

Porezni i računovodstveni aspekti transfernih cijena

Birovljević, Matea

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University North / Sveučilište Sjever**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:122:849536>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-04**



Repository / Repozitorij:

[University North Digital Repository](#)





**Sveučilište
Sjever**

Završni rad br. 155/PMM/2019

Porezni i računovodstveni aspekti transfernih cijena

Matea Birovljević, 1311/336

Koprivnica, listopad 2019. godina



Sveučilište Sjever

Poslovanje i menadžment u medijima

Završni rad br. 155/PMM/2019

Porezni i računovodstveni aspekti transfernih cijena

Student

Matea Birovljević, 1311/336

Mentor

Ivana Martinčević, univ. spec. oec.

Koprivnica, listopad 2019. godine

Prijava završnog rada

Definiranje teme završnog rada i povjerenstva

ODJEL Odjel za ekonomiju

STUDIJ preddiplomski stručni studij Poslovanje i menadžment u medijima

PRISTUPNIK Matea Birovljević

MATIČNI BROJ 1311/336

DATUM 04.09.2019.

KOLEGIJ Računovodstvo

NASLOV RADA Porezni i računovodstveni aspekti transfernih cijena

NASLOV RADA NA ENGL. JEZIKU Tax and accounting aspects of transfer pricing

MENTOR Ivana Martinčević, univ.spec.oec.

ZVANJE viši predavač

ČLANOVI POVJERENSTVA

1. izv.prof.dr.sc. Ante Rončević, predsjednik
2. mr.sc. Ivica Kustura, član
3. Ivana Martinčević, univ.spec.oec., član
4. dr.sc. Trina Mjeda, zamjenski član
- 5.

VŽKC

MMI

Zadatak završnog rada

BROJ 155/PMM/2019

OPIS

Transferne cijene postale su predmet brojnih istraživanja radi utvrđivanja njihovih djelovanja na poslovanje, a također radi ispravnog definiranja transfernih cijena prema propisanim smjernicama. Predmet analize ovog završnog rada su transferne cijene. Cilj je ovog završnog rada detaljnije analizirati i prikazati transferne cijene, istaknuti koje se metode koriste pri njihovom određivanju te koje koristi one mogu pružiti određenom poslovnom subjektu.

U ovom završnom radu potrebno je:

- definirati porezni i računovodstveni sustav Republike Hrvatske,
- definirati i objasniti centre odgovornosti u poduzećima,
- objasniti pojam, ulogu te važnost transfernih cijena za poslovanje suvremenih poduzeća,
- definirati i objasniti metode utvrđivanja transfernih cijena,
- pojasniti zajednički forum EU-a o transfernim cijenama te
- izvesti zaključak.

ZADATAK URUČEN

12.9.2019

POTPIS MENTORA

Ivana Martinčević



Predgovor

Poduzeća posluju u vrlo dinamičnoj i promjenivoj okolini bilo riječ o nacionalnoj ili međunarodnoj razini poslovanja, stoga menadžeri moraju svakoga dana biti u koraku s promjenama koje se događaju na tržištu. Promjene se događaju svakog dana, a samo sposobni, obrazovani i vješti menadžeri iskorisiti će najbolje od toga kako bi iz dana u dan poduzeće imalo uzlaznu putanju. Poduzeće mora imati jasno razrađenu misiju te viziju poduzeća, razrađene ciljeve koji se žele postići te definirane metode kojima će se to nastojati ostvariti. Pri poslovanju zakonski se omogućuju različiti načini financijskog poboljšanja poduzeća, a među njima su upravo i korištenje transfernih cijena što je i tema ovog završnog rada. Transferne cijene kao takve omogućiti će profitabilnost poduzeća zbog određenih poreznih i računovodstvenih prednosti koje ono donosi.

Cilj ovog završnog rada su detaljna objašnjenja što zapravo predstavljaju transferne cijene, koje metode se koriste pri njihovom određivanju te koje sve koristi one mogu pružiti određenom poslovnom subjektu. Želim izraziti zahvalnost mentorici Ivani Martinčević, univ. spec. oec. zbog pomoći pri izradu ovog završnog rada te pružanju znanja tijekom ove tri godine studiranja kao i svim ostalim profesorima. Također, osobito želim izraziti zahvalnost svojim roditeljima koji su mi omogućili bezbrižno studiranje te prijateljima koji su uvijek bili uz mene tijekom moga akademskog obrazovanja.

Sažetak

Transferne cijene postale su predmet brojnih istraživanja radi utvrđivanja njihovih djelovanja na poslovanje, a također radi i ispravnog definiranja transfernih cijena prema propisanim smjernicama. Upravo tako tema ovog završnog rada su transferne cijene u kojem je cilj detaljna razrada i shvaćanje uloge transfernih cijena u poslovanju. Biti će govora općenito o poreznom i računovodstvenom sustavu u RH, centrima odgovornosti kojih je sveukupno četiri. Detaljnije će se objasniti pojam, uloga te važnost transfernih cijena za poslovanje pogotovo kada se radi o međunarodnom poslovanju u kojem poduzeća tada nastoje iskoristiti sve zakonske mogućnosti koje im omogućuju financijsko poboljšanje poslovanja. Također, razraditi će se metode utvrđivanja transfernih cijena kojih je sveukupno tri, odnosno troškovna, tržišna i pregovaračka metoda. Postoje i metode određivanja transfernih cijena prema smjernicama OECD-a koje se dijele na dvije skupine, a to su: tradicionalne transakcijske metode i metode transakcijskih dobiti. Na kraju ovog rada biti će govora o zajedničkom forumu EU-a o transfernim cijenama kojeg je osnovala Europska Komisija radi rješavanja svih problema koji nastaju u području transfernih cijena.

Ključne riječi: *transferne cijene, porezi, metode utvrđivanja transfernih cijena, međunarodno poslovanje, smjernice OECD-a*

Summary

Transfer prices have become the subject of numerous research activities to determine their business performance, and also the correct definition of transfer prices according to the prescribed guidelines. Precisely the subject of this final work are the transfer prices in which the goal is to detail the dividends and to capture the role of the transfer pricing in the business. There will be a general discussion on the tax and accounting system in the Republic of Croatia, with a total of four responsibility centers. More specifically, it will explain the notion, the role and the importance of transfer pricing for business, especially when it comes to international business whereby companies are trying to take advantage of all the legal opportunities that enable them to improve financially. Also, methods of determining transfer prices will be elaborated, which are a total of three, ie cost, market and negotiation methods. There are also methods of determining transfer prices under OECD guidelines that are divided into two groups, namely: traditional transaction methods and methods of transaction gains. At the end of this paper, there will be talk of a common EU forum on transfer prices established by the European Commission to address all the problems that have arisen in the area of transfer prices.

Key words: *transfer prices, taxes, transfer pricing methods, international business, OECD Guidelines*

Sadržaj

1.	Uvod.....	1
2.	Pojam i značajke poreznog i računovodstvenog sustava u Republici Hrvatskoj.....	3
2.1.	Porezni sustav u Republici Hrvatskoj.....	3
2.2.	Računovodstveni sustav u Republici Hrvatskoj	5
3.	Sustav upravljanja utemeljen na centrima odgovornosti	7
3.1.	Divizionalna organizacijska struktura	7
3.2.	Centri odgovornosti	9
3.2.1.	Troškovni centri odgovornosti.....	10
3.2.2.	Prihodni centri odgovornosti	11
3.2.3.	Profitni centri odgovornosti.....	11
3.2.4.	Investicijski centri odgovornosti	12
3.3.	Računovodstvo odgovornosti	13
4.	Uloga i važnost transfernih cijena.....	14
4.1.	Pojam transfernih cijena	14
4.2.	Svrha transfernih cijena	15
4.3.	Djelovanje transfernih cijena unutar grupe na međunarodnoj razini	16
4.4.	Prethodni sporazum o transfernim cijenama	18
5.	Metode utvrđivanja transfernih cijena	20
5.1.	Tržišna metoda	20
5.2.	Troškovna metoda	21
5.3.	Pregovaračka metoda.....	23
5.4.	Primjer utjecaja transfernih cijena na osnovicu poreza na dobit	24
6.	Metodologija određivanja transfernih cijena prema smjernicama OECD-a.....	26
6.1.	Tradicionalne transakcijske metode	26
6.1.1.	Metoda usporedivih nekontroliranih cijena.....	26
6.1.2.	Metoda trgovačkih cijena	27
6.1.3.	Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove	28
6.2.	Metode transakcijske dobiti.....	28
6.2.1.	Metoda podjele dobiti.....	29

6.2.2.	Metoda neto dobitka	29
6.3.	Ostale metode	30
7.	Zajednički forum EU-a o transfernim cijenama	31
7.1.	Sekundarno usklađivanje	31
7.2.	Kompenzirajuće usklađivanje.....	32
7.3.	Upravljanje rizikom transfernih cijena	32
8.	Zaključak.....	34
9.	Literatura.....	36
	Popis slika i tablica	39

1. Uvod

Svaka zemlja ima uređen porezni sustav prema vlastitom zakonodavstvu, ali postoje određena porezna načela na kojem se poželjan porezni sustav treba zasnivati. Porezna načela su ekonomska učinkovitost, pravednost, jednostavnost i provedivost te izdašnost i elastičnost. U RH porezni sustav se dijeli po određenim kategorijama, a poreznu obavezu imaju i fizičke i pravne osobe, dok su porez na dohodak, porez na dodanu vrijednost te porez na dobit najprisutniji oblici poreznih davanja. Računovodstveni sustav u RH ujednačen je s računovodstvenim propisima na međunarodnoj razini, odnosno primjenjuju se Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, Hrvatski standardi financijskog izvještavanja i Međunarodni računovodstveni standardi. Upravo takvo izjednačavanje računovodstvenih propisa, pogotovo kada se radi o financijskim izvještajima omogućuje olakšavanje međunarodnog poslovanja. Godišnji financijski izvještaji su bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala te bilješke uz financijske izvještaje.

Transferne cijene upotrebljavaju poduzeća koje se sastoje od matice i podružnica, a podružnice mogu poslovati u istoj državi u kojoj posluje matica ili u nekoj potpuno drugoj državi. Transferne cijene najčešće se primjenjuju u decentraliziranim poduzećima koja se sastoje od određenih organizacijskih jedinica, odnosno centara odgovornosti. U centrima odgovornosti menadžeri sami donose poslovne odluke te su odgovorni za sve poslovne aktivnosti te organizacijske jedinice. Kada je riječ o međunarodnom poslovanju svrha transfernih cijena je transakcijama omogućiti transfer dobiti iz zemlje s visokom stopom poreznog opterećenja u zemlju s nižom stopom poreznog opterećenja kako bi konsolidirana dobit poduzeća u tom slučaju bila veća. Transferne cijene omogućuju izravnu maksimalizaciju profita i minimizaciju poreznih obaveza, osiguravanje bolje konkurentne pozicije, poboljšanje tržišnog položaja i povećanje tržišnih udjela.

Postoje određene metode utvrđivanja transfernih cijena. Jedna od njih je tržišna metoda koja se temelji na tržišnoj cijeni proizvoda ili usluga, dok se upotrebljava kada postoji perfektno tržište. Ova metoda smatra se vrlo prikladnom za primjenu jer pruža određenu razinu objektivnosti i ekonomskih poticaja menadžmentu. Druga metoda je troškovna metoda koja se koristi kada tržišne cijene nisu raspoložive ili nisu odgovarajuće interesima onih koji formiraju transferne cijene, a u ovoj metodi koriste se troškovi bilo ukupni ili varijabilni te se može dodavati i marža. Pregovaračka metoda temelji se na pregovaranju kupovnog i prodajnog segmenta dok je najprikladnija za poduzeća u kojem odjeli sami između sebe pregovaraju o prodaji/nabavi, odnosno kada je visoka autonomija odjela decentraliziranog subjekta.

Smjernice OECD-a primjenjene su u hrvatske zakonske propise i upravo su te smjernice najprihvaćenije za određivanje i kontrolu transfernih cijena. One se koriste jer primjenjuju načelo neovisnosti, a postoji sveukupno pet modela za određivanje transfernih cijena koje su podijeljene u dvije skupine. Prva skupina naziva se tradicionalne transakcijske metode u kojoj se ubraja metoda usporedivih nekontroliranih cijena. Ova metoda uspoređuje cijene proizvoda/usluga u kontroliranim poslovima te nekontroliranim poslovima. Metoda trgovačkih cijena je metoda kojom se utvrđuje cijena po kojoj se roba nabavljena od povezanih osoba prodaje nepovezanim osobama. Treća metoda ove skupine je metoda dodavanja bruto dobiti na troškove. Druga skupina predstavljaju metode transakcijske dobiti koje se sastoje od metode podjele dobiti, odnosno kojom se eliminira učinak posebnih uvjeta na dobit u poslovima između povezanih osoba te metoda neto dobitka. Metoda neto dobitka ispituje ostvarenu neto dobit u odnosu na neku osnovu kao što su ukupni troškovi, imovina ili vlastiti kapital koju jedna osoba ostvaruje u poslovima s jednom ili više povezanih osoba.

