

Metody szacowania cen transferowych w polskim prawie podatkowym

Anna Zbaraszewska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie istoty metod wyceny transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł i dokumentów, aktów prawnych, metodę indukcji i wnioskowanie.

Wynik – Dzięki przeprowadzonym badaniom przedstawiono istotę metod szacowania cen transferowych.

Oryginalność/wartość – Przedstawione w niniejszym artykule treści stanowią syntetyczne zestawienie metod wyceny transakcji przeprowadzanych między podmiotami powiązаныmi.

Słowa kluczowe: jednostki powiązane, cena transferowa, metody szacowania cen transferowych

Wprowadzenie

Zagadnienie cen transferowych pojawiło się już na początku XX wieku, kiedy to zostały one zastosowane po raz pierwszy do wyceny wzajemnych rozliczeń dokonywanych w przedsiębiorstwach zdecentralizowanych. Wykorzystanie cen transferowych do wyceny transakcji było ściśle związane z procesem decentralizacji i dywizjonalizacji przedsiębiorstw. W związku z utworzeniem w strukturach przedsiębiorstw ośrodków odpowiedzialności pojawił się problem ich wzajemnych rozliczeń, zastosowania metod do wyceny oraz oceny efektywności działania, na który ceny transferowe mają decydujący wpływ, gdyż kształtują zarówno ich koszty, jak i przychody.

Obecnie rozwój grup kapitałowych, który jest następstwem globalizacji gospodarki światowej, powoduje, że zagadnienie cen transferowych staje się istotne, gdyż nastąpił znaczny wzrost transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Wycena tych transakcji może mieć wpływ na minimalizację obciążeń podatkowych.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty metod wyceny dopuszczonych przez prawo podatkowe, stosowanych przy transakcjach między podmiotami powiązаныmi.

W opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł i dokumentów.

* dr Anna Zbaraszewska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: aniazba@op.pl. ORCID: 0000-0002-3470-2612.

1. Istota cen transferowych

Pojęcie cen transferowych nie jest terminem jednoznacznym. Polski termin „ceny transferowe” jest odpowiednikiem angielskiego *transfer pricing* i oznacza procedurę wyceny wzajemnych transferów produktów i usług w ramach jednostki gospodarczej oraz pomiędzy podmiotami wzajemnie powiązanymi. Ceny, według których ustalona zostaje wartość tych transferów, nazywane są transferowymi (Sojak 2001, Szymański, Pietrasik, 2003).

We współczesnej literaturze można odnaleźć definicje, według których ceny transferowe to:

- ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane w transakcjach między podmiotami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez podmioty niebędące podmiotami powiązanymi (Szymański, Pietrasik, 2003),
- ceny ustalone przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki córki tego samego przedsiębiorstwa, jak również ceny wewnętrzne (Sojak, Baćkowski, 2003).

Ceny transferowe mogą być rozpatrywane w trzech aspektach:

1. Podatkowym – ceny transferowe wpływają na dochód podatkowy przedsiębiorstwa oraz kształtują wpływy podatkowe krajów, na obszarze których dane przedsiębiorstwo funkcjonuje. Regulacje prawne nakładają na przedsiębiorstwa tworzenie specjalnej dokumentacji potwierdzającej zgodność cen transakcyjnych z ustalonymi cenami rynkowymi.
2. Finansowym – ceny transferowe wpływają na sytuację finansową podmiotu oraz na jego wyniki prezentowane w sprawozdaniach finansowych, co z kolei oddziałuje na decyzje podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych. Ceny transferowe z perspektywy sprawozdań finansowych powinny zapewniać rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.
3. Zarządczym – ceny transferowe wpływają w różnych ośrodkach odpowiedzialności podmiotów powiązanych na koszty lub przychody, przez co stają się istotnym elementem rachunkowości zarządczej (Gierusz, Martyniuk, 2016, Piątek 2007).

