

ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM CHUYỂN GIAO TRONG CÁC GIAO DỊCH LIÊN KẾT

 ĐINH THỊ NGỌC MAI*

Ngày nhận: 28/2/2020

Ngày phản biện: 14/3/2020

Ngày duyệt đăng: 28/3/2020

Tóm tắt: Trong thực tế, hoạt động sản xuất, kinh doanh sản phẩm, hàng hóa của một doanh nghiệp không chỉ thực hiện các giao dịch độc lập mà còn thực hiện các giao dịch liên kết. Việc xác định giá sản phẩm, hàng hóa khi chuyển giao gọi là định giá sản phẩm chuyển giao. Giá sản phẩm chuyển giao còn là công cụ kiểm soát chi phí, phân chia lợi nhuận, đánh giá hiệu quả... Kỹ thuật định giá sản phẩm chuyển giao dựa trên các thông tin về chi phí phát sinh ở doanh nghiệp và có tính đến lợi ích của doanh nghiệp khi xác định lợi nhuận. Bài viết này, tác giả đề cập đến việc vận dụng các phương pháp định giá sản phẩm chuyển giao, xem xét và phân tích các vấn đề có liên quan, qua đó giúp các nhà quản lý có một cách nhìn đầy đủ và toàn diện hơn các yếu tố tác động và ý nghĩa của loại giá này trong các giao dịch liên kết.

Từ khóa: Định giá; giao dịch độc lập; giao dịch liên kết

PRICING OF DELIVERED PRODUCTS IN ASSOCIATED TRANSACTIONS

Abstract: In fact, a business's production and trading of products and goods not only carries out independent transactions but also implements related transactions. Determining the price of products and goods upon transfer is called pricing of transferred products. The price of delivered products is also a tool to control costs, profit distribution, efficiency evaluation, etc. Benefits of businesses when determining profits. In this article, the author deals with the application of methods of pricing transfer products, reviewing and analyzing related issues, thereby helping managers to have a complete and comprehensive view. than the impact and thought factors of this price type in associated transactions.

Keywords: Pricing; independent transactions; associated transactions

1. Nhận diện doanh nghiệp có giao dịch liên kết

Theo Khoản 3, Điều 4, Nghị định 20/2017/NĐ-CP ban hành ngày 24/02/2017 của Chính phủ quy định về quản lý thuế đối với các doanh nghiệp có giao dịch liên kết có hiệu lực thi hành từ ngày 01/5/2017 thì Giao dịch liên kết (GDLK) được định nghĩa: "là giao dịch phát sinh giữa các bên có quan hệ liên kết trong quá trình sản xuất, kinh doanh, bao gồm: Mua, bán, trao đổi, thuê, cho thuê, mượn, cho mượn, chuyển giao, chuyển nhượng máy móc, thiết bị, hàng hóa, cung cấp dịch vụ; vay, cho vay, dịch vụ tài chính, đảm bảo tài chính và các công cụ tài chính khác; mua, bán, trao đổi, thuê, cho thuê, mượn, cho mượn, chuyển giao, chuyển nhượng tài sản hữu hình, tài sản vô hình và thỏa thuận sử dụng chung nguồn lực như hợp lực, hợp tác khai thác sử dụng nhân lực; chia sẻ chi phí giữa các bên liên kết."

Theo Thông tư 41/2017/TT-BTC hướng dẫn chi tiết Nghị định số 20/2017/NĐ-CP các doanh nghiệp trong một kỳ tính thuế có quan hệ kinh doanh thuộc một trong các trường hợp sau thì xác định là các bên liên kết:

Một là, về quan hệ sở hữu

Một doanh nghiệp nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 20% vốn đầu tư của doanh nghiệp kia.

Cả hai doanh nghiệp đều có ít nhất 20% vốn đầu tư do một bên thứ ba nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp.

Cả hai doanh nghiệp đều nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 20% vốn đầu tư của một bên thứ ba.

Doanh nghiệp là cổ đông lớn nhất về vốn đầu tư của doanh nghiệp kia, nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 10% vốn đầu tư của doanh nghiệp kia.

