

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

Муравський Олександр Юрійович

УДК 657.6:[658.149.3:338.5]

ДИСЕРТАЦІЯ

**Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах
податкового комплаєнсу**

071 «Облік і оподаткування»

07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **О.Ю. Муравський**

Науковий керівник: **Краєвський Володимир Миколайович**, д.е.н., професор

Ірпінь – 2024

АНОТАЦІЯ

Муравський О.Ю. **Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу.** – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (07 – Управління та адміністрування). Державний податковий університет, Ірпінь, 2024.

У дисертації здійснено концептуалізацію теоретико-методичного та прикладного механізму обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу для побудови якісно нового рівня відносин в системі «суб'єкти господарювання – податкові органи».

Дослідження теоретико-методичних засад обліку та оподаткування операцій трансфертного ціноутворення засвідчило, що трансфертне ціноутворення, у його сучасному трактуванні та розумінні, повинне виступати узгодженою зі стратегією політикою компанії у здійсненні між центрами відповідальності операцій, на об'єкт яких визначаються трансфертні ціни, за умови забезпечення їх оптимальності у цілях ефективного функціонування центру відповідальності і обґрунтованості у цілях дотримання податкового законодавства. Як складна система, трансфертне ціноутворення функціонує під впливом низки факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ, маючи в основі чітко визначені принципи і цілі, підходи та інструменти. Ефективність та результативність політики трансфертного ціноутворення компанії більшою мірою залежить від менеджменту центру відповідальності або фахівця, на якого покладені відповідні функції, від рівня їх знань та компетенцій. Новий погляд на трансфертне ціноутворення, як на інструмент балансування інтересів компанії та податкових органів, є драйвером розвитку якісно нової форми податкових відносин між суб'єктами господарювання та держави в особі податкових органів на засадах комплаєнсу. Основними складовими забезпечення процесу

управління операціями трансфертного ціноутворення є інформаційне, облікове та контрольне. Інформаційне забезпечення представлене, у першу чергу, внутрішнім нормативним документом, а саме Політикою трансфертного ціноутворення компанії. Також, важливе значення в інформаційному забезпеченні відводиться інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення як сервісу підтримки прийняття управлінських рішень при здійсненні таких операцій. У свою чергу, облікове забезпечення формується за умови ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення. Власне облікове забезпечення ґрунтується на визначеній методологічній основі, низці завдань і принципів, основне призначення яких полягає у виявленні, оцінці, реєстрації та відображення факту здійснення господарських операцій в межах трансфертного ціноутворення на відповідних рахунках та регістрах обліку, тим самим формуючи масив облікових даних, корисних у прийнятті управлінських рішень, здійсненні аналітичних процедур та формуванні звітності із трансфертного ціноутворення. Аналітичне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення представлене рекомендованим Настановами ОЕСР у сфері трансфертного ціноутворення функціональним аналізом. Його призначення полягає в аналізі функцій, які виконують (з урахуванням використаних активів і прийнятих ризиків) асоційовані підприємства в контрольованих операціях. Щоб визначити трансфертну ціну, що відповідатиме принципу «витягнутої руки», компанії повинні здійснювати аналіз на предмет залучених функцій, використовуваних активів та ризиків впливів, пов'язаних з операцією. Функціональний аналіз – це спосіб структурування та організації фактичної інформації про функції та ролі пов'язаних сторін у контрольованих операціях, що забезпечує розуміння функціональних профілів сторін угоди. Остання складова – контрольне забезпечення – покликана сформулювати оцінку та підтвердження за результатами внутрішніх контрольних заходів обґрунтованості визначених цін в межах контрольованих операцій. Розроблені внутрішні стандарти та ефективно побудована система внутрішнього контролю операцій трансфертного

ціноутворення дозволить підвищити рівень довіри з боку податкових органів, що повністю відповідатиме засадам податкового комплаєнсу. Методичний інструментарій у прийнятті управлінських рішень у сфері трансфертного ціноутворення представлений низкою методів, визначених Настановами ОЕСР та Податковим кодексом України як методи підтвердження відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Дотримуючись філософії концепції здійснення трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу, вважаємо, що підґрунтям до побудови довірливих відносин між суб'єктами господарювання та податковими органами є пріоритетне застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Однак у випадку неможливості його застосування, наголошуємо на необхідності розробки такої системи обґрунтування вибору компанією іншого методу трансфертного ціноутворення, яка б задовольняла вимоги податкових органів в частині звітування та подальшого контролю. Зазначене обґрунтування повинно бути імплементовано у внутрішню управлінську звітність і деталізовано за операціями, умовами та методами.

Удосконалення організації та механізму облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення дозволило визначити, що розглянуті облікові аспекти трансфертних цін свідчать, що при переважанні податкової упередженості в трактуванні питань, що розглядаються, аспекти фінансового обліку залишаються на другому плані. Проте їх уточнення необхідне для досягнення більшої надійності, прозорості та достовірності звітності з трансфертного ціноутворення. Однобічний розгляд питання трансфертного ціноутворення не здатний забезпечити комплексне вирішення ряду питань трансфертного ціноутворення. Кожен окремий аспект проблеми потребує відповідного дослідження та розробки з урахуванням взаємозв'язку з іншими аспектами проблеми. На нашу думку, питання трансфертного ціноутворення є такою сферою, де необхідно постійно шукати взаємозв'язок між аспектами податкового, фінансового та управлінського обліку в теорії, а на рівні нормативно-правових актів – і на практиці. Проблеми трансфертного

ціноутворення стають світовим явищем. Вирішувати їх лише в рамках національного законодавства недостатньо. Це було реалізовано з огляду на податкові аспекти проблеми, але прояви цього питання у фінансовому обліку недооцінені. На нашу думку, положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо оцінки та розкриття операцій у перехідній вартості між пов'язаними сторонами, мають бути переглянуті з метою спрощення, чіткого визначення та структурування, вищого ступеня гармонізації між національним та міжнародним регулюванням. Інша сторона питання полягає в тому, чи дотримуються і як дотримуються норми укладачами звітів – формально і змістовно. І третя точка зору – як розкрита інформація про трансферні ціни сприймається користувачами інформації, наскільки вона для них зрозуміла та корисна. Система управлінського обліку як інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень внутрішніми зацікавленими сторонами, володіє дуальною функцією інструмента інформаційної підтримки прийняття рішень та пост-контролю прийнятих рішень. Процес управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів ґрунтується на моделі управлінського обліку, основними керівними елементами якої виступатимуть збалансована система ключових показників ефективності діяльності компанії та її бізнес-одиниць, ланцюжок створення вартості, CVP-аналіз та розрахунок діапазону трансфертних цін, що відповідають принципу «витягнутої руки». Поєднання всіх зазначених елементів в єдину інтегровану модель управлінського обліку є потужним прикладним рішенням в менеджменті операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів. У свою чергу, інформаційну цінність як для системи управлінського обліку, так і для системи контролю і звітності, становитиме прикладне рішення розробки управлінських моделей визначення трансфертних цін на об'єкти контрольованих операцій засобами інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення за різними методами. Останнє є важливим елементом моделі управлінського обліку для досягнення ключових показників ефективності та

дотримання засад податкового комплаєнсу. Розробку прикладних рішень – загальної моделі управлінського обліку та управлінських моделей визначення трансфертних цін – можливо реалізувати в середовищі інформаційної управлінської системи компанії. Оцифрування звітності (документації) із трансфертного ціноутворення є комплексним інтегрованим рішенням, здатним забезпечити інформаційну підтримку системи управління операціями трансфертного ціноутворення як на етапі звітування, так і на етапі пост-контролю. Податкова мета системи документації (звітності) полягає в належному обґрунтуванні відповідності податковому законодавству таких операцій, уникненню ризиків перевірок трансфертного ціноутворення та підвищенню довіри з боку податкових органів по відношенню до суб'єктів господарювання. Позиціонуючи інформаційну систему управління операціями трансфертного ціноутворення як потужне інформаційне забезпечення цього процесу, наголосимо на необхідності функціонування модулю звітності (документації) з трансфертного ціноутворення в її структурі. Зазначене створює ряд додаткових переваг для менеджменту бізнес-одиниці та компанії, серед них: оптимізація бізнес-процесів, використання великої кількості даних та автоматизований відбір якісної і релевантної інформації та адаптація системи звітності (документації) із трансфертного ціноутворення відповідно до галузі, обсягів операції, політики трансфертного ціноутворення. В основі концепції цифровізації звітності (документації) із трансфертного ціноутворення повинен лежати принцип інтеграції та єдності моделі даних інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення. Останнє прийнято за основу при розробці схем автоматизації звітності (документації) з трансфертного ціноутворення за трьома групами: первинної, управлінської та регламентованої. Окрім класичних схем автоматизації звітності компаніям слід звернути увагу на можливість використання систем штучного інтелекту в даному контексті. Дані системи значно спростять і пришвидшать процес складання звітності в режимі реального часу з налаштування великої кількості функцій інформаційного, аналітичного та функціонального напрямків. Однак, поруч із безумовними

перевагами використання систем штучного інтелекту, компаніям слід оцінити економічний ефект від впровадження такого рішення та можливість перебудови системи інформаційної безпеки даних.

Розробка механізму податкового комплаєнс-контролю операцій трансфертного ціноутворення дозволила сформулювати висновки, що зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення на прикладі окремих країн-членів ЄС засвідчив високий рівень уніфікації законодавства у сфері трансфертного ціноутворення з незначними відмінностями за положеннями національного правового поля. Відмінності здебільшого полягають у системності при визначенні критеріїв пов'язаності сторін при здійсненні операцій трансфертного ціноутворення та підстав проведення процедур аудиту таких операцій. На етапі постійного вдосконалення правового забезпечення трансфертного ціноутворення в Україні такий досвід стане корисний в контексті імплементації найкращих законодавчих практик. Окрему увагу при дослідженні зарубіжних систем правового забезпечення було приділено інституту угод про попереднє узгодження ціноутворення, яке безумовно можна вважати інструментом податкового комплаєнсу у відносинах «суб'єкти господарювання – податкові органи». Позитивна динаміка укладення таких угод за країнами-членами ЄС є свідченням підвищення довіри з боку податкових органів та готовності суб'єктів господарювання провадити свою діяльність на засадах податкового комплаєнсу, зокрема у сфері уникнення подвійного оподаткування при укладенні багатосторонніх угод про попереднє узгодження ціноутворення. Інститут угод про попереднє узгодження ціноутворення функціонує в Україні, однак масштаби та динаміку укладення таких угод оцінити наразі складно. Ризикоорієнтований підхід до здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на застосуванні інструментарію з ідентифікації, оцінювання, аналізу та оцінки впливу ризиків трансфертного ціноутворення з метою якісного відбору платників податків, що здійснюють операції, віднесені до контрольованих, до об'єктів податкового контролю з питань дотримання принципу «витягнутої

руки». Власне сам підхід до ідентифікації, оцінювання та визначення впливу окремих ризиків трансфертного ціноутворення повинен носити системний характер, що потребує розробки вичерпного переліку згрупованих ризиків та їх індикаторів. Процес оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення доцільно здійснювати автоматизовано на основі алгоритму стандартизації показників індикаторів ризиків із присвоєнням ваги кожному окремому показникові з подальшим розрахунком інтегральної оцінки ступеня (рівня) ризику. Зазначене пропонується інтегрувати в систему моніторингу контрольованих операцій з подальшим її змістовним вдосконаленням на предмет врахування історичних даних («податкової історії» суб'єкта господарювання). Окрім здійснення всіх регламентованих процедур моніторингу, у тому числі оцінювання ризиків, особливу увагу податковим органам слід приділити комунікаціям з платниками податків, як елементу концепції податкового комплаєнс-контролю, що сприятиме як формуванню податкової культури в частині дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, так і підвищить рівень довіри в системі взаємодії «бізнес – податкові органи». Ефективна взаємодія суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення повинна ґрунтуватися на засадах комплаєнсу за допомогою двох інструментів – Оцінка якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього та зовнішнього контролю) і Оцінка системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього контролю та аудиту). У відповідності до зазначеного новим елементом усталеної системи моніторингу контрольованих операцій суб'єкта господарювання стає податковий комплаєнс-контроль та аудит, під яким пропонуємо розуміти застосування інструментів з підтвердження якості та ефективності систем внутрішнього контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання податковим органом, що засвідчує прагнення і відповідальність платника податків щодо дотримання податкового законодавства на предмет відповідності принципу «витягнутої

руки». Підтвердження податковими органами якості політики та системи внутрішнього контролю і аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання повинно ґрунтуватися на розробленій, апробованій та затвердженій системі параметрів оцінки. Підтвердження оцінки якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення засвідчить відповідальну позицію платника податків на засадах податкового комплаєнсу щодо дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «вितягнутої руки» та підвищить рівень довіри до нього з боку податкових органів. У свою чергу, впровадження в процес моніторингу контрольованих операцій такого інструменту як оцінка якості внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення дозволить через подання компанією та використання податковими органами результатів внутрішнього аудиту в оцінці ризиків трансфертного ціноутворення для формування її податкового рейтингу і оцінювання необхідності включення до плану перевірок. Даний інструмент ґрунтується на припущенні, що системи внутрішнього аудиту достатньо для своєчасного виявлення порушень податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки».

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, принцип «витягнутої руки», трирівнева звітність, податкові ризики, податковий контроль і аудит, податковий комплаєнс.

ABSTRACT

Muravskiy O.Yu. **Accounting and control of transfer pricing operations based on tax compliance.** – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 071 “Accounting and Taxation” (07 – Management and Administration). State Tax University, Irpin, 2024.

The dissertation conceptualized the theoretical-methodical and applied mechanism of accounting and control of transfer pricing operations based on tax compliance to build a qualitatively new level of relations in the system “business entities - tax authorities”.

The study of the theoretical and methodological principles of accounting and taxation of transfer pricing operations proved that transfer pricing, in its modern interpretation and understanding, should act as a policy of the company in line with the company's strategy in the implementation of operations between the centers of responsibility, the object of which transfer prices are determined, under the condition of ensuring their optimality for the purpose of effective functioning of the responsibility center and reasonableness for the purpose of compliance with tax legislation. As a complex system, transfer pricing functions under the influence of several factors of external and internal environments, based on clearly defined principles and goals, approaches and tools. The effectiveness and efficiency of the company's transfer pricing policy largely depends on the management of the responsibility center, or the specialist assigned the relevant functions, on their level of knowledge and competence. A new look at transfer pricing, as a tool for balancing the interests of the company and tax authorities, is a driver of the development of a qualitatively new form of tax relations between business entities and the state represented by tax authorities based on compliance. The main components of ensuring the process of managing transfer pricing operations are informational, accounting and

control. Information support is represented, first, by an internal regulatory document, namely the company's Transfer Pricing Policy. Also, an important importance in information provision is given to the information system for management of transfer pricing operations as a support service for making managerial decisions during the implementation of such operations. In turn, the accounting provision is formed under the condition of identification of the economic transaction for the purposes of transfer pricing. Own accounting is based on a defined methodological basis, several tasks and principles, the main purpose of which is to identify, evaluate, register and display the fact of carrying out business transactions within the framework of transfer pricing on the relevant accounts and accounting registers, thereby forming an array of accounting data useful in management decision-making, implementation of analytical procedures and transfer pricing reporting. Analytical support for the management of transfer pricing operations is represented by the functional analysis recommended by the OECD Guidelines in the field of transfer pricing. Its purpose is to analyze the functions performed (considering the used assets and accepted risks) associated enterprises in controlled operations. To determine an arm's length transfer price, companies should conduct an analysis of the functions involved, the assets used, and the exposure risks associated with the transaction. Functional analysis is a way of structuring and organizing information about the functions and roles of related parties in controlled transactions, which provides an understanding of the functional profiles of the parties to the transaction. The last component, control support, is designed to form an assessment and confirmation based on the results of internal control measures of the reasonableness of the determined prices within the controlled operations. Developed internal standards and an effectively built system of internal control of transfer pricing operations will allow to increase the level of trust on the part of tax authorities, which will fully comply with the principles of tax compliance. The methodological toolkit in making managerial decisions in the field of transfer pricing is represented by several methods defined by the OECD Guidelines and the Tax Code of Ukraine as methods of confirming the compliance of controlled transactions with the "arm's length" principle. Adhering to the philosophy of the concept of transfer pricing based on tax compliance,

we believe that the basis for building trusting relations between business entities and tax authorities is the priority application of the comparative uncontrolled price method. However, in the case of impossibility of its application, we emphasize the need to develop such a system of justification for the company's choice of another method of transfer pricing, which would satisfy the requirements of tax authorities in terms of reporting and further control. The specified rationale should be implemented in internal management reporting and detailed by operations, terms and methods.

The improvement of the organization and the mechanism of accounting support for the management of transfer pricing operations made it possible to determine that the considered accounting aspects of transfer prices indicate that when the tax bias prevails in the interpretation of the issues under consideration, the aspects of financial accounting remain in the background. However, their clarification is necessary to achieve greater reliability, transparency and credibility of transfer pricing reporting. One-sided consideration of the issue of transfer pricing is not capable of providing a comprehensive solution to several issues of transfer pricing. Each separate aspect of the problem requires appropriate research and development, considering the relationship with other aspects of the problem. In our opinion, the issue of transfer pricing is such an area where it is necessary to constantly look for the relationship between the aspects of tax, financial and management accounting in theory, and at the level of regulatory and legal acts – and in practice. Transfer pricing problems are becoming a global phenomenon. Solving them only within the framework of national legislation is not enough. This was implemented in view of the tax aspects of the problem, but the manifestations of this issue in financial accounting are underestimated. In our opinion, the provisions (standards) of accounting regarding the assessment and disclosure of transfer value transactions between related parties should be revised for the purpose of simplification, clear definition and structuring, a higher degree of harmonization between national and international regulation. The other side of the issue is whether and how the rules are followed by the compilers of the reports - formally and substantively. And the third point of view is how disclosed information about transfer prices is perceived by information users, how understandable and useful

it is for them. The management accounting system as information support for management decision-making by internal stakeholders has the dual function of a tool for information support for decision-making and post-control of decisions made. The process of managing transfer pricing operations based on tax compliance and balancing the interests of stakeholders is based on a management accounting model, the main guiding elements of which will be a balanced system of key performance indicators of the company and its business units, the value chain, CVP analysis and calculation of the transfer price range, which correspond to the principle of “arm’s length”. The combination of all the mentioned elements into a single integrated model of management accounting is a powerful applied solution in the management of transfer pricing operations based on tax compliance and balancing the interests of stakeholders. In turn, the informational value for both the management accounting system and the control and reporting system will be the applied solution for the development of management models for determining transfer prices for objects of controlled operations by means of the information system for managing transfer pricing operations using various methods. The latter is an important element of the management accounting model for achieving key performance indicators and complying with the principles of tax compliance. The development of applied solutions – a general model of management accounting and management models for determining transfer prices - can be implemented in the environment of the company's information management system. Digitization of transfer pricing reporting (documentation) is a complex integrated solution capable of providing information support for the management system of transfer pricing operations both at the reporting stage and at the post-control stage. The tax purpose of the documentation (reporting) system is to properly substantiate compliance with tax legislation of such transactions, avoid the risks of transfer pricing audits, and increase trust on the part of tax authorities in relation to business entities. Positioning the information system for managing transfer pricing operations as a powerful information support for this process, we will emphasize the need for the transfer pricing reporting (documentation) module to function in its structure. The above creates a few additional advantages for the management of the business unit and

the company, among them: optimization of business processes, use of a large amount of data and automated selection of high-quality and relevant information and adaptation of the transfer pricing reporting (documentation) system in accordance with the industry, transaction volumes, policy transfer pricing. The concept of digitalization of transfer pricing reporting (documentation) should be based on the principle of integration and unity of the data model of the information system for managing transfer pricing operations. The latter is taken as a basis for the development of transfer pricing automation reporting (documentation) schemes for three groups: primary, managerial and regulated. In addition to classic reporting automation schemes, companies should pay attention to the possibility of using artificial intelligence systems in this context. These systems will significantly simplify and speed up the process of reporting in real time by setting up many information, analytical and functional functions. However, next to the unconditional advantages of using artificial intelligence systems, companies should evaluate the economic effect of implementing such a solution and the possibility of rebuilding the information security system.

The development of the mechanism of tax compliance control of transfer pricing operations made it possible to draw conclusions that the foreign experience of regulatory regulation of transfer pricing operations on the example of individual EU member states proved a high level of unification of legislation in the field of transfer pricing with minor differences according to the provisions of the national legal field. The differences mostly consist in the systematicity in determining the criteria for the parties' connection in carrying out transfer pricing operations and the grounds for conducting audit procedures of such operations. At the stage of continuous improvement of the legal support of transfer pricing in Ukraine, such experience will be useful in the context of the implementation of the best legislative practices. In the study of foreign systems of legal protection, special attention was paid to the institution of agreements on preliminary agreement on pricing, which can be considered a tool of tax compliance in the relationship “business entities – tax authorities”. The positive dynamics of the conclusion of such agreements by EU member states is evidence of increased trust on the part of tax authorities and the readiness of business entities to

conduct their activities based on tax compliance, in particular in the area of avoiding double taxation when concluding multilateral agreements on advance pricing agreement. The Institute of Agreements on Pre-Arrangement of Pricing operates in Ukraine, but the scope and dynamics of concluding such agreements are currently difficult to assess. A risk-oriented approach to the implementation of tax control over transfer pricing is based on the application of tools for the identification, evaluation, analysis and assessment of the impact of transfer pricing risks with the aim of qualitatively selecting taxpayers who carry out operations classified as controlled, to the objects of tax control on matters of compliance with the principle “arm’s length”. In fact, the very approach to identification, assessment and determination of the impact of individual transfer pricing risks should be systemic in nature, requiring the development of an exhaustive list of grouped risks and their indicators. It is expedient to carry out the process of assessing the risks of transfer pricing automatically based on the algorithm of standardization of indicators of risk indicators with the assignment of weight to each individual indicator, followed by the calculation of an integral assessment of the degree (level) of risk. The above is proposed to be integrated into the monitoring system of controlled operations with further substantive improvement to take into account historical data (“tax history” of the business entity). In addition to carrying out all regulated monitoring procedures, including risk assessment, tax authorities should pay special attention to communications with taxpayers, as an element of the concept of tax compliance control, which will contribute both to the formation of a tax culture in terms of compliance with legislation in the field of transfer pricing, and increase the level of trust in the system of interaction “business – tax authorities”. The effective interaction of business entities and tax authorities in the process of control and audit of transfer pricing operations should be based on the principles of compliance with the help of two tools - Assessment of the quality of the policy and system of internal control of transfer pricing (as a result of the interaction of internal and external control systems) and Assessment of the quality system and effectiveness of the internal audit of transfer pricing (as a result of the interaction of internal control and audit systems). In accordance with the aforementioned, a new

element of the established system of monitoring controlled operations of a business entity is tax compliance-control and audit, under which we propose to understand the application of tools for confirming the quality and effectiveness of internal control systems and audits of transfer pricing operations of a business entity by the tax authority, which certifies the desire and responsibility of the taxpayer to comply with the tax legislation in accordance with the principle of “arm’s length”. Confirmation by the tax authorities of the quality of the policy and system of internal control and audit of transfer pricing of the economic entity should be based on the developed, tested and approved system of assessment parameters. Confirmation of the assessment of the quality of the transfer pricing policy and internal control system will attest to the responsible position of the taxpayer based on tax compliance regarding compliance with the legislation in the field of transfer pricing in accordance with the “arm's length” principle and will increase the level of trust in him by the tax authorities. In turn, the introduction into the process of monitoring of controlled operations of such a tool as an assessment of the quality of the internal audit of transfer pricing will allow through the submission by the company and the use by the tax authorities of the results of the internal audit in assessing the risks of transfer pricing to form its tax rating and assess the need for inclusion in the audit plan. This tool assumes that the internal audit system is sufficient for the timely detection of violations of tax legislation in the field of transfer pricing in accordance with the “arm's length” principle.

Keywords: transfer pricing, controlled transactions, arm's length principle, three-level reporting, tax risks, tax control and audit, tax compliance.

Список публікацій здобувача

Статті у наукових виданнях,

включених до переліку наукових фахових видань України:

1. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Обліково-податкова природа трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки".* 2023. №5 (73). Том 2. С. 84-89. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-5-8906> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* розмежування та обґрунтування взаємозалежності трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку та системі оподаткування

2. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Інформаційна підтримка систем обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. *Цифрова економіка та економічна безпека.* 2023. № 8. С. 32-40. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.7-5> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* розроблено та відображено структуру і функціональність інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення як інструменту інформаційної підтримки

3. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Звітність із трансфертного ціноутворення: виникнення та розвиток. *Інвестиції: практика та досвід.* 2023. № 12. С. 46-51. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.12.46> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* обґрунтування генезису звітності із трансфертного ціноутворення в контексті імплементації у вітчизняну практику

4. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис.* 2023. № 1. С. 23-28. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-1-4> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* систематизація методологічних засад застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення

5. **Muravskiy O.Yu.** Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Економіка розвитку систем*. 2023. № 6 (1). С. 4-15. DOI: <https://doi.org/10.32782/2707-8019/2023-2-1> (0,5 д.а.)

***Матеріали конференцій,
які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:***

6. **Муравський О.Ю.** Цифровізація облікових операцій трансфертного ціноутворення / Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференція (5-6 листопада 2020 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 345-347 (0,1 д.а.)

7. **Муравський О.Ю.** Розробка єдиної обліково-аналітичної системи трансфертного ціноутворення / Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці: збірник тез за матеріалами XV Всеукраїнської науково-практичної конференції (25 листопада – 1 грудня 2020 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 415-417 (0,1 д.а.)

8. **Muravskiy O.Yu.** Digital transformation of the transfer pricing system at the enterprise / Проблеми та перспективи розвитку економіки України: погляд молоді: матеріали XIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (6-7 квітня 2021 року, м. Черкаси). Черкаси: Черкаський державний бізнес-коледж, 2021. С. 313-315 (0,1 д.а.)

9. **Муравський О.Ю.** Оптимізаційне моделювання в управлінні трансфертними цінами / Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики: збірник тез Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (15 квітня 2021 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 577-579 (0,1 д.а.)

10. **Муравський О.Ю.** Трансфертне ціноутворення та необхідність його регулювання / II Міжнародний податковий конгрес: збірник матеріалів (26 листопада 2021 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 702-706 (0,1 д.а.)

11. **Муравський О.Ю.** Цифровізація операцій трансфертного ціноутворення як інструмент забезпечення економічної безпеки / Управління системою фінансово-економічної безпеки соціально-економічних систем різних рівнів функціонування: збірник тез I Всеукраїнської науково-практичної конференції (16 листопада 2022 року, м. Миколаїв). Миколаїв: Миколаївський національний аграрний університет, 2022. С. 68-70 (0,1 д.а.)

12. **Муравський О.Ю.** Управлінський облік операцій трансфертного ціноутворення / Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (17 листопада 2022 року, м. Кропивницький). Кропивницький: Центральноукраїнський національний технічний університет, 2022. С. 172-175 (0,1 д.а.)

13. **Muravskyi O.Yu.** A model for determining transfer prices based on an optimization model of revenue maximization / Тренди розвитку менеджменту, фінансів та бізнес-технологій в умовах формування сучасної економіки та суспільства: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції (30 листопада 2022 року, м. Київ). Київ: Міжнародний європейський університет, 2022. С. 206-207 (0,1 д.а.)

14. **Муравський О.Ю.** Особливості використання методів управління витратами в системі трансфертного ціноутворення / Облік, оподаткування і контроль: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді (24 листопада 2022 року, м. Кропивницький). Кропивницький: Центральноукраїнський національний технічний університет, 2022. С. 87-89 (0,1 д.а.)

15. **Муравський О.Ю.** Застосування «soft-skills» в процесі визначення трансфертних цін на продукцію агробізнесу / Концептуальні засади формування ефективних механізмів менеджменту та логістики в агропродовольчій сфері: збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції (23 березня 2023 року, м. Умань). Умань: Уманський національний університет садівництва, 2023. С. 170-171 (0,1 д.а.)

16. **Муравський О.Ю.** Управлінська звітність в системі трансфертного ціноутворення / Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: збірник тез VI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня 2023 року, м. Полтава). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 419-420 *(0,1 д.а.)*

17. **Муравський О.Ю.** Оцінка впливу трансфертного ціноутворення на об'єкти обліку компанії / Слобожанські наукові читання: соціально-економічні та гуманітарно-правові виміри: збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції (17-18 жовтня 2023 року, м. Харків). Харків: Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», 2023. С. 205-208 *(0,1 д.а.)*

18. **Муравський О.Ю.** Проблеми облікової оцінки операцій трансфертного ціноутворення / Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: збірник тез за результатами роботи VI Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (26 жовтня 2023 року, м. Полтава). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 236-239 *(0,1 д.а.)*

19. **Muravskyi O.Yu.** Information system for managing transfer pricing operations / Обліково-фінансове, інформаційне та мовно-комунікаційне забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи: збірник тез Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (26-27 жовтня 2023 року, м. Дніпро). Дніпро: Дніпровський державний аграрно-економічний університет, 2023. С. 30-32 *(0,1 д.а.)*

20. **Муравський О.Ю.** Вимоги та склад звітності із трансфертного ціноутворення / Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу: збірник тез II Міжнародної науково-практичної конференції (9-10 листопада 2023 року, м. Житомир). Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 286-289 *(0,1 д.а.)*

21. **Муравський О.Ю.** Оцінка якості системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення як інструмент податкового комплаєнсу / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції: збірник тез XIV Міжнародної науково-практичної конференції (8 грудня 2023 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 117-120 *(0,1 д.а.)*

22. **Муравський О.Ю.** Використання AI-систем у складанні звітності з трансфертного ціноутворення / Управління розвитком соціально-економічних систем: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції (21-22 березня 2024 року, м. Харків). Харків: Державний біотехнологічний університет, 2024. С. 586-589 *(0,1 д.а.)*

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ	12
1.1. Трансфертне ціноутворення, його зміст та дуальність в системі обліку і оподаткування	12
1.2. Обліково-інформаційне, аналітичне та контрольне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення.....	31
1.3. Методичний інструментарій у прийнятті управлінських рішень з трансфертного ціноутворення	55
<i>Висновки до Розділу 1</i>	73
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕХАНІЗМ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	76
2.1. Облікові аспекти відображення операцій трансфертного ціноутворення в системі фінансового обліку та звітності.....	76
2.2. Управлінський облік та моделювання облікового забезпечення в системі управління операціями трансфертного ціноутворення.....	99
2.3. Таксономія та інструменти цифровізації звітності із трансфертного ціноутворення.....	118
<i>Висновки до Розділу 2</i>	139
РОЗДІЛ 3. МЕХАНІЗМ ПОДАТКОВОГО КОМПЛАЄНС-КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	143
3.1. Зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення	143
3.2. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення	159
3.3. Техніка податкового комплаєнс-контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення	175
<i>Висновки до Розділу 3</i>	190
ВИСНОВКИ.....	193
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	201
ДОДАТКИ.....	223

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Складність, суперечливість та глибинний зміст поняття трансфертного ціноутворення є чинниками активного дослідження даного явища. Як свідчать наукові доробки за даною проблематикою, трансфертне ціноутворення розглядається вітчизняними науковцями здебільшого сепаратно – в системі обліку і системі оподаткування, що, на нашу думку, лише ускладнює розуміння даного поняття та процес управління трансфертним ціноутворенням як в системі облікового забезпечення управління суб'єктом господарювання, так і в системі його оподаткування. Схильність до облікового чи податкового аспекту трансфертного ціноутворення визначає підхід компанії до філософії і використання системи трансфертного ціноутворення. У випадку, коли розрив між цими двома аспектами збільшується, це означає, що компанія функціонує, приймаючи лише один підхід до управління системою трансфертного ціноутворення. В обох випадках відбувається зростання податкового ризику, пов'язаного з трансфертними операціями.

На шляху вступу в Європейський союз та реформування податкової системи в Україні завдання подолання багаторічної напруги між суб'єктами господарювання та податковими органами, зокрема в питаннях трансфертного ціноутворення, є як ніколи актуальним. І вітчизняний бізнес, і податкові органи повинні змінити філософію відносин у сфері трансфертного ціноутворення на основі принципів податкового комплаєнсу. У цьому сенсі в сучасній та справедливій системі оподаткування компанії не повинні використовувати трансфертне ціноутворення в цілях розмивання бази оподаткування, а податкові органи повинні вийти за рамки жорстких перевірок зобов'язань платників податків, розробляючи нові та більш прогресивні форми контролю та аудиту, базуючись на підході комплаєнсу, який позиціонуватиме платників податків як найважливіших суб'єктів виконання податкових зобов'язань, забезпечення податкових надходжень та розвитку приватного сектору економіки.

Теоретичні основи дослідження природи, сутності, еволюції та генези трансфертного ціноутворення містяться у працях таких науковців, як О.С. Гавриловський, Т.Ф. Григоращ, О.М. Десятнюк, П.В. Дзюба, І.В. Жиглей, М.В. Кармаліта, І.І. Ковальчук, С.Я. Король, В.В. Кругляк, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, А.О. Мельник, Ю.І. Мискін, Н.Р. Олійник, Н.В. Параниця, П.О. Селезень, Ю.В. Стащенко, Л.Д. Тимченко, Г.В. Уманців, І.В. Цимбалюк, О.В. Черевко, І.К. Шушакова та інших. Трансфертне ціноутворення через призму обліку і оподаткування розглядали у своїх працях такі дослідники, як С.С. Брехов, І.В. Карпенко, С.І. Ковач, М.В. Колдовський, В.І. Коротун, В.М. Краєвський, М.Б. Кулинич, І.С. Луценко, Р.В. Мельниченко, Н.В. Рогова, М.О. Скорик, Л.В. Титенко, В.В. Фесенко, О.В. Чижикова, К.В. Шевчук та інші. Поруч із значним доробком наукових напрацювань з питань дослідження природи, структури і механізму обліково-аналітичного та контрольного забезпечень, оподаткування, податкового контролю та аудиту у сфері трансфертного ціноутворення, не розглянутою лишається проблематика необхідності трансформації системи контролю трансфертного ціноутворення засобами облікових, управлінських та комплаєнс-технологій, що дозволить створити умови для встановлення партнерських відносин між бізнесом та податковими органами з метою запобігання порушень у сфері податкового законодавства і уникнення подвійного оподаткування.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є концептуалізація теоретико-методичного та прикладного механізму обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу для побудови якісно нового рівня відносин в системі «суб'єкти господарювання – податкові органи». У відповідності до поставленої мети визначено перелік необхідних до виконання **завдань**:

- навести характеристику трансфертного ціноутворення, визначити його зміст та дуальність в системі обліку і оподаткування;
- структурувати обліково-інформаційне, аналітичне та контрольне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення;

- розглянути методичний інструментарій у прийнятті управлінських рішень з трансфертного ціноутворення;
- удосконалити облікові технології та дослідити відображення операцій трансфертного ціноутворення в системі фінансового обліку та звітності;
- визначити особливості управлінського обліку та моделювання облікового забезпечення в системі трансфертного ціноутворення;
- запропонувати таксономію та інструментарій цифровізації звітності із трансфертного ціноутворення;
- дослідити зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення;
- сформулювати концептуальні засади та інструменти ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення;
- розробити техніку податкового комплаєнс-контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення.

Об'єкт дослідження – операції трансфертного ціноутворення в системі обліку, оподаткування та контролю.

Предмет дослідження – теоретико-методичні, практичні та прикладні засади обліку, оподаткування та контролю операцій трансфертного ціноутворення.

Методи дослідження. Методологічною основою пізнання об'єкта дисертаційного дослідження виступили постулати теорії системного аналізу проблеми, зокрема реалізовано комплексний інтегрований підхід до декомпозиції проблематики. У ході роботи над дослідженням використовувалися:

загальнонаукові методи: аналіз і синтез, індукція і дедукція, конкретизація, формалізація, абстрагування, моделювання та аналогії – у процесі розробки кожного з питань;

спеціальні методи: морфологічного аналізу – у процесі уточнення категорій, понять предмету дослідження; *структурування* – у процесі розробки

змісту документу Політики трансфертного ціноутворення, функціональності інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення, розробки модифікованої моделі концепції внутрішнього контролю COSO в управлінні операціями трансфертного ціноутворення, склад звітності (документації) з трансфертного ціноутворення, розробки системи взаємодії суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу; *групування* – у процесі розробки робочого плану рахунків з урахуванням потреб облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, розробки класифікації ризиків трансфертного ціноутворення в цілях управління в системі податкового контролю; *кваліметрії* – у процесі вдосконалення шкали бальної оцінки факторів та умов контрольованих операцій в межах здійснення FAR-аналізу та розробки форми здійснення FAR-аналізу в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення; *компонентного аналізу* – у процесі виявлення характерних особливостей систем контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, розробки системи метрик якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення компанії; *оптимізаційний* – у процесі розробки моделі управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів; *функціонально-вартісний* – у процесі оцінки обсягів податкових зобов'язань за умов застосування того чи іншого методу трансфертного ціноутворення, при визначенні впливу застосування трансфертних цін, відмінних від цін операцій між непов'язаними сторонами за рівних умов, на фінансову звітність; *статистичний* – у процесі дослідження динаміки чинних угод попереднього ціноутворення (АРА) у розрізі типів угод та за окремими країнами-членами ЄС; *логіко-умовний* – у процесі розробки алгоритму ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення, схеми прийняття управлінського рішення у сфері методичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, схеми

застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення; *історичний* – у процесі дослідження еволюції виникнення трансфертного ціноутворення та розвитку законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення в Україні; *порівняння* – у процесі порівняння умов застосування методів трансфертного ціноутворення та визначення їх переваг і недоліків, зарубіжного досвіду нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення; *математичного програмування та розв’язання багатокритеріальних задач* – у процесі програмування і розробки управлінських моделей визначення трансфертних цін; *комп’ютерного програмування* – у процесі розробки схем автоматизації складання документації з трансфертного ціноутворення, податкового профілю (у формі dash-board) компанії в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення; *критичних оцінок* – у процесі визначення переваг і недоліків використання систем штучного інтелекту в автоматизації звітності з трансфертного ціноутворення; *графічний* – у процесі розробки кожного з питань.

Інформаційну базу дослідження склали наукові доробки з питань трансфертного ціноутворення (дисертації, монографії, наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій, форумів), міжнародні стандарти, міжнародні документи і рекомендації, настанови з питань трансфертного ціноутворення, вітчизняні нормативно-правові акти та документи із досліджуваної тематики.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у розробці теоретико-методичного та прикладного механізму обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу для побудови якісно нового рівня відносин в системі «суб’єкти господарювання – податкові органи». Найбільш суттєві результати дослідження, одержані особисто автором, полягають у наступному:

вперше:

розроблено концептуальні положення теоретико-методичного та прикладного механізму обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу, що засновуються на

постулатах теорії системного аналізу проблеми та комплексному інтегрованому підході до декомпозиції проблематики;

удосконалено:

погляд і розуміння природи, призначення та ролі трансфертного ціноутворення в неподільній системі обліку і оподаткування підприємства, політика якого повинна бути узгоджена із загальною корпоративною стратегією;

управлінські моделі визначення трансфертних цін за різними методами трансфертного ціноутворення в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення на основі алгоритмізації та вирішення багатокритеріальних задач з урахуванням дотримання податкового законодавства;

підхід комунікації суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу через взаємодію систем внутрішнього і зовнішнього контролю та аудиту;

модель управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів через інтеграцію збалансованої системи показників та системи ключових показників ефективності;

модель концепції внутрішнього контролю COSO в управлінні операціями трансфертного ціноутворення та принципи функціонування виміру послідовності та етапів здійснення внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення відповідно до модифікованої моделі COSO;

схему прийняття управлінського рішення у сфері методичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення;

структуру робочого плану рахунків з урахуванням потреб облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення;

інструментарій застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення;

набуло подальшого розвитку:

здійснення FAR-аналізу в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення та побудова секторальної моделі FAR-рівня факторів та умов контрольованої операції;

побудова моделей оптимізації трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів;

структурування, методика складання та оцифрування первинної, управлінської та регламентованої звітності (документації) із трансфертного ціноутворення;

розробка податкового профілю (у формі dash-board) компанії в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Окремі положення і отримані результати дисертаційного дослідження віднайшли своє відображення у науково-дослідних роботах кафедри обліку і консалтингу «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний № 0121U111098) – в частині оцифрування звітності із трансфертного ціноутворення в цілях сталого розвитку, і кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики «Обліково-інформаційні інструменти управління активізації розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний № 0119U002482) – в частині вдосконалення контрольного сервісу в управлінні активізацією розвитку суб'єктів господарювання.

Практичне значення отриманих результатів полягає в отриманні економічного ефекту – через забезпечення збалансованого розвитку бізнес-одиниць, що є структурними підрозділами групи компаній, та соціального ефекту – через формування податкової культури щодо дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, підвищення рівня довіри в системі взаємодії «бізнес – податкові органи». Окремі положення дисертаційного дослідження віднайшли практичну цінність та придатність, що підтверджується відповідними відгуками та актами впровадження:

- відгук про практичну цінність дисертації від Товариства з обмеженою відповідальністю «Науково-консалтингова компанія «Інноваційні програми»;
- відгук про практичну цінність окремих положень і рекомендацій від Товариства з обмеженою відповідальністю «Зоря Поділля», що входить до структури агропромислового холдингу «Укрпромінвест-Агро».

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою працею на правах рукопису. Розроблені і викладені положення, рекомендації, сформульовані висновки та пропозиції отримані автором самостійно. Частка та особистий внесок автора в опублікованих у співавторстві наукових працях, зазначається у списку публікацій.

Апробація матеріалів дисертації. Окремі положення дисертаційного дослідження були оприлюднені в процесі роботи науково-практичних конференцій та форумів:

– Всеукраїнські науково-практичні конференції, форуми: Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика (5-6 листопада 2020 року, м. Ірпінь); Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці (25 листопада – 1 грудня 2020 року, м. Ірпінь); Проблеми та перспективи розвитку економіки України: погляд молоді (6-7 квітня 2021 року, м. Черкаси); Управління системою фінансово-економічної безпеки соціально-економічних систем різних рівнів функціонування (16 листопада 2022 року, м. Миколаїв); Концептуальні засади формування ефективних механізмів менеджменту та логістики в агропродовольчій сфері (23 березня 2023 року, м. Умань); Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством (30-31 березня 2023 року, м. Полтава); Слобожанські наукові читання: соціально-економічні та гуманітарно-правові виміри (17-18 жовтня 2023 року, м. Харків), Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін (26 жовтня 2023 року, м. Полтава);

– Міжнародні науково-практичні конференції: Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики (15 квітня 2021 року,

м. Ірпінь); II Міжнародний податковий конгрес (26 листопада 2021 року, м. Ірпінь); Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем (17 листопада 2022 року, м. Кропивницький); Тренди розвитку менеджменту, фінансів та бізнес-технологій в умовах формування сучасної економіки та суспільства (30 листопада 2022 року, м. Київ); Облік, оподаткування і контроль (24 листопада 2022 року, м. Кропивницький); Обліково-фінансове, інформаційне та мовно-комунікаційне забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи (26-27 жовтня 2023 року, м. Дніпро); Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу (9-10 листопада 2023 року, м. Житомир); Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції (8 грудня 2023 року, м. Ірпінь); Управління розвитком соціально-економічних систем (21-22 березня 2024 року, м. Харків).

Наукові публікації. Основні розроблені і сформовані положення, практичні рекомендації, сформульовані висновки та пропозиції висвітлено у 22 публікаціях наукового характеру, серед яких 5 статей, опублікованих у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, з них 4 – у співавторстві, 17 праць – апробаційного характеру, опублікованих у збірниках тез за результатами роботи Міжнародних та Всеукраїнських науково-практичних конференціях, форумів, конгресів. Загальний обсяг опублікованих праць складає 4,2 д.а., з яких 3,4 д.а. належить особисто автору.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, списку публікацій здобувача, змісту, вступу, трьох розділів, що містять дев'ять параграфів теоретичного, практичного та рекомендаційного характерів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи сягає 260 сторінок комп'ютерного набору (з урахуванням додатків). Основний зміст дисертації викладено на 180 сторінках. Робота містить 40 таблиць, 40 рисунків (схем, графіків), 16 додатків. Список використаних джерел налічує 200 найменувань та розміщений на 22 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Трансфертне ціноутворення, його зміст та дуальність в системі обліку і оподаткування

Виникнення явища трансфертного ціноутворення нерозривно пов'язане із масштабуванням організаційних структур суб'єктів господарювання, де поруч із лінійними та функціональними організаційними структурами з'являються дивізіональні та холдингові. Відповідно, і перші наукові праці [9, 14], які містять поняття «трансфертне ціноутворення», розглядають його через призму дослідження децентралізації компаній і трактують як концепцію управлінського обліку, при цьому не зважаючи на податкові аспекти, породжувані цим явищем. Власне проблема трансфертного ціноутворення в системі оподаткування вперше з'явилась на порядку денному ще у 30-х роках XX століття, коли використання методів трансфертного ціноутворення активно почало застосовуватися у цілях мінімізації бази оподаткування транснаціональними компаніями, що проваджували свою діяльність на території США. На противагу цьому урядом країни у 1935 році було запроваджено законодавчу вимогу до транснаціонального бізнесу щодо відповідності трансфертних цін ринковим [21]. Вже у 70-х роках XX століття проблема використання трансфертного ціноутворення у цілях мінімізації бази оподаткування з'явилась і на порядку денному європейського континенту. Аналогічне рішення щодо відповідності трансфертних цін ринковим було ухвалено і Організацією економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) [21], до чого згодом доєдналися більшість країн, зокрема і Україна.

Складність, суперечливість та глибинний зміст поняття трансфертного ціноутворення є чинниками активного дослідження даного явища. Як свідчать

наукові доробки за даною проблематикою, трансфертне ціноутворення розглядається вітчизняними науковцями здебільшого сепаратно – в системі обліку і системі оподаткування, що, на нашу думку, лише ускладнює розуміння даного поняття та процес управління трансфертним ціноутворенням як в системі облікового забезпечення управління суб'єктом господарювання, так і в системі його оподаткування та контролю в межах належного виконання податковими органами своїх контрольних-перевірочних функцій.

З метою формування концептуальних засад та розуміння природи трансфертного ціноутворення в неподільній системі обліку і оподаткування, здійснимо огляд наукового доробку вітчизняних дослідників, які розглядають трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку або як інструмент оптимізації оподаткування та об'єкт контролю.

Теоретичні дослідження трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку відображені у наукових працях [65-66, 102, 108, 174, 199]. Слід зауважити, що розвиток досліджень трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку не обмежується розробкою та систематизацією змісту даного поняття. Автори-дослідники пропонують нові та вдосконалені існуючі методи визначення трансфертних цін, представляють декомпозицію моделей трансфертного ціноутворення, оптимізації трансфертних цін тощо. Розглянемо найвагоміші, на нашу думку, наукові результати у даній сфері. Погляди дослідників трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку на трактування даного поняття систематизовані у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Підходи до трактування сутності трансфертного ціноутворення:
обліковий аспект**

Автори	Визначення
1	2
Десятнюк О.М. Черевко О.І.	«процес впливу на фінансові показники роботи кожного учасника господарської операції при створенні та реалізації продукції для збільшення прибутку та досягнення мети бізнес-партнерів» [65, с. 46].
Дзюба П.В.	«сукупність економічних відносин, що виникають у процесі визначення трансфертної ціни на будь-який об'єкт торгівлі між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон» [66, с. 15].

1	2
Карнаух Т.М.	«механізм внутрішньофірмового управління, за допомогою якого компанії вдається не лише розподіляти наявні ресурси, отримані фінансові результати, але й координувати дії підрозділів, що входять до складу компанії» [77, с. 121].
Карпенко І.В.	«процес формування та встановлення трансфертної ціни на товар в операціях між пов'язаними особами (структурними підрозділами) всередині одного підприємства який включає використання відповідного методу формування трансфертної ціни та збір інформації про ціни, які застосовуються у співставних операціях між непов'язаними особами» [80].
Кулинич М.Б.	«методичний елемент управлінського обліку, заснований на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати його діяльності» [102, с. 160].
Левіцька С.О. Лівенда К.О.	«певний механізм встановлення суб'єктами господарювання цін на товари, що мають специфічну логістику руху до споживача, а саме: послідовно переміщуються за певними технологічними етапами виготовлення, перетинають митний кордон, реалізуються пов'язаним особам, мають інші специфічні ознаки, які вимагають контролю за рентабельністю такого продажу» [108, с. 162].
Мордвицька Ю.С.	«процес формування спеціальної ціни (тарифу) на предмети комерційних угод (товари, послуги, роботи та ін.), що призначається для використання у господарських операціях між пов'язаними підрозділами єдиної корпоративної структури (холдингу або групи)» [125].
Титенко Л.В. Богдан С.В.	«інтегруючий інструмент управлінського обліку, під яким розуміється процес формування спеціальних цін на товари, продукцію, роботи, послуги при їх передаванні між взаємопов'язаними підрозділами й організаціями в процесі виробництва кінцевого продукту, які утворюють систему взаємопов'язаних облікових показників, для досягнення стратегічних цілей» [174, с. 90].
Шевчук К.В.	«процес, в якому беруть участь дві сторони: центр відповідальності, що передає виготовлену продукцію (послугу) і центр відповідальності, який приймає дану продукцію (послугу) з метою її споживання або переробки» [199, с. 66]

Джерело: систематизовано автором.

Проаналізувавши трактування поняття трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку, можемо свідчити, що думки науковців дещо різняться, визначаючи трансфертне ціноутворення, як явище, процес, інструмент або методичний елемент. Поруч із цим, зауважимо, що у переважній більшості розглянутих підходів до трактування трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку науковці притримуються погляду, що трансфертне ціноутворення виникає в системі управління центрами відповідальності. Це підтверджує генезу виникнення власне даного явища, сформульовану вище.

Виокремлення центрів відповідальності пов'язане із необхідністю вдосконалення управління бізнес-процесами, ускладнення чого полягало у концентрації капіталу та переходу на децентралізований підхід до управління великими компаніями. Ми погоджуємося із поглядами науковців [65-66, 102, 174, 199] на поняття трансфертне ціноутворення, однак лише одна з досліджених праць [108] містить аспект, що трансфертне ціноутворення виникає за умови перетину митного кордону, що і вказує на важливість податкового аспекту даного явища. То ж, базуючись на підходах, викладених у досліджених працях, виокремимо характерні особливості трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку (рис. 1.1).

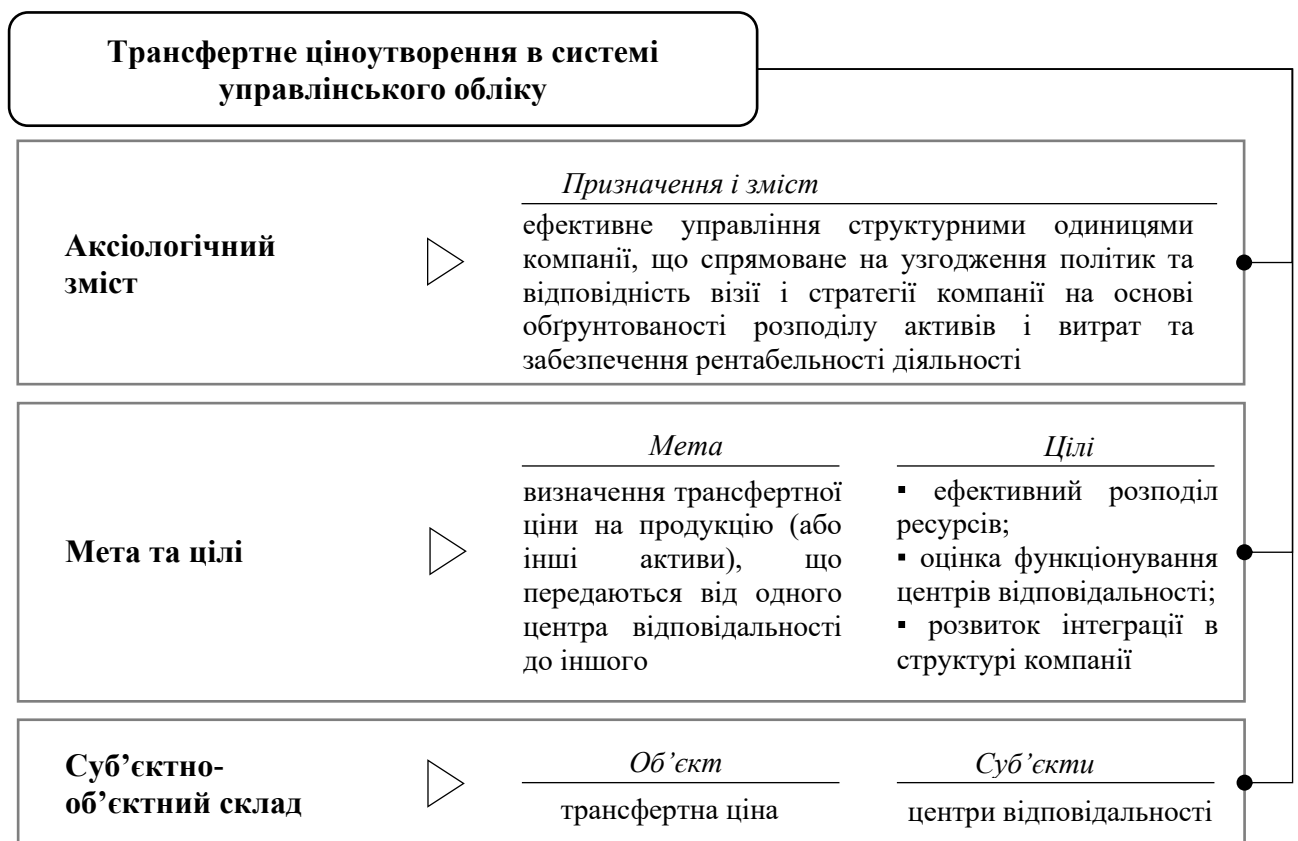


Рис. 1.1. Характерні особливості трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором.

Трансфертне ціноутворення в системі управлінського обліку є дійсно ефективним інструментом управління структурними бізнес-одиницями компанії

через забезпечення оптимальної вартості матеріальних потоків (у формі внутрішньогрупової реалізації продукції, товарів тощо), що, у свою чергу, є чинником оптимізації собівартості та зростання прибутку структурної бізнес-одиниці. В основі застосування інструменту трансфертного ціноутворення є процес визначення трансфертної ціни або ціни внутрішньогрупового обміну (реалізації). Дослідження підходів до трактування сутності поняття «трансфертна ціна» у працях [44, 166, 169, 199] засвідчило єдність у думках серед науковців. Під трансфертною ціною дослідники розуміють ціну, що встановлюється на продукцію (товари, роботи, послуги), які передаються від одного центру відповідальності до іншого в межах однієї компанії. Однак, серед запропонованих визначень не враховано фактор місцезнаходження центрів відповідальності, які безпосередньо можуть перебувати в різних країнах, що знову ж таки нівелює податковий аспект даного поняття. У свою чергу, під центром відповідальності в науковій літературі [52, 68, 106, 194] традиційно прийнято розуміти організаційну одиницю підприємства (або сферу діяльності), у межах якої доцільно систематизувати, накопичувати, аналізувати та оптимізувати витрати діяльності. Компанія, в структурі якої відбулось виокремлення центрів відповідальності, відповідно структурно і складається з даних організаційних бізнес-одиниць (наприклад, дочірні компанії або відокремлені підрозділи). Зрозуміло, що при цьому організаційні одиниці у формі центрів відповідальності наділяються правом на здійснення операцій між собою. Такі операції здійснюються за внутрішніми або трансфертними цінами, а власне процес визначення трансфертних цін виступає трансфертним ціноутворенням, що і підтверджує тісний взаємозв'язок даних категорій.

