

Transferne cijene i njihove porezne implikacije

1. Definiranje transfernih cijena

Pojam *transferne cijene* u računovodstvenoj literaturi prisutan je već duže vrijeme. Javljaju se decentralizacijom složenih organizacijskih struktura poslovnih subjekata. Posebnu ulogu transferne cijene dobivaju razvojem poslovnih kombinacija. Transakcijama akvizicija poslovnih subjekata nastaju velike grupe čiju organizaciju čine matice i podružnice. Matice su subjekti koji kontroliraju podružnice jer imaju više od 50 % glasačkih prava. Podružnice jesu subjekti koji su kontrolirani a mogu biti bilo u državi matice ili u drugim državama. U posljednje vrijeme, posebno je značajna uloga transfernih cijena u složenim holding kompanijama na međunarodnoj razini. Zbog trgovine između matice i podružnica smještenih u različitim državama sve više sve više su izražajnije porezne implikacije transfernih cijena.

Na razini jednog decentraliziranog poslovnog subjekta transferne cijene¹ jesu cijene po kojima jedna organizacijska jedinica tereti drugu za isporučene dijelove, sklopove, proizvode ili usluge na kojima druga organizacijska jedinica nastavlja proizvodnju ili ih prodaje na eksternom tržištu. Na razini jednog složenog decentraliziranog subjekta ove transferne cijene nazivaju se još u praksi i interne cijene.

Kada se radi o grupi na međunarodnoj razini transfer dobara i usluga između matice i podružnica vrši se po transfernim cijenama. Tako npr. matice, koja proizvodi opremu a podružnica tu opremu montira u drugoj zemlji, transfernim cijenama implicira razinu dobiti i poreza na dobit matice i podružnica. Uspostavljene transferne cijene opreme impliciraju u ovom slučaju trošak nabavke podružnice i istovremeno prihod matice. To znači, bez obzira na to kako se formiraju transferne cijene njima se značajno utječe na profitabilnost svakog subjekata unutar složene grupe.² To isto vrijedi i na razini jednog decentraliziranog subjekta. Naime, cijene po kojima jedan pogon isporučuje dijelove ili sklopove drugom pogonu izravno utječe na rashode pogona koji preuzima dijelove te na prihode pogona koji isporučuje dijelove.

U svakom slučaju, transferne cijene utječu na postupak poslovnog odlučivanja o inputu i outputu. Ovim odlukama izravno se utječe na dobit, stope povrata od ulaganja kao i na oporezivanje dobiti kada su u pitanju složene organizacije na međunarodnoj razini.

¹ Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 758.

² Templar S., Ensuring the Transfer Price Is Right, Articles of Merit, IFAC, 2005. str. 68.

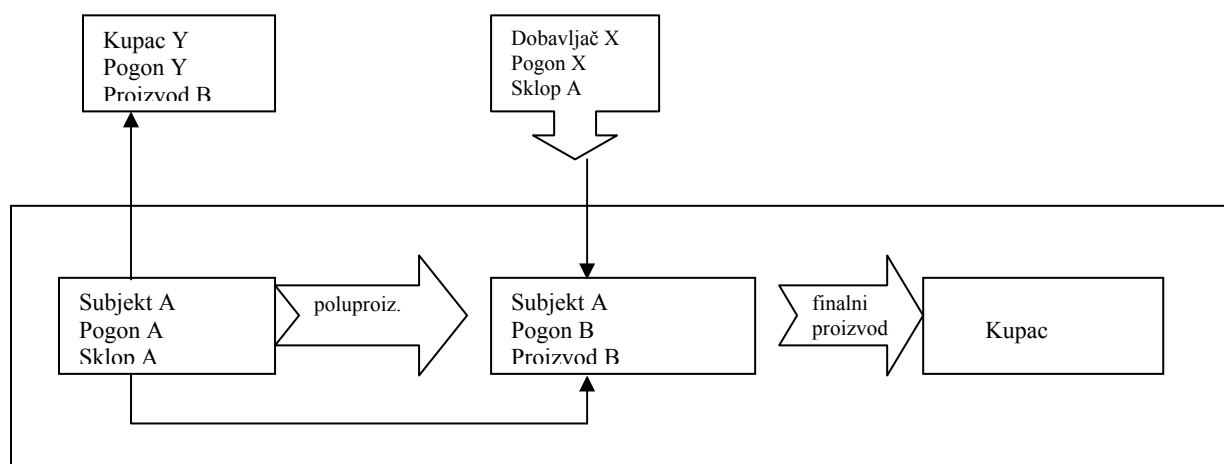
2. Svrha transfernih cijena

Svrha transfernih cijena može se promatrati ovisno o tome (a) kada se radi o jednom subjektu koji ima decentraliziranu organizacijsku strukturu ili (b) kada se radi o grupi koju čine matrica i podružnice bilo na nacionalnoj ili na multinacionalnoj razini.