2. Pojam i značajke poreznog i računovodstvenog sustava u Republici Hrvatskoj

2.1. Porezni sustav u Republici Hrvatskoj

Porezna davanja postoje u svakoj državi, a ono što porezi predstavljaju državi su prihodi koje ona može koristiti u svoje svrhe. Svaki je pojedinac dužan prisilno plaćati porez želio on to ili ne, plaćanje poreza pojedinac ne može izbjeći. To može biti porez na dodanu vrijednost s kojim se pojedinac susreće svakog dana prilikom kupovine osnovnih životnih namirnica ili porez na dohodak koje su dužne plaćati trgovačka društva i druge pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost.

Porezni sustav je „skup poreznih oblika koji u svojoj ukupnosti djeluju unutar postojećeg socio-ekonomskog i političkog sustava ispunjavajući postavljene mu fiskalne, ekonomske, socijalne i druge ciljeve.“ (Jelčić, 1997: 147) Poželjan porezni sustav države zasniva se na četiri osnovna porezna načela, a to su prije svega ekonomska učinkovitost, odnosno porezni sustav ne smije ometati učinkovitu alokaciju resursa. Zatim, pravednost, porezni sustav mora omogućiti ravnomjernu i pravednu raspodjelu poreznog tereta između pojedinaca u društvu. Treće porezno načelo je jednostavnost i provedivost, a ovo se odnosi na to da za poreznu administraciju porezi moraju biti jednostavni za ubiranje uz razumni fiskalni trošak, dok za porezne obveznike ne smiju biti presloženi da bi se razumjeli. Zadnje porezno načelo predstavlja izdašnost i elastičnost, a odnosi se na to da porezni sustav treba biti izdašan, tj. treba osigurati dovoljno sredstava za podmirenje javnih potreba. Također, porezni sustav trebao bi biti i elastičan na promjenu gospodarskih prilika, tj. „porezni prihodi bi trebali rasti brže od nacionalnog dohotka, a da se u tu svrhu ne uvode novi porezi ili povećavaju porezne stope“ (Kesner-Škreb, 1995: 655-657, url)

U Republici Hrvatskoj porezni sustav uređen je po određenim kategorijama, a te kategorije su: državni porezi u koje se ubraja porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak i posebni porezi i trošarine, zatim postoje županijski porezi u koje pripada porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila, porez na automate za zabavne igre. U gradske ili općinske poreze ubrajaju se: prizrez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor, porez na korištenje javnih površina, porez na promet nekretnina i porez. (Ministarstvo financije, Porezna uprava, url)

Porezom na dohodak oporezuje sve svaka fizička osoba, domaća i inozemna, koja ostvaruje dohodak na području Republike Hrvatske. Domaći obveznik mora imati prebivalište ili uobičajeno boravište u Hrvatskoj, a inozemni porezni obveznik je fizička osoba koja samo ostvaruje dohodak u Hrvatskoj ili je zaposlena u državnoj službi Republike Hrvatske. (Jelčić, 2001:307) Predmet oporezivanja porezom na dohodak jesu ukupni prihodi, tj. dohodak poreznog obveznika odnosno tzv. sintetički dohodak. Za oporezivanje porezom na dohodak nije važno je li, koliko i za koje je svrhe utrošen dohodak, nego koliki je dohodak pritekao poreznom obvezniku u određenom vremenu, neovisno o tome za koje se svrhe on rabio. (Jelčić, 2011:119-120)

Porez na dodanu vrijednost predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koja se oblikovala u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje.“ Dodana vrijednost predstavlja vrijednost koju proizvođač dodaje inputima prije nego što ih proda. (Kesner-Škreb, M., 1995:655-657, url) Kod poreza na dobit porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost radi ostvarivanja dobiti. (Zakon o porezu na dobit, 2018: čl. 2., url)

Poreznu osnovicu čini dobit kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, a koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima. Porezna osnovica dodatno se povećava za rashode od vrijednosnih usklađenja dugotrajne materijalne, nematerijalne i financijske imovine, rashode od rezerviranja, rashode od nerealiziranih tečajnih razlika, smanjenja zaliha, povećanje kratkoročnih obveza itd. Također, porezna osnovica može se i umanjiti za prihode od vrijednosnih usklađenja financijske imovine, prihode od rezerviranja, prihode od nerealiziranih tečajnih razlika, povećanja zaliha, smanjenja kratkoročnih obaveza itd. (Zakon o porezu na dobit, 2018: čl. 5, url) Porezna stopa po kojoj se oporezuje dobit u RH je 18% za tvrtke s prihodom većim od 3.000.001,00 kuna, odnosno 12% za tvrtke čiji je prihod manji od 3.000.000,00 kuna.

Transferne cijene imaju direktan utjecaj na prihode i rashode poduzeća te ono izaziva i značajne porezne učinke, pogotovo kad je riječ o porezu na dobit. Primjena transfernih cijena u cilju minimizacije porezne obveze na razini grupe moguća je jedino kod grupa čiji pojedini članovi djeluju u različitim poreznim sustavima. Grupe koje djeluju na međunarodnoj razini mogu uz pomoću transfernih cijena iskoristiti sve prednosti poreznih sustava u tim zemljama i upravo tako transferirati ukupnu konsolidiranu dobit u porezni sustav zemlje u kojoj je porezno opterećenje najniže. Poduzeća to čine tako što uz pomoću transfernih cijena minimiziraju dobit onih članova koji djeluju u nepovoljnim poreznim uvjetima, a maksimiziraju dobit članova koji djeluju u boljim poreznim uvjetima.(Gulin, Perčević, Peršić, 2011:391)

2.2. Računovodstveni sustav u Republici Hrvatskoj

Računovodstvo je izrazito bitno za poslovanje poduzeća te poduzeća kao takva ne može poslovati bez odjela računovodstva. Razlog postojanja računovodstva je pružanje bitnih informacija radi donošenja poslovnih odluka kojima se nastoji ostvariti unaprijed postavljeni ciljevi. Informacije koje računovodstvo pruža ne upotrebljava samo menadžment, nego i ostali zaposlenici, ali i kreditori, potencijalni investitori, vladine institucije itd. Svaka država ima uređen računovodstveni sustav, međutim, postoje određeni standardi financijskog izvještavanja koji su priznati u većem broju država i koje te države primjenjuju radi lakšeg međunarodnog poslovanja.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) ima za cilj ujednačavanje računovodstvenih propisa na međunarodnoj razini te ih prihvaćaju nacionalna zakonodavstva velikog broja država među kojima je i Republika Hrvatska. Uz MSFI, RH je priznala još i Međunarodni računovodstveni standard (MRS), a primjenjuje i Hrvatski standard za financijsko izvještavanje (HSFI). (Miko, Kukec, 2008:7) Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) definirani su kao računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja. (Zakon o računovodstvu 2019: čl. 16, url)

Zakon o računovodstvu proglašen je 12. listopada 2007. godine te se primjenjuje od 01. siječnja 2008. godine. U Republici Hrvatskoj poduzetnici su dužni voditi poslovne knjige po dvostavnom knjigovodstvu, a financijski izvještaji izrađuju se prema IV. i VII. direktivi Europske ekonomske zajednice te primjeni HSFI-a, MSFI-a i MRS-a. (Miko, Kukec, 2008:6) Zakona o računovodstvu, financijski izvještaji se moraju sastavljati i prezentirati prema kriterijima o veličini. Mali, mikro i srednji poduzetnici dužni su i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, dok su veliki poduzetnici obveznici primjene MSFI-a. (Zakon o računovodstvu 2019: čl. 17, url). Godišnje financijske izvještaje čine: 1. Bilanca (Izvještaj o financijskom položaju) 2. Račun dobiti i gubitka 3. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti 4. Izvještaj o novčanim tokovima 5. Izvještaj o promjenama kapitala (glavnice) 6. Bilješke uz financijske izvještaje. Financijski izvještaji se sastavljaju obavezno jednom godišnje, no mogu se sastavljati i unutar kraćih razdoblja poslovne godine ukoliko to zahtijevaju okolnosti. (Zakon o računovodstvu 2019: čl. 19, url)

Pokazatelje profitabilnosti u poduzeću možemo promatrati kroz bruto maržu, kroz pokazatelje likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti, ekonomičnosti. Prilikom analize rezultata potrebno je ispitati

ekonomske čimbenike koji su utjecali na formiranje cijena i na formiranje transfernih cijena. (Tucaković, 2010:245)

Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja, osiguravanje primjene MRS-a, MSFI-a i HSFI-a radi osiguranja usporedivosti financijskih izvještaja. (Baica, 2011:37) Računovodstvena načela određuju karakteristike računovodstva, a kojima je cilj istinito prikazivanje imovinskog stanja i rezultata poslovanja. Prema MRS-u temeljne računovodstvene pretpostavke su: „načelo nastanka događaja, načelo neograničenog vremena poslovanja, načelo kvalitativnih obilježja financijskog izvještaja, načelo dosljednog predočavanja, načelo opreznosti, načelo prevage biti na formom, načelo značajnosti, načelo usporedivosti informacija u financijskim izvještajima.“ Računovodstvena načela treba ugraditi u računovodstvene metode i postupke kako bi se osigurale kvalitetne računovodstvene informacije. (Miko, Kukec, 2008:9-10)

Računovodstveni učinci primjenom metode određivanja transfernih cijena ogledaju se u iskazivanju dobiti pojedinih segmenata unutar složenog poduzeća. Transakcije na međunarodnoj razini, tj. između međunarodno povezanih društva u kojima se primjenjuju transferne cijene postale su predmetom razmatranja zbog poreznih posljedica koje uzrokuju. Ono što transferne cijene omogućuju je minimiziranje poreznih obveza, primjena dvostrukog oporezivanja pogotovo u zemljama u kojima nije jednak porezni tretman transfernih cijena. (Gulin, Perčević, Peršič, 2011:385)

3. Sustav upravljanja utemeljen na centrima odgovornosti

Svako današnje poduzeće ima određenu organizacijsku strukturu koja određuje način na koji će poduzeće poslovati i funkcionirati. Organizacije se sastoje od velikog broja dijelova čiji se dijelovi uređuju na najbolji način kako bi se ostvarili unaprijed postavljenih ciljeva te osiguralo maksimalna efikasnost poslovanja .

Prilikom izgradnje organizacijske strukture mora se voditi računa da se u toj organizacijskoj strukturi mogu ostvariti ciljevi organizacije koji su unaprijed određeni, mora se osigurati optimalna podjela rada, efikasna uporaba svih raspoloživih resursa koji su upravlju ograničeni, jasno raspoređivanje odgovornosti i slično. U svakoj organizacijskoj strukturi postoji velik broj unutarnjih organizacijskih jedinica, a koje se nazivaju centri odgovornosti. Ono što centri odgovornosti predstavljaju je jednostavno rješenje uspostave jasnijeg sustava kontrole, odnosno odgovornosti u poduzeću. Ono što se centrima odgovornosti želi postići je povećanje učinkovitosti organizacijskih jedinica što ukonačnici dovodi do povećanja učinkovitosti cijelog poduzeća. (Babić, 1985: 71)

Transferne cijene u organizacijskim jedinicama, odnosno decentraliziranim poduzećima imaju svrhu smanjenje troškova, a kada poduzeće ima visok stupanj decentralizacije organizacijskih dijelova tada transferne cijene imaju visok stupanj autonomije. To zapravo znači da, ako menadžer nekog centra teži maksimiziranju dobiti svog pogona tada treba imati i slobodu u pregovaranju s drugim centrima o cijenama inputa ili outputa. (Gulin, n.d.:2) Upravo tako, transferne cijene mogu imati određenu svrhu u decentraliziranim organizacijskim poduzećima te kada se radi o grupi koju čine matice i podružnice na nacionalnoj ili međunarodnoj razini. U nastavku će se detaljnije objasniti transferne cijene u decentraliziranom poduzeću, odnosno divizionalnoj organizacijskoj strukturi.

