на счетоводния баланс за предприятията, прилагащи НСС като своя счетоводна рамка. Изисква се по отделно в счетоводния баланс да се посочи информацията за различни счетоводни обекти, свързани със сделки между свързани лица, в това число:

- Предоставени и взети заеми от предприятия в една група, асоциирани и смесени предприятия;
- Акции и дялове от предприятията в една група, асоциирани и смесени предприятия;

-Вземания и задължения от предприятията в една група, асоциирани и смесени предприятия;
HCC1т.17 (NAS/CM, 2015) изисква представяне на информация във връзка със сделките между свързани лица в Отчета за приходи и разходи, изграден по икономическо съдържание на разходите, да се посочи:

-Разходи и приходи от предприятия в групата, при това акцентът е на финансовите разходи и приходи и главно разходите и приходите от лихви;

-Приходи от предприятия в групата, приходи от участие в асоциирани и смесени и дъщерни предприятия

В Отчета за приходи и разходи, изграден по функционално предназначение, също следва да се посочат приходите и разходите от асоциирани, смесени и дъщерни предприятия и то главно финансовите приходи (NAS/CM, 2015).

Има възможност за представяне на паричните потоци между свързани лица отделно от другите, но това не е категорично изискано в HCC7 „Отчети за паричните потоци“ (NAS/CM, 2015).

Представените изисквания не са насочени пряко към трансферни цени или оповестяване на свързаните лица. Но те изразяват важни елементи от съвкупността от различни бизнес процеси, които са протичали между свързани лица по силата на контрол, значително влияние и участие в групи. Всички тези сделки априори са по трансферни цени, защото са между свързани лица, независимо дали са имали оповестена цена, размера и конкретното ѝ проявление. Към тях трябва да има повишено внимание както на ниво осъществяване, така и на ниво представяне и оповестяване. Вече има случаи от българската практика получили широка публичност на продажба на големи пакети капиталови ценни книжа по трансферни цени под пазарните при сделки между свързани лица. (Nikolova, D., 2019). Третирането на подобни сделки е нееднозначно- факт, доказан от съдебно дело продължило над седем години и с вероятно продължение.

Изискванията на МСС и НСС по отношение представяне на информация за свързани лица и сделките между тях във финансовите отчети не е идентична. Пряко споменаване на свързани лица или трансферни цени в отчетите не съществува. Но съществуват норми за представяне на информация на предприятия с различна степен на свързаност чрез механизма на участие в собствения капитал. Контролът е един от водещите критерии за наличие на свързаност между предприятията. Той най- често се основава на участие в капитала, а се проявява чрез правото да се вземат решения. В тази връзка логическата линия е:

- Участие в капитала (в определен размер)
- Контрол (не винаги, но често чрез участие в капитала)
- Свързано лице
- Сделки между свързани лица
- Трансферни цени- цените на сделките между свързани лица

Контролът по смисъла на счетоводните норми не е единственият критерий за наличие на свързани лица. Той е относително по- лесно установим признак за свързаност от останалите. За външния потребител на информация липсва механизъм, за проверка дали във финансовия отчет са посочени всички обекти във връзка със сделки между свързани лица, а още по- малко дали те са били оценени и представени по начин, неразличаващ се от сделки между несвързани лица.

5. Оповестяване на сделките между свързани лица по трансферни цени

Разбирането за свързани лица по счетоводни норми е напълно идентично по МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ т.9 (IAS/EU, 2018) и HCC24 „Оповестяване на свързани лица“ т.2 след последните промени на НСС (NAS/CM, 2015). Това разбиране не съвпада с данъчната дефиниция за свързани лица ДОПК, § 1., т.3 (ТИРС, 2019). Изискванията за очертаване кръга на свързани лица по МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (IAS/EU, 2018) и HCC24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015) съвпадат, но изискванията за оповестяване по МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ т.14-24 (IAS/EU, 2018) и HCC24 „Оповестяване на свързани лица“ т. 4 (NAS/CM, 2015) се различават помежду си.

По широкото определение, ползвано от счетоводството, трансферни са всички цени при сделки между свързани лица. Най- важната информация, оповестена в отчетите в този аспект би била информация за свързаните лица, сделките между тях и условията на тези сделки. Информацията от публичните финансови отчети, която подлежи на регламентация от финансово счетоводните норми е широко оповестена. Според финансово счетоводните разбирания „свързано лице“ е лице или предприятие, което е свързано с предприятието, което изготвя неговите финансови отчети.“ (МСС 24, т.9, IAS/EU, 2018). Регламентацията на свързани лица е доста усложнена и пространна. Конкретната

регламентация на свързани лица, идентична за НСС 24, т.2 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015) и МСС24 т.9 „Оповестяване на свързани лица“ (IAS/EU, 2018) може да се представи синтезирано.