U prvom slučaju, transferne cijene su instrument optimiziranja uspjeha pojedinih organizacijskih dijelova a time i optimiziranja uspjeha cijele kompanije.³ Naime, iako aktivnosti unutar jednog subjekta nisu tržišne, operativna dobit jednog pogona (profitni centar ili investicijski centar) može biti značajan motiv ili pokretač kako menadžmenta tako i zaposlenih tog pogona. Transferne cijene u takvim subjektima trebaju biti pokretač smanjena troškova u lancu ponude na razini jednog poslovnog subjekta. Lanac ponude unutar jednog subjekta izravno utječe na finalnu cijenu proizvoda ili usluga. Troškovi pojedinih dijelova organizacije, koji čine taj lanac ponude, trebaju se kontrolirati. Posebno se to odnosi na tipične troškovne centre i centre potpore čije troškove treba alocirati na profitne i investicijske centre.

Kada menadžment poduzeća favorizira visoki stupanj decentralizacije organizacijskih dijelova tada transferne cijene promoviraju visoki stupanj autonomije. To znači, ako menadžer nekog pogona (npr. profitni centar) teži maksimiziranju operativne dobiti svog pogona tada treba imati i slobodu pregovaranja s drugim odjelima unutar kompanije o cijenama inputa ili cijenama outputa. Konkretno, menadžer jednog pogona koji je ujedno i profitni centar trebao bi imati slobodu izbora nabavke dijelova, sklopova ili nekih usluga od (a) drugih pogona ili odjela unutar kompanije ili (b) drugih subjekata izvan organizacijske strukture kompanije. Na isti način, menadžer nekog pogona koji je ujedno i profitni centar trebao bi imati slobodu prodavati svoje proizvode (sklopove ili dijelove) i usluge bilo (a) drugim odjelima unutar organizacijske strukture kompanije ili (b) drugim subjektima izvan kompanije.

Ova sloboda izbora ili odlučivanja o transfernim cijenama, što utječe na lanac ponude, može se ilustrirati na slijedeći način:



Slika 1: Djelovanje transfernih cijena

³ Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 759.

Menadžer subjekta A, pogona B ima dvije alternative i to: (a) kupiti sklop A od svoga pogona A ili (b) kupiti sklop A od eksternog subjekta X. Istovremeno, menadžer subjekta A, pogona A ima dvije alternative i to: (a) prodati sklop A (poluproizvod) kupcu- pogonu B unutar kompanije, ili (b) prodati sklop A (poluproizvod) kupcu Y izvan kompanije koji također proizvodi iste ili slične proizvode kao i subjekt A.

Transferne cijene na razini multinacionalne grupe (holdinga), koji se sastoji od matice i podružnica, ima višestruke efekte. Njima se izravno utječe na visinu poslovnog rezultata članica grupe u lancu ponude. To za posljedicu ima i različitu razinu oporezivanja dobiti kao i oporezivanja raspoređene dobiti članica grupe u različitim zemljama. Transfernim cijenama transferira se dobit iz zemalja s visokim poreznim stopama u zemlje s nižim poreznim stopama. Njima se izravno utječe na povećanje dobiti u zemljama s nižim stopama poreza na dobit. S druge strane, transferne cijene mogu imati i kontrolnu ulogu. Tako npr. ako matica želi da joj podružnica isplati dividende, a ova to ne može zbog zakonskih ograničenja, tada će matica umjetno povećati svoju dobit a smanjiti dobit podružnice.

U nekim zemljama (SAD, Kanada i druge)⁴ izvršena su istraživanja razloga primjene transfernih cijena. Najvažniji su slijedeći razlozi:

- | | |
|--|------|
| (a) zbog procjene dobiti | 47 % |
| (b) zbog utvrđivanja troškova | 21 % |
| (c) u svrhu kontrole i ocjene odgovornosti | 23 % |
| (d) ostali razlozi | 9 % |

Rezultati istraživanja upravo su potvrdili da se transferne cijene mogu efikasno koristiti kao instrument transfera i procjene rezultata bilo organizacijskih jedinica decentraliziranog poduzeća bilo članica grupe (holdinga).

