

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Dodiplomski visokošolski strokovni študijski program Management

Diplomska naloga

OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN V
PROIZVODNEM PODJETJU

Mentor:	Dr. Franko Milost
Obravnavana organizacija:	Mineralka d.o.o.
Somentor iz organizacije:	Iva Marolt

KOPER, 2005

MAŠA MULEC

POVZETEK

Diplomska naloga obravnava problematiko oblikovanja transfernih cen v povezanem podjetju. V teoretičnem delu prikazuje evropski in slovenski pravni okvir, ki ureja transferne cene, v empiričnem delu pa vsebuje praktičen prikaz dokumentacije o oblikovanju transfernih cen v proizvodnem podjetju, ki jo mora podjetje izdelati in predložiti davčnim organom kot dokaz o skladnosti transfernih cen s tržnimi. Skladnost transfernih cen podjetja je moč dokazati z zakonsko predpisanimi metodami, ki predvidevajo primerjanje pogojev usmerjenih transakcij med povezanimi podjetji s primerljivimi neusmerjenimi transakcijami med nepovezanimi podjetji v primerljivih pogojih. Preučevanje primera proizvodnega podjetja je pokazalo, da so transferne cene podjetja, oblikovane po metodi porazdelitve dobička, v skladu s tržnimi. Izvedba primerjave se je pokazala kot težavna. Prvič, zaradi svojevrstnosti proizvoda in drugič, zaradi nesodelovanja nepovezanih podjetji pri posredovanju podatkov o primerljivih transakcijah, za primerjavo usmerjenih transakcij povezanega podjetja.

Ključne besede: oblikovanje cen, transferne cene, povezano podjetje, proizvodno podjetje, dokumentacija, načelo arm's length, smernice OECD

ABSTRACT

This paper sets out to examine the issue of transfer pricing in associated companies. While theoretical part shows the European and Slovenian legal framework on transfer pricing the empirical part contains relating documentation of manufacturing company which shows the comparability of transfer prices of associated company with market prices and has to be made for the purpose of proof for tax authorities. Comparability of transfer prices can be proven by carrying out legally defined methods based on comparison of the conditions in controlled transactions between associated companies with the comparable uncontrolled transactions between independent companies performed under comparable conditions. The case study has shown that the transfer prices of the company, calculated based on the profit split method, are in accordance with market prices. The implementation of the method has proven to be very difficult. Firstly because of specific product of the company and secondly, lack of cooperation of independent companies in terms of sharing information about their comparable transactions.

Key words: pricing, transfer prices, associated company, manufacturing company, documentation, arm's length principle, OECD guidelines

UDK: 657.7:658.8(043.2)

VSEBINA

1 Uvod.....	1
1.1 Uvod	1
1.2 Okoliščine razvoja povezanih podjetij.....	1
1.3 Multinacionalna podjetja in transferne cene	3
2 Evropska in slovenska pravna ureditev področja transfernih cen.....	4
2.1 Trend Evropske Unije	4
2.2 Slovenski pravni okvir	4
2.2.1 Vloga dokumentacije	6
2.2.2 Kazni.....	6
2.3 Smernice OECD.....	7
2.4 Analiza primerljivosti	7
2.4.1 Značilnosti sredstev ali storitev	8
2.4.2 Analiza funkcij	8
2.4.3 Pogodbeni pogoji.....	8
2.4.4 Ekonomske razmere	9
2.4.5 Poslovna strategija.....	9
2.4.6 Metode oblikovanja transfernih cen	9
3 Oblikovanje transfernih cen na primeru proizvodnega podjetja Mineralka.....	13
3.1 Predstavitev povezane skupine	13
3.1.1 Povezana Skupina G	13
3.1.2 Povezana Skupina P.....	14
3.1.3 Transakcije znotraj skupine	15
3.2 Predstavitev podjetja Mineralka d.o.o.	15
3.2.1 Zgodovina	15
3.2.2 Dejavnost.....	16
3.2.3 Organizacijska struktura podjetja	17
3.3 Analiza primerljivosti	17
3.3.1 Predmet transakcije.....	18
3.3.2 Opis panoge in ekonomskih razmer	18
3.3.3 Strategija trženja	19
3.3.4 Analiza funkcij	21
3.3.5 Analiza tveganj	25
3.3.6 Sredstva	27
3.3.7 Presoja ustreznosti transfernih cen po metodi porazdelitve dobička.....	27
4 Sklep	37
Literatura in viri.....	39
Priloge.....	40

PONAZORILA

Slika 1 Spremembe vplivajoče na razvoj povezanih podjetij.....	2
Slika 2 Transakcijske metode.....	10
Slika 3 Metode dobička.....	10
Slika 4 Prodaja znotraj Skupine P.....	15
Slika 5 Metoda porazdelitve dobička.....	28
...	
Tabela 1 Deleži prodaje po trgih namembnosti.....	19
Tabela 2 Funkcije posameznih povezanih podjetij.....	22
Tabela 3 Prezeta tveganja posameznih povezanih podjetij.....	25
Tabela 4 Prodaja po artiklih v letu 2004.....	29
Tabela 5 Kalkulacija cen plošče v različnih državah na trgu ladjedelništva.....	31
Tabela 6 Kalkulacija cen plošče v eni državi na trgu ladjedelništva, gradbeništva.....	31
Tabela 7 Kalkulacija cen plošče v treh državah na trgu ladjedelništva, gradbeništva.....	32
Tabela 8 Kalkulacija cen različnih plošč v eni državi na trgu ladjedelništva.....	33
Tabela 9 Kalkulacija cen različnih plošč v večih državah na trgu industrije.....	34
Tabela 10 Kalkulacija cen plošče v surovi in dodelani obliki v eni državi na trgu industrije.....	35
Tabela 11 Podrobna kalkulacija cen Mineralke d.o.o.	41
Tabela 12 Kalkulacija cen prodajnih podjetij.....	42
...	
Organigram 1 Organigram Skupine G.....	13
Organigram 2 Organigram Skupine P.....	14
Organigram 3 Organigram podjetja Mineralka d.o.o.	17

1 UVOD

1.1 Uvod

Transferne cene so del poslovanja povezanih podjetij, ki so začela nastajati v začetku 20. stoletja, prvi zagon pa so, predvsem ameriška podjetja, dobila po zaključku II. svetovne vojne, ko so v Evropi odpirala svoja hčerinska podjetja, ki je od vojne izmučena in porušena potrebovala celovito obnovo. Danes so to podjetja, katerih razsežnosti si težko predstavljamo. Konkurenčna so na račun notranje, usmerjene trgovine med povezanimi podjetji, ki si sredstva ali storitve prodajajo po ceni, ki je za celotno skupino najugodnejša in na ta način večajo dobiček povezane skupine. Oblasti po vsem svetu si zadnjih par desetletij prizadevajo, da bi zakonsko uredile problematiko transference cen, saj so se začele zavedati, da na ta način multinacionalna podjetja močno zmanjšajo prilive v državne proračune. Slovenija mora z vstopom v Evropsko Unijo prilagoditi svojo zakonodajo evropskim direktivam, zato je v letu 2004 parlament sprejel nova zakona, ki urejata to problematiko, Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ter Zakon o davčnem postopku. Deloma se uporabljata že od 1. maja leta 2004, v celoti pa bosta prišla v veljavo s 1. januarjem 2005. Zakon o davčnem postopku predvideva obsežno dokumentacijo o transference cenah, s katero morajo povezane pravne osebe dokazati njihovo upravičenost in skladnost s tržnimi cenami.

Diplomska naloga v uvodu opisuje razvoj povezanih podjetij in transference cen. Teoretični del najprej predstavlja slovenski pravni okvir za oblikovanje transference cen in s tem povezane dokumentacije povezanih podjetij. Sledi mu predstavitev smernic o transference cenah Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj s podrobnim opisom analize primerljivosti, ki predvideva primerjavo transakcij in pogojev poslovanja povezanega podjetja s primerljivim nepovezanim podjetjem. V empiričnem delu naloga prikazuje praktičen primer oblikovanja transference cen v proizvodnem povezanem podjetju Mineralka d.o.o.. Slednje je prikazano v obliki zakonsko predpisane dokumentacije o oblikovanju transference cen, ki vsebuje predstavitev povezane skupine, predstavitev podjetja Mineralka d.o.o. ter analizo primerljivosti po metodi porazdelitve dobička.

1.2 Okoliščine razvoja povezanih podjetij

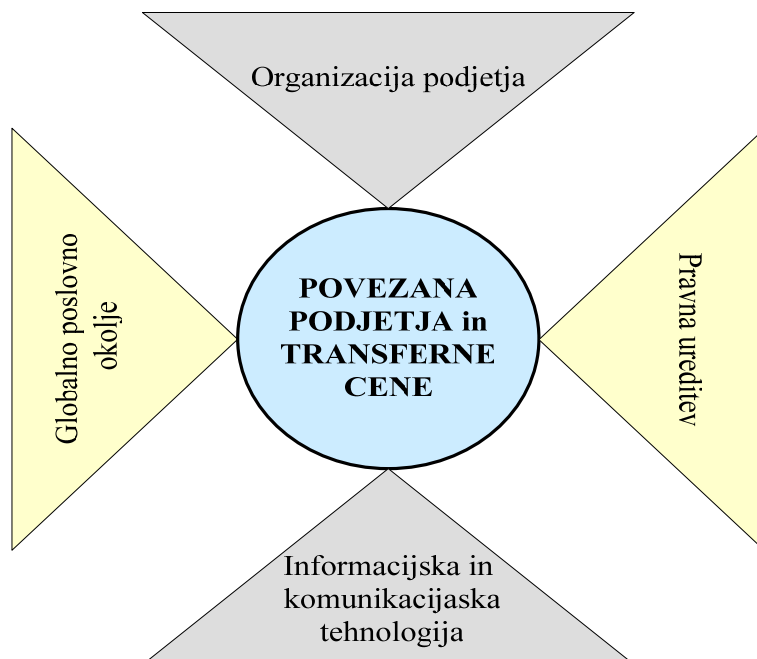
Globalizacija. Kot že tolikokrat obsojeni osumljenec za spremembe, ki se dogajajo na našem planetu, je ponovno krivec, kateremu gre zahvala, da razpravljamo o transference cenah. Pod tem pojmom razumemo »večdimenzionalen proces, ki [preko državnih mej širi poenotene] ekonomske, politične, pravne in kulturne sestavine« (Dubrovski 2004, 28). Težko je ugotoviti, kaj je vzrok in kaj posledica, ko govorimo o splošnih svetovnih spremembah in razvoju podjetja, ki je malo družinsko podjetje

pripeljalo do multinacionalne povezane skupine podjetij. Tang meni, da so evolucijo podjetja povzročile 4 skupine sprememb v ekonomskem okolju:

- spremembe v globalnem poslovnem okolju, kot so povečanje mednarodne izmenjave in direktnih tujih naložb ter ustanovitev in širitev EU,
- spremembe na področju davkov in pravnih okvirov z vpeljavo novih predpisov s ciljem preprečevanja zlorab transfernih cen,
- spremembe v organizaciji podjetja, kot so reinženiring in prestrukturiranje in razne oblike povezav med podjetji,
- spremembe v informacijski in komunikacijski tehnologiji, od katerih imajo največji vpliv e-poslovanje, prodaja preko svetovnega spleta in krajši čas pridobivanja za podjetje pomembnih informacij.

Zgoraj navedene skupine sprememb, ki so prikazane na Sliki 1, so tesno povezane ena z drugo in so vzrok za povečano prodajo med povezanimi podjetji in posledično transferne cene. Povečanje mednarodne izmenjave povzroči rast tujih direktnih naložb, ki lahko povzročijo rast prodaje znotraj povezanih podjetij, ki posledično botruje k še več združitvam, prevzemom, strateških povezav, te pa povzročijo nujne spremembe v organizaciji podjetja. Napredek tehnologije na eni strani vse te procese pospešuje in prispeva k rasti usmerjenih transakcij, na drugi strani pa omogoča davčnim upravam in drugim tovrstnim avtoritetam bolj učinkovit nadzor nad poslovanjem povezanih podjetij (2002, 15-19).

Slika 1 Spremembe vplivajoče na razvoj povezanih podjetij



Vir: Tang 2002, 15-19.

1.3 Multinacionalna podjetja in transferne cene

Z globalizacijo mednarodnega poslovanja izginjajo državne in regionalne meje in s tem nacionalni trgi, kar narekuje novo dimenzijo procesa konkuriranja. Posledica tega so multinacionalna podjetja, katerih uspešnost dokazuje podatek, da relativno majhno število teh podjetij, med 50.000 in 63.000, obvladuje od 65 do 70% svetovne trgovine. Konkurenčnost dosega z izkoriščanjem svojega mednarodnega statusa. To dosežejo z lociranjem hčerinskih podjetij na za njih pomembnih trgih, s planiranjem, preskrbo in porabo sredstev in trženjem produktov na svetovni ravni ter s prenosom prihodkov iz držav z visoko davčno stopnjo na dobiček v države z nizko. Znotraj velikih poslovnih sistemov ustvarjajo ugodnejši notranji trg, kjer si povezana podjetja izmenjavajo surovine, polizdelke, znanje, storitve in kapital po transfernih cenah, ki jih podjetja izkoriščajo za sledeče namene:

- Za zniževanje obveznosti plačila davkov,
- za zniževanje zneskov plačanih carinskih dajatev,
- za izogibanje deviznemu nadzoru,
- za podpiranje kreditne sposobnosti enot v tujini,
- za povečanje deleža večnacionalnega podjetja v skupni naložbi v tujini,
- za zniževanje tečajnih tveganj (Dubrovski 2004, 41).

Podjetja morajo imeti pri tem zastavljen jasn cilj doseganja optimalnih poslovnih rezultatov tako na nivoju celotnega poslovnega sistema kot na nivoju posameznega povezanega podjetja, upoštevati pa morajo tudi pravne okvire posameznih držav (Dubrovski 2004, 36-42), saj pristojni organi, tudi Slovenije, uvajajo predpise, s katerimi želijo izboljšati konkurenčni položaj nepovezanih podjetij in preprečiti zlorabo transfernih cen.

2 EVROPSKA IN SLOVENSKA PRAVNA UREDITEV PODROČJA TRANSFERNIH CEN

Povezana podjetja rastejo iz dneva v dan, davčni organi imajo težave pri spremljanju in nadzorovanju njihovega inteligentnega finančnega poslovanja, katerega del so transferne cene in njihova zloraba za namen, v takšni ali drugačni obliki, povečanja koristi povezanega podjetja. »Za povezani osebi se štejeta zavezanec rezident in pravna oseba [...], ki ni rezident [...], ki sta povezani tako, da je rezident neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe [ali obratno] « (ZDDPO-1 2004, člen 12, odstavek 4). Z dokumentacijo o oblikovanju transfernih cen, s katero povezana podjetja, domači davčni upravi, dokazujejo njihovo upravičenost in primerljivost s tržnimi cenami, skuša država omejiti nepravilnosti in povečati nadzor na tem področju. Pri svojem delu beležijo vedno večji uspeh, kar dokazuje tudi zadnja raziskava družbe Ernest & Jung, ki že od leta 1995 raziskuje davčne zadeve med multinacionalnimi podjetji. Raziskava je pokazala, da multinacionalna podjetja posvečajo vse več pozornosti tem predpisom in priznavajo, da so transferne cene ena najbolj pomembnih zadev s katerimi se ta trenutek soočajo (Casanovas 2004, 2).