Отже, огляд літературних джерел дає змогу свідчити, що зміст трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку полягає у побудові такої системи управління та підборі методів визначення трансфертних цін, які сприятимуть максимально ефективній діяльності центрів відповідальності компанії в частині ресурсного забезпечення шляхом обміну між собою матеріальними потоками, вартість яких буде визначена на основі

оптимальної трансфертної ціні, що дозволить максимізувати прибуток центрів відповідальності та забезпечити досягнення стратегічних цілей. Зрозуміло, що максимізація прибутку відбуватиметься за рахунок оптимізації собівартості, яка, у свою чергу, забезпечуватиметься шляхом включення в її структуру трансфертної ціни на переданий актив. Власне трансфертна ціна зазвичай є нижчою за ринкову, що у сукупності і дозволяє компанії здійснювати перерозподіл прибутку. У випадку місцезнаходження центрів відповідальності в межах однієї країни перерозподіл прибутку через управління трансфертними цінами не несе ризиків в частині можливості зменшення бази оподаткування, а у випадку місцезнаходження центрів відповідальності в різних країнах – даний ризик присутній, що, відповідно і підтверджує необхідність концептуального розуміння трансфертного ціноутворення в неподільній системі обліку і оподаткування. Для формування цілісного уявлення дослідимо другий підхід – трансфертне ціноутворення в системі оподаткування та контролю.

Теоретичні дослідження трансфертного ціноутворення в системі оподаткування та контролю відображені у наукових працях [69, 77, 84, 86, 197]. Активні наукові пошуки у сфері проблем застосування трансфертного ціноутворення, податкового контролю за правильністю визначення трансфертних цін набувають поширення протягом останніх десятиліть.

Розглядаючи трансфертне ціноутворення з точки зору оподаткування, переважна більшість науковців виокремлюють негативні аспекти даного поняття на противагу позитивним ефектам науковців-дослідників трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку. Розглянемо підходи до трактування трансфертного ціноутворення з позицій оподаткування (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

Підходи до трактування сутності трансфертного ціноутворення:

податковий аспект

Автори	Визначення
1	2
Андрусь О.І.	«використання трансфертних цін – найнижчих внутрішніх цін у компанії, за якими здійснюються розрахунки між різними структурними підрозділами материнської компанії або між учасниками ТНК» [43, с. 7].

1	2
Жиглей І.В. Легенчук С.Ф. Орлов І.В.	«один із напрямів діяльності, в межах якого здійснюється маніпулювання даними під час податкових розрахунків, де окремими суб'єктами можуть здійснюватися опортуністичні дії, спрямовані на задоволення власних інтересів або інтересів інших груп стейкхолдерів» [69, с. 14].
Іванова О.В.	«інструмент фінансового механізму сучасних компаній, який надає їм можливість зменшити податкове навантаження зі сплати податку на прибуток» [72, с. 2].
Карнаух Т.М.	«спосіб мінімізації податкових зобов'язань платників податків шляхом переведення податкової бази на афілійовану особу, що перебуває в більш сприятливому податковому або адміністративному режимі (наприклад, на особу, що перебуває на податкових канікулах, звільнена чи сплачує податок за меншою ставкою)» [77, с. 121].
Ковач С.І.	«спотворення ціни угоди з метою мінімізації податків» [84, с. 191].
Колдовський М.В.	«ухилення від сплати податків з огляду на зловживання даним видом ціноутворення, задля зменшення податкового навантаження на транснаціональну компанію або ж промислову групу в цілому» [86]
Мельниченко Р.В.	«інструмент, що використовується суб'єктами господарювання для оптимізації свого податкового навантаження» [118, с. 64].
Чичуліна К.В. Зінченко В.В. Шинкар Ю.Л.	«важливий інструмент, за допомогою якого здійснюються переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями» [197, с. 643].

Джерело: систематизовано автором.

Аналіз наукових праць з податкової проблематики у сфері трансфертного ціноутворення засвідчив, що використання трансфертного ціноутворення транснаціональними компаніями в процесі обміну активами між центрами відповідальності, що територіально розміщені в різних країнах, має на меті оптимізацію оподаткування. Іншими словами, розрахунки в даному випадку відбуваються між юридичними особами, що перебувають під юрисдикціями різних країн, і формують базу оподаткування центру відповідальності такої країни, податковий режим якої є більш сприятливий з точки зору рівня податкового навантаження. Трансфертні ціни можуть бути застосовані у розрахунках з іншими юридичними особами, зареєстрованими як в офшорних юрисдикціях, так і в інших регіонах окремої країни за умови надання податкових пільг. Зрозуміло, що даний аспект трансфертного ціноутворення несе негативний вплив на податкову систему та бюджет держави, які недотримують податкові надходження. Поруч із цим відбувається порушення принципу справедливості

оподаткування. Саме активне застосування трансфертного ціноутворення у цілях оптимізації оподаткування шляхом ухилення від сплати податків є причиною впровадження в державну податкову політику інструментів податкового контролю за операціями трансфертного ціноутворення. Отже, зміст трансфертного ціноутворення в системі оподаткування полягає у застосуванні транснаціональною компанією схем і методів податкової оптимізації з метою мінімізації бази оподаткування. Трансфертне ціноутворення розглядається як негативне явище у діяльності компаній, структурні підрозділи яких можуть знаходитися в країнах (зонах, територіях) з більш сприятливим режимом оподаткування. У даному випадку операції трансфертного ціноутворення виступають об'єктом податкового контролю.

Для України проблема трансфертного ціноутворення з'явилась на порядку денному у 90-х роках минулого століття і була спричинена активною діяльністю фінансово-промислових груп. Сьогодні у вітчизняному законодавстві здійснюється значна робота з вдосконалення та приведення у відповідності до міжнародних стандартів системи регулювання трансфертного ціноутворення. Еволюційний розвиток вітчизняного законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення в Україні відображено на рис. 1.2.

У процесі формування вітчизняного законодавства перші положення, що стосувались трансфертного ціноутворення були визначені Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» (який сьогодні є не чинним) в частині опосередкованого механізму регулювання внутрішніх цін багатофілійного підприємства. Саме у статті 7 даного Закону визначались особливості оподаткування операцій з пов'язаними особами [163], якими зокрема визнавались підрозділи транснаціональних корпорацій. Відповідно, це був перший превентивний крок до запобігання перерахування прибутку транснаціональних корпорацій України в інші країни на основі застосування ними системи знижок на продукцію, обмін якої здійснювався всередині групи. З появою Податкового кодексу України та згодом змін до нього із набуттям чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України

щодо трансфертного ціноутворення» [157] система регулювання трансфертного ціноутворення була розроблена вже спираючись на стандарти ОЕСР та найкращі міжнародні практики. Саме тоді законодавчо були закріплені поняття «трансфертна операція» та «трансфертна ціна». Згодом, у 2015 році вже було приведено у відповідність міжнародним стандартам поняття «контрольована операція» та законодавчо закріплений принцип «витягнутої руки».

	Напрями і зміст регулювання	Основне законодавче забезпечення
Етап 1. Виникнення трансфертного ціноутворення у законодавчому полі (1994 – 2010 рр.)	поява поняття «трансфертне ціноутворення»; розробка опосередкованого механізму регулювання внутрішніх цін багатофілійного підприємства	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства» (втрата чинності)
Етап 2. Закріплення положень щодо трансфертного ціноутворення в законодавстві (2010 – 2013 рр.)	надання статусу та систематизація основних понять трансфертного ціноутворення; визначено правила трансфертного ціноутворення	Податковий кодекс України (далі – ПКУ)
Етап 3. Удосконалення положень щодо трансфертного ціноутворення в законодавстві (2013 – 2017 рр.)	вдосконалення законодавчої бази у зв'язку із зміною положень міжнародного податкового законодавства з трансфертного ціноутворення	Податковий кодекс України та інше нормативно-правове забезпечення
Етап 4. Гармонізація вітчизняного та міжнародного законодавства щодо трансфертного ціноутворення (2017 р. – по сьогодні)	приєднання до плану дій BEPS, введення правил контролю за іноземними компаніями, впровадження звітності з трансфертного ціноутворення	ПКУ, Закон України «Про вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» тощо

Рис. 1.2. Еволюція законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення в Україні

Джерело: удосконалено автором на основі [91, с. 91].

Поштовх до стрімкого розвитку системи вітчизняного регулювання трансфертного ціноутворення надав План заходів з протидії розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS), розроблений ОЕСР спільно з країнами великої двадцятки (G20) [4]. З 2017 року

Україна успішно імплементує у вітчизняну законодавчу практику Настанови стосовно реалізації Плану дій щодо BEPS (мінімальні стандарти). Власне оцінка сформованої законодавчо-нормативної бази для контролю операцій трансфертного ціноутворення буде розглянута у рекомендаційному розділі дисертаційного дослідження.

Співставлення доробок вітчизняних науковців-дослідників проблем трансфертного ціноутворення у податковому аспекті із законодавчою базою, свідчить про застосування у наукових працях понять «трансфертні операції», «операції трансфертного ціноутворення» поруч із законодавчо визначеним поняттям «контрольовані операції». Сутність поняття «контрольовані операції», їх склад та характерні особливості, що регламентовано Податковим кодексом України [149], детально розкрито у *Додатку А*. Власне саме законодавчо закріплене поняття здебільшого розкриває суть через призму оподаткування, а відповідно звужує зміст здійснюваних операцій до необхідності їх контролю з боку податкових органів.

Отже, огляд літературних джерел та вітчизняної законодавчої бази дає змогу свідчити, що зміст трансфертного ціноутворення у податковому аспекті полягає у застосуванні трансфертного ціноутворення в якості інструменту податкової оптимізації з метою мінімізації бази оподаткування. У даному аспекті воно розглядається як негативне явище у діяльності транснаціональних компаній, структурні підрозділи яких можуть знаходитися в країнах (зонах, територіях) з більш сприятливим режимом оподаткування. У даному випадку операції трансфертного ціноутворення є об'єктом податкового контролю.

То ж, базуючись на підходах, викладених у досліджених працях, виокремимо характерні особливості трансфертного ціноутворення в системі оподаткування (рис. 1.2). Схильність до облікового чи податкового аспекту трансфертного ціноутворення визначає і підхід компанії до філософії і використання системи трансфертного ціноутворення. У випадку, коли розрив між цими двома аспектами збільшується, це означає, що компанія функціонує, приймаючи лише один підхід до управління системою трансфертного

ціноутворення. В обох випадках відбувається зростання податкового ризику, пов'язаного з трансфертними операціями.



Рис. 1.3. Характерні особливості трансфертного ціноутворення в системі оподаткування

Джерело: узагальнено автором.

Більшість менеджерів визнають, що трансфертним ціноутворенням у цілях оподаткування не можна управляти незалежно від виду діяльності, оскільки це може мати значний вплив на рішення, що стосуються операцій, які мають бути здійснені. Однак, далеко не з міркувань податкової природи, з точки зору компанії та у широкому сенсі трансфертне ціноутворення також може бути спрямоване на розробку політики групи компаній для суто економічних цілей, наприклад, у випадку, коли відбувається передача активів із нижчою вартістю, ніж зазвичай, щоб дозволити дочірній компанії отримати частку на ринку шляхом подальшого продажу продукції за конкурентними цінами. Однак, з іншої точки зору, існують суб'єктивні оцінки, засновані на економічно доцільному визначенні трансфертних цін, оскільки вони залежать від факторів, які

неможливо об'єктивно оцінити. Сфера дискреційних повноважень розширена з огляду на те, що при виборі методу визначення трансфертних цін транснаціональними компаніями дозволяється приймати, обґрунтовуючи на те причини, критерій, який вважається найбільш прийнятним, навіть якщо він не входить до числа методів, прямо регламентованих у нормативних актах. Крім того, економічні відносини між компаніями однієї групи майже ніколи не є однобічними: материнська компанія не завжди є активним суб'єктом (стороною) здійснення трансфертних операцій: можливий випадок, що інші компанії приймуть рішення щодо реалізації продукції, товарів чи послуг на користь материнської компанії, так само як може статися, що в одній групі є більше компаній, які пропонують такі послуги іншим дочірнім компаніям. Тому в цьому полягає ще один проблемний бік застосування трансфертного ціноутворення, а саме те, що господарськими операціями управляють менеджери дочірніх компаній у різних країнах, при тому, що вони не володіють знаннями щодо податкової стратегії та політики, яка прийнята на рівні групи компаній. Це той випадок, коли менеджери центрів відповідальності мають фрагментарне бачення стратегії і політики компанії, яке не враховує взаємодію між різними аспектами управління (системою обліку і оподаткування), а отже, між різними факторами і ризиками, якими потрібно управляти.

З іншого боку, політика трансфертного ціноутворення, яка реалізується шляхом ігнорування облікових аспектів діяльності, оцінюючи виключно податкові, спричиняє, по-перше, розриви у розподілі ліквідності всередині групи компаній, використання трансфертних цін з метою штучного розподілу ліквідності між дочірніми компаніями; по-друге, некоректність визначення витрат дочірніх компаній. Зазначене свідчить про необхідність розробки концептуальної моделі трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування підприємства, яка враховуватиме і балансуватиме обліковий та податковий аспекти в межах даної політики.

Ґрунтуючись на зазначеній проблематиці, запропонуємо концептуальну модель трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування (рис. 1.4).

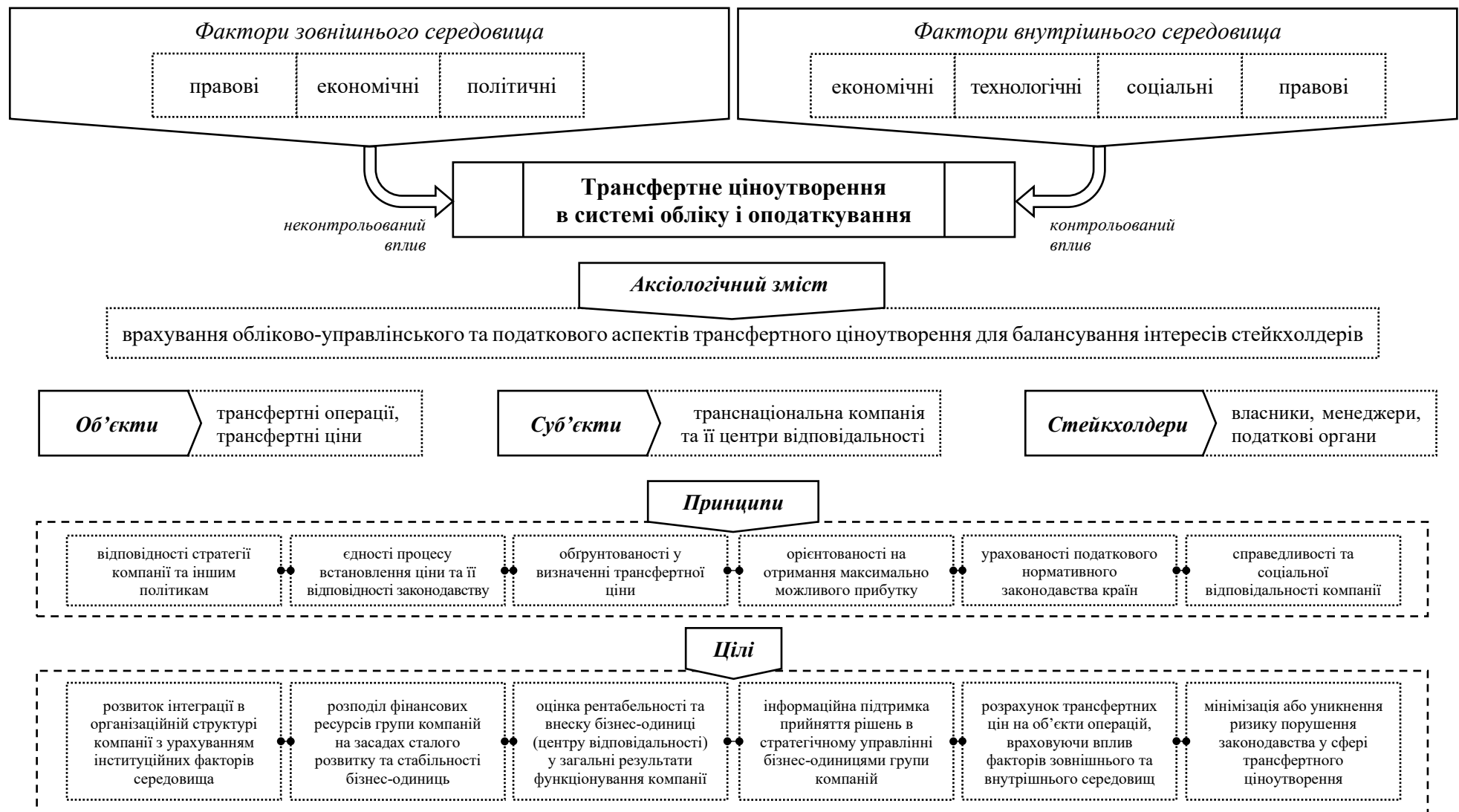


Рис. 1.4. Концептуальна модель трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування

Джерело: розроблено автором.

То ж, під *трансфертним ціноутворенням в системі обліку і оподаткування* розуміємо узгоджену зі стратегією політику компанії у здійсненні між центрами відповідальності операцій, на об'єкт яких визначаються трансфертні ціни, за умови забезпечення їх оптимальності у цілях ефективного функціонування центру відповідальності і обґрунтованості у цілях дотримання податкового законодавства. Сформульоване визначення, на нашу думку, відбиває призначення трансфертного ціноутворення як інструменту, що застосовується компаніями для провадження ефективної діяльності з урахуванням податкового аспекту в частині отримання максимально можливого прибутку, виключаючи при цьому ризики податкового характеру – штрафні санкції, постійний контроль з боку податкових органів тощо. З іншого боку, зазначений підхід до трансфертного ціноутворення враховує інтереси не тільки компанії як суб'єкта господарювання, а й власне податкових органів, мінімізуючи ризики-події виведення частини прибутку у більш сприятливі податкові юрисдикції і, відповідно, ризики-наслідки – недоотримання податкових надходжень до бюджету.

Складність та багатоаспектність політики трансфертного ціноутворення компанії підтверджує й характер системності даного поняття, що свідчить про наявність низки факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ, які визначаються стан, стабільність і ефективність даної системи. Структуру зовнішнього середовища впливу на систему трансфертного ціноутворення компанії формують фактори трьох груп – правові, економічні та політичні. До них можна віднести:

1. *фактори зовнішнього правового впливу*: податкове законодавство і встановлені податкові ставки; митне законодавство; державне регулювання (цінові та кількісні обмеження); стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності; антидемпінгове та антимонопольне законодавство тощо;

2. *фактори зовнішнього політичного впливу*: ризики конфіскації майна та позбавлення права власності; зв'язки із органами державної влади; політична нестабільність країни тощо;

3. *фактори зовнішнього економічного впливу*: курс валют, валютний контроль та валютні обмеження; обмеження грошових переказів; контроль цін; імпорتنі обмеження та квоти; рівень інфляції тощо;

У свою чергу, внутрішнє середовище впливу на систему трансфертного ціноутворення представлене факторами 4 груп впливу, серед них – економічні, технологічні, соціальні та правові. Дані групи можуть включати такі фактори:

1. *фактори внутрішнього економічного впливу*: ринкові частки підрозділів компанії; структура ринку, на якому функціонує структурний підрозділ; конкурентоспроможність структурного підрозділу на ринку; досягнутий рівень ефективності структурного підрозділу – центру відповідальності (на основі затвердженої методики оцінки) тощо;

2. *фактори внутрішнього технологічного впливу*: ступінь взаємозалежності між різними підрозділами компанії (у залежності від технології виробничого процесу); рівень використання технологій тощо;

3. *фактори внутрішнього соціального впливу*: корпоративна культура та бізнес-етика; соціальна відповідальність компанії; наявність концепцій та систем мотивації персоналу; мікроклімат в колективі персоналу тощо;

4. *фактори внутрішнього правового впливу*: розроблена та повна бізнес-модель діяльності компанії; задокументовані бізнес-процеси компанії (зокрема бізнес-процеси типу «материнська компанія – дочірня компанія»); розроблені та прийняті за основу візія, стратегія компанії; розроблені функціональні політики компанії (наприклад, облікова, податкова); інші внутрішні нормативно-регламентні документи тощо.

Якщо фактори внутрішнього середовища цілком піддаються впливу з боку менеджменту компанії, то фактори зовнішнього середовища, у переважній своїй більшості, є неконтрольованими. Слід зауважити, що перелік факторів є невичерпним, нами зосереджено увагу на найбільш значущих для системи трансфертного ціноутворення. Для стабільної і належної реалізації політики трансфертного ціноутворення під впливом факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ, дана система повинна володіти низкою принципів, що

закладені в основі її розробки та ефективного функціонування. На нашу думку, такими принципами повинні бути:

– *принцип відповідності політики трансфертного ціноутворення стратегії компанії та іншим політикам*: даний принцип, на нашу думку, є головним, що, до речі, і підтверджує його згадка у запропонованому визначенні трансфертного ціноутворення. Дотримання даного принципу усуває проблему неврахування менеджером центру відповідальності стратегії групи компаній, розроблених політик та процедур (облікових та податкових) в процесі визначення трансфертної ціни в межах операцій обміну активами з материнською компанією або іншими центрами відповідальності (бізнес-одинацями компанії);

– *принцип єдності процесу встановлення трансфертної ціни та її відповідності законодавству*: значення зазначеного принципу полягає у врахуванні менеджером центру відповідальності при плануванні операцій трансфертного ціноутворення законності та відповідності такої операції і визначеної трансфертної ціни на її об'єкт спеціальному законодавству країн, в межах юрисдикцій яких здійснюються такі операції;

– *принцип обґрунтованості та оптимальності у визначенні трансфертної ціни*: трансфертна ціна на об'єкт трансфертної операції повинна бути визначена на основі прийнятої в компанії методики визначення трансфертних цін;

– *принцип орієнтованості на отримання максимально можливого прибутку*: визначена трансфертна ціна на об'єкт трансфертної операції повинна забезпечувати максимально можливу ефективність і прибутковість центру відповідальності;

– *принцип урахування податкового законодавства країн в межах трансфертних операцій*: методи і процес визначення трансфертної ціни, на основі якої забезпечуватиметься отримання максимально можливого прибутку, повинен відповідати вимогам податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення країн, в межах юрисдикцій яких здійснюватиметься операція;

– *принцип справедливості та соціальної відповідальності компанії*: не маніпулювання трансфертними цінами та не використання прогалин у законодавстві з трансфертного ціноутворення у цілях отримання неправомірної вигоди у формі прибутку центру відповідальності та позиціонування компанії як соціально-відповідальної в частині повної сплати податків до бюджету і дотримання законодавства країн, в юрисдикціях яких здійснюються трансфертні операції.

Як вже було розглянуто раніше, цілі трансфертного ціноутворення в системах обліку і оподаткування сепаратно мають різну спрямованість. Що ж стосується трансфертного ціноутворення в неподільній системі обліку і оподаткування, то його основними цілями, на нашу думку, є:

1. розвиток інтеграції в організаційній структурі компанії з урахуванням інституційних факторів середовища;
2. розподіл фінансових ресурсів та активів групи компаній на засадах сталого розвитку та стабільності бізнес-одиниць;
3. оцінка рентабельності та внеску бізнес-одиниці (центру відповідальності) у загальні результати функціонування компанії;
4. інформаційна підтримка прийняття рішень в стратегічному управлінні бізнес-одиницями групи компаній;
5. розрахунок трансфертних цін на об'єкти трансфертних операцій, враховуючи вплив факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ;
6. мінімізація ризику порушення законодавства у сфері трансфертного ціноутворення.

Зрозуміло, що цілі трансфертного ціноутворення, сформульовані нами, містять аспект, що стосується дотримання податкового законодавства або врахування інших факторів. В контексті зазначеного, ключова роль у належному функціонуванні системи трансфертного ціноутворення компанії відводиться саме менеджеру бізнес-одиниці (керівнику центру відповідальності), який повинен володіти комплексним баченням на стратегію і операційну діяльність компанії, складним і великим інструментарієм трансфертного ціноутворення,

розуміння ризиків, загроз і наслідків рішень, що приймаються ним на рівні бізнес-одиниці. Саме про людський аспект в частині рівня фаховості та компетентності нами було згадано при огляді проблеми одноаспектного розуміння трансфертного ціноутворення. Тому, вважаємо за доцільне сформулювати перелік вимог до керівника центру відповідальності в частині управління трансфертними операціями або фахівця, на якого покладено виконання відповідних обов'язків.

Перелік hard- та soft skills фахівця із трансфертного ціноутворення, на нашу думку, повинен містити наступні вимоги (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Hard- та soft skills менеджера центру відповідальності / фахівця
з напрямку трансфертного ціноутворення**

	Група компетенцій	Перелік компетенцій
Soft skills	Базові компетенції	– самостійність та відповідальність; – здатність запам'ятовувати великий масив інформації; – знання іноземних мов (англійська, німецька тощо)
	Аналітичні компетенції	– аналітичне мислення; – структурування даних та ідентифікація взаємозалежності;
	Бізнес-компетенції	– вміння вести переговори; – встановлювати комунікаційні зв'язки; – розробляти комунікаційну стратегію;
Hard skills	Базові компетенції	– бізнес-етика та відповідальність; – вміння знаходити та використовувати інформацію; – представлення інформації, її агрегування;
	Фахові компетенції	– розуміння візії та стратегії бізнесу; – відповідність бізнес-моделі, бізнес-процесам компанії; – застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами; – застосування інструментів управлінського обліку; – знання принципів міжнародного оподаткування та податкового законодавства країн;
	Додаткові компетенції	– основи менеджменту та стратегічного управління; – знання предметної області – трансфертного ціноутворення; – цифрові навички: робота в програмах з автоматизації

Джерело: складено автором.

Можемо засвідчити, що менеджер центру відповідальності / фахівець з напрямку трансфертного ціноутворення повинен володіти значним переліком компетенцій та цілісним уявленням про компанію, її бізнес-модель та бізнес-

процеси, стратегію та політики, прийняті на рівні материнського офісу. Характеристика кожної із згаданої вище компетенцій наведена в структурі кваліфікаційних вимог до фахівця із трансфертного ціноутворення, що відображено у *Додатку Б* до дисертації. Зокрема, всі зазначені нами *hard skills* будуть розглянуті у наступних розділах дисертаційного дослідження в якості методологічного інструментарію та підґрунтя до їх здобуття.

Як було з'ясовано, фокус сучасних досліджень з трансфертного ціноутворення здебільшого зсунуто на користь маніпуляції компанією податковою базою. Власне сам процес визначення трансфертних цін, його обліково-управлінський аспект з часом набули суворо прагматичного характеру, який впливає з нагальної мети мінімізації бази оподаткування. Натомість, підхід, викладений нами, балансує обліковий та податковий аспекти трансфертного ціноутворення як корисного та ефективного інструменту, що дозволяє підвищити ефективність діяльності групи компаній з урахуванням умови дотримання податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення. Балансування облікового та податкового аспектів трансфертного ціноутворення, у свою чергу, сприяє балансуванню цілей компанії, які визначають трансфертні ціни, та податкових органів, які контролюють правильність і обґрунтованість встановлення таких цін.

На шляху вступу в Європейський союз та реформування податкової системи в Україні завдання подолання багаторічної напруги між суб'єктами господарювання та податковими органами, зокрема в питаннях трансфертного ціноутворення, є як ніколи актуальним. І вітчизняний бізнес, і податкові органи повинні змінити філософію відносин у сфері трансфертного ціноутворення на основі принципів податкового комплаєнсу. У цьому сенсі в сучасній та справедливій системі оподаткування компанії не повинні використовувати трансфертне ціноутворення в цілях розмивання бази оподаткування, а податкові органи повинні вийти за рамки жорстких перевірок зобов'язань платників податків, розробляючи нові та більш вдосконалені форми контролю та аудиту, базуючись на підході комплаєнсу, який позиціонуватиме платників податків як

найважливіших суб'єктів виконання податкових зобов'язань, забезпечення податкових надходжень та розвитку приватного сектору економіки.

Таким чином, трансфертне ціноутворення, у його сучасному трактуванні та розумінні, повинне виступати узгодженою зі стратегією політикою компанії у здійсненні між центрами відповідальності операцій, на об'єкт яких визначаються трансфертні ціни, за умови забезпечення їх оптимальності у цілях ефективного функціонування центру відповідальності і обґрунтованості у цілях дотримання податкового законодавства. Як складна система, трансфертне ціноутворення функціонує під впливом низки факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ, маючи в основі чітко визначені принципи і цілі, підходи та інструменти. Ефективність та результативність політики трансфертного ціноутворення компанії більшою мірою залежить від керівника центру відповідальності або фахівця, на якого покладені відповідні функції, від рівня їх знань та компетенцій. Новий погляд на трансфертне ціноутворення, як на інструмент балансування інтересів компанії та податкових органів, є драйвером розвитку якісно нової форми податкових відносин між суб'єктами господарювання та держави в особі податкових органів на засадах комплаєнсу.

1.2. Обліково-інформаційне, аналітичне та контрольне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення

Законодавчо закріплене поняття «контрольовані операції», як нами вже було зазначено, враховує переважно податковий аспект. У свою чергу, вважаємо використання поняття «операції трансфертного ціноутворення» більш ширшим та таким, що враховує і обліковий, і податковий аспекти, а тому в подальшому і будемо його застосовувати в межах нашого дослідження поруч із поняттям «контрольовані операції». Для всебічного розуміння сутності операцій трансфертного ціноутворення, їх складових та обліково-інформаційного і контрольного забезпечення слід уточнити сутність даної категорії саме у цілях

управління. То ж, під операціями трансфертного ціноутворення розуміємо таку господарську операцію, що здійснюється в межах групи компаній (або з пов'язаними компаніями), об'єкт якої потребує визначення трансфертної ціни, здатної вплинути на фінансові результати діяльності групи компаній. Зрозуміло, що трансфертні ціни, як і політика трансфертного ціноутворення, повинні відповідати принципам, що були згадані у концептуальній моделі трансфертного ціноутворення. Найголовніші з них – обґрунтованості у визначенні трансфертної ціни та урахуваності податкового нормативного законодавства країн.

Для створення умов належної організації та реалізації операцій трансфертного ціноутворення компанії повинні приділити увагу створенню потужної системи його забезпечення, основними складовими елементами якої є обліково-інформаційне, аналітичне та контрольне. Декомпонуємо та опишемо детальніше кожен складову.

Інформаційне забезпечення операцій трансфертного ціноутворення, як вже було зауважено раніше, у першу чергу повинно бути представлене прийнятою на рівні групи компаній політики – документу, що міститиме чітку регламентацію і порядок управління системою трансфертного ціноутворення в межах бізнес-одиниці. Питання розробки документу – політики трансфертного ціноутворення групи компаній – є індивідуальним. Даний документ повинен враховувати низку факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ компанії та бізнес-одиниць зокрема, серед них: галузь та напрями діяльності, візія та стратегія, державне регулювання ринку функціонування бізнес-одиниць, регіон діяльності, рівень та інтенсивність конкурентного середовища, асортиментну політику, валютні коливання, податкові та митні режими тощо. Зважаючи на значний перелік факторів, які необхідно врахувати при розробці політики трансфертного ціноутворення, можна зробити висновок, що за певним шаблоном цей документ скласти досить складно. З дотриманням раніше розробленого нами підходу до трансфертного ціноутворення, як інструменту балансування інтересів стейкхолдерів, вважаємо за доцільне запропонувати універсальну структуру політики трансфертного ціноутворення в межах групи компаній (табл. 1.4).

Структура документу «Політика трансфертного ціноутворення компанії»

№ з/п	Назва розділу документу	Зміст розділу
1	2	3
1	Опис групи компаній, напрямків її діяльності, організаційно-управлінської структури	загальний опис групи компаній; відображення у вигляді схеми організаційної структури управління; віднесення до кожної бізнес-одиниці видів та напрямків діяльності
2	Стейкхолдери та комунікаційна політика щодо стейкхолдерів	вичерпний перелік стейкхолдерів групи компаній; картування стейкхолдерів за параметрами «влада / інтерес»; інструменти комунікаційної політики зі стейкхолдерами
3	Комунікаційна політика та інформаційна логістика в межах групи компаній	опис, особливості та інструменти корпоративної комунікаційної політики в межах групи компаній; структура та склад каналів інформаційного обміну в межах групи компаній
4	Бізнес-стратегія групи компаній	візія, стратегія та тактика діяльності групи компаній; принцип узгодження стратегічного бачення і орієнтирів окремих бізнес-одиниць, перелік стратегічних цілей та шляхи їх досягнення
5	Опис продукції (послуг), асортиментна політика групи компаній	перелік, опис та особливості продукції (товарів, робіт, послуг), що виробляються (продукуються) бізнес-одиницями в межах групи компаній; особливості асортиментної політики
6	Аналіз конкурентного середовища та кон'юнктури ринку	аналіз конкурентного середовища бізнес-одиниць групи компаній; оцінка інтенсивності конкуренції; діагностика та аналіз ринку
7	Зареєстровані торгові марки, сертифікати якості, відповідності продукції	перелік зареєстрованих торгових марок; наявні сертифікати якості, відповідності продукції згідно з національними та міжнародними стандартами
8	Загальні підходи до формування цін, джерела інформації про ціни	методи, принципи та основні особливості ціноутворення в межах групи компаній; перелік джерел інформації про ринкові ціни
9	Правила і випадки надання знижок	підходи, правила, ситуації та випадки, які передбачають надання знижок в межах торговельних операцій
10	Бухгалтерський облік, облікова політика та звітність у межах групи компаній	підходи та основні положення здійснення бухгалтерського обліку операцій в межах групи компаній, складання фінансової звітності
11	Податкові та митні режими	опис умов, особливостей та характеристика податкових і митних режимів, їх основних параметрів, в умовах яких проваджують діяльність бізнес-одиниці
12	Господарські відносини між бізнес-одиницями групи компаній	опис та параметри типових господарських операцій, що здійснюються в межах групи компаній, між бізнес-одиницями
13	Ідентифікація трансфертних (контрольованих) операцій	базові критерії ідентифікації контрольованих операцій, методи та інструменти ідентифікації контрольованих операцій

1	2	3
14	Критерії та підходи в дослідженні та аналізі контрагента	перелік критеріїв та вимог до процесу дослідження та аналізу контрагентів, що можуть брати участь в контрольованих операціях
15	Особливості та істотні умови укладення договорів	структура та типові умови укладення договорів в межах трансфертних (контрольованих) операцій
16	Порядок та методи здійснення контролю за виконанням договорів	особливості системи контролю та відповідальності за виконанням договорів в межах трансфертних операцій
17	Порядок контролю та моніторингу контрольованих операцій	принципи, підходи, порядок та особливості здійснення контролю і моніторингу контрольованих операцій
18	Методи трансфертного ціноутворення	перелік та випадки застосування методів трансфертного ціноутворення
19	Формування звітності про контрольовані операції	принципи організації, методика формування звітності з контрольованих операцій
20	Форми (шаблони) документів (звітності) із трансфертного ціноутворення	затверджені форми (шаблони) документації (звітності) із трансфертних (контрольованих) операцій

Джерело: розроблено автором.

Задля врахування податкового аспекту трансфертного ціноутворення в частині дотримання законодавства у цій сфері, методологічною основою, що буде використовуватися під час розробки політики трансфертного ціноутворення компанії, повинні стати Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних компаній і податкових служб [27].

Під час розробки інших розділів, що стосуються особливостей діяльності бізнес-одиниць групи компаній, обов'язковою умовою є врахування та узгодження з іншими затвердженими і діючими політиками компанії – як, наприклад, політика операційної діяльності, облікова політика, податкова політика, політика корпоративної соціальної відповідальності та інші види дотичних політик тощо.

Також, окрім концептуальної основи управління операціями трансфертного ціноутворення – політики трансфертного ціноутворення, окрему увагу слід зосередити на такому засобі інформаційного забезпечення як інформаційна система управління операціями трансфертного ціноутворення, що функціонуватиме у середовищі корпоративної інформаційної системи.

Дослідження інформаційної системи трансфертного ціноутворення та прикладних інструментів автоматизації операцій трансфертного ціноутворення віднайшли своє відображення у працях [61, 76, 88, 115], при цьому авторами приділяється увага лише окремим аспектам досліджуваного предмета, як-от застосування технологій автоматизації обліку чи формування баз даних. При цьому, цілісно інформаційна система управління операціями трансфертного ціноутворення не розкривається у наукових працях як об'єкт дослідження.

На нашу думку, під інформаційною системою управління операціями трансфертного ціноутворення, слід розуміти, з одного боку, сукупність техніко-технологічних рішень, створених для інформаційного забезпечення управління процесом трансфертного ціноутворення в компанії у відповідності до прийнятої політики; з іншого – управлінський сервіс, основне призначення якого полягає в оперативному інформаційному забезпеченні управління операціями трансфертного ціноутворення на основі баз даних та інформаційних ресурсів та складання звітності із трансфертного ціноутворення для широкого кола стейкхолдерів. В основі функціонування інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення повинні бути покладені принципи та положення, що забезпечать її максимальну ефективність як інструменту інформаційного забезпечення, а саме:

- централізований збір та систематизація інформації, що прямо або опосередковано стосується операцій трансфертного ціноутворення;
- інтеграція з іншими інформаційними системами і програмним забезпеченням (корпоративною управлінською інформаційною системою, системою автоматизації обліку, системою здійснення аналітичних процедур);
- обмеження людського фактору при прийнятті рішень в межах здійснення операцій трансфертного ціноутворення;
- розробка та використання шаблонів для типових документів та звітності із трансфертного ціноутворення *тощо*.

Структура інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення відображена на рис. 1.5.

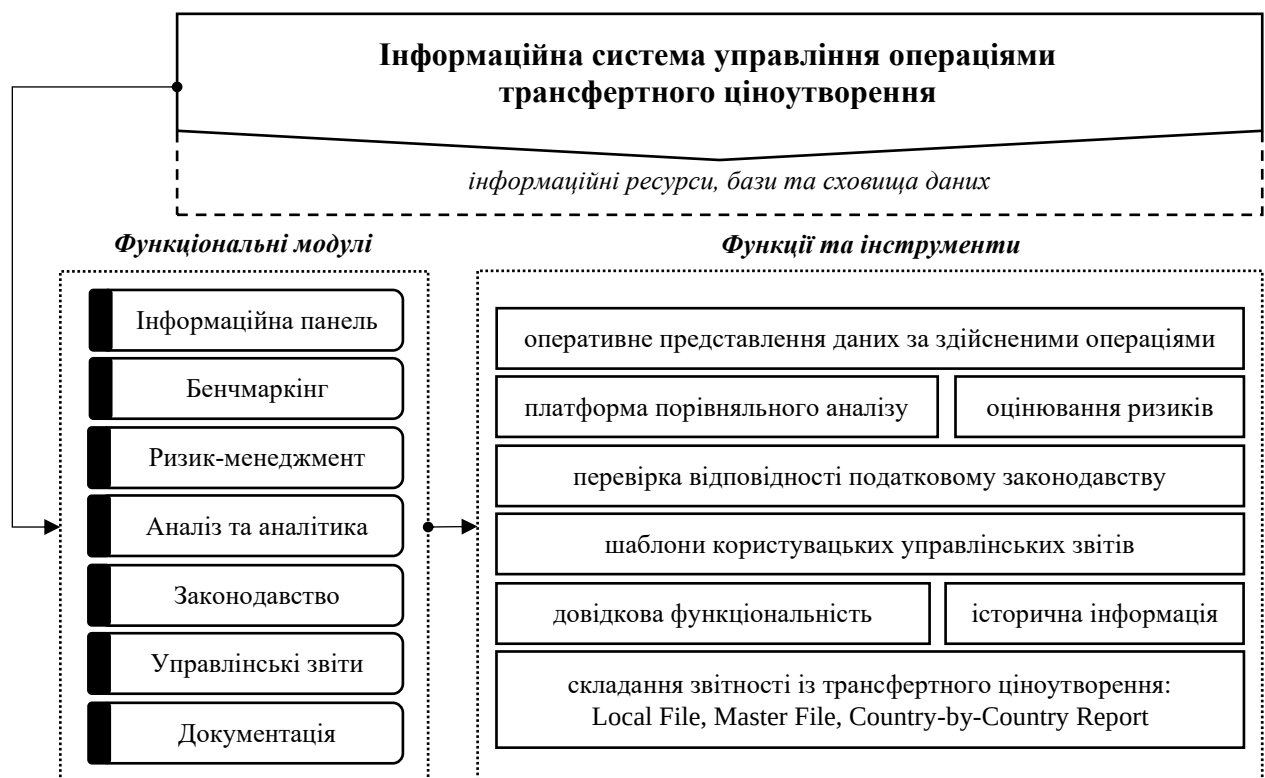


Рис. 1.5. Структура та функціональність інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Відображена структура за функціональними напрямками найбільш повно, на нашу думку, забезпечує інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень при здійсненні операцій трансфертного ціноутворення, та спрощує і автоматизує процес складання документації та звітності із трансфертного ціноутворення. Більш детально технологія цифровізація звітності із трансфертного ціноутворення буде розкрита у практичному розділі дисертаційного дослідження.

Отже, інформаційне забезпечення процесу управління операціями трансфертного ціноутворення, представлене, у першу чергу, Політикою трансфертного ціноутворення компанії. Повнота та всеохоплюваність аспектів трансфертного ціноутворення в цьому документі забезпечить належне функціонування даної системи на рівні як головної компанії (хед-офісу), так і на рівні бізнес-одиниць. Також, важливе значення в інформаційному забезпеченні відводиться інформаційній системі управлінні операціями трансфертного

ціноутворення як сервісу підтримки прийняття управлінських рішень при здійсненні таких операцій.

Здійснюючи критичну оцінку складу облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, слід зауважити, що в переважній більшості наукових праць і досліджень [44, 52, 68, 102, 106, 166, 174, 194, 199], як вже зазначалось нами, трансфертне ціноутворення розглядається через систему управлінського обліку, при цьому лише деякі праці [79-81, 167] присвячені організації і методиці фінансового обліку операцій трансфертного ціноутворення.

Методологічним підґрунтям облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення виступає облікова політика в частині даного питання, прийнята в компанії. Зокрема, власне облікова політика формується з урахуванням вимог та положень чинного законодавства та національних і міжнародних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так, формування облікової політики у сфері здійснення операцій трансфертного ціноутворення ґрунтується на таких документах:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [156] та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [74];
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [139];
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [121];
4. Податковий кодекс України [149];
5. інші міжнародні та національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які регламентують облікові процеси щодо господарських операцій трансфертного ціноутворення з надходження та реалізації товарів (робіт, послуг), проведення розрахунків за операціями, відображення доходів та витрат в результаті здійснення операцій трансфертного ціноутворення).

Значну увагу дослідженню облікового забезпечення трансфертного ціноутворення приділено у праці [80], в якій розкрито «поглиблення теоретичних основ, організаційно-методичних положень та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення трансфертного ціноутворення» [80, с. 19]. Зрозуміло, що у фокусі облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення знаходиться власне процес обліку таких операцій. Погоджуємось із думкою авторки зазначеного дослідження, що «облік контрольованих операцій є важливою частиною обліку операцій з трансфертними цінами...» [79, с. 418], відповідно до чого можна і визначити об'єкт в системі облікового забезпечення управління трансфертними цінами, а саме – контрольовані операції.

Зокрема, у згаданому дослідженні [80, с. 139] авторка представляє власну розробку – порядок формування облікової інформації про трансфертні ціни, який, на нашу думку, потребує удосконалення в окремих його аспектах, а саме врахування вимог податкового законодавства при визначенні трансфертних цін та можливості використання облікової інформації при прийнятті управлінських рішень у сфері здійснення операцій трансфертного ціноутворення (рис. 1.6).

Сформований механізм формування облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення дозволяє сформулювати його основні завдання, а саме:

- забезпечення обліку контрольованих операцій в системі трансфертного ціноутворення;
- консолідація розрахунково визначених фінансових показників бізнес-одиниць компанії з обов'язковою умовою урахування їх співвідношення та відповідності в межах окремої бізнес-одиниці та між бізнес-одиницями в єдиний часовий проміжок, що забезпечить єдиний підхід до відображення інформації щодо оцінки фінансової діяльності і ефективності функціонування;
- формування масиву облікової інформації для складання оперативних управлінських звітів з ідентифікацією доходів та витрат за внутрішньогруповими постачаннями;

- ідентифікація джерел походження витрат та доходів у розрізі бізнес-одиниць та напрямів діяльності;
- систематизація облікової інформації щодо трансфертних цін та її подальший експорт в інформаційну систему управління операціями трансфертного ціноутворення для забезпечення інформаційних потреб стейкхолдерів тощо.

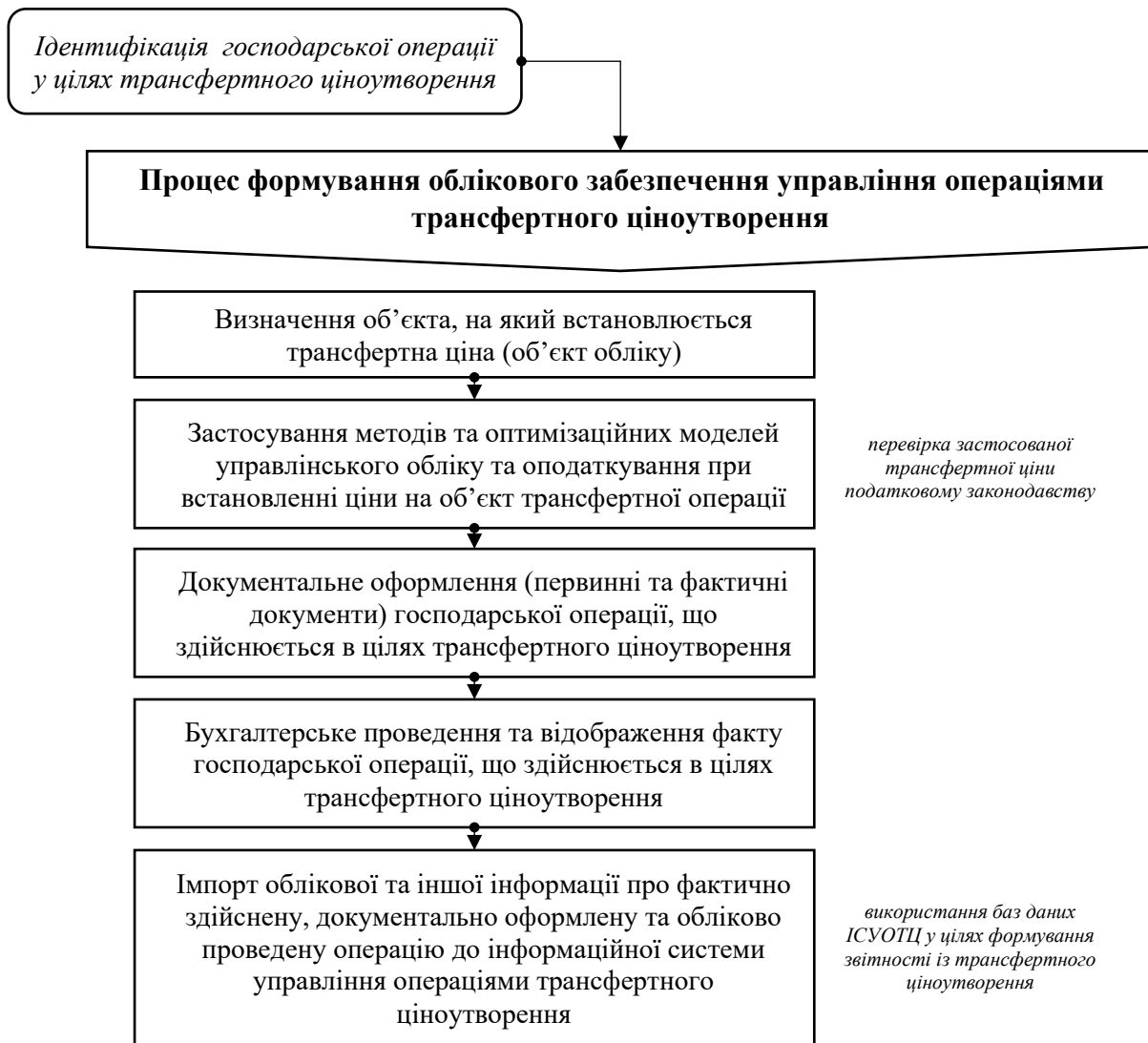


Рис. 1.6. Формування облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення

Джерело: удосконалено автором на основі [79].

Повертаючись до механізму формування облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, зауважимо, що першопричиною даного процесу є ідентифікація господарської операції у цілях

трансфертного ціноутворення. Іншими словами – слід перевірити господарську операцію на предмет її здійснення з пов'язаною стороною та на предмет відповідності переліку критеріїв визнання операцій контрольованими.

Алгоритм ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення відображений на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Алгоритм ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення

Джерело: побудовано автором на основі [149].

В основі функціонування і застосування відображеного алгоритму – положення Податкового кодексу України в частині законодавчо-нормативного врегулювання питань трансфертного ціноутворення, а саме статті 39 та 39-1. Відповідно до рис. 1.7 вважаємо за доцільне конкретизувати другу умову визнання операцією «контрольованою», а саме відповідність господарської операції хоча б одній з ознак:

1) контрагент підпадає під перелік суб'єктів, з ким здійснюється трансфертна операція: в даному випадку мається на увазі здійснення господарської операції:

– з пов'язаними особами-нерезидентами (у відповідності до критеріїв пп. 14.1.159 Податкового кодексу України [149]);

- через комісіонерів-нерезидентів;
- з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), які є низькоподатковими юрисдикціями (відповідно до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 п. 39.2.1 п. 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, затвердженого постановою КМУ [161]);

- з нерезидентами особливих організаційно-правових форм, що не сплачують податок на прибуток (відповідно до Переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України [162]);

- між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

2) вид господарської операції: в даному випадку мається на увазі перелік господарських операцій, визначений пп. 39.2.1.4 п. 39.2.1 п. 39.2 статті 39 Податкового кодексу України [149]), а саме:

- зовнішньоекономічні операції, пов'язані з експортом / імпортом товарно-матеріальних цінностей (сировина, готова продукція), послуг;

- операції з нематеріальними активами (роялті, ліцензування та ліцензії, плата за використання ноу-хау, товарних знаків, патентів та інших об'єктів інтелектуальної власності);

- фінансові операції (інвестиційна участь, кредитна участь, комісії за гарантію, лізинг тощо);

- операції з купівлі-продажу акцій, корпоративних прав, інвестиції;

- операції різного роду нерезидента з його постійним представництвом (резидентом);

- операції передачі резидентом нерезиденту функцій, активів, ризиків, у результаті яких на неринкових умовах зменшуються доходи та фінансовий результат такого резидента.

3) обсяг операції та її вартісне вираження: в даному випадку мається на увазі розмір угоди з окремим контрагентом.

Процесу обліку операцій трансфертного ціноутворення, як і обліку інших об'єктів та господарських операцій, властиві певні принципи. Власне принципи бухгалтерського обліку є предметом багаторічних дискусій серед науковців та практиків-обліковців. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відображені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [156] та широко відомі всім науковцям і практикам у сфері бухгалтерського обліку. Поруч із законодавчо визначеним переліком принципів велика кількість науковців [67, 110, 165, 190, 200 та інш.] пропонують їх значно розширити, що безпосередньо пояснює складність та багатоаспектність облікового процесу на підприємствах. Перелік принципів облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення відображено у *Додатку В* дисертаційного дослідження. Що ж стосується системи облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, цілком погоджуємось із застосовністю та доцільністю всіх принципів обліку до даного процесу із обов'язковим врахуванням принципу «витягнутої руки».

Сутність принципу «витягнутої руки» полягає в оцінці операцій трансфертного ціноутворення між пов'язаними сторонами з припущення, що вони ніби здійснюються в умовах відкритого ринку за аналогічних обставин між непов'язаними сторонами. Так, наприклад, дослідниця облікового забезпечення трансфертного ціноутворення І.В. Карпенко зауважує, що «при застосуванні цього принципу може виникнути розбіжність між бухгалтерським та податковим обліком трансфертного ціноутворення, коли при застосуванні принципу «витягнутої руки» у підприємства виникає необхідність збільшити фінансовий результат» [80, с. 88]. На нашу думку, ця розбіжність має місце у випадку використання трансфертного ціноутворення однобічно лише в системі обліку для мінімізації бази оподаткування, що суперечить пропонованому нами підходу до трансфертного ціноутворення в єдиній системі обліку і оподаткування.

Прикладні аспекти відображення операцій трансфертного ціноутворення в системі фінансового та управлінського обліку детально будуть розглянуті у практичному розділі дисертаційного дослідження.

Отже, облікове забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення формується за умови ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення. Власне облікове забезпечення ґрунтується на визначеній методологічній основі, низці завдань і принципів, основне призначення яких полягає у виявленні, оцінці, реєстрації та відображенні факту здійснення господарських операцій в межах трансфертного ціноутворення на відповідних рахунках та регістрах обліку, тим самим формуючи масив облікових даних, корисних у прийнятті управлінських рішень, здійсненні аналітичних процедур та формуванні звітності із трансфертного ціноутворення.

Аналітичне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення урегульовано на законодавчому рівні, а власне сам продукт аналітичного процесу є складовою управлінської звітності із трансфертного ціноутворення. Основне призначення аналітичного забезпечення полягає у ідентифікації комерційних та / або фінансових умов у цілях точного визначення контрольованої операції та операції, що за умовами придатна до зіставності (тобто перевірки відповідності на дотримання принципу «витягнутої руки» порівняно з неконтрольованою операцією).

Складовими аналітичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення є [149]:

1. аналіз функції (п. 39.2.2.4 ПКУ);
2. аналіз ризиків (п. 39.2.2.5 ПКУ);
3. кон'юнктурний ринковий аналіз (п. 39.2.2.6 ПКУ);
4. стратегічний аналіз (п. 39.2.2.7 ПКУ);
5. аналіз активів (п. 39.2.2.9 ПКУ).

При цьому, основними інструментами підтвердження зіставності операцій є аналіз функцій, аналіз активів та аналіз ризиків, що і складає у сукупності процес функціонального аналізу (FAR). Функціональний аналіз є частиною аналізу порівнянності операцій. Насправді найбільш суб'єктивна і, отже, суперечлива частина аналітичного забезпечення. Розуміння функцій, які виконують сторони операцій трансфертного ціноутворення, активів, які вони

використовують, і ризиків, які вони беруть на себе, а також відносної важливості кожного для встановлення трансфертної ціни (тобто винагороди) є складним завданням, яке є чинником суперечок компаній та податкових органів.