3. Metode utvrđivanja transfernih cijena

U računovodstvenoj praksi postoji više metoda utvrđivanja transfernih cijena. Obično se one utvrđuju pomoću jedne od tri metode:⁵

1. Tržišna metoda,
2. Troškovna metoda, i
3. Pregovaračka metoda

Ako se koristi troškovna metoda tada se može govoriti o nekoliko varijanti ove metode i to:⁶ (a) korištenjem varijabilnih troškova, (b) korištenjem ukupnih troškova i (c) korištenjem ukupnih troškova plus zarada («trošak plus»). Istraživanja u najrazvijenijim zemljama pokazuju da se transferne cijene utvrđuju i to:⁷

- | | |
|---------------------|------|
| 1. Metodom troška | 57 % |
| 2. Tržišnom metodom | 30 % |

⁴ Vidjeti više npr. Kaplan R., Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 1989. str.596.

⁵ Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 759.

⁶ Templar S., Ensuring the Transfer Price Is Right, Articles of Merit, IFAC, 2005. str. 70. ili Kaplan R., Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 1989. str.599-609.

⁷ Kaplan R., Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 1989. str.596.

- 3. Pregovaračkom metodom 7 %
- 4. Drugim metodama 6 %

Tržišna metoda koristi se ako su ispunjeni najmanje slijedeći uvjeti:⁸

- (a) Postoji perfektno tržište proizvoda ili usluga koji se isporučuju drugim odjelima/subjektima pri čemu nema individualnog utjecaja prodavača ili kupaca na cijene proizvode ili usluge,
- (b) Međuovisnost odjela jednog subjekta ili međuovisnost članica holdinga je minimalna, i
- (c) Nema dodatnih troškova ili koristi kompaniji kao cjelini od kupovine ili prodaje proizvoda ili usluga bilo na vanjskom tržištu bilo unutar kompanije.

Kada se koristi metoda troška onda se misli na pune ili ukupne troškove. Oni uključuju u transfernu cijenu, pored varijabilnih i fiksnih troškova, i troškove potpornih funkcija kao npr. troškove istraživanja, dizajna, marketinga, distribucije itd. Također, u jednoj varijanti u transfernu cijenu se može uključiti i zarada u visini marginalne kontribucije ili operativne dobiti. Metoda troška se koristi u nekoliko tipičnih situacija i to:⁹

- (a) Kada tržišne cijene nisu raspoložive,
- (b) Tržišne cijene nisu odgovarajuće interesima onih koji formiraju transferne cijene ili je preskupo doći do transfernih cijena, i
- (c) Proizvodi (sklopovi, dijelovi i sl.) koji se mogu nabaviti uz raspoložive tržišne cijene ne odgovaraju daljnjoj fazi (odjelu) zbog dobavljača ili kvalitete.

Pregovaračka metoda je *de facto* kompromisna metoda. Kada odjeli između sebe pregovaraju o prodaji/nabavci a to znači o cijeni pojedinog sklopa, poluproizvoda ili faze tada je riječ o pregovaračkoj metodi. Odjeli ili članovi holdinga moraju raspolagati informacijama o tržišnim cijenama proizvoda (sklopova, dijelova i usluga) kao i o njihovim troškovima. Pregovaračka metoda najviše se koristi i to:¹⁰

- (a) Kada je visoka autonomija odjela decentraliziranog subjekta,
- (b) Kada su tržišne cijene promjenjive, i
- (c) Kada je visoka motivacija za povećanjem operativne dobiti odjela ili članova holdinga.

4. Utvrđivanje transfernih cijena i njihov utjecaj na dobit članica grupe

Grupa se sastoji od dva poslovna subjekta od kojih je jedan matica a drugi podružnica.

Mljekara X d.d. ima dva odjela (profitna centra): Farmu i Siranu.

Farma kupuje ugovorene količine mlijeka od kooperanata (dugoročni ugovor) koje isporučuje Sirani po 2 kn/l. Sirana može kupovati mlijeko na otvorenom tržištu po cijeni 6 kn/l.

Farma ima kapacitet transporta 5 000 litara mlijeka dnevno a isporučuje Sirani u prosjeku 1 000 litara mlijeka dnevno.

Sirana radi s kapacitetom od 3 000 litara prerade mlijeka dnevno (prosječno 1 000 litara od Farme i 2 000 litara od drugih dobavljača). Sirana od 2 litre mlijeka dobiva 1 litra vrhnja.

Sirana prodaje vrhnje po cijeni od 15 kn/litri.

⁸ Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, cit. dj. str. 759.

⁹ Isto, str. 759.

¹⁰ Isto, str. 759.