2.1 Trend Evropske Unije

Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD) je sicer že leta 1979 izdala smernice za oblikovanje transfernih cen za podjetja in davčne avtoritete, vendar so zelo splošna in jih vsaka država vključi v svojo zakonodajo na lasten način. Države članice EU so si enotne, da trenutna situacija, ko na eni strani vsaka država zahteva drugačno dokumentacijo, na drugi strani pa govorimo o skupnem evropskem trgu, ne pripomore k razvijanju gospodarstva posameznih držav in evropskega trga sploh. Skupaj s predstavniki gospodarstva, si v okviru evropskega Forum o transfernih cenah (EU Joint Transfer Pricing Forum) prizadevajo priti do kompromisa o enotni dokumentaciji in jasnih navodilih za njeno izdelavo, ki bi veljala za vse države članice in tiste nečlanice, ki bi tako želele (Transfer Pricing Documentation Discussion Paper 2003, 1).

2.2 Slovenski pravni okvir

Slovenska zakonodaja se močno oklepa smernic OECD in predstavlja zelo skopa navodila o tem, kaj mora podjetje predložiti davčnim organom kot dokaz oblikovanja transfernih cen, skopost se pokaže predvsem pri opisu predpisanih metod za oblikovanje transfernih cen, ki jih slovenska zakonodaja imenuje metode določanja primerljive tržne cene. Res je, da je tema v Sloveniji še zelo sveža in se slovenski revizorji in drugi pristojni še izobražujejo v tujini, ki ima na tem področju več izkušenj. Po ognjenem krstu bo prav gotovo na dan prišlo več praktičnih navodil in usmeritev za podjetja, danes pa lahko za okvir potrebne dokumentacije o oblikovanju transfernih cen

vzamemo nova sprejeta davčna zakona, za podrobnejša navodila pa se obrnemo na smernice OECD. Zakon o davčnem postopku predvideva, da mora povezano podjetje kot davčni zavezanec zagotoviti naslednjo dokumentacijo:

1. V zvezi z organizacijsko strukturo je potrebno orisati organizacijsko strukturo podjetja in povezane skupine, navesti vse pomembne udeležence v usmerjeni transakciji in zgodovino njihove povezave.
2. V zvezi z vrsto dejavnosti in tržnimi pogoji je potrebno opisati dejavnost v kateri podjetje deluje ter splošne ekonomske in pravne dejavnike, ki vplivajo na panogo. Podjetje mora predložiti načrt delovanja, kot so načrt prodaje in proizvodnje, opisati je potrebno konkurenčno okolje, določiti tržni delež podjetja, opisati neopredmetena sredstva podjetja, ki lahko vplivajo na ceno produkta. Predložiti je potrebno informacije o izvedenih postopkih, porabljenih sredstvih in izpostavljenosti tveganjem, opisati kapitalna razmerja med povezanimi podjetji.
3. V zvezi s transakcijami med povezanimi osebami je potrebno predložiti podroben opis transakcij, vključno z opisom predmeta transakcije, njen tip, pogostost, vrednost, valuto in druge pogoje transakcije. Opisati je potrebno udeležence in njihovo povezavo na pomembnih geografskih trgih in predložiti kopije vseh pomembnih dogovorov med njimi.
4. V zvezi s strategijami in tržnimi usmeritvami je potrebno vključiti opise strategij, predhodno izdelane tržne analize, ki strategije opravičujejo, in porazdelitev stroškov in koristi med povezanimi osebami, morebitne kompenzacije med podjetji ter izbor distribucijskih poti. Opisati je potrebno tudi politiko oblikovanja transference cen na nivoju povezane skupine.
5. V zvezi z analizo primerljivosti, analizo funkcij in analizo tveganj je potrebno opisati sredstva, ki so primerljiva s predmetom transakcije, če gre za opredmetena sredstva opis vsebuje fizične lastnosti, kvaliteto, dostopnost, če gre za storitve, njihovo vrsto in v primeru neopredmetenih sredstev, njihovo obliko in vrsto in povezane koristi od uporabe ter morebitne prenesene pravice. Podrobno je potrebno opisati dejavnike, ki lahko vplivajo na primerljivost transakcij, kriterije za določanje primerljivosti, morebitne prilagoditve, ki so bile uporabljene in utemeljene razloge za to. Predložiti je potrebno dokumentacijo o izračunavanju primerljivih tržnih cen po eni ali več metodah ter povzetek analiz z najpomembnejšimi ugotovitvami.
6. V zvezi z izbiro metode določanja primerljive tržne cene je potrebno utemeljiti izbor ene od metod in utemeljiti podatke in metode, ki so bile uporabljene za primerjavo ter predložiti dokumentacijo o vseh izračunih, uporabljenih predpostavkah in morebitnih prilagoditvah podatkov (2004, člen 365, odstavek 1). Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb pravi:

[Da se] primerljive tržne cene [...] določijo z eno od naslednjih metod ali s kakršno koli kombinacijo naslednjih metod:

1. metodo primerljivih prostih cen;
2. metodo preprodajnih cen;
3. metodo dodatka na stroške;
4. metodo porazdelitve dobička;
5. metodo stopnje čistega dobička;

ali katerokoli drugo metodo (2004, člen 12, odstavek 3).

7. Podjetje mora predložiti davčni upravi tudi splošno kazalo in popis dokumentacije ter opis načina shranjevanja dokumentacije, ki jo mora podjetje hraniti še deset let po zaključku leta na katerega se nanaša. Davčnemu organu mora biti v primeru davčnega inšpekcijskega nadzora na voljo tudi vsa podrobnejša dokumentacija (2004, člen 365, odstavek 1,5,6).

2.2.1 Vloga dokumentacije

Davčne avtoritete in predstavniki gospodarstva imajo, kljub navskrižju interesov, vsaj en skupen cilj. Sprejeti jasna navodila za izdelavo dokumentacije, ki bi omejila nepotrebne raziskave in nepotrebno porabo časa in sredstev obeh strani. Vloga dokumentacije namreč je, da revizorjem služi kot sredstvo za ocenjevanje tveganja o kršitvi zakonskih določil s strani podjetja. Priskrbela naj bi jim zadostne informacije o pomembnih transakcijah med povezanimi podjetji, na podlagi katerih bi lahko osnovali odločitve ali so potrebne nadaljnje, podrobnejše raziskave v podjetju ali ne (Transfer Pricing Documentation Discussion Paper 2003, 6).

2.2.2 Kazni

Že od nekdaj velja rek, da pravila obstajajo za to, da se kršijo. Če pravilom dodamo kazni za njihovo neupoštevanje, zmanjšamo verjetno število kršiteljev. Cilj zakonskih predpisov v prvi vrsti ni kaznovanje, pač pa omogočiti nepovezanim podjetjem enakovreden položaj na trgu. Kazen naj bi za povezano podjetje predstavljala oportunitetni strošek, ki je višji od stroškov ravnanja v skladu s predpisi.

Slovenski Zakon o davčnem postopku predvideva za tista podjetja, za katere je ugotovljeno, da z nepravilnimi informacijami zavajajo davčne avtoritete, globo v višini »od 400.000 do 6.000.000 tolarjev« (ZDavP-1, člen 391, odstavek 1), za njihove odgovorne osebe pa v višini »od 100.000 do 1.000.000 tolarjev« (ZDavP-1 2004, člen 391, odstavek 2). Davčna uprava pa ima tudi pravico do popravka osnove za plačilo davka podjetja, če ta ni v skladu z načelom arm's length in sicer se »pri ugotavljanju prihodkov zavezanca [...] upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki [odhodki] najmanj [največ] do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali

storitev, ki se v primerljivih okoliščinah ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami« (ZDDPO-1 2004, člen 12, odstavek 1,2).

2.3 Smernice OECD

OECD je razvila načelo arm's length kot mednarodni standard za povezana podjetja in davčne administracije, ki predvideva, da je upravičena transferna cena med povezanimi podjetji tista, ki je v skladu s cenami, ki se pri primerljivih pogojih dosegajo na trgu med nepovezanimi podjetji. S tem naj bi se izenačil davčni položaj nepovezanih podjetij s povezanimi, katerim bi bilo onemogočeno izogibanje davčnih obveznosti v državah, kjer je za njih zakonodaja manj ugodna in izkoriščanje davčnih ugodnosti, kjer je za njih položaj ugodnejši (Guidelines 1994, 27, člen 24). Praktična uporaba načela arm's length temelji na izdelavi analize primerljivosti.

2.4 Analiza primerljivosti

Namen analize primerljivosti je primerjati usmerjene transakcije in pogoje v katerih so bile izvedene, z neusmerjenimi transakcijami in ugotoviti ali so transferne cene med povezanimi osebami primerljive s cenami, ki se dosegajo na prostem trgu med nepovezanimi osebami. Da bi to lahko izvedli, morajo biti pogoji, v katerih so se transakcije odvijale, primerljivi v dovolj veliki meri. Primerljivi pogoji so tisti, kjer ni nobenih razlik, ki bi lahko bistveno vplivale na cene ali pa se te razlike lahko izničijo z nekaterimi prilagoditvami, ki še omogočajo, da so transakcije primerljive. Kadar govorimo o primerljivih pogojih, je potrebno razumeti, kako se nepovezano podjetje odloča med dvema možnima transakcijama. Potrebno je razumeti, kateri so tisti ekonomski pogoji, ki naredijo eno transakcijo privlačnejšo od druge, npr. nepovezano podjetje se prav gotovo ne bo odločilo prodati izdelka drugemu podjetju, če je tretje pripravljeno, pod istimi pogoji, za isti izdelek, plačati več ali če je transakcija s tretjim podjetjem manj tvegana (Guidelines 1994, 29, člen 32,33).

Za natančno ugotovitev kakšni približki tržnim so transferne cene povezanega podjetja, bi morali podrobneje preučiti posamezno transakcijo za transakcijo, kar je, prvič, zelo zamudno in skoraj nemogoče, saj vemo, da podjetje na leto opravi na tisoče transakcij in drugič, v nekaterih primerih neprimerno, predvsem ko je podjetje vezano na dolgoročno pogodbo. V primerih, ko so transakcije in pogoji, v katerih se izvršujejo, med seboj podobni, lahko pri dokazovanju njihove skladnosti z načelom arm's length take transakcije združujemo, ob morebitni nadaljnji preiskavi s strani davčne uprave, pa je potrebno razkriti podrobnosti posameznih transakcij (Guidelines 1994, 35, člen 58-60).

Pri določanju stopnje primerljivosti transakcij in pri opravljanju potrebnih prilagoditev, da bi dosegli načelo arm's length, je pri določanju primerljive tržne cene po eni izmed metod opisanih pod točko 2.4.6, potrebno upoštevati attribute, ki lahko

prispevajo k razliki v pogojih transakcij. Ti atributi so lastnosti sredstev ali storitev, ki so predmet transakcije, ekonomske razmere, strategija podjetja, posebna pogodbeno določila in funkcije, ki jih posamezne pravne osebe opravljajo, vključujoč uporabljena sredstva in predvidena tveganja (Guidelines 1994, 30, člen 34).

2.4.1 Značilnosti sredstev ali storitev

Kadar primerjamo dve transakciji je bistvenega pomena primerljivost sredstev ali storitev, ki so predmet transakcije, saj je podobnost značilnosti ključna pri primerjavi transferne in tržne cene. V primeru opredmetenih sredstev so pomembne značilnosti: fizične karakteristike, kakovost, količina, dobavljivost, v primeru storitev je pomembna narava storitve same ter njen obseg, pri neopredmetenih sredstvih pa je pomembna oblika transakcije, glede na to ali gre za licenciranje ali prodajo, vrsta sredstev; patent, blagovna znamka, know how (Guidelines 1994, 30, člen 36).

2.4.2 Analiza funkcij

Analiza funkcij identificira in primerja ekonomsko pomembne aktivnosti in odgovornosti, ki jih imata primerjani, povezano in nepovezano podjetje, kot so raziskave in razvoj, proizvodnja, prodaja, nabava, finance ob upoštevanju sredstev, ki jih pri tem porabljata in tveganj, ki sta jim pri tem izpostavljena. Sem spadajo tržno tveganje, tveganje spremembe deviznega tečaja, tveganje kupčevega neplačila ipd. Od števila opravljenih funkcij in stopnje zaznanega tveganja je namreč odvisna cena produkta, večje kot je zaznano tveganje in več kot je opravljenih funkcij v podjetju, višja naj bi bila njegova cena. Pomembno vlogo igrata tudi struktura in organiziranost podjetja in država, s svojo davčno zakonodajo in drugimi predpisi, v kateri podjetja delujeta (Guidelines 1994, 30, člen 37-44).

2.4.3 Pogodbeni pogoji

Pogodbena razmerja, ki so v skladu z arm's length odražajo odgovornosti, tveganja in koristi pogodbenih strank, ki so rezultat pogajanj med njimi, ena stran pa bo od druge zahtevala izpolnjevanje pogodbenih pogojev zaradi lastnih interesov (Guidelines 1994, 32, člen 45,46).

2.4.4 Ekonomske razmere

Kljub vse večji globalizaciji še vedno obstajajo razlike med posameznimi trgi, ki jih je pri primerjavi usmerjene in neusmerjene transakcije potrebno upoštevati. Identificirati je potrebno morebitne substitute, ki so prisotni, opredeliti pomembnost geografske lege, velikost trga, konkurenčnost in položaj primerljivih podjetji na trgu, upoštevati je potrebno pomembne državne predpise in omejitve, čas transakcij. Preučiti je potrebno delovanje podjetja skozi daljše časovno obdobje, da je moč razbrati trende v njegovem delovanju, ugotoviti v kakšnem razmerju so podjetja v usmerjenih transakcijah, prepoznati fazo življenjskega cikla v katerem je podjetje in fazo življenjskega cikla posameznega proizvoda, ki se odraža tudi v njegovi ceni.

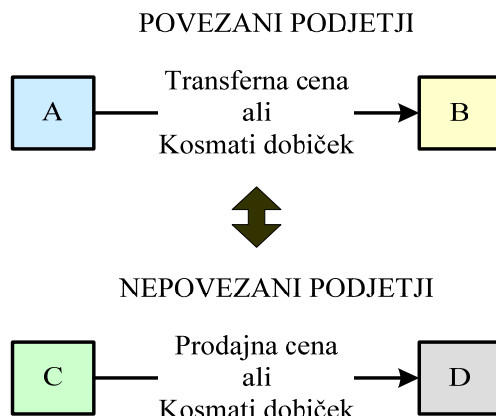
2.4.5 Poslovna strategija

Pri primerjanju transakcij je potrebno primerjati in upoštevati strategije primerjanih podjetij, kot so prodiranje na nove trge, širjenje obstoječih, večanje tržnega deleža ipd., ki so lahko vzrok za razliko v ceni. Strategija prodiranja na nove trge lahko botruje k nižjim cenam, da je proizvod za trg privlačnejši, poleg tega pa je običaj, da prodor podjetja spremlja obsežno oglaševanje, ki vzbudi pozornost potencialnih potrošnikov. Lahko sklepamo, da bo imelo podjetje, ki je v opisani situaciji, kratkoročno večje stroške in manjši dobiček, ob uspešni strategiji pa dolgoročno večji dobiček od primerjanega podjetja. Vedno pa je potrebno imeti v mislih vprašanje, če je strategija podjetja v skladu z delovanjem nepovezanega podjetja na prostem trgu.