Функціональний аналіз (або FAR-аналіз), на нашу думку, є інструментом аналітичного забезпечення, основне призначення якого полягає у визначенні ступеня порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, що потребує порівняння функцій, які виконуються платниками податків у кожній операції, і пов'язаних із ними ресурсами. Це порівняння базується на функціональному аналізі, який ідентифікує та порівнює економічно значущу діяльність, яку здійснюють або планують здійснювати платники податків як у контрольованих, так і в неконтрольованих операціях. Функціональний аналіз повинен зосереджуватися на тому, що насправді робить кожна зі сторін, і на можливостях, які вона надає. Важливим для аналізу є не обсяг функцій, які виконує суб'єкт господарювання, а економічна значущість цих функцій з точки зору їх частоти, характеру та цінності для відповідних учасників операцій. Функції та їхнє значення слід розглядати в світлі ціннісних факторів бізнесу. Виконання або здійснення контролю над функціями, які найбільше сприяють створенню вартості, має найбільший вплив на загальне створення вартості та, зрештою, на прибуток від операції.

То ж, результати функціонального аналізу є корисними, у першу чергу, для вибору методу трансфертного ціноутворення, сторони, що тестується у зіставній операції та вибору показника рентабельності при проведенні економічного аналізу.

Як показують дослідження [58, 78, 105, 144, 191] серед науковців відсутній єдиний підхід до бачення процесу здійснення FAR-аналізу. На нашу думку, послідовність проведення FAR-аналізу з урахуванням факту його здійснення в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення повинна бути наступною:

1. імпорт, обробка, систематизація інформації;
2. обробка договорів, виявлення суттєвих умов та особливостей;

3. ідентифікація функцій, активів та ризиків в межах здійснення операції;

4. бальне експертне оцінювання функцій, активів та ризиків у порівнянні між сторонами операції;

5. формування автоматизованого звіту за результатами FAR-аналізу.

Аналіз функцій, аналіз активів та аналіз ризиків здійснюється виключно експертним методом, що вимагає високого рівня фаховості та розуміння бізнесу фахівцем, що здійснюватиме його. Зокрема, експертний підхід передбачено і Настановами ОЕСР для якісного опису контрольованих операцій та їх умов. Саме тому нами було наголошено на важливості формування у фахівця (менеджера) з трансфертного ціноутворення визначеного набору soft- та hard-skills.

Так, в процесі експертного функціонального аналізу застосовується наступна шкала для оцінки факторів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Шкала та інтерпретація бальної оцінки факторів та умов контрольованих операцій в межах здійснення FAR-аналізу

Бальна оцінка	Напрямок FAR-аналізу		
	функції	активи	ризики
0	відсутність функцій	відсутність активів	вплив ризиків відсутній
1-3	мінімальний обсяг здійснених функцій	мінімальний рівень використання активів	вплив ризику низький
4-7	використання несуттєвих функцій	середній рівень використання активів	вплив ризику середній
8-10	використання суттєвих функцій	високий рівень використання активів	вплив ризику високий

Джерело: побудовано автором на основі [27].

Реалізація функціональної спрямованості FAR-аналізу повинна бути здійснена в умовах автоматизованої обробки даних. В межах даного ж питання вважаємо за доцільне запропонувати відображення протоколу експертного оцінювання факторів та умов контрольованих операцій в межах здійснення FAR-аналізу (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Форма здійснення FAR-аналізу в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення

№ з/п	Фактор / умови	Оцінки експерта за сторонами операції (від 0 до 10)		
		Бізнес-одиниця 1	...	Бізнес-одиниця j
Функції (F)				
F ₁	...	F ₁₁	...	F _{1j}
...	...	...	...	...
F _i	...	F _{i1}	...	F _{ij}
Всього за групою факторів F		ΣF_1	...	ΣF_j
Активи (A)				
A ₁	...	A ₁₁	...	A _{1j}
...	...	...	...	...
A _i	...	A _{i1}	...	A _{ij}
Всього за групою факторів A		ΣA_1	...	ΣA_j
Ризики (R)				
R ₁	...	R ₁₁	...	R _{1j}
...	...	...	...	...
R _i	...	R _{i1}	...	R _{ij}
Всього за групою факторів R		ΣR_1	...	ΣR_j
Всього балів		F ₁ + A ₁ + R ₁	...	F _j + A _j + R _j

Джерело: розроблено автором.

На основі заповненої форми експертного оцінювання факторів та умов контрольованих операцій в межах здійснення FAR-аналізу пропонуємо розраховувати зведений відносний показник рівня залученості функцій, використання активів та вплив ризиків (рівень FAR) (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Розрахунок відносного показника рівня FAR в умовах здійснення контрольованої операції

№ з/п	Фактор / умови	Бізнес-одиниці (сторони операції)			Якісна оцінка FAR
		Бізнес-одиниця 1	...	Бізнес-одиниця j	
1	Загальна бальна оцінка FAR за напрямками:				
	функції (F)	ΣF_1	...	ΣF_j	...
	активи (A)	ΣA_1	...	ΣA_j	...
	ризики (R)	ΣR_1	...	ΣR_j	...
2	Відносний показник рівня FAR за напрямками:				
	функції (F)	$\Sigma F_1 / 10 \times i (F_1)$	...	$\Sigma F_j / 10 \times i (F_j)$	...
	активи (A)	$\Sigma A_1 / 10 \times i (A_1)$	...	$\Sigma A_j / 10 \times i (A_j)$	...
	ризики (R)	$\Sigma R_1 / 10 \times i (R_1)$	...	$\Sigma R_j / 10 \times i (R_j)$	...

Джерело: розроблено автором.

Відносний показник рівня FAR у відсотковому вираженні є свідченням рівня залучених функцій, використовуваних активів та впливу ризиків в межах кожної сторони, що бере участь у контрольованій операції. Зокрема, на основі цього показника є можливим співставити сторони в межах контрольованої операції для цілей оцінки обґрунтованості «винагороди» у здійсненні таких операцій (рис. 1.8).

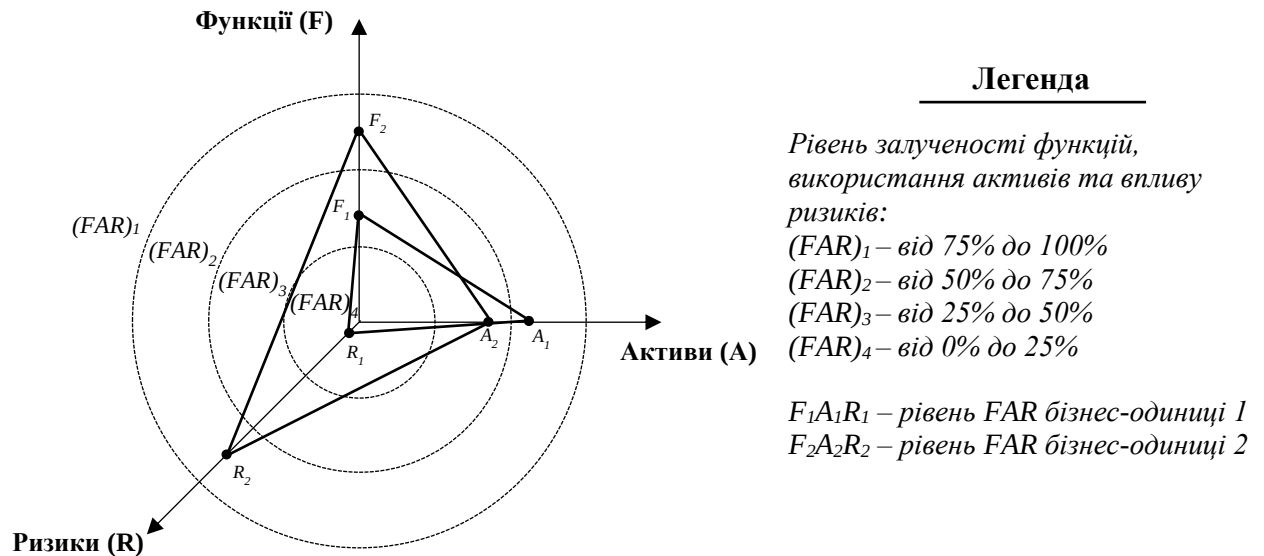


Рис. 1.8. Секторальна модель FAR-рівня факторів та умов контрольованої операції

Джерело: розроблено автором.

Візуалізація «простору» результатів функціонального аналізу чітко відображає порівнюваність рівня залученості функцій, використання активів та впливу ризиків. Розрахунково на основі цієї моделі можливе здійснення аналітичного розрахунку винагороди (премії, внеску) у здійсненні операції.

Отже, аналітичне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення представлено інструментом функціонального аналізу факторів та умов контрольованої операції. Функціональний аналіз важливий, оскільки він надає огляд створення вартості в ланцюжку постачання загалом і угоді пов'язаної сторони зокрема. Він дає розуміння відносних внесків сторін угоди та їхніх ролей у загальному створенні вартості.

Остання складова забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення – контрольне забезпечення. Дослідження сутності, складу та особливостей контрольного забезпечення трансфертного ціноутворення віднайшло своє відображення у працях [48, 90, 92, 116, 146, 164, 177 та інш.]. Переважна більшість праць висвітлює широкий спектр методів та принципів контролю за операціями трансфертного ціноутворення, інформаційне забезпечення цього процесу. Поруч із цим, зауважимо, що описана система контролю носить зовнішній характер його здійснення, описуючи контрольню-адміністративний вплив з боку податкових органів. Власне такий контроль у наукових працях і носить назву «податковий». Поза увагою в наукових працях лишається внутрішній контроль трансфертного ціноутворення в межах компанії, який, в межах пропонованого нами підходу до трансфертного ціноутворення, відіграє важливу роль у запобіганні порушень податкового законодавства. То ж, на нашу думку, контрольне забезпечення трансфертного ціноутворення повинне бути представлене двома окремими системами: внутрішнього та зовнішнього контролю.

Основні відмінні характеристики систем контрольного забезпечення трансфертного ціноутворення наведено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Характерні особливості систем контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення

№ з/п	Ознака / характеристика	Системи контрольного забезпечення	
		внутрішній контроль (управлінський)	зовнішній контроль (податковий)
1	2	3	4
1	Суб'єкти здійснення контролю	менеджмент компанії; особа, на яку покладено функції внутрішнього контролю; менеджер із трансфертного ціноутворення тощо	Державна податкова служба України; податкові органи
2	Об'єкт контролю	операції трансфертного ціноутворення	контрольовані операції
3	Призначення контролю	запобігання порушень податкового законодавства та формування негативної «податкової репутації»	запобігання недоотримання податкових надходжень до бюджету

1	2	3	4
4	Характер контролю залежно від факту здійснення трансфертної операції	превентивний контроль	пост-контроль
5	Методи та процедури контролю	система погодження та участі; документальна перевірка; інвентаризація операцій	моніторинг операцій; попереднє узгодження; документальні перевірки

Джерело: складено автором.

Перша відмінність цих двох систем розкривається через суб'єкт здійснення контролю: якщо внутрішній контроль здійснюється з боку менеджменту (чи особи, на яку покладено функції контролю в компанії), то зовнішній контроль – це функція податкових органів. При цьому, внутрішній контроль носитиме превентивний характер задля запобігання порушень податкового законодавства та недопущення формування негативної «податкової репутації», у той час коли зовнішній контроль проводиться по факту здійснення операцій трансфертного ціноутворення, які підпадають під критерії контрольованих, і має на меті запобігання недоотримання податкових надходжень до бюджету. Як було зазначено раніше, зовнішній або податковий контроль операцій трансфертного ціноутворення є чинником виникнення напруги між компаніями та податковими органами, які власне і здійснюють контрольні процедури. Повертаючись до запропонованої нами концепції трансфертного ціноутворення як інструменту балансування інтересів суб'єктів господарювання та податкових органів, вважаємо, що вітчизняна система зовнішнього або податкового контролю потребує зміни підходів до даного процесу на засадах податкового комплаєнсу, що буде детально розкрито у рекомендаційному розділі дисертаційного дослідження. У свою чергу, система внутрішнього контрольного забезпечення є невід'ємним елементом, здатним створити передумови до побудови довірливих відносин між компаніями та державою в особі податкових органів. То ж, вважаємо за доцільне, охарактеризувати систему внутрішнього (управлінського) контрольного забезпечення трансфертного ціноутворення компанії, її елементи та особливості.

Під внутрішнім (управлінським) контролем операцій трансфертного ціноутворення пропонуємо розуміти комплекс заходів, здійснюваних менеджментом бізнес-одиниці (центру відповідальності), хед-офісом групи компаній чи особою, на яку покладено відповідні функції, з метою оцінки:

- обґрунтованості встановленої трансфертної ціни на об'єкт операцій трансфертного ціноутворення;
- відповідності прийнятих рішень у сфері трансфертного ціноутворення законодавчим та нормативно-правовим актам;
- достовірності та повноти відображення інформації про здійснені операції трансфертного ціноутворення в регістрах фінансового та управлінського обліку, інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення та іншій звітності.

Зазначавши призначення системи внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення, нами було зауважено, що одним із напрямків цієї системи є запобігання формування негативної «податкової репутації». Єдиним шляхом побудови довірливих відносин суб'єктів господарювання та податкових органів вбачаємо впровадження в систему внутрішнього контролю компаній єдиного стандарту, який буде погоджено з податковою службою і визнано ж нею як ефективний інструмент запобігання порушенню податкового законодавства. Зокрема, на нашу думку, цей стандарт повинно бути розроблено на методологічній базі міжнародних загальноприйнятих інструментів і принципів організації внутрішнього контролю в компаніях, однак з обов'язковою його адаптацією з урахуванням об'єктів контролю – контрольованих операцій.

Вітчизняні науковці не оминули проблематику впровадження міжнародних стандартів і концепцій внутрішнього контролю у вітчизняну практику, про що свідчить значна кількість наукових публікації [155, 170, 175 та інш.]. То ж, у міжнародній практиці успішно імplementовано в систему внутрішнього контролю компаній такі концепції, як COSO (та оновлена версія COSO ERM), COBIT, SAC, SAS 55/78 тощо. Порівняльна характеристика і аналіз даних концепцій відображено у *Додатку Г* дисертаційного дослідження. На

основі здійсненого аналізу, можна дійти висновку, що найбільш доцільною концепцією для впровадження в систему внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення є COSO.

Концепція внутрішнього контролю COSO розроблена у формі куба, який показує зв'язок між усіма елементами системи внутрішнього контролю, зокрема, він показує, як ці елементи пов'язані. Окрім того, концепція визначає низку принципів, яких має дотримуватися компанія, щоб досягти цілей внутрішнього контролю. Остання модифікація концепції COSO «ERM» зосереджена на застосування ризикоорієнтованого підходу до внутрішнього контролю та враховує аспекти інтеграції зі стратегією компанії та управлінням продуктивністю її діяльності, що безпосередньо обґрунтовує придатність даної моделі у розробці системи внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення. Однак, розробники моделі зауважують, що використовувати модель куба можна й надалі, адже він забезпечує основу для вдосконалення управління ризиками та внутрішнього контролю [36].

Базуючись на загальноприйнятій моделі COSO, адаптуємо її до потреб управління операціями трансфертного ціноутворення (рис. 1.9).

Модифікована модель COSO концепції внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення містить три виміри, які обов'язково повинні бути враховані при розробці системи внутрішнього контролю, а саме:

1. вимір стратегії та відповідності (верхня основа кубу) розкриває необхідність та доцільність контролю через стратегію, цілі, звітність та відповідність діяльності вимогам та інтересам стейкхолдерів в частині застосування трансфертного ціноутворення;

2. вимір суб'єктів та об'єктів контролю (права основа кубу) розкриває організаційну структуру групи компаній, її бізнес-одиниці та об'єктний склад внутрішнього контролю;

3. вимір етапів та послідовності контролю (передня основа кубу) розкриває склад контрольного середовища, оцінки ризиків, контрольної діяльності, інформування та комунікації, а також моніторингову діяльність.

Елементи концепції
внутрішнього контролю
операцій трансфертного
ціноутворення
(адаптація моделі COSO)

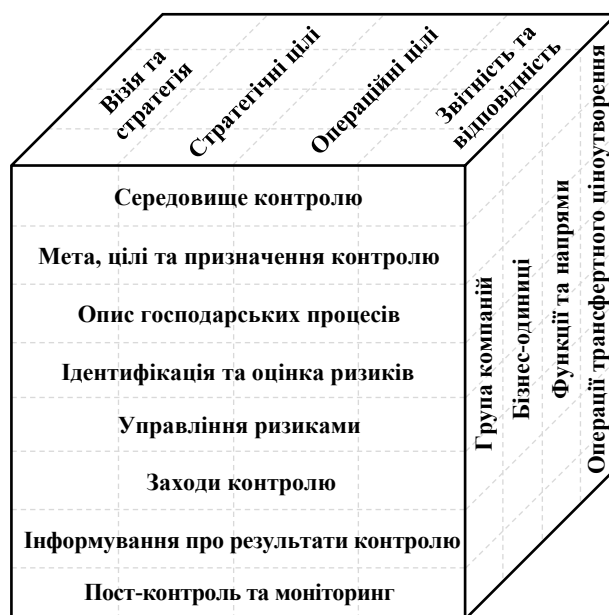


**Рис. 1.9. Модифікована модель концепції внутрішнього контролю
COSO в управлінні операціями трансфертного ціноутворення**

Джерело: адаптовано автором на основі [36].

Варто зауважити, що вимір етапів та послідовності контролю концепції внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення повинен функціонувати на основі певних принципів, які також передбачені моделлю COSO. Запропонуємо адаптацію даних принципів до процесу внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

**Принципи функціонування виміру послідовності та етапів здійснення
внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення відповідно
до модифікованої моделі COSO**

№ з/п	Етап здійснення контролю	Принципи
1	2	3
1	Середовище контролю	– чесність та корпоративна етика; – наглядова відповідальність; – відповідальність та компетентність;
2	Мета, цілі та призначення контролю	– відповідність візії та стратегії компанії; – структурованість та логічність; – балансування інтересів;
3	Опис господарських процесів	– детальна декомпозиція бізнес-процесів; – критичний аналіз бізнес-процесів; – урахування «вузьких місць» бізнес-процесів;

1	2	3
4	Ідентифікація та оцінка ризиків	– об’єктивність в ідентифікації та оцінки; – всеохоплюваність в ідентифікації; – комплексність ризикоорієнтованого підходу;
5	Управління ризиками	– прийнятності та превентивності; – прогнозованості поведінки ризиків; – оптимальності застосування методів управління;
6	Заходи контролю	– ризикоорієнтованість у здійсненні заходів; – технологічність та автоматизація контролю; – повноти та всеохоплюваності;
7	Інформування про результати контролю	– повнота та неупередженість; – актуальності інформації та результатів; – налагодження комунікації;
8	Пост-контроль та моніторинг	– періодичність та критична оцінка; – об’єктивність та обґрунтованість; – вчасність та інформування.

Джерело: адаптовано автором на основі [36].

Відповідно, на основі даної моделі і повинна будуватися система внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення, регламентацію функціонування якої можливо здійснити шляхом розробки відповідного положення. Власне дане положення і розкриває зміст та особливості процесів здійснення контрольних заходів для досягнення визначеного нами раніше призначення системи внутрішнього (управлінського) контролю.

Отже, система внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення є інструментом, основне призначення якого полягає у належній перевірці обґрунтованості визначених і встановлених трансфертних цін у відповідних операціях, та в межах пропонованої нами концепції його аксіологічний зміст полягає у запобіганні порушень податкового законодавства та формуванні негативної «податкової репутації».

Таким чином, основними складовими забезпечення процесу управління операціями трансфертного ціноутворення є інформаційне, облікове та контрольне. Інформаційне забезпечення представлене, у першу чергу, внутрішнім нормативним документом, а саме Політикою трансфертного ціноутворення компанії. Також, важливе значення в інформаційному забезпеченні відводиться інформаційній системі управлінні операціями

трансфертного ціноутворення як сервісу підтримки прийняття управлінських рішень при здійсненні таких операцій. У свою чергу, облікове забезпечення формується за умови ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення. Власне облікове забезпечення ґрунтується на визначеній методологічній основі, низці завдань і принципів, основне призначення яких полягає у виявленні, оцінці, реєстрації та відображенні факту здійснення господарських операцій в межах трансфертного ціноутворення на відповідних рахунках та регістрах обліку, тим самим формуючи масив облікових даних, корисних у прийнятті управлінських рішень, здійсненні аналітичних процедур та формуванні звітності із трансфертного ціноутворення. Аналітичне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення представлене рекомендованим Настановами ОЕСР у сфері трансфертного ціноутворення функціональним аналізом. Його призначення полягає в аналізі функцій, які виконують (з урахуванням використаних активів і прийнятих ризиків) асоційовані підприємства в контрольованих операціях. Щоб визначити трансфертну ціну, що відповідає принципу «витягнутої руки», компанії повинні здійснювати аналіз на предмет залучених функцій, використовуваних активів та ризиків впливів, пов'язаних з операцією. Функціональний аналіз – це спосіб структурування та організації фактичної інформації про функції та ролі пов'язаних сторін у контрольованих операціях, що забезпечує розуміння функціональних профілів сторін угоди. Остання складова – контрольне забезпечення – покликана сформулювати оцінку та підтвердження за результатами внутрішніх контрольних заходів обґрунтованості визначених цін в межах контрольованих операцій. Розроблені внутрішні стандарти та ефективно побудована система внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення дозволить підвищити рівень довіри з боку податкових органів, що повністю відповідатиме засадам податкового комплаєнсу.

1.3. Методичний інструментарій у прийнятті управлінських рішень з трансфертного ціноутворення

Процес встановлення трансфертних цін на об'єкти операцій трансфертного ціноутворення є досить складним та суперечливим в частині обґрунтованості застосування тих чи інших методів у визначенні такого виду цін. Аналіз наукової літератури з відповідної тематики [56, 59, 70, 73, 82-83, 147, 174, 180, 199] засвідчив, що методичний підхід до визначення трансфертних цін також носить дуалістичний характер: методичний інструментарій формується і використовується або в системі обліку, або в системі оподаткування. При цьому, методи визначення трансфертних цін в системі управлінського обліку повністю і базуються на основних поняттях і категоріях управлінського обліку, методи ж в системі оподаткування – відповідають законодавчо визначеним.

Результати аналізу вітчизняних наукових праць на предмет дослідження переліку методичних інструментів визначення трансфертних цін систематизовано у табл. 1.10.

Таблиця 1.10

Методичний інструментарій у визначенні трансфертних цін, пропонований вітчизняними дослідниками у наукових працях

№ з/п	Автор, джерело	Джерела методичного забезпечення	Перелік методів
1	2	3	4
1	Титенко Л.В., Богдан С.В. [174]	управлінський облік	на основі ринкових цін; на основі собівартості за маржинальними / нормативними / повними витратами / подвійною ставкою; на основі договірних (переговорних) цін
2	Шевчук К.В. [199]	управлінський облік	на основі ринкових цін; на основі маржинальних витрат / повних витрат; «витрати плюс»; на основі переговорів;
3	Уланенко О.І. [180]	настанови ОЕСР; вітчизняне податкове законодавство	порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку
4	Ігнатенко Т.В. [73]	управлінський облік	договірні трансфертні ціни; ринкові ціни; ціна за повною собівартістю / нормативними витратами / змінною собівартістю

1	2	3	4
5	Григораш Т.Ф., Поплавська В.О., Шутова Д.М. [59]	настанови ОЕСР; вітчизняне податкове законодавство	порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку
6	Касич А.О., Петрик О.А., Гриненко Ю.І. [83]	настанови ОЕСР; вітчизняне податкове законодавство	порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку
7	Карпенко І.В. [82]	настанови ОЕСР; вітчизняне податкове законодавство	порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку
8	Головацька С.І., Медвідь Л.Г. [56]	управлінський облік	на основі ринкових цін; на основі маржинальних витрат; на основі повних витрат; «витрати плюс»; на основі переговорів;

Джерело: систематизовано автором.

Дослідники трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку сходяться в поглядах щодо переліку методів визначення трансфертних цін, серед яких – методи встановлення трансфертних цін на основі ринкових цін, на основі собівартості, визначеної за маржинальними / нормативними / повними витратами або за подвійною ставкою та на основі договірних цін. Дослідники ж трансфертного ціноутворення в системі оподаткування єдині в цьому підході і оперують методами (порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку), рекомендованими розділом II Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [27] та закріпленими у пп. 39.3.1 Податкового кодексу України [149] при перевірці відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Саме в останньому і полягає застосування цих методів. Слід зауважити, що перелік методів трансфертного ціноутворення згідно з Настановами ОЕСР та положеннями Податкового кодексу України викладено з урахуванням пріоритетності застосування, при цьому перші три методи є основними, і перевагу при визначенні трансфертних цін варто надавати саме їм, останні ж два методи – альтернативні і застосовуються у випадку неможливості чи

недоцільності застосування перших трьох. Окрім того, умови застосування кожного методу також нормативно визначені Настановами ОЕСР та Податкового кодексу України.

Враховуючи сучасне розуміння трансфертного ціноутворення та його дуалістичну природу в системі обліку і оподаткування, вважаємо єдино правильним серед методів визначення трансфертних цін трактувати методи, рекомендовані Настановами ОЕСР [27] та закріпленими у пп. 39.3.1 Податкового кодексу України [149] з обов'язковим урахуванням умов їх використання.

Умови та особливості застосування методів трансфертного ціноутворення відображена на рис. 1.10.



Рис. 1.10. Умови застосування методів трансфертного ціноутворення

Джерело: побудовано автором на основі [27, 149].

Кожен окремий метод розрахунку трансфертної ціни має свої переваги і недоліки. Використання даних методів зумовлене різними економічними і комерційними аспектами, що відповідно викликає розбіжності та суперечності між компаніями та податковими органами в частині обґрунтування вибору

певного методу. Переваги і недоліки методів трансфертного ціноутворення систематизовано у табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Переваги і недоліки методів трансфертного ціноутворення

№ з/п	Метод трансфертного ціноутворення	Переваги і недоліки	
		переваги	недоліки
1	Метод порівняльної неконтрольованої ціни	об'єктивність та можливість порівняння з ринковою інформацією (реальним станом)	дефіцит відповідної інформації в деяких галузях, складність пошуку зіставних операцій
2	Метод ціни перепродажу	гнучкість у коригуванні цін відповідно до рівня ризику та функцій, взятих на себе кожною окремою бізнес-одиницею	необхідність отримання детальної та точної інформації про витрати та прибутку зіставних (порівнюваних) операцій
3	Метод «витрати плюс»	можливість використання в умовах обмеженості або відсутності ринкової інформації	суперечливість обґрунтування та складність пояснень податковим органам
4	Метод чистого прибутку	взаємопов'язаність методу із інвестиціями та використанням матеріальних активів	складність пошуку порівнянних операцій із залученням конкретних матеріальних активів
5	Метод розподіленого прибутку	здатність відображати економічну реальність операцій, беручи до уваги такі аспекти, як інтелектуальна власність або внески капіталу	складність використання та можливість виникнення суперечностей під час розподілу прибутку між бізнес-одиницями групи компаній

Джерело: систематизовано автором.

Для групи компаній надзвичайно важливо дотримуватись чинного податкового законодавства в кожній країні, щоб уникнути суперечок і юридичних ризиків. Розуміння та належне застосування цих методів сприятиме встановленню справедливих та відповідних трансфертних цін, забезпеченню прозорості та відповідності операцій. Практичне застосовування методів трансфертного ціноутворення є предметом ретельних перевірок і суперечностей між компаніями та податковими органами. Саме тому, вважаємо за доцільне розглянути типові операції трансфертного ціноутворення із застосуванням методів визначення трансфертної ціни та розкриттям суперечливих аспектів, на які менеджменту компанії варто звернути увагу.

Базою дослідження виступатиме агропромислова та трейдингова компанія, основними напрямками діяльності якої є аграрне, олійно-екстракційне, цукрове та біоетанольне виробництва. Зокрема, функціонує напрям тваринництва. Компанія має закритий цикл виробництва, є вертикально-інтегрованою, забезпечуючи стабільне функціонування усіх напрямків у синергетичній єдності. Всі виробничі потужності компанії, окрім олійно-екстракційного та біоетанольного виробництв, розташовані в Україні. Потужності олійно-екстракційного та біоетанольного виробництв розташовані у Польщі і зареєстровані як польські компанії. Загальне управління виробничими потужностями компанії здійснює хед-офіс, зареєстрований кінцевим бенефіціарним власником в Нідерландах. Також, в Україні, Польщі та Нідерландах функціонують торгові доми.

Бізнес-модель функціонування компанії та ланцюжок створення вартості, як основа розуміння бізнесу та його стратегії, відображений у *Додатку Д*.

Маючи розуміння бізнесу, його масштабів та можливих господарських операцій, зрозуміло, що такі операції підпадатимуть під критерії контрольованих згідно з Податковим кодексом України, а тому звернемось до ситуативного моделювання господарських операцій, які можуть вважатися контрольованими, або іншими словами – які підпадають під визначення операції трансфертного ціноутворення. Моделі операцій трансфертного ціноутворення на прикладі господарських операцій між відокремленими бізнес-одинацями компанії відображені на рис. 1.11-1.15.

Господарська операція 1: бізнес-одинаця, що проваджує діяльність з рослинництва (Україна), реалізовує бізнес-одинаці, що проваджує діяльність з олійно-екстракційного виробництва (Польща), сировину – насіння соняшнику та сої. Згодом, готову продукцію – олію та соєвий шрот – реалізують через торговий дім (Польща) (рис. 1.11).

Агровиробничою компанією реалізовується сировина у вигляді соняшника та сої олійно-екстракційному заводу у Польщі, який надалі переробляє їх на соняшникову олію та соєвий шрот відповідно і реалізовує через

торговий дім. Контрольованою операцією в цьому випадку буде саме реалізація соняшника та сої, в межах якої і здійснюватиметься встановлення трансфертної ціни та перевірка її відповідності принципу «витягнутої руки».

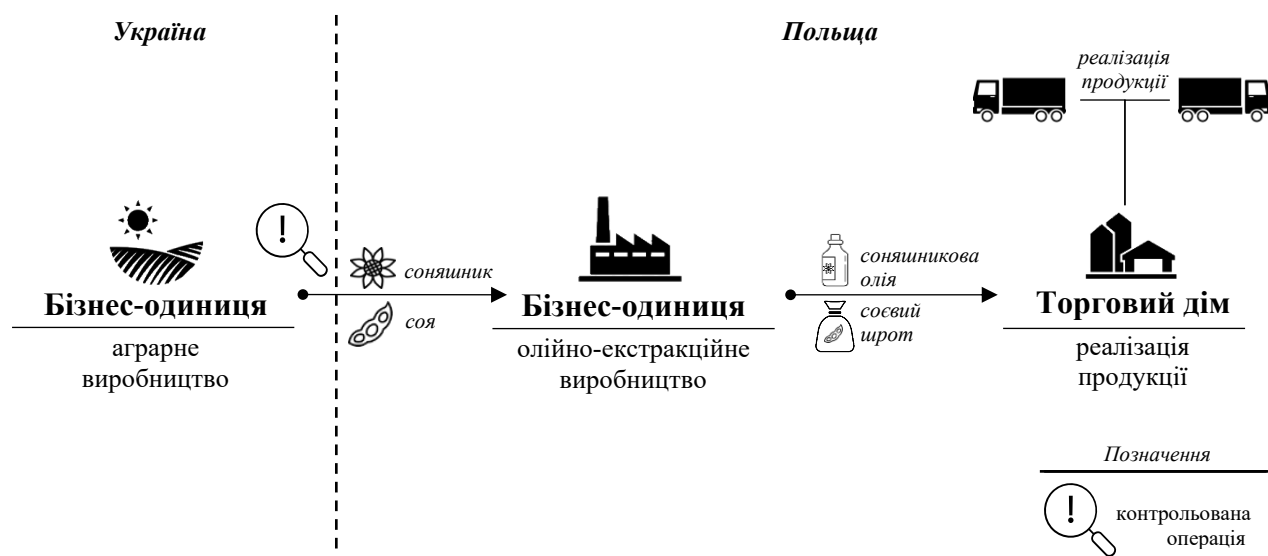


Рис. 1.11. Схема господарської операції 1 у цілях трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Як було зазначено раніше, для операцій із сировинними товарами і перевірці цін на відповідність принципу «витягнутої руки» обов'язковим є застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Однак, тут слід зауважити, що операції із сировинними товарами є найбільш складними для здійснення в умовах контрольованих операцій. У першу чергу, слід перевірити чи підпадає об'єкт операції трансфертного ціноутворення (сировина) під Перелік сировинних товарів, визначених Постановою КМУ [148]. Далі – перед менеджментом компанії стоїть задача у встановленні такої трансфертної ціни, яка б відповідала принципу «витягнутої руки». Для цього слід дослідити або ціни зіставних неконтрольованих операцій (за обов'язкової умови їх регулярності та сталості обсягів), або котирувальні ціни. І, як свідчить практика, застосування останніх є найбільш доцільним способом порівняння для податкових органів. Згідно з вимогами пп. 14.1.941 Податкового кодексу України «котирувальні ціни визначаються як середня ціна або діапазон цін на певну дату або проміжок

часу» [149]. Котирувальна ціна є ціною (середньою) та/або діапазоном цін на певну дату або проміжок часу. Порядок розрахунку діапазону цін та медіани діапазону цін затверджено Постановою КМУ [154]. Джерелом інформації таких цін виступають визнані інформаційно-аналітичні (статистичні, урядові) агентства, що також визначено абз. 4 пп. 39.3.3.4 ПКУ [149]. Зокрема офіційним сайтом Державної податкової служби України рекомендується використовувати агенції Argus Media Ltd, FastMarkets, IHS Markit Ltd, платформи Refinitiv Holdings Ltd, S&P Global Platts та державні підприємства Держзовнішінформ, Укрпромзовнішекспертиза. При цьому, компанія може використовувати будь-які інші джерела інформації щодо котирувальних цін, але якщо вони відповідають умовам зіставності згідно з пп. 39.2.2 ПКУ [149]. Також, про угоди щодо реалізації сировинних товарів в межах контрольованих операцій компанія повинна повідомити Державну податкову службу України протягом 10 днів з дня укладання контракту (тобто з дати укладання контракту, яку було зазначено у повідомленні до ДПС) [188]. На нашу думку, управління операціями трансфертного ціноутворення, об'єктом яких є сировинні товари, є найбільш складним і потребує створення ефективної системи їх інформаційного забезпечення та керування. Окрім того, повідомлення та звітування перед податковими органами також є досить трудомістким. Враховуючи зазначені складнощі, у практичному та рекомендаційному розділах дисертаційного дослідження буде запропоновано оптимізацію та цифровізацію даних процесів.

Повертаючись до господарської операції досліджуваної компанії, можна свідчити, що дана операція пов'язана із експортом сировини – соняшника та сої, які включено до переліку сировинних товарів (коди за УКТЗЕД 1201 та 1206), відповідно компанія повинна дотримуватися всіх вимог, пов'язаних із таким типом операцій. У першу чергу, для встановлення трансфертної ціни на соняшник та сою, компанії необхідно використати інформацію щодо цін на дані групи товарів з рекомендованих ДПС джерел або інформацію щодо ф'ючерсних цін на сільгосппродукцію на найбільших біржах світу. Припустимо, що досліджувана компанія в межах господарської операції 1 визначила трансфертну

ціну на сою на основі даних котирування цін на біржах. Перевіримо дану ціну на дотримання принципу «витягнутої руки» із застосуванням Порядку розрахунку діапазону цін та медіани діапазону цін (табл. 1.12).

Таблиця 1.12

**Відповідність трансфертної ціни на сою в межах господарської операції 1
принципу «витягнутої руки»**

Група товарів	Встановлена трансфертна ціна, \$/т	Ціни на товар (сировину) на біржах світу, \$/т (на умовах FCA)					
		CBOT	BCA	Euronext	NYBOT	WCE	LIFFE
Соя	521,0	500,7	534,1	521,0	497,2	555,3	544,2

Визначення діапазону цін:

№ з/п значень вибірки	1	2	3	4	5	6
Ціна, \$/т	497,2	500,7	521,0	534,1	544,2	555,3
№ з/п в діапазоні вибірки		1	2	3	4	

1. Нижній кuartиль вибірки: $6 \times 0,25 = 1,5$ – оскільки число 1,5 не є цілим числом, нижньому кuartилю відповідає номер 2, порядковий номер наступний за номером 1 у вибірці.
2. Верхній кuartиль вибірки: $6 \times 0,75 = 4,5$ – оскільки число 4,5 не є цілим числом, верхньому кuartилю відповідає номер 5, порядковий номер, що передує номеру 6 у вибірці.

Джерело: систематизовано автором за даними [53, 71, 114, 141, 178, 189], розраховано на основі [154].

Діапазон цін, що відповідають принципу «витягнутої руки» визначено на рівні від 500,7 \$/т до 544,2 \$/т, а, отже, умови контрольованої операції з реалізації сої компанією за ціною 521,0 \$/т відповідають принципу «витягнутої руки». У випадку, якщо компанія не може встановити трансфертну ціну, вона може скористатися медіанним значенням діапазону цін, тобто встановити ціну на рівні середньоарифметичного між 2 та 3 порядковим номером в діапазоні вибірки, тобто $(521,0 + 534,1)/2 = 527,6$ \$/т. Зазначена ціна також відповідатиме принципу «витягнутої руки» в умовах контрольованої операції.

Що ж стосується соняшника, то зазвичай ціни на насіння соняшнику не котируються на біржах, відповідно в даному випадку компанія може порівняти умови здійснюваної контрольованої операції з умовами аналогічних операцій третіх сторін: або між компанією і незалежним контрагентом (внутрішня неконтрольована ціна), або між двома незалежними контрагентами (зовнішня неконтрольована ціна) (табл. 1.10).

**Відповідність трансфертної ціни на насіння соняшнику в межах
господарської операції 1 принципу «витягнутої руки»**

№ з/п	Показник	Встановлена трансфертна ціна	Ціна в аналогічних умовах	
			внутрішня неконтрольована	зовнішня неконтрольована
1	Ціна на насіння соняшнику	380 \$/т	370 \$/т	400 \$/т
2	Собівартість вирощування соняшнику (у розрахунку на тонну залікової ваги)	350 \$/т		
3	Обсяг експорту соняшнику	10 000 т		
4	Вартісний обсяг операції	3 800 тис. \$	3 700 тис. \$	4 000 тис. \$
5	Ставка податку на прибуток	18%		
6	Податкове зобов'язання	54 тис. \$	36 тис. \$	90 тис. \$
		x	-18 тис. \$	+36 тис. \$

Джерело: сформовано автором за даними досліджуваної компанії.

В межах операції компанією було прийнято рішення про встановлення трансфертної ціни на насіння соняшнику на рівні 380 \$/т, яка, у свою чергу, є більшою за внутрішню неконтрольовану, але меншою за зовнішню неконтрольовану. З метою оптимізації бази оподаткування зрозуміло, що для компанії вигідніше було б обрати ціну, яка відповідає рівню внутрішньої неконтрольованої ціни, однак зовнішня неконтрольована ціна більшою мірою відповідає принципу «витягнутої руки», і саме її застосування не потребує додаткових обґрунтувань для податкових органів. Однак, дотримуючись підходу податкового комплаєнсу у трансфертному ціноутворенні, застосування компанією трансфертної ціни на рівні 380 \$/т є цілком обґрунтованим.

Зокрема зауважимо, що компанія може надати додаткову інформацію про ціни реалізації насіння соняшнику конкурентами на основі проведеного бенчмаркінгу (взаємного обміну даних), аналізу товарних ринків за різними аналітичними платформами тощо.

Господарська операція 2: бізнес-єдинця, що проваджує діяльність з біоетанольного виробництва (Польща), реалізовує торговому дому, що проваджує трейдингову діяльність (Україна), готову продукцію – біоетанол – для або реалізації іншим компаніям (рис. 1.12).

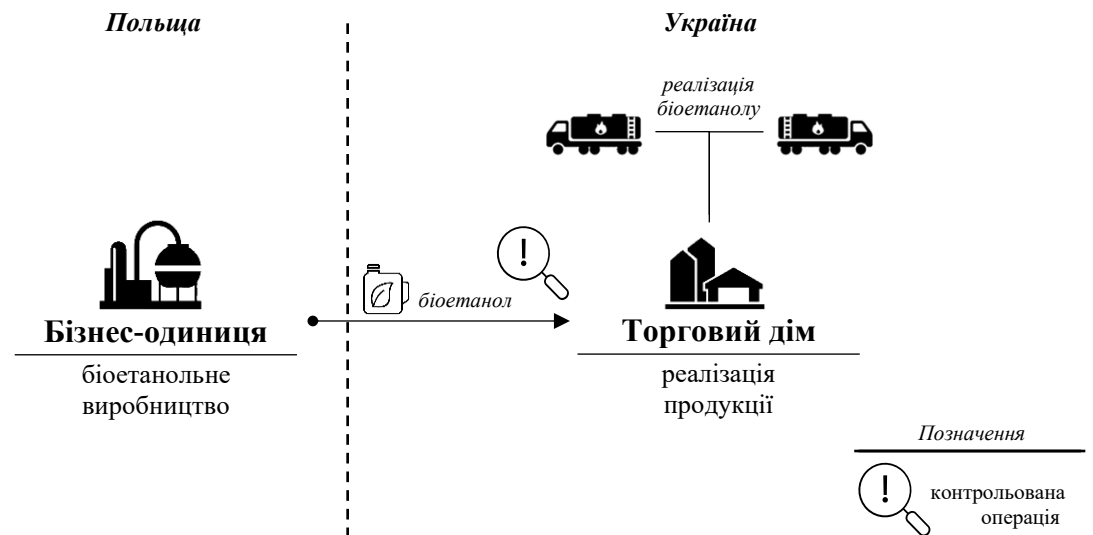


Рис. 1.12. Схема господарської операції 2 у цілях трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Контрольованою операцією в цьому випадку виступає реалізація придбаного біоетанолу, в межах якої і здійснюватиметься встановлення трансфертної ціни та перевірка її відповідності принципу «витягнутої руки». Враховуючи факт перепродажу біоетанолу іншим підприємствам, в якості методу трансфертного ціноутворення доцільно застосувати метод ціни перепродажу (пріоритетний метод порівняльної неконтрольованої ціни застосувати неможливо). Згідно з цим методом, за базову ціну використовується ціна, за якою компанія реалізовує товари третім сторонам (тобто ціна перепродажу). Дану ціну перепродажу зменшуються на вартісний обсяг валової рентабельності, який, у свою чергу, визначається на основі порівняння даного показника в умовах неконтрольованої операції за аналогічних умов. Показник валової рентабельності визначається відповідно до формули, визначеної пп. 39.3.2.5 ПКУ [149] на основі даних звіту про фінансові результати (або звіту про прибутки і збитки за МСФЗ). Також, дана ціна зменшується на витрати, пов'язані із реалізацією продукції. Розглянемо аналогічну неконтрольовану операцію з реалізації біоетанолу на вітчизняному ринку для оцінки відповідності трансфертної ціни, визначеної в межах господарської операції 2 (табл. 1.14).

Відповідність трансфертної ціни на біоетанол в межах господарської операції 2 принципу «витягнутої руки»

№ з/п	Показник	Встановлена трансфертна ціна	Ціна в аналогічних умовах третіх сторін	
			компанія А	компанія В
1	Ціна реалізації біоетанолу	789 \$/м ³	759 \$/м ³	812 \$/м ³
2	Вартість закупівлі біоетанолу (ввізне мито – 0%, акцизний податок – 3,65 \$/м ³)	434 \$/м ³	414 \$/м ³	449 \$/м ³
3	Валовий прибуток у розрахунку на од. продукції	355 \$/м ³	345 \$/м ³	363 \$/м ³
4	Валова рентабельність	45%	45%	45%

Джерело: сформовано автором за даними досліджуваної компанії.

Отже, встановлена трансфертна ціна в межах господарської операції 2 відповідає принципу «витягнутої руки». Зауважимо, що використання даного методу є набагато менш поширеним у зв'язку із складністю отримання інформації щодо валової рентабельності операції третіх сторін. Зазначене можна отримати шляхом бенчмаркінгу, що знову ж таки представляє певну складність.

Господарська операція 3: бізнес-одиниця, що проваджує діяльність з олійно-екстракційного виробництва (Польща), реалізовує бізнес-одиниці, що проваджує діяльність з тваринництва (Україна), готову продукцію – ріпаковий шрот для раціону тварин (рис. 1.13).

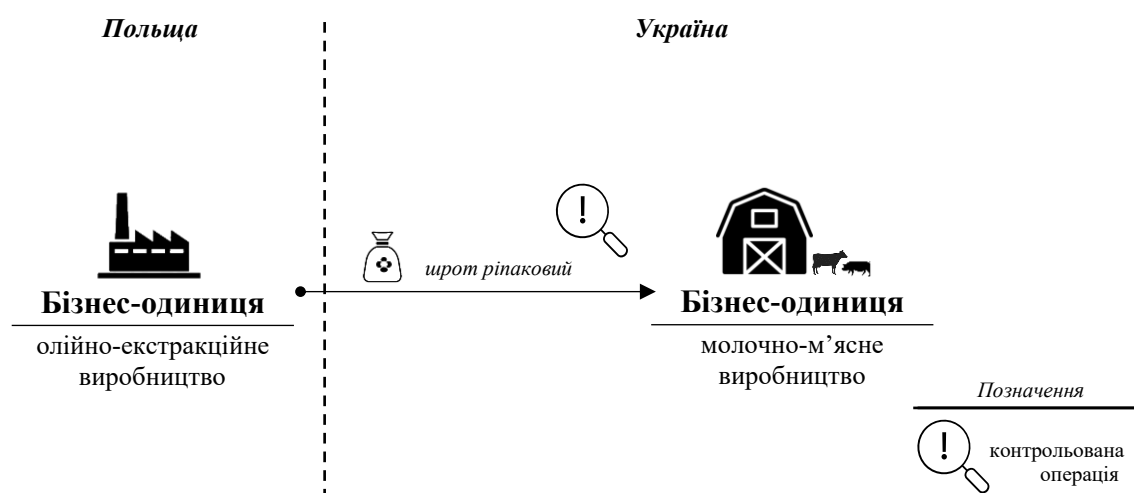


Рис. 1.13. Схема господарської операції 3 у цілях трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Контрольованою операцією в цьому випадку виступає придбання ріпакового шроту, в межах якої і здійснюватиметься встановлення трансфертної ціни та перевірка її відповідності принципу «вितягнутої руки». Враховуючи що пріоритетний метод трансфертного ціноутворення застосувати складно, то в межах даної операції можна використати або метод ціни перепродажу, або метод «витрати плюс». Наведемо приклад на основі останнього. Застосування методу «витрати плюс» базується на визначенні витрат, понесених виробником шроту ріпакового, пошуку компанії, що здійснила зіставні операції в аналогічних умовах, та розрахунку надбавки на продукцію операції (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Відповідність трансфертної ціни на ріпаковий шрот в межах господарської операції 3 принципу «вितягнутої руки»

№ з/п	Показник	Встановлена трансфертна ціна первинна)	Перевірка на відповідність принципу «вितягнутої руки»	
			Зіставна операція	Скоригована трансфертна ціна
1	Повна собівартість шроту ріпакового	220 \$/т	205 \$/т	220 \$/т
2	Надбавка	18%	15%	
3	Ціна продажу	260 \$/т	236 \$/т	253 \$/т

Джерело: сформовано автором за даними досліджуваної компанії.

Отже, ціна продажу шроту ріпакового встановлена з недотриманням принципу «витягнутої руки». Відповідно до методу «витрати плюс» її значення повинно знаходитися на рівні 253 \$/т, тобто у цьому випадку за кожен проданий тону шроту ріпакового податкові органи повинні донарахувати податок на прибуток у розмірі 7 \$. Слід зауважити, що використання даного методу також не є поширеним у практиці трансфертного ціноутворення. Здебільшого він має місце в операціях трансфертного ціноутворення, пов'язаних з реалізацією товарів (продукції) під замовлення.

Далі розглянемо трансакційні методи трансфертного ціноутворення – метод чистого прибутку та метод розподіленого прибутку. Дані методи на практиці використовуються ще рідше і їх основне призначення полягає у коригуванні не трансфертної ціни, а чистого прибутку від операції.

Господарська операція 4: бізнес-одиниця, що проваджує діяльність з виробництва цукру (Україна), реалізовує бізнес-одиницям, що проваджують діяльність з біоетанольного та олійно-екстракційного виробництва (Польща), продукцію – гранульований жом (для паливних потреб) та мелясу (для виробничих потреб) (рис. 1.14).

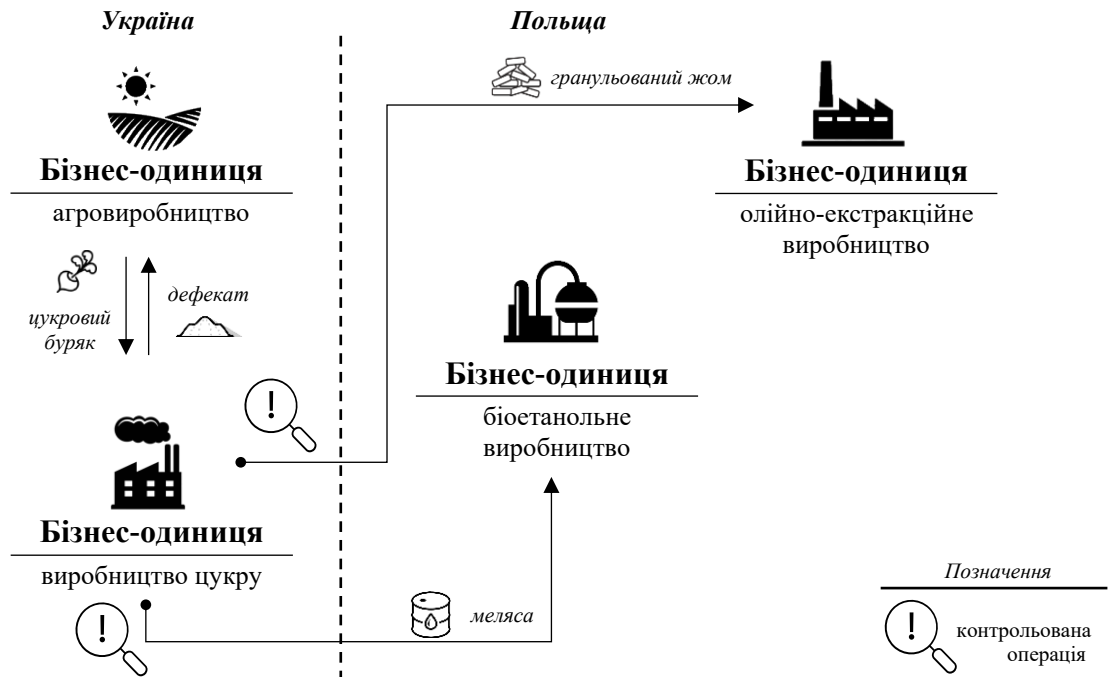


Рис. 1.14. Схема господарської операції 4 у цілях трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Контрольованими операціями в даному випадку виступатимуть реалізація жому гранульованого олійно-екстракційному заводу та меляси біоетанольному заводу. На прикладі цих контрольованих операцій застосуємо метод чистого прибутку, сутність якого полягає у визначенні чистого прибутку в межах контрольованої операції з розрахунком показника рентабельності. Далі чистий прибуток порівнюється з показником чистого прибутку в межах порівняної операції третіх сторін. Зауважимо, що в межах застосування даного методу дозволяється в якості порівняних операцій вважати схожі операції з контрольованою, що відповідно збільшує кількість випадків застосування методу чистого прибутку (табл. 1.16).

Відповідність трансфертної ціни на гранульований жом і мелясу в межах господарської операції 4 принципу «витягнутої руки»

№ з/п	Показник	Трансфертні операції досліджуваної компанії		Порівняна операція третіх сторін	
		гранжом	меляса	гранжом	меляса
Дані для розрахунку					
1	Повна виробнича собівартість	72 \$/т	44 \$/т	91 \$/т	48 \$/т
2	Ціна реалізації	150 \$/т	142 \$/т	195 \$/т	150 \$/т
3	Витрати на збут, розподілені холдингові та інші витрати на одиницю продукції	8 \$/т	3 \$/т	7 \$/т	4 \$/т
4	Обсяг реалізації	12 000 т	5 000 т	8 000 т	3 000 т
Розрахунок рентабельності операцій					
5	Дохід (виручка) від реалізації	1 800 тис. \$	710 тис. \$	1 560 тис. \$	450 тис. \$
6	Собівартість реалізації	864 тис. \$	220 тис. \$	728 тис. \$	144 тис. \$
7	Витрати на збут, розподілені холдингові та інші витрати	96 тис. \$	15 тис. \$	56 тис. \$	12 тис. \$
8	Прибуток від операційної діяльності до оподаткування	840 тис. \$	475 тис. \$	776 тис. \$	294 тис. \$
9	Рентабельність операційної діяльності до оподаткування	47%	67%	50%	65%

Джерело: сформовано автором за даними досліджуваної компанії.

Трансфертна ціна на мелясу в межах операції визначена із відповідністю принципу «витягнутої руки». Натомість, трансфертна ціна на жом гранульований повинна бути вищою і становити не менше, ніж 160 \$/т, за якої рентабельність операційної діяльності до оподаткування перебуватиме на рівні рентабельності порівняної операції третіх сторін (50%). Даний метод застосовується у випадку, коли традиційні методи трансфертного ціноутворення застосувати неможливо, однак саме даний метод є предметом суперечок, у тому числі судових, із податковими органами.

Останній трансакційний метод, метод розподіленого прибутку, найбільш складний в обґрунтуванні і найменш застосовний на практиці, має місце при реалізації договорів спільної діяльності або спільного використання нематеріальних активів. Розглянемо приклад застосування даного методу.

Господарська операція 5: бізнес-одиниця, що проваджує діяльність з виробництва цукру (Україна), реалізовує бізнес-одиниці, що проваджує

діяльність з біоетанольного виробництва (Польща), продукцію – жом сухий та мелясну барду – для виробництва біогазу з подальшою реалізацією через торговий дім і розподілом прибутку у співвідношенні 70% на 30% (рис. 1.15).