2. Regulacje i dokumentacja dotycząca cen transferowych w polskim prawie podatkowym

Obowiązujące w Polsce przepisy podatkowe w zakresie cen transferowych sformułowane zostały w oparciu o Modelową Konwencję Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych z 2010 roku. Zawarte one zostały w ustawach o podatkach dochodowych.

Przepisy te nakładają na podatników szereg obowiązków związanych ze sporządzaniem dokumentacji, a także stosowaniem właściwej metody ustalania cen transferowych.

Ustawodawca nie określił konkretnej postaci dokumentacji podatkowej, a jedynie wyliczył niezbędne elementy, które powinna zawierać prawidłowo sporządzona dokumentacja. Należą do nich:

- określenie funkcji podmiotów biorących udział w transakcji z podaniem zaangażowanych aktywów w przedmiotową inwestycję oraz charakterystyki ryzyka związanego z transakcją,
- wyliczenie wszelkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i terminy ich zapłaty,
- metodę obliczenia ceny przedmiotu transakcji wraz ze szczegółową kalkulacją zysku oczekiwanego przez podatnika,
- zobrazowanie strategii gospodarczej podmiotów uczestniczących w transakcji, jeśli poziom cen w transakcji wynikał z przyjętej strategii,
- wskazanie innych czynników wziętych pod uwagę przy określaniu wartości przedmiotu transakcji oraz sposobu rozliczeń,
- przedstawienie korzyści oczekiwanych przez podatnika, wynikających z dokumentowanej transakcji, jeśli jej przedmiotem były usługi niematerialne i prawne, zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Dz.U. 2016, poz. 1888 z późn. zm. (dalej: updop) oraz art. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Dz.U 2016, poz. 2032 z późn. zm. (dalej: updog).

Obowiązek sporządzania dokumentacji obejmuje transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi, których łączna wartość przychodów (lub kosztów) przekroczyła wielkość 2 mln euro w ciągu roku podatkowego (art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) te zaprezentowano w tabeli 1.

W celu zwiększenia szczegółowości informacji o cenach transferowych z dniem 1 stycznia 2017 roku wprowadzono przepisy, w tym przede wszystkim wspólne zasady dokumentowania cen transferowych, wypracowane w ramach inicjatywy OECD, dotyczącej zwalczania erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów (tzw. BEPS – *base erosion profit shifting*) i mającej na celu uszczelnienie systemów podatkowych krajów, które je przyjmą, oraz zapobieganie zjawisku przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi w celu uniknięcia opodatkowania.

Przepisy w nowym brzmieniu przewidują zróżnicowanie obowiązków dokumentacyjnych proporcjonalnie do wielkości przychodów danego podatnika i ryzyka zaniżenia dochodów osiąganých w wyniku transakcji z podmiotami powiązаныmi. Sprecyzowano również elementy będące częścią składową dokumentacji.

Tabela 1

Obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych

Rodzaje transakcji	Podmioty zobligowane do sporządzania dokumentacji cen transferowych
Przychody lub koszty ≥ 2 mln euro	dokonujący transakcji w roku podatkowym z podmiotami powiązanymi, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty) lub ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)
Transakcje ≥ 20 tys. euro	zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową – umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza określony limit lub umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie przekracza limit.
Transakcje ≥ 20 tys. euro	transakcje, dla których zapłata jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 9a ust. 2 i ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 roku

Regulacje przewidują trzypoziomowy obowiązek dokumentacyjny:

1. Dokument *local file* – jest to podstawowa forma dokumentacji cen transakcyjnych. Zawiera m.in. rodzaj i przedmiot transakcji oraz zdarzeń będących przedmiotem dokumentacji, opis przebiegu tych transakcji/zdarzeń, a także opis metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty). W odniesieniu do podatników osiągających przychody lub koszty powyżej 10 mln euro w poprzednim roku podatkowym konieczne będzie uzupełnienie dokumentacji o tzw. analizę danych porównawczych (tj. analizę danych podmiotów niezależnych).
2. Dokument *master file* – dotyczyć będzie tylko podmiotów prowadzących działalność w skali średniej i dużej, tj. podatników funkcjonujących w strukturach grup kapitałowych, którzy w roku podatkowym osiągnęli przychody/ponieśli koszty w kwocie powyżej 20 mln euro. Dokumentacja w tej części zawierać będzie informacje o grupie podmiotów powiązanych, w szczególności opis struktury organizacyjnej przyjętej polityki cen transakcyjnych, analizę sytuacji finansowej grupy, a także sprawozdanie skonsolidowane grupy kapitałowej.
3. Dokument *domestic file* – dotyczyć będzie spółek dominujących grup kapitałowych o obrotach skonsolidowanych powyżej 750 mln euro. Ta część dokumentacji obejmuje specjalne sprawozdanie, zawierające najistotniejsze informacje nt. działania przedsiębiorstwa wielonarodowego w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych, w których prowadzą działalność gospodarczą poszczególne podmioty powiązane.

W szczególności będą to informacje z zakresu podziału globalnego dochodu, należnych i zapłaconych podatków oraz niektórych wskaźników dotyczących prowadzonej działalności w poszczególnych krajach. Sprawozdanie to będzie obligatoryjnie przekazywane do urzędu skarbowego.

Dokumentacja, jaka jest wymagana przez przepisy prawa podatkowego w przypadku stosowania cen transferowych, powinna obejmować szereg zestawień danych finansowych i sprawozdań o charakterze opisowym. Dokumentacja ta dostarcza przede wszystkim informacji finansowych przydatnych w celach sprawozdawczych, ale także informacje istotne dla celów zarządzania jednostkami gospodarczymi.

Wprowadzenie tak szczegółowych zasad dokumentacji cen transferowych w przepisach prawa podatkowego miało także na celu pozyskanie informacji pozwalających na efektywną identyfikację i ocenę ryzyka zaniżenia dochodów w transakcjach lub zdarzeniach pomiędzy podmiotami powiązanymi.

3. Metody wyceny stosowane w transakcjach między podmiotami powiązanymi

Szacowanie cen transferowych odbywa się za pomocą metod wymienionych w ustawach podatkowych (art. 11 ust. 2 updog i art. 25 ust. 2 updog). Przepisy określają dwie grupy metod szacowania cen transakcyjnych: transakcyjne i zysku transakcyjnego. W ramach tych grup wyróżnia się kilka metod, jakimi może być przeprowadzone szacowanie. W tabeli 2 zaprezentowano metody szacowania cen transferowych.

Tabela 2

Metody szacowania cen transferowych

Grupa metod szacowania cen transferowych	Rodzaje stosowanych metod
Metody transakcyjne	metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej metoda ceny odsprzedaży metoda rozsądnej marży („koszt plus”)
Metody zysku transakcyjnego	metoda podziału zysku metoda marży transakcyjnej netto

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 9a ust. 2 i ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 roku.

Metody te zostały wprowadzone do polskich przepisów na podstawie wytycznych OECD.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 roku zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych wykreśliło art. 12 ust. 3, według którego metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej powinna być stosowana w pierwszej kolejności przed innymi metodami określonymi w przepisach rozporządzenia. W obecnym stanie prawnym

nie ma obowiązku preferowania tej metody. Najlepszą metodą szacowania jest ta, która da wynik najbardziej zbliżony do wyniku rynkowego bez wskazywania sztywnej hierarchii metod. Bez zmian została zasada stosowania w pierwszej kolejności tradycyjnych metod transakcyjnych przed metodami zysku transakcyjnego.

Metody transakcyjne oparte są na analizie transakcji kontrolowanych i porównywalnych transakcji niekontrolowanych. Metody te cechują się prostotą – przez porównanie bezpośrednio ceny kontrolowanej z rzeczywistymi cenami stosowanymi na rynku da się w szybki sposób uzyskać cenę, która może zostać uznana za rynkową. Ograniczeniem stosowania tych metod jest konieczność zapewnienia porównywalności transakcji.