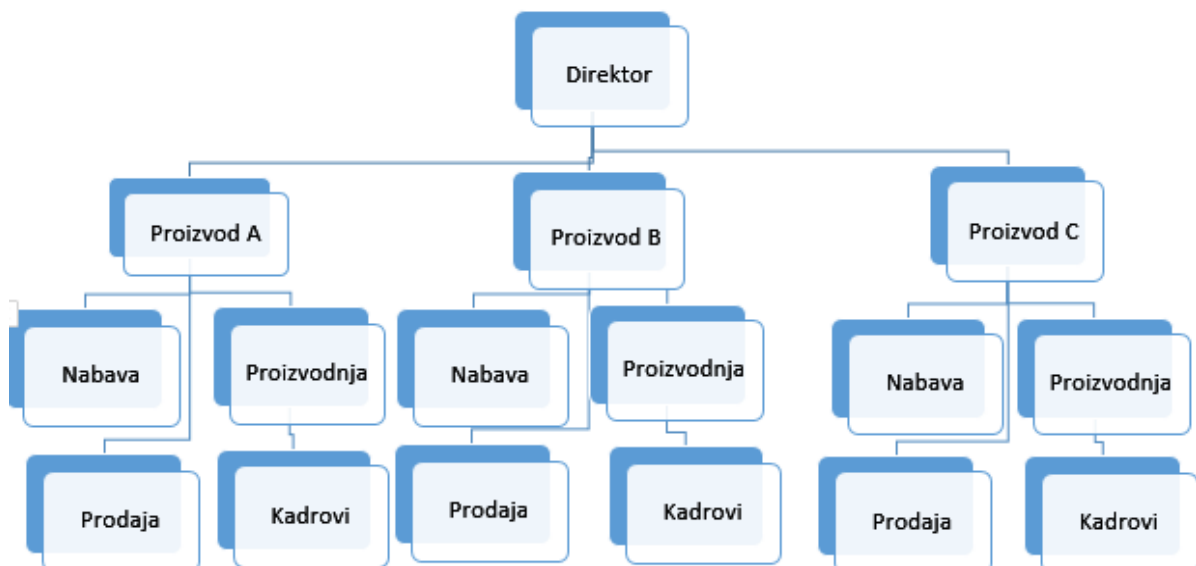
3.1. Divizionalna organizacijska struktura

Divizionalna organizacijska struktura nastala je kao rezultat decentralizacije poduzeća. „Razlozi za takvo ustrojavanje su: organizacija je postala prevelika, te se s njom teško upravlja, poslovi i zadaće pojedinih organizacijskih dijelova su posve različiti ili je tehnologija potpuno različitog stupnja, organizacijske jedinice su međusobno geografski udaljene, odnosno na različitim su lokacijama, proizvode ili usluge koriste različiti korisnici“ (Jurina, 2008:46)

Prema Perčeviću (2008) neke od prednosti divizionálnih poduzeća su: omogućavanje top menadžmentu usmjeravanje na strateško planiranje oslobađajući se svakodnevnih operativnih problema. Sljedeća prednost bila bi s obzirom da su menadžeri centara odgovornosti puno bolje upoznati s poslovnim uvjetima to rezultira pravovremenim i točnim odlukama, zatim, olakšana je investiranje, te su manji rizici jer neuspjeh jedne divizije ne može nanijeti veliku štetu korporaciji, a također veća je i mogućnost za napredovanje zaposlenika. Uz prednosti tu su i slabosti ove organizacijske strukture, a to su: veća neovisnost divizije od strateškog vrha, zatim, povećavanje troškova prikupljanja informacija za koordiniranje aktivnosti centara odgovornosti što rezultira dupliciranjem aktivnosti budući da se iste poslovne aktivnosti obavljaju u više različitih centara odgovornosti.

Upravo kao što je iz razloga za ustrojavanje divizionálne organizacijske strukture vidljivo da postoji niz razloga za uspostavljanje ove vrste organizacijske strukture, upravo tako postoje tri glavne vrste divizijske organizacijske strukture, a to su: predmetna, teritorijalna i ona koja je orijentirana prema potrošačima. Predmetna divizijska organizacijska struktura formira se oko pojedinog proizvoda, teritorijalna se formira prema geografskom području, a ona se koristi kada poduzeća posluju na većem teritoriju s dislociranim podružnicama. (Buntak, Martinčević i Sesar, 2015: 87)

Slika 1 Predmetna divizijska organizacijska struktura



Izvor: Buntak K., Martinčević I., Sesar V., 2015., Poslovno upravljanje- zbirka zadataka, praktikum II. izdanje, Sveučilište Sjever, Varaždin: 87 str.

3.2. Centri odgovornosti

Pod pojmom centar odgovornosti podrazumijeva se organizacijska jedinica u decentraliziranim poslovnim subjektima kojom rukovodi menadžer. Centri odgovornosti definiraju se unutarnjom podjelom organizacije poslovnog subjekta. Određivanje centara odgovornosti ovisi o nekoliko elemenata, a to su: pripadnost grupaciji, postojeća organizacijska struktura, definiranje individualne odgovornosti menadžera i izvršitelja, izrada planova, evidentiranje transakcija te izvještavanje o uspjehu centra odgovornosti. Vrste odgovornosti menadžmenta centara odgovornosti su kao prvo odgovornost za troškove, druga odgovornost je za troškove, prihode i dobit te zadnja odgovornost je za dobit i reinvestiranje profita. Menadžer je odgovoran za sve poslovne aktivnosti u njoj, a menadžer kao takav ima određeni stupanj autonomije prilikom donošenja poslovnih odluka. (Perčević, 2008:74).

„Prednosti sustava centara odgovornosti jesu: posvješćivanje stvarnih kompetencija za donošenje poslovnih odluka u utjecanju na konačan poslovni rezultat, pojednostavljenje i objektivizacija sustava kontrole kroz objektivizaciju odgovornosti što pojednostavljuje sustav financijskog praćenja i planiranja, spuštanje nadležnosti za donošenje tekućih poslovnih odluka na one koji su u organizaciji najbolje informirani i najizravnije osobno zainteresirani što dovodi do skraćivanja komunikacijskih kanala, te manje gubitaka i iskrivljavanja informacija u kanalima. Prednost je i motivacijski učinak povećane autonomije i odgovornosti, osobito ako je pojačan paralelnim sustavom nagrađivanja prema ostvarivanju precizno zacrtanih ciljeva.” (Buble, 1996:25).

„Nedostaci sustava centara odgovornosti je orijentacija na postojeće strukture jer propitujući ekonomske odnose unutar postojeće organizacijske strukture, daje legitimitet i dodatno učvršćuje moguće neodgovarajuće ustrojstvo, nedostatak je i potencijalna pojava oportunitizma na nižim razinama i gubici izgubljene prilike zbog unaprijed, planski alociranog budžeta“ (Buble, 1996:27)

Postoji četiri vrste centara odgovornosti, a to su: troškovni centri, prihodni centri, profitni centri i investicijski centri koje su detaljnije objašnjeni u nastavku.

3.2.1. Troškovni centri odgovornosti

Troškovni centri odgovornosti imaju za zadatak planiranje i kontrolu troškova koji su izazvani na organizacijskoj razini. Troškovni centri odgovornosti su povezani s procesom proizvodnje te predstavljaju fazu temeljnog procesa, a područje odgovornosti koje pokrivaju su odgovornosti za troškove. Postoji još i „rashodni centri odgovornosti“, a oni se razlikuju od troškovnih po tome što se odnose na ostale organizacijske cjeline poslovnog sustava u kojem je potrebna kontrola izdataka, a ne samo na proces proizvodnje. Troškovni centri odgovornosti su uže organizacijske cjeline na razini kojih se procjenjuje odgovornost menadžmenta za budžetom predviđene troškove. Menadžeru treba osigurati kontrolu troškova i ocjenu opravdanosti nastanka tih istih troškova. Alokacija resursa i metode obračuna uvjetuju o kvaliteti informacija o troškovima na razini mjesta troška. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:309)

Glavni cilj troškovnog centra je proizvesti što veći broj outputa uz što niže troškove i realizirati sve planirane pothvate u okviru unaprijed zadanoga budžeta. Ovi centri odgovornosti ne ostvaraju nikakve prihode pa njihov računovodstveni sustav bilježi troškove, ali ne i zarađeni prihod. (Vinković Kravaica, Tomljenović:2013:230)

Metode i instrumenti koji se koriste su budžet troškova, obračun po standardnim troškovima i analiza odstupanja troškova. Budžet troškova predstavlja temeljni instrument koji se koristi u ovome centru. Menadžmentu se treba osigurati značajne informacije kako bi se mogla provesti kontrola odstupanja koja može nastati između nabavnih cijena, količine i kvalitete materijala, cijene i učinkovitosti utrošenog rada, odstupanja od varijabilnog i fiksnog dijela općih troškova i promjena troškova zbog promjene stupnja iskorištenja kapaciteta. Prilikom izrade budžeta i kasnijeg provođenja može doći do njegova prekoračenja zbog eksternih utjecaja koji nisu pravovaljano uzeti u obzir prilikom same izrade budžeta. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:310)

Fleksibilni budžet je serija budžeta koji se najčešće izrađuje za troškovne i profitne centre. Fleksibilni budžet se izrađuje prije razdoblja za koje se ono odnosi, a za razdoblja za koje je pripremljen fleksibilni budžet sastavlja se izvještaj o izvršenju. Izvještaj o izvršenju može sadržavati: ostvarene sate rada i ostvarene troškove, planirane troškove na temelju ostvarenih sati na temelju fleksibilnog budžeta i odstupanja koja mogu biti povoljna ili nepovoljna. Nepovoljno odstupanje je ostvareno ako ostvareni troškovi veći od planiranih troškova za ostvarenu količinu proizvoda. Povoljno odstupanje je kada su ostvareni troškovi manji od planiranih troškova prema fleksibilnog budžetu. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:319-321)

3.2.2. Prihodni centri odgovornosti

Prihodni centri odgovornosti su sva odjeljenja prodaje gdje je naglasak na kontroli prihoda u odnosu na budžet, a u ovaj centar pripada i odjeljenja koja pružaju potporu za uspješno ostvarenje ciljeva prodajnih odjeljenja, odnosno svi oni koji imaju direktan doticaj s tržištem. Naglasak je na upravljanju prihodima, a instrument koji ovaj centar koristi je analiza odstupanja od prihoda, a odstupanja mogu biti od prodajnih cijena i od ostvarenih prihoda prodaje te se pri toj analizi također, moraju osigurati relevantne informacije. Menadžmentu se trebaju osigurati informacije o ostvarenoj i predviđenoj visini i strukturi prihoda prodaje, temeljenih na ponuđenom asortimanu proizvoda i usluga. Menadžment prihodnih centara ima prava i odgovornosti koja se odnose samo na prihode na koje može utjecati. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:310-311)

3.2.3. Profitni centri odgovornosti

Profitni centri odgovornosti su dijelovi poslovnog sustava koji direktno utječu na ostvarenje rezultata razdoblja, odnosno osiguravaju uvjete za opstanak poslovnog sustava na tržištu. Menadžer ovog centra odgovornosti kao takav zadužen je za tržišnu valorizaciju učinaka, tj. za ostvarenje razine prihoda i primitaka koja će pokriti troškove proizvoda. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:312)

Profitni centar je segment poduzeća koji ostvaruje i prihode i troškove. Primjeri profitnih centara uključuju proizvodne linije, prodajna područja, maloprodaju te specifične prodajne odjele unutar maloprodaje. Uz sve nabrojano, pojedinačni prodavač se također može promatrati kao zasebni profitni centar unutar poslovne organizacije. Profitne centre procjenjuje se prema njihovoj profitabilnosti. (Vinković Kravaica, Tomljenović:2013:230)

Instrumenti i metode koje se koriste u ovom centru odgovornosti su rezultat razdoblja i odstupanja troškova, prihoda i parcijalnih rezultata. Ovaj centar odgovornosti ima odgovornost za parcijalni rezultat, a ono se u pravilu izražava u obliku „bruto profita“ ili kontribucijske marže, a što se odnosi na razliku poslovnih prihoda i varijabilnih, odnosno kontrolabilnih fiksnih troškova. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:312) Fleksibilni proračuni izrađuju se za troškovne centre, a oni se također izrađuju i za profitne centre odgovornosti. Fleksibilni proračuni ili mjesečne planske kalkulacije temelj su glavnom menadžmentu za ocjenu uspješnosti centra i menadžera. Mjesečni fleksibilni proračun izrađuje se na početku planskog razdoblja, dok se na kraju mjeseca sastavlja se izvještaj o izvršenju profitnog centra, tj. analiza odstupanja. Analizom odstupanja mogu se utvrditi

odstupanja koja se odnose na željene ili planirane prihode te odstupanja koja se odnose na troškove te se tada na temelju te analize može provesti kontrola i na razini profitnog centra i na razini cijelog poduzeća. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:322-325)