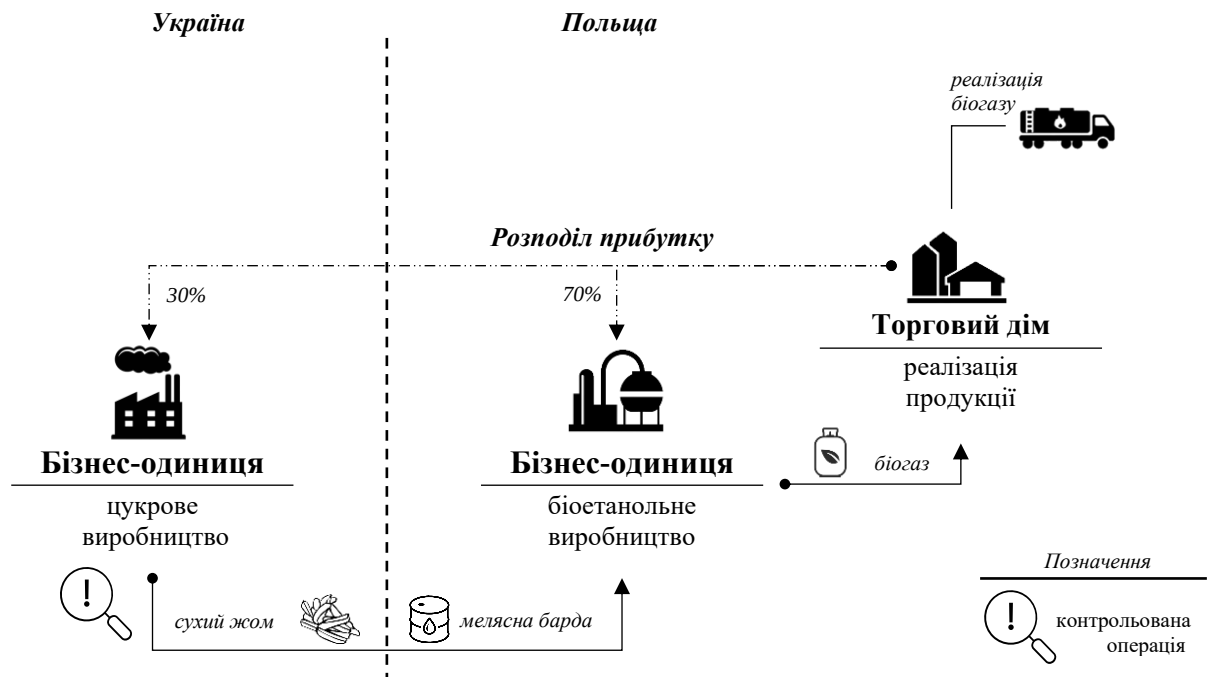


Рис. 1.15. Схема господарської операції 5 у цілях трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

В даному випадку застосуємо також складний для обґрунтування метод розподіленого прибутку, ідея якого полягає у визначенні справедливого розподілу прибутку між пов'язаними сторонами за умови, якби аналогічну операцію здійснювали треті не пов'язані сторони. У зазначеній вище господарській операції бізнес-єдиниця, що проваджує діяльність із цукрового виробництва, забезпечує біоетанольне виробництво для виробництва біогазу основною сировиною – сухим жомом та мелясною бардою. Далі біогаз реалізовується через торговий дім, а прибуток розподіляється між бізнес-єдиницями (табл. 1.17). Відповідно, за розподілом 70% / 30% надлишково отриманий прибуток розподіляється таким чином: 201 тис. \$ та 86 тис. \$ відповідно, і тоді розмір розподіленого прибутку, що відповідатиме принципу «втягнутої руки» складатиметься з суми прибутку від аналогічних операцій третіх сторін та розподіленого надлишкового прибутку.

Відповідність господарської операції 5 принципу «витягнутої руки»

№ з/п	Показник	Компанії			
		досліджувані пов'язані компанії		треті непов'язані сторони	
		Бізнес-одиниця (Україна)	Бізнес-одиниця (Польща)	Бізнес-одиниця (Україна)	Бізнес-одиниця (Польща)
1	Прибуток від реалізації біогазу	16 354 тис. \$		х	
	<i>у тому числі з розподілом за бізнес-одиницями</i>	4 906 тис. \$	11 448 тис. \$	х	х
2	Прибуток від аналогічних операцій третіх сторін	х	х	5 241 тис. \$	10 826 тис. \$
	<i>загальний прибуток від операцій третіх сторін</i>	х		16 067 тис. \$	
3	Прибуток від операції, що відповідає принципу «витягнутої руки»	5 327 тис. \$	11 027 тис. \$	х	х

Джерело: сформовано автором за даними досліджуваної компанії.

Відповідно, можемо свідчити, що бізнес-одиниця (Україна) недоотримує 421 тис. \$, на які повинен бути нарахований податок на прибуток. Бізнес-одиниця (Польща), у свою чергу, отримує надлишкові 421 тис. \$ прибутку і сплачує з них податки у державний бюджет. Як бачимо, застосування даного методу є набагато складнішим в обґрунтуванні показників, а отже, хоч він і має місце у практиці ціноутворення, але податкові органи також суперечливо його сприймають.

Отже, розроблені схеми типових господарських операцій досліджуваної компанії не є вичерпними, але є найпоширенішими у цілях трансфертного ціноутворення. Їхня особливість полягає у безумовному факті необхідності застосування трансфертних цін, адже всі операції відбуваються в межах групи компаній, пов'язаних між собою. Зокрема, дані операції яскраво демонструють особливості, переваги і недоліки застосування кожного окремого методу трансфертного ціноутворення для перевірки встановленої трансфертної ціни на відповідність принципу «витягнутої руки». У подальших питаннях та розробках будемо спиратися саме на зазначені вище господарські операції для більш повного розкриття особливостей політики трансфертного ціноутворення компанії на засадах податкового комплаєнсу.

Окремо, поруч із зазначеними методами трансфертного ціноутворення, слід зауважити про необхідність коригувань, у тому числі пропорційних, у випадках, коли трансфертна ціна або прибутковість контрольованої операції не відповідають принципу «витягнутої руки». Самостійні коригування передбачені пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 та п. 50.1 ст. 50 Податкового кодексу України [149]. Такі самостійні коригування можуть здійснюватися на максимальні або мінімальні значення діапазону цін (рентабельності). Платники податку мають право провести самостійне коригування без нарахування пені до 1 жовтня року, що настає за звітним. Платникам податків забороняється проводити самостійне коригування під час перевірок трансфертного ціноутворення.

Вітчизняне законодавство також передбачає пропорційне коригування трансфертного ціноутворення після отримання відповідного погодження від податкових органів.

Механізм пропорційного коригування полягає у тому, що якщо одна з пов'язаних сторін здійснила коригування (збільшення / зменшення) свого податкового зобов'язання, то інша – повинна здійснити коригування оберненої дії (зменшення / збільшення) для уникнення подвійного оподаткування згідно з пп. 39.5.5.2 Податкового кодексу України [149]. Пропорційні коригування допускаються у разі оцінки трансфертного ціноутворення податковими органами на основі положень угод про уникнення подвійного оподаткування. При цьому повинні виконуватися три обов'язкові умови:

- факт подвійного оподаткування та його обґрунтування;
- факт пов'язаності сторін;
- наявність міждержавної угоди у сфері уникнення подвійного оподаткування.

На сьогоднішній день усталеної практики пропорційного коригування, на жаль, немає, однак Україна підписала Багатосторонню конвенцію про впровадження заходів, пов'язаних з угодами про оподаткування, для запобігання розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку, яка має врахувати умови, які заважають країнам ефективно вирішувати спори, пов'язані з угодами, за процедурою взаємної згоди.

Враховуючи систематизацію нормативно-правових положень з питань трансфертного ціноутворення, особливості, переваги і недоліки застосування окремих методів, вважаємо за доцільне запропонувати логічну схему прийняття управлінського рішення у сфері методичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення (рис. 1.16).

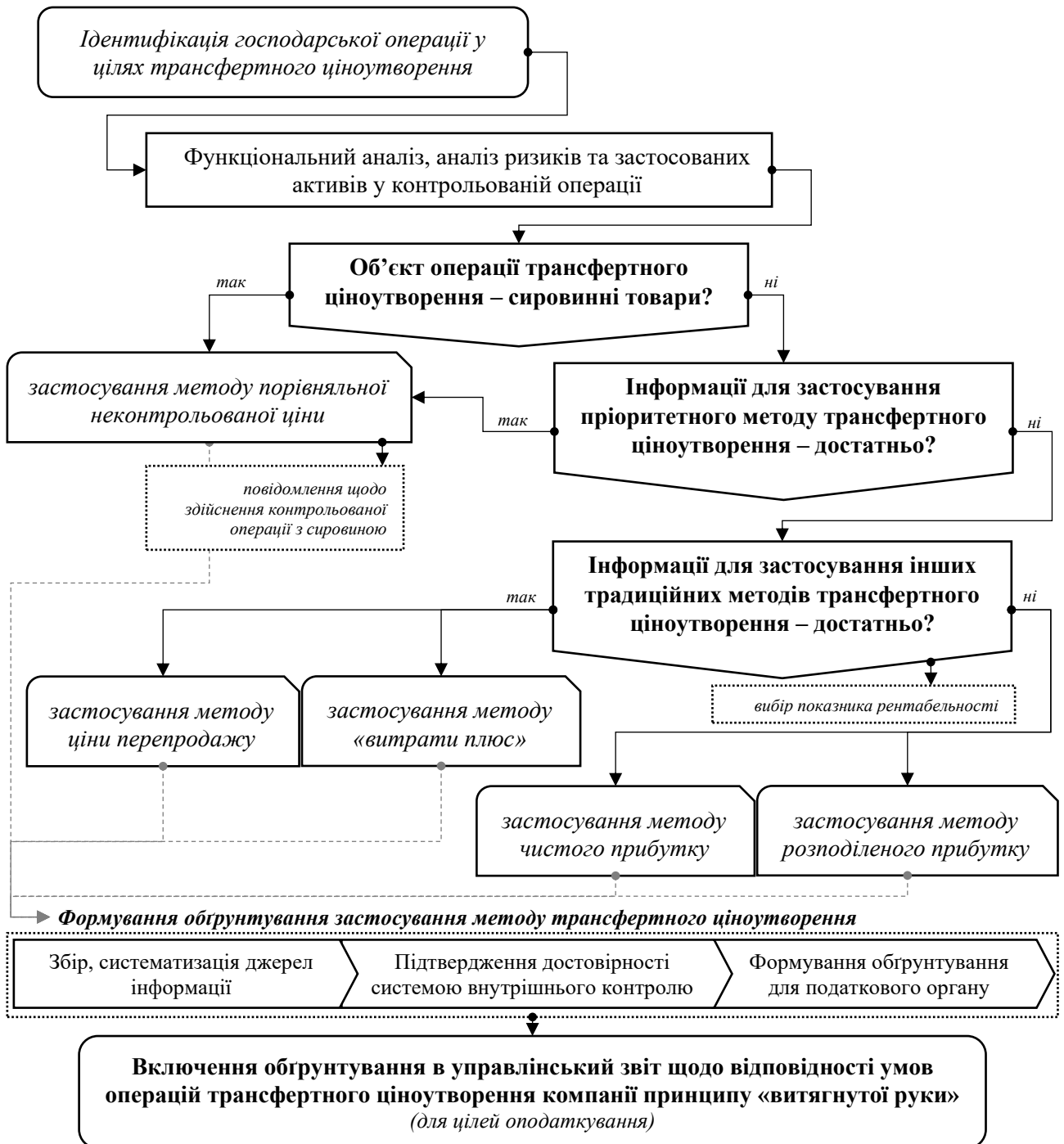


Рис. 1.16. Схема прийняття управлінського рішення у сфері методичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, методичний інструментарій у прийнятті управлінських рішень у сфері трансфертного ціноутворення представлений низкою методів, визначених Настановами ОЕСР та Податковим кодексом України як методи підтвердження відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Дотримуючись філософії концепції здійснення трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу, вважаємо, що підґрунтям до побудови довірливих відносин між суб'єктами господарювання та податковими органами є пріоритетне застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Однак у випадку неможливості його застосування, наголошуємо на необхідності розробки такої системи обґрунтування вибору компанією іншого методу трансфертного ціноутворення, яка б задовольняла вимоги податкових органів в частині звітування та подальшого контролю. Зазначене обґрунтування повинно бути імплементовано у внутрішню управлінську звітність і деталізовано за операціями, умовами та методами.

Висновки до Розділу I

Таким чином, у розділі було розглянуто теоретико-методичні засади обліку та оподаткування операцій трансфертного ціноутворення. Про вирішення поставлених завдань до розділу дисертаційного дослідження свідчить отримання таких висновків.

Трансфертне ціноутворення, у його сучасному трактуванні та розумінні, повинне виступати узгодженою зі стратегією політикою компанії у здійсненні між центрами відповідальності операцій, на об'єкт яких визначаються трансфертні ціни, за умови забезпечення їх оптимальності у цілях ефективного функціонування центру відповідальності і обґрунтованості у цілях дотримання податкового законодавства. Як складна система, трансфертне ціноутворення функціонує під впливом низки факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ, маючи в основі чітко визначені принципи і цілі, підходи та

інструменти. Ефективність та результативність політики трансфертного ціноутворення компанії більшою мірою залежить від менеджменту центру відповідальності або фахівця, на якого покладені відповідні функції, від рівня їх знань та компетенцій. Новий погляд на трансфертне ціноутворення, як на інструмент балансування інтересів компанії та податкових органів, є драйвером розвитку якісно нової форми податкових відносин між суб'єктами господарювання та держави в особі податкових органів на засадах комплаєнсу.

Основними складовими забезпечення процесу управління операціями трансфертного ціноутворення є інформаційне, облікове та контрольне. Інформаційне забезпечення представлене, у першу чергу, внутрішнім нормативним документом, а саме Політикою трансфертного ціноутворення компанії. Також, важливе значення в інформаційному забезпеченні відводиться інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення як сервісу підтримки прийняття управлінських рішень при здійсненні таких операцій. У свою чергу, облікове забезпечення формується за умови ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення. Власне облікове забезпечення ґрунтується на визначеній методологічній основі, низці завдань і принципів, основне призначення яких полягає у виявленні, оцінці, реєстрації та відображенні факту здійснення господарських операцій в межах трансфертного ціноутворення на відповідних рахунках та регістрах обліку, тим самим формуючи масив облікових даних, корисних у прийнятті управлінських рішень, здійсненні аналітичних процедур та формуванні звітності із трансфертного ціноутворення. Аналітичне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення представлене рекомендованим Настановами ОЕСР у сфері трансфертного ціноутворення функціональним аналізом. Його призначення полягає в аналізі функцій, які виконують (з урахуванням використаних активів і прийнятих ризиків) асоційовані підприємства в контрольованих операціях. Щоб визначити трансфертну ціну, що відповідатиме принципу «втягнутої руки», компанії повинні здійснювати аналіз на предмет залучених функцій, використовуваних активів та ризиків впливів, пов'язаних з

операцією. Функціональний аналіз – це спосіб структурування та організації фактичної інформації про функції та ролі пов'язаних сторін у контрольованих операціях, що забезпечує розуміння функціональних профілів сторін угоди. Остання складова – контрольне забезпечення – покликана сформулювати оцінку та підтвердження за результатами внутрішніх контрольних заходів обґрунтованості визначених цін в межах контрольованих операцій. Розроблені внутрішні стандарти та ефективно побудована система внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення дозволить підвищити рівень довіри з боку податкових органів, що повністю відповідатиме засадам податкового комплаєнсу.

Методичний інструментарій у прийнятті управлінських рішень у сфері трансфертного ціноутворення представлений низкою методів, визначених Настановами ОЕСР та Податковим кодексом України як методи підтвердження відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Дотримуючись філософії концепції здійснення трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу, вважаємо, що підґрунтям до побудови довірливих відносин між суб'єктами господарювання та податковими органами є пріоритетне застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Однак у випадку неможливості його застосування, наголошуємо на необхідності розробки такої системи обґрунтування вибору компанією іншого методу трансфертного ціноутворення, яка б задовольняла вимоги податкових органів в частині звітування та подальшого контролю. Зазначене обґрунтування повинно бути імплементовано у внутрішню управлінську звітність і деталізовано за операціями, умовами та методами.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕХАНІЗМ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

2.1. Облікові аспекти відображення операцій трансфертного ціноутворення в системі фінансового обліку та звітності

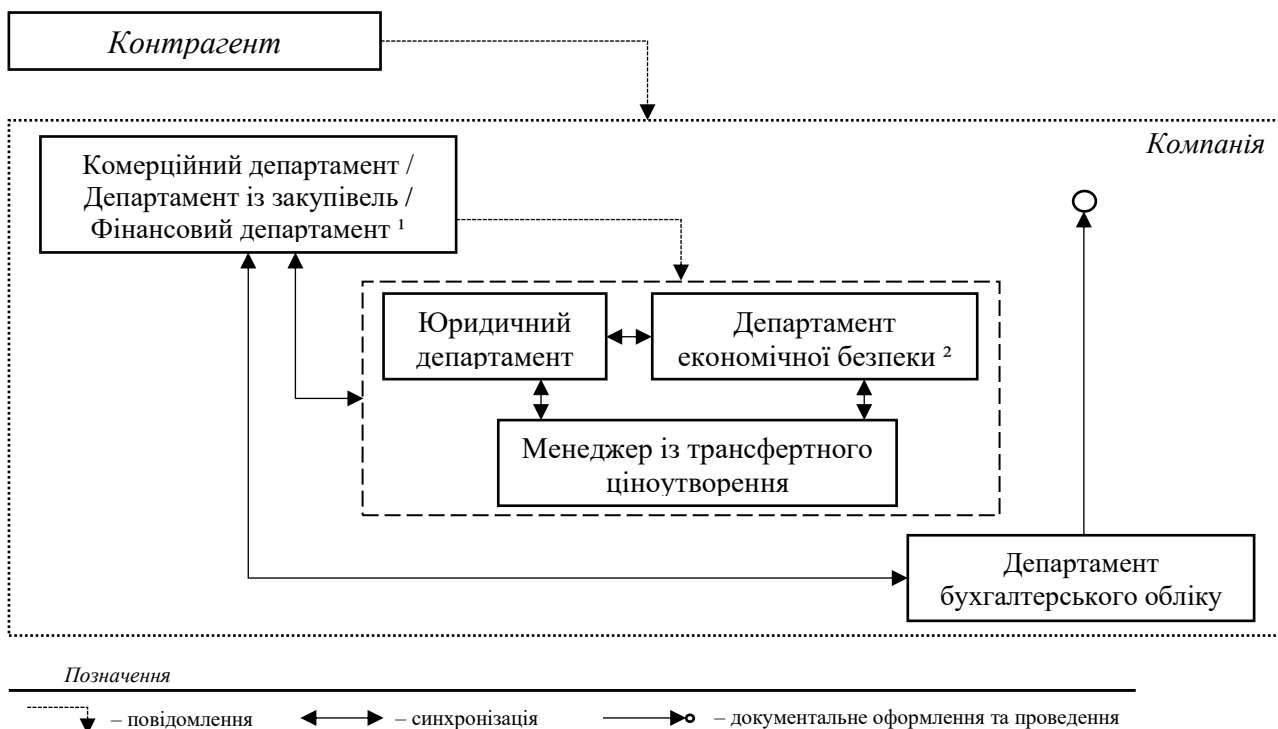
Трансфертне ціноутворення, як вже було обґрунтовано раніше, розглядається в теорії і на практиці переважно через призму управлінського обліку або оподаткування, рідше – у сфері міжнародної економіки та маркетингу. Поза увагою вчених залишаються фінансово-облікові аспекти трансфертного ціноутворення. Вони також потребують уточнення, оскільки є важливими для достовірного відображення майнового та фінансового стану компаній. Підтримуючи запропоновану нами концепцію трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування, вважаємо за доцільне окреслити можливі аспекти прояву трансфертного ціноутворення в системі фінансового обліку.

На нашу думку, існує декілька напрямків, в межах яких слід дослідити особливості застосування облікових технологій. Серед них: документування та аналітичний облік операцій трансфертного ціноутворення, оцінка операцій між пов'язаними особами, відображення у фінансовій звітності операцій за трансфертними цінами, розкриття операцій між пов'язаними сторонами за трансфертними цінами. Розглянемо детальніше кожен із зазначених напрямків.

Документування операцій трансфертного ціноутворення є інструментом системи первинного обліку таких операцій. Зрозуміло, що трансфертне ціноутворення стосуватиметься великої кількості бізнес-процесів компанії у залежності від типу господарської операції. Саме тому, для кожного типу господарської операції доцільним заходом буде розробка інформаційної логістики руху документального забезпечення таких операцій. Призначення системи інформаційної логістики в цьому випадку полягатиме у зборі та

систематизації інформації, що стосуватиметься операції трансфертного ціноутворення. Кінцевою ланкою руху інформаційного логістичного потоку щодо операції трансфертного ціноутворення є облікова служба компанії.

Загальна схема і логіка руху інформаційного логістичного потоку щодо операції трансфертного ціноутворення відображена на рис. 2.1.



¹ залежно від типу господарської операції (купівлі / продажу / фінансові операції тощо)

² з метою реалізації функції економічної безпеки операції трансфертного ціноутворення

Рис. 2.1. Інформаційний логістичний потік щодо операції трансфертного ціноутворення в компанії

Джерело: розроблено автором.

За результатами погодження здійснення операції трансфертного ціноутворення для її подальшого облікового проведення створюється певний первинний документ (договори купівлі-продажу, надання послуг, акти приймання-передачі, прибуткові / видаткові накладні, інвойси, митні декларації, податкові накладні, договір про попереднє ціноутворення тощо). Останній, до речі, стосується тільки операцій трансфертного ціноутворення. Власне система первинного оперативного обліку операцій трансфертного ціноутворення покликана забезпечити відображення та реєстрацію таких операцій у

хронологічному порядку у розрізі контрагентів, типу господарських операцій, групи об'єктів обліку (товари, роботи, послуги, нематеріальні активи тощо) для подальшого групування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах.

Для реєстрації операцій трансфертного ціноутворення пропонується розробити Журнал реєстрації операцій трансфертного ціноутворення в обліковому модулі корпоративної інформації системи компанії. Структура такого журналу може бути довільною для кожної окремої компанії. У свою чергу, для об'єкта дослідження вбачаємо доцільним використання наступної структури Журналу реєстрації операцій трансфертного ціноутворення (рис. 2.2).

Журнал реєстрації операцій трансфертного ціноутворення									
№ з/п	Контрагент	в цілях бухгалтерського обліку						в цілях оподаткування	
		Дата здійснення операції	Тип операції	Об'єкт операції	Договір (контракт)	Умови поставки	Вартість операції, грн (без ПДВ)	Протокол визнання операції контрольованою	Обґрунтування трансфертної ціни
1	AgroOil Poland LLC	02.10.2022	купівлі-продажу	сировинний товар	UP 259874256 від 30.09.2022	EXW	1 389 606,80	протокол № 14 від 25.09.2022	файл обґрунтування
2	AgroOil Poland LLC	02.10.2022	купівлі-продажу	сировинний товар	UP 259874256 від 30.09.2022	EXW	5 105 800,00	протокол № 14 від 25.09.2022	файл обґрунтування
3	AgroEnergy Poland LLC	10.11.2022	купівлі-продажу	готова продукція	PU 128756312 від 05.11.2022	EXW	79 353 862,00	протокол № 15 від 20.10.2022	файл обґрунтування
4	AgroOil Poland LLC	25.11.2022	купівлі-продажу	готова продукція	PU 1287526887 від 20.11.2023	EXW	27 755 567,40	протокол № 16 від 15.11.2022	файл обґрунтування
5	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Рис. 2.2. Структура Журналу реєстрації операцій трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Заповнення журналу здійснюватиметься автоматично за наявності в корпоративній інформаційній системі обліку протоколу визнання операції контрольованою, обґрунтування трансфертної ціни та укладеного договору (контракту). Регістри типу «контрагент», «тип операції», «умови поставки» тощо заповнюватимуться на основі створених довідників в системі.

Другим проблемним аспектом облікового відображення операцій трансфертного ціноутворення є аналітичний облік таких операцій. Розрахунки в межах операцій трансфертного ціноутворення відображаються на

бухгалтерських рахунках 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 68 «Розрахунки за іншими операціями». Окремо інформація про операції трансфертного ціноутворення не відображається, адже сальдо цих рахунків містить загальну інформацію про господарські операції. Зазначений підхід ускладнює забезпечення інформаційних потреб щодо ідентифікації таких операцій в системі фінансового обліку, діагностики заборгованості з контрагентами та загальне управління такими операціями. Вирішенням цієї проблеми є здійснення аналітичного обліку із відкриттям відповідних субрахунків. Зазначене відповідає положенням Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме «субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків)...» [74]. Структура аналітичного рахунку, створеного у цілях облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, відображена на рис. 2.3.

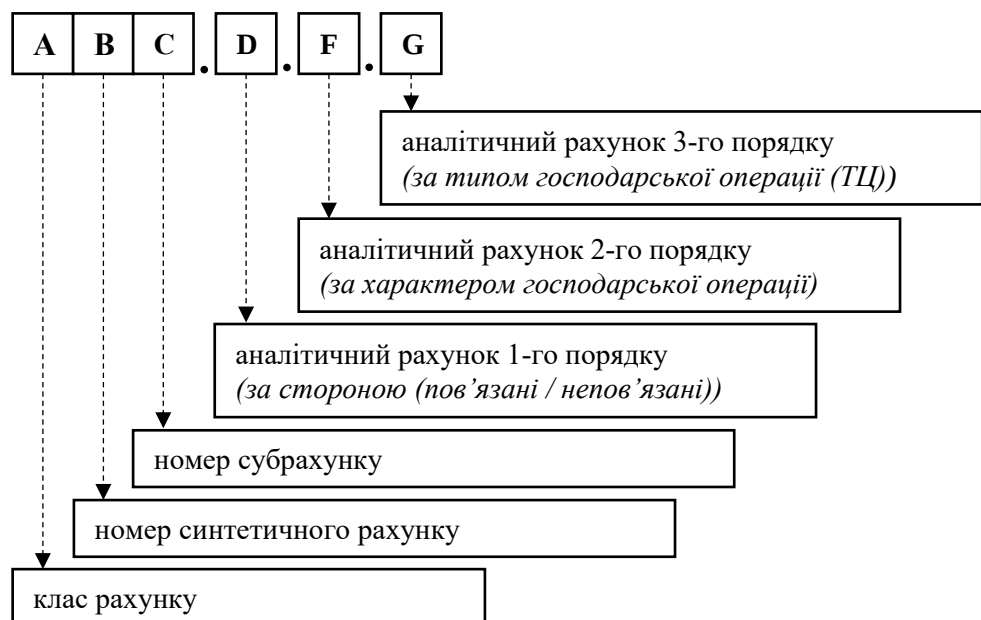


Рис. 2.3. Структура аналітичного рахунку, створеного у цілях облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

В робочому плані рахунків пропонується ввести аналітичні рахунки 1-го, 2-го та 3-го порядків. Аналітичний рахунок 1-го порядку матиме два субрахунки за стороною-контрагентом, який бере участь в операції трансфертного ціноутворення, а саме – пов’язана або непов’язана сторона. Аналітичний рахунок 2-го порядку матиме субрахунки з кодами за характером господарських операцій (контрольовані або неkontrolьовані). Аналітичний рахунок 3-го порядку, у свою чергу, матиме субрахунки з кодами за типом господарської операції. Зрозуміло, що аналітичні рахунки 2-го та 3-го порядків матимуть місце, якщо аналітичний рахунок 1-го порядку буде стосуватися операцій з пов’язаними сторонами. Коди субрахунків 2-го та 3-го порядків відображені у *Додатку Ж* дисертаційного дослідження.

Фрагмент робочого плану рахунків з урахуванням потреб облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення відображено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Фрагмент робочого плану рахунків з урахуванням потреб облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення

Клас рахунку	Номер синтетичного рахунку	Номер субрахунку	Аналітичні рахунки, створені в цілях облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення		
			1-го порядку	2-го порядку	3-го порядку
1	2	3	4	5	6
<i>3. Кошти, розрахунки та інші активи</i>					
	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»				
		361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»			
		...			
		362 «Розрахунки з іноземними покупцями»			
		362.1. розрахунки з непов’язаними сторонами			
				362.1.1. розрахунки за неконтрольованими операціями	
					362.1.1.1. операції купівлі-продажу
					362.1.1.2. операції форвардних угод
					...
		362.2. розрахунки з пов’язаними сторонами			
				362.2.2. розрахунки за контрольованими операціями	

1	2	3	4	5	6
					362.2.2.1. операції купівлі-продажу
					362.2.2.2. операції форвардних угод
					...

Джерело: розроблено автором.

Аналітичність обліку відповідно до зазначеного підходу забезпечить належний рівень узагальнення інформаційного масиву даних облікових операцій трансфертного ціноутворення, дозволить виокремити ділянки обліку операцій трансфертного ціноутворення як окремі бізнес-процеси та створить підґрунтя до відповідності інформаційних потреб управління такими операціями.

Також, щодо трансфертного ціноутворення постає питання оцінки операцій між пов'язаними сторонами, в тому числі з точки зору фінансового обліку. Ціна угод із пов'язаними сторонами завжди є, по суті, трансфертною ціною. Операції між пов'язаними сторонами можуть здійснюватися в умовах, відмінних від звичайних ринкових економічних умов, тому їх оцінка може суттєво відрізнятися від операцій між непов'язаними сторонами. З точки зору фінансового обліку, не існує прямого регулювання щодо оцінки операцій з трансфертного ціноутворення для компаній, які застосовують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (фінансової звітності). Немає і згадки у жодному стандарті бухгалтерського обліку чи законодавчої вимоги, яка визначає, як оцінювати такі операції. Однак в п. 23 МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [121] є непряма рекомендація того, за якою оцінкою мають бути здійснені такі операції: «розкриття інформації про те, що операції з пов'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних умовам, що домінують в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов» [121, с. 8]. Стандарт припускає, що сторони, які здійснюють операції з пов'язаними сторонами, тобто операції з трансфертного ціноутворення, повинні бути порівнянними з операціями між непов'язаними сторонами. Умовою для порівняння з точки зору оцінки є те, що

обидва типи угод відбуваються за ринковими цінами без змін, як результат угоди за справедливих ринкових умов і між добре поінформованими та вільними від будь-якого впливу покупцем і продавцем. Для підприємств, які застосовують Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, існує більша ясність щодо підходу до оцінки трансфертного ціноутворення з точки зору фінансового обліку. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [139] містить більш конкретний текст, який спрямовує на використання певних методів при оцінці активів і зобов'язань в операціях між пов'язаними сторонами. Стандарт непрямо визнає той факт, що операція, яка здійснюється між пов'язаними сторонами, може вплинути на оцінку активів і зобов'язань. Щоб визначити, у чому полягає цей ефект, слід провести порівняння між операціями, здійсненими між пов'язаними сторонами, і операціями, здійсненими між непов'язаними сторонами. Відповідно до п. 6 НП(С)БО 23 «оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється, зокрема, такими методами: порівнюваної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, «витрати плюс», балансової вартості» [139]. Підхід НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» до оцінки операцій між пов'язаними сторонами є ринково орієнтованим. Два з чотирьох запропонованих методів визначення ціни угод між пов'язаними особами є ринковими за своєю природою, третій, хоч і ґрунтується на собівартості, але пристосований до ринкових умов, четвертий – відповідає вимогам НП(С)БО. Описані методи згідно з НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» лаконічно пояснюють специфіку операцій, у яких рекомендується використовувати кожен із методів. Зрозуміло, всі представлені методи підпорядковані загальній вимозі, що оцінка операцій між пов'язаними сторонами не повинна відрізнятися від оцінки операцій між непов'язаними сторонами.

Існує ряд національних і міжнародних податкових норм, які дедалі більше регулюють трансфертне ціноутворення. На перший погляд, пояснювати аспекти фінансового обліку оцінки трансфертного ціноутворення податковими

положеннями є суперечливим. Останніми десятиліттями спостерігається тенденція до відокремлення фінансово-облікових аспектів процесів від податкових для всіх об'єктів господарських операцій. Але частина податкових норм спирається на загальну економічну логіку, яка також базується на принципі фінансового обліку для обґрунтованого та справедливого відображення фактичного стану компанії. Відображення процесів та об'єктів у фінансовому обліку є базою для оподаткування після проведення відповідних процедур коригування. Фінансова звітність містить інформацію про фінансовий результат до оподаткування, а також результат після оподаткування. З цієї причини, незважаючи на зусилля розділити два аспекти трансфертного ціноутворення, зв'язок між ними завжди існуватиме. Показовим є той факт, що в зарубіжній літературі в публікаціях [2, 10, 18, 20, 31, 32], які стосуються облікових аспектів трансфертного ціноутворення, розглядаються переважно податкові аспекти трансфертного ціноутворення. Основним об'єктом уваги в таких публікаціях є:

- елемент ризику щодо обґрунтованості бази оподаткування податком на прибуток за наявності операцій з трансфертного ціноутворення;
- податкова спрямованість у розкритті інформації у фінансовій звітності щодо трансфертних цін;
- вплив податкового регулювання трансфертного ціноутворення на розмір об'єктів бухгалтерського обліку та розкриття інформації;
- взаємодія між правилами оподаткування трансфертного ціноутворення та фінансовим обліком;
- позитивний зв'язок між невизнаними податковими пільгами у фінансовій звітності та трансфертними цінами;
- зв'язок між трансфертним ціноутворенням і «тунельними» податковими стимулами, які проявляються у фінансовій звітності.

Основна вимога податкових органів полягає в застосуванні ціни до операцій із пов'язаними сторонами як ціни операцій непов'язаних сторін, що є умовою відповідності принципу «втягнутої руки». Операції пов'язаних сторін слід оцінювати за справедливою вартістю обміну. Найближчою інтерпретацією

справедливої вартості обміну є ціна на відкритому ринку. У фінансовому обліку все частіше звертаються до справедливої вартості, або ринкової ціни, як до одного із проявів справедливої вартості, як можливої оцінки вартості різних об'єктів обліку. Коли об'єктом є мінова вартість угоди в ринковому суспільстві, цілком логічно, що ринкова ціна має бути визначена за цією оцінкою. Операція із пов'язаною стороною є окремим випадком ринкового обміну, і оцінку цієї операції не слід відрізняти від інших. Керуючись економічною логікою ринкової економіки та чинним нормативним регулюванням, можна прийти до висновку, що оцінка, яка повинна застосовуватися до операцій між пов'язаними особами з точки зору фінансового обліку, має бути певним проявом або наближенням до ринкової ціни. У цьому випадку логіка податкового та фінансового обліку збігається із загальною логікою законів функціонування ринкової економіки.

Інше питання, наскільки реально можна визначити ринкову ціну довідково або як базу для порівняння. Ринкова ціна відрізнятиметься залежно від регіону, для різних користувачів і періодів часу, для конкретної продукції, для різних функціональних, стратегічних і бізнес-моделей, для різних рівнів ланцюгів постачань, для різного обсягу і навіть за різних географічних умов. Таким чином, вимога ціни в угоді за незалежних умов може створити серйозні труднощі у застосуванні абстрактного принципу на практиці. Тому необхідно вибрати практично застосовний метод.

З точки зору фінансового обліку, у контексті МСБО/МСФЗ такі вказівки пропонує лише МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [123]. Пунктом 9 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» визначено «справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки» [123]. З точки зору фінансового обліку, можна застосувати вимоги МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» для оцінки операції за трансфертними цінами для компаній, основою бухгалтерського обліку яких є НП(С)БО та МСБО/МСФЗ. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» пропонує три рівні оцінки справедливої вартості (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Концептуальна основа облікової оцінки операцій трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування

Джерело: розроблено автором на основі [123, 149].

Кожен наступний рівень оціни справедливої вартості операцій використовується, якщо неможливо застосувати попередній, тобто в ієрархічному порядку. Не важко помітити, що такий ієрархічний підхід прослідковується і в системі методів перевірки відповідності трансфертної ціни принципу «витягнутої руки». Незважаючи на те, що застосування МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» з метою оцінки операцій пов'язаних сторін для цілей фінансового обліку є логічно виправданим, воно може призвести до певних проблем для компаній. З одного боку, МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» прямо вказує, що компанії повинні застосовувати даний стандарт, коли інший стандарт вимагає або дозволяє застосування справедливої вартості. У контексті МСБО не існує стандарту, пов'язаного з трансфертним ціноутворенням (або оцінкою операцій із пов'язаними сторонами), який би вимагав або дозволяв

застосування справедливої вартості принаймні прямо, а не опосередковано. Немає положення, яке б пропонувало використання національного стандарту за відсутності регулювання цього питання в існуючому аналогічному МСБО. Компанії, які застосовують МСБО/МСФЗ, не мають повного юридичного обґрунтування для застосування МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» при оцінці операцій між пов'язаними сторонами. Загальним обґрунтуванням застосування опосередковано викладених норм можуть бути вимоги:

- принципу повного висвітлення за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі» [138];

- п.15. МСБО 1 «Подання фінансової звітності»: фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання» [120]. Якщо суб'єкт господарювання обґрунтовує, що обрані ним оцінки відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» не лише спрямовані на достовірне відображення фінансового стану у зв'язку із здійсненням операцій трансфертного ціноутворення, а й досягли цього, тоді обрана оцінка операцій між пов'язаними особами є обґрунтованою. З іншого боку, існує прагматичний аргумент щодо необхідності нормативного і, зокрема, податкового захисту прийнятих рішень.

Природно, що компанії, які керуються НП(С)БО як основою бухгалтерського обліку, використовують для оцінки операцій між пов'язаними сторонами методи, визначені в НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [139]. Але, хоча й існують визначені методи для цілей фінансового обліку відповідно до НП(С)БО, компанії все ж таки повинні обґрунтувати свій вибір трансфертних цін податковим органам відповідно до податкового законодавства. Між вимогами МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони», Податковим кодексом України і навіть методами трансфертного ціноутворення, що використовуються в управлінському обліку, можна провести деякі паралелі.

Однією зі сфер взаємовпливу управлінського та фінансового обліку не випадково є трансфертні ціни. Початковий поштовх для розвитку трансфертного ціноутворення дав управлінський облік через тенденцію децентралізації управління, формування різних центрів відповідальності, необхідність сепаратної оцінки їх діяльності, підвищення загальної ефективності підприємства та індивідуальної ефективності центрів, покращення розподілу ресурсів, стимулювання внутрішньогрупової конкуренції. Але з розвитком глобальної економіки та мультинаціональних корпорацій, податкових пільг і обмежень, податкові аспекти, пов'язані з трансфертним ціноутворенням, перейшли на перший план. Розвиток трансфертного ціноутворення, орієнтованого на оподаткування, яке традиційно асоціюється з фінансовим обліком, негативно впливає на значення і зміст управлінського обліку при використанні трансфертного ціноутворення.

Значна частина методів трансфертного ціноутворення, які застосовуються для цілей управлінського обліку, не орієнтовані на ринок, вони не відповідають цілям і критеріям ні фінансового обліку, ні податкового регулювання. Проте можна окреслити ринкові методи трансфертного ціноутворення в управлінському обліку. Методи неринкового управлінського обліку для трансфертного ціноутворення можуть бути застосовані лише в операціях між пов'язаними сторонами, які не є юридично незалежними або не виділені як підприємства, а є різними видами підрозділів однієї юридичної особи (цех, завод, філія, підрозділ). Застосування неринкових методів трансфертного ціноутворення в операціях юридично незалежних пов'язаних сторін можливе, але призводить до потенційного спотворення загальної фінансово-бухгалтерської картини компаній та податкових проблем.

У наш час більша частина комерційного обміну товарами, особливо міжнародного, здійснюється між пов'язаними особами, тобто за трансфертними цінами. З такою складною та багатоваріантною базою оцінки застосування трансфертного ціноутворення стає складною бізнес-проблемою з великими фінансовими наслідками. Представлення методів трансфертного ціноутворення

за рівнями порівняння може призвести до їх зближення та сталого застосування для підприємств з усіх аспектів.

Операції, що здійснюються за трансфертними цінами, – це всі операції між пов’язаними особами. Вони відображаються в поточному бухгалтерському обліку так само, як і всі інші операції відповідного виду. У цьому випадку немає спеціальних положень щодо їх проведення чи відображення. Проте операції з трансфертного ціноутворення, оскільки вони можуть відрізнятися за оцінкою та економічним обґрунтуванням від аналогічних операцій між непов’язаними особами, можуть мати вплив на майновий та фінансовий стан відповідної компанії. З цієї причини та у зв’язку з вимогами податкових органів доводити порівнянність операцій між пов’язаними сторонами з операціями між непов’язаними сторонами, необхідно підготувати детальну документацію для операцій між пов’язаними сторонами. Зазначене впливає на поточний облік, власне тоді воно повинно бути підтверджено документально. Необхідно суворо дотримуватися документальних вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [156]. Найпоширенішим упущенням є неформування відповідних внутрішніх документів щодо укладення правочину між пов’язаними особами, обґрунтованої оцінки та детального документального оформлення його реалізації, виникнення відносин між пов’язаними особами, закриття розрахунків, перегляду умов, передачі прав тощо.

Операції, що базуються на трансфертних цінах, відображаються у фінансовій звітності, як і всі інші операції, з дотриманням загальних положень бухгалтерського обліку. Конкретні наслідки можна шукати у вигляді відхилень від реального стану справ, якщо трансфертні ціни не відображають реальну (справедливу) вартість активів або зобов’язань, залучених до операції. Тоді можливе як завищення, так і заниження вартості окремих об’єктів обліку через застосування викривлених трансфертних цін.

Якщо трансфертні ціни значно нижчі або вищі, ніж між непов’язаними сторонами, тоді, за інших рівних умов, вплив таких операцій на вартість об’єктів обліку та фінансову звітність розкриватиметься рядом факторів (табл. 2.2).

**Вплив застосування трансфертних цін, відмінних від цін операцій між
непов'язаними сторонами за рівних умов, на фінансову звітність**

Об'єкт (вид) операції трансфертного ціноутворення	Прояв впливу застосування відмінних трансфертних цін в операціях трансфертного ціноутворення (заниження (↓) та завищення (↑) показників) за сторонами та варіантами встановлення таких цін					
	сторона покупця			сторона продавця		
	показник	Трансфертна ціна		показник	Трансфертна ціна	
		вища	нижча		вища	нижча
Операції з купівлі- продажу продукції (товарів), надання послуг	вартість операції з придбання	↑	↓	дохід (виручка) від реалізації	↑	↓
	податковий кредит з ПДВ	↑	↓	податкове зобов'язання з ПДВ	↑	↓
	собівартість кінцевого продукту (або у випадку послуг – адміністративні витрати)	↑	↓	...	...	...
	прибуток компанії	↓	↑	прибуток компанії	↑	↓
	податок на прибуток компанії	↓	↑	податок на прибуток компанії	↑	↓
Операції з купівлі- продажу об'єкту основного засобу	вартість операції з придбання	↑	↓	дохід (виручка) від реалізації	↑	↓
	податковий кредит з ПДВ	↑	↓	податкове зобов'язання з ПДВ	↑	↓
	амортизаційні відрахування	↑	↓	...	...	...
	прибуток компанії	↓	↑	прибуток компанії	↑	↓
	податок на прибуток компанії	↓	↑	податок на прибуток компанії	↑	↓
Фінансові операції (лізинг, кредит тощо)	відсотки до сплати за такими угодами	↑	↓	відсотки до сплати за такими угодами	↑	↓
	витрати за процентами	↑	↓	доходи за процентами	↑	↓
	прибуток компанії	↓	↑	прибуток компанії	↑	↓
	податок на прибуток компанії	↓	↑	податок на прибуток компанії	↑	↓

Джерело: складено автором.

У табл. 2.2 наведені можливі зміни вартості відображених об'єктів обліку, зумовлені ненавмисно чи свідомо обраною встановленою трансфертною ціною. Ці відхилення від реального (справедливого) стану об'єктів і процесів впливають на декілька елементів через взаємозалежність в економічній діяльності та застосування системи подвійного бухгалтерського запису, що робить взаємозалежність очевидною. Залежності, що стосуються можливих змін ПДВ,

стосуються також й інших непрямих податків і зборів – акцизів, митного податку тощо. Не можна стверджувати, що існує тенденція до того, що трансферні ціни завжди нижчі або завжди вищі за реальні ринкові ціни. У кожному конкретному випадку ситуація різна, причини можливих відхилень і величина відхилень різні. Встановлення трансфертних цін на основі підходу податкового комплаєнсу для компаній означає те, щоб трансфертна ціна відповідала або принаймні перебувала в діапазоні ринкової ціни.

Приклад прояву впливу застосування вищих або нижчих трансфертних цін, ніж ціни операцій між непов'язаними сторонами за рівних умов, на фінансові результати діяльності, та, відповідно, базу оподаткування і нарахований податок на прибуток, наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Оцінка впливу застосування вищих або нижчих трансфертних цін, ніж ціни операцій між непов'язаними сторонами за рівних умов, на фінансові результати діяльності агрокомпанії

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Варіант встановлення трансфертної ціни		
		Дебет	Кредит	нижча	відповідає принципу «витягнутої руки»	вища
1	2	3	4	5	6	7
<i>1. Реалізація насіння соняшнику обсягом 1 000 тон на умовах EXW польському олійно-екстракційному заводу (пов'язана сторона) за варіантами цін (370 \$/т, 380 \$/т, 400 \$/т)</i>						
1.1	оприбутковано валютні кошти за обмінним курсом НБУ (станом на дату здійснення операції – 36,5686 \$/грн)	312	681	13 530	13 896	14 627
1.2	передано продукцію перевізнику та визнання доходів від операції	362	701	13 530	13 896	14 627
1.3	списано справедливую вартість реалізованого насіння соняшнику	901	271	12 799		
1.4	списано доходи на фінансовий результат	701	791	13 530	13 896	14 627
1.5	списано витрати на фінансовий результат	791	901	12 799		
1.6	складено податкову накладну за нульовою ставкою ПДВ та митну декларацію	701	641	0		
1.7	сплачено за брокерські послуги	377	311	10		
1.8	здійснено взаємозалік заборгованості	681	362	13 530	13 896	14 627

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7
1.9	закрито рахунки з обліку витрат	791	93	10		
1.10	нараховано податок на прибуток	981	641	130	196	327
1.11	списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат	791	981	130	196	327
1.12	визначено фінансовий результат з подальшим віднесенням на нерозподілений прибуток	791	441	592	891	1 501
<i>2. Придбання шроту ріпакового обсягом 3 000 тон на умовах EXW у польського олійно-екстракційного заводу (пов'язана сторона) за варіантами цін (250 \$/т, 260 \$/т, 270 \$/т)</i>						
2.1	перераховано постачальнику-нерезиденту 100% вартості контракту поставки	371	312	27 426	28 524	29 621
2.2	перераховано кошти митному брокеру для сплати митних платежів (ввізне мито 4%, ПДВ 20%)	377	311	6 802	7 074	7 346
2.3	сплачено за брокерські послуги	377	311	10		
2.4	включено суму ПДВ до складу податкового кредиту	641.1	377	5 705	5 933	6 161
2.5	оприбутковано шрот ріпаковий	208	632	27 426	28 524	29 621
2.6	здійснено взаємозалік заборгованості	632	371	27 426	28 524	29 621
2.7	визначено первісну вартість шроту ріпакового	208	377	28 534	29 674	30 815
2.8	списано шрот ріпаковий як придбані корми на виробництво продукції тваринництва	232	208	28 534	29 674	30 815
2.9	відображено витрати від первісного визнання біологічних активів, у тому числі:	940	232	100 898	102 038	103 179
2.9.1	витрати шроту ріпакового як кормів			28 534	29 674	30 815
2.10	відображено доходи від первісного визнання біологічних активів	232	710	150 365		
2.11	списано доходи на фінансовий результат	710	791	150 365		
2.12	списано витрати на фінансовий результат	791	940	100 898	102 038	103 179
2.13	нараховано податок на прибуток	981	641	8 904	8 699	8 493
2.14	списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат	791	981	8 904	8 699	8 493
2.15	визначено фінансовий результат з подальшим віднесенням на нерозподілений прибуток	791	441	40 563	39 628	38 692

Джерело: складено автором.

Зрозуміло, що у випадку господарської ситуації з реалізації насіння соняшнику встановлення нижчої ціни, ніж ціни у порівняній операції за

аналогічних умов, вплине на фінансовий результат у бік його зменшення, відповідно і зменшення зобов'язань з податку на прибуток. У свою чергу, компанія-переробник, отримавши сировину за нижчими цінами, зможе зменшити собівартість виробництва, тим самим збільшить фінансовий результат і платежі до бюджету в іншій країні. Даний бік продемонстровано у господарській операції з імпорту шроту ріпакового.

Цілком можливо, що трансфертні ціни не є ані вищими, ані нижчими за ціни в операціях між непов'язаними сторонами, або їх неможливо порівняти. Бізнес-одиниця групи компаній може надавати управлінські чи консультаційні послуги іншій бізнес-одиниці тієї ж групи за ціною, рівень якої важко обґрунтувати, але також важко оскаржити, оскільки вона рідко порівнюється з ціною подібної операції між непов'язаними особами. Те ж саме стосується продажу нематеріальних активів або унікальних активів між пов'язаними сторонами. При цьому у фінансовій звітності не повинно бути прямо доказових відхилень щодо вартісного параметру об'єктів обліку. Але в операціях між пов'язаними особами можна шукати й інший ефект. У результаті операції характер суб'єкта господарювання, що звітує, може змінитися, а отже, може змінитися і його обліковий та податковий режими. Найчастіше це робиться цілеспрямовано для досягнення якихось цілей компанії: підвищити або зменшити загальну оцінку фінансового стану на основі інформації з фінансового звіту, надати фінансові або інші ресурси пов'язаній бізнес-одиниці, досягти отримання податкових пільг, або знизити базу оподаткування. Наприклад, один і той самий фінансовий інструмент розглядається як капітал в одних країнах і як зобов'язання в інших; один і той самий об'єкт може бути нематеріальним основним активом в одних країнах і поточними витратами в інших; той самий об'єкт в одній компанії може бути основним матеріальним активом, а в іншій пов'язаній компанії – поточними витратами через вибір іншого порогу суттєвості або через різні податкові «правила» в різних юрисдикціях. Як правило, обґрунтованість, оцінка та вплив облікових операцій між пов'язаними сторонами здійснюється в кожному окремому випадку та за пов'язаними характеристиками.

Найбільш часто використовуваними об'єктами бухгалтерського обліку як інструментами «розмивання» бази оподаткування є ті, що передаються між пов'язаними сторонами (тобто за трансфертними цінами), нематеріальні фіксовані активи загалом і найчастіше права інтелектуальної власності, фінансові послуги та особливо позики та їх сек'юритизація. За умови, що їхня передача між пов'язаними особами здійснюється головним чином з метою зменшення податку, що підлягає сплаті, і не виправдовується жодною іншою економічною логікою, зміна власника призводить до сильної деформації не лише з точки зору розміру, але й з точки зору складу об'єктів бухгалтерського обліку, що включаються у фінансову звітність, а отже, і загальний майновий та фінансовий стан підприємства, оскільки він представлений зовнішнім користувачам інформації.

Стандарти бухгалтерського обліку регулюють розкриття інформації в фінансовій звітності щодо окремих об'єктів обліку в операціях між пов'язаними сторонами. П. 4 та п. 29 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» регламентується окреме подання всіх істотних статей або групи статей. Зазначена вимога передбачає, що всі суми об'єктів обліку за операціями з пов'язаними особами, якщо вони є суттєвими для конкретної компанії, зазначаються окремо у Звіті про фінансовий стан (балансі), Звіті про прибутки та збитки (про фінансові результати), Звіті про зміни у власному капіталі (про власний капітал) та у Звіті про рух грошових коштів. Оцінка суттєвості є суб'єктивною, з одного боку, а з іншого боку, не можна стверджувати, що всі особи, які складали звіт, виконали цю вимогу. Інша група вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності» також передбачає, що у Звіті про фінансовий стан, Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, Звіті про зміни у власному капіталі слід подавати інформацію про наявність і розмір контрольної та неконтрольованої частки участі в капіталі, прибутку та іншому сукупному доході (за наявності). Зазначення цих сум передбачає наявність пов'язаних сторін, а отже, більш детальне розкриття пов'язаних сторін та операцій між ними відповідно до вимог МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [121]. Якщо міноритарні та контрольні пакети акцій перераховані у вищезазначених звітах і не розкриті в Додатках до звіту про

пов'язані сторони та операції між ними, це є тривожною ознакою того, що можливі маніпуляції через трансфертне ціноутворення з боку компанії.

П. 16 МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [122] містить серйозні вимоги щодо окремої звітності в частині відображення певних грошових потоків між пов'язаними сторонами, зокрема потоків, пов'язаних з інвестиційною діяльністю, у разі придбання фінансових інструментів у змішані та спільні підприємства. Грошові потоки, які є результатом фінансової діяльності в розумінні Звіту про рух грошових коштів, дуже часто можуть бути результатом операцій між пов'язаними сторонами. Прямі ці вимоги опосередковано пов'язані з трансфертними цінами, оскільки вони відображають грошові потоки у разі створення або зникнення пов'язаної сторони на основі критерію «контролю». Однак ця інформація свідчить про виникнення та припинення пов'язаних сторін або операцій між ними.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [138] не містить вимог щодо подання інформації про операції з пов'язаними сторонами за трансфертними цінами в бухгалтерському обліку, вимагаючи подання окремої інформації лише у Примітках до річної фінансової звітності. Вважаємо за доцільне, передбачити у фінансовій звітності відображення інформації про різні об'єкти обліку, пов'язані з операціями між пов'язаними особами, зокрема:

- надані та оформлені кредити від бізнес-одиниць однієї групи, асоційованих і змішаних компаній;
- акції та частки бізнес-одиниць однієї групи, асоційованих і змішаних компаній;
- дебіторська заборгованість і зобов'язання бізнес-одиниць однієї групи, асоційованих і змішаних компаній;

Зокрема, не зайвим буде подання інформації щодо операцій між пов'язаними сторонами у Звіті про фінансові результати на основі економічного змісту витрат із зазначенням:

- витрат і доходів бізнес-одиниць групи, з акцентом на фінансові витрати і доходи, і в основному процентні витрати і доходи;

– доходи бізнес-одиниць групи, доходи від участі в асоційованих і змішаних і дочірніх компаніях.

У Звіті про фінансові результати, побудованому за функціональним призначенням, також слід зазначати доходи та витрати від асоційованих, змішаних та дочірніх компаній, і переважно фінансові доходи. Зокрема можна представити і грошові потоки між пов'язаними сторонами окремо від інших, але це прямо не вимагається в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [122].

Представлені вимоги безпосередньо не стосуються трансфертного ціноутворення чи розкриття інформації про пов'язані сторони. Але вони виражають важливі елементи набору різних бізнес-процесів, які відбувалися між пов'язаними особами в силу контролю, значного впливу та участі в групах. Усі ці операції здійснюються за трансфертними цінами, оскільки вони здійснюються між пов'язаними особами, незалежно від того, чи мали вони обґрунтовану ціну, її розмір та конкретний прояв. Їм слід приділяти підвищену увагу як на рівні реалізації, так і на рівні представлення та оприлюднення.