Таблица 4

Нормативна регламентация по НСС 24 „Оповестяване на свързани лица“ и МСС 24
 „Оповестяване на свързани лица“ на разбирането за свързани лица¹⁸

Регламентация на свързано лице
A)
A)i
Лице упражняващо контрол върху отчитащото се предприятие
Деца на лице, упражняващо контрол върху отчитащото се предприятие
Съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо контрол върху отчитащото се предприятие
Деца на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо контрол върху отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на лице, упражняващо контрол върху отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо контрол върху отчитащото се предприятие
A)ii
Лице упражняващо съвместен контрол върху отчитащото се предприятие
Деца на лице, упражняващо съвместен контрол върху отчитащото се предприятие
Съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо съвместен контрол върху отчитащото се предприятие
Деца на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо съвместен контрол върху отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на лице, упражняващо съвместен контрол върху отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо съвместен контрол върху отчитащото се предприятие
Лице упражняващо значително влияние върху отчитащото се предприятие
Деца на лице, упражняващо значително влияние върху отчитащото се предприятие
Съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо значително влияние върху отчитащото се предприятие
Деца на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо значително влияние върху отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на лице, упражняващо значително влияние върху отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, упражняващо значително влияние върху отчитащото се предприятие
A)iii
Член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие
Деца на лице, член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие
Съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие
Деца на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на лице, член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие
Член на ключов ръководен персонал на предприятието майка на отчитащото се предприятие
Деца на лице, член на ключов ръководен персонал на предприятието майка на отчитащото се предприятие
Съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, член на ключов ръководен персонал на предприятието майка на отчитащото се предприятие

¹⁸ Предходен вариант е представен в Atanassova, A., Hristov, I., 2017.

Деца на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, член на ключов ръководен персонал на предприятието майка на отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на лице, член на ключов ръководен персонал на предприятието майка на отчитащото се предприятие
Лица, които са на издръжка на съпруг/а или партньор на семейни начала на лице, член на ключов ръководен персонал на предприятието майка на отчитащото се предприятие
Б)
Предприятието и отчитащото се предприятие са членове на една и съща група- всички членове на групата (предприятието майка и дъщерните) са свързани един с друг
Асоциирано предприятие на отчитащото се предприятие или отчитащото се предприятие е асоциирано предприятие на друго
Асоциирано предприятие на предприятие от група, на което отчитащото се предприятие е член
Съвместно предприятие на отчитащото се предприятие
Съвместно предприятие на предприятие от група, на което отчитащото се предприятие е член
И двете предприятия (отчитащото се и друго) са съвместни предприятия на едно и също трето лице (предприятие)
Отчитащото се предприятие е съвместно на трето предприятие и друго предприятие е асоциирано предприятие на третото предприятие
Предприятието представлява план за доходи след напускане на работа в полза на наетите лица на отчитащото се ли на предприятие свързано с отчитащото се.
Финансиращите работодатели на предприятието, което представлява план за доходи след напускане на работа в полза на наетите лица на отчитащото се предприятие или на предприятие свързано с отчитащото се.
Предприятието е контролирано от лице по буква А)
Предприятието е съвместно контролирано от лице по буква А)
Лице по А)і упражнява значително влияние върху предприятието
Лице по А)і е член на ключов ръководен персонал на предприятието
Лице по А)і е член на ключов ръководен персонал на предприятието- майка
Предприятието или член на групата, на която то е член, предоставя на отчитащото се предприятие или на предприятието майка на отчитащото се предприятие услуги, свързани с ключовия ръководен персонал.

Източник: Собствена разработка

Представеното е опит да се въведе в по– достъпен вид изключително усложнената регламентация на разбирането за свързани лица. Свързаност между лицата се проследява по четири основни направления: контрол, ключов ръководен персонал, лични или семейни отношения, неконтролиращи участия. Част от проблемите с прилагането на изискванията по отношение на трансферните цени започват именно от неясната и прекомерно сложната регламентация на кръга от засегнати лица. Пример за това е липсата на достатъчно точна регламентация на обсега на част от свързаните лица като „ключов ръководен персонал“ или „партньор на семейни начала“. Допълнителен въпрос, но свързан с горния е как се доказва наличието на партньор на семейни начала за целите на приложението на стандарта за оповестяване на свързани лица. Макар, че дефиницията за свързани лица е обща за националните и международни стандарти, визираните по- горе две направления на свързаност не са изрично посочени като подлежащи на оповестяване по НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015).