2.4.6 Metode oblikovanja transfernih cen

OECD smernice podjetju prepuščajo presojo o tem, katera je najprimernejša metoda za oblikovanje transfernih cen podjetja. O tem govori t.i. pravilo najboljše metode, ki pravi, da je najprimernejša metoda tista, ki pripelje do najbolj natančnega rezultata v skladu z načelom arm's length. Podjetjem so na razpolago metode, ki so uvrščene v dve skupini, prva skupina so tradicionalne transakcijske metode, kamor sodijo metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške. Kot prikazuje Slika 2, s prvo metodo primerjamo prodajno ceno, pri ostalih dveh pa kosmati dobiček, ki ga povezano podjetje doseže v usmerjeni transakciji s tistim, ki ga nepovezano podjetja doseže v neusmerjeni transakciji. Pri vseh metodah pa je potrebno upoštevati naslednji pogoj; med primerjanimi transakcijami in pogoji v katerih se odvijajo, ne sme biti razlik, ki bi bistveno vplivale na oblikovanje cene ali pa so možne prilagoditve, ki te razlike lahko izničijo.

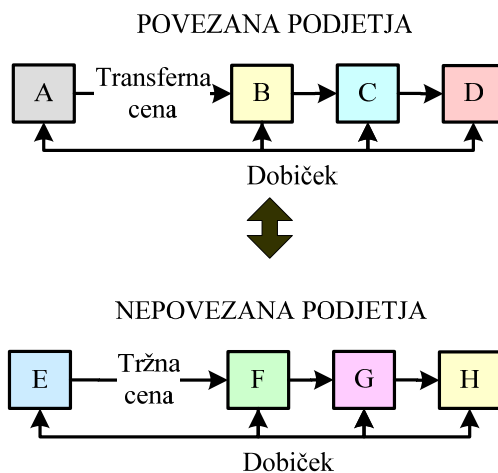
Slika 2 Transakcijske metode



Vir: Guidelines 1994, 43-55.

Druga skupina so metode delitve dobička, kamor sodita metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička. Že samo ime pove, da te metode prikazujejo različne načine delitve dobička med povezanimi podjetji, kot je prikazano na Sliki 3 spodaj. Te metode so primerne za primer, ko primanjkuje podatkov o neusmerjenih transakcijah, s katerimi se povezano podjetje lahko primerja. Kljub temu pa je pri razdelitvi dobička znotraj povezane skupine potrebno ugotoviti ali se ta deli, kot bi se, če podjetja ne bi bila povezana.

Slika 3 Metode dobička



Vir: Guidelines 1994, 43-55.

S strani davčne uprave je najbolj merodajna metoda primerljivih prostih cen, saj je najbolj direktan indikator realnega stanja, ker primerja prodajno ceno povezanega podjetja s tisto, ki jo nepovezana podjetja dosežejo na trgu. Za podjetja pa je prav ta metoda največkrat najtežje izvedljiva, zahteva namreč natančne in obsežne podatke o nepovezanih podjetjih v neusmerjenih transakcijah, s katerimi se povezano podjetje

primerja, kar pa je v razmerah konkurenčnega trga težko dosegljiv podatek zaradi varovanja poslovnih informacij (Guidelines 1994, 43-55). Prav zaradi slednjega je eden izmed ciljev Evropskega foruma o transfernih cenah izdelati evropsko bazo podatkov o podjetjih in njihovem poslovanju, od koder bi lahko povezana podjetja črpala podatke za primerjavo svojih usmerjenih transakcij z neusmerjenimi (Transfer Pricing Documentation Discussion Paper 2003, 1).

a) Metoda primerljivih prostih cen

Metoda primerljivih prostih cen primerja ceno za sredstva ali storitve med povezanima podjetjema v usmerjeni transakciji s ceno, ki si jo zaračunavata nepovezani podjetji v primerljivi neusmerjeni transakciji pri primerljivih pogojih, ali pa primerja ceno za sredstva ali storitve med povezanima podjetjema v usmerjeni transakciji s ceno, ki jo povezano podjetje, za isti predmet transakcije, pri primerljivih pogojih, doseže pri nepovezanemu kupcu, saj ta predstavlja tržno ceno. Transakcije morajo biti primerljive v tipu predmeta transakcije, količini, kvaliteti in času opravljanja transakcij. Pomemben je položaj podjetja v prodajni verigi in gospodarski položaj v katerem deluje. Na ceno bistveno vplivajo stroški transporta in zavarovanj, blagovna znamka in razlike v obsegu naročila, zato so v teh pogledih potrebne prilagoditve (Guidelines 1994, 44, člen 92-99).

b) Metoda preprodajnih cen

Metoda preprodajnih cen primerja kosmati dobiček od prodaje, ki ga doseže povezano prodajno podjetje v usmerjeni transakciji s tistim, ki ga v primerljivih pogojih doseže nepovezano prodajno podjetje v neusmerjeni transakciji. Najprimernejša je za prodajna podjetja, ki nabavljeno blago preprodajajo končnemu kupcu. Transferno nabavno ceno, po kateri naj bi povezano podjetje nabavilo blago, dobimo, če ceni, ki jo primerljivo blago dosega na trgu, odštejemo kosmati dobiček, ki je v skladu z načelom arm's length ter morebitne stroške prevoza, zavarovanj, garancij ipd. Pri tej metodi ni tolikšen poudarek na popolni primerljivosti predmetov transakcij, pač pa je bistveno ali prodajalec, z opravljanjem določenih funkcij, prispeva k večji dodani vrednosti produkta. Pri tem namreč porablja sredstva in je izpostavljen tveganjem, ki vplivajo na odstotek kosmatega dobička (Guidelines 1994, 45, člen 100-114).

c) Metoda dodatka na stroške

Metoda primerja dodatek na stroške ali kosmati dobiček povezanega podjetja v usmerjeni transakciji z dodatkom na stroške nepovezanega podjetja v neusmerjeni transakciji. Opravičljiva transferna cena je torej seštevek proizvodjalnih stroškov in kosmatega dobička, ki so primerljivi s tistimi, ki se dosegajo med nepovezanimi podjetji na trgu. Pri tem je potrebno upoštevati funkcije, ki jih podjetje opravlja in pri tem porablja sredstva ter je izpostavljen tveganjem, ki vplivajo na višino dodatka na stroške. Razlike v višini kosmatega dobička so opravičljive v izjemnih primerih, kot je stroškovna učinkovitost ali neučinkovitost, ko si npr. podjetje, ki je stroškovno

učinkovitejše, lahko privošči višji dodatek na stroške in na trgu nastopa z enako ceno kot konkurenca in ima torej večji dobiček. Kadar poteka primerjava med podjetji v različnih državah je potrebno upoštevati tudi različne računovodske prakse, kjer ni nujno, da imajo enako umestitev stroškov med proizvodjalne in neproizvodjalne stroške. Metoda je najprimernejša za oblikovanje transfernih cen povezanih podjetij, ki si med seboj prodajajo polproizvode (Guidelines 1994, 50, člen 115-127).

d) Metoda porazdelitve dobička

Metoda porazdelitve dobička se uporablja v primeru, ko je zaradi pomanjkanja podatkov nemogoče uporabiti katero izmed transakcijskih metod, še posebej v primeru, ko so predmet transakcije neopredmetena sredstva, ki so edinstvena in dajejo povezanemu podjetju konkurenčno prednost in jih ni moč najti v transakcijah med nepovezanimi podjetji. Kadar so transakcije v povezanem podjetju med seboj tesno povezane, se podjetja lahko odločijo in dogovorijo, da si bodo ugotovljeni skupni dobiček porazdelile glede na stopnjo kapitala, ki ga podjetje predstavlja ali glede na funkcije, ki jih posamezno podjetje opravlja, upoštevajoč sredstva, ki jih pri tem porablja in prevzeta tveganja. Pri tem pa naj bi bil odstotek dobička, ki je dodeljen posameznemu podjetju, enak odstotku dobička, ki bi ga nepovezano podjetje doseglo v neusmerjeni transakciji s primerljivim kapitalom ali z opravljanjem primerljivih funkcij. (Guidelines 1994, 55, člen 131-152).

e) Metoda stopnje čistega dobička

Metoda stopnje čistega dobička je od naštetih najmanj natančna, najmanjkrat uporabljena in skopo opisana v strokovni literaturi. Stopnjo čistega dobička, ki naj bi ga doseglo povezano podjetje v usmerjenih transakcijah, določimo s pregledom stopenj čistega dobička, ki ga dosegajo konkurenčna nepovezana podjetja ali stopnjo čistega dobička, ki se dosega v panogi v katero spada povezano podjetje (Guidelines 1994, 60, člen 153-167).

3 OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN NA PRIMERU PROIZVODNEGA PODJETJA MINERALKA D.O.O.

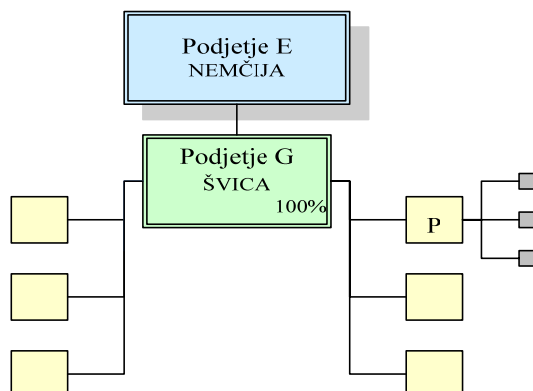
Podjetje Mineralka d.o.o. je malo proizvodno podjetje, ki je preko lastniške strukture, povezano v Skupino G, skupino povezanih podjetij z matičnim podjetjem v Švici. Dejavnost podjetja je proizvodnja negorljivih mineralnih plošč, ki se uporabljajo v ladjedelništvu, gradbeništvu in industriji toplotne tehnike. Podjetje je pretežno izvozno podjetje, saj 99,3 % proizvodov proda na evropskem pa tudi na svetovnem trgu, predvsem povezanim kupcem.

3.1 Predstavitev povezane skupine

3.1.1 Povezana Skupina G

Skupina G, katere struktura je predstavljena v Organigramu 1, ima matično Podjetje G s sedežem v Švici in lastnikom Podjetjem E iz Nemčije. Svojo pot je začela leta 1931, ko sta dva podjetneža ustanovila Podjetje H, ki se je ukvarjalo s proizvodnjo in razvojem kuhalnih plošč, pečic, regulacijskih stikal ipd. Skozi leta se je podjetje, zaradi globalizacije in zahtev konkurenčnega trga, širilo preko odpiranja novih in prevzemom že obstoječih podjetij. V letih 1975 in 1990 je skupina doživela veliko krizo zaradi splošne gospodarske recesije, ki je zahtevala zapiranje tovarn. Danes je uspešen koncern, ki združuje 27 povezanih podjetij, ki skupaj s svojimi hčerinskimi podjetji predstavljajo prepleteno skupino povezanih proizvodnih in prodajnih podjetji v 20. državah sveta, ki med seboj trgujejo s polproizvodi za končne izdelke skupine in z nepovezanimi kupci. Zaradi stroškovne učinkovitosti in široke razpredenosti podjetij je nujno, da so nekatere funkcije v skupini centralizirane. Podjetje E iz Nemčije tako skrbi za raziskave in razvoj in osrednje obvladovanje kakovosti. Švicarsko hčerinsko Podjetje G pa za skupino upravlja s centraliziranim finančno-računovodskim in managersko-informacijskim sistemom in skrbi za nabavno-prodajne aktivnosti skupine.

Organigram 1 Organigram Skupine G



Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

Skupina se ukvarja s proizvodnjo, raziskavami in razvojem, promocijo in prodajo grelnih in elektronsko-elektro-mehanskih regulacijskih komponent in sistemov. Velik poudarek dajejo na razvoj elektronskega upravljanja naprav in razvoj novih materialov za komponente. Najstarejši proizvod podjetja je električna kuhalna plošča, ki sta jo danes v razvitem svetu nadomestila steklo-keramična in indukcijska kuhalna plošča. Med proizvode povezane skupine pa sodijo še cevni grelniki, elektronski regulacijski sistemi na dotik ter termostati za pečice, pralne, pomivalne in sušilne stroje.

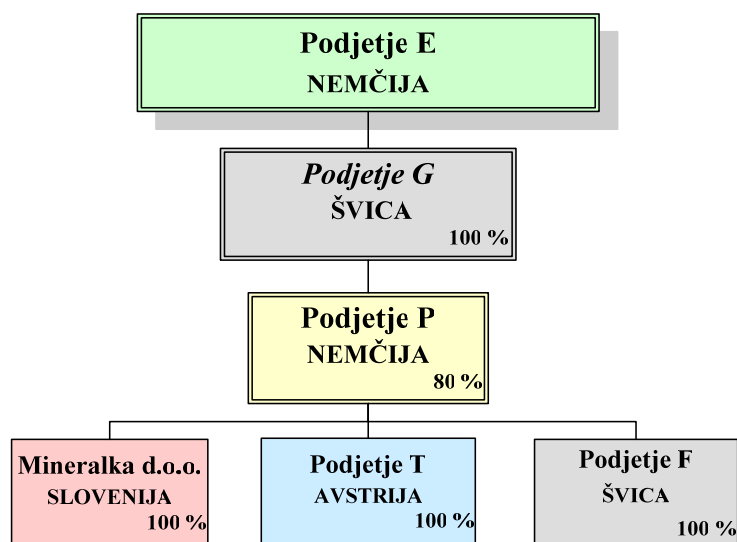
3.1.2 Povezana Skupina P

Matično podjetje povezane Skupine P je Podjetje P iz Nemčije, ki se ukvarja z razvojem in proizvodnjo, predvsem pa s prodajo izolacijskih materialov, kot so termoizolacijski materiali, materiali odporni proti zvoku in požaru, ki predstavljajo polproizvode za elektronsko, toplotno in aluminijško industrijo. V 80 % last Podjetja G in s tem Skupine G je prišla leta 1992. Leta 2004 je od druge povezane skupine iz Avstrije odkupilo dve sestrski podjetji, podjetje Mineralka d.o.o. iz Slovenije in Podjetje T iz Avstrije, ki se ukvarjata s proizvodnjo in prodajo negorljivih plošč ter ustanovil švicarsko Podjetje F, katero je prevzelo posle dolgoletnega tržnika podjetja Mineralka d.o.o., ki danes skrbi za promocijo in prodajo izdelkov obeh proizvodnih podjetij.

Po svoji dejavnosti se Skupina P bistveno razlikuje od Skupine G, zato tudi ni pod vplivom centraliziranega vodstva v tolikšni meri kot ostala povezana podjetja.

Lastniško strukturo povezane Skupine P prikazuje spodaj ležeči Organigrama 2 iz katerega je razvidno, da Mineralka d.o.o., Podjetje T in Podjetje F predstavljajo hčerinska podjetja, ki so v 100 % lasti Podjetja P. Lastnik tega podjetja in matično podjetje Skupine G pa je Podjetje G iz Švice, ki je v 100 % lasti Podjetja E iz Nemčije.