4.1. Troškovi Farme i Sirane:

Farma:

Ugovorena cijena (vanjsko tržište) za mlijeko = 2 kn/litri

Varijab. trošak po litri = 0,8 kn

Fiksni trošak po litri = 0,7 kn

Puni trošak po litri = 1,5 kn

Sirana:

Ugovorena cijena (vanjsko tržište) za mlijeko = 6 kn/litri

Varjabilni trošak po litri prerade = 1,2 kn

Fiksni trošak po litri prerade = 0,8 kn

Puni trošak po litri prerade = 2,0 kn

4.2. Metode utvrđivanja transfernih cijena :

(a) Tržišna metoda: transferna cijena = 6 kn/l

(b) Troškovna metoda: transferna cijena = 115 % punih troškova

Puni trošak Farme = $2 + 0,8 + 0,7 = 3,5$ kn

Transferna cijena («trošak plus») = $3,5 \times 1,15 = 4,0$ kn

(c) Pregovaračka metoda: transferna cijena je dogovorena i iznosi 5 kn.

4.3. Izračun dobiti primjenom transfernih cijena (izračun na bazi 100 l mlijeka):

Tablica 1: Izračun dobiti primjenom transfernih cijena

Pozicija	Tržišna m.	Troškovna m.	Pregovaračka m.
<u>Farma</u>			
Prihod 100 x 6, 4 i 5	600	400	500
Minus:			
Trošak nab. mlijeka 100 x 2	200	200	200
Var. tr. Farme 100 x 0,8	80	80	80
Fiksni tr. Farme 100 x 0,7	70	70	70
Operativna dobit Farme	250	50	150
<u>Sirana</u>			
Prihod 50x15	750	750	750
Minus:			
Transferna cijena (trošak)	600	400	500
Var. tr. Sirane 50x1,2	60	60	60
Fiksni tr. Sirane 50x 0,8	40	40	40
Operativna dobit Sirane	50	250	150
Operativna dobit Mljekare d.d.	300	300	300

5. Porezne implikacije transfernih cijena

Kada se radi o multinacionalnoj kompaniji koja je holding i sastoji se od matice koja je u zemlji A i podružnice koja je u zemlji B potrebno je razmotriti porezne implikacije transfernih cijena. Zemlja A ima stopu poreza na dobit od 30 % (u njoj je poduzeće Farma-matica) a zemlja B ima stopu poreza na dobit od 20 % (u njoj je poduzeće Sirana podružnica). Holding Mljekara koji se sastoji od Farme i Sirane treba izabrati onu transfernu cijenu koja minimizira na razini grupe ukupan porez na dobit. Taj izračun se može ilustrirati tablicom 2:

Tablica 2: Porezne implikacije transfernih cijena

Pozicija	Operativna dobit za 100 l mlijeka			Porez na dobit za 100 l mlijeka		
	metoda	Farma	Sirana	Ukupno	Farma	Sirana
Tržišna m.	250	50	300	75	10	85
Troškovna m.	50	250	300	15	50	65
Pregovaračka m.	150	150	300	45	30	75

Temeljem izvršenog izračuna može se konstatirati da je, u funkciji minimiziranja ukupnog poreza na dobit na razini grupe, najprihvatljivija metoda troška.

6. Zaključak

Transferne cijene jesu važan instrument planiranja i kontrole poslovnog rezultata na razini decentraliziranih subjekata kao i složenih grupa (holdinga). Djelovanje transfernih cijena najbolje se očituje u uvjetima visokog stupnja neovisnosti organizacijskih jedinica poslovnih subjekata. U posljednje vrijeme transfernim cijenama se transferira dobit iz zemalja s većim poreznim stopama u zemlje s nižim poreznim stopama. To djelovanje transfernih cijena zakonodavstva razvijenih zemalja vrlo uspješno otkrivaju na razini pojedinih složenih grupa te zato posjeduju i adekvatnu poreznu regulativu.

U Hrvatskoj sve više do izražaja dolazi utjecaj transfernih cijena. Inozemni investitori (većinski vlasnici poduzeća, banaka, osiguravajućih društava itd.) upravo zbog relativno niske stope poreza na dobit nastoje transferirati odnosno povećavati dobit svojih podružnica u Hrvatskoj. Čak što više, isplaćene dividende u 2005. izuzete su od oporezivanja što dodatno stimulira korištenje transfernih cijena.

Literatura:

Ferrara W.L., Managerial Cost Accounting: Planning and Control, Dame Publications, Huston, 1991.

Horngrén C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003.

Kaplan R., Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 1989.

Mott G., Accounting for Non-Accountants, Kogan Page, London, 2005

Templar S., Ensuring the Transfer Price Is Right, Articles of Merit, IFAC, 2005.