Изясняването на обсега на свързаните лица, а оттам косвено и на потенциалните сделки по трансферни цени (т.е. между свързани лица), е само първата стъпка по отношение на оповестяването във финансовите отчети. Следва регламентацията по отношение на самото оповестяване. За разлика от дефинирането на свързаните лица, което съвпада по МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (IAS/EU, 2018) и НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015), изискванията за оповестяване се различават по двата стандарта. Бихме могли да сравним тези изисквания в табличен вид.

Таблица 5.

Изисквания за оповестяване на сделките между свързани лица по НСС 24 „Оповестяване на свързани лица“ и МСС24 “Оповестяване на свързани лица“

Регламентация	НСС24	МСС24
<i>1. Оповестяване независимо дали е имало сделки между свързани лица или не</i>		
<i>Името на предприятието- майка;</i> <i>или името на крайното контролиращо лице, ако е различно от предприятието майка и представя консолидиран финансов отчет за публично ползване;</i> <i>или името на следващото по степен на контрол предприятие- майка, което представя финансови отчети.</i>	-	да
<i>Взаимоотношенията между предприятието майка и дъщерни предприятия,</i> <i>независимо дали между тях има сделки или не</i>	да	да
<i>Доходи на ключов ръководен персонал общо и по видове доходи (краткосрочни доходи на наети лица; доходи след прекратяване на трудово правоотношение; други дългосрочни доходи; доходи при напускане; плащания на база акции)</i>	-	да
2. Оповестяване само ако е имало сделки между свързани лица		
Елементите на сделката:	да	да
-видът на сделката	да	да
-обемът на сделката	да	да
-сумите или процентите на неуредените разчети (вземания и/или задължения) по сделката	да	да
-ценовата политика - отклонения от характерната справедлива стойност за дадената сделка	да	-
-размер на задълженията, срокове и условия, включително дали са обезпечени, както и естеството на обезщетението, което ще бъде дадено при уреждането	-	да
-подробности за дадени или получени гаранции	-	да
-проvizии за съмнителни вземания, свързани със сумата на неуредените салда	-	да
-разходите, признати през периода по отношение на лоши или съмнителни вземания, дължими от свързани лица	-	да
Горните оповестявания се правят по отделно за: -предприятие майка -предприятие със съвместен контрол върху отчитащото се предприятие -предприятие със значително влияние върху отчитащото се предприятие -дъщерни предприятия -асоциирани предприятия -съвместни предприятия -ключов ръководен персонал на предприятието -ключов ръководен персонал на предприятие-майка -други свързани лица	-	да
В консолидираните финансови отчети се оповестяват сделките със свързаните лица извън икономическата група.	да	-
Не се попълват данни за следните свързани лица	-	да
-работодател и работник;	-	да
-лицата, едното от които е направило дарение на другото.	-	да
На оповестяване подлежат и сделките между предприятието и: - членовете на органите на управление; - административния персонал.	да	-
Ограничено оповестяване на сделки и предприятия свързани с държавата: наименование на държавата, обща сума на сделките със свързани лица в числото на които е и държавата или контролирани от нея, съвместно контролирани или със значително участие предприятия, и индивидуално оповестяване на значими сделки. Преценката за значимост е на предприятието на база различни фактори (МСС24, т.27)	-	да

Източник: Собствена разработка

6. Заключение

Оформя се доста комплицирана картина по отношение на финансово- счетоводните аспекти на трансферните цени:

-По отношение методите за трансферно ценообразуване- т.е. за определянето на цени при сделки между свързани лица: МСС/МСФО няма конкретна регламентация. Може да се ползва МСФО13 „Оценяване по справедлива стойност“ (IAS/EU, 2018), но това ще изисква допълнителна обосновка. Алтернативно може да се приложи доказуема пазарна цена, доколкото няма нормативен акт, който да не приема нейното приложение при сделки между свързани лица. НСС има конкретна регламентация включена в НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015) по отношение оценките на сделки между свързани лица. Посочените три метода не са в йерархична зависимост, обусловени са от конкретни условия по сделката и са пазарно ориентирани. Те са съпоставими с някои данъчните норми за ценообразуване по Наредба9 (MF, 2006). НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015) оказва рестриктивно влияние при избора на метод, доколкото Наредба9 (MF, 2006) съдържа повече методи от посочените в НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015). Това е рядък случай на нормативна регламентация, при която данъчните норми дават по- голяма свобода на действие от финансово счетоводните.