Вимоги МСБО та Н(П)СБО щодо подання інформації про пов'язаних сторін та операції між ними у фінансовій звітності не є ідентичними. Прямих згадок пов'язаних сторін або трансфертних цін у звітах немає. Але існують норми подання інформації компаніям різного ступеня зв'язку через механізм пайової участі. Контроль є одним із провідних критеріїв наявності зв'язку між підприємствами. Найчастіше воно базується на участі в капіталі, і проявляється через право приймати рішення. Контроль у розумінні стандартів бухгалтерського обліку не є єдиним критерієм наявності пов'язаних сторін. В цьому випадку порівняно легше встановити ознаку пов'язаності. Для зовнішнього користувача інформації відсутній механізм перевірки того, чи всі об'єкти у фінансовій звітності вказані у зв'язку з операціями між пов'язаними особами, і тим більше, чи були вони оцінені та представлені у спосіб, який не відрізняється від операцій між непов'язаними особами.

Розуміння пов'язаних сторін відповідно до стандартів бухгалтерського обліку повністю ідентичне згідно з МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані

сторони» [121] та НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [139]. Таке розуміння не збігається з визначенням пов'язаних сторін згідно з Податковим кодексом України [149]. Відповідно до розуміння, яке застосовується в бухгалтерському обліку, усі ціни в операціях між пов'язаними сторонами є трансфертними. Найважливішою інформацією, що розкривається у звітах у цьому аспекті, є інформація про пов'язаних сторін, операції між ними та умови цих операцій. Широко розкривається інформація з публічної фінансової звітності, яка регулюється нормами фінансового обліку. Відповідно до стандартів фінансового обліку, «пов'язана сторона» – це особа або організація, яка пов'язана з компанією, яка складає її фінансову звітність» [121].

Зазначене є свідченням складної регламентації розуміння пов'язаних сторін. Пов'язаність між сторонами відстежується за чотирма основними ознаками: контроль, ключовий управлінський персонал, особисті або сімейні відносини, неконтрольовані інтереси. Частина проблем із застосуванням вимог щодо трансфертних цін починається саме з нечіткого та надто складного регулювання кола пов'язаних сторін. Прикладом цього є відсутність достатньо чіткого регулювання сфери діяльності деяких пов'язаних сторін, таких як «ключовий управлінський персонал» або «родич». Додатковим питанням, але пов'язаним із вищезазначеним, є те, як довести існування національного партнера для цілей застосування стандарту розкриття інформації про пов'язану сторону. Незважаючи на те, що визначення пов'язаних сторін є спільним для національних і міжнародних стандартів, вищезазначені два напрямки зв'язку прямо не вказані як такі, що підлягають розкриттю відповідно до НП(С)БО. Уточнення числа пов'язаних сторін і, отже, опосередковано потенційних операцій з трансфертного ціноутворення (тобто операцій між пов'язаними сторонами), є лише першим кроком щодо розкриття інформації у фінансовій звітності.

Отже, проблемними є питання, що стосуються фінансових та бухгалтерських аспектів трансфертного ціноутворення:

- документування та аналітичний облік операцій трансфертного ціноутворення потребує структуризації та налагодження руху інформаційного

логістичного потоку, що супроводжує операцію трансфертного ціноутворення до процесу її облікового відображення, який, у свою чергу, вимагає глибшої аналітичності у структурі рахунків бухгалтерського обліку;

– застосування методів трансфертного ціноутворення, а саме методів визначення цін у операціях між пов'язаними сторонами. МСБО/МСФЗ не мають спеціального регулювання щодо визначення ціни в межах трансфертної операції. Наприклад, можна використовувати МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», але це потребує додаткового обґрунтування. В якості альтернативи можна застосовувати доказову ринкову ціну, якщо немає правового акту, який не допускає її застосування в угодах між пов'язаними сторонами. Національні стандарти містять спеціальне положення, що включене в НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [139] в частині оцінки операцій між пов'язаними сторонами. Зазначені чотири методи не є ієрархічно залежними, вони визначаються конкретними умовами угоди та є ринковими. Їх можна порівняти з деякими податковими нормами для ціноутворення. НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [139] має обмежений вплив на вибір методу, оскільки Податковий кодекс України містить більше методів, ніж зазначено в НП(С)БО 23. Це рідкісний випадок нормативного регулювання, коли податкові норми дають більшу свободу дій, ніж норми фінансового обліку;

– відсутність відмінностей у поточному бухгалтерському обліку операцій між пов'язаними особами в частині звітних підходів, у способі відображення, порівняно з тими, що застосовуються в операціях між непов'язаними особами. Оскільки операції з трансфертного ціноутворення часто укладаються з метою агресивного податкового планування, необхідне більш детальне документування операції, а також підвищена увага при обґрунтуванні її економічного змісту, щоб уникнути викривлення вартості та типу об'єктів обліку;

– застереження щодо відображення у звітах операцій між пов'язаними сторонами (тобто за трансфертними цінами). Перше застереження полягає в заниженні або завищенні вартості відповідних об'єктів обліку в результаті такої операції. Причиною цього є наполегливі спроби досягти мінімального розміру

податку як з податку на прибуток, так і з обороту. Другим застереженням є зміна характеру та вартості об'єктів у результаті операції між пов'язаними особами через можливість здійснення таких операцій між пов'язаними особами, які не мають економічної логіки, крім фіскальної. Для деяких об'єктів у фінансовій звітності передбачається пряме представлення сум, що виникають в результаті операцій між пов'язаними сторонами, хоча назви «трансфертна ціна» або «операції між пов'язаними сторонами» не використовуються;

– різноспрямованість у визначенні пов'язаних сторін відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Таке розуміння не збігається з податковим розумінням пов'язаних сторін. Що стосується вимог до розкриття пов'язаних сторін та операцій між ними, національні та міжнародні вимоги до бухгалтерського обліку не збігаються. Вимоги до розкриття інформації, а також визначення пов'язаних сторін є складними. Їх застосування на практиці також ускладнюється бажанням компаній зберегти максимальну конфіденційність щодо своїх операцій. Розкриття інформації є неструктурованим навіть як нормативна вимога. Це негативно впливає на досягнення більшої поінформованості зовнішніх користувачів інформації.

Таким чином, розглянуті облікові аспекти трансфертних цін свідчать, що при переважанні податкової упередженості в трактуванні питань, що розглядаються, аспекти фінансового обліку залишаються на другому плані. Проте їх уточнення необхідне для досягнення більшої надійності, прозорості та достовірності звітності з трансфертного ціноутворення. Однобічний розгляд питання трансфертного ціноутворення не здатний забезпечити комплексне вирішення ряду питань трансфертного ціноутворення. Кожен окремий аспект проблеми потребує відповідного дослідження та розробки з урахуванням взаємозв'язку з іншими аспектами проблеми. На нашу думку, питання трансфертного ціноутворення є такою сферою, де необхідно постійно шукати взаємозв'язок між аспектами податкового, фінансового та управлінського обліку в теорії, а на рівні нормативно-правових актів – і на практиці. Проблеми трансфертного ціноутворення стають світовим явищем. Вирішувати їх лише в

рамках національного законодавства недостатньо. Це було реалізовано з огляду на податкові аспекти проблеми, але прояви цього питання у фінансовому обліку недооцінені. На нашу думку, положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо оцінки та розкриття операцій у перехідній вартості між пов'язаними сторонами, мають бути переглянуті з метою спрощення, чіткого визначення та структурування, вищого ступеня гармонізації між національним та міжнародним регулюванням. Інша сторона питання полягає в тому, чи дотримуються і як дотримуються норми укладачами звітів – формально і змістовно. І третя точка зору – як розкрита інформація про трансферні ціни сприймається користувачами інформації, наскільки вона для них зрозуміла та корисна.

2.2. Управлінський облік та моделювання облікового забезпечення в системі управління операціями трансфертного ціноутворення

Дослідження системи фінансового обліку та облікових технологій в трансфертному ціноутворенні свідчить про чітко визначену концептуалізацію змісту інформаційної функції обліку в управлінні операціями трансфертного ціноутворення. І якщо система фінансового обліку здатна забезпечити інформацією, яка становить інтерес для стейкхолдерів зовнішнього середовища, то поруч із нею належним чином повинна функціонувати система управлінського обліку як інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень внутрішніми зацікавленими сторонами.

В управлінні операціями трансфертного ціноутворення система управлінського обліку покликана забезпечити виконання двох основних функцій:

- по-перше, як інструмент інформаційної підтримки прийняття рішень;
- по-друге, як інструмент пост-контролю прийнятого рішення.

Перша функція розкривається через накопичення, обробку та використання деталізованої інформації (у тому числі і планової) для процесу прийняття управлінського рішення, друга ж функція, у свою чергу, використовує

фактичну деталізовану інформацію для оцінки ефективності прийнятого рішення щодо трансфертних цін.

Здійснення операцій трансфертного ціноутворення між пов'язаними сторонами, які можуть виступати центрами відповідальності в межах організаційної холдингової структури, є чинником управлінського впливу на доходи та витрати бізнес-одиниці. Інструментом такого управлінського впливу виступає саме трансфертна ціна. Запропонуємо модель управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересу стейкхолдерів (рис. 2.5).



Рис. 2.6. Модель управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів

Джерело: удосконалено автором на основі [174, с. 89].

Побудована модель управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів ґрунтується на двох основних аспектах:

1) для збалансованого розвитку бізнес-одиниць компанії розробляється перелік ключових показників ефективності (KPI), інтегрований у збалансовану систему показників (BSC), що сприяють сталому і стабільному функціонуванню та розвитку компанії;

2) отримавши такий перелік KPI, менеджер кожної окремої бізнес-одиниці чинить опосередкований вплив на ділянку ланцюжка створення вартості кінцевого продукту через вибір трансфертної ціни, що відповідатиме принципу «витягнутої руки».

Зазначене і є проявом двох основних аспектів розробленої моделі – дотримання засад податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів. Однак, складність поєднання цих двох аспектів потребує розробки і впровадження автоматизованих моделей оптимізації, які будуть ураховувати всі обмеження, визначені KPI та кінцеві цілі діяльності бізнес-одиниць і компанії в цілому. Продемонструємо практичне застосування запропонованої моделі на раніше сформованих господарських операціях бази дослідження.

Для цього розглянемо модель ділянки ланцюжків створення вартості бази дослідження – агропромислової та трейдингової компанії – у частині формування результату бізнес-одиниць на основі звіту P&L, що відображений у *Додатку 3*. Власне саму схему ділянок ланцюжків створення вартості відобразимо на рис. 2.7.

Пояснити модель ланцюжку створення вартості за сегментами в системі трансфертного ціноутворення можна таким чином:

1. бізнес-одиниця 1 «аграрне виробництво»: реалізуючи соняшник та сою за певною трансфертною ціною бізнес-одиниця 1 отримує дохід; купуючи сою та соняшник бізнес-одиниця 4 несе витрати на сировину (із включенням їх до складу собівартості) для виробництва соняшникової олії та соєвого шроту;

2. бізнес-одиниця 2 «цукрове виробництво»:

2.1. реалізуючи мелясу та сухий жом за певною трансфертною ціною бізнес-одиниця 2 отримує дохід; купуючи мелясу та сухий жом бізнес-одиниця 5 несе витрати на сировину та енергоресурси (із включенням їх до складу собівартості) для виробництва біоетанолу та біогазу;

2.2. реалізуючи гранульований жом за певною трансфертною ціною бізнес-одиниця 2 отримує дохід; купуючи гранульований жом бізнес-одиниця 4 несе витрати на енергоресурси (із включенням їх до складу собівартості) для виробництва соняшникової олії та соєвого шроту;

3. бізнес-одиниця 4 «олійно-екстракційне виробництво»: реалізуючи шрот ріпаковий бізнес-одиниця 4 отримує дохід; купуючи шрот ріпаковий бізнес-одиниця 3 несе витрати на кормовий раціон (із включенням їх до складу собівартості) для вирощування тварин.

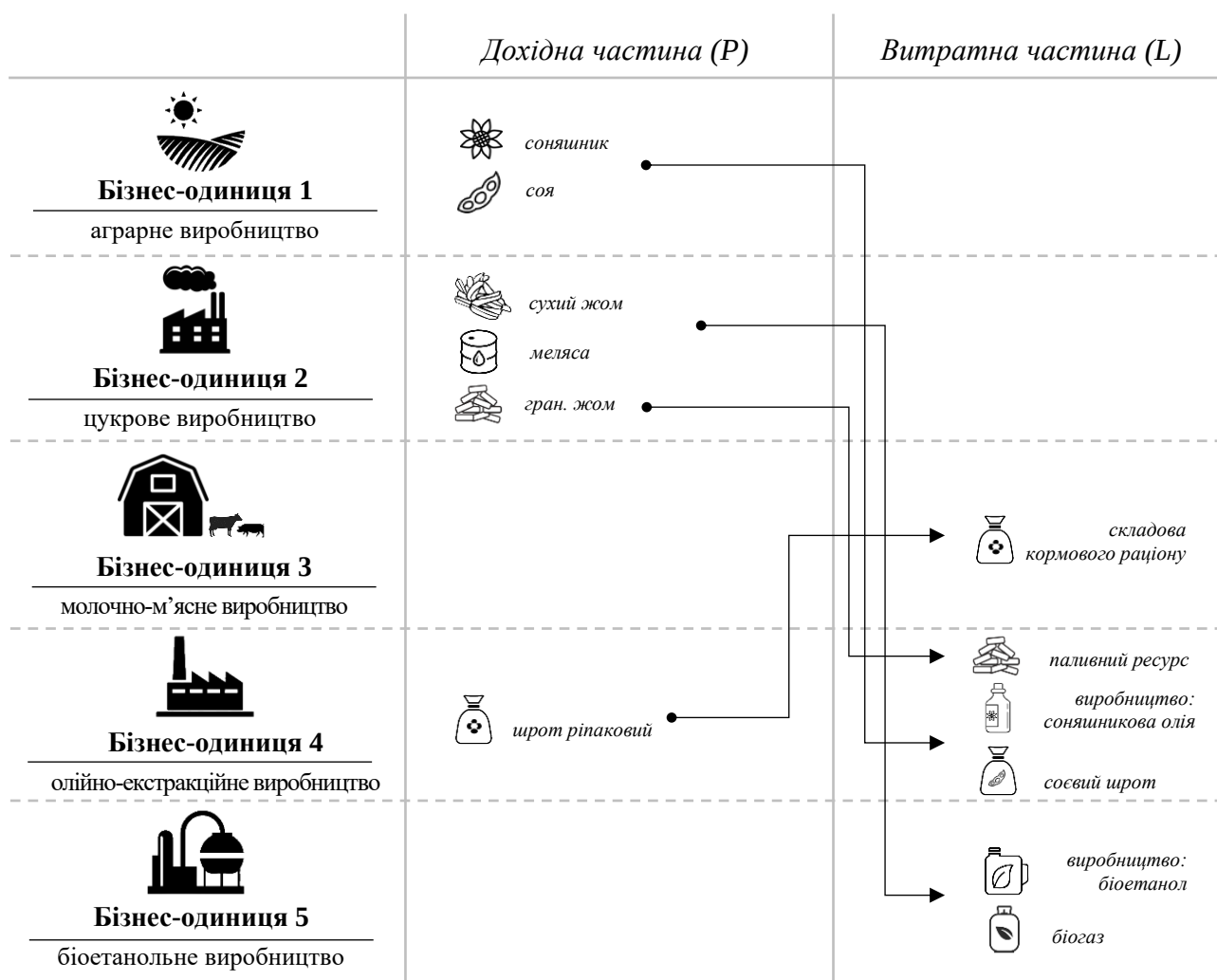


Рис. 2.7. Модель ланцюжку створення вартості за сегментами в системі трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Використовуючи трансфертне ціноутворення як інструмент встановлення ціни за внутрішньогруповими операціями, компанії, як вже було зазначено

раніше, можуть впливати на фінансові результати бізнес-одиниць (центрів відповідальності). Зазначене активно використовувалось для оптимізації бази оподаткування до впровадження контролю за операціями трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки». Моделі оптимізації оподаткування на основі операцій трансфертного ціноутворення є предметом дослідження значного числа науковців [60, 65, 66, 102, 108, 117, 172, 174, 199], однак, переслідуючи мету трансформації філософії трансфертного ціноутворення на інструмент, що базується на основі податкового комплаєнсу і балансування інтересу стейкхолдерів, вважаємо за доцільне запропонувати власну оптимізаційну модель. Попередньо закодуємо статті доходів та витрат в системі управлінського обліку компанії. Відповідне кодування відобразимо у *Додатку К* дисертаційного дослідження.

З припущення, що в межах холдингової компанії бізнес-одиниця передає іншій бізнес-одиниці сировину (сировинний матеріал) обсягом Q_{ij} (де i – відповідне кодування сегменту (бізнес-одиниці), виду сировини) для виробництва основного виду продукції. У залежності від рівня встановленої трансфертної ціни холдинг отримає результат у формі доходу (для бізнес-одиниці, що реалізовує) та витрат (для бізнес-одиниці, що закуповує). Зрозуміло, що з точки зору управлінського обліку реалізація сировини (сировинного матеріалу) за ціною p_{ij} , що є нижчою за трансфертну tp_{ij} ($p_{ij} < tp_{ij}$), зменшує потенційно можливий обсяг доходів для бізнес-одиниці, тим самим зменшується і фінансовий результат бізнес-одиниці. Для бізнес-одиниці, що закуповує сировину (сировинний матеріал), даний випадок забезпечує умови зниження собівартості основного виду продукції, і, відповідно можливість зростання фінансового результату. У межах холдингу дані операції взаємовиключають одна одну (загальна зміна фінансового результату до оподаткування буде дорівнювати нулю). Однак, за різних податкових режимів, в яких функціонують бізнес-одиниці, зазначене є яскравим прикладом недотримання податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення. Саме тому, вважаємо за доцільне, при побудові оптимізаційних моделей управління результативністю діяльності центрів відповідальності

обов'язково вводити додаткове обмеження на відповідність встановлених цін в межах операції трансфертного ціноутворення ціні (або діапазону цін), які б відповідали принципу «втягнутої руки» та умов щодо збалансованого розвитку бізнес-одиниць компанії. Реалізація зазначеного інтегрує в систему методів і інструментів управлінського обліку принципів управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів. Стейкхолдерський підхід тут проявляється не лише через дотримання вимог податкового законодавства, а й забезпечення сталого і збалансованого розвитку бізнес-одиниць в межах холдингової структури.

На прикладі господарської операції з реалізації бізнес-одиницею соняшнику для виробництва іншою бізнес-одиницею соняшnikової олії розглянемо алгоритм побудови оптимізаційних моделей управління результатами діяльності бізнес-одиниць холдингової компанії. Бізнес-одиниця, що реалізовує соняшник, прагне отримати максимально можливий дохід (R_{A_3}):

$$A_{i_3} = R_{A_3} = q_{A_3} \cdot p_{A_3} \rightarrow \max \quad (2.1)$$

де A_{i_3} – i -та операція сегменту агровиробництва; q_{A_3} – обсяг реалізації; p_{A_3} – ціна реалізації.

У свою чергу, бізнес-одиниця, що закуповує соняшник для виробництва соняшnikової олії, включає витрати з його придбання до складу змінних витрат собівартості продукції (C_{O_1}), переслідуючи мету зменшення собівартості:

$$O_i = \begin{cases} C_{O_1} = (cv_{O_1} + cf_{O_1} + cs_{O_1} + ch_{O_1})/vp_{O_1} \rightarrow \min \\ cf_{O_1}, cs_{O_1}, ch_{O_1}, vp_{O_1} = \text{const} \\ cv_{O_1} = cv_{pl_{O_1}} + cv_{e_{O_1}} + cv_{rd_{O_1}} \\ cv_{pl_{O_1}}, cv_{e_{O_1}} = \text{const} \\ cv_{rd_{O_1}} = q_{A_3} \cdot p_{A_3} + cv_{rd(oth)_{O_1}} \end{cases} \quad (2.2)$$

де O_i – i -та операція сегменту олійно-екстракційного виробництва; $cv_{O_1}, cf_{O_1}, cs_{O_1}, ch_{O_1}$ – змінні, постійні, збутові та холдингові витрати відповідно; vp_{O_1} – обсяг виробництва продукції; $cv_{pl_{O_1}}, cv_{e_{O_1}}, cv_{rd_{O_1}}$ – статті змінних витрат (оплата праці, енергоресурси, сировина).

Однак, здійснювати таку операцію можна за ціною, що перебуватиме в межах діапазону цін, які відповідають принципу «вितягнутої руки» (TP_i):

$$TP_i = tp_{min_{A_3}} \leq p_{A_3} \leq tp_{max_{A_3}} \quad (2.3)$$

де $tp_{min_{A_3}}$ та $tp_{max_{A_3}}$ – нижнє та верхнє значення діапазону трансфертної ціни, що відповідає принципу «вितягнутої руки» відповідно.

Попередньо визначений і сформований перелік КРІ для бізнес-одиниці компанії складатиме збалансовану систему показників бізнес-одиниці (KPI_A):

$$KPI_A = \begin{cases} KPI_{FPA} = \{KPI_{1FPA}, KPI_{2FPA} \dots, KPI_{nFPA}\} \\ KPI_{MPA} = \{KPI_{1MPA}, KPI_{2MPA} \dots, KPI_{nMPA}\} \\ KPI_{PPA} = \{KPI_{1PPA}, KPI_{2PPA} \dots, KPI_{nPPA}\} \\ KPI_{LPA} = \{KPI_{1LPA}, KPI_{2LPA} \dots, KPI_{nLPA}\} \end{cases} \quad (2.4)$$

де KPI_A – збалансована система ключових показників ефективності сегменту аграрного виробництва; $KPI_{FPA}, KPI_{MPA}, KPI_{PPA}, KPI_{LPA}$ – ключові показники ефективності за фінансовою, ринковою, виробничою та перспективою навчання і розвитку відповідно.

Враховуючи необхідність забезпечення сталого і збалансованого розвитку бізнес-одиниць в межах холдингової структури, ключові показники ефективності, що опосередковано стосуються господарсько операції з реалізації бізнес-одиницею соняшнику для виробництва іншою бізнес-одиницею соняшникової олії, формуватимуть наступні умови перетину моделі управлінського обліку визначення обсягів, доходів та витрат та збалансованої системи показників:

$$A_i \cup O_i = \begin{cases} A_i \cup KPI_A \cup TP_{A_i} \\ O_i \cup KPI_O \cup TP_{O_i} \end{cases} \quad (2.5)$$

Останнє є узагальненим математичним записом функціонування моделі управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів. Слід зазначити, що реалізація та досягнення цілей оптимізаційного моделювання можливе засобами інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення, попередньо розглянутої у теоретичному розділі дисертації.

Результати застосування моделі управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів для операції на прикладі операції з реалізації соняшнику для виробництва соняшникової олії бізнес-одинацями холдингової компанії відображено на рис. 2.8.

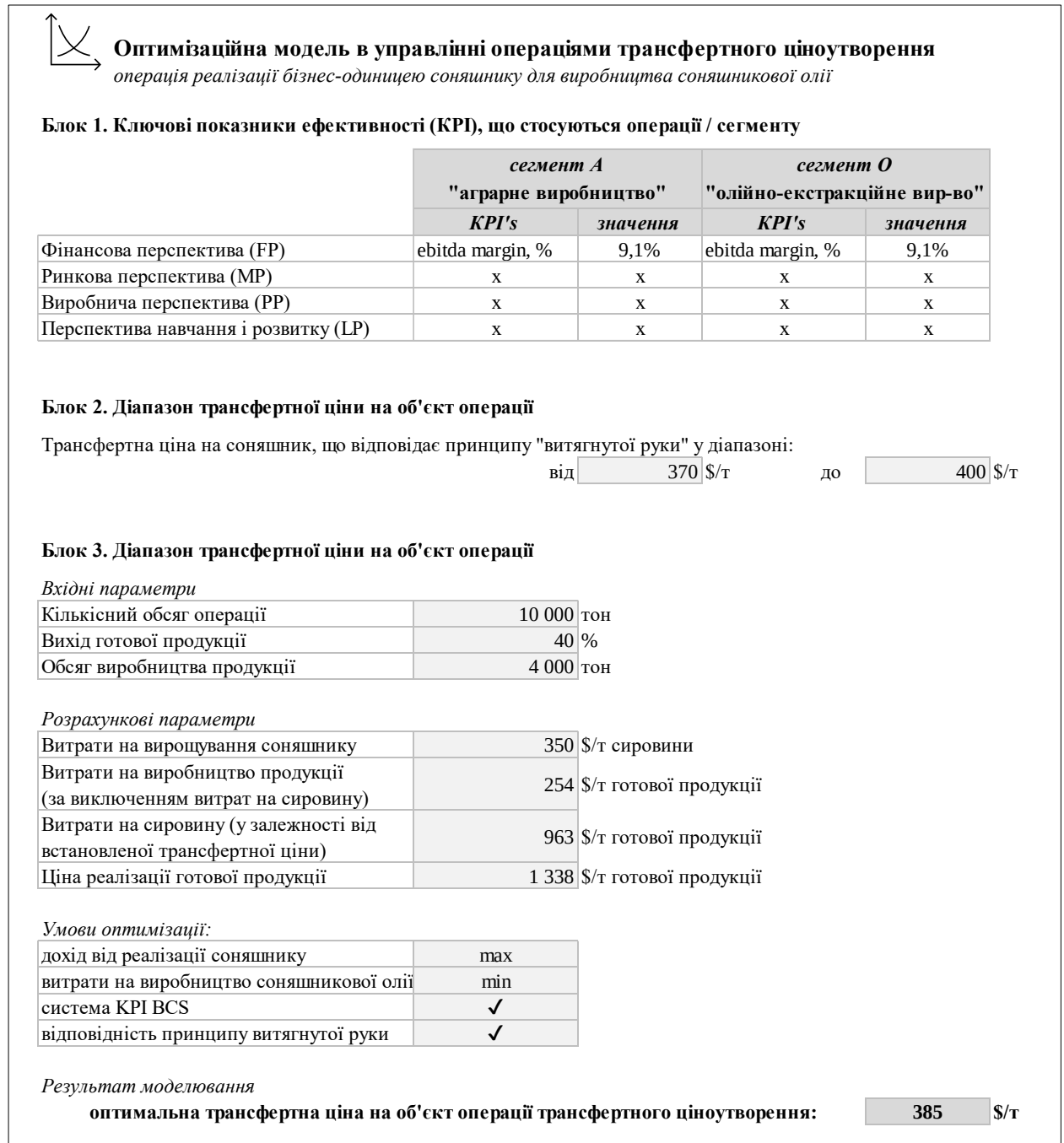


Рис. 2.8. Результат оптимізаційного моделювання в управлінні операцією трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів

Джерело: розроблено автором.

Джерелом інформаційного забезпечення побудови відображеної моделі є система управлінського обліку, як окремий функціональний модуль в структурі корпоративної інформаційної системи (довідник «Збалансована система показників BSC»), звіт «Собівартість виробництва»). Для визначення діапазону трансфертної ціни, що відповідатиме принципу «витягнутої руки», пропонуємо розробити окремий функціональний інструмент в структурі інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення, що детальніше буде описано нижче. Загалом, продемонстрована модель до операції, що підпадала під критерії контрольованої, побудована на умові рівності показника EBITDA margin (%) за сегментами холдингової компанії та відповідності визначеної трансфертної ціни принципу витягнутої руки. Відповідно, за результатами моделювання з урахуванням обмежень, вхідних параметрів та умов, було визначено трансфертну ціну на об'єкт операції.

Для формування інформаційного забезпечення за умовою відповідності трансфертної ціни принципу «витягнутої руки» систематизуємо підхід до формування і моделювання облікового забезпечення в системі управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення.

Моделювання облікового забезпечення в системі управлінського обліку, на нашу думку, є інструментом інформаційної підтримки прийняття рішень з питань трансфертного ціноутворення та здійснення пост-контролю оцінки їх ефективності. Продуктом процесу моделювання повинна виступати управлінська модель, розроблена в середовищі інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення (модуль «Аналіз та аналітика»), і апробована на практичних кейсах компанії. В основі функціонування цієї моделі – дотримання єдиного підходу до встановлення трансфертних цін та перевірки їх відповідності принципу «витягнутої руки» в межах окремо застосовних методів.

Продемонструємо практичну реалізацію схеми прийняття управлінського рішення у сфері методичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення на прикладі господарських операцій агропромислової і

трейдингової компанії, розглянутих раніше у теоретико-методичному розділі дисертаційного дослідження.

Господарська операція 1 (див. с. 60-63 дисертації, рис. 1.11). Одним з об'єктів даної господарської операції, що підпадає під критерії «контрольованої», є соя (сировинний товар). Нагадаємо, що для подібних операцій обов'язковим є застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для перевірки дотримання принципу «витягнутої руки». Управлінська модель визначення трансфертної ціни з урахуванням її перевірки за методом порівняльної неконтрольованої ціни відображена на рис. 2.9.

Визначення трансфертної ціни в межах операції, що підпадає під критерії "контрольованої" з урахуванням її відповідності принципу "витягнутої руки"

1	Метод, що застосовується для оцінки відповідності принципу "витягнутої руки":	порівняльної неконтрольованої ціни
2	Об'єкт операції	соєві боби, подрібнені або неподрібнені
3	Обсяг операції, тон	9 800
4	База порівняння (обрати необхідне)	☒ CBOT ☒ Euronext ☐ WCE ☒ BCA ☐ NYBOT ☐ LIFFE

Розрахунок діапазону трансфертної ціни на об'єкт операції

Ціни на біржах			Ціни за зростанням:		№	Діапазон цін на об'єкт операції для відповідності принципу "витягнутої руки"
1	CBOT	500,7 \$/т	NYBOT	497,2	1	
2	BCA	534,1 \$/т	CBOT	500,7	2	
3	Euronext	521,0 \$/т	Euronext	521,0	3	
4	NYBOT	497,2 \$/т	BCA	534,1		
5	WCE	555,3 \$/т	LIFFE	544,2		
6	LIFFE	544,2 \$/т	WCE	555,3		

Моделювання прибутку від здійснюваної операції залежно від зміни трансфертної ціни

Управлінська собівартість (до холдингових витрат)	\$/т	479,4
EBITDA операції до розподілу холдингових витрат		від 21,3 \$/т до 54,7 \$/т 208 740 \$ 536 060 \$

Рис. 2.9. Управлінська модель визначення трансфертної ціни за методом порівняльної неконтрольованої ціни

Джерело: розроблено автором.

Особливості програмування та логіка функціонування управлінської моделі описані в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Програмування управлінської моделі визначення трансфертної ціни за методом порівняльної неконтрольованої ціни

№ з/п	Реквізит моделі	Умовне позначення	Джерело / розрахунок
1	Метод, що застосовується	#method	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Методи трансфертного ціноутворення»
2	Об'єкт операції	#object	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Сировинні товари»
3	Обсяг операції	#volume	ручне введення менеджером (за інформацією комерційного департаменту)
4	База порівняння	#exchange	функціональний модуль ІСУОТЦ «Бенчмаркінг» / база даних «Біржі»
5	Розрахунок діапазону трансфертної ціни	#calculation	$LARGE(1:n, COUNTIF(\#exchange, "\checkmark")) \rightarrow COUNT(LARGE(1:n, COUNTIF(\#exchange, "\checkmark"))) \times 0.25 \rightarrow COUNT(LARGE(1:n, COUNTIF(\#exchange, "\checkmark"))) \times 0.75 \rightarrow \text{from } \#lowest_price \text{ to } \#highest_price$
6	Управлінська собівартість (до холдингових витрат)	#cost	функціональний модуль ІСУОТЦ «Аналіз та аналітика» / інструмент «Експорт даних з КІС» / модуль «Управлінський облік» / сегмент «А. Аграрне виробництво» / Аналітика за культурами / Управлінська собівартість
7	EBITDA операції	#ebitda_op	$\text{from } (\#lowest_price - \#cost) \times \#volume \text{ to } (\#highest_price - \#cost) \times \#volume$

Джерело: розроблено автором.

Інтеграція баз даних в інформаційну систему управління операціями трансфертного ціноутворення та можливість вибору джерел (бірж) для знаходження діапазону трансфертної ціни, що відповідатиме принципу «втягнутої руки», дозволяє менеджеру з трансфертного ціноутворення здійснювати моделювання прибутку від реалізації контрольованої операції. На основі здійсненого вибору бази порівняння (бірж з котируванням цін), менеджер здатний запропонувати альтернативи щодо встановлення трансфертної ціни із розрахунком інтервалу прибутку від такої операції.

Господарська операція 2 (див. с. 63-65 дисертації, рис. 1.12). Об'єктом даної господарської операції, що підпадає під критерії «контрольованої», є біоетанол, що придбається для його подальшої реалізації. У даному випадку доцільним є застосування методу ціни перепродажу для перевірки дотримання принципу «витягнутої руки». Управлінська модель визначення трансфертної ціни з урахуванням її перевірки за методом ціни перепродажу відображена на рис. 2.10.


Визначення трансфертної ціни в межах операції, що підпадає під критерії "контрольованої" з урахуванням її відповідності принципу "витягнутої руки"

1	Метод, що застосовується для оцінки відповідності принципу "витягнутої руки":	ціни перепродажу
2	Об'єкт операції	біоетанол
3	Обсяг операції, тон	5 000
4	База порівняння (обрати необхідне)	☒ операції третьої сторони (резидента) ☐ операції третьої сторони (нерезидента)

Розрахунок діапазону трансфертної ціни на об'єкт операції

Виявлено контрагентів, що мають операції, здійснювані в аналогічних умовах: 2

		Операції третіх сторін (резидентів)		Альтернативи для компанії	
		компанія А	компанія В	1-ша	2-га
Ціна реалізації	\$/м³	812	850	785	820
Закупівельна ціна	\$/м³	449	450	434	
Валовий прибуток	\$/м³	363	400	351	386
Валова рентабельність	%	45%	47%	45%	47%

Моделювання прибутку від здійснюваної операції залежно від зміни трансфертної ціни

EBITDA операції до розподілу холдингових витрат	від	351	\$/м³	▶	1 754 365 \$
	до	386	\$/м³	▶	1 928 889 \$

Рис. 2.10. Управлінська модель визначення трансфертної ціни за методом ціни перепродажу

Джерело: розроблено автором.

Особливості програмування та логіка функціонування управлінської моделі описані в табл. 2.5.

**Програмування управлінської моделі визначення трансфертної ціни за
методом ціни перепродажу**

№ з/п	Реквізит моделі	Умовне позначення	Джерело / розрахунок
1	Метод, що застосовується	#method	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Методи трансфертного ціноутворення»
2	Об'єкт операції	#object	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Готова продукція»
3	Обсяг операції	#volume	ручне введення менеджером (за інформацією комерційного департаменту)
4	База порівняння	#exchange	функціональний модуль ІСУОТЦ «Бенчмаркінг» / база даних «Резиденти»
5	Розрахунок трансфертної ціни	#calculation	для бази порівняння: $\text{gross_margin0} = (\text{\#sale_price0} - \text{\#purchase_price0}) / \text{\#sale_price0}$ для компанії: $\text{\#sale_price1} = \text{\#purchase_price1} / (1 - \text{gross_margin0})$
6	EBITDA операції	#ebitda_op	$(\text{\#sale_price1} - \text{\#purchase_price1}) \times \text{\#volume}$

Джерело: розроблено автором.

Особливістю цієї управлінської моделі є використання даних функціонального модулю інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення «Бенчмаркінг». Як нами було зауважено раніше, обмін інформацією з операцій трансфертного ціноутворення є одним з інструментів побудови довірливих відносин між податковими органами та суб'єктами бізнесу, а тому формування даної інформаційної бази спільно з податковими органами значно полегшить процес підтвердження і звітування компаній щодо дотримання податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення. Використовуючи інформацію з бази даних «Резиденти» (або «Нерезиденти») на предмет пошуку операцій третіх сторін з аналогічними умовами, компанія здатна визначити граничну трансфертну ціну на об'єкт, виходячи з параметрів порівнюваної операції. Якщо ж таких операцій декілька, менеджер з трансфертного ціноутворення може представити на розгляд керівництву діапазон таких операцій із зазначенням величини можливого прибутку для компанії від здійснення операції.

Господарська операція 3 (див. с. 65-66 дисертації, рис. 1.13). Об'єктом даної господарської операції, що підпадає під критерії «контрольованої операції», є шрот ріпаковий. У даному випадку доцільним є застосування методу «витрати плюс» для перевірки дотримання принципу «витягнутої руки». Управлінська модель визначення трансфертної ціни з урахуванням її перевірки за методом «витрати плюс» відповідності принципу «витягнутої руки», відображена на рис. 2.11.

Визначення трансфертної ціни в межах операції, що підпадає під критерії "контрольованої" з урахуванням її відповідності принципу "витягнутої руки"

1

Метод, що застосовується для оцінки відповідності принципу "витягнутої руки":

«витрати плюс»

2

Об'єкт операції

шрот ріпаковий

3

Обсяг операції, тон

3 000

4

База порівняння (обрати необхідне)

☒ зіставні операції третьої сторони (резидента)
☐ зіставні операції третьої сторони (нерезидента)

Розрахунок діапазону трансфертної ціни на об'єкт операції

Виявлено контрагентів, що мають операції, здійснювані в аналогічних умовах: 1

		Умови зіставної операції	Встановлена трансфертна ціна
		компанія А	компанія
Повна собівартість	\$/т	205	220
Надбавка	%	15%	18%
Ціна продажу	\$/т	236	260

Увага! Трансфертна ціна не відповідає принципу "витягнутої руки"
Ціна потребує коригування до значення \$/т 253

Моделювання прибутку від здійснюваної операції залежно від зміни трансфертної ціни

EBITDA операції	до коригування	40 \$/т	▶	118 800 \$
до розподілу холд. витрат	після коригування	33 \$/т	▶	99 000 \$
				-19 800

Рис. 2.11. Управлінська модель визначення трансфертної ціни за методом «витрати плюс»

Джерело: розроблено автором.

Особливості програмування та логіка функціонування управлінської моделі описані в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Програмування управлінської моделі визначення трансфертної ціни за методом «витрати плюс»

№ з/п	Реквізит моделі	Умовне позначення	Джерело / розрахунок
1	Метод, що застосовується	#method	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Методи ТЦ»
2	Об'єкт операції	#object	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Готова продукція»
3	Обсяг операції	#volume	ручне введення менеджером (за інформацією комерційного департаменту)
4	База порівняння	#exchange	функціональний модуль ІСУОТЦ «Бенчмаркінг» / база даних «Резиденти»
5	Розрахунок трансфертної ціни	#calculation	для бази порівняння: $\#sale_price0 = \#cost0 \times (1 + \#prem\%0)$ для компанії: $\#sale_price1 = \#cost1 \times (1 + \#prem\%0)$
6	EBITDA операції	#ebitda_op	$(\#sale_price1 - \#cost1) \times \#volume$

Джерело: розроблено автором.

Особливістю управлінської моделі визначення трансфертної ціни за методом «витрати плюс» є зіставлення операції третьої сторони, за результатом якого дана модель може повідомити користувача про необхідність коригування трансфертної ціни. При цьому, моделюючи прибуток від операції трансфертного ціноутворення, менеджер має можливість визначити суму потенційних втрат прибутку через коригування трансфертної ціни. Дана модель є більш придатною для використання як на етапі планування, так і на етапі пост-контролю.

Господарська операція 4 (див. с. 67-68 дисертації, рис. 1.14). Об'єктами даної господарської операції, що підпадає під критерії «контрольованої», є гранульований жом та меляса. У даному випадку, через складність чи неможливість застосування традиційних методів, доцільним є застосування методу чистого прибутку для перевірки дотримання принципу «витягнутої руки». Управлінська модель визначення трансфертної ціни з урахуванням її перевірки за методом чистого прибутку відображена на рис. 2.12.



Визначення трансфертної ціни в межах операції, що підпадає під критерії "контрольованої" з урахуванням її відповідності принципу "витягнутої руки"

1	Метод, що застосовується для оцінки відповідності принципу "витягнутої руки":	чистого прибутку
2	Об'єкт операції	гранульований жом меляса
3	Обсяг операції, тон	12 000 5 000
4	База порівняння (обрати необхідне)	☒ операції третьої сторони (резидента) ☐ операції третьої сторони (нерезидента)

Розрахунок діапазону трансфертної ціни на об'єкт операції

Виявлено контрагентів, що мають операції, здійснювані в аналогічних умовах:

1

		Порівняна операція третьох сторін		Операція компанії	
		гранжом	меляса	гранжом	меляса
Виробнича собівартість	\$/т	91	48	72	44
Ціна реалізації	\$/т	195	150	150	142
Витрати на збут, розподілені холдингові та інші витрати на одиницю продукції	\$/т	7	4	8	3
Обсяг реалізації	т	8 000	3 000	12 000	5 000
Дохід (виручка) від реалізації	тис. \$	1 560	450	1 800	710
Собівартість реалізації	тис. \$	728	144	864	220
Витрати на збут, розподілені холдингові та інші витрати	тис. \$	56	12	96	15
Прибуток від операційної діяльності до оподаткування	тис. \$	776	294	840	475
Рентабельність операційної діяльності до оподаткування	%	50%	65%	47%	67%

Увага! Трансфертна ціна не відповідає принципу "витягнутої руки"
Ціна потребує коригування до значення \$/т **136**

Моделювання прибутку від здійснюваної операції залежно від зміни трансфертної ціни

EBITDA операції
(за сценаріями цін)

до коригування	►	1 315	тис. \$
після коригування	►	1 393	тис. \$

з урахуванням підвищення ціни на гранжом (+) 110 тис. \$
з урахуванням зниження ціни на мелясу (-) -32 тис. \$

Рис. 2.12. Управлінська модель визначення трансфертної ціни за методом чистого прибутку

Джерело: розроблено автором.

Особливості програмування та логіка функціонування управлінської моделі описані в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Програмування управлінської моделі визначення трансфертної ціни за методом чистого прибутку

№ з/п	Реквізит моделі	Умовне позначення	Джерело / розрахунок
1	Метод, що застосовується	#method	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Методи трансфертного ціноутворення»
2	Об'єкт операції	#object	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Готова продукція»
3	Обсяг операції	#volume	ручне введення менеджером (за інформацією комерційного департаменту)
4	База порівняння	#exchange	функціональний модуль ІСУОТЦ «Бенчмаркінг» / база даних «Резиденти»
5	Розрахунок трансфертної ціни	#calculation	для бази порівняння: $\#profitability0 = (\#sale_price0 - \#cost0 - \#other_cost0) / \#sale_price0$ для компанії: $\#sale_price1 = (\#cost1 - \#other_cost1) / (1 - \#profitability0)$
6	EBITDA операції	#ebitda_op	$(\#sale_price1 - \#cost1 - \#other_cost1) \times \#volume$

Джерело: розроблено автором.

Дана управлінська модель логікою свого функціонування схожа на дві попередні, однак вона потребує більш детального інформаційного забезпечення для її реалізації. Ефективність моделі визначення трансфертної ціни за методом чистого прибутку полягає у можливості коригування ціни (у разі її невідповідності принципу «витягнутої руки»), а також, одночасно підвищення трансфертної ціни (у випадку наявності резерву). При цьому, результат моделювання прибутку від операції трансфертного ціноутворення повідомлятиме користувача моделі про планову величину прибутку, скориговану планову величину прибутку з деталізацією щодо зміни трансфертної ціни на той чи інший об'єкт.

Господарська операція 5 (див. с. 69-70 дисертації, рис. 1.15). Об'єктами даної господарської операції, що підпадає під критерії «контрольованої», є сухий жом та мелясна барда, як сировина для біоетанольного виробництва, прибуток від

якого розподіляється між бізнес-одинацями. У даному випадку доцільним є застосування методу розподіленого прибутку для перевірки дотримання принципу «витягнутої руки». Управлінська модель визначення трансфертної ціни з урахуванням її перевірки за методом розподіленого прибутку відображена на рис. 2.13.

Визначення трансфертної ціни в межах операції, що підпадає під критерії "контрольованої" з урахуванням її відповідності принципу "витягнутої руки"

1

Метод, що застосовується для оцінки відповідності принципу "витягнутої руки":

розподіленого прибутку

2

Об'єкт операції

біогаз

3

Прибуток від реалізації
у тому числі розподіл між бізнес-одинацями

16 354

30%70%

4

База порівняння
(обрати необхідне)

☒ операції третіх непов'язаних сторін (резиденти)
☐ операції третіх непов'язаних сторін (нерезиденти)

Розрахунок діапазону трансфертної ціни на об'єкт операції

Виявлено пар контрагентів, що мають операції, здійснювані в аналогічних умовах: 1

		Операція третіх (непов'язаних) сторін		Операція між компаніями	
		Компанія А	Компанія В	1-ша	2-га
Прибуток від реалізації	тис. \$	5 241	10 826	4 906	11 448
% розподілу	%	33%	67%	30%	70%

Увага! Розподіл прибутку від операції не відповідає принципу "витягнутої руки"

Модельовання прибутку від здійснюваної операції

ЕВІТДА операції (за справедливим розподілом)	1-ша компанія	▶	5 327	тис. \$
	2-га компанія	▶	11 027	тис. \$

Рис. 2.13. Управлінська модель визначення трансфертної ціни за методом розподіленого прибутку

Джерело: розроблено автором.

Особливості програмування та логіка функціонування управлінської моделі описані в табл. 2.8.

**Програмування управлінської моделі визначення трансфертної ціни за
методом розподіленого прибутку**

№ з/п	Реквізит моделі	Умове позначення	Джерело / розрахунок
1	Метод, що застосовується	#method	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Методи трансфертного ціноутворення»
2	Об'єкт операції	#object	функціональний модуль ІСУОТЦ «Законодавство» / довідник «Готова продукція»
3	Прибуток від реалізації	#profit	ручне введення менеджером (за інформацією комерційного департаменту)
4	База порівняння	#exchange	функціональний модуль ІСУОТЦ «Бенчмаркінг» / база даних «Резиденти»
5	Розрахунок EBITDA операції	#ebitda_op	для бази порівняння: $\#d01(\text{profit}0) = \#profit01 / (\#profit01 + \#profit02)$; $\#d02(\text{profit}0) = \#profit02 / (\#profit01 + \#profit02)$ для компанії: $\#profit11 = \#profit1 \times \#d01(\text{profit}0)$; $\#profit12 = \#profit1 \times \#d02(\text{profit}0)$

Джерело: розроблено автором.

Найбільш простою і зрозумілою для розробки є управлінська модель визначення трансфертної ціни за методом розподіленого прибутку. Однак, основна вимога до її належного функціонування – це наявність бази даних для порівняння з операціями третіх непов'язаних сторін. У випадку застосування невідповідного розподілу прибутку від операції трансфертного ціноутворення дана модель також повідомлятиме про невідповідність операції принципу «витягнутої руки». Результати моделювання прибутку (у розрізі бізнес-одиниць) відображатимуть і враховуватимуть коректний відсоток розподілу прибутку відповідно до порівнюваної операції за аналогічних умов.

Отже, розроблені автоматизовані управлінські моделі визначення трансфертних цін стануть корисним інструментом для менеджера і керівництва компанії при прийнятті рішень щодо рівня трансфертної ціни на той чи інший об'єкт операції. У свою чергу, дані моделі можливо використати як аналітичне забезпечення при формуванні управлінської та іншої звітності з трансфертного ціноутворення.

Таким чином, система управлінського обліку як інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень внутрішніми зацікавленими сторонами, володіє дуальною функцією інструмента інформаційної підтримки прийняття рішень та пост-контролю прийнятих рішень. Процес управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів ґрунтується на моделі управлінського обліку, основними керівними елементами якої виступатимуть збалансована система ключових показників ефективності діяльності компанії та її бізнес-одиниць, ланцюжок створення вартості, CVP-аналіз та розрахунок діапазону трансфертних цін, що відповідають принципу «витягнутої руки». Поєднання всіх зазначених елементів в єдину інтегровану модель управлінського обліку є потужним прикладним рішенням в менеджменті операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів. У свою чергу, інформаційну цінність як для системи управлінського обліку, так і для системи контролю і звітності, становитиме прикладне рішення розробки управлінських моделей визначення трансфертних цін на об'єкти контрольованих операцій засобами інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення за різними методами. Останнє є важливим елементом моделі управлінського обліку для досягнення ключових показників ефективності та дотримання засад податкового комплаєнсу. Розробку прикладних рішень – загальної моделі управлінського обліку та управлінських моделей визначення трансфертних цін – можливо реалізувати в середовищі інформаційної управлінської системи компанії.

2.3. Таксономія та інструменти цифровізації звітності із трансфертного ціноутворення

Прийняття рішень в процесі управління та пост-контролю операцій трансфертного ціноутворення потребує розробки та належного функціонування

системи звітності (документації) із трансфертного ціноутворення, яка б виступала інформаційно-звітним забезпеченням, підтримкою та обґрунтуванням відповідності податковому законодавству даної операції і уникненню ризику перевірок трансфертного ціноутворення.

У свою чергу, першопричиною необхідності податкового характеру функціонування системи звітності з трансфертного ціноутворення стали механізми ухилення від оподаткування, які і поклали початок розробці документації з трансфертного ціноутворення та наміру ОЕСР забезпечити більшу прозорість світового ринку. Дія 13 Плану дій щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку (план дій BEPS) вимагає розробки «правил складання звітності щодо трансфертного ціноутворення для підвищення прозорості податкового адміністрування, враховуючи витрати бізнесу на дотримання законодавства» [1, 26, 39]. Правила, які будуть розроблені, включатимуть вимогу, щоб транснаціональні компанії надавали всім відповідним урядам необхідну інформацію про їхній розподіл доходу, економічної діяльності та податків, сплачених між країнами, відповідно до загального шаблону. За цих обставин від урядів вимагалось визначити, де саме відбувається економічна діяльність і створюється вартість, щоб забезпечити належне і справедливе оподаткування прибутку. Відповідно, у 2015 році ОЕСР випустила «Дія 13: фінальний звіт за 2015 рік про документацію з трансфертного ціноутворення та звітність за країнами» [1, 26, 39] як інструкцію щодо звітності трансфертного ціноутворення для платника податків.

Теоретичні та практичні аспекти складання звітності (документації) з трансфертного ціноутворення, дослідження її структури та складу відображені в працях [98, 112, 179, 193, 195] вітчизняних науковців. Спільним у згаданих працях є орієнтація на 5 розділ Настанов ОЕСР із трансфертного ціноутворення, в якому наведено загальні рекомендації щодо документації з трансфертного ціноутворення як для податкових служб, так і для платників податків, щоб мінімізувати конфлікти та адміністративні витрати на дотримання вимог. З цієї причини Розділ V надає вказівки для податкових органів під час розробки правил

складання і подання документації трансфертного ціноутворення, яка буде отримана від платників податків під час податкової перевірки. З іншого боку, у Розділі V також містяться вказівки для платників податків щодо підготовки необхідних документів, які підтверджують, що вони діють згідно з принципом «втягнутої руки» в своїх операціях, які здійснюються з їх пов'язаними сторонами. За допомогою цього метою ОЕСР є створення рівня співпраці між податковими органами та платниками податків на основі довірливих відносин [27]. Настанови ОЕСР роз'яснюють, що розділ 5 містить мінімальні вимоги дотримання законодавства та не містить вичерпного переліку інформації, яку податкові органи можуть вимагати від компаній. Слід зазначити, що документи та інформація, які необхідно надати, можуть залежати від кожного конкретного окремого випадку. Отже, неможливо визначити загальний перелік документації, яка задовольнить інформаційні запити для всіх випадків і може бути надана податковим органам у разі податкової перевірки. Тим не менш, Настанови ОЕСР визнають, що існують певні спільні риси у випадках трансфертного ціноутворення. Тобто, розділ 5 має на меті дати загальні вказівки як для податкових органів, так і для платників податків. У Розділі 5 ОЕСР дотримується «принципу обережного ведення бізнесу». Відповідно до цього принципу, право податкових органів вимагати певну інформацію щодо документації з трансфертного ціноутворення має бути збалансовано з витратами платників податків на дотримання законодавства шляхом надання такої документації [27]. Таким чином, ОЕСР наполягає на тому, що вимоги до документації повинні бути збалансовані витратами та адміністративним тягарем, який накладають податкові органи.

У Настановах ОЕСР підкреслюється, що платник податків повинен визначати трансфертні ціни відповідно до принципу «втягнутої руки» на основі інформації, «доступної» на момент визначення трансфертної ціни. Однак Настанови ОЕСР не наводять жодного визначення того, що означає «доступної», натомість вони наводять практичні приклади для пояснення таких вимог. Зазначається, що для платника податків було б доцільно, якщо б компанія

намагалася визначити, чи доступні порівняльні дані з неконтрольованих операцій. Проте в Настановах ОЕСР підкреслюється, що документи, які недоступні на момент встановлення трансфертного ціноутворення, не можуть вимагатися від платника податків. Крім того, платники податків не повинні бути зобов'язані надавати документи, якими вони не володіють. Наприклад, якщо платник податків є лише міноритарним акціонером своєї бізнес-одиниці, документ, який запитується, має бути у платника податків або, принаймні, має бути наданий його бізнес-одиницею. Процес зберігання документації залишено на рішення платників податків у Настановах ОЕСР. Крім того, Настанови ОЕСР передбачають, що незалежно від того, якій мові віддає перевагу платник податків, документи повинні бути перекладені на обґрунтований запит податкових органів. Однак оперативне значення «обґрунтованого запиту» не пояснюється Настановами ОЕСР, і тлумачення залишається за податковими органами. ОЕСР зосереджує свою увагу і на своєчасному поданні документів на вимогу податкових органів. Також, ОЕСР пропонує, щоб не існувало обов'язкових одночасних документів на момент визначення трансфертної ціни або подання податкової декларації. ОЕСР вважає, що вимога формування всіх документів на етапі здійснення всіх операцій між пов'язаними сторонами буде обтяжливим процесом та може негативно вплинути на міжнародну торгівлю і іноземні інвестиції. Що стосується зберігання документів, ОЕСР пропонує зберігати документи про трансфертне ціноутворення відповідно до вимог національного законодавства щодо зберігання інших подібних документів. Крім того, ОЕСР стверджує, що навіть якщо такі документи зберігаються платником податків після спливу терміну зберігання, ці документи не повинні бути предметом запиту з боку податкових органів. У рамках цих загальних Настанов ОЕСР визначає, які документи є корисними для визначення трансфертних цін. Перш за все, слід включити інформацію щодо операцій, здійснених між пов'язаними сторонами, таку як «характер і умови операції, економічні умови та майно, залучене до операцій, як продукція або послуга, що є предметом контрольованої операції, рухається між пов'язаними сторонами та зміни умов торгівлі або переговорів щодо існуючих домовленостей» [27]. ОЕСР

заявляє, що інформація щодо пов'язаних сторін, залучених до операції, також може бути корисною. Ця інформація складається з таких напрямів: опис бізнесу, структура організації, зв'язки всередині групи компаній, обсяг продажів і операційні результати за останні кілька років, що передували операції, рівень операцій платника податку з пов'язаними сторонами-нерезидентами, наприклад сума продажу запасів, надання послуг, оренда матеріальних активів, використання та передача нематеріального майна, а також проценти за позиками.

Слід зазначити, що це єдиний перелік, згаданий в Настановах ОЕСР для документації щодо трансфертних цін. ОЕСР також рекомендує, щоб платник податків надавав інформацію про бізнес-стратегії та особливі обставини, наприклад деталі взаємозаліку, стратегії управління. Крім того, Настанови ОЕСР рекомендують платникам податків надавати інформацію про виконувані функції, прийнятий ризик, фінансову інформацію, інформацію, якою володіє пов'язана сторона-нерезидент, а також документи, які демонструють договірний процес.