Organigram 2 Organigram Skupine P

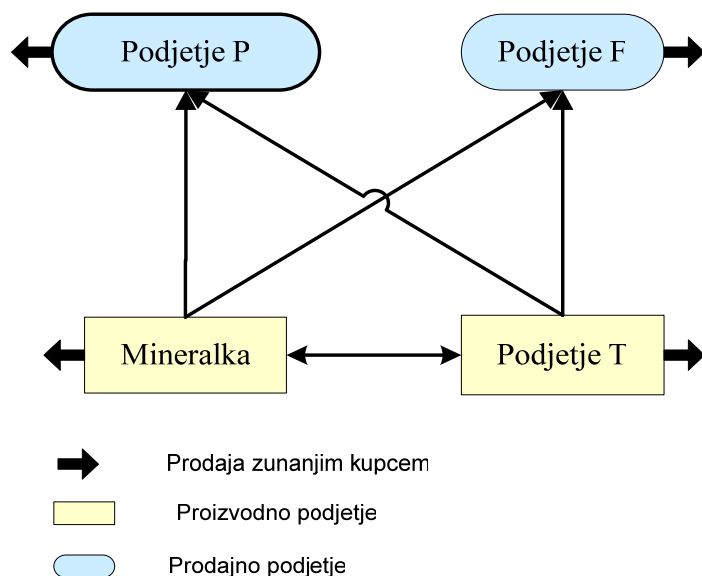


Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

3.1.3 Transakcije znotraj skupine

Kot je prikazano na Sliki 4, sta v skupini dve proizvodni in dve prodajni podjetji. Mineralka d.o.o. in Podjetje T proizvajata negorljive plošče, pri čemer se je vsako specializiralo za določene tipe plošč, na zunanjem trgu pa nastopata skupaj. Vsako proizvodno podjetje prodaja svoje plošče Podjetju P, ki je lastnik ostalih treh podjetij, sestrskemu prodajnemu Podjetju F in lastnim zunanjim kupcem. Prodajna podjetja negorljive plošče prodajata izven matične Skupine G, saj ta zaradi svoje dejavnosti nima potreb po negorljivih ploščah. Zunanji kupci so največkrat manjša prodajna podjetja, ki proizvode preprodajajo bodisi manjšim preprodajalcem bodisi končnim uporabnikom; izvajalcem del v ladjedelništvu, gradbeništvu ali podjetjem v industriji toplotne tehnike, ki vgrajujejo negorljivo ploščo v svoje izdelke.

Slika 4 Prodaja znotraj Skupine P



Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

3.2 Predstavitev podjetja Mineralka d.o.o.

3.2.1 Zgodovina

Podjetje je začelo svojo pot leta 1980 kot proizvodno podjetje Brest Mineralka, takrat sestavni del TOZD-a Tovarne pohištva Brest Cerknica. Po nekajletnem razvojnem delu domačih strokovnjakov je tovarna v prostorih stare tovarne ivernih plošč, začela s proizvodnjo negorljivih mineralnih plošč, ki so se prodajale pod blagovno znamko Negor. Do leta 1991 je večino svojih proizvodov prodala na jugoslovanskem trgu, kasneje pa se je, zaradi propada Jugoslavije in nestabilnih tržnih razmer v tej regiji, preusmerila na poslovanje s tujino, kjer so se plošče prodajale pod blagovno znamko Fipro, ki je zaščitni znak Mineralke d.o.o. še danes.

Leta 1994 je podjetje Brest Mineralka odkupilo Podjetje O, katerega lastnik je bila od leta 1995 avstrijsko Podjetje I, član skupine C. Leta 1995 je podjetje zaradi razpoznavnosti imena na trgu in z njim povezanega ugleda pri kupcih, spet prevzela naziv Mineralka d.o.o.

Trud domačih strokovnjakov je leta 1997 obrodil nov proizvod, ki so ga na tržišču predstavil kot ploščo FIPRO MS, namenjeno za uporabo v ladjedelništvu, leta 2001 pa je tej sledila še plošča tipa SF za uporabo v industriji toplotne tehnike. Proizvodnjo so razvijali predvsem v smeri finalizacije proizvodov, ki jim tudi danes omogoča, da ti zadovoljujejo želje kupcev. Podjetje je vseskozi pridobivalo in obnavljalo certifikate, ki so zahtevani od kupcev in tako potrebni za uspešno plasiranje proizvodov v ladjedelništvu in gradbeništvu.

Leta 2003 se je Podjetje I odločilo za prodajo nekaj svojih podjetij, med njimi tudi Mineralke d.o.o., tako je od začetka leta 2004 podjetje v lasti nemškega Podjetja P, ki spada v Skupino G iz Švice. Podjetje zastopata in vodita direktorica Ga. Iva Marolt in predstavnik lastnika.

3.2.2 Dejavnost

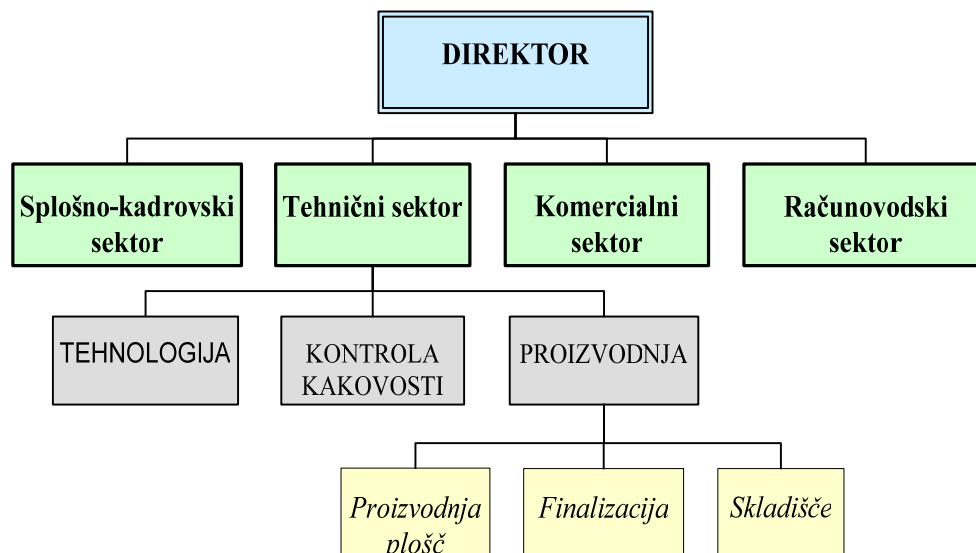
Slovenska zakonodaja uvršča podjetje Mineralka d.o.o. pod okrilje Kolektivne pogodbe za dejavnost pridobivanja in predelave nekovinskih rudnin (Ur.l.št.44/98). Podjetje proizvaja negorljive plošče, ki so namenjene za uporabo v ladjedelništvu, gradbeništvu in industriji toplotne tehnike kot komponente za izdelavo negorljivih vrat, sten, stropnih konstrukcij ipd. in jih je moč najti širom po svetu v potniških ladjah, v javnih zgradbah, bolnišnicah, bankah, stolpnih, pečeh, kaminih.

Veliko večino svojih izdelkov izvozijo v tujino, saj prodaja na domačem trgu predstavlja le 0,7% celotne prodaje v letu 2004. Izvažajo v evropske države, kot so Italija, Nemčija, Francija, Avstrija, Nizozemska, Madžarska, Slovaška, nekaj svojih poslov pa izvedejo tudi v ZDA in Vzhodni Aziji. Za prodajo in oglaševanje na področju ladjedelništva in gradbeništva skrbi sestrsko Podjetje F iz Švice, ki prek manjših posrednikov skrbi za prodajo po vsem svetu, predvsem podjetjem, ki izdelujejo velike potniške ladje, kot je zadnje čase velikokrat omenjena Mary Queen II. Področje industrije toplotne tehnike pa obvladuje matično Podjetje P iz Nemčije. S trženjem na domačem trgu in trgu bivše Jugoslavije pa se podjetje ukvarja samo.

3.2.3 Organizacijska struktura podjetja

Kot je razvidno iz Organigrama 3, ima podjetje tipično funkcijsko strukturo, ki združuje 47 zaposlenih, sestavljajo pa jo naslednje funkcije; posloводство, splošno-kadrovski sektor, tehnični sektor, ki vključuje tako pripravo proizvodnje kot proizvodnjo samo in kontrolo kakovosti, komercialni sektor ter računovodski sektor.

Organigram 3 Organigram podjetja Mineralka d.o.o.



Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

3.3 Analiza primerljivosti

Analiza primerljivosti omogoča ugotovitev ali so transakcije med povezanimi podjetji v skladu z načelom arm's length, pri tem pa je potrebno upoštevati lastnosti sredstev ali storitev, ki so predmet transakcije, ekonomske razmere, strategija podjetja, posebna pogodbeno določila in funkcije, ki jih posamezne pravne osebe opravljajo, vključujoč porabljen sredstva in prevzeta tveganja.

Mineralka d.o.o. deluje v zelo specifični panogi, kjer na eni strani zaradi posebnosti proizvoda ne nastopa veliko konkurentov, ki so razpršeni po vsem svetu, na drugi strani pa se med njimi bje hud boj za pridobivanje podatkov o delovanju druge konkurence, saj je negorljiva plošča rezultat obširnih raziskav in razvoja, ki ga vsako podjetje zaščiti s patentom in je toliko bolj občutljiva za izdajanje poslovnih informacij širši javnosti. Pridobivanje informacij o nepovezanih podjetjih in njihovih neusmerjenih transakcijah, za primerjavo usmerjenih transakcij in transfernih cen podjetja Mineralka d.o.o. je zaradi zgornjih navedb močno oteženo, celo neprimerno in nemogoče. Vodstvo podjetja se je zato odločilo, da je edino smiselno dokazovanje upravičenosti transfernih cen podjetja, dokazovanje po metodi porazdelitve dobička, katere osnova je analiza

primerljivosti. Metoda sama je opisana pod točko 3.3.8. in prikazuje, da je prodajna cena podjetja enaka tržni ceni zmanjšani za ceno aktivnosti prodajnega podjetja.

3.3.1 Predmet transakcije

Mineralka d.o.o. proizvaja negorljive plošče, ki se uporabljajo kot komponente za protipožarno zaščito v ladjedelništvu, gradbeništvu in industriji toplotne tehnike. Odjemalcem so na voljo trije tipi plošč, FIPRO, FIPRO MS ter plošča SF. Podjetje za proizvodnjo beleži 5 osnovnih surovin; 4 tipe veziv, energent kurilno olje in vermikulit, ki je glavna surovina za izdelavo negorljivih plošč. Uvaža ga iz Rusije in Zimbabveja, kjer so nahajališča te rude in kjer je ruda najkvalitetnejša. Zaradi oddaljenosti nahajališč je vermikulit najtežje dobavljiva surovina, hkrati pa ključnega pomena, saj proizvodnja brez te surovine ni mogoča. Vermikulit se ekspandira v posebnih pečeh pri temperaturi med 700 in 1000°C, da se njegova prostornina 5-10 krat poveča. Ekspandiran vermikulit se oblepi z vezivi in stisne v plošče v petih osnovnih formatih. Podjetje dobavlja surove plošče v osnovnih dimenzijah, plošče po želenih dimenzijah, obložene z ustreznimi obložnimi materiali ter oblikovane elemente. Plošče in obložni materiali morajo ustrezati določenim zahtevam iz požarne varnosti za gradbeništvo oz. ladjedelništvo ali drugače, zahtevam za ognje vzdržne materiale.

3.3.2 Opis panoge in ekonomskih razmer

Za panogo, v kateri podjetje nastopa, je značilno, da je proizvod zaščiten s patentom ali pa ima zaščiteno blagovno znamko, kot jo ima Mineralka d.o.o. Nastopa na svetovnem trgu, na katerem se zaradi posebnosti proizvoda ne pojavlja veliko konkurentov. V svetovnem merilu je moč najti le še dve podobni podjetji, kot sta Mineralka d.o.o. in sestrsko proizvodjalno Podjetje T, ki prav tako proizvajata negorljive plošče na osnovi vermikulita. Na trgu nastopa nekaj podjetij, ki izdelujejo podobno ploščo, glede na njeno lastnost negorljivosti. Razlikujejo pa se glede na osnovno surovino iz katere so izdelane ter zato niso vermikulitne pač pa kalcijevo-silikatne in predstavljajo substitut, ki pa podjetju ne predstavlja resne grožnje. Podjetje se zaveda, da je za uspešno poslovanje potreben neprestan razvoj lastnega proizvoda in spremljanje aktivnosti konkurentov po vsem svetu ter spremljanje in sledenje trendom v ladjedelništvu, gradbeništvu in industriji toplotne tehnike.

Pogoji, ki opredeljujejo delovanje v tej panogi, so različni certifikati kakovosti, ki jih mora podjetje pridobiti za svoj proizvod in predložiti končnim kupcem na trgu ladjedelništva in gradbeništva, če sploh želi trgovati z njimi. Pomembna predpisa, ki jih mora podjetje upoštevati pri proizvodnji proizvodov, pa sta za trg ladjedelništva Mednarodna konvencija o zaščiti človeških življenj na morju SOLAS (Safety Of Life At Sea) in za trg gradbeništva predpisi o protipožarni varnosti.

Mineralka d.o.o. kot izvozno podjetje nastopa na svetovnem trgu, zato na njeno poslovanje vplivajo svetovne politične in ekonomske razmere. Tako na prodajo plošč v

segmentu gradbeništva na pomembnem nemškem trgu vpliva recesija, v kateri je trenutno ta država, ki povzroča zmanjšanje obsega gradenj v državi, nadomeščanje obstoječih gradbenih materialov s cenejšimi in s tem zmanjšanje povpraševanja po negorljivih ploščah. Posledice terorističnega napada 11. septembra 2001 v New Yorku pa so vidne v segmentu ladjedelništva. Pri ljudeh se je povečal strah pred potovanji, zmanjšalo se je povpraševanje po potovanjih s potniškimi ladjami, zato so bili že izdelani načrti za izgradnjo novih potniških ladij, kamor se vgrajujejo plošče, zmanjšani ali ukinjeni. Poleg tega pa se, kot že v toliko panogah, tudi izgradnja potniških ladij seli na azijski trg, kjer je cenejša delovna sila.

3.3.3 Strategija trženja

Mineralka d.o.o. je proizvodno podjetje, ki je pred leti sprejelo strateško odločitev, da vse tržne aktivnosti prepusti, takrat nepovezanemu prodajnemu agentu, danes pa povezanima prodajnima podjetjema, sestrskemu Podjetju F iz Švice in matičnemu Podjetju P iz Nemčije.

a) Opredelitev trga

Trg na katerem podjetje nastopa je moč opredeliti glede na dve spremenljivki. Prva je namembnost plošč, ki opredeljuje trg glede na to ali se plošče uporabljajo v ladjedelništvu, gradbeništvu ali industriji toplotne tehnike. Druga pa geografska delitev svetovnega trga na posamezne države, v katerih poslujejo nepovezani kupci, ki s svojimi predpisi, razvitostjo gospodarstva in samo geografsko lego opredeljuje in razlikujejo pogoje poslovanja po posameznih kupcih. Tabela 1 prikazuje delež prodaje, ki ga vsak trg glede namembnost doseže v celotni prodaji. Razvidno je, da je za podjetje najbolj pomemben trg ladjedelništva, katerega delež v prodaji se vsako leto zmanjšuje, vse večjo pomembnost pa ima trg industrije, kjer delež v prodaji iz leta v leto narašča in postavlja trg gradbeništva v najslabši položaj.