* Trường Đại học Công đoàn

Hai là, về quan hệ quản lý

Một doanh nghiệp chỉ định thành viên ban lãnh đạo hoặc kiểm soát của một doanh nghiệp khác chiếm trên 50% của doanh nghiệp thứ hai hoặc một thành viên được doanh nghiệp thứ nhất chỉ định có quyền quyết định kinh doanh của doanh nghiệp thứ hai.

Hai doanh nghiệp cùng có hơn 50% thành viên ban lãnh đạo, hoặc cùng có một thành viên ban lãnh đạo có quyền quyết định hoạt động kinh doanh được chỉ định bởi một bên thứ ba.

Hai doanh nghiệp được điều hành hoặc chịu kiểm soát về nhân sự, tài chính và hoạt động kinh doanh bởi các cá nhân thuộc một trong các mối quan hệ vợ - chồng; bố, mẹ và con; anh, chị, em có cùng cha, mẹ, bà nội, cháu nội...

Hai doanh nghiệp có mối quan hệ trụ sở chính và cơ sở thường trú, hoặc cùng là cơ sở thường trú của tổ quốc, cá nhân nước ngoài.

Ba là, về quan hệ hợp tác kinh doanh

Một doanh nghiệp bảo lãnh hoặc cho vay vốn dưới bất kỳ hình thức nào với khoản vốn vay ít nhất bằng 20% vốn đầu tư của chủ sở hữu của doanh nghiệp đi vay và chiếm hơn 50% tổng giá trị các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay.

Một doanh nghiệp sản xuất kinh doanh sử dụng tài sản vô hình của một doanh nghiệp khác với điều kiện chi phí phải trả chiếm trên 50% giá thành.

Doanh nghiệp cung cấp trực tiếp hoặc gián tiếp hơn 50% tổng giá trị nguyên vật liệu, vật tư hoặc sản phẩm đầu vào (không gồm chi phí khấu hao tài sản cố định) để sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh sản phẩm đầu ra của một doanh nghiệp khác.

Một doanh nghiệp kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp hơn 50% sản lượng sản phẩm tiêu thụ của một doanh nghiệp khác.

Hai doanh nghiệp có thỏa thuận hợp tác kinh doanh trên cơ sở hợp đồng.

Các phương pháp áp dụng để định giá sản phẩm chuyển giao ở các giao dịch liên kết theo nguyên tắc giá trị thị trường

2. Phương pháp so sánh giá giao dịch độc lập (Comparable Uncontrolled Price - CUP)

Phương pháp so sánh giá giao dịch độc lập được thực hiện trên nguyên tắc không có khác biệt về đặc tính sản phẩm và điều kiện hợp đồng khi so sánh giá giao dịch độc lập và giá giao dịch liên kết có ảnh hưởng trọng yếu đến giá sản phẩm. Trường hợp có

các khác biệt ảnh hưởng trọng yếu đến giá sản phẩm, phải loại trừ các khác biệt trọng yếu này.

Các yếu tố đặc tính sản phẩm và điều kiện hợp đồng có tác động trọng yếu đến giá sản phẩm, bao gồm:

- + Đặc tính, chất lượng, thương hiệu, nhãn hiệu thương mại của sản phẩm và quy mô, khối lượng giao dịch.

- + Các điều kiện hợp đồng cung cấp, chuyển giao sản phẩm: Khối lượng, thời hạn chuyển giao, thời hạn thanh toán và các điều kiện khác của hợp đồng.

- + Quyền phân phối, tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ, tài sản có ảnh hưởng đến giá trị kinh tế và thị trường nơi diễn ra giao dịch và các yếu tố khác tác động đến giá sản phẩm là điều kiện kinh tế và chức năng hoạt động của người nộp thuế.

*** Cách xác định:** Giá sản phẩm trong giao dịch liên kết được điều chỉnh theo giá sản phẩm trong giao dịch độc lập hoặc giá trị giữa khoảng giá giao dịch độc lập chuẩn của các đối tượng so sánh độc lập theo quy định tại Nghị định 20/2017/NĐ-CP.

Trường hợp giá sản phẩm được công bố trên các sàn giao dịch hàng hóa, dịch vụ trong nước và quốc tế, giá sản phẩm trong giao dịch liên kết được xác định theo giá sản phẩm được công bố có thời điểm và các điều kiện giao dịch tương đồng.