Wyróżnić można trzy etapy w postępowaniu dotyczącym zastosowania metod transakcyjnych:

- wybór punktu odniesienia (porównywalnej transakcji niekontrolowanej) na podstawie przeprowadzonej analizy kryteriów porównywalności,
- porównanie analizowanej transakcji z transakcją niekontrolowaną i wskazanie zaistniałych różnic,
- ustalenie właściwej ceny transferowej przez skorygowanie ceny z porównywalnej transakcji niekontrolowanej, tak by pokazać różnice pomiędzy porównywalnymi transakcjami (Wyciśłok, 2014).

Istota metod transakcyjnych polega na porównywaniu elementów składowych cen. Charakterystykę tych metod zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3

Metody transakcyjne szacowania cen transferowych

Nazwa metody transakcyjnej	Istota metody
Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej	Porównanie ceny ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązanimi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określenie wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązanimi. Porównania dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na danym lub porównywalnym rynku w transakcjach z podmiotami niezależnymi (wewnętrzne porównanie cen) lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach inne niezależne podmioty (zewnętrzne porównanie cen)
Metoda ceny odsprzedaży	Polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odsprzedaży. Tak ustalona cena może być uważana za cenę rynkową określoną w transakcji danego podmiotu z podmiotem z nim powiązanym
Metoda rozsądnej marży („koszt plus”)	Metoda rozsądnej marży („koszt plus”) polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązanym na poziomie odpowiadającym sumie bazy kosztowej i narzutu zysku wynikającego z: wykonywanych przez te podmioty funkcji, ponoszonych ryzyk oraz o zaangażowanych aktywów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyciśłok (2014).

W przypadku, gdy nie można określić dochodów za pomocą metod transakcyjnych, dopuszcza się zastosowanie metod polegających na ustaleniu dochodów na podstawie zysku, jakiego mógłby spodziewać się dany podmiot uczestniczący w transakcji. Metody te noszą nazwę metod zysku transakcyjnego. Warunkiem stosowania metod zysku transakcyjnego jest takie ich zastosowanie, aby nie zwiększać obciążeń podatkowych podmiotu wyłącznie z powodu osiągnięcia zysków niższych niż zyski przeciętnie osiągnięte przez inne podmioty, jeżeli mniejszy zysk lub nieosiągnięcie zysku przez dany podmiot przypisać można czynnikom ekonomicznym lub organizacyjnym.

Przy określaniu dochodów z transakcji zawartych pomiędzy podmiotami powiązаныmi dopuszcza się stosowanie metod zysku transakcyjnego opartych na:

- podziale zysków,
- marży transakcyjnej netto.

Istotę tych metod przedstawione zostały w tabeli 4.

Tabela 4

Metody zysku transakcyjnego

Nazwa metody transakcyjnej	Istota metody
Metoda podziału zysków	Polega na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z daną transakcją lub transakcjami osiągnęły podmioty powiązane oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podmioty niezależnie. Łączne zyski określa się przy zastosowaniu wspólnego standardu rachunkowości i wspólnej waluty, jeżeli podmioty powiązane, dla których ten zysk jest wyznaczany, stosują wspólny standard rachunkowości i prowadzą księgi rachunkowe we wspólnej walucie. W przeciwnym przypadku łączne zyski określa się przez zastosowanie jednego ze standardów rachunkowości oraz jednej z walut stosowanych przez podmioty powiązane
Metoda marży transakcyjnej netto	Metoda marży transakcyjnej netto polega na badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot w transakcji lub transakcjach z innym podmiotem powiązany, i określeniu jej na poziomie marży, jaką uzyskuje ten sam podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub marży uzyskiwanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne. Marżę transakcyjną netto określa się przez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kosztów poniesionych w celu osiągnięcia tego przychodu, w tym także kosztów ogólnych zarządu. Odliczenia kosztów ogólnych zarządu dokonuje się, uwzględniając proporcję, w jakiej pozostaje przychód uzyskany w związku z daną transakcją w ogólnej kwocie przychodów. Stosując metodę marży transakcyjnej netto, należy uwzględnić różnice między podmiotami, których marże są porównywane, a w szczególności należy wziąć pod uwagę takie czynniki, jak: konkurencja ze strony innych uczestników rynku i dóbr zamiennych, skuteczność i strategia zarządzania, pozycja rynkowa, różnice struktury kosztów i kosztu pozyskania kapitału oraz stopień doświadczenia w działalności

Źródło: opracowanie własne na podstawie Mika (2017), Wycisłok (2014).