-По отношение текущото счетоводно отчитане на сделки между свързани лица няма разлика в подходите на отчитане, в начина на отразяване, спрямо тези ползвани при сделки между несвързани лица. Но доколкото сделки по трансферни цени често се сключват с цел агресивно данъчно планиране, е необходима по- подробна документация за сделката, както и завишено внимание при обосновка на икономическото ѝ съдържание, за да не се допусне деформация на размера и вида на счетоводните обекти.

-По отношение представянето в отчетите на сделките между свързани лица (т.е. по трансферни цени) има две основни опасности. Едната е да се подценят или надценят съответните счетоводни обекти като резултат от такава сделка. Причината за това са настойчивите опити да се постигне минимален дължим данък и по отношение на подоходните данъци и по отношение на оборотните данъци. Вторият рисков момент е да се промени характерът и обсега на обектите в резултат на сделка между свързани лица, поради възможността да се предприемат такива сделки между свързани лица, които нямат никаква друга икономическа логика освен фискална. За някои обекти във финансовия отчет е предвидено директно да се представят сумите, които произтичат от сделки между свързани лица, макар че не се използват наименованията „трансферна цена“ или „сделки между свързани лица“. Изискванията са различни по МСС и НСС. Този аспект на проблема не е изследван емпирично в национален контекст и би било логично ако получи развитие чрез бъдещи проучвания.

-По отношение дефиницията на свързани лица има пълно съвпадение в разбиранята за свързани лица по МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (IAS/EU, 2018) и НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015). Нещо повече: НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015) директно заимства дефиницията за свързани лица от МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (IAS/EU, 2018). Това разбиране не съвпада с данъчното разбиране за свързани лица. По отношение изискванията за оповестяване на свързани лица и сделките между тях националните и международни счетоводни изисквания не съвпадат. Изискванията за оповестяване на МСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (IAS/EU, 2018) са много по подробни от тези на НСС24 „Оповестяване на свързани лица“ (NAS/CM, 2015). Изискванията за оповестявания, както и дефиницията за свързани лица са сложни. Прилагането им на практика е затруднено и от стремежа на предприятията да запазят максимална конфиденциалност по отношение на сделките си. Оповестяванията са неструктурирани още като нормативно изискване и е нормално на практика да бъдат още по разнопосочни. Това оказва негативен ефект по отношение постигане на по- висока информираност на външните потребители на информация.

Разгледаните финансово счетоводни аспекти на трансферните цени са само част от възможните насоки в разработката на темата. При преобладаващо данъчния уклон в интерпретацията на разглежданите въпроси, финансово счетоводните аспекти остават на втори план. Въпреки това, тяхното изясняване е необходимо с оглед постигане на по- голяма надеждност, прозрачност и достоверност на отчетите. Едностранното разглеждане на въпроса за трансферните цени не е в състояние да даде пълноценно решаване на комплексните въпроси по отношение на трансферното ценообразуване. Всяка отделна страна на проблема се нуждае от подобаващо изследване и развитие, при това като отчита връзката с другите аспекти на въпроса. По наше мнение, въпросите засягащи трансферното ценообразуване са такава област, при която трябва да се търси постоянно връзката между данъчните, финансово счетоводни и управленско счетоводни аспекти- на теория, на ниво нормативни актове и като практика.

Проблемите, свързани с трансферните цени нарастват като световен феномен. Неадекватно е те да се решават само в рамките на национално законодателство. Това е осъзнато с оглед данъчните аспекти на проблема, но са подценени финансово счетоводните проявления на този въпрос. Считаме, че финансово счетоводната регламентация по отношение оценката и оповестяването на сделки по трансферни ценни- т.е. между свързани лица, трябва да се преработи с цел опростяване, ясно дефиниране и структуриране, по- висока степен на хармонизиране между национална и международна регламентация. При това, от преработка се нуждаят и националните и международни норми. Друга страна на въпроса е дали и как нормите се спазват от съставителите на отчети- формално и съдържателно. А трета гледна точка е как оповестената информация за трансферните цени се възприема от ползвателите на информация, доколко тя е разбираема и полезна за тях. Това са възможни насоки за последващи изследвания.