Người nộp thuế mua máy móc, thiết bị từ bên liên kết ở nước ngoài phải có tài liệu, chứng từ chứng minh giá mua máy móc, thiết bị tuân theo nguyên tắc giao dịch độc lập tại thời điểm mua: Đối với máy móc, thiết bị mới, giá so sánh là giá hóa đơn bên liên kết mua máy móc, thiết bị đó từ bên độc lập; đối với máy móc, thiết bị đã qua sử dụng, phải có hóa đơn, chứng từ gốc tại thời điểm mua, khi đó giá trị tài sản được xác định lại theo quy định hiện hành của pháp luật về hướng dẫn quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định.

*** Các trường hợp áp dụng phương pháp:**

- + Người nộp thuế thực hiện giao dịch liên kết đối với từng chủng loại hàng hóa, tài sản hữu hình, loại hình dịch vụ có điều kiện giao dịch, lưu thông phổ biến trên thị trường hoặc có giá được công bố trên các sàn giao dịch hàng hóa, dịch vụ trong nước và quốc tế.

- + Giao dịch thanh toán phí bản quyền khi khai thác tài sản vô hình; thanh toán lãi vay trong hoạt động vay và cho vay; hoặc người nộp thuế thực hiện cả giao dịch độc lập và giao dịch liên kết đối với sản phẩm tương đồng về đặc tính sản phẩm và điều kiện hợp đồng.

3. Phương pháp giá bán lại (Resale Price Method - RPM)

Phương pháp giá bán lại là phương pháp dựa vào giá bán lại (*hay giá bán ra*) của sản phẩm do cơ sở kinh doanh bán cho bên độc lập để xác định giá (chi phí) mua vào của sản phẩm đó từ bên liên kết.

*** Cách xác định:** Theo phương pháp giá bán lại, giá sản phẩm chuyển giao trong giao dịch liên kết được xác định theo công thức:

$$TP = RSP \times (1 - GPM)$$

Trong đó: TP: Giá chuyển nhượng sản phẩm được bán giữa các doanh nghiệp liên kết cho công ty độc lập.

GPM: Tỷ suất lợi nhuận gộp mà một doanh nghiệp liên kết thu được trên doanh thu thuần (*tỷ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu thuần*). Tỷ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu thuần được xác định theo công thức:

$$\text{Tỷ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu} = \frac{\text{Doanh thu thuần} - \text{Giá vốn hàng bán}}{\text{Doanh thu thuần}} \times 100\%$$

*** Các trường hợp áp dụng phương pháp:**

Phương pháp giá bán lại chỉ áp dụng trong điều kiện không có sự khác biệt về điều kiện giao dịch khi so sánh giao dịch độc lập với giao dịch liên kết gây ảnh hưởng trọng yếu đến tỷ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu thuần. Vì vậy, phương pháp này thường được áp dụng cho các trường hợp giao dịch đối với các sản phẩm thuộc khâu cung cấp dịch vụ đơn giản và các giao dịch thương mại có thời gian quay vòng từ khi mua vào đến khi bán ra ngắn, ít chịu sự biến động của thời vụ và sản phẩm trước khi bán ra phải không qua khâu gia công - chế biến, lắp ráp những khâu có thể làm thay đổi tính chất của sản phẩm.

4. Phương pháp giá vốn cộng lãi (Cost Plus method - CPLM)

Phương pháp giá vốn cộng lãi là phương pháp định giá sản phẩm chuyển giao trong các giao dịch liên kết căn cứ vào giá vốn (*hoặc giá thành*) của sản phẩm do doanh nghiệp mua vào từ bên độc lập để xác định giá bán của sản phẩm đó cho bên liên kết.

*** Cách xác định:** Theo phương pháp giá bán lại, giá sản phẩm chuyển giao trong giao dịch liên kết được xác định theo công thức:

$$TP = COGS \times (1 + \text{Tỷ suất lợi nhuận gộp})$$

Trong đó: TP: Giá chuyển nhượng sản phẩm được bán giữa các doanh nghiệp liên kết cho công ty độc lập.

COGS: Giá vốn hàng bán của công ty sản xuất

Tỷ suất lợi nhuận gộp = tỷ lệ giữa lợi nhuận gộp và giá bán.