Profitni centri odgovornosti i provođenje internih kontrola radi sveukupnog nadzora poslovanja unutar poduzeće želi se postići povećanje profita i rast neto vrijednosti poduzeća, a što će rezultirati i postizanjem konkurentske prednosti na tržištu. Na tržištu se nastoji ostvariti novi položaj koji će kao takav biti bolji od dosadašnjeg, a nastoji se i unaprijediti rezultati poslovanja. Stoga se od profitnih centara očekuje da uz realizaciju roba ili usluga uz minimalne troškove postignu i prodaju koja će maksimalizirati profit. (Droždek, Buntak, Majić, 2013: 342-343)

3.2.4. Investicijski centri odgovornosti

Investicijski centri odgovornosti pokrivaju područje odgovornosti koji se odnosi na osiguranje interne profitabilnosti i rentabilnosti uloženog kapitala. Ono su dijelovi velikih poslovnih sustava kroz koje se realiziraju temeljni razvojni ciljevi sustava kao cjeline. Metode i instrumente koje se u ovom centru koriste su utvrđivanje ekonomske dodane vrijednosti, ocjena povrata uloženog kapitala (ROI) i neto dodane vrijednosti koje se odnose na vrijednost korištene imovine. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:313)

Investicijski centar predstavlja dio ukupne odgovornosti za uporabu angažiranog kapitala tj. investicijske osnove koja se realizira na segmentu poduzetništva u okviru aktivnosti određene organizacijske jedinice kojom upravlja odgovorna osoba. Menadžer investicijskoga centra dobiva na upravljanje dio ukupne imovine tvrtke, a upravo taj dio imovine promatra se kao posebna investicija u centar odgovornosti. (Vinković Kravaica, Tomljenović:2013:230)

Investicijski centar predstavlja specifičan način decentralizacije i realizacije poduzetničke funkcije u poduzeću, stoga on ima i šire ovlasti što se tiče donošenja odluka, a od menadžera investicijskog centra očekuje se povrat na uloženi kapital. Investicijski centar odgovornosti predstavlja suprotnost troškovnim centrima odgovornosti zbog izuzetno visoke autonomije te minimalne prisile od strane glavne uprave. (Belak, 1994:71)

3.3. Računovodstvo odgovornosti

Računovodstvo odgovornosti predstavlja dio cjelovitog računovodstvenog informacijskog sustava, a kojim se služe interni korisnici prilikom donošenja kratkoročnih poslovnih odluka. Ono pruža informacije o troškovima, prihodima i internim rezultatima te ih daju na raspolaganje menadžerima centara odgovornosti. Računovodstvo odgovornosti se razvilo u okviru tradicionalnog računovodstva kao rezultata potrebe osiguranja svih bitnih informacija kako bi se mogao provesti određeni stupanj kontrole internih radnih procesa. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:302)

Također, računovodstvo odgovornosti predstavlja sustav planiranja i vrednovanja ostvarenih rezultata poslovnih segmenata sa ciljem efikasnijega upravljanja kompanijom. U tom sustavu menadžeri preuzimaju odgovornost za ostvarivanje ciljanih financijskih rezultata poslovnih segmenata kojima upravljaju. Računovodstvo odgovornosti kao takvo može se stvoriti i za centralizirane organizacije, no ono se najčešće pojavljuje u decentraliziranim organizacijama. U okviru računovodstva odgovornosti, svaki segment koji je kontroliran, računovodstveno praćen i mjerjen za specifični skup aktivnosti može biti prepoznat kao centar odgovornosti. Organizacijske jedinice, primjenom računovodstva odgovornosti, pretvaraju se u centre odgovornosti kao što su troškovni centri, diskrecijski troškovni centri, profitni centri, prihodni centri ili investicijski centri. Zadaci računovodstva odgovornosti su: mjerenje rezultata svakog centra odgovornosti izborom odgovarajućih mjerila, uspoređivanje rezultata s planiranim ili očekivanim rezultatima i donošenje odluka na temelju odstupanja od postavljenih planova te stimuliranje menadžera na poželjna ponašanja. (Belak, 1994:62-66).

Uvođenjem računovodstva odgovornosti želi se veliki poslovni sustav rasčlaniti u centre odgovornosti kako bi se učinkovitije upravljalo rezultatima razdoblja. Informacije koje se pripremaju za pojedine centre odgovornosti su najčešće informacije koje se odnose na poslovne prihode i troškove. Stoga, informacije o poslovnim prihodima pripremaju se na onoj razini na kojoj treba kontrolirati ostvarene u odnosu na budžetirane prihode. Informacije o varijabilnim i kontrolabilnim fiksnim troškovima se pripremaju na onoj razini na koju treba kontrolirati ostvarene troškove u odnosu na budžetirane troškove. Najbitnije informacije su one za ocjenu rezultata profitnih centara odgovornosti te je potrebno pratiti prihode i troškove radi kontrole parcijalnih rezultata. Najsloženije informacije su one koje zahtijevaju investicijski centri odgovornosti te se ta razina centra odgovornosti ustrojava kao dio složenog poslovnog sustava s ciljem osiguranja kontrole uloženog kapitala, stjecanja i korištenja imovine. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:304)

4. Uloga i važnost transfernih cijena

Transferne cijene posljednjih godina sve više dobivaju na važnosti prilikom poslovanja poduzeća, pogotovo kada je riječ o međunarodnom poslovanju. Transferne cijene kao takve pružaju razni niz prednosti koji omogućuju poboljšanje poslovanja u brojnim aspektima te će njihova uloga i važnost transfernih cijena za poslovanje biti detaljnije objašnjeno u nastavku ovog završnog rada.

4.1. Pojam transfernih cijena

Prije svega, potrebno je definirati što su uopće transferne cijene. Transferne cijene su cijene po kojima jedna organizacijska jedinica tereti drugu za isporučene dijelove, proizvode ili usluge na kojima druga organizacijska jedinica nastavlja proizvodnju ili ih prodaje na eksternom tržištu. (Horngren C.T., Datar M.S., Foster G, 2003: 759) Upravo tako, transferne cijene se upotrebljavaju između poslovnih subjekata, odnosno multinacionalnih poduzeća. Takva poduzeća sastoje se od matice i podružnica, a gdje matice kontroliraju podružnice jer imaju više od 50% glasačkih prava. Podružnice mogu biti u državi u kojoj se nalazi i sama matica, ali mogu biti i izvan države. Stoga, kada se obavljaju određene transakcije između matice i podružnica koje su smještene u različitim zemljama javljaju se porezne implikacije transfernih cijena. (Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2014, url) Upravo tako, transferne cijene predstavljaju važan segment u svakom multinacionalnom i decentraliziranom poduzeću jer poduzeća sama definiraju kakve će biti cijene određenih transakcija. Prilikom određivanja tih cijena, one kao takve često ne odgovaraju tržišnim cijenama kako bi poduzeća imala određenu korist, najčešća se ta korist odnosi na financijsko prikazivanje kolika je nastala dobit, odnosno profitabilnost poduzeća zbog određenih poreznih i računovodstvenih prednosti koje ono donosi.

Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj je međunarodna ekonomska organizacija koja Hrvatska nije član, međutim, potrebno je primjenjivati Smjernice OECD-a radi osiguravanja odgovarajuće porezne osnovice unutar svakog poreznog djelokruga i sprječavanja dvostrukog oporezivanja. OECD je stoga sastavio smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave koje su prihvaćene kao relevantan način reguliranja transfernih cijena na međunarodnoj razini. Većina zemalja ugrađuje te smjernice u svoje nacionalne zakonske propise kako bi se na međunarodnoj razini postavio jedinstven tretman transfernih cijena. (Perčević, 2015:628)

Politika transfernih cijena najviše utječe na visinu poreza na dobit, poreza na dodanu vrijednost i zbog toga, porezne uprave donose propise prema kojima će porezni obveznici formirati i dokumentirati svoju politiku transfernih cijena. (Tucaković, 2010: 1) Upravo tako, to su jedni od razloga zašto sve više poduzeća primjenjuju transferne cijene, no ono nisu i jedini razlozi, stoga će u sljedećem poglavlju detaljnije biti objašnjena svrha transfernih cijena.

4.2. Svrha transfernih cijena

„Transferne cijene mogu djelovati kao instrument transferiranja dobiti između povezanih društava, pri čemu se javlja disproporcija između ekonomske aktivnosti koju pojedina povezana društva provode te njezinih financijsko računovodstvenih učinaka i oporezivanja.“ (Perčević, 2015:630) Stoga, može se zaključiti da poduzeća koja primjenjuju transferne cijene izravno utječu na oporezivanje koje se odvija tijekom poslovne godine i stoga izravno utječu i na profitabilnost samog poduzeća.

Porezni sustavi i tretmani oporezivanja nisu isti u svakoj državi stoga je problem transfernih cijena izrazito izražen kod međunarodnih poduzeća jer je prisutan različiti način oporezivanja dobiti. Upravo svrha transfernih cijena kod multinacionalnih poduzeća je da se transakcijama omogućuje transfer dobiti iz zemlje s visokom stopom poreznog opterećenja u zemlju sa nižom stopom poreznog opterećenja, upravo kako bi dobit poduzeća tada bila veća. Transfernim cijenama nastoji se minimizirati dobit onog poduzeća koji posluje u zemlji u kojoj su prisutni nepovoljniji porezni uvjeti, a maksimizirati dobit poduzeća koji posluje u povoljnijim poreznim uvjetima, što ukončanici dovodi do toga da se postiže veća konsolidirana dobit poduzeća te niži porez na dobit, odnosno porezno opterećenje tih poduzeća. (Perčević, 2015: 630)

Zbog tog razloga, cilj UN-a i OECD-a je definirati metodologiju određivanja transfernih cijena na međunarodnoj razini kako bi se spriječile bilo kakve porezne manipulacije i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. (Perčević, 2015: 629) Međunarodna poduzeća sklona su iskorištavanju bilo kakvih prilika na zakonit način kada je riječ o porezima, a stvaranje jednake metodologije u određivanju transfernih cijena omogućilo bi jednake prilike svim poduzećima u poslovanju.

Međutim, minimizacija poreznih obveza nije jedini razlog primjene transfernih cijena. Primjenom transfernih cijena može osigurati bolja konkurentna pozicija na određenom tržištu, potaknuti razvoj određenog proizvoda te minimizirati rizik promjene valutnog tečaja. (Garrison, R. H., Noreen, E. V., 2000: 587) Transferne cijene omogućuju na temelju iskorištavanja prihvatljivijih

poreznih opterećenja u drugoj državi da financijska sredstva tada ulažu u druga područja kao što je razvoj novih ili poboljšanje postojećih proizvoda što dovodi do boljeg i većeg asortimana postojećih proizvoda te tako nastoje poboljšati svoju trenutnu poziciju na tržištu u odnosu na konkurente. Poduzeća su u svakodnevnoj borbi s konkurentima te im transferne cijene omogućuju određenu prednost ka još boljem razvitku poduzeća.

Može se zaključiti da primjena transfernih cijena poduzeća ostvaraju određene ciljeve, a ti ciljevi su prije svega izravna maksimalizacija profita i minimalizacija poreznih obveza, tj. iskorištavanje povoljnijih poreznih uvjeta u drugim državama. Također, osiguravanje bolje konkurentske pozicije što dovodi do boljeg tržišnog položaja i povećavanju tržišnih udjela.

4.3. Djelovanje transfernih cijena unutar grupe na međunarodnoj razini

Smjernicama OECD-a definirane su metode određivanja transfernih cijena radi primjene načela neovisnosti za određivanje transfernih cijena u transakcijama između međunarodno povezanih društva. Primjenom tih metoda nacionalne porezne uprave utvrđuju je li je transferna cijena u transakcijama između međunarodno povezanih društava odraz načela neovisnosti. Povezana društva na međunarodnoj razini su u mogućnosti međusobnim transakcijama i transfernim cijenama transferirati dobit u povezano društvo koje djeluje u zemlji s najmanjim poreznim opterećenjima upravo tako minimizirajući konsolidiranu poreznu obvezu, a metodama OECD-a nastoji se eliminirati ta manipulativna ponašanja od strane društva. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:393) Detaljnije o tim metodama i njihovoj podjeli biti će u nastavku završnog rada, pod poglavljem 5. Metodologija određivanja transfernih cijena prema smjernicama OECD-a.