Як вже було зазначено, основне призначення документації з трансфертного ціноутворення відповідно до Настанов ОЕСР полягає у доведенні обґрунтованості вибору ціни в межах операції трансфертного ціноутворення та її відповідності принципу «витягнутої руки».

Тягар доведення є важливим елементом як для податкової служби, так і для платників податків щодо зобов'язань і документації з трансфертного ціноутворення. Кожна юрисдикція може мати свої власні правила щодо доведення, і тому це може відповідним чином вплинути на зобов'язання документації у відповідній юрисдикції. У більшості юрисдикцій податкова служба несе тягар доведення. Це означає, що податкові органи мають на меті доведення, що трансфертне ціноутворення платника податків не відповідає принципу «витягнутої руки». Іншими словами, платнику податку не потрібно підтверджувати правильність поданих до податкової служби документів щодо їх визначення трансфертних цін. Однак, незважаючи на те, що Настанови ОЕСР стверджують, що тягар доведення покладається на податкову службу, платник податків повинен підтвердити правильність документації, якщо є очевидні ознаки

того, що трансфертне ціноутворення суперечить принципу «витягнутої руки». Крім того, якщо платник податків не надає належної документації, тягар доведення може бути перекладено з податкової служби на платника податків. У будь-якому випадку, Керівні принципи ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення стверджують, що податкові органи та платники податків повинні діяти добросовісно, доводячи, що визначення трансфертної ціни відповідає принципу «витягнутої руки».

Останнє свідчить, що Настанови ОЕСР сприяють побудові довірливих відносин між податковою службою та платниками податків у сфері трансфертного ціноутворення. Але, як свідчить практика, зокрема і судова, здебільшого Настанови використовуються все-таки податковими органами в системі розробки обов'язкової документації із трансфертного ціноутворення, що в Україні представлена трирівневою моделлю. На нашу думку, питання звітності із трансфертного ціноутворення не повинно обмежуватися обов'язковою регламентованою документацією для подання до податкових органів. Вбачаємо систему звітності (документації) із трансфертного ціноутворення формувати в компанії у наступному складі (рис. 2.14).



Рис. 2.14. Система звітності (документації) із трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Як вже було зазначено раніше, складання документації (звітності) із трансфертного ціноутворення в компанії можливо автоматизувати в середовищі інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення в межах модулів «Управлінські звіти» та «Документація».

Функціонування модулів «Управлінські звіти» та «Документація» в структурі інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення базується на концепції єдиної цифрової платформи. Інтеграція в єдину обліково-аналітичну та звітну інформаційну систему управління поточної управлінської та підсумкової звітної складової трансфертного ціноутворення несе ряд додаткових переваг:

- оптимізація бізнес-процесів у сфері трансфертного ціноутворення шляхом оцифрування первинної та управлінської звітності для здійснення встановлення, визначення, контролю і коригування трансфертних цін протягом року (до моменту складання і подання річної документації);
- використання великої кількості даних та автоматизований відбір якісної і релевантної інформації, необхідної для формування звітності (документації) із трансфертного ціноутворення;
- адаптація системи звітності (документації) із трансфертного ціноутворення відповідно до галузі, обсягів операції, політики трансфертного ціноутворення тощо.

В основі концепції цифровізації звітності (документації) із трансфертного ціноутворення лежить принцип інтеграції та єдності моделі даних інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення.

Конкретизуємо та деталізуємо техніку і технологію автоматизації документації (звітності) із трансфертного ціноутворення у цифровому середовищі інформаційної системи компанії.

Група 1. Первинна документація із трансфертного ціноутворення.

Первинна документація із трансфертного ціноутворення включає в себе документи (звіти) загального характеру регламентації операцій трансфертного ціноутворення. До їх складу можна віднести, наприклад, журнал реєстрації

операцій трансфертного ціноутворення (див. рис. 2.2), реєстр та аналітику договорів про попереднє ціноутворення, протоколи визнання операції контрольованою та протоколи обґрунтування трансфертної ціни, повідомлення щодо здійснення контрольованої операції з сировиною тощо.

Враховуючи, що зазначені документи носять характер загальної регламентації, їх заповнення або автоматичне формування відбувається при створенні такого документу працівником або менеджером із трансфертного ціноутворення. Автоматизація даної звітності передбачатиме розробку технічного завдання для ІТ-служби холдингу із створення у відповідних модулях корпоративної або інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення шаблонів відповідних документів (звітів) із вбудованою функцією аналітики (за напрямками). Склад, аналітичні можливості та підхід до оцифрування первинної документації (звітності) з трансфертного ціноутворення відображені у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Склад, аналітичні можливості та підхід до оцифрування первинної документації (звітності) з трансфертного ціноутворення

№ з/п	Документ (звіт)	Підхід до оцифрування	Аналітичні можливості
1	2	3	4
1	Протоколи визнання операції контрольованою	створення користувацької форми із автоматичним імпортом параметрів операції, на основі яких визначається чи є операція контрольованою	аналіз здійснених перевірок операцій на предмет їх контрольованості
2	Протоколи обґрунтування трансфертної ціни	розробка шаблону протоколу обґрунтування трансфертної ціни із вказанням основних показників; додатком до протоколу виступатиме управлінська модель визначення трансфертної ціни	аналіз операцій у розрізі методів, інформаційного забезпечення
3	Журнал реєстрації операцій трансфертного ціноутворення	створення користувацького шаблону реєстру операцій трансфертного ціноутворення з можливістю підкріплення договорів, протоколів визнання операції контрольованою та обґрунтування трансфертної ціни	аналіз операцій трансфертного ціноутворення у розрізі контрагентів, продукції, періоду, параметрів операції
4	Реєстр та аналітика договорів про попереднє ціноутворення	створення окремого реєстру договорів у структурі юридичного блоку інформаційної системи, їх структурування та аналітика	аналіз операцій у розрізі контрагентів, видів продукції

1	2	3	4
5	Повідомлення щодо здійснення контрольованої операції з сировиною	розробка автоматизованої форми заповнення необхідною інформацією повідомлення про здійснення контрольованої операції з сировиною з подальшим поданням до податкових органів	аналіз повідомлень у розрізі періодів, видів сировинної продукції

Джерело: розроблено автором.

Зауважимо, що в цілому первинна документація (звітність) із трансфертного ціноутворення складається за сталими шаблонами, які або затверджуються на рівні внутрішньої корпоративної звітності, або на рівні податкових органів (як, наприклад, повідомлення щодо здійснення контрольованої операції з сировиною або сировинними матеріалами). Власне сама технологія автоматизації і оцифрування такої звітності не є складною і може бути впроваджена без застосування складних інформаційно-технічних схем і технічних завдань.

Зупинимось детальніше на 2-ій та 3-ій групі звітності (документації) з трансфертного ціноутворення.

Група 2. Управлінська звітність (документація) із трансфертного ціноутворення

Управлінська звітність (документація) із трансфертного ціноутворення може бути представлена низкою звітів, що міститимуть показники, динаміка і стан яких становлять інформаційну потребу менеджменту компанії. На нашу думку, окреме місце в даній групі звітності повинно бути віднесене саме Управлінському звіту щодо відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення компанії принципу «витягнутої руки». Призначення цього звіту полягає у документальному підтвердженні (у цілях оподаткування) відповідності контрольованих умов операцій компанії податковому законодавству у сфері.

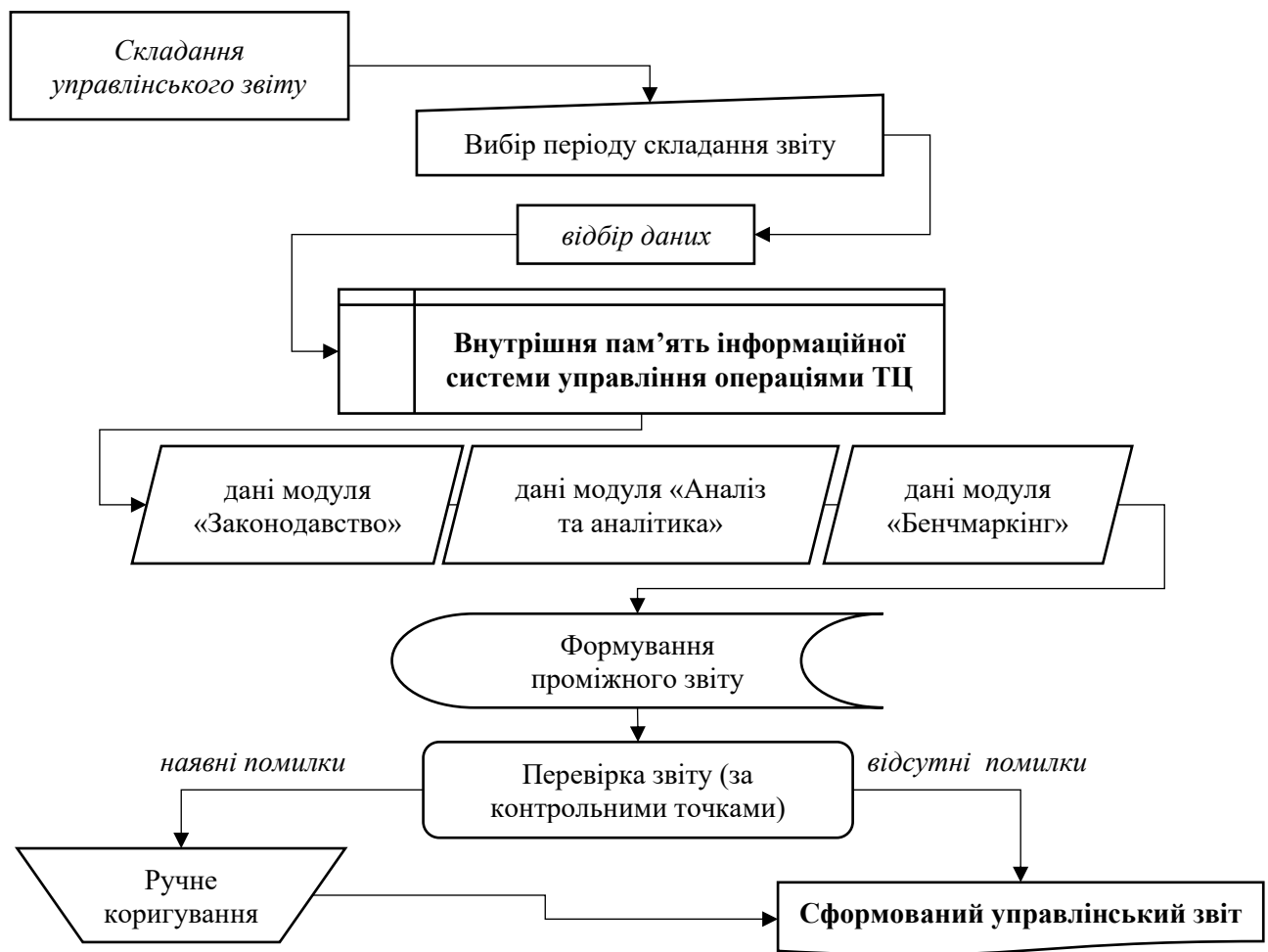
Структура та склад Управлінського звіту щодо відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення компанії принципу «витягнутої руки» відображені у табл. 2.10.

Структура документу «Управлінський звіт щодо відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення принципу «витягнутої руки»

№ з/п	Розділ документу	Зміст розділу
1	Мета складання документу	загальна мета, призначення та користувачі сформованого управлінського звіту
2	Інформаційне забезпечення	нормативно-правова база, внутрішні документи, управлінські звіти, офіційні джерела інформації
3	Загальні засади політики трансфертного ціноутворення	основні положення Політики трансфертного ціноутворення, прийняті в компанії
4	Опис компанії та характеристика її діяльності	статутні показники, організаційна структура, органи управління, фінансова звітність, аудиторська звітність, напрями діяльності, обсяги операцій (зокрема зовнішньоекономічних) тощо
5	Перелік операцій трансфертного ціноутворення	опис операцій, їх мети, участі у ланцюжку створення доданої вартості, контрагенти операцій; обґрунтування визнання операції контрольованою
6	Функціональний аналіз операцій трансфертного ціноутворення	здійснення аналізу функцій, активів та ризиків контрольованої операції відповідно до методики FAR-аналізу в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення
7	Економічний аналіз операцій трансфертного ціноутворення	відбір зіставних операцій за аналогічних умов, їх аналіз, визначення діапазону і медіани цін, рентабельності операцій, визначення показників рентабельності за умовами згідно з ПКУ
8	Обґрунтування застосованих методів трансфертного ціноутворення	інформаційне та аналітичне обґрунтування застосування тих чи інших методів трансфертного ціноутворення в контрольованих операціях
9	Висновок щодо відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення принципу «витягнутої руки»	загальний висновок з окремими важливими тезами-обґрунтуванням відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення принципу «витягнутої руки»

Джерело: розроблено автором.

Можливість створення автоматизованого документу «Управлінський звіт щодо відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення принципу «витягнутої руки» передбачена в модулі «Управлінські звіти» інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення. Враховуючи, що середовище інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення вже містить всю необхідну інформацію для побудови та автоматичного заповнення такого виду звіту вважаємо за доцільне відобразити логічну схему формування такого звіту (рис. 2.15).



Примітка: основні символи графічного відображення операцій автоматизації процесу – див. Додаток Л.

Рис. 2.15. Схема автоматизації складання документу «Управлінський звіт щодо відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення принципу «витягнутої руки» в середовищі ІСУОТЦ

Джерело: розроблено автором.

Постановка і розробка технічного завдання з автоматизації управлінського звіту щодо відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення принципу «витягнутої руки» потребує залученості фахівців, які безпосередньо формують або беруть участь у формуванні інформаційного забезпечення системи трансфертного ціноутворення.

Зміст технічного завдання з автоматизації управлінського звіту повинен містити такі обов'язкові елементи:

1. шаблонний текст за розділами управлінського звіту; форми таблиць, рисунків та графіків, їх легенда та візуалізація;

2. реквізити автоматичного заповнення текстовою, цифровою, розрахунковою та іншими видами інформації / даними;
3. джерела реквізитів у інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення;
4. алгоритми розрахунків, представлення інформації, її обробки та агрегації;
5. параметри умовного форматування звіту.

Зауважимо, що процес автоматизації управлінської звітності із трансфертного ціноутворення може бути тривалим, враховуючи час на тестування замовниками (наприклад, менеджером із трансфертного ціноутворення) та врахування усіх необхідних аспектів і показників, що забезпечать доведення відповідності умов операцій трансфертного ціноутворення принципу «витягнутої руки». Окрім постановки технічного завдання, варто розробити матриці відповідальності за процес автоматизації звітності, в яких ролі та функції в даному процесі будуть чітко розподілені та визначені.

Найбільш трудомістким за часом розробки і впровадження автоматизованої форми звітності є процес оцифрування трирівневої документації із трансфертного ціноутворення.

Група 3. Регламентована звітність (документація) із трансфертного ціноутворення

Оцифрування процесу складання регламентованої трирівневої документації із трансфертного ціноутворення має на меті автоматизацію всіх аспектів документації з трансфертного ціноутворення – від трансакційних даних і функціонального аналізу до порівняльного аналізу, роблячи її комплексною, інтуїтивно зрозумілою та масштабованою.

Податкова служба також рухається у напрямку цифровізації і має доступ до широкого кола доступної інформації про платників податків. Це пов'язано з посиленням вимог до звітності, автоматичного обміну інформацією та подання трирівневої документації, запровадженої країнами на основі рекомендацій ОЕСР щодо BEPS. Переваги цифровізації дозволятимуть податковим службам

здійснювати перевірки на основі поданої документації. Поруч із цим, дедалі більше податкова служба зосереджуватиметься на тому, як і чому політика трансфертного ціноутворення розробляється певним чином, а не лише за результатами досвіду зі здійснення операцій трансфертного ціноутворення. Іншими словами, компанія та її бізнес-одиниці повинні мати узгодженість у своєму підході щодо звітування та складання документації. Під тиском інтенсивних аудитів операцій трансфертного ціноутворення питання доступності та узгодженості даних в документації стає все більш важливим. Оцифрування документації з трансфертного ціноутворення на рівні компанії забезпечить її готовність до аудиторських перевірок. Це уніфікований інструмент для збору даних, категоризації, аналізу, перевірки, звітності та документації в межах компанії та її бізнес-одиниць. Окрім фінансових показників, автоматизація документації також дозволяє компаніям документувати та порівнювати дані аудиту операцій трансфертного ціноутворення. Операції між компаніями, такі як внутрішньогрупові послуги, роялті тощо, вимагають від компаній проведення аналізу потреби та вигоди і надання підтверджуючих документів, які стосуються цих операцій.

Основними формами регламентованої звітності із трансфертного ціноутворення є Звіт про контрольовані операції, Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (форми звітності відображені у *Додатку М* дисертаційного дослідження). Власне останній документ є підґрунтям до формування трирівневої документації із трансфертного ціноутворення, яка у свою чергу складається з трьох основних документів:

- глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Master File), яка подається платником податку-учасником міжнародної групи компаній із рівнем сукупного доходу 50 млн. євро на рік у випадку запиту податкової служби із вимогою щодо надання такого виду звіту відповідно до пп. 39.4.7 Податкового кодексу України [149];

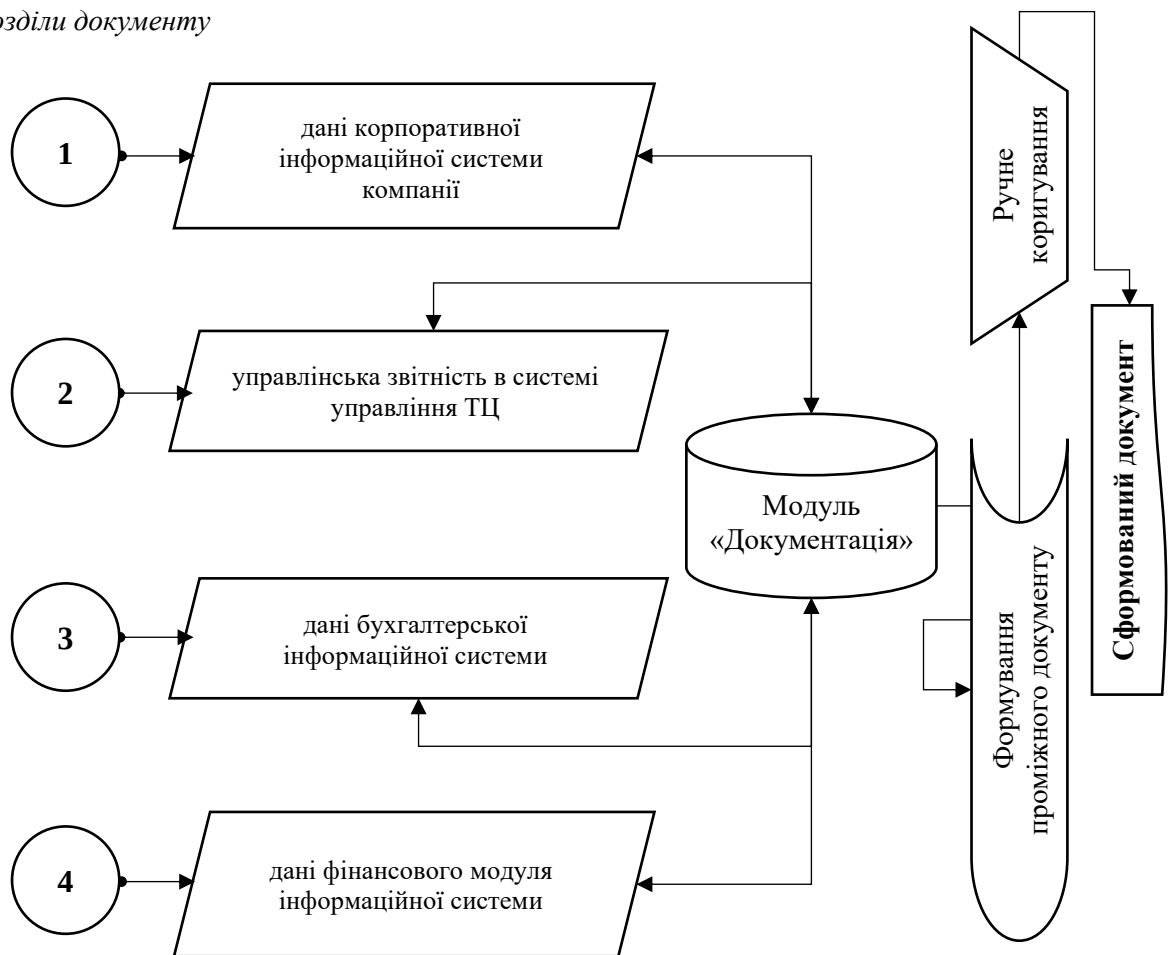
- документація з трансфертного ціноутворення (Local File), яка міститиме інформацію, визначену пп. 39.4.6 Податкового кодексу України [149];

– звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report), який подається платником податку у випадку, якщо сукупний дохід групи компаній, учасником якої він є, перевищує 750 млн. євро на рік, відповідно до пп. 39-4.10-39.4.14 Податкового кодексу України [149].

Всі зазначені форми трирівневої звітності (документації) подаються до податкової служби виключно в електронній формі. Склад такої документації систематизовано у *Додатку Н* дисертаційного дослідження.

Схема оцифрування глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Master File) відображена на рис. 2.16.

Розділи документу



Позначення розділів звіту: 1 – організаційна структура, форми та структура власності; 2 – загальний опис діяльності міжнародної групи компаній; 3 – нематеріальні активи, які використовуються групою компаній; 4 – фінансова діяльність міжнародної групи компаній.

Примітка: основні символи графічного відображення операцій автоматизації процесу – див. *Додаток Л*.

Рис. 2.16. Схема оцифрування глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Master File) в середовищі ІСУОТЦ

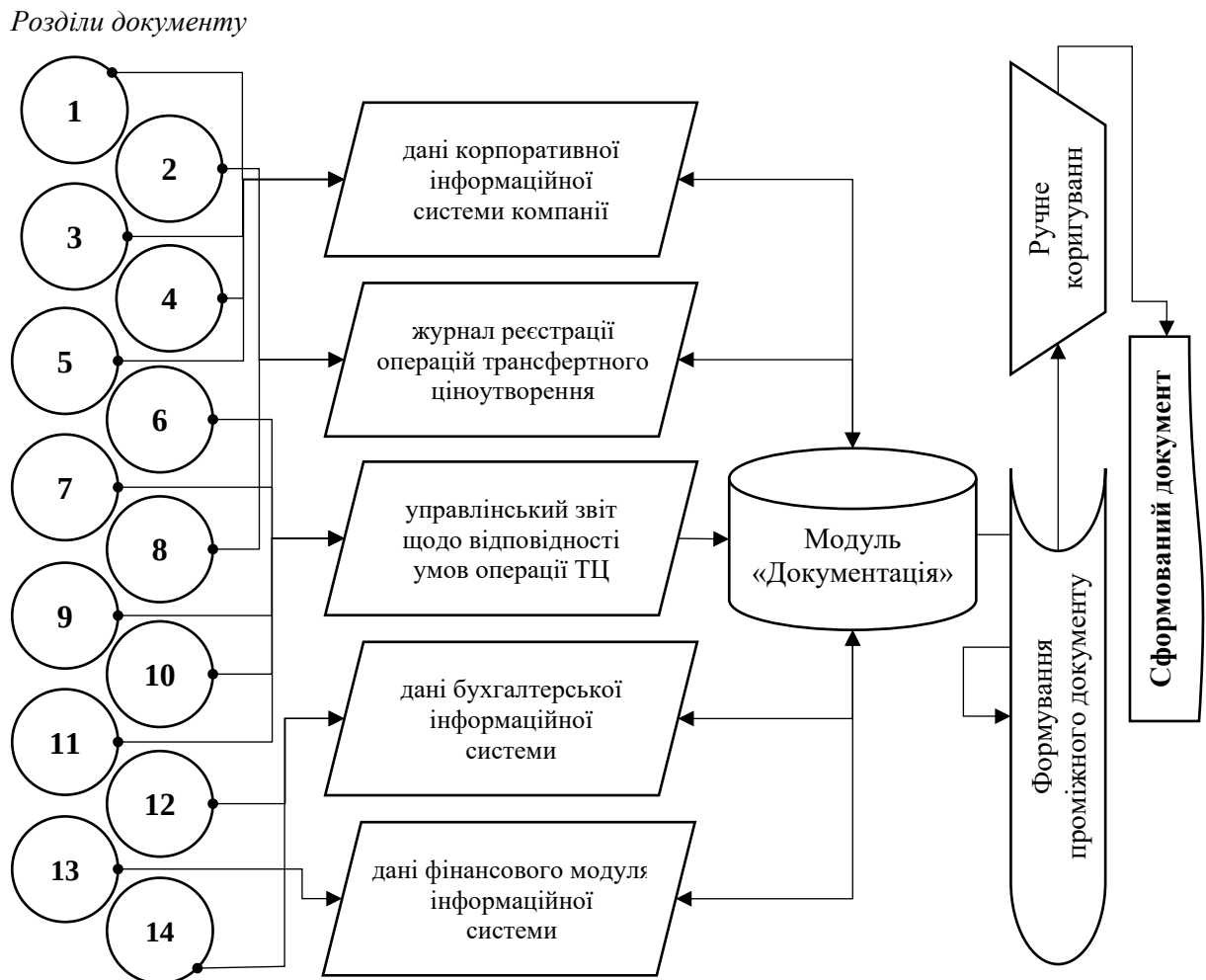
Джерело: розроблено автором.

Master File з трансфертного ціноутворення є важливою частиною доведення відповідності податковому законодавству. Він зосереджується на описі контексту, у якому відбуваються внутрішньогрупові операції. Основний файл трансфертного ціноутворення готується на рівні групи, тоді як локальні файли готуються на рівні компанії або країни. Master File має відповідати локальним файлам. Розгляд Local File завжди здійснюється разом із Master File. Master File надає загальний огляд глобальної бізнес-структури та діяльності транснаціональної компанії. Він також пояснює політику групи щодо трансфертного ціноутворення. Master File з трансфертного ціноутворення є частиною юридичних вимог до документації з трансфертного ціноутворення в більшості країн. Тому для дотримання всіх вимог і вказівок необхідно мати такий документ. Master File має бути узгоджений з усіма локальними файлами. У деяких країнах Master File потрібно подавати мовою країни.

Логіка оцифрування глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Master File) полягає у розробці в середовищі інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення (в модулі «Документація») шаблону даної документації, що формуватиметься автоматично на основі інтеграції баз даних корпоративної інформаційної системи (а саме її модулів – загального, бухгалтерського та фінансового) і системи управлінського звітування з трансфертного ціноутворення в єдину базу даних модуля «Документація». Зазначене дозволить формувати документацію в режимі реального часу і відображати суттєві показники, які можуть визначати політику і стратегію трансфертного ціноутворення в компанії.

Local File є важливою частиною регламентованої документації з трансфертного ціноутворення. Такий документ є лише частиною вимог до документації щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній. Local File з трансфертного ціноутворення готуються на рівні компанії або країни, тоді як головний файл готується на рівні групи. Local File підтримує Master File і, як правило, відноситься до певної бізнес-одиниці в певній країні. Він надає більш детальний огляд операцій із пов'язаними сторонами, які укладає ця

конкретна бізнес-одиниця. Схема оцифрування документації з трансфертного ціноутворення (Local File) відображена на рис. 2.17.



Позначення розділів звіту: 1 – дані про особу (осіб), яка є стороною контрольованої операції, та про пов’язаних осіб платника податків; 2 – загальний опис діяльності групи компаній (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства); 3 – опис структури управління платника податків; 4 – опис діяльності та стратегії ділової активності, що провадиться платником податків; 5 – відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу; 6 – опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання; 7 – опис товарів (робіт, послуг); 8 – відомості про фактично проведені розрахунки у контрольованій операції; 9 – чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни; 10 – функціональний аналіз контрольованої операції; 11 – економічний та порівняльний аналіз; 12 – відомості про проведення платником податку самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку; 13 – копія аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності платника податків; 14 – копії договорів (контрактів) та будь-які доповнення до них, за якими здійснювалася контрольована операція.

Примітка: основні символи графічного відображення операцій автоматизації процесу – див. *Додаток Л*.

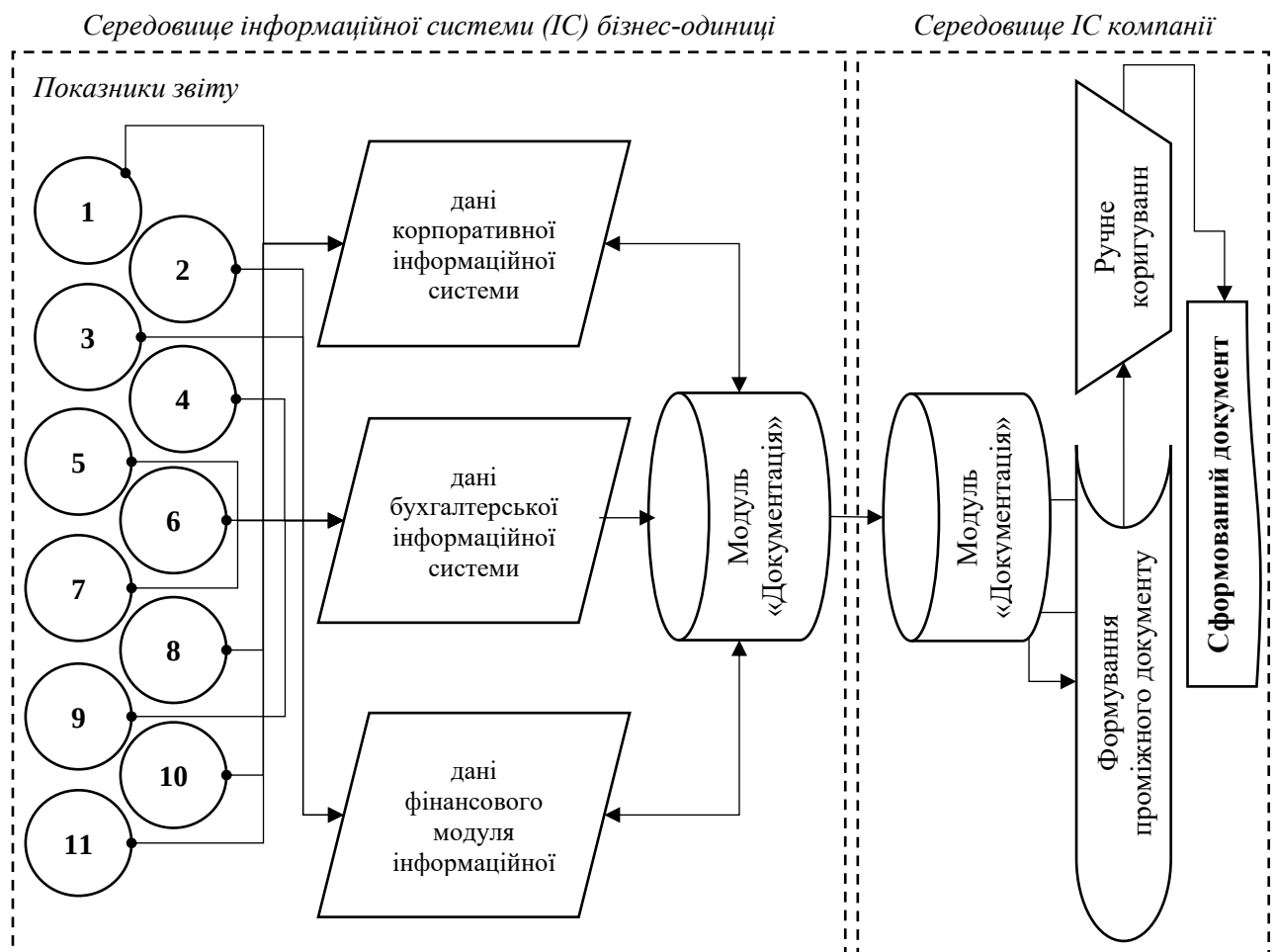
Рис. 2.17. Схема оцифрування документації з трансфертного ціноутворення (Local File) в середовищі ІСУОТЦ

Джерело: розроблено автором.

Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній є важливим документом для виконання вимог документації з трансфертного ціноутворення. Такий

документ є щорічною вимогою, включаючи відповідні щорічні повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Суб'єкт, що звітує, повинен подати звіт в розрізі країн до податкової служби, де зареєстровано суб'єкт, що звітує. У звіті надається інформація за країнами, яка дозволяє оцінити рівень ризиків трансфертного ціноутворення.

Схема оцифрування звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) відображена на рис. 2.18.



Позначення показників звіту: 1 – назва держави (території); 2 – загальна сума доходів (виручки) за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн; 3 – сума прибутку (збитку) до оподаткування за фінансовий рік; 4 – сума сплаченого податку на прибуток підприємств; 5 – сума нарахованого податку на прибуток підприємств; 6 – розмір статутного капіталу; 7 – сума нерозподіленого (накопиченого) прибутку на дату закінчення фінансового року; 8 – чисельність працівників за фінансовий рік; 9 – балансова вартість матеріальних активів; 10 – основні види діяльності, що здійснюються учасниками міжнародної групи компаній; 11 – дані щодо кожного учасника міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків.

Примітка: основні символи графічного відображення операцій автоматизації процесу – див. Додаток Л.

Рис. 2.18. Схема оцифрування звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) в середовищі ІСУОТЦ

Джерело: розроблено автором.

Оцифрування звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) дозволить здійснювати імпорту звітної інформації на основі інтелектуального аналізу даних, що дозволить створити умови для якісного і цілісного формування даних для подання до податкової служби. Зокрема, в звіті можливі автоматичних розрахунків та визначення ключових показників ефективності за бізнес-одинацями, стан діяльності яких потребує додаткового роз'яснення.

Зокрема, окрім описаних класичних інструментів, вважаємо за доцільне згадати про актуальні і прогресивні інструменти оцифрування звітності із трансфертного ціноутворення, які тільки набирають популярності в їх застосуванні. Мова про системи штучного інтелекту.

Штучний інтелект є інструментом розробки інтелектуальних алгоритмів розв'язання питань, які зазвичай потребують наявності людського фактору. За своєю суттю штучний інтелект засновується на концепції машинного навчання, де алгоритми розробляються на великих наборах даних, щоб розпізнавати закономірності і робити прогнози чи приймати рішення [16]. Цей процес передбачає подачу в систему штучного інтелекту позначених даних, що дозволяє їй «навчатися» на прикладах і робити точні прогнози на нових, невідомих даних. Хоча рішення штучного інтелекту для трансфертного ціноутворення все ще знаходяться на стадії розробки, сам продукт завойовує велику довіру серед інвесторів [19]. Жодна галузь, не кажучи вже про окремі компанії, не застрахована від зростаючого впливу податкових ризиків, що виникають в результаті діяльності. Однак у сфері законного податкового планування інтелектуальні дані можна використати подвійно – як для мінімізації ризику, так і для створення цінності. Штучний інтелект у трансфертному ціноутворенні виконує додаткову роль: за допомогою інструментів автоматизації спеціалісти з трансфертного ціноутворення можуть переключити свою увагу з завдань, пов'язаних із відповідністю, зосередившись на загальних ланцюгах постачання та розглянути стратегічні наслідки рішення щодо встановлення трансфертної ціни. Зазначене виключатиме ймовірність порушення податкового законодавства, що зсуває

фокус проблеми з трансфертного ціноутворення для податкових органів, а для компаній – фокус проблем буде зсунуто з технічних деталей на ланцюжки створення вартості.

Забезпечивши автоматизацію формування звітності із трансфертного ціноутворення, у середовищі штучного інтелекту за допомогою веб-інтерфейсу можна завантажувати та збирати дані у сумісні звіти без дублювання, що також усуває потребу у перевірці відповідності даних між пов'язаними сторонами-резидентами різних країн. Окрім цього, великі дані та робототехніка можуть допомогти компаніям впоратися з можливим дублюванням даних, коли той самий набір даних подається та повідомляється іншим органам, таким як податкові органи, митні органи та державні реєстратори компаній. Основним рішенням для цього є зменшення ручних зусиль і забезпечення відповідності. З появою великих даних і технологій обробки BigData більше не є обмеженням, наприклад, у порівняльному аналізі здійснювати інтеграцію різних джерел даних. Звітність у режимі реального часу також може стати реальністю в майбутньому, коли податкові органи вимагатимуть цілі набори даних замість вибірок. Зокрема, штучний інтелект може постійно відстежувати ринкові дані, дозволяючи компаніям володіти інформацією щодо динаміки цін. Маса інформації, отримана в результаті консолідації даних із різноманітних джерел, включаючи онлайн-ринки, галузеві звіти та фінансові бази даних, призводить до прийняття оптимальних рішень з трансфертного ціноутворення з урахуванням таких факторів, як попит і пропозиція, нестабільність ринку, уподобання клієнтів і стратегії ціноутворення конкурентів.

Знайти релевантні порівняльні дані в операціях трансфертного ціноутворення в аналогічних умовах, яким зазвичай надають перевагу, а іноді і вимагають, може бути складно – якщо вони недоступні, іноземних порівнянних даних може бути достатньо, але це вимагатиме ретельної оцінки ринкових відмінностей між географічними регіонами. Цю проблему у перспективі також здатний вирішити штучний інтелект. Він може допомогти в оцінці ринкових відмінностей між географічними регіонами, аналізуючи економічні показники,

ринкові тенденції та динаміку бізнесу, може ідентифікувати та кількісно визначити варіації таких факторів, як поведінка споживачів, купівельна спроможність, нормативно-правову базу та конкурентне середовище. У контексті порівнянності операцій компанії можуть використовувати такі технологічні рішення, як кластеризація галузей на основі штучного інтелекту – замість того, щоб покладатися виключно на географічну близькість, алгоритми можуть кластеризувати галузі на основі різних параметрів, таких як подібність продуктів, динаміка ринку та економічні фактори.

Поруч із явними перевагами застосування штучного інтелекту слід ідентифікувати і загрози, які можуть виникнути з використанням даного інструменту. У першу чергу це безпека даних, зокрема несанкціонований доступ до конфіденційної фінансової та бізнес-інформації. Компанії, що використовують штучний інтелект у сфері автоматизації складання звітності (документації) із трансфертного ціноутворення повинні переконатися, що система корпоративної інформаційної безпеки є належно захищеною як щодо обробки даних, так і щодо використовуваних методологій автоматизації.

Перелік переваг і недоліків використання систем штучного інтелекту в автоматизації звітності з трансфертного ціноутворення відображений у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Переваги і недоліки використання систем штучного інтелекту в автоматизації звітності з трансфертного ціноутворення

№ з/п	Сфера питання	Переваги і недоліки	
		переваги	недоліки
1	2	3	4
1	Загальні аспекти впровадження	– економія часу на виконання процесу; – економія на персоналі за рахунок передачі функцій складання звітності;	– високі витрати на впровадження; – тривалість впровадження та необхідність пошуку відповідних фахівців;
2	Автоматизація складання звітності	– неможливість дублювання даних; – можливість інтелектуального аналізу даних;	<i>не виявлено</i>
3	Людський фактор складання звітності	<i>не виявлено</i>	– неможливість ручного коригування окремих даних; – відсутність суджень та висновків;

1	2	3	4
4	Інформаційна безпека	– належна захищеність даних лише у випадку перебудови системи інформаційної безпеки;	– високий ступінь ризику несанкціонованого доступу до конфіденційної фінансової та бізнес-інформації;
5	Інше	– додаткові можливості з оцінки ризиків, об'єднання різних баз даних, виконанні складних алгоритмів тощо.	– ймовірна заборона використання штучного інтелекту в діяльності окремими урядами країн.

Джерело: складено автором.

Отже, визнаючи безумовні переваги штучного інтелекту в автоматизації процесів, зокрема складання звітності із трансфертного ціноутворення, вважаємо, що трансфертне ціноутворення є сферою, участь в процесах якого людини є обов'язковою умовою для оцінки контексту та прийняття обґрунтованих суджень і рішень. На останнє системи штучного інтелекту у професійній діяльності не мають запрограмованих алгоритмів.

Таким чином, оцифрування звітності (документації) із трансфертного ціноутворення є комплексним інтегрованим рішенням, здатним забезпечити інформаційну підтримку системи управління операціями трансфертного ціноутворення як на етапі звітування, так і на етапі пост-контролю. Податкова мета системи документації (звітності) полягає в належному обґрунтуванні відповідності податковому законодавству таких операцій, уникненню ризиків перевірок трансфертного ціноутворення та підвищенню довіри з боку податкових органів по відношенню до суб'єктів господарювання. Позиціонуючи інформаційну систему управління операціями трансфертного ціноутворення як потужне інформаційне забезпечення цього процесу, наголосимо на необхідності функціонування модулю звітності (документації) з трансфертного ціноутворення в її структурі. Зазначене створює ряд додаткових переваг для менеджменту бізнес-одиниці та компанії, серед них: оптимізація бізнес-процесів, використання великої кількості даних та автоматизований відбір якісної і релевантної інформації та адаптація системи звітності (документації) із трансфертного ціноутворення

відповідно до галузі, обсягів операції, політики трансфертного ціноутворення. В основі концепції цифровізації звітності (документації) із трансфертного ціноутворення повинен лежати принцип інтеграції та єдності моделі даних інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення. Останнє прийнято за основу при розробці схем автоматизації звітності (документації) з трансфертного ціноутворення за трьома групами: первинної, управлінської та регламентованої. Окрім класичних схем автоматизації звітності компаніям слід звернути увагу на можливість використання систем штучного інтелекту в даному контексті. Дані системи значно спростять і пришвидшать процес складання звітності в режимі реального часу з налаштування великої кількості функцій інформаційного, аналітичного та функціонального напрямків. Однак, поруч із безумовними перевагами використання систем штучного інтелекту, компаніям слід оцінити економічний ефект від впровадження такого рішення та можливість перебудови системи інформаційної безпеки даних.

Висновки до Розділу 2

Таким чином, у розділі було розглянуто організацію та механізм облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. Про вирішення поставлених завдань до розділу дисертаційного дослідження свідчить отримання таких висновків.

Розглянуті облікові аспекти трансфертних цін свідчать, що при переважанні податкової упередженості в трактуванні питань, що розглядаються, аспекти фінансового обліку залишаються на другому плані. Проте їх уточнення необхідне для досягнення більшої надійності, прозорості та достовірності звітності з трансфертного ціноутворення. Однобічний розгляд питання трансфертного ціноутворення не здатний забезпечити комплексне вирішення ряду питань трансфертного ціноутворення. Кожен окремий аспект проблеми потребує відповідного дослідження та розробки з урахуванням взаємозв'язку з іншими

аспектами проблеми. На нашу думку, питання трансфертного ціноутворення є такою сферою, де необхідно постійно шукати взаємозв'язок між аспектами податкового, фінансового та управлінського обліку в теорії, а на рівні нормативно-правових актів – і на практиці. Проблеми трансфертного ціноутворення стають світовим явищем. Вирішувати їх лише в рамках національного законодавства недостатньо. Це було реалізовано з огляду на податкові аспекти проблеми, але прояви цього питання у фінансовому обліку недооцінені. На нашу думку, положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо оцінки та розкриття операцій у перехідній вартості між пов'язаними сторонами, мають бути переглянуті з метою спрощення, чіткого визначення та структурування, вищого ступеня гармонізації між національним та міжнародним регулюванням. Інша сторона питання полягає в тому, чи дотримуються і як дотримуються норми укладачами звітів – формально і змістовно. І третя точка зору – як розкрита інформація про трансферні ціни сприймається користувачами інформації, наскільки вона для них зрозуміла та корисна.

Система управлінського обліку як інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень внутрішніми зацікавленими сторонами, володіє дуальною функцією інструмента інформаційної підтримки прийняття рішень та пост-контролю прийнятих рішень. Процес управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів ґрунтується на моделі управлінського обліку, основними керівними елементами якої виступатимуть збалансована система ключових показників ефективності діяльності компанії та її бізнес-одиниць, ланцюжок створення вартості, CVP-аналіз та розрахунок діапазону трансфертних цін, що відповідають принципу «витягнутої руки». Поєднання всіх зазначених елементів в єдину інтегровану модель управлінського обліку є потужним прикладним рішенням в менеджменті операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів. У свою чергу, інформаційну цінність як для системи управлінського обліку, так і для системи контролю і звітності, становитиме прикладне рішення розробки управлінських моделей

визначення трансфертних цін на об'єкти контрольованих операцій засобами інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення за різними методами. Останнє є важливим елементом моделі управлінського обліку для досягнення ключових показників ефективності та дотримання засад податкового комплаєнсу. Розробку прикладних рішень – загальної моделі управлінського обліку та управлінських моделей визначення трансфертних цін – можливо реалізувати в середовищі інформаційної управлінської системи компанії.

Оцифрування звітності (документації) із трансфертного ціноутворення є комплексним інтегрованим рішенням, здатним забезпечити інформаційну підтримку системи управління операціями трансфертного ціноутворення як на етапі звітування, так і на етапі пост-контролю. Податкова мета системи документації (звітності) полягає в належному обґрунтуванні відповідності податковому законодавству таких операцій, уникненню ризиків перевірок трансфертного ціноутворення та підвищенню довіри з боку податкових органів по відношенню до суб'єктів господарювання. Позиціонуючи інформаційну систему управління операціями трансфертного ціноутворення як потужне інформаційне забезпечення цього процесу, наголосимо на необхідності функціонування модулю звітності (документації) з трансфертного ціноутворення в її структурі. Зазначене створює ряд додаткових переваг для менеджменту бізнес-одиниці та компанії, серед них: оптимізація бізнес-процесів, використання великої кількості даних та автоматизований відбір якісної і релевантної інформації та адаптація системи звітності (документації) із трансфертного ціноутворення відповідно до галузі, обсягів операції, політики трансфертного ціноутворення. В основі концепції цифровізації звітності (документації) із трансфертного ціноутворення повинен лежати принцип інтеграції та єдності моделі даних інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення. Останнє прийнято за основу при розробці схем автоматизації звітності (документації) з трансфертного ціноутворення за трьома групами: первинної, управлінської та регламентованої. Окрім класичних схем автоматизації звітності компаніям слід звернути увагу на

можливість використання систем штучного інтелекту в даному контексті. Дані системи значно спростять і пришвидшать процес складання звітності в режимі реального часу з налаштування великої кількості функцій інформаційного, аналітичного та функціонального напрямків. Однак, поруч із безумовними перевагами використання систем штучного інтелекту, компаніям слід оцінити економічний ефект від впровадження такого рішення та можливість перебудови системи інформаційної безпеки даних.

РОЗДІЛ 3

МЕХАНІЗМ ПОДАТКОВОГО КОМПЛАЄНС-КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

3.1. Зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення

Постійний перегляд законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, залучення представників бізнесу і податкових консультантів до питань обговорення стану нормативно-правового забезпечення трансфертного ціноутворення, велика кількість суперечливих судових кейсів – все це комплексно свідчить про різний рівень розвитку систем регулювання трансфертного ціноутворення в різних країнах. Дослідження зарубіжної практики нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення та її особливостей є предметом наукових праць низки авторів [45, 54, 89, 101, 185, 187, 192]. Окрім того, інформаційну цінність становлять і дослідження, здійснені консалтинговими компаніями і групами [5, 11, 37]. Поруч із цим, важливість дослідження зарубіжного досвіду у цій сфері підтверджується публікаційною активністю з даної тематики і закордоном, аналіз якої здійснено у праці [41]. То ж, зважаючи на те, що система нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення в Україні перебуває на етапі її активного вдосконалення, розглянемо досвід провідних країн з даного напрямку.

Враховуючи перспективу членства України в Європейському союзі та з метою ідентифікації найбільш цінного, з точки зору запозичення і імплементації у вітчизняну практику досвіду, здійснимо загальний огляд і аналіз стану розвитку нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення в розвинених країнах ЄС.

Проблеми, породжувані трансфертним ціноутворенням в системі оподаткування країн ЄС, вперше були визначені в матеріалах Європейської

комісії у 2001 році [7]. Зазначене стало поштовхом до виникнення Об'єднаного форуму ЄС з трансфертного ціноутворення (Joint transfer pricing forum – JTPF), метою створення якого стало консультування Європейської комісії з питань податкових аспектів трансфертного ціноутворення [15]. Форум працює в рамках Керівних принципів ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення та діє на основі консенсусу, з метою формування прагматичних, незаконодавчих рішень практичних проблем, пов'язаних із практикою трансфертного ціноутворення в ЄС. Робота JTPF ґрунтується на двох основних напрямках: арбітражна конвенція – спеціальний механізм вирішення спорів у випадках трансфертного ціноутворення та інші питання трансфертного ціноутворення, визначені JTPF та включені до його робочої програми [15]. JTPF має по одному представнику від податкових адміністрацій кожної держави-члена та 18 членів неурядових організацій; очолює форум незалежний голова [15]. У рамках свого функціонування форумом визначено ряд важливих питань з трансфертного ціноутворення, а саме:

- робота над практичними питаннями, що впливають із звіту за країнами та документації з трансфертного ціноутворення;
- використання та вдосконалення порівнянних даних і методів порівнянності в межах ЄС;
- методи економічної оцінки, що застосовуються до трансфертного ціноутворення в ЄС;
- інвентаризація, огляд та оцінка стану багатостороннього контролю в ЄС у сфері трансфертного ціноутворення;
- оцінка практичних питань, пов'язаних із використанням розподілу прибутку в ЄС, після того, як будуть доступні висновки ОЕСР;
- внутрішній моніторинг і контроль за функціонуванням системи вирішення спорів і угод попереднього ціноутворення (APA) у сфері трансфертного ціноутворення [15].

Отже, актуальність трансфертного ціноутворення та пов'язаних з ним питань (як щодо забезпечення належного функціонування єдиного ринку, так і щодо усунення розмивання бази та переміщення прибутку) може

підтверджуватися існуванням спеціального дорадчого органу в Європейській Комісії – Об’єднаного форуму трансфертного ціноутворення (JTRPF), який надає консультації Європейській комісії з питань оподаткування трансфертного ціноутворення.

Враховуючи напрямки діяльності JTRPF можна свідчити, що хоч регулювання трансфертного ціноутворення в країнах ЄС і відбувається в межах європейського правового поля, однак і має відмінності за країнами. Дослідження досвіду країн-членів ЄС у сфері регулювання трансфертного ціноутворення систематизовано проведемо за такими аспектами:

- національне законодавство у сфері трансфертного ціноутворення;
- посилання на Настанови ОЕСР у національному законодавстві;
- критерії та підходи визначення пов’язаності сторін;
- застосовні методи трансфертного ціноутворення;
- регламентована звітність і документація з трансфертного ціноутворення;
- спеціальні процедури аудиту і штрафи з трансфертного ціноутворення.

Узагальнені результати аналізу за зазначеними вище питаннями у розрізі 27 держав-членів ЄС відображено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Аспекти законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення
державами-членами ЄС**

№ з/п	Аспект регулювання трансфертного ціноутворення	Кількість країн	
		в яких аспект регламентовано	в яких аспект не регламентовано
1	2	3	4
1	Положення національного законодавства у сфері трансфертного ціноутворення	27 країн (всі держави-члени ЄС)	–
2	Посилання на Настанови ОЕСР у національному законодавстві	21 країна	6 країн (Греція, Ірландія, Латвія, Люксембург, Польща, Словенія)
3	Критерії та підходи визначення пов’язаності сторін	26 країн	1 країна (Австрія)
4	Застосовні методи трансфертного ціноутворення	27 країн (всі держави-члени ЄС)	–
5	Регламентована звітність і документація з трансфертного ціноутворення	25 країн	2 країни (Ірландія, Латвія)

1	2	3	4
6	Спеціальні процедури аудиту і штрафи з трансфертного ціноутворення	19 країни	8 країн (Австрія, Естонія, Італія, Ірландія, Латвія, Люксембург, Португалія, Швеція)

Джерело: систематизовано автором на основі [15].

Принцип «витягнутої руки» застосовується усіма державами-членами ЄС. Поруч із цим необхідно зауважити, що, наприклад, в Ірландії немає спеціальних правил трансфертного ціноутворення. Чітке посилання на Настанови ОЕСР не міститься у внутрішньому законодавстві Ірландії, Греції, Словенії, Латвії, Люксембургу та Польщі. Однак їхнє законодавство про трансфертне ціноутворення і податкові органи загалом дотримуються принципу «витягнутої руки» та методів, передбачених Настановами ОЕСР. У більшості держав-членів Настанови ОЕСР були опубліковані в адміністративних постановах або ж були запозичені як офіційні правила, (як, наприклад, в Австрії). У Литві Настанови ОЕСР були імplementовані в законодавство про трансфертне ціноутворення. Усі держави-члени ЄС, окрім Австрії, мають законодавчо закріплене визначення пов'язаних сторін у національному законодавстві, яке зазвичай відповідає положенням ст. 9 Типового договору ОЕСР. Австрійське законодавство не містить конкретного визначення пов'язаних сторін. У свою чергу, податкове законодавство Естонії передбачає досить широке визначення пов'язаної сторони. Крім того, податкове законодавство Португалії містить вичерпне визначення пов'язаних осіб (асоційованих підприємств). Згідно з повним широким визначенням пов'язаних сторін, встановленим у Словацькій Республіці, усі бізнес-одиниці в групі компаній є пов'язаними сторонами. Кожна з держав-членів застосовує методи трансфертного ціноутворення та покладається на загальні рекомендації Настанов ОЕСР. Більшість держав-членів чітко зазначають у своєму національному законодавстві методи трансфертного ціноутворення, які мають використовуватися для визначення цін на міжнародній основі. Інші держави-члени чітко надають посилання на Настанови ОЕСР. Усі держави-члени, крім Ірландії, застосовують загальні правила щодо документації з трансфертного

ціноутворення. Натомість платники податків в Ірландії зобов'язані зберігати документацію, щоб мати можливість обґрунтовувати встановлені трансфертні ціни як справедливі у відповіді на будь-які перевірки з трансфертного ціноутворення. Латвія тільки перебуває на етапі впровадження документації, тому наразі латвійські платники податків і податкові органи покладаються на рекомендації Настанов ОЕСР. У більшості держав-членів вимоги до документації були опубліковані в адміністративних постановах і спиралися на рекомендації керівних Настанов ОЕСР щодо документації з трансфертного ціноутворення. Лише в Словацькій Республіці податкові органи почали проводити спеціальні податкові перевірки з трансфертного ціноутворення. У Словацькій Республіці існує спеціалізована група персоналу податкової служби, яка проводить аудит трансфертного ціноутворення. У Бельгії також була створена спеціальна аудиторська група з трансфертного ціноутворення, яка складається з 8 виїзних аудиторів і 1 одиниці допоміжного персоналу. Бельгія, зокрема видала адміністративні вказівки щодо аудиту та документації трансфертного ціноутворення. Закон Іспанії про податок на прибуток підприємств визначає основний принцип конкретної процедури аудиту трансфертного ціноутворення. Спеціальні штрафні санкції за трансфертне ціноутворення застосовуються в таких державах: Німеччина, Франція, Словенія, Данія, Греція, Фінляндія, Нідерланди, Угорщина, Болгарія та Румунія. Вони передбачені за:

- ухилення від сплати податків, податкове шахрайство, недостовірну інформацію в податковій декларації – Німеччина;
- надання неповної інформації податковим органам – Франція;
- відсутність підтверджуючих документів – Словенія;
- різниця між встановленими трансфертними цінами і ринковими цінами – Греція, Литва, Болгарія, Нідерланди;
- невідповідність вимогам документації – Угорщина;
- ненадання файлу документації з трансфертного ціноутворення – Румунія.