Литература/Literature

- Abdallah, W. (2004). Transfer Pricing of Intangible Assets, E-Commerce, and International Taxation .American Accounting Association 2004 Mid-Atlantic Region Meeting Paper. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=464281 [Accessed 8 March 2019].
- Accountancy Act (AA, 2019). State Journal N 95, 8 December 2015г.,... last change State Journal N13, 12 February 2019. (in Bulgarian).
- Adum, O. (2015) The Impact of Transfer Pricing on Financial Reporting: A Nigerian Study. Review of Quantitative Finance and Accounting 6(16) · January 2015.
- Atanassova, A., Hristov, I. (2017). Integrated reporting and transfer pricing. Chapter 8 in a monography: Filipova, F., Atanassova, A., Georgiev, V., Stefanov, S., Hristov, I., Kalev, K., Todorova, S., Minev, M. (2017). Problems and challenges in accounting in connection of the concept of integrated reporting. Monographic library "Knowledge and business", book 1. http://eknigibg.net/monogr/Integrirana_otchetnost.pdf [Accessed 8 March 2019]. (in Bulgarian).
- Borkowski, S. and Gaffney, M. (2012). FIN 48, Uncertainty and Transfer Pricing: (Im)Perfect Together?. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation 32, June 2012.
- Cornell, INSEAD, World Intellectual Property Organization (GII, 2018). Global Innovation Index 2018. https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2018.pdf [Accessed 8 March 2019].
- Corporate Income Tax Act (CITA, 2018). State Journal N105, 22 December 2006г.,... last change State Journal N105, 18 December 2018. (in Bulgarian).
- Drury, C. (2008). Management and Cost accounting, chapter 11, CENGAGE learning.
- Drury, C. (2012). Management and Cost accounting, chapter 20, CENGAGE learning.
- EC (2006). Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29> [Accessed 8 March 2019].
- Evers, M., Meier, I., Spengel, Ch. (2014). [Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting?](#) ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 14-015.
- Evers, M., Meier, I., Spengel, Ch. (2017). [Country-by-Country Reporting: Tension between Transparency and Tax Planning](#). ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 17-008.
- Guarascio, F. (2018). EU plans new tax for tech giants up to 5 percent of gross revenues. <https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-digital-idUSKCN1GA25R> [Accessed 8 March 2019].
- IFAC, International Auditing and Assurance Standards Board (2018). [2018 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements](#), volume I. <https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance> [Accessed 8 March 2019].
- Ignatova, L. (2019). Bulgaria will receive reform recommendations from OECD. Kapital newspaper, 24.01.2019. https://www.capital.bg/politika_i_ikonomika/bulgaria/2019/01/24/3379915_bulgariia_shte_poluchi_preporuki_za_reformi_ot_oisr/ [Accessed 8 March 2019]. (in Bulgarian).
- International Accounting Standards, approved by EU (IAS/EU, 2018) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:02008R1126-20180101> [Accessed 8 March 2019].
- Kelley, T., Koontz, D., Kadet, J.M.(2016). Profit Shifting: Effectively Connected Income and Financial Statement Risks. Journal of Accountancy, February 2016.
- Lo, A.W.Y, Wong, R.M.K., Firth, M. (2010). Tax, Financial Reporting, and Tunneling Incentives for Income Shifting: An Empirical Analysis of the Transfer Pricing Behavior of Chinese-Listed Companies. Journal of American Taxation Association, Fall 2010.
- Mckinley, J. (2013). Transfer pricing and its effect on financial reporting. Journal of Accountancy, October 2013.