Tabela 1 Deleži prodaje po trgih namembnosti

Segment	Delež prodaje po letih			
	2001	2002	2003	2004
Ladjedelništvo	75	64	60	48
Gradbeništvo	12	12	15	17
Industrija	13	23	25	35

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o..

b) Funkcija trženja

Za trg ladjedelništva in gradbeništva podjetje večino svojih plošč izvozi preko sestrskega Podjetja F, ki skrbi za vse aktivnosti trženja plošč. Švicarsko podjetje je za Mineralko d.o.o. ključnega pomena zaradi tržnika, s katerim podjetje sodeluje že od leta

1992. Na trgu ladjedelništva ima podjetje vlogo vodilnega proizvajalca, saj njen tržni delež znaša 50 %.

Matično Podjetja P pa je tisto, ki skrbi za prodajo plošč za trg industrije toplotne tehnike, ki pridobiva vse večji pomen in predstavlja vse večji delež v prodaji podjetja. Negorljive plošče vgrajujejo v kamine in peči, kjer zamenjujejo šamot. To je prav tako negorljiv material kot negorljive plošče, le da je nižje kakovosti in zato cenovno ugodnejši. Tako je morala Mineralka d.o.o. ob prodoru na ta trg prilagoditi cene plošč. Kupci se sicer zavedajo, da so plošče najbolj kakovostne in za vgradnjo v njihove izdelke primerne, težava pa je v tem, da je stopnja kakovosti plošč višja od zahtevane na tem trgu in je kupci niso pripravljeni plačati.

c) Tržne aktivnosti

Povezani prodajni podjetji, v sodelovanju z Mineralko d.o.o., skrbita vsaka za svoj del trga za oblikovanje in izvajanje tržne strategije. Strategija vsebuje segmentiranje trga glede na geografsko lego, določitev ciljne skupine kupcev, določitev pomembnosti posameznih kupcev in skladno s tem je potrebno z njimi doseči kompromis o prodajnih pogojih, iskanje načinov ohranjanja obstoječih trgov in širjenja na nove trge. Negorljive plošče predstavljata na sejnih in na individualnih obiskih kupcev. Skrbita za promocijske brošure in vzorce plošč, ki jih lahko kupci dobijo, preden se odločijo za nakup. Pred pomembnimi odločitvami izvajata tržne raziskave. Navada je, da svojim stalnim kupcem priznavata razne popuste kot sta popust na količino ter popust za predplačilo.

d) Aktivnosti za zadovoljevanje pričakovanj kupcev

Cilj Mineralke d.o.o. je ne samo zadovoljevanje pričakovanj pač pa tudi njihovo preseganje, da bi si zagotovili njihovo zadovoljstvo in zvestobo. Kupcem želijo nuditi vedno bolj kakovostne izdelke, zato vlagajo v raziskave osnovnih materialov in v novo tehnologijo ter skrbijo, da se zaposleni izobražujejo in da so motivirani za delo. Proizvodni proces morajo obvarovati dejavnikov, ki bi povzročali slabšo kvaliteto plošč, ki je za kupce ključnega pomena, prav tako morajo paziti na optimalne stroške, da se cena plošč ne bi povišala. Plošče končno obdelajo glede na željo kupca. Izbira lahko med različnimi dimenzijami plošč, široko paleto dekorativnih laminatov in furnirjev ter obdelavo robov. Kot vsako proizvodno podjetje, je tudi Mineralka d.o.o. deležna reklamacij, ki jih odobrijo, če so upravičene. V dobro medsebojnih odnosov in v dobro nadaljnega sodelovanja z odjemalcem, pogosto priznajo tudi delno reklamacijo, čeprav ni upravičena. Njihova posebnost pa so izredno kratki dobavni roki, zato proizvodnja, po potrebi, obratuje tudi v 4 izmenah.

Podjetje si prizadeva biti okolju prijazno in želi zadovoljevati potrebe odjemalcev z visoko kakovostnimi ploščami, ki dosegajo različne visoke standarde kakovosti, ki jih zahtevajo posamezne države uvoza.

e) Načrt širitve proizvodnje

Trenutni trend trženja temelji na čim boljšem zadovoljevanju potreb kupcev in preseganju njihovih pričakovanj z namenom, da bi postali stalni odjemalci. Da bi se Mineralka d.o.o. čim bolj približala željam povpraševanja, širi svojo proizvodnjo v fazi finalizacije ali dodelave surovih plošč. Ta trenutno obsega oblepljanje z laminati in furnirji ter obrezovanje plošč. V letu 2004 je podjetje kupilo tudi stroj za razrezovanje plošč na manjše koščke in CNC rezkar za oblikovane elemente za potrebe trga industrije toplotne tehnike.

3.3.4 Analiza funkcij

Z analizo funkcij identificiramo ekonomsko pomembne aktivnosti, upoštevajoč porabljen sredstva in prevzeta tveganja posameznih povezanih podjetij v usmerjenih transakcijah, na podlagi katerih bo potekala porazdelitev dobička med povezanimi podjetji. Pri tem je potrebna presoja ustreznosti opravljanja funkcij po posameznih podjetjih, ki naj bi bila enaka, če podjetja ne bi bila povezana.

V povezani Skupini G so v okviru skupne politike funkcije razdeljene v tri glavne sklope, in sicer proizvodne funkcije vključno z R&R, tržne funkcije in funkcije posloводства, kamor spadajo ravnanje s kadrovskimi viri, računovodstvo in finance ipd. Glede na zgoraj opisana dejstva, da ni možna primerjava transakcij podjetja Mineralka d.o.o. z nepovezanim podjetjem, so spodaj opisane funkcije, ki jih v povezani skupini izvajajo Mineralka d.o.o. in povezani prodajni podjetji, kot je prikazano v Tabeli 2, ki so pomembne za transakcije podjetja za namen te naloge. Funkcije obsegajo proizvodnjo, R&R, nabavo, obdelavo naročil, logistiko, oblikovanje cen, prodajo, upravljanje z reklamacijami, oblikovanje tržne strategije, promocija, obvladovanje kakovosti, ravnanje s kadrovskimi viri, računovodstvo in finance, upravljanje z davčnimi obveznostmi.

Tabela 2 Funkcije posameznih povezanih podjetij

Funkcija	Podjetje		
	Podjetje P	Mineralka d.o.o.	Podjetje F
Proizvodnja		X	
R&R		X	
Nabava	X	X	X
Obvladovanje kakovosti	X	X	
Oblikovanje tržne strategije	X		X
Promocija	X		X
Prodaja	X	X	X
Upravljanje z reklamacijami		X	
Oblikovanje cen	X	X	X
Obdelava naročil	X	X	X
Logistika	X	X	X
Finance	X	X	X
Upravljanje s kadrovskimi viri	X	X	X
Upravljanje z davki	X	X	X

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

a) Proizvodne funkcije

– *Proizvodnja*

Mineralka d.o.o. ima lastno proizvodno linijo negorljivih plošč. Proizvodnjo podpira tehnična služba, ki je razdeljena na naslednje oddelke: tehnologija, kontrola kakovosti, proizvodnja sama, razvojni oddelek in vzdrževanje, ki poteka v obliki outsourcinga. Tehnična služba je zadolžena za optimalno planiranje proizvodnega procesa, za pregledovanje izvedljivosti naročil in s tem kalkulacijo lastnih cen ter za svetovanje odjemalcem o nadaljnji uporabi plošč. Kontrola kakovosti poteka na več ravneh, nadzira se kakovost vhodnih surovin, kakovost plošč med proizvodnim procesom in končni izdelek. Proizvodnja deluje na podlagi delovnih nalogov iz tehnične službe in obsega proizvodnjo surove plošče kot osnovnega izdelka. Po naročilu kupca lahko sledi oblepljanje z laminati ali furnirji, razrezovanje na želene dimenzije ter posebno robno obrezovanje. Tako kot je razdeljen postopek izdelave proizvodov, so razdeljene tudi skupine delavcev, ki jih vodijo vodje skupin, ki so odgovorni, da se izpolnijo delovni nalogi in da proizvodi dosegajo zahtevano raven kakovosti.

– *Raziskave in razvoj*

Razvoj je v podjetju vključen v tehnični sektor. Pod tem pojmom se v podjetju skrivajo aktivnosti testiranja in razvoja plošč za določene končne izdelke po želji kupca. V praksi pomeni to testiranje v ustreznih odobrenih laboratorijih, kjer se ugotavlja ustreznost materiala (negorljivost) določene vrste plošče, kar je osnova za nadaljnja testiranja konstrukcij, npr. strop, pregrado, oblogo na požarno odpornost. Na osnovi

testiranje so pridobljeni tipski certifikati, kateri so osnova za prodajo plošč. Naloga razvoja je tudi vodenje evidence in vzdrževanje ažurnosti certifikatov ter spremljanje in uvajanje novih standardov in predpisov za izdelke in konstrukcije.

b) Tržne funkcije

– Nabavna funkcija

Nabavna funkcija obsega pravočasno preskrbo vseh vhodnih enot, ki so potrebne za nemoten potek poslovnega procesa. Za povezani prodajni podjetji obsega nabavo plošč od povezanih proizvodnih podjetji, za Mineralko d.o.o. pa obsega neprestano spremljanje dogajanja na tržišču, iskanje novih dobaviteljev, pogajanja o čim bolj ugodnih nabavnih cenah in plačilnih pogojih ter ohranjanje dobrih poslovnih odnosov z obstoječimi dobavitelji. Podjetje, v skladu s trenutnimi trendi, izvaja strategijo poslovanja s čim manjšim številom dobaviteljev, ki so dolgoročni poslovni partnerji na podlagi sklenjenih pogodb, ki jih podjetje razvršča v t.i. A,B,C lestvico. Vse potrebne surovine morajo biti nabavljene pravočasno in morajo dosegati v naprej znane in zahtevane standarde kakovosti.

– Funkcija obdelave naročil

Kot že omenjeno, podjetje večino svojih proizvodov proda preko povezanih prodajnih podjetij, zato se proces obdelave naročil, razen v primeru domačega trga, ko podjetje posluje neposredno s končnim kupcem, začne prav z njunim posredovanjem naročil. Obdelava naročila pomeni pregled zalog naročenega izdelka, pregled dobavnih pogojev in potrditev naročila, če proizvoda ni na zalogi oz. je potrebna dodelava osnovne plošče sledi nalog proizvodnji za izdelavo in nalog nabavi za nabavo potrebnih obložnih materialov.

– Logistika

Funkcija logistike je zelo obsežna in jo lahko razdelimo na notranji in zunanji transport ter skladiščenje. Zunanji transport obsega le organiziranje transporta nabavljenih surovin do podjetja, saj sta za organiziranje transporta proizvodov podjetja do nepovezanega kupca, razen v primeru lastnih nepovezanih kupcev, odgovorna povezana prodajna podjetja. Zaradi mednarodnega delovanja podjetja organizacija transporta ni vedno lahka naloga, saj je potrebno organizirati kamionski prevoz po vsej Evropi ali pa kontejnerski ladijski prevoz po vsem svetu, kjer je zaradi prezasedenosti tovornih ladij potrebno upoštevati dolg dobavni rok.

Pod pojmom notranji transport razumemo prevoz potrebnih surovin in materiala iz skladišča do delovnih strojev in obratno prevoz polizdelkov od enega delovnega mesta do drugega in prevoz končnih proizvodov v skladišče.

Skladiščnik je odgovoren za skladiščenje nabavljenih surovin in materialov in za skladiščenje proizvodov podjetja. Skrbi za popis in vodenje evidence zalog osnovnih

surovin in izdelkov in pripravlja proizvode za transport-embaliranje, in ustrezno nalaganje na transportno vozilo, da se med transportom ne poškoduje.

– ***Funkcija oblikovanja cen***

Podjetje ima izdelan letni cenik, ki temelji na tržni ceni in dejanskih stroških. Cena je odvisna od vrste plošče, od njenih dimenzij, morebitne nadaljnje dodelave in uporabljenih zelenih obložnih materialov. Pomemben dejavniki je seveda tudi količina naročenega, plačilni pogoji in prevzeta tveganja podjetja. Povezani prodajni podjetji in Mineralka d.o.o. v primeru direktne prodaje nepovezanemu kupcu nabavni ceni prištejeta še stroške tržnih aktivnosti.

– ***Prodaja***

Prodaja obsega sprejemanje povpraševanj po posredovanju povezanega prodajnega podjetja, pogajanje o prodajnih in dobavnih pogojih, kjer proizvodno in prodajno podjetje tesno sodelujeta, oblikovanje ponudb, sprejemanje naročil in izdajanje računov ter vse ostale potrebne dokumentacije prodajnemu podjetju, ki proizvode preproda nepovezanemu kupcu. V primerih, ko Mineralka d.o.o. direktno prodaja nepovezanim kupcem, vse te aktivnosti potekajo brez vključevanja povezanih prodajnih podjetij.

– ***Funkcija upravljanja z reklamacijami***

Do reklamacije je kupec upravičen takrat, ko je moč dokazati, da je krivda za nastalo škodo na strani proizvajalca. Kupec si tako zagotovi zamenjavo blaga ali drugače dogovorjeno nadomestilo v primeru, če se po prevzemu proizvodov pokaže, da ti niso v skladu z dogovorjenim, v smislu kakovosti ali poškodbe pri transportu. V takem primeru podjetje prevzame breme in kupcu povrne nastalo škodo.

– ***Funkcija oblikovanja in izvajanja strategije trženja***

Prodajni podjetji oblikujeta strategijo trženja, kot je opisano pod točko 3.3.3, vsaka za svoj segment trga, glede na namen za katerega se plošče uporabljajo. Podjetje P skrbi za segment industrije, Podjetje F pa za segmenta ladjedelništva in gradbeništva.

– ***Promocija***

Prodajni podjetji negorljive plošče predstavljata na svetovnem spletu, na raznih sejnih, potencialne in že obstoječe kupce oskrbujeta s promocijskimi brošurami in vzorci plošč. V mednarodnem medorganizacijskem trženju je izrednega pomena osebni stik s kupci, ki povečuje zaupanje v kvaliteto in dobre poslovne odnose, zato tržniki prodajnih podjetij potujejo po svetu in obiskujejo kupce.

c) Funkcije posloводства

– ***Funkcija obvladovanja kakovosti***

Obvladovanje kakovosti pomeni, ne samo kontrolo kakovosti končnega izdelka, pač pa nadzor kakovosti izdelka po vsaki fazi proizvodnje, z namenom preprečevanja

škode in odstopanja od predpisane kakovosti. Kakovost je za zadovoljevanje zahtev odjemalcev ključnega pomena, zato si podjetje prizadeva dosežati standarde kakovosti kot sta standarda ISO 9001 in ISO 9002, ki podjetju zapovedujeta, da vnese politiko kakovosti na vse ravni poslovanja podjetja.

– ***Funkcija ravnanja s kadrovskimi viri***

V skladu z veljavno zakonodajo, podjetja, z izjemo imenovanja direktorja podjetja, o kadrovskih zadevah odločajo sama. Nove kadre zaposluje na podlagi lastnih kriterijev, ki so zapisani v sistemizaciji delovnih mest. Vodilni se zavedajo, da zaposleni niso le sredstvo pač pa dragocen vir, zato skrbijo za motivacijo in pripadnost zaposlenih z dobrimi delovnimi pogoji, s sistemom nagrajevanja na podlagi uspešnosti, z izobraževanjem in usposabljanjem, s spodbujanjem dobrih medosebnih odnosov ter s posluhom do socialnih problemov.

– ***Računovodstvo in finance***

Podjetja imajo lastne računovodske sektorje, v okviru katerih računovodska služba skrbi za evidentiranje sprememb v sredstvih in virih sredstev ter izdeluje računovodske izkaze. Skrbi za izvajanje plačilnega prometa, zadolžena je za preskrbo virov financiranja in ekonomsko gospodarjenje z njimi. Sektor, za potrebe odločanja vodstva podjetja in spremljanja njegovega poslovanja, oblikuje računovodske informacije.

– ***Funkcija upravljanja z davčnimi obveznostmi***

Podjetja v skladu z veljavno državno zakonodajo skrbijo za obveznosti do Davčne uprave posameznih držav v obliki izdelave in predložitve davčne napovedi in druge potrebne dokumentacije ter seveda s plačevanjem davkov.