*** Các trường hợp áp dụng phương pháp:**

Phương pháp giá vốn cộng lãi thường được áp dụng trong các trường hợp:

+ Các bên liên kết bán các hàng hóa là bán thành phẩm cho nhau, trong trường hợp các bên liên kết đã ký kết các thỏa thuận hợp tác hoặc các thỏa thuận mua bán dài hạn.

+ Giao dịch liên kết là cung cấp các dịch vụ nội bộ.

5. Phương pháp phân bổ lợi nhuận giữa các bên liên kết (Profit Split Method - PSM)

Phương pháp phân bổ lợi nhuận là phương pháp định giá sản phẩm chuyển giao trong các giao dịch liên kết bằng cách xác định các khoản lợi nhuận sẽ được phân chia cho các doanh nghiệp liên kết từ các giao dịch liên kết (*lợi nhuận tổng hợp*). Phần đóng góp của từng bên có liên quan sẽ được xác định trên cơ sở của hoạt động kinh doanh và giá trị của mỗi bên.

*** Cách xác định:** Dựa vào mối quan hệ liên kết giữa các bên tham gia thì phương pháp chiết tách lợi nhuận có hai cách tính như sau:

Cách thứ nhất: Phân bổ lợi nhuận cho từng bên liên kết trên cơ sở đóng góp vốn (*chi phí*); theo đó lợi nhuận của mỗi bên tham gia trong giao dịch được xác định trên cơ sở, phân bổ tổng lợi nhuận thu được từ giao dịch liên kết tổng hợp theo tỷ lệ vốn (*chi phí*) sử dụng trong giao dịch liên kết của cơ sở kinh doanh trong tổng vốn đầu tư tạo ra sản phẩm cuối cùng.

Cách thứ hai: Phân chia lợi nhuận theo hai bước như sau:

Bước 1: Mỗi bên tham gia vào giao dịch liên kết được phân chia phần lợi nhuận cơ bản tương ứng với các chức năng hoạt động của mình. Phần lợi nhuận cơ bản này phản ánh giá trị lợi nhuận của mình và chưa tính đến các yếu tố đặc thù và duy nhất Phần lợi nhuận cơ bản được tính theo tỷ suất lợi nhuận gộp hoặc tỷ suất sinh lời, tương ứng với giá trị phù hợp nhất thuộc biên độ giá thị trường chuẩn theo tỷ suất lợi nhuận gộp.

Bước 2: Phân chia lợi nhuận phụ trội, mỗi bên tham gia giao dịch liên kết được nhận tiếp phần lợi nhuận phụ trội tương ứng với tỷ lệ đóng góp liên quan đến tổng lợi nhuận phụ trội, tức là tổng lợi nhuận thu được trừ tổng lợi nhuận cơ bản đã phân chia ở bước 1 của giao dịch liên kết tổng hợp. Phần lợi nhuận phụ trội này phản ánh lợi nhuận của giao

dịch liên kết tổng hợp mà cơ sở kinh doanh thu được ngoài phần lợi nhuận cơ bản nhờ các yếu tố đặc thù và duy nhất.

Phần lợi nhuận phụ trội của mỗi bên được tính bằng tổng lợi nhuận phụ trội thu được từ các giao dịch liên kết tổng hợp nhân với tỷ lệ đóng góp các chi phí hoặc tài sản dưới đây của mỗi bên, chi phí nghiên cứu và phát triển sản phẩm, giá trị (sau khi đã trừ khấu hao) của tài sản vô hình hoặc quyền sở hữu trí tuệ được sử dụng để sản xuất, kinh doanh sản phẩm.

* Các trường hợp áp dụng phương pháp:

+ Các giao dịch liên kết tổng hợp, đặc thù, duy nhất, khép kín trong tập đoàn, các hoạt động phát triển sản phẩm mới, sử dụng công nghệ độc quyền, tham gia vào chuỗi giá trị giao dịch độc quyền của tập đoàn hoặc quá trình phát triển, gia tăng, duy trì, bảo vệ và khai thác tài sản vô hình độc quyền, không có căn cứ để xác định giá giữa các bên liên kết hoặc các giao dịch có liên quan chặt chẽ, thực hiện đồng thời, các giao dịch tài chính phức tạp, liên quan đến nhiều thị trường tài chính trên thế giới.

+ Các giao dịch liên kết kinh tế số, không có căn cứ để xác định giá giữa các bên liên kết hoặc tham gia việc tạo giá trị tăng thêm thu được từ hợp lực trong tập đoàn.