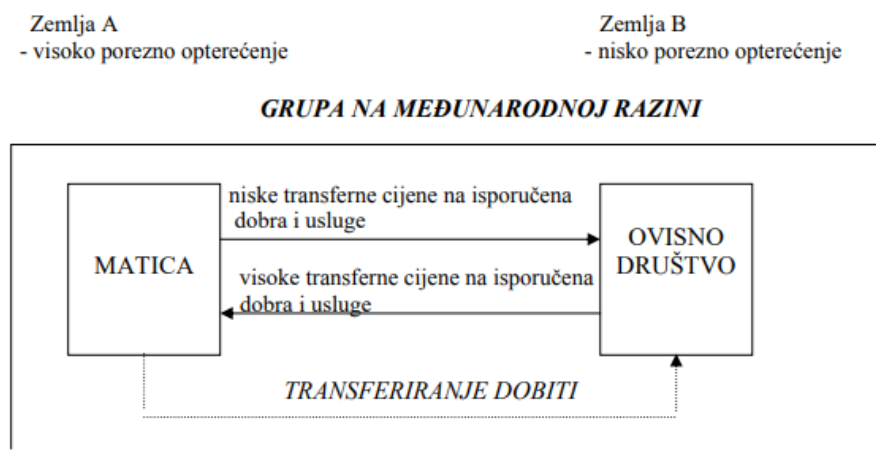
Provedeno je istraživanje i analiza regulative o transfernim cijenama po pojedinim zemljama članicama OECD-a kako bi se utvrdilo u kojoj mjeri se razlikuju pravila i zahtjevi za dokumentacijom o transfernim cijenama u pojedinim zemljama. Na temelju tog istraživanja doneseni su ovi zaključci kako je dokumentacija o transfernim cijenama usmjerena na nacionalnu razinu te se zahtjevi za dokumentacijom o transfernim cijenama znatno razlikuju između pojedinih zemalja. Kontrolirana transakcija uobičajeno se promatra jednostrano s nacionalnoga stajališta, odnosno promatraju se domaći porezni obveznik i učinci kontrolirane transakcije u njegovim financijskim izvještajima. Dokumentacija ne uključuje uvijek u razmatranje razumijevanje globalnog poslovanja, odnosno ne razmatra se uvijek cjelokupno poslovanje multinacionalne

kompanije, nego se fokusira isključivo na kontrolirane transakcije lokalnoga povezanog društva. Također, postoje značajne razlike u prirodi i detaljnosti zahtjeva za dokumentacijom o transfernim cijenama u pojedinim zemljama.

Ovakve razlike vezane uz dokumentaciju o transfernim cijenama, multinacionalnim kompanijama znatno kompliciraju proces izrade dokumentacije jer se moraju prilagođavati pravilima i zahtjevima pojedinih zemalja, stoga je nužan jedinstveni porezni tretman transfernih cijena na međunarodnoj razini koji je dan kroz OECD-ove smjernice o transfernim cijenama. (Perčević, 2015: 632-633)

Povezana društva na međunarodnoj razini zaračunavaju niske transferne cijene na isporuke svojih dobara i usluga članovima koji djeluju u povoljnijim poreznim uvjetima, a ti članovi zaračunavaju visoke transferne cijene članovima koji posluju u nepovoljnijim poreznim uvjetima. Na taj način postiže se niža dobit članovima s višim poreznim opterećenjem, a veća dobit članovima u nižim poreznim opterećenjima što u konačnici rezultira nižim poreznim obvezama na razini grupe. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:391-392)

Slika 2 Manipulativna primjena transfernih cijena na razini međunarodne grupe



Izvor: Gulin, D., Perčević H., Peršić M., 2011., Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovodđa i financijskih djelatnika, Zagreb: 392 str.

Međutim, poslovanjem na međunarodnoj razini djelovanjem transfernih cijena se isključivo ne provodi zbog minimizacija poreznih obaveza nego i ostvarivanje drugih ekonomskih ciljeva, kao što je bolja konkurentna pozicija na određenom tržištu, poticanje razvoja određenog subjekta,

minimizacija rizika promjene valutnog tečaja i slično. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:392) Zaključno je da društva na međunarodnoj razini posluju u različitim poreznim sustavima te tako mogu upotpunosti iskorištavati sve prednosti i nedostatke određenih poreznih sustava. Najčešće je riječ o prelijevanju dobiti u društva koja posluju u povoljnijim poreznim uvjetima kako bi bila manja porezna obveza te se upravo tako nastoji maksimizirati konsolidirana dobit.

4.4. Prethodni sporazum o transfernim cijenama

Prethodni sporazum o transfernim cijenama je sporazum koji se donosi prije nego što su transakcije započele između grupe trgovačkih društava ili povezanih društava kao poreznog obveznika i poreznog tijela, o kriterijima kojima će se primjenjivati pravila o transfernim cijenama, posebno na transakcije unutar grupe trgovačkih društava kao poreznog obveznika. (Kovačević, 2018: 461)

Sporazum se može sklopiti na razdoblje od 5 godina i to kao jednostrani Sporazum između poreznog obveznika i Porezne uprave ili dvostrani ili mnogostrani Sporazum između poreznog obveznika i Porezne uprave te povezanih osoba poreznog obveznika i poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti. (Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog Sporazuma o transfernim cijenama, 2017: čl. 1)

Cilj sklapanja Sporazuma je rješavanje pitanja transfernih cijena na partnerskoj osnovi, a Sporazum se temelji na određenim načelima, među kojima je uzajamno povjerenje poreznog obveznika i Porezne uprave, međusobno razumijevanje, postupanje u dobroj vjeri te transparentnost i spremnost poreznog obveznika za pružanje svih bitnih informacija. (Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog Sporazuma o transfernim cijenama, 2017: čl. 2)

Postupak sklapanja ovog Sporazuma obuhvaća nekoliko faza, a to su: prije svega podnošenje same inicijative za sklapanje Sporazuma kojeg podnosi porezni obveznik na način da pošalje na adresu nadležne Porezne uprave pisanu izjavu o namjeri sklapanja Sporazuma. Na temelju podnesene izjave, ako se ona odobri utvrditi će se prethodni razdогоvr u kojem je svrha razmjena mišljenja i dobivanje svih potrebnih informacija o svrsi i cilju sklapanja Sporazuma, izboru odgovarajuće metodologije za utvrđivanje transfernih cijena, opseg potrebne dokumentacije, utvrđivanje svih činjenica vezanih uz predmetne transakcije i slično. Zatim, ako je Porezna uprava pozitivno ocijenila inicijativu za sklapanje prethodnog Sporazuma te uz to provjerila sve pretpostavke i

činjenice dolazi do podnošenja izjave o namjeri sklapanja Sporazuma. Ova izjava sastoji se od podataka o predmetnim transakcijama i poreznom obvezniku (ime i prezime poreznog obveznika, podatci o vrsti Sporazuma, opis transakcija koje će biti predmet Sporazuma, opće informacije o transakcijama s povezanim osobama itd.) Porezna uprava nakon zaprimanja ove izjave odlučuje o prihvaćanju ili odbijanju sklapanja prethodnog Sporazuma. Nakon sklopljenog Sporazuma Porezna uprava se obvezuje da tijekom trajanja Sporazuma, neće zahtijevati usklađivanje transfernih cijena tako dugo dok porezni obveznik poštuje uvjete iz Sporazuma. (Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog Sporazuma o transfernim cijenama, 2017: čl. 4-11)

Troškove postupka sklapanja sporazuma u cijelosti snosi podnositelj izjave o namjeri sklapanja sporazuma, a troškovi postupka sklapanja Sporazuma različiti su s obzirom na to radi li se o jednostranom, dvostranom ili mnogostranom sporazumu ti se troškovi kreću od 15.000,00 kuna do 100.000,00 kn., a uplaćeni troškovi prihod su poreznog tijela. Prema podacima hrvatskih poreznih tijela do veljače 2018. godine nije zaključen niti jedan Sporazum o transfernim cijenama. (Kovačević, 2018: 473)

5. Metode utvrđivanja transfernih cijena

Poduzeća žele ostvariti različite ciljeve koje su unaprijed postavili, a prilikom toga primjenjuju se i različite metode određivanja transfernih cijena s obzirom na to kojoj organizacijskoj razini se ti ciljevi žele realizirati i ostvariti. Postoji nekoliko metoda utvrđivanja transfernih cijena, međutim, u računovodstvenoj praksi najčešće se primjenjuju tri metode koje će u daljnjem tekstu biti detaljnije objašnjene.

Bez obzira koja se metoda koristila pri određivanju transfernih cijena treba poštovati određena pravila. Ta pravila su da maksimalna transferna cijena ne bi smjela biti viša od najniže tržišne cijene po kojoj kupovni subjekt može nabaviti proizvode/usluge koje su predmet transfera od eksternih dobavljača te minimalna transferna cijena ne bi smjela biti niža od ukupnih varijabilnih troškova proizvodnje prodajnog subjekta uvećanih za oportunitetni trošak. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:368) Gledano s aspekta subjekta kao cjeline, transferne cijene kao takve ne utječu na visinu ostvarene dobiti unutar određenog računovodstvenog razdoblja, ali kada se promatra s aspekta menadžera koji vodi pojedine centre odgovornosti, transferne cijene direktno utječu na dobit tog određenog centra odgovornosti. Upravo zato prilikom određivanja transfernih cijena mora se voditi računa da to određivanje bude što je više moguće objektivno i transparentno kako nebi došlo do konflikata između menadžera organizacijskih dijelova. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:370)

5.1. Tržišna metoda

Tržišna metoda upotrebljava se kada su određeni uvjeti zadovoljeni. Pod tim uvjetima smatra se da postoji perfektno tržište proizvoda ili usluga koji se isporučuje drugim odjelima/ subjektima pri čemu nema individualnog utjecaja prodavača ili kupaca na cijene proizvoda ili usluga. Također, međuovisnost odjela jednog subjekta ili međuovisnost članica holdinga je minimalna te nema dodatnih troškova ili koristi kompaniji kao cjelini od kupovine ili prodaje proizvoda/usluga bilo na vanjskom tržištu ili se radilo o kupnji ili prodaji koja se odvija unutar kompanije, odnosno ne pravi se razlika između interne i eksterne prodaje. Ova metoda temelji se na tržišnoj cijeni proizvoda i usluga, a problem nastaje kod određivanja „prave“ tržišne cijene te se ova metoda kao takva neprimjenjuje u uvjetima tržišnih poremećaja. (Horngren C.T., Datar M.S., Foster G, 2003: 759)

Tržišna metoda kao takva smatra se najprikladnijom metodom određivanja transfernih cijena, pogotovo kada su ispunjeni gore navedeni uvjeti, a najviše zbog svoje objektivnosti te pružanju ekonomskih poticaja menadžmentu na različitim razinama. Prednosti kod ove metode su to što tržišna cijena predstavlja optimalnu transfernu cijenu koja djeluju u pravcu optimizacije postavljenih financijskih ciljeva subjekta kao cjeline isključivo onda kada prodajni segment djeluje na razini kapaciteta, odnosno kada može prodati svu količinu proizvoda na eksternom tržištu po tekućoj tržišnoj cijeni. Uz to ono što ova metoda omogućuje je i visok stupanj objektivnosti u ocjeni efikasnosti menadžmenta pojedinih centara odgovornosti. (Hirsch, Louderback, 1986:754) Uz navedene prednosti ove metode, postoje i nedostaci, a to su: nepostojanje eksternog tržišta za proizvod, tržišna cijena ne mora biti prigodna cijena za evidentiranje internog transfera (kod interne prodaje su niži troškovi pakiranja, reklame i isporuke zbog čega bi transferna cijena trebala biti niža od tržišne), zatim problemi nastaju kada je eksterno tržište u depresiji zbog privremene redukcije u potražnji za proizvodom te pitanje utvrđivanja „prave“ tržišne cijene. (Barfield, Raiborn, Dalton, 1991:690)

5.2. Troškovna metoda

Druga metoda koja se može koristiti je troškovna metoda. Upravo kao što sam naziv govori riječ je o troškovima, a ona se može odnositi na ukupne troškove, varijabilne troškove te na temelju ukupnih ili varijabilnih troškova, a gdje se dodaje još i marža. Ova metoda koristi se kada tržišne cijene nisu raspoložive ili nisu odgovarajuće interesima onih koji formiraju transferne cijene te ako je preskupo doći do transfernih cijena. Također, koristi se kada proizvodi koji se mogu nabaviti uz raspoložive tržišne cijene ne odgovaraju daljnjoj fazi (odjelu) zbog dobavljača ili kvalitete. (Horngren C.T., Datar M.S., Foster G, 2003: 759)

Transferne cijene se mogu definirati na temelju ukupnih troškova proizvodnje proizvoda/ usluga ili na temelju svih ukupnih troškova nastalih u prodajnom segmentu. Kada se prilikom određivanja transferne cijene koriste ukupni troškovi proizvodnje tada se ubrajaju troškovi direktnog materijala, trošak direktnog rada te fiksni i varijabilni troškovi proizvodnje. No, prilikom korištenja ukupnih troškova prodajnog segmenta ono uključuje sve troškove kao i kod ukupnih troškova proizvodnje, međutim, ubrajaju se i neproizvodni troškovi, a to su troškovi prodaje i troškovi administracije. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:374-376)