3.3.5 Analiza tveganj

Analiza tveganj pokaže katerim tveganjem je pri izvajanju funkcij podjetje izpostavljeno. Pri izvajanju zgoraj opisanih funkcij in poslovanju sploh, je Mineralka d.o.o. izpostavljena nabavnemu tveganju, tveganju zalog, tržnemu tveganju, produktni odgovornosti ter tveganju spremembe deviznega tečaja, povezani prodajni podjetji pa tržnemu tveganju, tveganju neplačila in tveganju spremembe deviznega tečaja.

Tabela 3 Prezeta tveganja posameznih povezanih podjetij

Tveganje	Podjetje		
	Podjetje P	Mineralka d.o.o.	Podjetje F
Nabavno tveganje		x	
Tveganje zalog		x	
Tržno tveganje	x	delno	x
Produktna odgovornost		x	
Tveganja neplačila	x		x
Tveganje spremembe deviznega tečaja	x	x	x

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

– ***Nabavno tveganje***

Podjetje proizvaja plošče, kjer je ključna surovina vermikulit, ki ga dobavljajo iz Rusije in Zimbabveja. Zaradi oddaljenosti je to najtežje dobavljiva surovina, zaradi česar narekuje dobro nabavno planiranje, saj ob veliki zamudi dobav podjetje tvega, da mu poidejo zaloge te surovine in s tem nezmožnost proizvodnje.

– ***Tveganje zalog***

Proizvodno podjetje pri svojem poslovanju tvega, da se mu nakopičijo zaloge surovin, materialov za oblepljanje in proizvodov, ki vsak dan skladiščenja za podjetje pomenijo strošek. Opisani situaciji se podjetje skuša izogniti z nabavo in s proizvodnjo ravno ob pravem času, ki pa ni možna v vsakem primeru. Tveganje se lahko uresniči, npr. ob izgubi pomembnega odjemalca, ob odpovedi specifičnega naročila ali ob napačnem planiranju proizvodnje.

– ***Tržno tveganje***

Tržnemu tveganju je v okoliščinah prostega trgovanja in ekonomskega liberalizma podvrženo vsako podjetje. Mineralka d.o.o. je temu tveganju izpostavljena posredno, preko povezanih prodajnih podjetij, ki opravljata tržne funkcije. Ogrožena je v primeru zmanjšanja tržnega deleža ali celo izgube določenega trga, npr. ob nastopu nove konkurence, padcu kupne moči odjemalcev, nezmožnosti podjetij, da razvijata obstoječe trge in osvajata nove. Tržno tveganje Mineralka d.o.o. torej občuti, ko se zmanjša prodaja plošč, medtem ko povezani prodajni podjetji prevzemata tržna tveganja določenega posla, kar lahko pripelje do večje izgube ali večjega dobička.

– ***Produktna odgovornost***

O produktni odgovornosti govorimo takrat, kadar proizvodi podjetja sicer dosegajo zahtevane standarde kakovosti, ki jih dokazujejo pridobljeni certifikati za določeno uporabo plošče kot komponento neke konstrukcije, ko pa so plošče vgrajene v objekt, se po določenem obdobju pokažejo napake npr. v obliki razpok. Napaka je nastala zaradi okoliščin, ki jih pri testiranjih niso upoštevali in jih je potrebno še identificirati in popraviti. V primeru takega dogodka je na podjetju odgovornost, da popravi nastalo škodo. Podjetje ima možnost, da za podobne primere posel zavaruje, kar je glede na tveganost posla vključeno v ceni proizvoda.

– ***Tveganje neplačila***

Vsako prodajno podjetje, ki ne deluje po načelu predplačila tvega, da za svoje proizvode ne bo dobilo plačila. Tveganje neplačila sta v povezani skupini prevzeli prodajni podjetji. Bolj ko je oddaljen dan plačila od dneva izdaje proizvodov in računa, večje je tveganje za podjetje, zato kupec nosi posledice v obliki manj ugodnih prodajnih

pogojev in obratno, prodajni podjetji kupcu priznata popust na krajši plačilni rok od običajnega.

– ***Tveganje spremembe deviznega tečaja***

Tveganje spremembe deviznega tečaja nastane takrat, kadar podjetje surovine in vsa potrebna sredstva nabavlja in plačuje v eni valuti, svoje proizvode pa prodaja v drugi valuti in kadar zaradi zamika plačila nastane razlika med prihodki ali odhodki in dejanskimi prejemki ali izdatki na dan plačila. V primeru mednarodnega podjetja, kot je obravnavani primer, ni mogoče doseči uskladitve transakcij v eni valuti, saj kupuje svoje surovine in prodaja svoje proizvode na različnih kontinentih, s partnerji pa ni mogoče vedno doseči ugodnega dogovora. Tveganje je mogoče ublažiti z uporabo finančnih instrumentov.

3.3.6 Sredstva

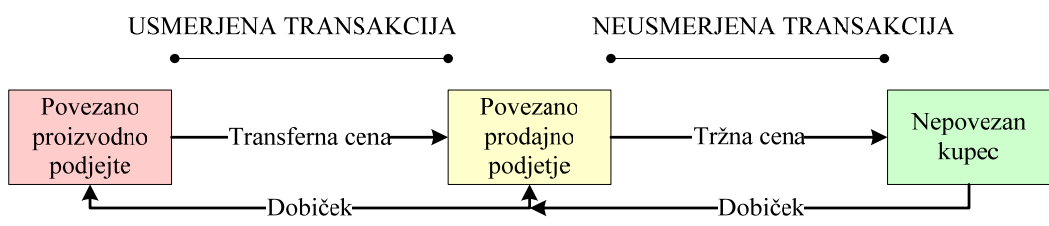
Sredstva, ki so pomembna pri analizi primerljivosti, so v obravnavanem primeru blagovna znamka, normativi oz. formula in tehnologija; znanje, stroji ter oprema, ki je potrebna za izdelovanje negorljivih plošč.

Podjetje je pred leti svoje plošče zaščitilo s patentom, ki pa se je iztekel, še vedno pa imajo edinstvene normative oz. formulo po kateri proizvajajo negorljive plošče. Kakovost plošč podjetje nadzoruje v lastnem laboratoriju s predpisanimi metodami in opremo. V proizvodnji imajo ključen pomen stroji v delu finalizacije ali dodelave surovih plošč, saj ti razlikujejo podjetje od konkurence. Pri opisu sredstev pa ne gre brez človeških virov, vseh zaposlenih, ki s svojimi izkušnjami in znanjem pripomorejo k razreševanju težav in uspešnemu poslovanju podjetja.

3.3.7 Presoja ustreznosti transfernih cen po metodi porazdelitve dobička

Metoda porazdelitve dobička pravi, da povezana podjetja oblikujejo transferne cene na podlagi funkcij, ki jih opravljajo, upoštevajoč porabljena sredstva in prevzeta tveganja. Dobiček, ki nastane pri transakciji z nepovezanim kupcem, pa si porazdelijo skladno z opravljenimi funkcijami, kot prikazuje Slika 5. Pri tem je potrebno odgovoriti na vprašanje, če bi se povezana podjetja obnašala enako, če bi bila nepovezana.

Slika 5 Metoda porazdelitve dobička



Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

Pri ugotavljanju ustreznosti oblikovanja transfernih cen podjetja Mineralka d.o.o., se je vodstvo za uporabo te metode, namesto za eno izmed transakcijskih metod, odločilo iz naslednjih razlogov.

Transakcije med Mineralko d.o.o. in povezanima prodajnima podjetjema je nemogoče primerjati s podobnimi povezavami izven Skupine P, saj prvič takšne informacije niso na voljo in drugič, tudi če je proizvod primerljiv z drugimi proizvodi na trgu glede na namembnost, je edinstvena sestava negorljive plošče tista, ki to onemogoča in bi morebitne prilagoditve razlik povzročile neprimerljivost transakcij.

Metoda primerljivih prostih cen dopušča tudi možnost, da povezano podjetje primerja transferne cene v usmerjeni transakciji med dvema povezanima podjetjema s cenami v neusmerjeni transakciji istega povezanega podjetja z nepovezanim kupcem. Prodaja Mineralko d.o.o. nepovezanim kupcem znaša sicer 10 % v celotni prodaji, vendar neusmerjene transakcije zaradi obsega naročil in razlik v državah v katerih poslujejo kupci niso primerljive z usmerjenimi transakcijami. To so kupci predvsem iz Slovenije in drugih držav bivše Jugoslavije, ki jih ne moremo primerjati, npr. s trgov Italije.

Sodelovanje med podjetjem in tržnikom, kot fizično osebo, ki deluje v sestrskem prodajnem Podjetju F, traja že od leta 1992. V tem času je ta oseba delovala v različnih podjetjih, ki niso bila vedno povezana z Mineralko d.o.o., a je sodelovanje kljub temu potekalo nemoteno, ker je tržnik s svojim poznavanjem trga in kupcev ključnega pomena za uspešno trženje negorljivih plošč. Matično Podjetje P v vlogi povezanega prodajnega podjetja opravlja isto funkcijo na trgu industrije kot Podjetje F na trgu ladjedelništva in gradbeništva. Iz slednjega je možno zaključiti, da se podjetje kot povezano podjetje v pogledu opravljanja tržnih funkcij obnaša enako, kot bi se, če bi bilo nepovezano.

a) Oblikovanje prodajne cene podjetja

Prodajna cena proizvodov podjetja je oblikovana na podlagi metode stroškov in pribitka na stroške. Svoje stroške spremlja po stroškovnih nosilcih, ki so v tem primeru posamezne negorljive plošče in s tem ugotovi, kakšne in kolikšne direktne stroške posamezna plošča povzroči in katere indirektno stroške ji je potrebno pripisati na podlagi dogovorjenega ključa. V ceno so torej vključeni dejanski proizvodni stroški, stroški uprave in pribitek na stroške na podlagi predvidenega dobička. Ker je podjetje pretežno izvozno, ima cene in cenike oblikovane v EUR/m², v nekaterih primerih pa tudi v EUR/kos, predvsem za trg industrije toplotne tehnike, ko so plošče razrezane na zelo majhne dele in bi bila cena na m² nesmiselna. Ploščo po tej transferni ceni odkupi povezano prodajno podjetje, ki ceni doda še stroške za opravljene tržnih aktivnosti ter skladno s tem pripadajoči del pribitka na stroške ali provizijo. Cena po kateri povezano prodajno podjetje proda plošče nepovezanemu kupcu je tržna cena. Dobiček, ki pri tem

nastane je glede na to, da proizvodnja temelji na podlagi naročil, znan v naprej, zato ga Mineralka d.o.o. vključi v svojo prodajno ceno do povezanega podjetja v obliki pribitka na stroške. Tržna cena je odvisna od trga namembnosti in države v kateri kupec posluje, saj se skladno s tem spreminja stopnja konkurenčnosti lokalnega trga in posledično višina cene, ki jo prodajno podjetje lahko doseže in s tem višina pribitka na stroške, od katerega je odvisna višina transferne cene.

b) Prikaz kalkulacije cen

Za utemeljitev zgoraj opisanega postopka oblikovanja cen podjetja so spodaj prikazane kalkulacije cen proizvodnega in prodajnega podjetja za leto 2004, za plošče, ki so bile v tem letu proizvedene in prodane v največjih količinah kot prikazuje Tabela 4 in predstavljajo približno 50 % celotne proizvodnje. Pri tem so plošče A, C, G in H proizvedene za prodajo na trgih ladjedelništva in gradbeništva, plošče B, D, E in F pa za prodajo na trgu industrije.

Kalkulacije prikazujejo primerjavo oblikovanja transfernih cen in spreminjanja tržnih cen negorljivih plošč na trgih ladjedelništva, gradbeništva in industrije toplotne tehnike in na različnih geografskih trgih. Jasno je prikazano, da so transferne cene v skladu s tržnimi, saj je od višine le-teh in stroškov posameznih povezanih podjetij, ki so odvisni od opravljenih funkcij in pri tem porabljenih sredstvih in prevzetih tveganjih, odvisen pribitek na stroške ter tako dobiček, ki ga posamezno podjetje ustvari.

Tabela 4 Prodaja po artiklih v letu 2004

Artikel	m² v 2004	kosov v 2004
Plošča A	45.228	
Plošča B		10.800
Plošča C	29.548	
Plošča D		2.800
Plošča E	24.543	
Plošča F		1.400
Plošča G	21.401	
Plošča H	20.920	

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

1. Trg ladjedelništva in gradbeništva

Prodaja za ta dva trga poteka preko povezanega sestrskega Podjetja F, ki prevzema tudi vsa pripadajoča tveganja opisana v poglavju 3.3.5. Odvisno od zgoraj opisanih spremenljivk, so v nadaljevanju prikazane primerjave kalkulacij transfernih in tržnih cen plošč v letu 2004 za trga ladjedelništva in gradbeništva za:

- *Enako ploščo na enakem trgu glede na namembnost a v različnih državah.*

Tabela 5 prikazuje kalkulacijo cene plošče A na trgu ladjedelništva v različnih državah. Razvidno je, da sta neto prodajna cena in pribitek na stroške Mineralke d.o.o. v vseh treh primerih enaka, saj gre za enake plošče, spreminja pa se pribitek na stroške prodajnega Podjetja F, ker to podjetje nosi posledice tržnega tveganja. V primeru prodaje plošče A na Nizozemskem je prodajno podjetje doseglo celo negativen pribitek na stroške, ki ga je prevzelo zaradi bodočih priložnosti, ki jih vidi na tem trgu. Transferna nabavna cena je v vseh primerih enaka. Prodajno podjetje prišteje še svoje prodajne stroške, ki so v tem primeru odvisni od bonusov in popustov na količino za kupca v posamezni državi, kot prikazuje priloga B. Svoji neto prodajni ceni doda še svoj delež pribitka, ki mu pripada glede na tržno ceno, ki jo je podjetje doseglo. Ta za enako ploščo, za enak namen, na trgu Danske doseže najvišjo vrednost, 12,6 EUR/m², na Nizozemskem pa je ta za 1,52 EUR/m² nižja.

Tabela 5 Kalkulacija cen plošče v različnih državah na trgu ladjedelništva

LADJEDELNIŠTVO						
<i>Plošča A (v EUR/m²)</i>						
<i>Proizvodno podjetje</i>	Italija	%	Nizozemska	%	Danska	%
Skupni proizvodjalni stroški	6,82	100	6,82	100	6,82	100
Stroški uprave	0,89	13	0,89	13	0,89	13
Neto prodajna cena	7,71	113	7,71	113	7,71	113
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>2,59</i>	<i>34</i>	<i>2,59</i>	<i>34</i>	<i>2,59</i>	<i>34</i>
Transferna prodajna cena	10,30	151	10,30	151	10,30	151
<i>Prodajno podjetje</i>						
Transferna nabavna cena	10,30	93	10,30	88	10,30	91
Skupni prodajni stroški	0,82	7	1,38	12	1,08	9
Neto prodajna cena	11,12	100	11,68	100	11,38	100
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>0,69</i>	<i>6</i>	<i>-0,60</i>	<i>-5</i>	<i>1,22</i>	<i>11</i>
Tržna prodajna cena	11,81	106	11,08	95	12,60	111

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

- Enako ploščo na različnih trgih glede na namembnost a v eni državi.