- Ministry of Finance. (MF, 2018). Draft Law Amending and Supplementing the Tax Insurance Procedure Code <http://www.minfin.bg/bg/legislation7/202> [Accessed 8 March 2019].
- National Accounting Standards. Council of Ministers (NAS/CM, 2015). Decree No 394 of 30 December 2015 for the amendment and supplement of the National Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Enterprises adopted by Council of Ministers Decree No 46 of 2005г., State Journal N3, 12 January 2005
- Neceva-Porcheva, T. (2011). Theory and practice of transfer pricing, UP "Stopanstvo", Sofia, 2011. (in Bulgarian).
- Nikolova, D. (2019). Ognyan Donev: The court saved the capital market in Bulgaria. Kapital newspaper, 08.02.2019. https://www.capital.bg/politika_i_ikonomika/bulgaria/2019/02/08/3387356_ognian_donev_sudut_spasi_kapitaloviia_pazar_v_bulgariia [Accessed 8 March 2019]. (in Bulgarian).
- NRA (2008). Transfer Pricing Guide. <http://www.nap.bg/news?id=818> [Accessed 8 March 2019]. (in Bulgarian).
- OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> [Accessed 8 March 2019].
- OECD (2015). Base Erosion and Profit Shifting Actions. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> [Accessed 8 March 2019].
- OECD (2017b). Bulgaria: Transfer pricing country profile. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-bulgaria.pdf> [Accessed 8 March 2019].
- OECD (1995) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD, Paris.
- OECD (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010/transfer-pricing-methods_tpg-2010-5-en;jsessionid=77csgjakmi2h7.x-oecd-live-02 [Accessed 8 March 2019].
- OECD (2017) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 [Accessed 8 March 2019].
- Ordinance № H-9, 14.08.2006 г. (MF 2006). How to apply the methods for determining market prices. Issued by the Ministry of Finance. State Journal N70, 29 August 2006г. (in Bulgarian).
- Schoen, W. (2005). The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting? Tax Law Review, Vol. 58, No. 2, 2005
- Sikka, P., Murphy, R. (2015). Unitary Taxation: Tax Base and the Role of Accounting https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2633997 [Accessed 8 March 2019].
- Taipaleenmaki, J. and Ikaheimo, S. (2009). On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting. <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=325026118089094125107090064083084010034050058012070082112081122071106003085088092099038035127124020121002006064031076105120126105060069010052127003088102101002017064093039078084027001027025078026015029065023095083068066094020108119113107022020086008094&EXT=pdf> [Accessed 8 March 2019].
- Tax Insurance Procedure Code (TIPC, 2019). State Journal N105, 29 December 2005, ... last change State Journal N17, 26 February 2019. (in Bulgarian).
- Taylor, G., Richardson, G.A., Al-Hadi, A. (2018). Uncertain Tax Benefits, International Tax Risk, and Audit Specialization: Evidence from US Multinational Firms . International Journal of Auditing, Vol. 22, Issue 2, pp. 230-248, 2018.
- Thomas Torslov, T., Wier, L., Zucman, G. (2018) The Missing Profits of Nations. National Bureau of Economic Research, USA, working paper 24701. <http://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2018.pdf> [Accessed 8 March 2019].

Financial Accounting Aspects of Transfer Pricing

Anita ATANASSOVA

University of Economics-Varna
aatanova@ue-varna.bg

Abstract: The purpose of the paper is to perform a logical analysis of financial accounting aspects of transfer pricing. Interest in transfer pricing has increased in recent years, but not in terms of their financial accounting impact. The main points of the financial accounting concern are the evaluation of related party transactions, current accounting and documentation, reporting in financial statements and disclosure of transfer pricing transactions. An attempt has been made to compare possible approaches and transfer pricing methods according to International Accounting Standards, National Accounting Standards, Tax requirements and applicable methods in Management Accounting. The possible effects of transfer pricing application in financial statements are summarized. The financial accounting requirements for related parties disclosure under National Accounting Standards and International Accounting Standards have been considered. The main conclusions of the article can be summarized as follows: 1. The valuation of transactions at transfer prices must gravitate around the market price regardless of the applicable accounting framework; 2. Transfer Pricing Methods must be applied in a comprehensive way, combining financial accounting, tax and management accounting approach in order to balance different interests and regulatory requirements; 3. The most used instruments for eroding the tax base (BEPS), associated with transfer prices have a substantial tax effect, but they also result in serious distortions of many enterprises financial statements, both in size and in nature of the objects. This aspect of the problem needs serious empirical studies; 4. It is necessary to change further the international and national legal framework, related to financial accounting aspects of transfer pricing, in order to increase clarity, transparency, informativeness and comparability; 5. The existence of a legal framework- financial accounting and tax, is not sufficient to solve the problems related to transfer prices. Improving the competence level of all professionals and active control- internal and mainly external, should complement the process in order to be efficient. Voluntary and fully transparent disclosure of related party transactions is unlikely. Therefore, it is desirable to have a system of incentives and sanctions in place to comply with regulatory requirements on transfer pricing.

Key words: evaluation of related parties transactions, transfer pricing methods, tax base erosion (BEPS), international accounting standards (IAS), management accounting.