Prilikom određivanja transfernih cijena uz ukupne troškove proizvodnje proizvoda/usluga može se koristiti i varijabilni troškovi, a ishodište je na temelju varijabilnoj metodi vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda te se transferne cijene određuju u visini jediničnog varijabilnog troška. Kod primjene varijabilnih troškova za određivanje transfernih cijena postoje dvije mogućnosti, a to su: određivanje transfernih cijena na temelju jediničnog varijabilnog troška proizvodnje, a ono pokriva trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada te varijabilne opće troškove proizvodnje. Druga mogućnost je određivanje transferne cijene na temelju ukupnog jediničnog varijabilnog troška u kojoj se ubrajaju sve prethodno navedeni troškovi te uključuje još i varijabilne troškove prodaje. (Barfield, Raiborn, Dalton, 1991:687)

Pri korištenju varijabilnih troškova za određivanje transferne cijene ne uključuju se fiksni troškovi pa stoga menadžment prodajnog segmenta će preferirati eksternu prodaju proizvoda po tržišnoj cijeni koja će pokriti troškove, a menadžment kao takav se ne oslanja na internu prodaju svojih proizvoda/usluga. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:378)

Transferne cijene također mogu se odrediti i na temelju ukupnih ili varijabilnih troškova uvećanih za maržu ili zaradu, a ono se temelji na prethodno opisanim dvijema metodama. Pri korištenju ove metode postoje više mogućnosti za određivanje transfernih cijena, a to su: transferne cijene na temelju jediničnog varijabilnog troška proizvodnje uvećanog za maržu, transferne cijene na temelju jediničnog varijabilnog troška uvećanog za određenu maržu te na temelju ukupnog jediničnog troška proizvodnje uvećanog za maržu te na temelju ukupnog jediničnog troška uvećanog za maržu. Ova metoda kojom se upotrebljava marža nastoji nadomjestiti nedostatke koje pružaju prethodne dvije metode jer određivanje transferne cijene na temelju varijabilnog troška proizvodnje iznos marže nastoji pokriti ostale neproizvodne varijabilne i fiksne troškove, a kod ukupnog varijabilnog troška, iznos marže nastoji djelomično pokriti fiksne troškove. Kod određivanja na temelju jediničnog troška proizvodnje, marža nastoji parcijalno pokrivanje neproizvodnih troškova, a na temelju ukupnog troška, iznos marže predstavlja izravnu dobit prodajnog segmenta. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:374-379)

Troškovna metoda je najjednostavnija i najjeftinija, a vrlo često primjenjuje se u praksi. Razlog česte primjene leži u tome što sve bitne informacije o troškovima su vrlo lako dostupne u računovodstvenim evidencijama subjekata pa nisu potrebno dodatno vrijeme i naponi za pronalazak svih informacija koje su bitne za definiranje transfernih cijena. Ova metoda ima i nedostatke, a ono je da prilikom određivanja transfernih cijena ovom metodom ono se može

odrediti na neprihvatljivoj razini, što može dovesti do nepovoljnih poslovnih odluka što ukonačnici može rezultirati smanjenjem profitabilnosti poduzeća. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:374)

5.3. Pregovaračka metoda

Treća metoda je pregovaračka ili kompromisna metoda, a temelji se na pregovaranju kupovnog i prodajnog segmenta. Ova metoda najprikladnija je za decentrilizirana poduzeća, a gdje odjeli između sebe pregovaraju o prodaji/ nabavi, a upravo ti odjeli ili članovi holdiga raspolažu informacijama o tržišnim cijenama proizvoda kao i o njihovim troškovima. Ova metoda primjenjuje se kada je visoka autonomija odjela decentriliziranog subjekta, kada su tržišne cijene promjenjive i kada je visoka motivacija za povećanjem operivne dobiti odjela ili članova holdinga. Sudionici koji određuju transferne cijene moraju imati određenu razinu sposobnosti i pregovaračku snagu, a prilikom takvih situacija može doći do eliminiranja ili produbljanja konflikata između segmenata. (Horngren C.T.,Datar M.S., Foster G, 2003: 759)

Pregovarački određena transferna cijena je unutarkompanijska cijena, odnosno određena kroz pregovaranje između prodajnog i kupovnog segmenta. Transferna cijena mora biti viša od varijabilnih troškova prodajnog segmenta, a niža od tržišne cijene kupovnog segmenta. (Barfield, Raiborn, Dalton,1991:690)

Pregovaračka metoda je najučinkovitija metoda jer transferna cijena postavljena je od strane sudionika procesa interne prodaje proizvoda i usluga, međutim, problem predstavlja proces pregovaranja. Pregovarački proces predstavlja vrlo veliku važnost subjektu kao cjelini jer njime se mogu ukloniti konflikti menadžera pojedinih jedinica, međutim mogu se i produbiti. U procesu pregovaranja vrlo je bitna snaga koju menadžer organizacijskih jedinica posjeduje, a ona ovisi o pregovaračkim sposobnostima i znanjima. Oni koji imaju veću pregovaračku moć uvjetuju određivanju transferne cijene. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:380)

5.4. Primjer utjecaja transfernih cijena na osnovicu poreza na dobit

Transfernim cijenama omogućuje se izravno mijenjanje osnovice poreza na dobit, a to će se i prikazati na sljedećem primjeru. Na međunarodnoj razini postoji matica M u kojoj je stopa poreza na dobit 50% i ovisno društvo P koji posluje u zemlji u kojoj je stopa poreza na dobit 20%. Upravo tako odrediti se mora transferna cijena računovodstvenom metodom kojom će ona biti najviša jer ovisno društvo ima nižu stopu poreza na dobit što će rezultirati nižom konsolidiranom obvezom poreza na dobit i tako ukonačnici višom konsolidiranom dobiti. Budući da se optimalna transferna cijena kreće u rasponu od varijabilnog troška do tržišne cijene, u ovom slučaju optimalna transferna cijena je ona određena u visini tržišne cijene. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:396)

Sljedeći primjer prikazuje transferne cijene koje su određene u visini varijabilnog troška, odnosno korištenjem troškovne metode i drugi primjer korištenja tržišne metode.

Tablica 1: Primjena transfernih cijena na međunarodnoj razini- troškovna metoda

Radne bilješke za konsolidaciju						
Matica M		Ovisno društvo P		Eliminacije		Konsolidirano
Stavke	Iznos	Stavke	Iznos	D	P	Iznos
Kapacitet	10.000 kom	Kapacitet	10.000 kg			-
Prihod (50 x 10.000)	500.000	Prihod – eksterna prodaja (20 x 8.000) - interna prodaja (10 x 2.000) Ukupni prihod	160.000 20.000 180.000	20.000		660.000
Trošak dir. materijala - eksterna nabava (20 x 3.000) - interna nabava (10 x 2.000) Ukupni trošak dir. materijala	60.000 20.000 80.000				20.000	60.000
Varijab. troškovi (10 x 10.000)	100.000	Varijab. troškovi (10 x 10.000)	100.000			200.000
Fiksni troškovi	50.000	Fiksni troškovi	30.000			80.000
Dobit	270.000	Dobit	50.000	30.000	30.000	320.000
Stopa poreza na dobit	50%	Stopa poreza na dobit	20%			-
Porez na dobit	135.000	Porez na dobit	10.000			145.000
Neto dobit	135.000	Neto dobit	40.000			175.000

Izvor: Gulin, D., Perčević H., Peršić M., 2011., Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovodđa i financijskih djelatnika, Zagreb: 397 str.

Tablica 2: Primjena transfernih cijena na međunarodnoj razini- tržišna metoda

Radne bilješke za konsolidaciju						
Matica M		Ovisno društvo P		Eliminacije		Konsolidirano
Stavke	Iznos	Stavke	Iznos	D	P	Iznos
Kapacitet	10.000 kom	Kapacitet	10.000 kg			-
Prihod (50 x 10.000)	500.000	Prihod – eksterna prodaja (20 x 8.000) - interna prodaja (20 x 2.000) Ukupni prihod	160.000 40.000 200.000	40.000		660.000
Trošak dir. materijala - eksterna nabava (20 x 3.000) - interna nabava (20 x 2.000) Ukupni trošak dir. materijala	60.000 40.000 100.000				40.000	60.000
Varijab. troškovi (10 x 10.000)	100.000	Varijab. troškovi (10 x 10.000)	100.000			200.000
Fiksni troškovi	50.000	Fiksni troškovi	30.000			80.000
Dobit	250.000	Dobit	70.000	30.000	30.000	320.000
Stopa poreza na dobit	50%	Stopa poreza na dobit	20%			-
Porez na dobit	125.000	Porez na dobit	14.000			139.000
Neto dobit	125.000	Neto dobit	56.000			181.000

Izvor: Gulin, D., Perčević H., Peršić M., 2011., Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovodđa i financijskih djelatnika, Zagreb: 398 str.

Upravo ova dva primjera na temelju korištenja troškovne i tržišne metode ukazuju kako je ukupna konsolidirana neto dobit veća kada je transferna cijena određena u visini tržišne cijene, odnosno korištenje tržišne metode. U tom primjeru neto dobit iznosi sveukupno 181.000,00 kn, dok korištenjem troškovne metode ono iznosi 175.000,00 kn. Razlog tome je što ovisno društvo ima nižu stopu poreza na dobit, transferna cijena u visini tržišne cijene povećava tako dobit ovisnog društva te se time smanjuje dobit matice što ukonačnici dovodi do manjeg poreza na dobit na konsolidiranoj razini. Zato što ovisno društvo posluje u zemlji s nižom porezom na dobit nego matica morala se odrediti najviša transferna cijena, međutim, da je porez na dobit niži u zemlji u kojoj posluje matica tada bi se morala odrediti najniža moguća transferna cijena za količinu proizvoda koju ovisno društvo prodaje matici, odnosno dobit ovisnog društva prelijevala bi se u maticu radi manje porezne obaveze. (Gulin, Perčević, Peršić, 2011:398)

6. Metodologija određivanja transfernih cijena prema smjernicama OECD-a

Smjernice OECD-a za određivanje transfernih cijena objavljene su 1995. godine koje države članice, a i ostale države kao što je Hrvatska donijela u svoje zakonske propise. Upravo su te smjernice najznačajniji i najprihvaćeniji model za određivanje i kontrolu transfernih cijena. Smjernice OECD-a koriste se jer primjenjuju načelo neovisnosti prema kojem transferne cijene moraju biti formirane po tržišnim cijenama kojima bi se konkretna transakcija u istim uvjetima obavila između nepovezanih društava. (Perčević, 2015: 631) Smjernice OECD-a primjenom načela neovisnosti definiraju pet modela za njihovo određivanje koje se dijele u tradicionalne transakcijske metode i metode transakcijske dobiti.

6.1. Tradicionalne transakcijske metode

Tradicionalne transakcijske metode temelje se na analizi i usporedbi cijena u kontroliranoj transakciji koju provode povezana društva s cijenama u usporedivoj transakciji koju provode nepovezana društva. (OECD, 2005., str II-3)

6.1.1. Metoda usporedivih nekontroliranih cijena

„Metoda usporedivih nekontroliranih cijena po kojoj se cijene za prodane proizvode, robu ili usluge u kontroliranim poslovima uspoređuju s onima u nekontroliranim poslovima i usporedivim okolnostima“ (Zakon o porezu na dobit 2018: čl. 13, url). Kontrolirani poslovi podrazumijeva poslove koji se odvijaju između dva povezana društva (matična i podružnica), dok su nekontrolirani poslovi oni poslovi koji se odvijaju između društva koja su neovisna.

OECD (2005) određuje da prilikom usporedbe treba biti zadovoljen jedan od dva sljedeća uvjeta: 1. niti jedna od razlika (ukoliko ih ima) između transakcija ili između društava koja realiziraju te transakcije ne može bitno utjecati na cijenu na otvorenom tržištu; 2. može se napraviti razumno točno usklađenje kako bi se uklonili bitni utjecaji takvih razlika.