Tabela 6 prikazuje kalkulacijo cen plošče G v eni državi, vendar enkrat za namen trga ladjedelništva, drugič pa za namen trga gradbeništva. V tem primeru je transferna

Tabela 6 Kalkulacija cen plošče v eni državi na trgu ladjedelništva, gradbeništva

<i>Plošča G (v EUR/m²)</i>					
LADJEDELNIŠTVO			GRADBENIŠTVO		
<i>Proizvodno podjetje</i>	Nizozemska	%	Nizozemska	%	
Skupni proizvodjalni stroški	5,66	100	5,56	100	
Stroški uprave	0,72	13	0,72	13	
Neto prodajna cena	6,38	113	6,28	113	
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>2,57</i>	<i>40</i>	<i>2,52</i>	<i>40</i>	
Transferna prodajna cena	8,95	158	8,80	158	
<i>Prodajno podjetje</i>					
Transferna nabavna cena	8,95	88	8,80	88	
Skupni prodajni stroški	1,26	12	1,23	12	
Neto prodajna cena	10,21	100	10,03	100	
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>0,72</i>	<i>7</i>	<i>0,48</i>	<i>5</i>	
Tržna prodajna cena	10,93	107	10,51	105	

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

cena za trg ladjedelništva višja za 0,1 EUR zaradi posebnih dimenzij plošč, ki jih je zahteval kupec. Ponovno je moč ugotoviti, da je pribitek na stroške Mineralke d.o.o. v obeh primerih enak, pribitek prodajnega Podjetja F pa je na trgu ladjedelništva večji, skladno s tržnimi aktivnostmi za kupca. Primer nazorno prikazuje dejstvo, da enaka plošča lahko na trgu ladjedelništva doseže višjo tržno ceno kot na trgu gradbeništva in s tem povezan večji pribitek na stroške za obe podjetji.

– *Enako ploščo na različnih trgih glede na namembnost in v različnih državah.*

Tabela 7 prikazuje kalkulacijo cen za ploščo H v različnih državah in na trgu ladjedelništva in gradbeništva. Neto prodajna cena proizvodnega podjetja je na vseh trgih enaka, saj gre za enake plošče, ki povzročajo enake stroške. Za to ploščo je prodajno Podjetje F na trgu gradbeništva doseglo bistveno višjo ceno kot na trgu ladjedelništva, zato se je povečal tudi delež pribitka na stroške podjetij. Za povečani pribitek pa se je povečala tudi transferna prodajna cena Mineralke d.o.o. V strategiji je bilo omenjeno, da se trg ladjedelništva seli v azijske države, kamor negorljive plošče šele prodirajo. Prodajno podjetje je v upanju pridobitve bodočega odjemalca v Singapurju sklenilo posel, pri katerem je imelo za 1,25 EUR/m² negativnega pribitka na prodano ploščo, kar pomeni 12,4 % izgube, ki pa spet nima vpliva na dobiček Mineralke d.o.o.

Tabela 7 Kalkulacija cen plošče v treh državah na trgu ladjedelništva, gradbeništva

<i>Proizvodno podjetje</i>	Plošča H (v EUR/m²)					
	LADJEDELNIŠTVO				GRADBENIŠTVO	
	Danska	%	Singapur	%	Švica	%
Skupni proizvodjalni stroški	7,60	100	7,60	100	7,60	100
Stroški uprave	0,99	13	0,99	13	0,99	13
Neto prodajna cena	8,59	113	8,59	113	8,59	113
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>1,91</i>	<i>22</i>	<i>1,91</i>	<i>22</i>	<i>2,91</i>	<i>34</i>
Transferna prodajna cena	10,50	138	10,50	138	11,50	151
<i>Prodajno podjetje</i>						
Transferna nabavna cena	10,50	91	10,50	93	11,50	84
Skupni prodajni stroški	1,10	9	0,84	7	2,13	16
Neto prodajna cena	11,60	100	11,34	100	13,63	100
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>1,30</i>	<i>11</i>	<i>-1,25</i>	<i>-11</i>	<i>1,97</i>	<i>14</i>
Tržna prodajna cena	12,90	111	10,09	89	15,60	114

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

- Različne plošče na enakem trgu glede na *namembnost* v eni državi.

Kot že omenjeno, je cena plošče odvisna od trga namembnosti in geografskega trga. Cene različnih plošč na enem trgu glede na namembnost in v eni državi se bistveno ne razlikujejo, ker je takšna plačilna sposobnost tega trga. Tabela 8 prikazuje cene dveh različnih plošč v Italiji in na Danskem na trgu ladjedelnštva. Plošči A in C, prodani v Italiji, sta istega tipa, le da se dimenzijsko nekoliko razlikujeta, poleg tega, pa je plošča C oblepljena z laminatom, kar zvišuje proizvodjalne stroške in posledično transferno in tržno prodajno ceno. Pribitek obeh podjetij pri plošči C je kljub večji dodani vrednosti nižji kot pri plošči A, ker trg višje cene od dosežene ni pripravljen plačati. Na danskem trgu je situacija podobna, saj kljub temu, da so proizvodjalni stroški plošče H večji od proizvodjalnih stroškov plošče A za 0,88 EUR / m², je pribitek na stroške Mineralke d.o.o. pri plošči H manjši. Prodajno Podjetje F pa je obdržalo enako višino dobička, saj nosi tržno tveganje, ki se je v tem primeru pokazalo kot pozitivno.

Tabela 8 Kalkulacija cen različnih plošč v eni državi na trgu ladjedelnštva

	LADJEDELNIŠTVO							
	Plošča A (v EUR/m ²)		Plošča C (v EUR/m ²)		Plošča A (v EUR/m ²)		Plošča H (v EUR/m ²)	
	Italija	%	Italija	%	Danska	%	Danska	%
Proizvodno podjetje								
Skupni proizvodjalni stroški	6,82	100	7,98	100	6,82	100	7,60	100
Stroški uprave	0,89	13	1,04	13	0,89	13	0,99	13
Neto prodajna cena	7,71	113	9,02	113	7,71	113	8,59	113
Pribitek na stroške	2,59	34	2,28	25	2,59	34	1,91	22
Transferna prodajna cena	10,30	151	11,30	142	10,30	151	10,50	138
Prodajno podjetje								
Transferna nabavna cena	10,30	93	11,3	93	10,30	91	10,50	91
Skupni prodajni stroški	0,82	7	0,90	7	1,08	9	1,10	9
Neto prodajna cena	11,12	100	12,20	100	11,38	100	11,60	100
Pribitek na stroške	0,69	6	0,45	4	1,22	11	1,30	11
Tržna prodajna cena	11,81	106	12,65	104	12,60	111	12,90	111

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

2. Trg industrije toplotne tehnike

Za prodajo plošč na trgu industrije in tržne aktivnosti sploh je odgovorno matično prodajno Podjetje P, ki skladno s tem prav tako prevzema vsa povezana tveganja. Na prvih dve trgih ladjedelnštva in gradbeništva so možne različne primerjave, ker enake plošče kupujejo različni kupci. Za trg industrije toplotne tehnike pa je še posebej značilno, da je zaradi specifičnih naročil, ena vrsta plošče namenjena le enem kupcu in zato ni mogoča nikakršna primerjava. Tip plošč, ki se prodaja na tem trgu, je bistveno

drugačen od tipov plošč, ki se prodajajo na ostalih dveh trgih, za katere je še značilno, da se plošče prodajajo surove ali dodelane v obliki obleplenja z laminati ali furnirji. Za plošče na trgu industrije toplotne tehnike pa je značilno, da so v večini dodelane v obliki razrezov in CNC obdelave. Tu se še posebej pokaže smotrnost odločitve podjetja Mineralka d.o.o. za uporabo metode porazdelitve dobička za ugotavljanje skladnosti transfernih cen s tržnimi. Ker trga industrije toplotne tehnike ni mogoče primerjati s katerim drugim in ker ni možna primerjava kalkulacije cen ene plošče v različnih državah, so v nadaljevanju prikazane primerjave kalkulacij transfernih in tržnih cen plošč v letu 2004 za trg industrije toplotne tehnike za:

- *Različne plošče na enem trgu glede namembnost v večih državah.*

Tabela 9 nazorno prikazuje dinamiko v željah in naročilih kupcev, saj vsak kupec naroči drugačne plošče, bodisi po tipu, dimenzijah, dodelavi. Kot se spreminjajo plošče, se spreminja tudi tržna cena in pribitek na stroške obeh podjetij. Podjetje P na nekatere trge še prodira, saj je trend prodaje na trgu industrije napredujoč, zato prodajno podjetje v nekaterih primerih prevzame posel, pri katerem ima izgubo, saj je ta večkrat pogoj za nadaljnje sodelovanje s kupcem. Taka primera sta v spodnji tabeli plošča E in D, pri katerih je imelo Podjetje P negativen pribitek na stroške zaradi 2 % popusta na predplačilo, ki sta ga dosegla kupca. Popust na predplačilo je sicer običajen za ta trg, dosegla sta ga tudi kupca plošč B in F, vendar je Podjetje P tu lahko doseglo višjo ceno.

Tabela 9 Kalkulacija cen različnih plošč v večih državah na trgu industrije

	INDUSTRIJA TOPLOTNE TEHNIKE							
	Plošča E (v EUR/m ²)		Plošča D (v EUR/kos)		Plošča B (v EUR/kos)		Plošča F (v EUR/kos)	
<i>Proizvodno podjetje</i>	Madžarska	%	Nemčija	%	Nemčija	%	Danska	%
Skupni proizvodjalni stroški	8,37	100	7,41	100	3,81	100	3,52	100
Stroški uprave	1,11	13	0,92	12	0,42	11	0,49	14
Neto prodajna cena	9,48	113	8,33	112	4,23	111	4,01	114
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>1,52</i>	<i>16</i>	<i>0,85</i>	<i>10</i>	<i>1,51</i>	<i>36</i>	<i>0,26</i>	<i>7</i>
Transferna prodajna cena	11,00	131	9,18	124	5,75	151	4,27	121
<i>Prodajno podjetje</i>								
Transferna nabavna cena	11,00	92	9,18	93	5,75	94	4,27	95
Skupni prodajni stroški	0,93	8	0,67	7	0,38	6	0,22	5
Neto prodajna cena	11,93	100	9,85	100	6,13	100	4,49	100
<i>Pribitek na stroške</i>	<i>-0,02</i>	<i>0</i>	<i>-0,05</i>	<i>-1</i>	<i>0,63</i>	<i>10</i>	<i>0,17</i>	<i>4</i>
Tržna prodajna cena	11,90	100	9,80	99	6,75	110	4,66	104

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

- Enako ploščo v surovi in dodelani obliki na enem trgu glede na namembnost v eni državi.

Spodnja Tabela 10 prikazuje kalkulacije posameznih plošč, prvo v surovi in nato v dodelani obliki na željo kupca. Kupci na trgu industrije toplotne tehnike le redko kupujejo surove plošče, ki pa bi proizvajalnemu podjetju prinesle večji prihodek na

Tabela 10 Kalkulacija cen plošče v surovi in dodelani obliki v eni državi na trgu industrije

	INDUSTRIJA TOPLOTNE TEHNIKE					
	Plošča D (v EUR/kos)		Plošča B (v EUR/kos)		Plošča F (v EUR/kos)	
	Nemčija	%	Nemčija	%	Danska	%
Proizvodno podjetje						
Skupni proizvodjalni stroški	6,95	100	2,66	100	0,60	100
Stroški uprave	0,80	13	0,31	13	0,07	13
Pribitek na stroške	0,80	11	1,46	55	0,06	11
Prodajna cena surove plošče	7,75	126	4,12	175	0,66	125
Skupni stroški dodelave	1,38	100	1,57	100	3,41	100
Stroški uprave	0,12	10	0,11	8	0,42	14
Pribitek na stroške	0,05	4	0,05	3	0,20	6
Cena dodelave plošče	1,43	113	1,62	111	3,61	121
Neto prodajna cena	8,33	100	4,24	100	4,01	100
Pribitek na stroške	0,85	10	1,51	36	0,26	7
Transferna prodajna cena	9,18	149	5,75	244	4,27	809
Prodajno podjetje						
Transferna nabavna cena	9,18	93	5,75	94	4,27	95
Skupni prodajni stroški	0,67	7	0,38	6	0,22	5
Neto prodajna cena	9,85	100	6,13	100	4,49	100
Pribitek na stroške	-0,05	-1	0,63	10	0,17	4
Tržna prodajna cena	9,80	99	6,75	110	4,66	104

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

stroške kot dodelane plošče. Pri teh se povečajo stroški, povečanje teh pa ne pomeni tudi povečanja pribitka na stroške Mineralke d.o.o., ravno obratno. Kupci za te plošče, z večjo dodano vrednostjo, niso pripravljeni plačati toliko, kot so realno vredne. V primeru plošče F transferna prodajna cena predstavlja 809 % proizvodne cene, kljub temu, pa je bilo podjetje deležno le 7 % pribitka na stroške. Če bi kupec iz Nemčije kupil ploščo B v surovi obliki, pod enakimi prodajnimi pogoji, bi imelo proizvodno podjetje 19 % večji prihodek na stroške, kot pri plošči v dodelani obliki. Sprememba

pribitka na stroške pri plošči D ni znatna, kot ni znatna povečana dodana vrednost osnovne plošče v primerjavi s ploščama B in F. Ponovno je jasno prikazano, da je transferna cena Mineralke d.o.o. močno odvisna od tržne.

c) Ugotovitve

Analiza primerljivosti po metodi porazdelitve dobička je za podjetje Mineralka d.o.o. pokazala; prvič, da je za ugotavljanje ali so usmerjene transakcije podjetja v skladu z načelom arm's length najprimernejša prav izbrana metoda. Posluje namreč v panogi, kjer ni veliko primerljivih podjetij, s katerimi bi lahko primerjala svoje transakcije. Ker pa je v tej panogi ključno sredstvo zaščiten patent ali blagovna znamka in tehnologija izdelovanja, je izdajanje poslovnih informacij, kot so kalkulacije cen proizvodov, še toliko občutljivejša zadeva. Naslednja ugotovitev je ta, da podjetje že dolga leta prepušča aktivnosti prodaje in promocije nekemu drugemu podjetju, ki ni bilo vedno povezano podjetje, saj to ni bistvenega pomena. Ključno je, da je v tistem podjetju tržnik, ki že dolga leta sodeluje z Mineralko d.o.o. Takšno prenašanje funkcij se je skozi čas pokazalo kot odlična poslovna strategija, ki se nadaljuje tudi danes. Zaradi slednjega lahko zaključimo, da bi poslovala s Podjetjem F tudi če ne bi bilo sestrsko podjetje. Matično Podjetje P je prodajo na trgu industrije v enem letu, kolikor časa je lastnik, s svojim obvladovanjem in poznavanjem trga, povečalo kar za 10 %, zato bi bilo sodelovanje smotno tudi, če podjetji ne bi bili povezani. Tretjič lahko glede na opisano zaključimo, da so funkcije, ki jih Mineralka d.o.o. izvaja in pri tem porablja sredstva in prevzema tveganja v skladu s funkcijami, ki bi jih v primerljivih pogojih izvajalo tudi nepovezano podjetje. Četrto, kalkulacije cen posameznih plošč in primerjava teh po trgih glede na namembnost in glede na geografsko lego dokazujejo, da so transferne prodajne cene podjetja upravičene, upoštevajoč izvedene funkcije in skladne s tržnimi cenami, ki jih eno od povezanih prodajnih podjetij doseže na trgu. Proizvodno in prodajno podjetje si razdeli dobiček od prodaje skladno s porabljenimi sredstvi in prevzetimi tveganji, ki je v ceno vključen v obliki pribitka na stroške. Potrebno je dodati še, da v primeru Mineralke d.o.o. ni mogoče govoriti o zlorabi transfernih cen za namen odlivanja dobička iz države in s tem zmanjšanje osnove za plačilo davka od dobička, zaradi česar je potrebno izdelati to dokumentacijo. Slednje bi bilo za podjetje in povezano Skupino P nesmotno iz dveh razlogov. Prvi je ta, da ob ugotovitvi kršitev, davčna uprava lahko popravi osnovo za plačilo davka in podjetju naloži še plačilo globe, vse pa na koncu plača lastnik, ki bi v takem primeru plačal dvojni davek v državi, kjer je dobiček nastal, in v državi, kamor ga je odlil. Drugi razlog pa je ta, da je Mineralka d.o.o. proizvodno podjetje, ki potrebuje sredstva za vlaganje v razvoj proizvodnje, če želi dolgoročno ostati konkurenčno in za lastnika donosno podjetje.