Отже, можна свідчити, що найбільш неуніфікованими положеннями законодавства у сфері трансфертного ціноутворення держав-членів ЄС є критерії

визначення пов'язаності сторін та спеціальні процедури аудиту операцій трансфертного ціноутворення. Розглянемо детальніше зазначені питання в окремих країнах ЄС.

Підходи до законодавчого визначення пов'язаних сторін окремих країн-членів ЄС систематизовано у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Законодавчі підходи визначення критеріїв пов'язаності сторін в окремих державах-членах ЄС

Економіко-політичний союз	Держава-член ЄС	Підхід до визначення критеріїв пов'язаності сторін
1	2	3
Країни-засновниці ЄС	Франція	підприємства, які залежать або контролюють підприємства за межами Франції
	Італія	сторони, що прямо чи опосередковано контролюють італійське підприємство, або контролюються ним, або контролюються тією самою компанією, що контролює італійське підприємство
	Нідерланди	суб'єкт господарювання бере участь, прямо чи опосередковано, в управлінні, контролі чи капіталі іншого суб'єкта господарювання, або суб'єкт господарювання бере участь, прямо чи опосередковано, в управлінні, контролі чи капіталі як першого, так і другого суб'єкта
Бенілюкс	Бельгія	сторона пов'язана з іншою стороною через прямий або опосередкований контроль
	Німеччина	сторона має частку однієї чверті прямо чи опосередковано в зареєстрованому капіталі, має право на одну чверть прибутку або ліквідаційної виручки; здатна здійснювати контрольний вплив прямо чи опосередковано; інші випадки
	Люксембург	визначення відповідає визначенню, наданому в статті 9 (1) Типової конвенції ОЕСР про оподаткування доходів і капіталу
Балтійські країни	Латвія	дві або більше фізичних чи юридичних осіб (за винятком капітальних компаній, відносини яких становлять частки капіталу або акції, які безпосередньо належать державі чи органам місцевого самоврядування) або група таких осіб, пов'язаних за договором, або представники таких осіб або групи, за умови виконання хоча б однієї з визначених законодавством умов
	Литва	сторони є пов'язаними сторонами; вони можуть впливати одна на одну, в результаті чого умови їхніх взаємних операцій чи економічних операцій відрізняються від тих, у яких кожна сторона прагне отримати максимальну економічну вигоду.
	Естонія	сторони мають спільний діловий інтерес або якщо одна сторона має домінуючий вплив на іншу

1	2	3
Вишеградська група	Польща	суб'єкти, з яких один суб'єкт має значний вплив принаймні на одного іншого суб'єкта; або суб'єкти, на які такі суб'єкти або особи справляють значний вплив
	Чехія	сторони, пов'язані через капітал (безпосередньо або опосередковано); сторони, пов'язані іншим чином (за визначеними факторами)
	Угорщина	платник податків та особа, яка має більший контроль над платником податків – прямо чи опосередковано; платник податків та інша особа, якщо третя сторона має більший контроль як у платнику податків, так і в такій іншій особі – прямо чи опосередковано тощо;
	Словаччина	близька людина; фізична або юридична особа з економічними, особистими чи іншими зв'язками; фізична чи юридична особа, яка є частиною консолідованого цілого для цілей консолідації

Джерело: узагальнено та систематизовано автором за даними [38].

У цілях порівнюваності окремих положень країни були розбиті на неофіційні економіко-політичні союзи. Так, загальною рисою у визначенні пов'язаності сторін є прямий чи опосередкований вплив однієї сторони на іншу. Окремі країни, як, наприклад, Люксембург не визначає у національному законодавстві власні особливі критерії пов'язаності сторін, посилаючись на Типову конвенцію ОЕСР про оподаткування доходів і капіталу. Натомість, інші країни (Нідерланди, Латвія, Угорщина) наводять значний перелік критеріїв пов'язаності сторін. На нашу думку, найбільш вичерпний перелік критеріїв пов'язаності сторін наводить у своєму законодавстві Словаччина, тим самим знижуючи ризик у доведенні пов'язаності сторін під час податкових перевірок трансфертного ціноутворення. Даний досвід буде корисний для вітчизняної практики вдосконалення системи визначення пов'язаності сторін у контрольованих операціях.

Важливим і цінним, у цілях імплементації у вітчизняну практику, є досвід країн ЄС у здійсненні аудиту операцій трансфертного ціноутворення. Підстави до проведення аудиту операцій трансфертного ціноутворення та здійснення позапланових податкових перевірок таких операцій у країнах-членах ЄС систематизовано у табл. 3.3.

**Підстави проведення аудиту операцій трансфертного ціноутворення у
країнах-членах ЄС**

Економіко-політичний союз	Держава-член ЄС	Підстави проведення аудиту операцій трансфертного ціноутворення
1	2	3
Країни-засновниці ЄС	Франція	«ризикові» бізнес-моделі; ліцензування платежів у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування; постійні витрати суб'єкта з «низьким» рівнем ризику; реструктуризація бізнесу
	Італія	«не властивість» внутрішньофірмових витрат, платне та контрактне виробництво, комісійна та агентська діяльність; бізнес-моделі «високого ризику»
	Нідерланди	бізнес-моделі високого ризику; дистриб'ютори з обмеженим ризиком і контрактні послуги; постійна збитковість; платежі, пов'язані з нематеріальними активами, як-от ліцензійні збори, роялті та угоди про внесок у витрати; платежі в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування; реструктуризація бізнесу
Бенілюкс	Бельгія	постійні втрати; збитки в суб'єкті господарювання з «низьким рівнем ризику»; ліцензування платежів у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування; фінансові операції; плата за управління; операції з організаціями податкової гавані, коли економічна вартість у цих країнах відсутня або невелика, або коли цим організаціям здійснюються прямі чи непрямі платежі; реструктуризація бізнесу
	Німеччина	поточний збитковий стан (більше 3 років поспіль); реструктуризація бізнесу / перенесення функцій; фінансові операції; плата за управління / послуги штаб-квартири / розподіл витрат; передача та ліцензування (важкооцінених) нематеріальних активів; відсутній аналіз і документація; контрольовані операції з юрисдикціями з низьким рівнем оподаткування / країнами з «чорного списку», реструктуризація бізнесу
	Люксембург	надання позики іншим суб'єктам групи компаній; процентні ставки за внутрішньогруповими кредитами; ліцензійні платежі; реструктуризація бізнесу
Балтійські країни	Латвія	великі платники податків; постійні втрати для місцевого суб'єкта; ліцензування платежів у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування; реструктуризація бізнесу
	Литва	постійні збитки, особливо в суб'єктах з низьким рівнем ризику; платежі в податковій гавані та/або юрисдикції з низьким рівнем оподаткування; високі витрати на користь пов'язаних сторін (комісія за управління, відсотки, роялті тощо)
	Естонія	певні типи операцій, місцезнаходження пов'язаної сторони в податковій «гавані», високий кредитний тягар компанії та недостатня документація і небажання співпрацювати

1	2	3
Вишеградська група	Польща	компанії, які зазнають збитків протягом кількох років, зокрема компанії з «низьким рівнем ризику»; понесені збитки місцевих компаній, але загальні прибутки в групі; компанії, які сплачують великі гонорари за управління або сплачують роялті чи інші платежі за використання інтелектуальної власності; значні реорганізації групи, що включають передачу бізнесу або інтелектуальної власності за кордон; операції з податковими «гаваннями».
	Чехія	довгостроковий збитковий стан контрактних виробничих компаній (особливо виробників), ситуації, коли функціональний профіль компанії не відповідає її прибутковості, надання різних внутрішньогрупових роялті за послуги та фінансування
	Угорщина	застосування галузевого підходу до податкових перевірок трансфертного ціноутворення; постійне генерування збитків; висока плата за послуги між компаніями;
	Словаччина	збиток компаній з обмеженим ризиком, ситуації, коли функціональний профіль компанії не відповідає її прибутковості, надання різноманітних внутрішньогрупових послуг, роялті та фінансування

Джерело: узагальнено та систематизовано автором за даними [12].

Так, у переважній більшості країн-членів ЄС діє так званий режим «самооцінювання» компаній, згідно з яким платник податків має забезпечити дотримання правил трансфертного ціноутворення. Поруч із цим, законодавчо визначено фактори ризику, що є чинниками проведення аудиту операцій трансфертного ціноутворення. Спільними факторами для вибірки досліджуваних країн є: збитковість суб'єкта групи компаній на тлі прибутковості інших суб'єктів, бізнес-моделі операцій з високим ступенем ризику, трансфер функцій і функціональних напрямків, операції з резидентами низькоподаткових юрисдикцій (податкових «гаваней»), реструктуризація бізнесу тощо. Цікавим є досвід Угорщини, податкові органи якої застосовують галузевий підхід під час складання планів податкових перевірок і аудиту трансфертного ціноутворення, попередньо визначивши перелік галузей, компанії-пов'язані сторони в межах яких здійснюють потенційно ризиковані операції з розмивання бази оподаткування.

Отже, розглянутий досвід за найбільш неуніфікованими законодавчими аспектами трансфертного ціноутворення в країнах ЄС слугуватиме для оцінки

його придатності нормативно-правовому полю вітчизняного трансфертного ціноутворення. Власне загальна оцінка відповідності вітчизняного законодавства України у сфері трансфертного ціноутворення правовому полю ЄС відображена у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Відповідність законодавчого та нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні правовому полю ЄС

№ з/п	Аспект регулювання трансфертного ціноутворення	Характеристика
1	Положення національного законодавства у сфері трансфертного ціноутворення	передбачено у Податковому кодексі України, інших нормативно-правових та законодавчих актах, що стосуються питань трансфертного ціноутворення
2	Посилання на Настанови ОЕСР у національному законодавстві	основні норми Настанов ОЕСР імплементовано у Податковий кодекс України
3	Критерії та підходи визначення пов'язаності сторін	визначено у національному законодавстві з бухгалтерського обліку, зазначено у Податковому кодексі України, фрагментарно зазначається у листах Мінфіну, ДПС
4	Застосовні методи трансфертного ціноутворення	відповідають переліку методів трансфертного ціноутворення згідно з Настановами ОЕСР
5	Регламентована звітність і документація з трансфертного ціноутворення	національна система звітності (окремі звіти), а також трирівнева модель документації відповідно до Настанов ОЕСР
6	Спеціальні процедури аудиту і штрафи з трансфертного ціноутворення	законодавчо визначено перелік підстав для проведення документальних перевірок та контролю за трансфертним ціноутворенням; передбачено штрафи за неподання (несвоєчасне подання) звіту про контрольовані операції, неподання (несвоєчасне подання) документації, недотримання принципу витягнутої руки тощо

Джерело: узагальнено автором на основі [119].

Аналіз законодавчого та нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні свідчить про відповідність положень правовому середовищу ЄС. На нашу думку, потребує удосконалення питання підстав проведення аудиту операцій трансфертного ціноутворення та позапланових податкових перевірок таких операцій. Однак, це лежить у площині ризикоорієнтованого підходу, основні положення якого будуть розглянуті згодом у дисертаційному дослідженні.

Окремим аспектом зарубіжного досвіду у сфері регулювання операцій трансфертного ціноутворення вбачаємо розглянути питання укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення. Практика складання такого виду документу є яскравим прикладом здійснення компаніями операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу.

Договір (угода) про попереднє узгодження ціноутворення (The Advance Pricing Agreements – APA) є інструментом, що розроблений Службою внутрішніх доходів Податкової служби США (IRS), метою якого є запобігання виникненню суперечок щодо трансфертного ціноутворення шляхом визначення критеріїв застосування принципу «витагнутої руки» до операцій трансфертного ціноутворення [107, с. 225]. Іншими словами, APA – це контракт, зазвичай на кілька років, між платником податків і принаймні одним податковим органом, що визначає метод ціноутворення, який платник податків застосовуватиме до операцій з пов'язаною стороною. Ці угоди створені, щоб допомогти платникам податків добровільно вирішити фактичні чи потенційні суперечки щодо трансфертного ціноутворення в проактивний, спільний із податковим органом спосіб, як альтернативу традиційному процесу перевірки трансфертного ціноутворення. APA пропонує компанії кілька інших переваг, а саме – забезпечує більшу визначеність щодо обраного методу трансфертного ціноутворення, зменшуючи ймовірність суперечок і полегшуючи фінансову звітність щодо потенційних податкових зобов'язань. Важливо, що APA також зменшує ризики подвійного оподаткування та витрати, пов'язані як із захистом від аудиту операцій трансфертного ціноутворення, так і з підготовкою документації з нього. Попередні угоди про ціноутворення можуть бути односторонніми (узгодженими з одним податковим органом), двосторонніми (узгодженими з двома податковими органами) або багатосторонніми (узгодженими з більш ніж двома податковими органами) [107, с. 226].

Дослідимо умови, розмір плати за подання, особливості та податкову надійність угод попереднього узгодження ціноутворення за країнами-членами ЄС. Результати відображено у табл. 3.5.

Особливості укладання угод про попереднє ціноутворення в країнах ЄС

Держава-член ЄС	Особливості укладання та дії угод про попереднє ціноутворення
1	2
Франція	застосовується розгалужена мережа договорів, і процедура взаємної угоди часто є доступною, коли виникає подвійне оподаткування в результаті коригування трансфертного ціноутворення
Італія	різні типи угод; тривалість угод залежить від практики укладання таким угод іншими податковими органами; комісія варіюється від 10 до 50 тис. євро залежно від обсягів доходів компанії
Нідерланди	термін укладання угод складає 5-10 років; практика укладання угод є найбільш суперечливою через максимальне сприяння платникам податків; перевага надається двостороннім і багатостороннім АРА над односторонніми АРА
Бельгія	угода може охоплювати максимум 5 років; значна частина рішень публікується анонімно; застосовуються різні типи угод; скасування односторонньої АРА неможливе, на відміну від дво- та багатосторонніх; плата за ініціювання процедури АРА не стягується
Німеччина	угоди про попереднє ціноутворення можна застосувати у випадку, якщо існує угода про уникнення подвійного оподаткування; податкові органи лише надають двосторонні або багатосторонні угоди; комісія становить 30 тис. євро за заявку АРА та 15 тис. євро за запит на продовження
Люксембург	угода укладається до 5 років; переважно перевага надається одностороннім угодам; комісія за укладання угоди складає 10 тис. євро
Латвія	ініціювання лише односторонніх угод строком до 5 років
Литва	подання заявок від податкових органів інших країн для укладання дво- та багатосторонньої угод, яким надається перевага для уникнення подвійного оподаткування
Естонія	відсутній розширений механізм застосування угод попереднього ціноутворення
Польща	термін укладання угод становить 5 років; угоди можуть укладатися лише з іноземними суб'єктами господарювання; доступні до укладання всі типи угод; вартість варіюється від 5 до 200 тис. злотих
Чехія	складаються у формі обов'язкового рішення, що діє протягом 3 років; здійснюється перевірка відповідного методу трансфертного ціноутворення
Угорщина	АРА дійсний протягом мінімум 3 років і максимум 5 років (з можливою пролонгацією); процес може початися з професійної консультації з податковим органом або з подання офіційного запиту; застосовуються різні типи угод; плата за процедуру визначення ціни за принципом «витягнутої руки» становить 5 мільйонів форинтів в односторонній процедурі та 8 мільйонів форинтів у двосторонній або багатосторонній процедурі
Словаччина	термін укладання угод становить 5 років; комісія за укладання угод варіюється від 10 до 30 тис. євро (для високонадійних платників податків передбачена знижка 50%)

Джерело: узагальнено та систематизовано автором за даними [12].

Як свідчить європейська практика, застосування механізму укладання угод про попереднє ціноутворення є поширеним інструментом уникнення спорів

податкового характеру у сфері трансфертного ціноутворення. Основні країни-члени ЄС передбачили у законодавчому полі регулювання даного питання (окрім Естонії, правова система якої не містить регулювання розширеного механізму застосування угод попереднього ціноутворення). Переважна більшість країн застосовує різні типи угод попереднього ціноутворення, деякі країни надають перевагу окремим типам. Відмінною рисою укладання угод попереднього ціноутворення є стягнення комісії, яка варіюється в окремих країнах від тисяч до сотень тисяч євро, а в деяких країнах – взагалі відсутня.

Структура і зміст угоди попереднього ціноутворення у переважній більшості країн є типовою і визначається Процедурою укладення попередніх угод про ціноутворення [29]:

Розділ 1. Резюме:

- 1.1. Ідентифікаційна інформація;
- 1.2. Резюме запиту АРА;

Розділ 2. Адміністративна інформація:

- 2.1. Авторизація;
- 2.2. Офіс IRS;
- 2.3. Роки реєстрації
- 2.4. Запит на перегляд SAP
- 2.5. Додатковий меморандум про електронну пошту

Розділ 3. Пропонована проблема(и):

- 3.1. Попередня інформація;
- 3.2. Відкат (відмова від угоди);
- 3.3. Довідкова інформація про запропоновану охоплену групу;
- 3.4. Опис із посиланням на запропоновані висвітлювані проблеми на діаграмах охоплених проблем;
- 3.5. Опис із посиланням на незапропоновані охоплені проблеми на діаграмах охоплених проблем;
- 3.6. Рішення, визначення та процедури;
- 3.7. Допоміжні питання;

Розділ 4. Запропонований метод (и).

Розділ 5. Пропоновані положення та умови АРА.

На практиці [3] в окремих випадках застосовується і наступна структура угоди про попереднє узгодження ціноутворення:

1. Сторони угоди (суб'єкт господарювання, податковий (і) орган (и));
2. Термін (тривалість) дії угоди;
3. Операції, що є предметом угоди;
4. Методологія визначення і обґрунтування цін у цілях оподаткування;
5. Додаткові положення і окремі важливі припущення;
6. Механізм і підходи до моніторингу виконання умов угоди;
7. Механізм забезпечення дотримання умов угоди;
8. Умови продовження (продлонгації) угоди;
9. Умови припинення дії угоди;
10. Конфіденційність умов угоди;
11. Реквізити сторін.

Укладенню угоди зазвичай передують подання і розгляд заяви про попереднє узгодження ціноутворення. Форма заяви затверджується відповідними законодавчими і нормативно-правовими документами країн.

Розглянемо динаміку чинних угод попереднього ціноутворення за досліджуваними країнами-членами ЄС відображена у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Динаміка чинних угод попереднього ціноутворення (АРА) у розрізі типів угод та за окремими країнами-членами ЄС

Держава-член ЄС	Рік									Відхилення, у % 2022 р. до 2020 р.
	2020			2021			2022			
	Всього	у т.ч.		Всього	у т.ч.		Всього	у т.ч.		
		UAPAs	MAPAs		UAPAs	MAPAs		UAPAs	MAPAs	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Франція	49	12	37	36	7	29	59	19	40	+20%
Італія	186	166	20	190	170	20	225	201	24	+21%
Нідерланди	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Бельгія	827	798	29	1337	1320	17	801	783	18	-3%

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Німеччина	42	0	42	34	0	34	51	0	51	+21%
Люксембург	17	6	11	17	6	11	7	6	1	-59%
Латвія	5	5	0	8	8	0	7	7	0	+40%
Литва	9	9	0	11	9	2	8	7	1	-11%
Естонія	0	0	0	0	0	0	0	0	0	–
Польща	42	32	10	47	32	15	137	117	20	+226%
Чехія	141	137	4	128	125	3	104	103	1	-26%
Угорщина	52	50	2	55	2	53	64	59	5	+23%
Словаччина	11	11	0	17	16	1	21	19	2	+91%

Примітка: UAPAs – односторонні угоди про попереднє ціноутворення, MAPAs – дво- та багатосторонні угоди про попереднє ціноутворення; Нідерланди – відсутні дані, Естонія – відсутній розширений механізм застосування угод попереднього ціноутворення.

Джерело: систематизовано автором за даними [34].

Так, згідно з офіційною статистичною інформацією ЄС, загалом динаміка укладання угод попереднього ціноутворення є позитивною. Найбільший додатний приріст числа чинних угод попереднього ціноутворення припадає на Польщу: з 42 од. у 2020 році до 137 од. у 2022 році (загальний приріст: +226%). Найбільший від'ємний приріст характерний для Люксембургу: з 17 од. у 2020 році до 7 од. у 2022 році (загальний приріст: -59%). Не укладено жодної угоди естонськими компаніями (у зв'язку з відсутністю розширеного механізму застосування угод попереднього ціноутворення в країні), щодо Нідерландів, то відповідна статистична інформація країною не адмініструється.

Що стосується вітчизняної системи укладення угод попереднього ціноутворення в Україні, то вона регламентована п. 39.6, 52, 108 Податкового кодексу України [149], Порядком попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення, затвердженим постановою КМУ [151] та Порядком розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимоги до заяви, затвердженим наказом Міністерства фінансів України [153]. Однак, зважаючи на функціонування інституту законодавчого регулювання укладення договорів попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях в Україні з 2015 року, форма договору про узгодження ціноутворення та статистична

інформація щодо кількості укладених відповідних угод в офіційному доступі відсутня. У загальному доступі можна розглянути лише заяву про попереднє узгодження ціноутворення (див. *Додаток О* дисертаційного дослідження).

Отже, система укладення угод попереднього ціноутворення є інструментом податкового комплаєнсу, що забезпечує впевненість компаній-платників податків в обґрунтованості застосування тих чи інших трансфертних цін в контрольованих операціях і їх відповідності принципу «витягнутої руки» – з одного боку, та підвищення рівня довіри з боку податкових органів – з іншого. Окрім того, опосередкованими ефектами укладення таких угод є мінімізацію витрат часу і ресурсів на складання документації з трансфертного ціноутворення – для компаній, і на проведення перевірок – для податкових органів. Варто окремо зауважити на цінності багатосторонніх угод попереднього ціноутворення як інструменту уникнення ризиків подвійного оподаткування.

Таким чином, досліджений зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення на прикладі окремих країн-членів ЄС засвідчив високий рівень уніфікації законодавства у сфері трансфертного ціноутворення з незначними відмінностями за положеннями національного правового поля. Відмінності здебільшого полягають у системності при визначенні критеріїв пов'язаності сторін при здійсненні операцій трансфертного ціноутворення та підстав проведення процедур аудиту таких операцій. На етапі постійного вдосконалення правового забезпечення трансфертного ціноутворення в Україні такий досвід стане корисний в контексті імплементації найкращих законодавчих практик. Окрему увагу при дослідженні зарубіжних систем правового забезпечення було приділено інституту угод про попереднє узгодження ціноутворення, який безумовно можна вважати інструментом податкового комплаєнсу у відносинах «суб'єкти господарювання – податкові органи». Позитивна динаміка укладення таких угод за країнами-членами ЄС є свідченням підвищення довіри з боку податкових органів та готовності суб'єктів господарювання провадити свою діяльність на засадах податкового комплаєнсу, зокрема у сфері уникнення подвійного оподаткування

при укладенні багатосторонніх угод про попереднє узгодження ціноутворення. Інститут угод про попереднє узгодження ціноутворення функціонує в Україні, однак масштаби та динаміку укладення таких угод оцінити наразі складно.

3.2. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення

Податковий контроль операцій трансфертного ціноутворення у даній праці позиціонується нами як вид зовнішнього контролю за дотриманням законодавства у сфері трансфертного ціноутворення та недопущенням недоотримання податкових надходжень при здійсненні таких операцій суб'єктами господарювання. Необхідність реформування системи податкового контролю на основі її взаємодії із системою внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу, буде розглянуто згодом у дисертаційному дослідженні. В контексті податкового контролю на етапі планування аудиторських та контрольно-перевірочних процедур, базуючись на вивченому зарубіжному досвіді, вбачаємо за доцільне розглянути ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю.

Актуальним питанням у сфері податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення є захист національних інтересів країни в частині визначення коректної бази оподаткування прибутку компанії з справедливим відношенням її до тієї чи іншої юрисдикції. Аналіз існуючої зарубіжної і вітчизняної практики податкового контролю трансфертного ціноутворення свідчить про застосування в діяльності податкових органів ризикоорієнтованого підходу, основне призначення якого полягає в ідентифікації галузей, учасників та операцій трансфертного ціноутворення з високим ступенем ризику.

Ризики, ризик-менеджмент та ризикоорієнтований підхід в системі трансфертного ціноутворення є предметом дослідження у працях [47, 49, 99, 103, 104 та інші], в яких систематизовано основні аспекти та елементи системи ризик-

менеджменту, зарубіжної практики ризикоорієнтованого підходу в трансфертному ціноутворенні.

Про необхідність впровадження концепції ризик-менеджменту в діяльність податкових органів було наголошено ще у 2001 році Центром податкової політики та податкового адміністрування ОЕСР, що дало початок приділенню уваги з боку податкових органів до ідентифікації та управління податковими ризиками. Поширення застосування і використання ризикоорієнтованого підходу до здійснення процедур аудиту та контролю відбувається на сьогодні і в Україні.

Так, ризикоорієнтований підхід застосовується при плануванні заходів державного фінансового контролю та аудиту, внутрішнього аудиту діяльності установ, організацій державного сектору та при здійсненні податкових перевірок. Однак, якщо в законодавстві та інших підзаконних актах у сфері державного фінансового контролю, внутрішнього аудиту та податкових перевірок існують методологічні та методичні засади застосування ризикоорієнтованого підходу [33], то у законодавстві з податкового аудиту та контролю за операціями трансфертного ціноутворення в даній правовій площині існує прогалина. То ж, запропонуємо основні положення з методологічного забезпечення ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Поняття ризикоорієнтованого підходу в системі податкових перевірок в Україні прийнято сприймати як забезпечення принципу проведення податкових перевірок щодо тих платників податків, ризик порушення податкового законодавства яких є потенційно високим. Власне саме поняття ризику закріплене у Податковому кодексі України, під яким розуміється «ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи» [149]. Зокрема, заслуговують на увагу декілька визначень податкового ризику у нормативних документах, які вже втратили чинність:

– податковий ризик – це «вірогідна можливість порушення податкового законодавства» [158];

– податковий ризик – це вірогідність порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання, внаслідок чого можливі втрати бюджету» [160];

– податковий ризик – це «можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок недостовірного чи встановленого порушення податкового і валютного законодавства» [159].

Офіційне інтернет-представництво Державної податкової служби України на сьогоднішній день наводить наступне трактування: податковий ризик – економічна категорія, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів, унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об'єктивних та/або суб'єктивних факторів, неефективного адміністрування податків та порушень податкового законодавства. Інші нормативні акти ДПС розкривають або частково охоплюють питання трактування податкового ризику лише в певній сфері або за певним напрямом (ризик при здійсненні митних процедур, ризик податкового адміністрування тощо), однак про ризики у сфері трансфертного ціноутворення у нормативно-правових актах згадка відсутня.

Отже, на нашу думку, під ризиком у сфері трансфертного ціноутворення слід розуміти ймовірність недоотримання податкових надходжень до бюджету у зв'язку із порушенням платниками податків правил трансфертного ціноутворення в частині здійснення контрольованих операцій із недотриманням принципу «витягнутої руки». Відповідно, із цього визначення, під ризикоорієнтованим підходом до здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням розуміється застосування інструментарію з ідентифікації, оцінювання, аналізу та оцінки впливу ризиків трансфертного ціноутворення з метою якісного відбору платників податків, що здійснюють операції, віднесені до контрольованих, до об'єктів податкового контролю з

питань дотримання принципу «витягнутої руки». Власне управління ризиками трансфертного ціноутворення в частині їх ідентифікації та оцінювання представлене певним набором інструментів, що забезпечуватимуть адекватність та придатність результатів для відбору платників податків в якості об'єкту здійснення податкового контролю. У свою чергу, інструменти з ідентифікації та визначення рівня ризиків складають сукупність аналітичних процедур з оцінювання (кількісного або якісного) певного набору показників (індикаторів) ризику. У даному випадку практичний інтерес та підґрунтя до розробки системи індикаторів в процесі застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням становитиме міжнародне регулювання у формі рекомендаційних документів.

До переліку рекомендаційних документів у сфері ризик-менеджменту трансфертного ціноутворення відносяться:

1. Кодекс поведінки щодо документації з трансфертного ціноутворення для асоційованих підприємства в ЄС, 2006 рік [6];
2. Звіт «Ефективне вирішення проблем трансфертного ціноутворення», 2012 рік [8];
3. Доповідь представників приватного сектору, що описує оцінку ризиків трансфертного ціноутворення та підходи до управління корпоративним податком, 2012 рік [28];
4. Проект посібника ОЕСР з оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, 2013 рік [30];
5. «Біла книга» щодо документації з трансфертного ціноутворення, 2013 рік [42];
6. Рекомендації щодо звітування у розрізі країн: план BEPS – дія 13, 2017 рік [13];
7. Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, 2021 рік [40].

Так, у Доповіді представників приватного сектору, що описує оцінку ризиків трансфертного ціноутворення та підходи до управління корпоративним

податком, представленої Об'єднаним форумом ЄС з трансфертного ціноутворення (JTRPF), визначено, що оцінка ризику трансфертного ціноутворення та підходу до управління таким ризиком, залежить від кількох факторів [28]:

- розмір компанії та її бізнесу;
- кількість і розмір міжнародних операцій, які відбуваються в межах групи;
- податкова політика компанії;
- розмір і складність поточних операцій;
- будь-які спеціальні чи специфічні вимоги податкового законодавства країн, де компанія веде бізнес.

Зокрема Документом передбачено виокремлення принципів управління ризиками трансфертного ціноутворення, серед яких: узгодженість дій суб'єктів господарювання та податкових органів в управлінні ризиками; ідентифікація найбільш ризикованих галузей і сфер виникнення ризиків; наявність правових інструментів з управління ризиками та балансування вимог податкових органів і суб'єктів господарювання в процесі подання звітності [28]. Даний перелік принципів не є вичерпним і може поповнюватися залежно від розвитку трансфертного ціноутворення як сфери ризик-менеджменту.

Розроблений Департаментом економіко-соціальних відносин ООН Практичний посібник з трансфертного ціноутворення визначає, що джерелом виникнення ризиків трансфертного ціноутворення є операції всередині групи компаній, які можливо ідентифікувати у звіті про доходи або у податковій декларації, що подається суб'єктом господарювання [40]. Зокрема, авторами посібнику наголошується на обов'язковій класифікації ризиків трансфертного ціноутворення, що дозволить фахівцям з оцінки ризиків належним чином оцінити агресивність і складність природи ризику, черговість здійснення податкового контролю та аудиту за таким суб'єктом господарювання (підхід до класифікації ризиків буде розглянутий нижче) [40].

Дослідивши ряд міжнародних документів [6, 8, 13, 28, 30, 40, 42] вважаємо за доцільне запропонувати принципову схему застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю (рис. 3.1).

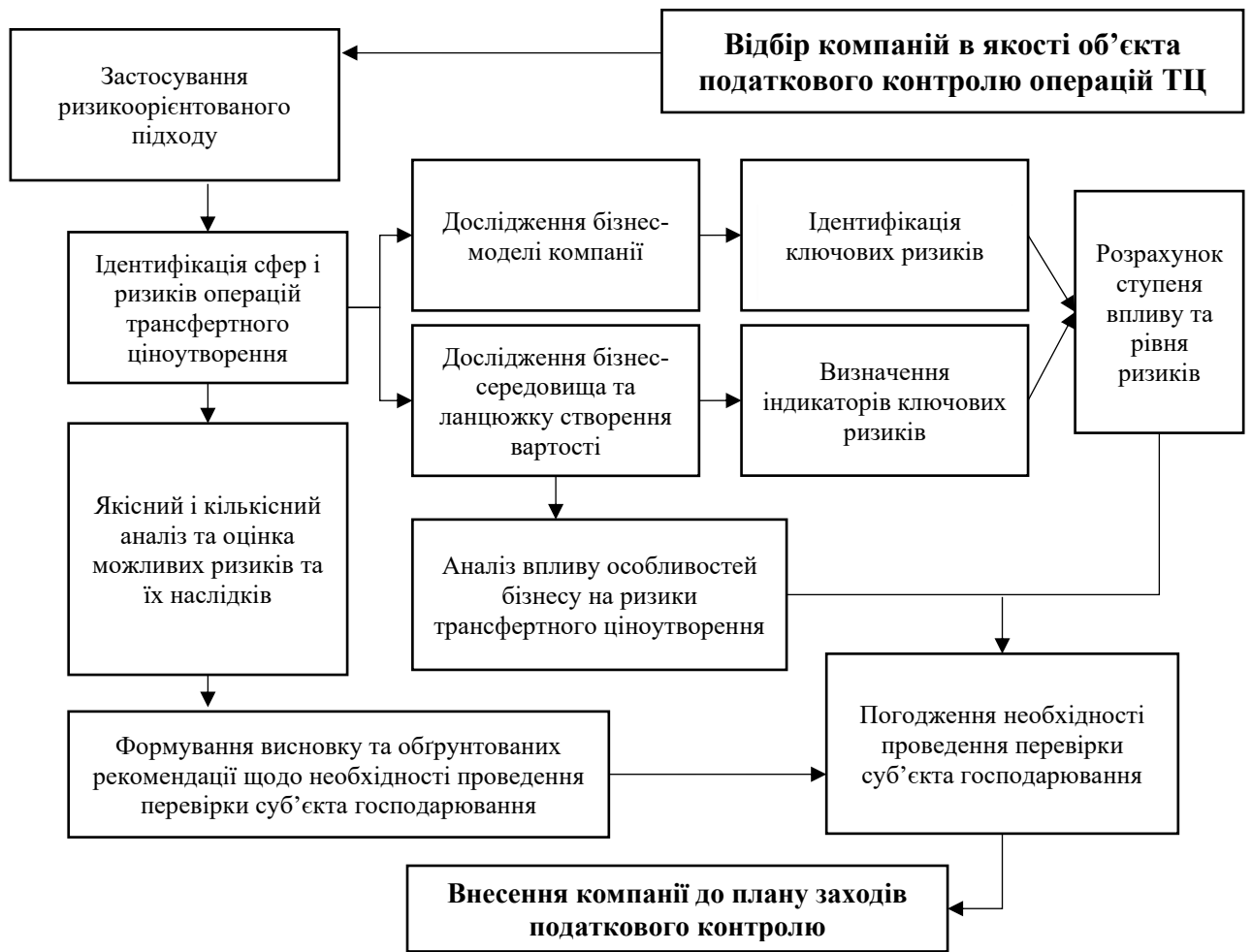


Рис. 3.1. Принципова схема застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Важливою ланкою принципової схеми застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення є ідентифікація ключових ризиків та визначення їх індикаторів. Передусь цій процедурі детальне вивчення бізнес-моделі, бізнес-середовища та місця компанії у ланцюжку створення вартості. Звіт ОЕСР «Ефективне вирішення проблем трансфертного ціноутворення» пропонує в контексті зазначеного використовувати один з можливих підходів:

1. bottom up («знизу – догори»): детальне вивчення особливостей та умов операції трансфертного ціноутворення, її ендогенних та екзогенних фінансових потоків, можливостей зниження бази оподаткування у залежності від податкової юрисдикції;

2. top down («зверху – донизу»): визначення рентабельності групи компаній та частки внесення прибутку кожної бізнес-одиниці; співставлення обчислених показників, можливостей зниження бази оподаткування у залежності від податкової юрисдикції.

На нашу думку, такий підхід дещо спрощує та узагальнює особливості здійснення попереднього вивчення бізнес-моделі, бізнес-середовища та місця компанії у ланцюжку створення вартості. Поруч з цим, вважаємо за доцільне у вітчизняній практиці використовувати комплексний підхід до зазначеного питання, що дозволить сформувати цілісну картину щодо бізнесу з метою формування вичерпного переліку ризиків трансфертного ціноутворення.

У свою чергу, у практичному посібнику ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, передбачено інші підходи до вивчення бізнес-моделі, бізнес-середовища та місця компанії у ланцюжку створення вартості, а саме:

1. трансакційний: перевірка «простих» операцій трансфертного ціноутворення, які можуть бути проаналізовані з меншими витратами часу та персоналу. Ґрунтовнішого і комплекснішого аналізу потребуватимуть операції трансфертного ціноутворення з високим ступенем ризику та великим вартісним обсягом угоди;

2. юрисдикційний: фокус уваги при здійсненні аналізу операцій трансфертного ціноутворення зосереджений на податкових режимах юрисдикцій, компанії яких беруть участь в угоді. В межах даного підходу обов'язково враховується законодавчо визначений перелік країн, що є низькоподатковими юрисдикціями;

3. ризикоорієнтований: компіляційний підхід, що об'єднує елементи трансакційного та юрисдикційного з можливим урахуванням суттєвих факторів та умов.

Для вітчизняної практики податкового контролю найбільш доцільним до застосування стане ризикоорієнтований підхід, як комплексне рішення і погляд на вивчення бізнес-моделі, середовища компанії.

Здійснивши дослідження бізнес-моделі, бізнес-середовища та місця компанії у ланцюжку створення вартості, наступним елементом принципової схеми застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення є ідентифікації ключових ризиків та їх індикаторів.

Так, найбільш складними з точки зору ідентифікації та оцінювання ризиками трансфертного ціноутворення (відповідно до дослідження Департаменту економіко-соціальних відносин ООН) є наступні (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Підхід до класифікації ризиків трансфертного ціноутворення згідно з практичним посібником ООН з трансфертного ціноутворення

№ з/п	Ризики	Характеристика та опис	Ідентифікація та оцінювання ризику трансфертного ціноутворення	
			Ймовірність ідентифікації	Рівень ризику
1	2	3	4	5
1	Навмисне переміщення прибутку через інші компанії	створення транснаціональною компанією нової структурної одиниці з метою мінімізації бази оподаткування шляхом переміщення прибутку	низька	високий
2	Навмисне переміщення прибутку шляхом реструктуризації	переміщення прибутку призводить до зміни існуючої структури або бізнес-моделі компанії. Реструктуризацію не можна легко виявити, але її можна визначити за статичною маржою прибутку (якщо дочірню компанію було реструктуризовано з розподільника повного ризику на розподільника обмеженого ризику) або за змінами в деклараціях з ПДВ	середня	високий
3	Навмисне переміщення прибутку через некоректну функціональну класифікацію, неоптимальні канали розподілу	класифікація суб'єкта господарювання в якості, наприклад, дистриб'ютора з обмеженим ризиком і отриманою фіксованою винагородою, але відносно низькою валовою маржою, тоді як насправді він виконує роль повноцінного маркетолога / дистриб'ютора та має брати участь в економічних прибутках	низька-помірна	середній-високий
4	Низька капіталізація компанії	як навмисне, так і ненавмисне переміщення прибутку транснаціональної компанії через борг	висока	низький-високий

1	2	3	4	5
5	Ненавмисне переміщення прибутку	викликане помилками з боку платників податків та неузгодженістю підходу податкового органу із застосованою політикою ціноутворення, незалежно від того, чи йдеться про функціональну класифікацію, застосовані методи	помірна	середній

Джерело: систематизовано автором на основі [40].

Поруч із класифікацією ризиків трансфертного ціноутворення автори посібнику визначають чіткий перелік факторів-індикаторів ризику, які можуть вказувати на необхідність подальшого глибшого аналізу суб'єкта господарювання [40]:

- послідовні та постійні втрати;
- операції з пов'язаними сторонами в країнах з нижчими ефективними / граничними податковими ставками, особливо в «таємних» юрисдикціях;
- місцеві низькоприбуткові або збиткові компанії зі суттєвими транскордонними операціями з пов'язаними сторонами в офшорах, де офшорна частина групи є відносно більш прибутковою;
- існування компаній централізованого ланцюга поставок у сприятливих податкових юрисдикціях, тобто централізованих постачальників або маркетингових компаній, розташованих у юрисдикціях із низькими податковими режимами або без них і які розташовані не в тій самій країні/регіоні, що й основні клієнти та/або постачальники групи;
- суттєві комерційні відносини з пов'язаними сторонами в юрисдикціях з агресивними/жорсткими правилами трансфертного ціноутворення – корпоративна група може з більшою ймовірністю встановлювати трансфертні ціни на користь більш агресивної юрисдикції за рахунок менш агресивної юрисдикції через більшу ймовірність ретельна перевірка в першій юрисдикції;
- те ж саме стосується випадків суттєвих комерційних відносин з компаніями, розташованими в «домашній» юрисдикції транснаціональної компанії або в місці, де зареєстрована холдингова компанія;

– подібні міркування застосовуються, якщо існують істотні комерційні відносини з компаніями в юрисдикціях, які використовують безпечні гавані або подібні правила, які не завжди відповідають принципу «витагнутої руки».

На нашу думку, підхід до ідентифікації, оцінювання та визначення впливу окремих ризиків трансфертного ціноутворення повинен носити системний характер. У цілях системного управління процесом ідентифікації та оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення пропонуємо використовувати наступну класифікацію в системі податкового контролю (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Класифікація ризиків трансфертного ціноутворення в цілях управління в системі податкового контролю

№ з/п	Група ризиків	Індикатори ризику
1	Бізнес-ризик	складні бізнес-моделі, складові яких розташовані у великій кількості юрисдикцій
		розташування ланки ланцюжка постачань у низькоподатковій юрисдикції
		зміни в розташуванні активів групи
		значне відхилення від галузевих (ринкових) показників рентабельності бізнесу
		реструктуризація бізнесу
		диспропорції у величинах прибутку бізнес-одиниць групи компаній
		періодична (постійна) збитковість діяльності
2	Операційні ризик	передача або використання унікальних нематеріальних активів
		надання внутрішньогрупових послуг
		здійснення особливих видів платежів
		перебування закупівельних та виробничих, маркетингових та збутових підрозділів в різних юрисдикціях
		значні величини витрат по сплаті відсотків
3	Податкові ризик	непропорційність сплачених податків бізнес-одиницями та групою компаній
		відхилення ефективної та номінальної податкових ставок
		операції з резидентом низькоподаткових юрисдикцій (офшорів)
		операції з пов'язаними сторонами в юрисдикціях з агресивними/обмеженими правилами трансфертного ціноутворення
4	Репутаційні ризик	негативна «податкова історія» в частині порушень податкового законодавства
		неподання (невчасне подання) документації з трансфертного ціноутворення
		невідповідність інформації, вказаної у документації з трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором на основі [6, 8, 13, 28, 30, 40, 42].

Зауважимо, що запропонований підхід до класифікації ризиків трансфертного ціноутворення та їх індикаторів не є вичерпним. Для кожного індикатора доцільно сформулювати перелік граничних значень ризику, який свідчитиме про рівень його впливу на прийняття рішення щодо включення компанії в якості об'єкта податкового контролю до плану перевірок операцій трансфертного ціноутворення.

Оцінювання ступеня ризиків трансфертного ціноутворення пропонуємо здійснювати автоматизовано на основі алгоритму стандартизації показників індикаторів ризиків із присвоєнням ваги кожному окремому показникові з подальшим розрахунком інтегральної оцінки ступеня (рівня) ризику. Підхід до визначення інтегральної оцінки ступеня (рівня) ризику трансфертного ціноутворення відображено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Підхід до інтегрального оцінювання рівня ризиків трансфертного
ціноутворення**

№ з/п	Група / індикатори / показники	Вага показника, d	Значення показника		Стандартизо- ване значення		Зважена оцінка $d \times a'$
			фактичне значення a	граничне значення m	фактичне значення a'	граничне значення m'	
1	Податкові ризики	d_1	x	x	x	x	$\sum d_{ni} \times a_{ni}'$
1.1	індикатор 1	d_{11}	x	x	x	x	$\sum d_{1i} \times a_{1i}'$
1.1.1	показник 1	d_{111}	a_{111}	m_{111}	a_{111}'	m_{111}'	$d_{111} \times a_{111}'$
1.1.2	показник 2	d_{112}	a_{112}	m_{112}	a_{112}'	m_{112}'	$d_{112} \times a_{112}'$
...	...	...	...	...	...	...	...
1.1.n	показник n	d_{11n}	a_{11n}	m_{11n}	a_{11n}'	m_{11n}'	$d_{11n} \times a_{11n}'$
...	...	...	...	...	...	...	...
2	Операційні ризики	d_2	x	x	x	x	$\sum d_{ki} \times a_{ki}'$
2.1	індикатор 1	d_{21}	x	x	x	x	$\sum d_{1i} \times a_{1i}'$
2.1.1	показник 1	d_{211}	a_{211}	m_{211}	a_{211}'	m_{211}'	$d_{211} \times a_{211}'$
2.1.2	показник 2	d_{212}	a_{212}	m_{212}	a_{212}'	m_{212}'	$d_{212} \times a_{212}'$
...	...	...	...	...	...	...	...
2.1.k	показник k	d_{21k}	a_{21k}	m_{21k}	a_{21k}'	m_{21k}'	$d_{21k} \times a_{21k}'$
...	...	...	...	...	...	...	...
Всього		1,0	x	x	x	x	$\sum (\sum d_{hi} \times a_{hi}') \times d_h$

Джерело: розроблено автором.

Логіка інтегрального оцінювання рівня ризиків трансфертного ціноутворення полягає у розкладанні ризиків на максимально можливе число

індикаторів, а власне кожен індикатор – на максимально можливо число показників, що характеризують і визначають його. Кожній групі ризиків, кожному індикатору та кожному показникам присвоюється ваговий коефіцієнт (з умовою, що сума вагових коефіцієнтів на одному ієрархічному рівні дорівнює 1). Для приведення усіх показників в одну систему вимірювань, їх необхідно стандартизувати будь-яким статистичним методом (наприклад, методом варіаційного розмаху). Зважена бальна оцінка обчислюється наступним кроком шляхом добутку ваги групи / індикатора / показника на визначені стандартизовані значення. Застосування даного алгоритму дозволить отримати інтегральну оцінку рівня ризику операцій трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання в інтервалі від 0 до 1. Власне характеристика рівня ризику може мати, наприклад, наступну шкалу:

- А: від 0 до 0,25: низький рівень ризику трансфертного ціноутворення;
- В: від 0,25 до 0,50: помірний рівень ризику трансфертного ціноутворення;
- С: від 0,50 до 0,75: середній рівень ризику трансфертного ціноутворення;
- D: від 0,75 до 1,00: високий рівень ризику трансфертного ціноутворення.

Відображена шкала є умовною і може бути інтерпретована іншим чином у цілях її адаптації до розробленої методики і метрик ризиків трансфертного ціноутворення.

Процес інтегрального оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення повинен бути автоматизований засобами програмно-апаратного забезпечення діяльності податкових органів. Цікаво те, що схожі ініціативи були заявлені Державною податковою службою України як один з напрямів цифровізації її діяльності, у сфері трансфертного ціноутворення зокрема, однак методологічні основи реалізації такої ініціативи у публічному доступі відсутні.

Поруч із ідентифікацією та оцінюванням ризиків, варто погодитися із підходом [99, с. 63], відповідно до якого, окрім системного дослідження ризиків трансфертного ціноутворення слід розробити й систему ознак (умов) відсутності або низького рівня потенційних ризиків. Наприклад, переважання в діяльності компанії неконтрольованих операцій над контрольованими, якісність і повнота

документації з трансфертного ціноутворення, обґрунтованість методів трансфертного ціноутворення, відсутність порушень законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, а також відкритість і готовність компанії до діалогу з податковими органами [99, с. 63]. В контексті зазначеного, пропонуємо впровадити у діяльність податкових органів створення та ведення баз даних з «податковим профілем» компанії, який міститиме усю необхідну бізнесову та податкову інформацію про суб'єкта господарювання з метою використання цих даних в процесі управління ризиками трансфертного ціноутворення. Орієнтовна структура податкового профілю суб'єкта господарювання в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення відображена на рис. 3.2.

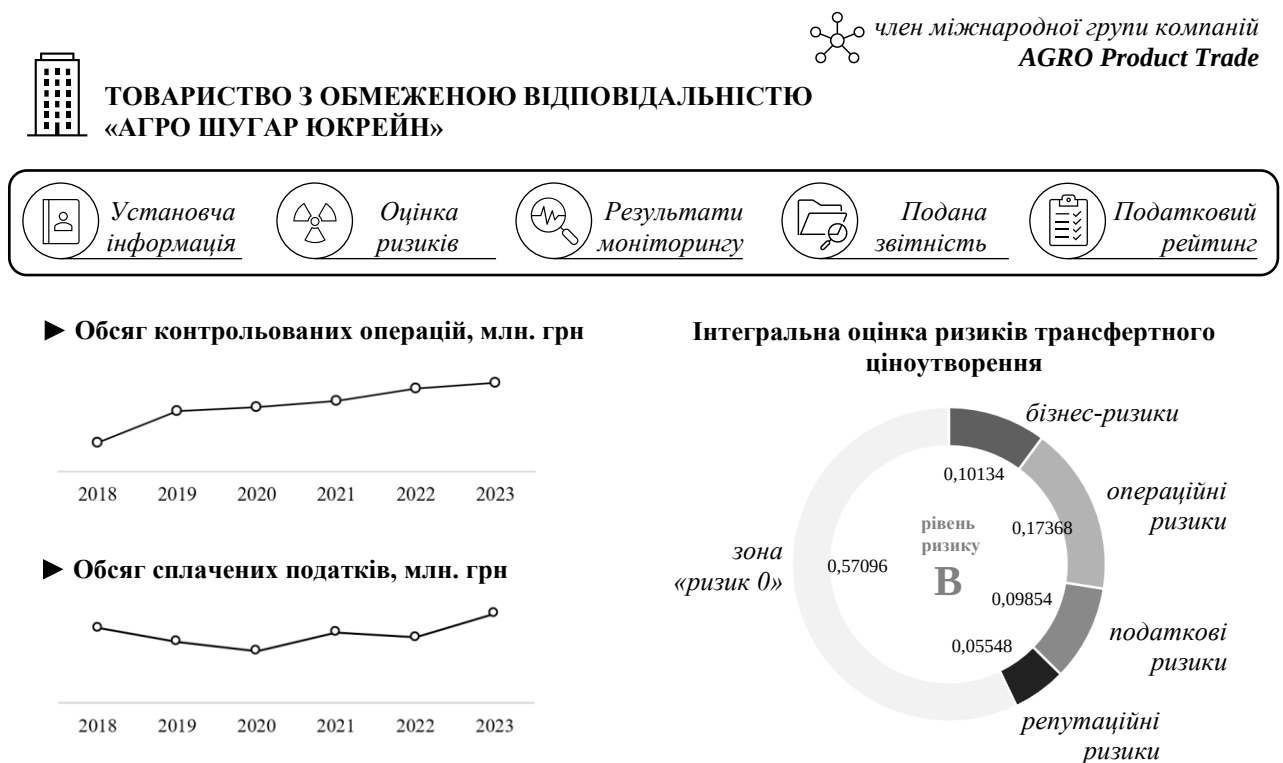


Рис. 3.2. Податковий профіль (у формі dash-board) компанії в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Розглядаючи нормативно-правове регламентування процедури податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення, слід зазначити, що вона визначена п. 39.5 Податкового кодексу України [149] і складається з

моніторингу контрольованих операцій, опитувань з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки». Поруч із цим можна свідчити, що така система позбавлена функції превентивного контролю, тобто попереднього дослідження платника податків на основі історичних даних («податкової історії» у здійсненні операцій трансфертного ціноутворення). Функціонування основних елементів цієї системи ґрунтується на Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій, відповідно до якого процес моніторингу контрольованих операцій складається з таких етапів [152]:

1. первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції;
2. аналіз звітів про контрольовані операції та повідомлень про участь у міжнародній групі компаній;
3. аналіз документації з трансфертного ціноутворення, поданої платником податків та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу);
4. аналіз звітів у розрізі країн міжнародної групи компаній.

В межах кожного із зазначених етапів здійснюється загальна оцінка ризиків трансфертного ціноутворення, ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети) та ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань [152]. Виходячи з положень даного Порядку, можна свідчити, що ідентифікація та оцінювання ризиків відбувається на етапі пост-контролю, тобто перевірки звітності (документації) з трансфертного ціноутворення, поданих платником податків. Окрім того, зрозуміло, що власне «моніторинг» є одним з етапів здійснення податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення. На нашу думку, проведенню моніторингу повинен передувати попередній аналіз платника податків та його податкової історії участі в контрольованих операціях («податкового рейтингу»). Саме в цьому аспекті у Порядку доцільно зазначити важливість використання результатів дослідження бізнес-моделі, бізнес-середовища та місця суб'єкта господарювання в ланцюжку

створення вартості. Відповідно до чого, вважаємо за доцільне запропонувати зміни до даного документу (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

**Пропонований перелік змін до Порядку проведення моніторингу
контрольованих операцій**

Положення чинної редакції Порядку	Пропоновані зміни до Порядку
Розділ I. Загальні положення	
2. Цілями Моніторингу як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є: - відсутнє -	2. Цілями Моніторингу як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є: <i>детальний аналіз платника податків за результатами попереднього вивчення бізнес-моделі та його місця у ланцюжку створення вартості по відношенню до іншої сторони контрольованої операції...</i>
Розділ II. Первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції	
1. Первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції проводиться контролюючим органом шляхом зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податку, даних митних декларацій...	1. Первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції проводиться контролюючим органом шляхом <i>використання результатів попереднього аналізу ризиків контрольованих операцій платника податків</i> , зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податку, даних митних декларацій...
5. Якщо під час первинного аналізу контролюючим органом виявлено ризики невідповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «втягнутої руки» та/або заниження податкових зобов'язань...	5. Якщо <i>платника податків за результатами попереднього (історичного) аналізу ризиків контрольованих операцій віднесено до категорії «ризикових»</i> і під час первинного аналізу контролюючим органом виявлено ризики невідповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «втягнутої руки» та/або заниження податкових зобов'язань...
- відсутнє -	<i>12. Якщо платника податків за результатами попереднього аналізу ризиків контрольованих операцій віднесено до категорії «ризикових», а результати первинного аналізу не засвідчили можливих занижень податкових зобов'язань, до процесу моніторингу залучаються додаткові джерела інформації.</i>
- відсутнє -	Розділ VI. Прикінцеві положення
- відсутнє -	<i>Результати моніторингу контрольованих операцій, здійснюваних платником податків, вносяться до його податкової історії із коригуванням рівня «податкової репутації (рейтингу)».</i>

Джерело: удосконалено автором на основі [152].

Що ж стосується другої складової моніторингу операцій трансфертного ціноутворення, її основні положення і процедура визначені Порядком опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення [150]. Власне цю складову, на нашу думку, варто позиціонувати як один з інструментів податкового комплаєнсу в процесі контролю операцій трансфертного ціноутворення. Готовність та відкритість компанії до діалогу з податковими органами з одного боку підвищить рівень довіри у системі їх взаємодії, а з іншого – сприятиме неухильному дотриманню податкового законодавства, покращенню податкового рейтингу суб'єкта господарювання (і відповідно зниження його репутаційних ризиків), співпраці податкових органів та бізнесу у подоланні проблем переміщення прибутків та подвійного оподаткування.