Ovom metodom može se koristiti interna usporedba u kojoj se uspoređuju izvozne tj. uvozne cijene koje porezni obveznik zaračunava, tj. plaća nepovezanim osobama. Upravo tako hrvatski proizvođač X obavlja transfer skrivene dobiti u inozemstvo poduzeću kćeri u Srbiji gdje prodaje

određeni proizvod za 20 kuna, a u Hrvatskoj taj isti proizvod prodaje za 30 kuna jer je stopa poreza na dobit niža u Srbiji. Tada, porezni obveznik dokazuje da primjenom niže cijene proizvoda u Srbiji ne dolazi do skrivenog transfera dobiti, već je navedena cijena usporediva i opravdana. Cijena je opravdana jer postoje određeni čimbenici kao što su: carina i ostala uvozna davanja koja dodatno troškovno opterećuju proizvod, razdoblje prodaje (u Hrvatskoj se prodaje u sezoni, dok se u Srbiji prodaje izvansezone), obrtaj prodaje, odnosno proizvod se na tržištu u Srbiji prodaje bolje i brže obrće. (Anonymous, 2009., url)

6.1.2. Metoda trgovačkih cijena

„Metoda trgovačkih cijena po kojoj se utvrđuje cijena po kojoj se roba nabavljena od povezanih osoba prodaje nepovezanim osobama. Tako utvrđena cijena umanjuje se za odgovarajuću bruto trgovačku maržu koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima. Dobiveni ostatak je cijena po kojoj je roba mogla biti nabavljena od nepovezanih osoba.“ (Zakon o porezu na dobit 2018: čl. 13, url).

Primjenom ove metode za potvrdu usporedivosti kontrolirane i nekontrolirane transakcije također treba biti ispunjen jedan od dva uvjeta: „ 1. niti jedna razlika između transakcija koje se uspoređuju ili između društava koja obavljaju te transakcije, ne može značajno utjecati na trgovačku maržu na slobodnom tržištu; ili 2. prilično točnim usklađenjem mogu se eliminirati značajni utjecaji takvih razlika“ (OECD, 2005: II-7).

Poduzeće XY bavi se distribucijom voćnih sokova te dio sokova nabavlja od hrvatskog proizvođača za 3,5 kn/l, a prodaje ga po 5 kn/l te je u ovom slučaju bruto marža 30%. Također, dio sokova nabavlja iz Slovačke po cijeni od 5 kn/l i prodaje ih za 6 kn/l te je u ovom slučaju bruto marža 16,6%. Poduzeće XY i poduzeće iz Slovačke su povezana poduzeća te prema izračunu poreznog tijela, uvozna cijena ne bi smjela biti veća od 4,2 kn/l, do koje je došlo tako što je bruto maržu od 30% primjenilo na prodajnu cijenu od 6 kn. Razlika od 0,8 kn/l množi se s uvezenim količinama i za taj iznos uvećava se osnovica poreza na dobit poduzeća XY. Poduzeće XY dužno je pribaviti svu potrebnu dokumentaciju u ovome slučaju kako bi dokazao da je prodajna cijena određena u toj visini zbog tržišnih uvjeta u Slovačkoj, a ne zbog ostvarivanja ekstraprofita. Upravo zbog tržišnih uvjeta koji su u Slovačkoj te potražnje na tržištu cijena ne može biti veća od 6 kn/l kako bi se ostvarila bruto marža od 30%, odnosno ne mogu se sniziti uvozne cijene soka niti može povećati prodajna cijena. (Anonymous, 2009., url) Trgovačku maržu najlakše je odrediti kada

preprodavač bitno ne dodaje vrijednosti proizvoda, a osobito je teško odrediti trgovačku maržu pri transferu nematerijalne imovine budući da takvu vrstu imovine nije jednostavno mjeriti.

6.1.3. Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove

Treća i zadnja tradicionalna transakcijska metoda je metoda dodavanja bruto dobiti na troškove. Kod ove metode potrebno je prvo utvrditi troškove proizvoda, poluproizvoda ili usluga koje je imala osoba koja je te iste proizvode/ usluge prodala drugoj povezanoj osobi. Na već utvrđene troškove potrebno je dodati bruto dobit koja se može postići na tržištu, a dobiveni iznos predstavlja transfernu cijenu po kojoj su proizvodi, poluproizvodi ili usluge mogle biti nabavljene od nepovezanih osoba. (Zakon o porezu na dobit 2018: čl. 13, url).

Primjer bi bio kada postoje četiri proizvođača u Hrvatskoj koje proizvode isti proizvod te je nadzorom Poreznog tijela utvrđeno da jedan od proizvođača na troškove proizvodnje za proizvode koje prodaje u Hrvatskoj dodaje maržu od 30%, a za proizvode koje izvozi na inozemno tržište prodaje s gubitkom. Ostala poduzeća na ukupne direktne troškove proizvodnje dodaju 35% dobiti. U ovom slučaju razlozi drugačijeg postotka dodavanja dobiti mogu biti razni, a polazi se od troškova proizvoda. Razlog je taj jer proizvođači mogu imati različite cijene nabavnih proizvoda od dobavljača, troškovi rada mogu biti različiti jer svi proizvođači ne posluju u istoj regiji te režijski troškovi proizvodnje mogu varirati. Razlog niže cijene proizvoda koja se prodaju na inozemnom tržištu mogu biti jer se proizvođač želi riješiti zaliha ili želi osvojiti tržište pa prvo kreće sa nešto nižom cijenom i slično. (Anonymous, 2009., url)

6.2. Metode transakcijske dobiti

Druga metoda je metoda transakcijske dobiti kojom se ne uspoređuju cijene iz kontrolirane i usporedive transakcije, nego se uspoređuje dobit koja se ostvaruje iz kontrolirane transakcije koju provode povezana društva s dobiti iz usporedive transakcije koju provode nepovezana društva. (Perčević, 2015: 637)

6.2.1. Metoda podjele dobiti

Metoda podjele dobiti je metoda kojom se eliminira učinak posebnih uvjeta na dobit u poslovima između povezanih osoba. Eliminacija se provodi utvrđivanjem podjele dobiti koju bi nepovezane osobe očekivale sudjelovanjem u jednom ili više poslova. Prvo se utvrđuje podjela dobiti između povezanih osoba u jednom ili više poslova, a nakon toga utvrđuje se podjela dobiti između nepovezanih osoba te se utvrđeni udjeli u dobiti raspoređuju na povezane osobe. (Zakon o porezu na dobit 2018: čl. 13, url)

Smjernice OECD-a (2005) navode kako treba pažljivo koristiti ove metode budući da one mogu rezultirati pretjeranim oporezivanjem društava isključivo zbog činjenice jer su društva koja ostvaruju ispodprosječnu ili iznadprosječnu dobit. Prednosti ove metode je u tome jer se ne oslanja direktno na blisko usporedive transakcije stoga se može koristiti u slučajevima kada se takve transakcije ne mogu identificirati između neovisnih društava, zapravo uzima u obzir određene posebne, jedinstvene činjenice i okolnosti koje se mogu dogoditi samo u povezanim društvima. Nedostatak je poteškoća kod dostupnosti informacija inozemnih ovisnih društava.

Primjenom metodom podjele dobiti kao što je rečeno i sam naziv govori podijeljuje se dobit, no koji bi omjer podjele dobiti bio prihvatljiv, a kojom bi trebalo vladati zakon ponude i potražnje i slobodno formiranje cijena.

6.2.2. Metoda neto dobitka

„Metoda neto dobitka po kojoj se ispituje ostvarena neto dobit u odnosu na neku osnovu kao što su ukupni troškovi, prihodi od prodaje, imovina ili vlastiti kapital koju jedna osoba ostvaruje u poslovima s jednom ili više povezanih osoba. Tako ostvarena neto dobit uspoređuje se s neto dobitkom sličnim osoba u sličnim okolnostima.“ (Zakon o porezu na dobit 2018: čl. 13, url).

Kod ove metode kao što je rečeno uzimaju se u obzir ukupni troškovi, a ti ukupni troškovi podrazumijevaju administrativne troškove, troškove financiranja, troškove amortizacije i slično. Problem kod ove metode predstavlja to što se ostvarena neto dobit uspoređuje s netom dobiti ostalih poduzetnika koji posluju u sličnim okolnostima, međutim, koliko je zapravo realno da postoji dva poduzetnika koja su slične osobe te posluju u sličnim okolnostima. (Anonymous, 2009., url)

6.3. Ostale metode

Ostale metode koje se ne ubraju u tradicionalne transakcijske metode niti u metode transakcijske dobiti su: sporazum o podjeli zajedničkih troškove i napredni cjenovni sporazum. Sporazum o podjeli zajedničkih troškova sklapa se između povezanih društava te se utvrđuje način na koji će povezana društva međusobno dijeliti troškove, rizike i koristi iz određenih zajedničkih funkcija koje se obavljaju na razini grupe kao što su proizvodnja, nabava, istraživanje i razvoj i slično. Napredni cjenovni sporazumi sklapaju s pojedinim nacionalnim poreznim upravama kojim se prije nastanka povezanih transakcija dogovara skup kriterija za utvrđivanje transfernih cijena za određene transakcije u određenom budućem razdoblju. (Perčević, 2015: 638)

Pojedine zemlje mogu samostalno propisati primjenu navedenih metoda određivanja transfernih cijena. U većini zemalja koja su prihvatila OECD-ove smjernice dopuštena je primjena svih navedenih metoda, samo što je u pojedinim zemljama postavljena prioritetnost metoda i to na način da metoda usporedivih nekontroliranih cijena te ostale tradicionalne transakcijske metode imaju prioritet u primjeni u odnosu na metode transakcijske dobiti. Jednako tako, prihvaćenost sporazuma o podjeli troškova te mogućnost ugovaranja naprednih cjenovnih sporazuma varira od zemlja do zemlje. Upravo tako sve zemlje EU izuzev Malte primjenjuju OECD-ove smjernice o transfernim cijenama kao relevantan standard za regulaciju i kontrolu transfernih cijena. Pritom, u većini zemalja EU te smjernice su uključene u zakonski okvir regulacije transfernih cijene, dok u ostalim zemljama smjernice nisu eksplicitno uključene u zakonski okvir, ali se zakonski okvir na njima temelji. (Perčević, 2015: 638-642)

7. Zajednički forum EU-a o transfernim cijenama

Europska komisija je 2002. godine osnovala zajednički forum EU-a o transfernim cijenama, odnosno naziva EU Joint Transfer Pricing Forum- JTPF. Razlog osnivanja ovakvog foruma leži u tome da se morao riješiti problem u području transfernih cijena multinacionalnih poduzeća i porezne uprave koje su se suočavale s problemima pri utvrđivanju prekograničnih transakcija između povezanih poduzeća u porezne svrhe. Prije ovog foruma, države članice EU primjenjivale su za pravilno određivanje cijena tih transakcija načelo „nepristrane transakcije“, a upravo ovo načelo temelji se na usporedbi uvjeta koje primjenjuju povezana poduzeća i uvjeta koji bi se primjenjivali u slučaju neovisnih poduzeća. Međutim, ovo načelo se prilikom tumačenja i primjene nije podudaralo, što je dovodilo do povećanih troškova, dvostrukog oporezivanja i drugih aspekata koji negativno utječu na funkcioniranje tržišta. Stoga, je upravo i nastao ovaj forum kojemu je glavni cilj bilo poboljšanje upravljanja transfernim cijenama i njihovom funkcioniranju u EU. Ovaj forum sastoji se od po jednog stručnjaka iz nacionalnih poreznih tijela svake države članice i po deset stručnjaka iz privatnog sektora dok su predstavnici država pristupnica i Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj promatrači. Grupa stručnjaka ima četvorogodišnji mandat koji se zasnivaju na odlukama Europske Komisije. (Europska Komisija, 2014: 1, url)

7.1. Sekundarno usklađivanje

Smjernica OECD-a o transfernim cijenama definira sekundarno usklađivanje kao „*usklađivanje koje nastaje zbog nametanja poreza na sekundarnu transakciju u slučajevima transfernih cijena*“, a sekundarnu transakciju kao „*konstruktivnu transakciju koju neke države utvrđuju na osnovi svojeg domaćeg zakonodavstva o transfernim cijenama nakon što su radi usklađivanja stvarne raspodjele dobiti s primarnim usklađivanjem predložile primarno usklađivanje. Sekundarne transakcije mogu biti u obliku konstruktivnih dividendi (tj. tretiraju se kao dividende iako se uobičajeno ne drže za takve), konstruktivnih doprinosa kapitalu ili konstruktivnih zajmova*“. (Europska Komisija, 2014:1, url)

Zakonodavstvom o transfernim cijenama u nekim se državama dopuštaju „sekundarne transakcije“ radi usklađivanja stvarne raspodjele dobiti s primarnim usklađivanjem. Uzrok pojave dvostrukog oporezivanja može biti činjenica da i sama sekundarna transakcija može imati porezne posljedice te dovesti do usklađivanja. Primjerice, iznos usklađivanja dohotka društvu kćeri u transakciji s

matičnim društvom nerezidentom može se u pravosuđu društva kćeri tretirati kao dividenda koja se isplaćuje matičnom društvu te potpasti pod primjenu poreza po odbitku. Stoga, preporuka je, ako se dogodi da primjenom sekundarnih usklađivanja dođe do dvostrukog oporezivanja, preporučuje se državama članicama EU da ne izvršavaju sekundarna usklađivanja, odnosno ona nisu obavezatna. Međutim, ako su u zakonodavstvu države članice sekundarna usklađivanja obavezatna, preporuka je da država osigura način i sredstva kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. (Europska Komisija, 2014: 2, url)