4 SKLEP

Povezana podjetja rastejo iz dneva v dan in se preko povezanih podjetij širijo po celem svetu. Prisotna so tudi v Sloveniji, kjer je posledično vse več govora o transfernih cenah, po katerih povezana podjetja prodajajo in kupujejo proizvode in storitve znotraj povezane skupine in s tem ustvarjajo notranje tržišče, kjer ni nujno, da veljajo zakonitosti konkurenčnega trga. Transferne cene podjetja običajno oblikujejo tako, da to pripomore k optimalnemu poslovnemu rezultatu povezane skupine. Država skuša z uvajanjem novih zakonov izboljšati danes manj ugoden tržni in davčni položaj nepovezanih podjetij in preprečiti zlorabo transfernih cen.

Dokumentacija o oblikovanju transfernih cen, ki jo predvideva slovenska zakonodaja, temelji na smernicah OECD ter predstavlja obsežno dokumentacijo, ki je, predvsem za manjša podjetja veliko breme, tudi zaradi novosti, ki jo predstavlja in dejstva, da je še nekoliko nejasno, kaj je tisto, kar mora vključevati. Vloga dokumentacije je, da revizorjem služi kot sredstvo za ocenjevanje tveganja o kršitvi zakonskih določil s strani podjetja. Priskrbela naj bi jim zadostne informacije o pomembnih transakcijah med povezanimi podjetji, na podlagi katerih bi lahko osnovali odločitev ali so potrebne nadaljnje, podrobnejše raziskave v podjetju ali ne.

OECD je razvila načelo arm's length kot mednarodni standard za povezana podjetja in davčne administracije, ki predvideva, da je upravičena transferna cena tista, ki je v skladu s cenami, ki se pri primerljivih pogojih dosegajo na prostem trgu. Ali so cene povezanega podjetja v skladu s tem načelom, lahko ugotovimo z izdelavo analize primerljivosti, ki je temelj za slovensko zakonodajo in dokumentacijo o oblikovanju transfernih cen, ki jo predvideva. Ta pri določanju primerljive tržne cene po eni izmed metod oblikovanja transfernih cen, vključuje podroben opis podjetja in povezane skupine, v katero je vključena, ter opis podjetja, s katerim se primerja, opis lastnosti sredstev ali storitev, ki so predmet transakcij, ekonomske razmere, ki so značilne za panogo, strategijo primerjanih podjetij, posebna pogodbeno določila in funkcije, ki jih posamezne pravne osebe, ki so vključene v transakcijo opravljajo, vključujoč uporabljena sredstva in prevzeta tveganja.

Obravnavano proizvodno podjetje Mineralka d.o.o. proizvaja negorljive mineralne plošče, ki se kot komponente uporabljajo v ladjedelništvu, gradbeništvu in industriji toplotne tehnike. Z dvema sestrskima podjetjema in matičnim Podjetje P iz Nemčije sestavlja povezano skupino, ki je del Skupine G iz Švice, ki pod svojim okriljem združuje podjetja iz več kot 20. držav sveta. Skupina P združuje dve proizvodni podjetji in dve prodajni podjetji, ki kupujeta proizvode proizvodnih podjetij po transfernih cenah in jih nepovezanim kupcem prodajata po tržnih.

V podjetju so se odločili, da je najbolj primerna metoda za določitev primerljivih tržnih cen za njihove transferne cene, metoda porazdelitve dobička. Ta metoda je

upravičena takrat, kadar primanjkuje ali je nemogoče priti do potrebnih podrobnih podatkov o poslovanju primerljivega nepovezanega podjetja, s katerim bi povezano podjetje lahko primerjalo svoje transakcije po transakcijskih metodah. Po metodi porazdelitve dobička je potrebno ugotoviti; prvič če se povezani podjetji v usmerjeni transakciji obnašata enako, kot bi se, če ne bi bili povezani; drugič identificirati celotni dobiček posamezne transakcije, ki nastane pri prodaji negorljivih plošč nepovezanemu kupcu; in tretjič, ta dobiček razdeliti med proizvajalno in prodajno podjetje, glede na funkcije, ki jih posamezno podjetje izvaja, ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj.

Podjetje ima trg razdeljen glede na namembnost plošč, na trg ladjedelništva, gradbeništva in industrije toplotne tehnike ter glede na geografsko lego države nepovezanega kupca. Mineralka d.o.o. že od leta 1992, ko se je ob izgubi jugoslovanskega trga preusmerila na prodajo v tujini, prepušča prodajo plošč tržniku iz Švice in s tem tistemu podjetju v katerem deluje. Ta podjetja niso bila vedno povezana podjetja, kot je danes Podjetje F, ki skrbi za tržne aktivnosti na trgu ladjedelništva in gradbeništva, a je podjetje vseeno sodelovala z njimi, ker je za podjetje pomemben tržnik s svojim poznavanjem trga. Sodelovanje z matičnim Podjetjem P, ki skrbi za promocijo in prodajo na trgu industrije toplotne tehnike, poteka komaj 1 leto, a je kljub temu to s svojimi tržnimi aktivnostmi na trgu industrije toplotne tehnike pripomoglo, da se je prodaja tega trga povečala za 10 %. Iz navedenega lahko zaključimo, da bi Mineralka d.o.o. s povezanima prodajnama podjetjema sodelovala tudi, če ne bi bili povezani in bi prav tako izvajanje vseh funkcij povezanih s prodajo in promocijo plošč in s pripadajočimi tveganji prepustila omenjenima podjetjema.

Transferna cena Mineralke d.o.o. je seštevek direktnih in indirektnih stroškov, ki jih povzroči prodana plošča, in pribitka na stroške, ki je odraz pripadajočega dobička od prodaje, ki je znan v naprej, saj proizvodnja poteka na podlagi naročil. Prikaz oblikovanja cen prikazuje, da so transferne cene podjetja enake tržnim, zmanjšane za prodajne aktivnosti povezanega prodajnega podjetja. Tržna cena plošče je močno odvisna od trga, na katerem se plošča prodaja, in skladno s tem se spreminja tudi pribitek na stroške, ki se porazdeli med proizvodnim in proizvajalnim podjetjem. Ta je namreč odvisen od tržne cene in stroškov, ki jih ima posamezno podjetje pri opravljanju funkcij.

Zaključiti je mogoče, da so usmerjene transakcije Mineralke d.o.o. in s tem transferne cene po katerih prodaja negorljive plošče povezanima prodajnama podjetjema ter dobiček, ki ji na podlagi dosežene tržne cene plošč pripada, v skladu z načelom arm's length in tako v skladu s slovensko zakonodajo.

LITERATURA IN VIRI

- Casanovas, Ochoa, Malla, Val Lema. 2004. Ernst & Joung 2003 Global Survey: Transfer Pricing is Once Again # 1 With a Bullet. *Journal of International Taxation*: 10-25. Cover story. ProQuest ID:651278191. [Http://proquest.umi.com/pqdweb?RQT=309&VInst=PROD&VName=PQD&VType=PQD&sid=2&index=23&SrchMode=1&Fmt=3&did=000000651278191&clientId=14813](http://proquest.umi.com/pqdweb?RQT=309&VInst=PROD&VName=PQD&VType=PQD&sid=2&index=23&SrchMode=1&Fmt=3&did=000000651278191&clientId=14813) (4.6.2004).
- Dubrovski, Drago. 2004. *Strateške poslovne in kapitalske povezave*. Koper: Fakulteta za management Koper.
- EU Joint Transfer Pricing Forum-Business Representatives. Transfer Pricing Documentation Discussion Paper. 2003. Vstopna stran. [Http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/forum5/documentation_requirements_business_view.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/forum5/documentation_requirements_business_view.pdf) (13.8.2004).
- Interno gradivo Mineralka d.o.o.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. 1994. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part I Principles and Methods*. Paris: OECD.
- Tang, Roger Y.W.. 2002. *Current Trends and Corporate Cases in Transfer Pricing*. Westport, Conn.: Quorum Books.
- Zbirke Državnega zbora RS-sprejeti zakoni. 2004. Zakon o davčnem postopku. Vstopna stran. [Http://www.dz-rs.si/si/aktualno/spremljanje_zakonodaje/sprejeti_zakoni/sprejeti_zakoni.html](http://www.dz-rs.si/si/aktualno/spremljanje_zakonodaje/sprejeti_zakoni/sprejeti_zakoni.html) (21.5.2004).
- Zbirke Državnega zbora RS-sprejeti zakoni. 2004. Zakon o davku od dohodkov povezanih oseb. Vstopna stran. [Http://www.dz-rs.si/si/aktualno/spremljanje_zakonodaje/sprejeti_zakoni/sprejeti_zakoni.html](http://www.dz-rs.si/si/aktualno/spremljanje_zakonodaje/sprejeti_zakoni/sprejeti_zakoni.html) (21.4.2004).

PRILOGE

Priloga A Podrobna kalkulacija cen Mineralke d.o.o.

Priloga B Kalkulacija cen prodajnih podjetij

Tabela 11 Podrobna kalkulacija cen Mineralke d.o.o.

	Plošča A		Plošča H		Plošča G		Plošča C		Plošča E		Plošča D		Plošča B		Plošča F	
	EUR/m ²						EUR/kos									
SUROVE PLOŠČE		%		%		%		%		%		%		%		%
St. materiala	4,48	66	5,39	71	3,55	64	3,04	61	5,60	67	4,42	72	1,77	75	0,37	70
St. dela	0,74	11	0,70	9	0,64	12	0,62	12	0,88	11	0,55	9	0,19	8	0,05	10
Variab. st. strojev	0,63	9	0,59	8	0,54	10	0,52	10	0,74	9	0,46	8	0,16	7	0,04	8
Fiksni st. dela	0,25	4	0,24	3	0,22	4	0,21	4	0,30	4	0,19	3	0,06	3	0,02	3
Fiksni st. strojev	0,32	5	0,30	4	0,27	5	0,26	5	0,38	5	0,24	4	0,08	3	0,02	4
Ostali st.	0,40	6	0,38	5	0,34	6	0,33	7	0,47	6	0,29	5	0,10	4	0,03	5
Proizvodna cena	6,82	100	7,60	100	5,56	100	4,98	100	8,37	100	6,15	100	2,35	100	0,53	100
St. uprave	0,89	13	0,99	13	0,72	13	0,65	13	1,11	13	0,80	13	0,31	13	0,07	13
Neto prodajna cena	7,71	113	8,59	113	6,28	113	5,63	113	9,48	113	6,95	113	2,66	113	0,60	113
Pribitek na stroške	2,59	34	1,91	22	2,52	40	1,67	30	1,52	16	0,80	11	1,46	55	0,06	11
Prodajna cena surove plošče	10,30	151	10,50	138	8,80	158	7,30	147	11,00	131	7,75	126	4,13	175	0,66	125
DODELAVA																
Sprememba dimenzije (odpad)					0,10	100	0,09	3			0,47	37	0,72	49	0,19	6
Dodatna embalaža							0	0			0	0	0	0		0
Materialni stroški							0,47	16			0	0	0	0		0
Laminiranje delo							2,44	81			0	0	0	0		0
Utori							0	0			0	0	0	0		0
Rezrez							0	0			0,79	63	0,47	32	0,42	14
CNC obdelava							0	0			0	0	0,27	18	2,38	80
Proizvodna cena					0,10	100	3,00	100			1,26	100	1,46	100	2,99	100
St. uprave					0	0	0,39	13			0,12	10	0,11	8	0,42	14
Neto prodajna cena					0,10	100	3,39	113			1,38	110	1,57	108	3,41	114
Pribitek na stroške					0,05	50	0,61	18			0,05	4	0,05	3	0,20	6
Prodajna cena obdelave plošče					0,15	150	4	133			1,43	113	1,62	111	3,61	121
DODELANE PLOŠČE																
Neto prodajna cena					6,38	100	9,02	100			8,33	100	4,23	100	4,01	100
Pribitek na stroške					2,57	40	2,28	25			0,85	10	1,51	36	0,26	7
Končna prodajna cena					8,95	140	11,30	125			9,18	110	5,75	136	4,27	107

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.

Tabela 12 Kalkulacija cen prodajnih podjetij

Država	SUROVE PLOŠČE																DODELANE	
	LADJEDELNIŠTVO												GRADBENIŠTVO				LAD	
	Plošča A						Plošča G		Plošča H						Plošča G		Plošča C	
	Italija		Nizozemska		Danska		Nizozemska		Danska		Singapur		Švica		Nizozemska		Italija	
	EUR/m2	%	EUR/m2	%	EUR/m2	%	EUR/m2	%	EUR/m2	%	EUR/m2	%	EUR/m2	%	EUR/m2	%	EUR/m2	%
Nabavna cena	10,30	93	10,30	88	10,30	91	8,95	88	10,50	91	10,50	93	11,50	84	8,80	88	11,3	93
Stroški prodaje	0,82	7	0,82	7	0,82	7	0,72	7	0,84	7	0,84	7	0,92	7	0,70	7	0,90	7
Prevoz	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,9	7	0	0	0	0
Stroški L/C	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bonus	0	0	0,22	2	0	0	0,22	2	0	0	0	0	0	0	0,21	2	0	0
Popusti količinski	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Popust na predplačilo	0	0	0,33	3	0,25	2	0,33	3	0,26	2	0	0	0,31	2	0,32	3	0	0
Skupaj stroški	11,12	100	11,68	100	11,38	100	10,21	100	11,60	100	11,34	100	13,63	100	10,03	100	12,20	100
Pribitek na stroške	0,69	6	-0,60	-5	1,22	11	0,72	7	1,30	11	-1,25	-11	1,97	14	0,48	5	0,45	4
Prodajna cena	11,81	106	11,08	95	12,60	111	10,93	107	12,90	111	10,09	89	15,60	114	10,51	105	12,7	104

Država	SUROVE		DODELANE PLOŠČE					
	INDUSTRIJA TOPLOTNE TEHNIKE							
	Plošča E		Plošča D		Plošča B		Plošča F	
	Madžarska		Nemčija		Nemčija		Danska	
	EUR/m2	%	EUR/kos	%	EUR/kos	%	EUR/kos	%
Nabavna cena	11,00	92	9,18	93	5,75	94	4,27	95
Stroški prodaje	0,33	3	0,28	3	0,17	3	0,13	3
Prevoz		0	0,2	2		0		0
Stroški L/C		0		0		0		0
Bonus	0,36	3		0		0		0
Popusti količinski		0		0		0		0
Popust na predplačilo	0,24	2	0,20	2	0,20	3	0,09	2
Skupaj stroški	11,93	100	9,85	100	6,13	100	4,49	100
Pribitek na stroške	-0,02	0	-0,05	-1	0,63	10	0,17	4
Prodajna cena	11,90	100	9,80	99	6,75	110	4,66	104

Vir: Interno gradivo Mineralka d.o.o.