6. Phương pháp so sánh lợi nhuận thuần (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Phương pháp so sánh lợi nhuận thuần là phương pháp xác định mức lợi nhuận hợp lý của các giao dịch được kiểm soát bằng cách tham chiếu đến lợi nhuận được hiện thực bởi doanh nghiệp và giao dịch độc lập có thể so sánh. Nói cách khác, phương pháp so sánh lợi nhuận sử dụng mức lợi nhuận trong các giao dịch độc lập có thể so sánh làm cơ sở xác định mức lợi nhuận trong các giao dịch liên kết với điều kiện các giao dịch này thỏa mãn các điều kiện tương đương nhau.

* **Cách xác định:** Các tỷ suất sinh lời thường được sử dụng bao gồm:

+ Tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế thu nhập doanh nghiệp trên doanh thu (hoặc doanh thu thuần).

+ Tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế thu nhập doanh nghiệp trên chi phí (hoặc tổng chi phí).

+ Tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế thu nhập doanh nghiệp trên tài sản (hoặc tổng tài sản cố định).

* Các trường hợp áp dụng phương pháp:

+ Không có cơ sở dữ liệu và thông tin để áp dụng phương pháp so sánh giá giao dịch độc lập.

+ Không thể so sánh giao dịch theo sản phẩm trên cơ sở từng giao dịch đối với từng sản phẩm tương đồng, việc gộp chung các giao dịch được tiến hành nhằm đảm bảo phù hợp bản chất, thực tiễn kinh doanh và lựa chọn được tỷ suất lợi nhuận của các đối tượng so sánh độc lập phù hợp.

+ Không thực hiện chức năng tự chủ đối với toàn bộ chuỗi hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc không tham gia thực hiện các giao dịch liên kết tổng hợp, đặc thù theo Phương pháp phân bổ lợi nhuận giữa các bên liên kết.

Trên thực tế, mỗi doanh nghiệp cần căn cứ vào điều kiện, tình hình thực tế của doanh nghiệp mình để lựa chọn phương pháp định giá sản phẩm chuyển giao trong các giao dịch liên kết cho phù hợp, cần nhắc lựa chọn nguyên tắc giá trị thị trường trong mọi quyết định kinh doanh, đưa giá giao dịch liên kết về đúng với giá trị thị trường với nguồn thông tin, dữ liệu đầy đủ và đáng tin cậy. Việc định giá sản phẩm chuyển giao theo đúng quy định và tuân thủ nghĩa vụ pháp luật về thuế của doanh nghiệp không những giúp doanh nghiệp duy trì bền vững hoạt động sản xuất kinh doanh, mà còn mang lại môi trường cạnh tranh lành mạnh, nói “không” với hành vi chuyển giá và bảo vệ quyền lợi của quốc gia. □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính (2017), Thông tư số 41/2017/TT-BTC ngày 28/04/2017, *Hướng dẫn một số điều của Nghị định 20/NĐ-CP ngày 24 tháng 02 năm 2017 của Chính phủ quy định về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết*.
2. Chính phủ (2017), Nghị định số 20/NĐ-CP, ngày 24/02/2017, *Quy định về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết*.
3. Atul Dua, Transfer Pricing-Atax: Corporate and Securities Perspective, IPBA Journal, số 40, tháng 12/2005, tr.22.
4. Charles T.Horngren, George Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice - Hall, Inc; 2003 (Chapter 27).
5. Juergen Weber/Utz Schaeffer (2008), *Einführung in das Controlling*, Schaeffer Poeschel Verlag, Stuttgart, 11. Aufl., tr.202
6. OECD (1995), *Transfer Pricing Guidelines* (Fn. 1), Phụ lục: Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under the Mutual Agreement Procedure (“MAP APA”).
7. Ray h.Garrison, Eric W.Noreen, *Managerial Accounting* (Tenth Edition), The McGraw Hill Companies, Inc...2003 (Chapter 12).
8. W. Schultze/A. Weiler (2007): *Gestaltung von Verrechnungsspreisen unter Beachtung von Anreiz- und Steuerungseffekten*, in: Zeitschrift für Controlling & Management (ZfCM), Jg. 51 (2007), Heft 2, S. 102-108, tr.107.