7.2. Kompenzirajuće usklađivanje

Smjernica OECD-a o transfernim cijenama kompenzirajuće usklađivanje definira se kao *„usklađivanje u kojem porezni obveznik u porezne svrhe prijavljuje transfernu cijenu koja je, po njegovu mišljenju, cijena nepristrane transakcije za kontroliranu transakciju, iako ta cijena nije jednaka iznosu koji je u stvarnosti naplaćen između povezanih poduzeća. To se usklađivanje izvršava prije podnošenja porezne prijave.”* (Europska Komisija, 2014: 23, url)

Države članice trebale prihvatiti kompenzirajuće usklađivanje koje je pokrenuo porezni obveznik, ako porezni obveznik zadovoljava određene uvjete: dobiti predmetnih povezanih poduzeća simetrično se izračunavaju, tj. poduzeća koja sudjeluju u transakciji prijavljuju istu cijenu predmetne transakcije u svim uključenim državama članicama; porezni je obveznik uz razuman napor nastojao ostvariti ishod koji odgovara nepristranoj transakciji; porezni je obveznik primjenjivao dosljedan pristup; usklađivanje je izvršeno prije podnošenja porezne prijave; porezni je obveznik u stanju objasniti zašto se dogodila razlika u slučaju da njegovo predviđanje nije jednako ostvarenom rezultatu te ako to zahtijeva barem jedna uključena država članica. (Europska Komisija, 2014: 23, url)

7.3. Upravljanje rizikom transfernih cijena

Prilikom upravljanja rizikom transfernih cijena vrlo je bitna komunikacija između porezne uprave i poreznog obveznika u početnoj fazi revizije jer se nastoji spriječiti nastanak nesporazuma i neučinkovita raspodjela resursa, a pri tome poreznom obvezniku u toj komunikaciji je bitno da razumije činjenice i sve okolnosti koje mogu dovesti do većeg rizika transfernih cijena, odnosno osiguranje usklađenosti transfernih cijena s načelom nepristrane transakcije. (Europska Komisija, 2014:8, url)

Dokumentacija o transfernim cijenama sastoji se od tri faze, a to su: početna faza, odnosno razdoblje prije revizije transfernih cijena, faza revizija, a ova faza podrazumijeva razdoblje od početka do završetka revizije te faza rješavanja u koje se ubraja razdoblje tijekom kojeg porezne vlasti i porezni obveznik nastoji riješiti nesuglasice. Stoga, početna faza podrazumijeva vrijeme prije uporabe sredstava porezne uprave kako bi se ispitala usklađenost transfernih cijena s načelom nepristrane transakcije. U ovoj fazi cilj je omogućiti poreznoj upravi da na temelju utvrđenog rizika i raspoloživih resursa prosudi o potrebu nastavka istrage, odnosno druge faze. Druga faza uključuje ispitivanje porezne uprave o usklađenosti transfernih cijena s načelom nepristrane transakcije, a pri toj fazi utvrđuje se plan rada za reviziju koja obuhvaća stajališta i djelovanja porezne uprave i poreznog obveznika. Treća faza, faza rješavanja dolazi kada nije moguće postići sporazum između porezne uprave i poreznog obveznika, a ono uključuje daljnje postupke kao što su sudski postupak, ako porezni obveznik to zatraži. (Europska Komisija, 2014: 9-15, url)

Za analizu rizika bilo bi korisno sastaviti upitnik, a odgovori na pitanja bili bi korisni za nadzor transfernih cijena. Pitanja koja bi mogla biti u upitniku su: kupnja ili prodaja sirovina, poluproizvoda i gotovih proizvoda povezanim društvima nerezidentima, zatim, transakcije nematerijalne imovine s povezanim društvima nerezidentima, radi li se o vlasniku ili primatelju iste, o kakvoj se vrsti nematerijalne imovine radi, kakva su plaćanja za to obavljena, razvojni postupak. Transakcije usluga koje mogu biti marketinške, administrativne, tehničke i ostale, odrediti da li je primatelj usluge imao koristi, upravljačke usluge. Za svaku uslugu treba ustanoviti tko je davatelj a tko primatelj i da li su usluge zaračunane. Kakve su prognoze i planirani financijski pokazatelji za naredne tri godine. (Tucaković, 2010: 245-246)

8. Zaključak

Na kraju ovog rada može se zaključiti da primjenjivanje transfernih cijena u poslovanju pridonijeti će poduzeću velik broj mogućnosti na temelju kojih će poduzeće kao takvo moći rasti. Transferne cijena su vrlo složene, ali učinkovit instrument kojim poduzeća planiraju i kontroliraju svoje poslovne rezultate. Poslovnim rezultatima na kraju godine će omogućiti bolju financijsku sliku, a što može u konačnici dovesti do privlačenja novih investitora, bolje kreditne sposobnosti, širenja poslovanja itd.

OECD je ključna mjerodavna svjetska ekonomska institucija u području transfernih cijena. Institucija koja daje određene smjernice koje tada države primjenjuju u svoje vlastito zakonodavstvo kao što je to učinila i Republika Hrvatska, a cilj joj je reguliranje ovog vrlo kompleksnog područja. Ključno načelo institucije koje je postavila je načelo neovisnosti prema kojem transferne cijene moraju biti formirane po tržišnim cijenama kojima bi se konkretna transakcija u istim uvjetima obavila između nepovezanih društava. Cilj OECD-a je definirati metodologiju određivanja transfernih cijena na međunarodnoj razini kako bi se spriječile bilo kakve porezne manipulacije i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja jer poduzeća su sklona pribjegavati bilo kakvim načinima radi poboljšanja poslovanja.

U Koprivnici, 10. listopad 2019.

Sveučilište
SjeverSVEUČILIŠTE
SJEVERIZJAVA O AUTORSTVU
I
SUGLASNOST ZA JAVNU OBJAVU

Završni/diplomski rad isključivo je autorsko djelo studenta koji je isti izradio te student odgovara za istinitost, izvornost i ispravnost teksta rada. U radu se ne smiju koristiti dijelovi tuđih radova (knjiga, članaka, doktorskih disertacija, magistarskih radova, izvora s interneta, i drugih izvora) bez navođenja izvora i autora navedenih radova. Svi dijelovi tuđih radova moraju biti pravilno navedeni i citirani. Dijelovi tuđih radova koji nisu pravilno citirani, smatraju se plagijatom, odnosno nezakonitim prisvajanjem tuđeg znanstvenog ili stručnoga rada. Sukladno navedenom studenti su dužni potpisati izjavu o autorstvu rada.

Ja, _____ (*ime i prezime*) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog/diplomskog (*obrisati nepotrebno*) rada pod naslovom _____ (*upisati naslov*) te da u navedenom radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova.

Student/ica:
(*upisati ime i prezime*)

(vlastoručni potpis)

Sukladno Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju završne/diplomske radove sveučilišta su dužna trajno objaviti na javnoj internetskoj bazi sveučilišne knjižnice u sastavu sveučilišta te kopirati u javnu internetsku bazu završnih/diplomskih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice. Završni radovi istovrsnih umjetničkih studija koji se realiziraju kroz umjetnička ostvarenja objavljuju se na odgovarajući način.

Ja, _____ (*ime i prezime*) neopozivo izjavljujem da sam suglasan/na s javnom objavom završnog/diplomskog (*obrisati nepotrebno*) rada pod naslovom _____ (*upisati naslov*) čiji sam autor/ica.

Student/ica:
(*upisati ime i prezime*)

(vlastoručni potpis)

9. Literatura

KNJIGE:

1. Babić, M, 1985, Osnovni organizacije, Svjetlost, Sarajevo,
2. Barfield J.T., Raiborn C.A., Dalton M.A., 1991., Cost Accounting- Traditions and Innovations, West Publising Company, St Paul,
3. Belak, V., 1994., Profitni centri i interna ekonomija, Zagreb: RriF Plus
4. Buntak K., Martinčević I., Sesar V., 2015., Poslovno upravljanje- zbirka zadataka, praktikum II. izdanje, Sveučilište Sjever, Varaždin
5. Garrison, R. H., Noreen, E. W., 2000., Managerial Accounting, Boston: Irwin – McGrawHill
6. Gulin, D., Perčević H., Peršić M., 2011., Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovodđa i financijskih djelatnika, Zagreb
7. Hirsch Jr. M. L., Louderback III., J.G., 1986., Cost Accounting- Accumulation, Analysis and Use, Kent Publishing Company, Boston
8. Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., 2003., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey
9. Jelčić, B., 1997., Javne financije. Zagreb: Informator
10. Jelčić, B., 2001., Javne financije, Zagreb: RriF plus
11. Jelčić. B. 2011., Porezi, Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas
12. Jurina, M., 2008., Organizacija i menadžment. Zaprešić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje "Baltazar Adam Krčelić"
13. Miko L., Kukec S.K., 2008., Računovodstvo, FOI, Varaždin
14. OECD, 2005., Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave, prijevod Zgombić&Partneri, Zagreb: OECD i Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o.

ZNANSTVENI RADOVI:

1. Perčević H., 2008., Računovodstveni tretman transfernih cijena u funkciji financijskih ciljeva konsolidiranih subjekata. Doktorska disertacija. Zagreb: EFZG.

ČLANCI:

1. Buble, M., 1996., Centri odgovornosti kao instrument vođenja interne ekonomije poduzeća. Računovodstvo i financije. 42 (12), str. 24-30.

ČLANCI S INTERNETA:

1. Droždek I., Buntak K., Majić Z., 2013., Profitni centri i interne kontrole u funkciji učinkovitosti poslovanja, Ekonomski vjesnik, str. 339-350, <https://hrcak.srce.hr/108373> (pristupljeno: 23. 05. 2019.)
2. Narodne novine, 2017., Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, NN 42 https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_04_42_969.html (pristupljeno: 15. 15. 2019)
3. Perčević, H., 2015., Usklađenost regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije. Ekonomska misao i praksa, 2, pp. 627-650 , <https://hrcak.srce.hr/149664> (pristupljeno: 26. 04. 2019.)
4. Tucaković, N., 2010., Uvod u transferne cijene, RiPup, 01/10 <http://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup10-01-243.pdf> (pristupljeno: 25. 04. 2019)
5. Vinković Kravaica A., Tomljenović B., 2013., Računovodstvo profitnih centara u funkciji povećanja poslovne uspješnosti- primjer koncerna Agrokor, Zbornik Veleučilišta u Rijeci, Vol. 1, No. 1, pp. 225-238, <https://hrcak.srce.hr/103335> (pristupljeno: 22. 05. 2019.)
6. Žunić Kovačević, N., 2018, Prethodni sporazum o transfernim cijenama: stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39, br. 1, 457-478, <https://hrcak.srce.hr/199761> (pristupljeno: 16. 04. 2019.)

INTERNETSKI IZVORI:

1. Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava. (2014).Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja. https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf (pristupljeno: 02. 05. 2019.)
2. Zakon o porezu na dobit, 2018., NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (pristupljeno: 05. 05. 2019.)
3. <https://profitiraj.hr/metoda-usporedivih-nekontroliranih-cijena-pri-izracunu-transferne-cijene/> (pristupljeno: 18. 05. 2019.)
4. Europska komisija, 2014., Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odmoru o radu zajedničkog foruma EU-a o transfernim cijenama u razdoblju od srpnja 2012. do siječnja 2014. godine, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX:52014DC0315> (pristupljeno: 17. 04. 2019.)

5. Zakon o računovodstvu, 2019., NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18,
<https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (pristupljeno: 15. 04. 2019.)
6. Ministarstvo financija, Porezna uprava https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx (pristupljeno: 06. 05. 2019.)
7. Marina Kesner-Škreb, 1995, Porez na dodanu vrijednost izvor: *Financijska praksa*
<http://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnihfinancija/15/porezi/279/porez-na-dodanu-vrijednost/280/> (pristupljeno: 02. 05. 2019.)

Popis slika

Slika 1. Predmetna divizijska organizacijska struktura..... 8

Slika 2 Manipulativna primjena transfernih cijena na razini međunarodne grupe..... 17

Popis tablica

Tablica 1. Primjena transfernih cijena na međunarodnoj razini- troškovna metoda 24

Tablica 2: Primjena transfernih cijena na međunarodnoj razini- tržišna metoda25