Metody te mogą być stosowane w większości przypadków, jednakże pewne sytuacje wykluczają ich użycie. Do takich zdarzeń należą:

- niewystarczające dane o transakcjach niekontrolowanych,
- uznanie danych o transakcjach niekontrolowanych za niewiarygodne.

Transakcje przeprowadzane przez podmioty powiązane wpływają na wyniki tych podmiotów, ich sytuację majątkową i finansową. Przepisy prawa podatkowego nakładają na podmioty powiązane obowiązek bardzo szczegółowego udokumentowania transakcji przeprowadzanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, który ma na celu potwierdzenie prawidłowości ich wyceny. Dokumentacja podatkowa ma przede wszystkim wykazać, czy transakcje zawarte pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostały ustalone na poziomie rynkowym, czyli nieróżniącym się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

Uwagi końcowe

Stosowanie odpowiedniej polityki cen transferowych może znacząco wpływać na wysokość zobowiązań podatkowych przedsiębiorstw, szczególnie gdy członkami grupy są przedsiębiorstwa z krajów o różnorodnych systemach podatkowych.

Ceny transferowe pełnią bardzo istotną funkcję w podziale dochodu, co jest bardzo ważne z punktu widzenia podatkowego, gdyż podmioty powiązane ustalając ceny realizowanych pomiędzy sobą transakcji, mają pewien margines swobody decyzyjnej, który wpływa na planowanie podatkowe przedsiębiorstwa. Ceny ustalone pomiędzy przedsiębiorstwami zależnymi determinują przychody i koszty danych podmiotów, a w związku z tym wpływają na rozkład dochodu całej grupy kapitałowej. W konsekwencji decydują one, w jakiej wysokości będzie opodatkowany dochód.

Transakcje z podmiotami powiązаныmi są obszarem szczególnego ryzyka, stąd dobór metody szacowania cen transferowych w takich transakcjach jest bardzo istotny. Zastosowanie właściwie wybranej metody szacowania cen transferowych do rodzaju transakcji będzie gwarancją prawidłowego ustalenia wartości przeprowadzanych transakcji.

Literatura

- Ceny transferowe 2017/2018 duże zmiany w dokumentacji podatkowej*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/dokumentacja-i-rozliczanie/733026> (27.05.2018).
- Gierusz, B., Martyniuk, T. (2016). Pomiar i ujawnianie transakcji między podmiotami powiązаныmi. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 4 (11), 78–93.
- Mika, J.F. (2017). *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia. Metody ustalania i szacowania cen transferowych. Analiza porównywalności. Przykłady*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Piątek, E. (2007). *Polityka bilansowa grupy kapitałowej*. Warszawa: CeDeWu.
- Sojak, S. (2001). *Ceny transferowe, Teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sojak, S., Baćkowski, D. (2003). *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.

- Szymański, K.G., Pietrasik, A. (2003). *Ceny transferowe. Istota – szacowanie cen – ryzyka podatkowe – dokumentacja podatkowa*. Gdańsk: ODDK.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz. 1047 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2016, poz. 2032 z późn. zm.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2016, poz. 1888 z późn. zm.
- Wyciśłok, J. (2014). *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

METHODS FOR ESTIMATING TRANSFER PRICES IN POLISH TAX LAW

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to present the methods of transaction valuation between related entities.

Design/methodology/approach – The study uses a source and document analysis method, induction method and inference.

Findings – The research presents the essence of transfer pricing estimation methods

Originality/value – The content presented in this article is a synthetic list of valuation methods for transactions carried out between related parties.

Keywords: related parties, transfer price, methods for estimating transfer prices

Cytowanie

Zbaraszewska, A. (2018). Metody szacowania cen transferowych w polskim prawie podatkowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 145–153. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-13.