Таким чином, ризикоорієнтований підхід до здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на застосуванні інструментарію з ідентифікації, оцінювання, аналізу та оцінки впливу ризиків трансфертного ціноутворення з метою якісного відбору платників податків, що здійснюють операції, віднесені до контрольованих, до об'єктів податкового контролю з питань дотримання принципу «вितягнутої руки». Власне сам підхід до ідентифікації, оцінювання та визначення впливу окремих ризиків трансфертного ціноутворення повинен носити системний характер, що потребує розробки вичерпного переліку згрупованих ризиків та їх індикаторів. Процес оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення доцільно здійснювати автоматизовано на основі алгоритму стандартизації показників індикаторів ризиків із присвоєнням ваги кожному окремому показникові з подальшим розрахунком інтегральної оцінки ступеня (рівня) ризику. Зазначене пропонується інтегрувати в систему моніторингу контрольованих операцій з подальшим її змістовним вдосконаленням на предмет врахування історичних даних («податкової історії» суб'єкта господарювання). Окрім здійснення всіх регламентованих процедур моніторингу, у тому числі оцінювання ризиків, особливу увагу податковим органам слід приділити комунікаціям з платниками

податків, як елементу концепції податкового комплаєнс-контролю, що сприятиме як формуванню податкової культури в частині дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, так і підвищить рівень довіри в системі взаємодії «бізнес – податкові органи».

3.3. Техніка податкового комплаєнс-контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення

Взаємодія суб'єктів господарювання і податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення зазвичай супроводжується наростаючим рівнем напруги, небажанням суб'єктів господарювання сприяти процедурам перевірки податкового законодавства в частині відповідності здійснення контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», недовірою податкових органів до окремих суб'єктів здійснення таких операцій, що є цілком обґрунтованим, зважаючи на практику використання трансфертного ціноутворення. Всі зазначені фактори у результаті можуть привести і суб'єктів господарювання, і податкові органи до вирішення суперечливих аспектів у судовому процесі, про що свідчить значна кількість судових справ і позовів [62, 142-143]. Відповідно, слід зазначити, що система взаємодії суб'єктів господарювання і податкових органів в процесі контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення повинна бути вдосконалена на засадах податкового комплаєнсу. Розглянуті вище документація з трансфертного ціноутворення, практика функціонування інституту укладення угод узгодження попереднього ціноутворення, опитування суб'єктів господарювання в процесі моніторингу контрольованих операцій – є першими кроками до розвитку партнерських відносин бізнесу і податкових органів у сфері дотримання податкового законодавства з трансфертного ціноутворення і уникнення подвійного оподаткування. Поруч із цим, вважаємо за доцільне розвинути систему таких елементів і інструментів взаємодії.

Пропонована система взаємодії суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення відображена на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Система взаємодії суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу

Джерело: розроблено автором.

Отже, на нашу думку, ефективна взаємодія суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення повинна ґрунтуватися на засадах комплаєнсу за допомогою двох

інструментів – Оцінка якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього та зовнішнього контролю) і Оцінка системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього контролю та аудиту). У відповідності до зазначеного новим елементом усталеної системи моніторингу контрольованих операцій суб'єкта господарювання стає податковий комплаєнс-контроль та аудит, під яким пропонуємо розуміти застосування інструментів з підтвердження якості та ефективності систем внутрішнього контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання податковим органом, що засвідчує прагнення і відповідальність платника податків щодо дотримання податкового законодавства на предмет відповідності принципу «витягнутої руки». Розглянемо детальніше кожен із запропонованих інструментів.

Оцінка якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення є підтвердженням податковими органами якості та ефективності системи управління процесами трансфертного ціноутворення в компанії, у тому числі стану та якості процесів внутрішнього контролю. Сформована компанією (або її бізнес-одиницею) політика трансфертного ціноутворення повинна відбивати і належним чином підтверджувати функціонування системи управління операціями трансфертного ціноутворення та їх контролю на засадах податкового комплаєнсу.

Підтвердження податковими органами якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання повинно ґрунтуватися на розробленій, апробованій та затвердженій системі параметрів оцінки. Розробка та реалізація такого інструменту може лежати в площині функціональних обов'язків створеного у структурі управліннь міжнародного оподаткування та трансфертного ціноутворення податкового органу. Відповідно, на цей орган і буде покладена відповідальність за здійснення та підтвердження оцінки якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Дискусійним може

залишатися питання, чи варто створювати під цю функцію в структурі податкового органу управління (відділ), або ж достатньо уповноваженої на ці функції посадової особи. В процесі становлення такого інструменту взаємодії та його апробації, достатньо уповноваженої посадової особи, а вже у випадку масштабування – організаційна структура може бути переглянута.

Процес оцінки та підтвердження якості політики і системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання може бути представлений такими етапами (рис. 3.4).

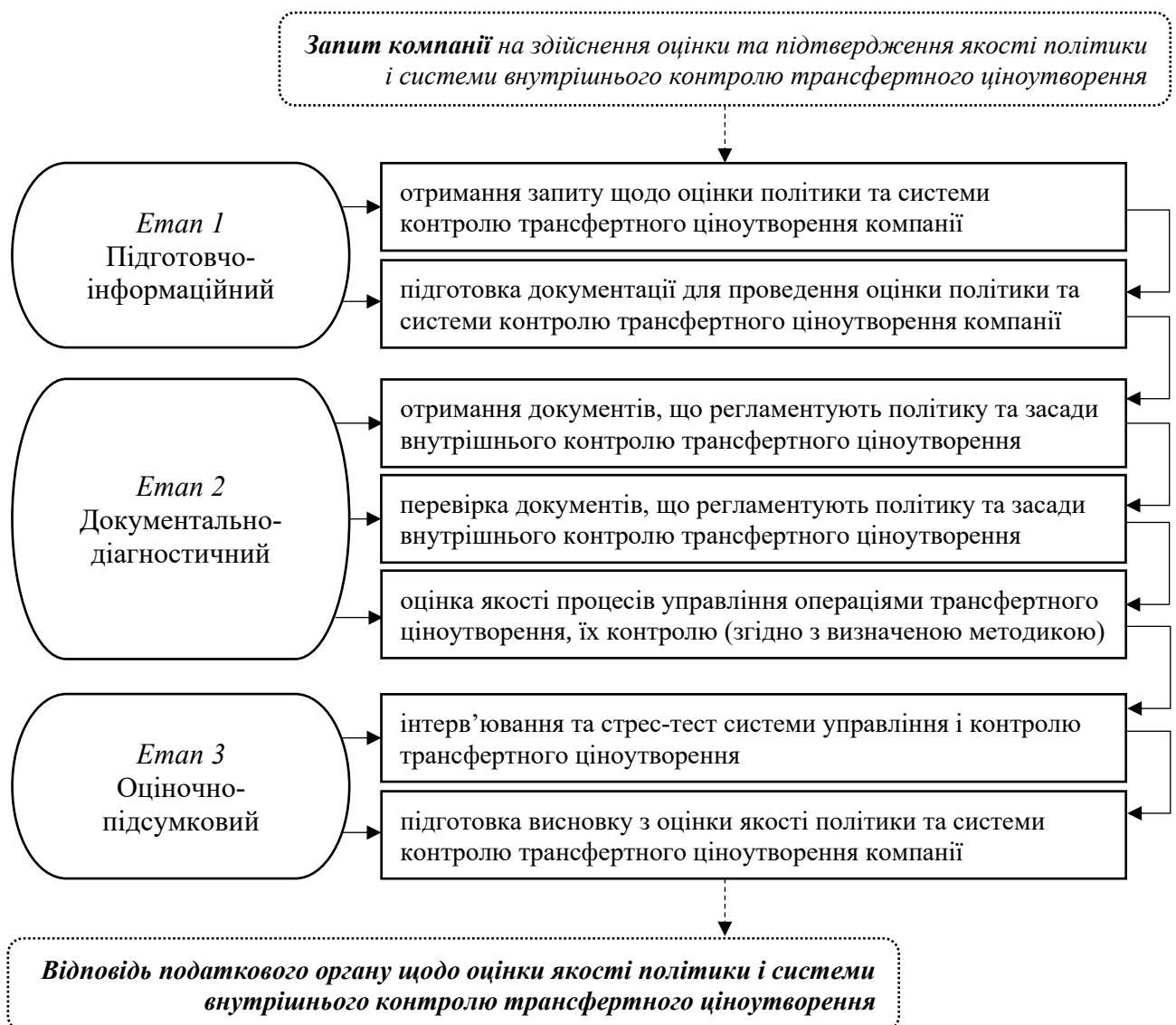


Рис. 3.4. Процес оцінки та підтвердження якості політики і системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення компанії

Джерело: розроблено автором.

Процес оцінки та підтвердження якості політики і системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення компанії розпочинається з моменту отримання уповноваженою на виконання відповідних функцій особою (фахівцем) або структурним підрозділом податкового органу запиту компанії.

З моменту реєстрації отриманого запиту відповідним фахівцем здійснюється підготовка документації для проведення оцінки політики та системи контролю трансфертного ціноутворення компанії, яка включає у себе такі данні:

1. Загальну інформацію про суб'єкт господарювання та його «податкову історію» у сфері трансфертного ціноутворення, а саме:

- установчу інформацію про суб'єкта господарювання, характер зв'язків із пов'язаними сторонами;
- вартісні обсяги та типи контрольованих операцій за останні 5 років (із деталізацією за країнами, контрагентами тощо);
- результати моніторингу контрольованих операцій з боку податкових органів, обсяги самостійного коригування бази оподаткування;
- рівень ризику трансфертного ціноутворення та рівень податкового рейтингу суб'єкта господарювання;
- результати перевірок документації з трансфертного ціноутворення;

2. Програмні документи процесу оцінки якості політики і системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення, а саме:

- програму візиту, перелік питань до дослідження, перелік документів для подання компанії;
- лист-оцінювання із попередньо затвердженими метриками якості процесів управління трансфертним ціноутворенням та системою внутрішнього контролю;
- лист-опитувальник для працівників, задіяних в процесі управління і контролю трансфертного ціноутворення;
- перелік завдань стрес-тесту системи управління операціями трансфертного ціноутворення та їх внутрішнього контролю;

3. Форму висновку щодо оцінки якості та відповідності політики і системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення.

Перший блок документації є довідковим для фахівця, що здійснює оцінку якості політики та внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення компанії (вся зазначена інформація міститиметься у податковому профілі компанії). Його інформаційне призначення – загальне інформування про об’єкт оцінки, визначення масштабів та обсягів контрольованих операцій, його репутації та доброчесності. Окремі суперечливі моменти першого блоку документації можуть вплинути на прийняття остаточного рішення щодо оцінки якості та відповідності політики і внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення, однак одночасно вони не є вирішальними.

Другий блок включає документи, призначення яких полягає у забезпеченні здійсненні оцінки політики та внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення компанії.

Що ж стосується листів-оцінювання із попередньо затвердженими метриками якості процесів управління трансфертним ціноутворенням та системою внутрішнього контролю, листів-опитувальників персоналу та переліку завдань стрес-тесту, розглянемо їх детальніше.

Метрики якості політики управління трансфертним ціноутворенням та його внутрішнього контролю є показниками, що засвідчують рівень якості та належності в управління відповідними операціями. Вважаємо, що система метрик якості політики та контролю трансфертного ціноутворення компанії повинна базуватися на концепції SMART. Тобто цілі створення та функціонування такої системи повинні бути: конкретними (Specific), вимірюваними (Measurable), досяжними (Achievable), реалістичними (Realistic) і визначеними за часом (Time-related). Зазначений підхід дозволить створити умови для якісної та об’єктивної оцінки політики і системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення.

Перелік метрик якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення відображено у табл. 3.11.

**Метрики якості політики та системи внутрішнього контролю
трансфертного ціноутворення компанії**

№ з/п	Група метрик / показники	Значення показника (стан системи)	
		базове	цільове
1. Загальна політика управління операціями трансфертного ціноутворення			
1.1	Актуальна нормативно-правова база та внутрішні документи з питань трансфертного ціноутворення	наявна	оцифрована
1.2	Розроблені та прийняті на рівні компанії положення / політика (документ) з трансфертного ціноутворення	наявне	наявне, переглядається
1.3	Розроблена бізнес-модель процесів оформлення, аналізу та контролю трансфертного ціноутворення	наявна	наявна, переглядається
1.4	Розмежування ролей у бізнес-процесах оформлення, аналізу та контролю операцій трансфертного ціноутворення	наявне у посадових інструкціях	наявне (за матрицею RACI)
1.5	Функціонування інформаційної системи (модулю) управління трансфертним ціноутворенням	наявна	наявна, оцифрована
2. Ідентифікація та оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення			
2.1	Затверджена методика ідентифікації, оцінювання та управління ризиками трансфертного ціноутворення	наявна	наявна, переглядається
2.2	Визначення рівня ризиків операцій трансфертного ціноутворення компанії	вручну	оцифроване
2.3	Звіти за результатами оцінки ризиків трансфертного ціноутворення та плани щодо їх усунення	наявні	наявні, оцифровані
3. Превентивний та пост-контроль трансфертного ціноутворення			
3.1	Планування та участь в процесі здійснення операцій трансфертного ціноутворення	наявний план	наявний план та реєстр
3.2	Регламент забезпечення і участі контролю в процесах трансфертного ціноутворення	наявна	наявна, переглядається
3.3	Випадки запобігання порушенню податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення	наявні	наявні, документовані
4. Комунікації та звітність в системі контролю трансфертного ціноутворення			
4.1	Внутрішні та зовнішні комунікації в процесі контролю операцій трансфертного ціноутворення	формально	визначено документом
4.2	Оцінка комунікаційної зрілості та ефективності в процесів контролю трансфертного ціноутворення	формально	визначено документом
4.3	Застосування цифрових технологій у здійсненні контролю операцій трансфертного ціноутворення	фрагментарно	комплексно
4.4	Оцінка операційної ефективності внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення	фрагментарно	комплексно
4.5	Звітність з ефективності системи внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення	наявна	наявна, оцифрована

Джерело: розроблено автором.

Зауважимо, що перелік Метрик якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення компанії не є вичерпним, а

дискусійним, і власне становить науковий і практичний інтерес до його наповнення та вдосконалення. Вважаємо за доцільне пояснити метрику, що стосується розмежування ролей у бізнес-процесах оформлення, аналізу та контролю операцій трансфертного ціноутворення, адже її значення (стан) впливатиме на один з етапів здійснення оцінки. Цільовим значенням (станом) даної метрики є наявність матриці RACI із чітко визначеним розподілом функцій та учасників процесу управління операціями трансфертного ціноутворення за ролями: виконавець (Responsible), відповідальний (Accountable), консультант (Consulted) і той, хто інформуватиметься про виконання (Informed) [136, с. 420]). Фахівцем з оцінки якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення компанії дана матриця може бути використана в частині співставлення положень внутрішніх регламентних документів з бізнес-моделлю процесів, їх власників та учасників. Приклад такої матриці відображено у табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Матриця відповідальності RACI у визначенні ролей у бізнес-процесах оформлення, аналізу та контролю операцій трансфертного ціноутворення

Ділянка бізнес-процесу управління операціями трансфертного ціноутворення	Перелік відповідальних підрозділів				
	Комерційний департамент	Юридичний департамент	Менеджер із трансфертного ціноутворення	Департамент безпеки та контролю	Департамент обліку
Планування операції, що підпадає під критерії «контрольованої»	A				
Вибір та обґрунтування методу визначення трансфертної ціни		C	R / C		
Перевірка ступеня обґрунтованості обраного методу трансфертного ціноутворення в операції				R / A	
Проведення та документальне оформлення операції трансфертного ціноутворення					R / A
Формування управлінської звітності, регламентованої документації з трансфертного ціноутворення			R	I	

Джерело: розроблено автором.

Зокрема, матриця відповідальності RACI створить умови для проведення опитування працівників і загального стрес-тесту системи трансфертного ціноутворення компанії.

Призначенням процесу опитування відповідальних працівників за управління і контроль трансфертного ціноутворення компанії є перевірка кваліфікації та її відповідності здійснюваним (покладеним) функціям, знання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення та каналів внутрішньої комунікації. У свою чергу, для даного етапу також може бути розроблена анкета-опитувальник для окремого працівника (юридичного, бухгалтерського чи іншого департаменту), який бере участь в бізнес-процесах оформлення, аналізу та контролю операцій трансфертного ціноутворення. Питання анкети можуть стосуватися актуальних змін податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, перевірки рівня «володіння» ділянкою бізнес-процесу, підходів до взаємодії з іншими ділянками тощо.

Етап стрес-тесту політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення покликаний створити для усталеного бізнес-процесу «збій» однієї з його ділянок з метою оцінки реагування та «стресостійкості» системи управління. Перевірка «стресостійкості» є належною та своєчасною реакцією, яка дозволить, у разі необхідності, вчасно виправити на внутрішньому рівні на основі експертної та конструктивної думки «збої» в бізнес-процесі управління трансфертним ціноутворенням. Перевірка стресостійкості стає ще більш актуальною, враховуючи комбінацію ресурсів, які компанії використовують для покриття своїх трансфертних цін, будь то внутрішні чи змішані ресурси зі спеціалізованими професіоналами чи фірмами, а також різні випадки, які можуть виникнути в результаті цих комбінацій. Стрес-тест вимагає незалежності думки щодо аналізованого випадку. Розглянемо, наприклад, стрес-тест на зовнішню податкову перевірку. Менеджер із трансфертного ціноутворення повинен поставити себе на місце критично налаштованого податкового інспектора та перевірити і виявити, як у розкритій інформації, так і в будь-яких упущеннях, слабкі сторони об'єкта перевірки, створюючи можливості

для удосконалення застосовуваної процедури або документації, що подається або має бути подана до податкових органів. Крім того, стрес-тест компанії можуть проводити і самостійно за одним із таких підходів:

1. перевірка цілей процесів на основі концепції SMART як частина процесу безперервного вдосконалення для професійних команд з трансфертного ціноутворення з достатніми внутрішніми ресурсами для виконання своїх дій і функцій, щоб критичні фази та бізнес-процеси постійно контролювалися для досягнення результатів, що відповідають обов'язковим професійним метрикам якості політики та внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення;

2. передача функцій із вдосконалення процесів управління та контролю операцій трансфертного ціноутворення на аутсорсинг, що дозволить об'єктивно оцінити зі сторони належність організації бізнес-процесів на концепції SMART для розуміння того, як відповідальний працівник повинен реагувати на збої в управлінні процесом трансфертного ціноутворення.

Стрес-тест системи управління та контролю операцій трансфертного ціноутворення може здійснюватися на основі принципової схеми (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Схема стрес-тесту системи управління та контролю операцій трансфертного ціноутворення компанії

Джерело: розроблено автором.

Результати стрес-тесту системи управління та контролю операцій трансфертного ціноутворення компанії є важливими для фахівця податкового органу з оцінки якості цієї системи, адже визначають ресурсну, компетентнісну достатність і ефективність.

За результатами проведених попереднього дослідження об'єкта, оцінки якості політики та внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення, стрес-тесту і, у випадку необхідності, додаткового інтерв'ювання персоналу, фахівцем з оцінки готується обґрунтований висновок щодо підтвердження податковим органом якості та ефективності системи управління процесами трансфертного ціноутворення в компанії (у тому числі стану та якості внутрішнього контролю). Наявність такого підтвердження (у формі сертифікату, довідки чи внесення в податковий профіль суб'єкта господарювання) засвідчить відповідальну позицію платника податків на засадах податкового комплаєнсу щодо дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «вितягнутої руки» та підвищить рівень довіри до нього з боку податкових органів.

Другий інструмент взаємодії суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу, що виникає за результатами взаємодії систем внутрішнього та зовнішнього (податкового) аудиту, це оцінка системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення в компанії. Реалізовується він через подання компанією та використання податковими органами результатів внутрішнього аудиту в оцінці ризиків трансфертного ціноутворення в компанії для формування її податкового рейтингу і оцінювання необхідності включення до плану перевірок.

Даний інструмент ґрунтується на припущенні, що системи внутрішнього аудиту достатньо для своєчасного виявлення порушень податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «вितягнутої руки». Звіти за результатами внутрішнього аудиту можуть використовуватися податковими органами в процесі моніторингу контрольованих операцій та впливати на остаточне рішення щодо перевірки компанії.

Внутрішній аудит операцій трансфертного ціноутворення може здійснюватися материнською (холдинговою) компанією з метою мінімізації ризиків порушень податкового законодавства відокремленими бізнес-одинацями компанії. Стандартною практикою для бізнес-одинаць є прийняття власних процедур управління податковою інформацією у цілях трансфертного ціноутворення. Однак, як було зазначено нами вище, така політика повинна здійснюватися відповідно до встановлених регламентів на рівні материнської компанії. Зазначене полегшило б роботу служби внутрішнього аудиту на рівні материнської компанії, який, маючи широке та детальне уявлення про те, що сталося та що відбувається в межах бізнес-одинаць, може активно сприяти досягненню та підтримці міцної корпоративної соціальної відповідальності на засадах податкового комплаєнсу і балансування інтересів стейкхолдерів, пропонуючи адекватні рішення проблем, що виникли, а не просто підтверджуючи, чи належним чином структуровані системи управління операціями трансфертного ціноутворення бізнес-одинаць. Саме таким чином внутрішній аудит здатний з одного боку уникнути «ярлику», який вішався на нього протягом багатьох років, оскільки вважався формою небажаного втручання в діяльність і основною метою якого був пошук неефективності прийнятих рішень, їх невідповідності законодавству та визначення відповідальних за такі порушення, а з іншого боку – створити репутацію та підвищити рівень довіри з боку податкових органів різних країн по відношенню як до бізнес-одинаць, так і до міжнародної групи компаній.

Процес внутрішнього аудиту операцій трансфертного ціноутворення бізнес-одинаць, здійснюваний з боку материнської компанії, повинен здійснюватися у такій послідовності:

1. отримання відповідної інформації щодо проведених внутрішніх аудитів від бізнес-одинаць групи компаній. Для цього потрібна координація між службами внутрішнього аудиту бізнес-одинаць і централізованої служби внутрішнього аудиту материнської компанії;

2. класифікація інформації, отриманої від усіх бізнес-одинаць групи компаній, у межах визначених параметрів;

3. у випадку виявлення службами внутрішнього аудиту бізнес-одиниць або материнської компанії порушень податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, материнська компанія повинна повідомити податковий орган держави, під юрисдикцією якої перебуває бізнес-одиниця, що допустила порушення законодавства.

Внутрішній аудит повинен мати повноваження для забезпечення правильного підходу до управління ризиками на рівні групи, водночас зберігаючи необхідну координацію з іншими функціями контролю, а також додаткову та відповідальність за впровадження процесу оцінки результатів внутрішнього аудиту, ніколи не ставлячи під загрозу свою незалежність. Управління політикою трансфертного ціноутворення вимагає від внутрішнього аудиту взяти на себе відповідальність за розробку аналізу сфер діяльності, функціонального аналізу бізнес-одиниць групи компаній, основних внутрішньогрупових контрактів, політики розподілу та самих операцій (як з економічної, так і з фінансової точки зору). Служба внутрішнього аудиту материнської компанії за допомогою відповідних процедур також повинна провести кількісно-якісний аналіз, щоб визначити, шляхом поступового процесу зняття, вибірку порівнянних компаній з точки зору функціонального профілю та профілю ризику.

Для регламентації оцінки системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення і подальшого використання матеріалів внутрішнього аудиту в процесі моніторингу контрольованих операцій суб'єкта господарювання, між податковим органом та платником податків (в особі материнської компанії міжнародної групи компаній) повинен укладатися меморандум про сприяння у дотриманні податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення щодо відповідності здійснюваних операцій принципу «витягнутої руки». Зазначений меморандум сформує юридичні підстави передачі податковим органами матеріалів внутрішнього аудиту операцій трансфертного ціноутворення. Зокрема, в контексті зазначеного потребує і доповнення відповідним положенням Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій [152], а саме:

«3. Моніторинг здійснюється шляхом:

аналізу матеріалів внутрішнього аудиту контрольованих операцій платника податків (відповідно до укладеного меморандуму про сприяння у дотриманні податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення щодо відповідності здійснюваних операцій принципу «витягнутої руки»...».

Окрім матеріалів внутрішнього аудиту контрольованих операцій, компанія може додатково надати й план заходів (рекомендацій) щодо усунення виявлених недоліків, підтверджуючі документи щодо усунення виявлених недоліків (зокрема самостійні коригування бази оподаткування).

Отже, використання технік податкового комплаєнсу у формі інструментів оцінки якості політики, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення дозволяє концептуалізувати модель податкового контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах комплаєнсу (рис. 3.6).

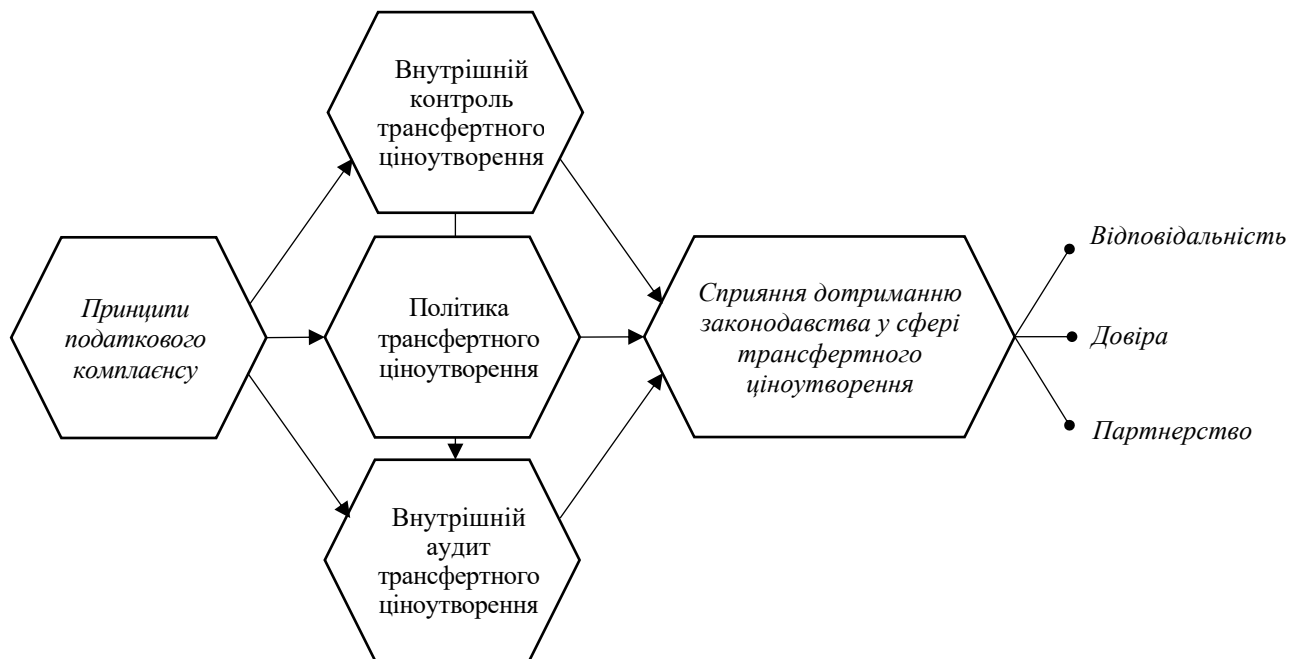


Рис. 3.6. Модель податкового контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, ефективна взаємодія суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі контролю та аудиту операцій трансфертного

ціноутворення повинна ґрунтуватися на засадах комплаєнсу за допомогою двох інструментів – Оцінка якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього та зовнішнього контролю) і Оцінка системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього контролю та аудиту). У відповідності до зазначеного новим елементом усталеної системи моніторингу контрольованих операцій суб'єкта господарювання стає податковий комплаєнс-контроль та аудит, під яким пропонуємо розуміти застосування інструментів з підтвердження якості та ефективності систем внутрішнього контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання податковим органом, що засвідчує прагнення і відповідальність платника податків щодо дотримання податкового законодавства на предмет відповідності принципу «витягнутої руки». Підтвердження податковими органами якості політики та системи внутрішнього контролю і аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання повинно ґрунтуватися на розробленій, апробованій та затвердженій системі параметрів оцінки. Підтвердження оцінки якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення засвідчить відповідальну позицію платника податків на засадах податкового комплаєнсу щодо дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки» та підвищить рівень довіри до нього з боку податкових органів. У свою чергу, впровадження в процес моніторингу контрольованих операцій такого інструменту як оцінка якості внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення дозволить через подання компанією та використання податковими органами результатів внутрішнього аудиту в оцінці ризиків трансфертного ціноутворення для формування її податкового рейтингу і оцінювання необхідності включення до плану перевірок. Даний інструмент ґрунтується на припущенні, що системи внутрішнього аудиту достатньо для своєчасного виявлення порушень податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки».

Висновки до Розділу 3

Таким чином, у розділі було розглянуто механізм податкового комплаєнс-контролю операцій трансфертного ціноутворення. Про вирішення поставлених завдань до розділу дисертаційного дослідження свідчить отримання таких висновків.

Досліджений зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення на прикладі окремих країн-членів ЄС засвідчив високий рівень уніфікації законодавства у сфері трансфертного ціноутворення з незначними відмінностями за положеннями національного правового поля. Відмінності здебільшого полягають у системності при визначенні критеріїв пов'язаності сторін при здійсненні операцій трансфертного ціноутворення та підстав проведення процедур аудиту таких операцій. На етапі постійного вдосконалення правового забезпечення трансфертного ціноутворення в Україні такий досвід стане корисний в контексті імплементації найкращих законодавчих практик. Окрему увагу при дослідженні зарубіжних систем правового забезпечення було приділено інституту угод про попереднє узгодження ціноутворення, яке безумовно можна вважати інструментом податкового комплаєнсу у відносинах «суб'єкти господарювання – податкові органи». Позитивна динаміка укладення таких угод за країнами-членами ЄС є свідченням підвищення довіри з боку податкових органів та готовності суб'єктів господарювання провадити свою діяльність на засадах податкового комплаєнсу, зокрема у сфері уникнення подвійного оподаткування при укладенні багатосторонніх угод про попереднє узгодження ціноутворення. Інститут угод про попереднє узгодження ціноутворення функціонує в Україні, однак масштаби та динаміку укладення таких угод оцінити наразі складно.

Ризикоорієнтований підхід до здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на застосуванні інструментарію з ідентифікації, оцінювання, аналізу та оцінки впливу ризиків трансфертного ціноутворення з метою якісного відбору платників податків, що здійснюють

операції, віднесені до контрольованих, до об'єктів податкового контролю з питань дотримання принципу «витягнутої руки». Власне сам підхід до ідентифікації, оцінювання та визначення впливу окремих ризиків трансфертного ціноутворення повинен носити системний характер, що потребує розробки вичерпного переліку згрупованих ризиків та їх індикаторів. Процес оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення доцільно здійснювати автоматизовано на основі алгоритму стандартизації показників індикаторів ризиків із присвоєнням ваги кожному окремому показникові з подальшим розрахунком інтегральної оцінки ступеня (рівня) ризику. Зазначене пропонується інтегрувати в систему моніторингу контрольованих операцій з подальшим її змістовним вдосконаленням на предмет врахування історичних даних («податкової історії» суб'єкта господарювання). Окрім здійснення всіх регламентованих процедур моніторингу, у тому числі оцінювання ризиків, особливу увагу податковим органам слід приділити комунікаціям з платниками податків, як елементу концепції податкового комплаєнс-контролю, що сприятиме як формуванню податкової культури в частині дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, так і підвищить рівень довіри в системі взаємодії «бізнес – податкові органи».

Ефективна взаємодія суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення повинна ґрунтуватися на засадах комплаєнсу за допомогою двох інструментів – Оцінка якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього та зовнішнього контролю) і Оцінка системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього контролю та аудиту). У відповідності до зазначеного новим елементом усталеної системи моніторингу контрольованих операцій суб'єкта господарювання стає податковий комплаєнс-контроль та аудит, під яким пропонуємо розуміти застосування інструментів з підтвердження якості та ефективності систем внутрішнього контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення

суб'єкта господарювання податковим органом, що засвідчує прагнення і відповідальність платника податків щодо дотримання податкового законодавства на предмет відповідності принципу «вितягнутої руки». Підтвердження податковими органами якості політики та системи внутрішнього контролю і аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання повинно ґрунтуватися на розробленій, апробованій та затвердженій системі параметрів оцінки. Підтвердження оцінки якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення засвідчить відповідальну позицію платника податків на засадах податкового комплаєнсу щодо дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «вितягнутої руки» та підвищить рівень довіри до нього з боку податкових органів. У свою чергу, впровадження в процес моніторингу контрольованих операцій такого інструменту як оцінка якості внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення дозволить через подання компанією та використання податковими органами результатів внутрішнього аудиту в оцінці ризиків трансфертного ціноутворення для формування її податкового рейтингу і оцінювання необхідності включення до плану перевірок. Даний інструмент ґрунтується на припущенні, що системи внутрішнього аудиту достатньо для своєчасного виявлення порушень податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки».

ВИСНОВКИ

Таким чином, у дисертації запропоновано авторське бачення щодо розв'язання наукової проблематики, яка полягає у концептуалізації теоретико-методичного та прикладного механізму обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу для побудови якісно нового рівня відносин в системі «суб'єкти господарювання – податкові органи». Досягнення поставленої мети ґрунтується на наступних науково-практичних і прикладних значущих висновках.

1. Трансфертне ціноутворення, у його сучасному трактуванні та розумінні, повинне виступати узгодженою зі стратегією політикою компанії у здійсненні між центрами відповідальності операцій, на об'єкт яких визначаються трансфертні ціни, за умови забезпечення їх оптимальності у цілях ефективного функціонування центру відповідальності і обґрунтованості у цілях дотримання податкового законодавства. Як складна система, трансфертне ціноутворення функціонує під впливом низки факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ, маючи в основі чітко визначені принципи і цілі, підходи та інструменти. Ефективність та результативність політики трансфертного ціноутворення компанії більшою мірою залежить від менеджменту центру відповідальності або фахівця, на якого покладені відповідні функції, від рівня їх знань та компетенцій. Новий погляд на трансфертне ціноутворення, як на інструмент балансування інтересів компанії та податкових органів, є драйвером розвитку якісно нової форми податкових відносин між суб'єктами господарювання та держави в особі податкових органів на засадах комплаєнсу.

2. Основними складовими забезпечення процесу управління операціями трансфертного ціноутворення є інформаційне, облікове та контрольне. Інформаційне забезпечення представлене, у першу чергу, внутрішнім нормативним документом, а саме Політикою трансфертного ціноутворення компанії. Також, важливе значення в інформаційному забезпеченні відводиться

інформаційній системі управлінні операціями трансфертного ціноутворення як сервісу підтримки прийняття управлінських рішень при здійсненні таких операцій. У свою чергу, облікове забезпечення формується за умови ідентифікації господарської операції у цілях трансфертного ціноутворення. Власне облікове забезпечення ґрунтується на визначеній методологічній основі, низці завдань і принципів, основне призначення яких полягає у виявленні, оцінці, реєстрації та відображенні факту здійснення господарських операцій в межах трансфертного ціноутворення на відповідних рахунках та регістрах обліку, тим самим формуючи масив облікових даних, корисних у прийнятті управлінських рішень, здійсненні аналітичних процедур та формуванні звітності із трансфертного ціноутворення. Аналітичне забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення представлене рекомендованим Настановами ОЕСР у сфері трансфертного ціноутворення функціональним аналізом. Його призначення полягає в аналізі функцій, які виконують (з урахуванням використаних активів і прийнятих ризиків) асоційовані підприємства в контрольованих операціях. Щоб визначити трансфертну ціну, що відповідатиме принципу «витягнутої руки», компанії повинні здійснювати аналіз на предмет залучених функцій, використовуваних активів та ризиків впливів, пов'язаних з операцією. Функціональний аналіз – це спосіб структурування та організації фактичної інформації про функції та ролі пов'язаних сторін у контрольованих операціях, що забезпечує розуміння функціональних профілів сторін угоди. Остання складова – контрольне забезпечення – покликана сформулювати оцінку та підтвердження за результатами внутрішніх контрольних заходів обґрунтованості визначених цін в межах контрольованих операцій. Розроблені внутрішні стандарти та ефективно побудована система внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення дозволить підвищити рівень довіри з боку податкових органів, що повністю відповідатиме засадам податкового комплаєнсу.

3. Методичний інструментарій у прийнятті управлінських рішень у сфері трансфертного ціноутворення представлений низкою методів, визначених

Настановами ОЕСР та Податковим кодексом України як методи підтвердження відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Дотримуючись філософії концепції здійснення трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу, вважаємо, що підґрунтям до побудови довірливих відносин між суб'єктами господарювання та податковими органами є пріоритетне застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Однак у випадку неможливості його застосування, наголошуємо на необхідності розробки такої системи обґрунтування вибору компанією іншого методу трансфертного ціноутворення, яка б задовольняла вимоги податкових органів в частині звітування та подальшого контролю. Зазначене обґрунтування повинно бути імplementовано у внутрішню управлінську звітність і деталізовано за операціями, умовами та методами.

4. Розглянуті облікові аспекти трансфертних цін свідчать, що при переважанні податкової упередженості в трактуванні питань, що розглядаються, аспекти фінансового обліку залишаються на другому плані. Проте їх уточнення необхідне для досягнення більшої надійності, прозорості та достовірності звітності з трансфертного ціноутворення. Однобічний розгляд питання трансфертного ціноутворення не здатний забезпечити комплексне вирішення ряду питань трансфертного ціноутворення. Кожен окремий аспект проблеми потребує відповідного дослідження та розробки з урахуванням взаємозв'язку з іншими аспектами проблеми. На нашу думку, питання трансфертного ціноутворення є такою сферою, де необхідно постійно шукати взаємозв'язок між аспектами податкового, фінансового та управлінського обліку в теорії, а на рівні нормативно-правових актів – і на практиці. Проблеми трансфертного ціноутворення стають світовим явищем. Вирішувати їх лише в рамках національного законодавства недостатньо. Це було реалізовано з огляду на податкові аспекти проблеми, але прояви цього питання у фінансовому обліку недооцінені. На нашу думку, положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо оцінки та розкриття операцій у перехідній вартості між пов'язаними сторонами, мають бути переглянуті з метою спрощення, чіткого визначення та

структурування, вищого ступеня гармонізації між національним та міжнародним регулюванням. Інша сторона питання полягає в тому, чи дотримуються і як дотримуються норми укладачами звітів – формально і змістовно. І третя точка зору – як розкрита інформація про трансферні ціни сприймається користувачами інформації, наскільки вона для них зрозуміла та корисна.

5. Система управлінського обліку як інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень внутрішніми зацікавленими сторонами, володіє дуальною функцією інструмента інформаційної підтримки прийняття рішень та пост-контролю прийнятих рішень. Процес управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів ґрунтується на моделі управлінського обліку, основними керівними елементами якої виступатимуть збалансована система ключових показників ефективності діяльності компанії та її бізнес-одиниць, ланцюжок створення вартості, CVP-аналіз та розрахунок діапазону трансфертних цін, що відповідають принципу «вितягнутої руки». Поєднання всіх зазначених елементів в єдину інтегровану модель управлінського обліку є потужним прикладним рішенням в менеджменті операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів. У свою чергу, інформаційну цінність як для системи управлінського обліку, так і для системи контролю і звітності, становитиме прикладне рішення розробки управлінських моделей визначення трансфертних цін на об'єкти контрольованих операцій засобами інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення за різними методами. Останнє є важливим елементом моделі управлінського обліку для досягнення ключових показників ефективності та дотримання засад податкового комплаєнсу. Розробку прикладних рішень – загальної моделі управлінського обліку та управлінських моделей визначення трансфертних цін – можливо реалізувати в середовищі інформаційної управлінської системи компанії.

6. Оцифрування звітності (документації) із трансфертного ціноутворення є комплексним інтегрованим рішенням, здатним забезпечити інформаційну

підтримку системи управління операціями трансфертного ціноутворення як на етапі звітування, так і на етапі пост-контролю. Податкова мета системи документації (звітності) полягає в належному обґрунтуванні відповідності податковому законодавству таких операцій, уникненню ризиків перевірок трансфертного ціноутворення та підвищенню довіри з боку податкових органів по відношенню до суб'єктів господарювання. Позиціонуючи інформаційну систему управління операціями трансфертного ціноутворення як потужне інформаційне забезпечення цього процесу, наголосимо на необхідності функціонування модулю звітності (документації) з трансфертного ціноутворення в її структурі. Зазначене створює ряд додаткових переваг для менеджменту бізнес-одиниці та компанії, серед них: оптимізація бізнес-процесів, використання великої кількості даних та автоматизований відбір якісної і релевантної інформації та адаптація системи звітності (документації) із трансфертного ціноутворення відповідно до галузі, обсягів операції, політики трансфертного ціноутворення. В основі концепції цифровізації звітності (документації) із трансфертного ціноутворення повинен лежати принцип інтеграції та єдності моделі даних інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення. Останнє прийнято за основу при розробці схем автоматизації звітності (документації) з трансфертного ціноутворення за трьома групами: первинної, управлінської та регламентованої. Окрім класичних схем автоматизації звітності компаніям слід звернути увагу на можливість використання систем штучного інтелекту в даному контексті. Дані системи значно спростять і пришвидшать процес складання звітності в режимі реального часу з налаштування великої кількості функцій інформаційного, аналітичного та функціонального напрямків. Однак, поруч із безумовними перевагами використання систем штучного інтелекту, компаніям слід оцінити економічний ефект від впровадження такого рішення та можливість перебудови системи інформаційної безпеки даних.

7. Досліджений зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення на прикладі окремих країн-членів ЄС засвідчив високий рівень уніфікації законодавства у сфері трансфертного

ціноутворення з незначними відмінностями за положеннями національного правового поля. Відмінності здебільшого полягають у системності при визначенні критеріїв пов'язаності сторін при здійсненні операцій трансфертного ціноутворення та підстав проведення процедур аудиту таких операцій. На етапі постійного вдосконалення правового забезпечення трансфертного ціноутворення в Україні такий досвід стане корисний в контексті імплементації найкращих законодавчих практик. Окрему увагу при дослідженні зарубіжних систем правового забезпечення було приділено інституту угод про попереднє узгодження ціноутворення, яке безумовно можна вважати інструментом податкового комплаєнсу у відносинах «суб'єкти господарювання – податкові органи». Позитивна динаміка укладення таких угод за країнами-членами ЄС є свідченням підвищення довіри з боку податкових органів та готовності суб'єктів господарювання провадити свою діяльність на засадах податкового комплаєнсу, зокрема у сфері уникнення подвійного оподаткування при укладенні багатосторонніх угод про попереднє узгодження ціноутворення. Інститут угод про попереднє узгодження ціноутворення функціонує в Україні, однак масштаби та динаміку укладення таких угод оцінити наразі складно.

8. Ризикоорієнтований підхід до здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на застосуванні інструментарію з ідентифікації, оцінювання, аналізу та оцінки впливу ризиків трансфертного ціноутворення з метою якісного відбору платників податків, що здійснюють операції, віднесені до контрольованих, до об'єктів податкового контролю з питань дотримання принципу «витягнутої руки». Власне сам підхід до ідентифікації, оцінювання та визначення впливу окремих ризиків трансфертного ціноутворення повинен носити системний характер, що потребує розробки вичерпного переліку згрупованих ризиків та їх індикаторів. Процес оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення доцільно здійснювати автоматизовано на основі алгоритму стандартизації показників індикаторів ризиків із присвоєнням ваги кожному окремому показникові з подальшим розрахунком інтегральної оцінки ступеня (рівня) ризику. Зазначене пропонується інтегрувати в систему

моніторингу контрольованих операцій з подальшим її змістовним вдосконаленням на предмет врахування історичних даних («податкової історії» суб'єкта господарювання). Окрім здійснення всіх регламентованих процедур моніторингу, у тому числі оцінювання ризиків, особливу увагу податковим органам слід приділити комунікаціям з платниками податків, як елементу концепції податкового комплаєнс-контролю, що сприятиме як формуванню податкової культури в частині дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, так і підвищить рівень довіри в системі взаємодії «бізнес – податкові органи».

9. Ефективна взаємодія суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення повинна ґрунтуватися на засадах комплаєнсу за допомогою двох інструментів – Оцінка якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього та зовнішнього контролю) і Оцінка системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього контролю та аудиту). У відповідності до зазначеного новим елементом усталеної системи моніторингу контрольованих операцій суб'єкта господарювання стає податковий комплаєнс-контроль та аудит, під яким пропонуємо розуміти застосування інструментів з підтвердження якості та ефективності систем внутрішнього контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання податковим органом, що засвідчує прагнення і відповідальність платника податків щодо дотримання податкового законодавства на предмет відповідності принципу «витягнутої руки». Підтвердження податковими органами якості політики та системи внутрішнього контролю і аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання повинно ґрунтуватися на розробленій, апробованій та затвердженій системі параметрів оцінки. Підтвердження оцінки якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення засвідчить відповідальну позицію платника податків на засадах податкового комплаєнсу щодо дотримання

законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки» та підвищить рівень довіри до нього з боку податкових органів. У свою чергу, впровадження в процес моніторингу контрольованих операцій такого інструменту як оцінка якості внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення дозволить через подання компанією та використання податковими органами результатів внутрішнього аудиту в оцінці ризиків трансфертного ціноутворення для формування її податкового рейтингу і оцінювання необхідності включення до плану перевірок. Даний інструмент ґрунтується на припущенні, що системи внутрішнього аудиту достатньо для своєчасного виявлення порушень податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Action 13 Country-by-Country Reporting / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (дата звернення: 25.09.2022)
2. Adum O. The Impact of Transfer Pricing on Financial Reporting: A Nigerian Study. *Review of Quantitative Finance and Accounting*. 2015. № 6 (16). P. 208-218
3. Advance Pricing Agreement (Deloitte). URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/thoughtpapers/in-tax-deloitte-apa-faqs-noexp.pdf> (дата звернення: 25.12.2022)
4. Base erosion and Profit Shifting – BEPS. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps> (дата звернення: 29.01.2021)
5. Cocktail of measures for the control of harmful transfer pricing manipulation, focused within the context of low income and developing countries. Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019_cocktail_TP_ciat_giz.pdf (дата звернення: 25.12.2022)
6. Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU. URL: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en> (дата звернення: 20.06.2023)
7. Commission of the European Communities. Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market. URL: <https://ec.europa.eu/taxation/customs/sites/taxation/files/resources/documents> (дата звернення: 25.12.2022)
8. Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing. URL: <https://www.oecd.org/publications/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing-9789264169463-en.htm> (дата звернення: 20.06.2023)
9. Dean J. Decentralization and Intracompany Pricing. *Harvard Business Review*. 1955. Vol. 33. P. 65-74
10. Evers M., Meier I., Spengel Ch. Country-by-Country Reporting: Tension between Transparency and Tax Planning. *ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper*. 2017. № 17-008. URL: <https://d-nb.info/1193196612/34> (дата звернення: 19.08.2022)

11. EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2020 (дата звернення: 25.12.2022)
12. Global transfer pricing guide. URL: <https://www.granthornton.global/en/insights/global-transfer-pricing-guide/> (дата звернення: 25.12.2022)
13. Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm> (дата звернення: 20.06.2023)
14. Heflebower R.B. Observations on Decentralization in Large Enterprises. *Journal of Industrial Economics*. 1960. Vol. 9. P 7-22
15. Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum_en (дата звернення: 25.12.2022)
16. Laizet A. Artificial intelligence & transfer pricing: the future of international tax planning. URL: http://memoire.jm.u-psud.fr/affiche_memoire.php?fich=12186&diff=public (дата звернення: 25.09.2022)
17. Levytska S., Akimova L., Zaiachkivska O., Karpa M. & Sandeep Kumar Gupta. Modern Analytical Instruments For Controlling The Enterprise Financial Performance. *Financial and Credit Activity-Problems of Theory and Practice*. 2020. №2(33). Pp. 314-323
18. Lo A.W.Y, Wong R.M.K., Firth M. Tax, Financial Reporting, and Tunneling Incentives for Income Shifting: An Empirical Analysis of the Transfer Pricing Behavior of Chinese-Listed Companies. *Journal of American Taxation Association*. Fall 2010. P. 1-26
19. Makke R. Artificial intelligence and transfer pricing: promising changes towards compliance, evidence from European MNEs. The effect of multi-nationality, tax havens, and intangible assets on transfer pricing compliance of European MNEs and the role of artificial intelligence in achieving compliance. *Business administration*. 2020. URL: <https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-03002981/document> (дата звернення: 25.09.2022)

20. Mckinley J. Transfer pricing and its effect on financial reporting. *Journal of Accountancy*. 2013. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2013/oct/20137721.html> (дата звернення: 19.08.2022)
21. Morris E. Transfer Pricing: History and Application of Regulations. URL: <http://www.claconnect.com/United-States-Transfer-Pricing-Tax-RegulationsArms-LengthStandard-Tangible-Intangible-Property> (дата звернення: 29.01.2021)
22. Muravskiy O.Yu. A model for determining transfer prices based on an optimization model of revenue maximization / Тренди розвитку менеджменту, фінансів та бізнес-технологій в умовах формування сучасної економіки та суспільства: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції (30 листопада 2022 року, м. Київ). Київ: Міжнародний європейський університет, 2022. С. 206-207
23. Muravskiy O.Yu. Digital transformation of the transfer pricing system at the enterprise / Проблеми та перспективи розвитку економіки України: погляд молоді: матеріали XIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (6-7 квітня 2021 року, м. Черкаси). Черкаси: Черкаський державний бізнес-коледж, 2021. С. 313-315
24. Muravskiy O.Yu. Information system for managing transfer pricing operations / Обліково-фінансове, інформаційне та мовно-комунікаційне забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи: збірник тез Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (26-27 жовтня 2023 року, м. Дніпро). Дніпро: Дніпровський державний аграрно-економічний університет, 2023. С. 30-32
25. Muravskiy O.Yu. Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Економіка розвитку систем*. 2023. № 6 (1). С. 4-15.
26. OECD Master File concept and CbC Reporting – international documentation requirements / Roedl and Partner. 2021. URL: <https://www.roedl.de/de/de/themen/documents/oecd-cbc-masterfile-implementierung-englisch.pdf> (дата звернення: 25.09.2022)

27. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717> (дата звернення: 19.08.2022)
28. Private Sector Members' Paper Outlining Corporate Tax Transfer Pricing Risk Assessment and Management Approaches. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/jtpf_003_back_2012_en.pdf (дата звернення: 20.06.2023)
29. Procedures for Advance Pricing Agreements. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-41.pdf> (дата звернення: 25.12.2022)
30. Public consultation: draft handbook on transfer pricing risk assessment. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-ENG.pdf> (дата звернення: 20.06.2023)
31. Schoen W. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting? *Tax Law Review*. 2005. Vol. 58, № 2. URL: <https://ssrn.com/abstract=869186> (дата звернення: 19.08.2022)
32. Sikka P., Murphy R. Unitary Taxation: Tax Base and the Role of Accounting. 2015. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2633997 (дата звернення: 19.08.2022)
33. Skoryk M.O., Bohdan S.V. Risk management tools in the system of public financial control. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7932> (дата звернення: 20.06.2023)
34. Statistics on APAs and MAPs in the EU. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/statistics-apas-and-maps-eu_en (дата звернення: 25.12.2022)
35. Taylor G., Richardson G.A., Al-Hadi A. Uncertain Tax Benefits, International Tax Risk, and Audit Specialization: Evidence from US Multinational Firms. *International Journal of Auditing*. Vol. 22, Issue 2. P. 230-248
36. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). URL: <https://www.coso.org/internal-control> (дата звернення: 19.08.2022)

37. Transfer pricing and developing countries. URL: http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing (дата звернення: 25.12.2022)
38. Transfer Pricing Country Profiles. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm> (дата звернення: 25.12.2022)
39. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (Action 13 – 2015 Final Report) / OECD, G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en> (дата звернення: 25.09.2022)
40. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. URL: <https://desapublications.un.org/publications/united-nations-practical-manual-transfer-pricing-developing-countries> (дата звернення: 20.06.2023)
41. What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis. Journal of Business Research. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0148296321003702> (дата звернення: 25.12.2022)
42. White paper on transfer pricing documentation. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf> (дата звернення: 20.06.2023)
43. Андрусь О.І. Трансфертне ціноутворення в Україні: проблеми і перспективи розвитку. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2018. Вип. 22. С. 6-13
44. Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-ге вид.: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
45. Білецька Г.М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції. *Фінансове право*. 2013. № 2(24). С. 4-6
46. Бондаренко М.О. Трансфертне ціноутворення з огляду на податкове планування. *Проблеми законності*. 2018. Вип. 143. С. 160-172
47. Борейко Н.М., Параниця Н.В., Параниця С.П. Оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення на прикладі податкових відомств країн-членів Європейського союзу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 5-6. С. 17-23

48. Брехов С.С. Напрями розвитку контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*, 2016. № 4. С. 126-131

49. Брехов С.С., Проскура К.П., Сушкова О.Є. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування. *Економічний аналіз*. 2017. Том 27. № 1. С. 107–119

50. Бридун Є.В. Богдан С.В. Сутність агресивного податкового планування та шляхи його подолання у системі міжнародного співробітництва // *Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-методол.семінару, 10 грудня 2015 р. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. С. 19-23*

51. Вакульчик О.М. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення. *Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка*. 2014. № 1. С. 10-16

52. Вербовецька С.Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету: економічні науки*. 2011. № 3. Т. 3. С. 46-49

53. Вінніпезька товарна біржа WCE. URL: <https://www.ice.com/index>

54. Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення [Брехов С. С., Кошук Т. В., Новицька Н. В. та ін.]. Київ: Алерта, 2019. 111 с.

55. Гетьман К.О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. *Право та інновації*. 2021. № 3. С. 85-90

56. Головацька С.І., Медвідь Л.Г. Методичний інструментарій трансфертного ціноутворення у системі управління витратами підприємства. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2014. № 6. С. 75-84

57. Греца Я.В. Правова характеристика агресивного податкового планування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2023. Серія Право. Випуск 75. С. 228-233

58. Гречко А.В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2016. № 13. С. 85-91
59. Григораш Т.Ф., Поплавська В.О., Шутова Д.М. Переваги та недоліки трансфертного ціноутворення. *Молодий вчений*. 2016. № 1 (28). Ч. 1. С. 52-55
60. Гриджук Д.М. Трансфертне ціноутворення – інструмент управління ефективністю бізнесу. *Формування ринкових відносин*. 2018. № 1. С. 40-47
61. Гриненко Ю.І. Використання інформаційних баз даних для потреб трансфертного ціноутворення / Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали II міжнар. наук.-практ. інтернетконф., м. Тернопіль, 20 листоп. 2017 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 190-193
62. Гурочкіна В.В., Рожко Ю.В. Трансфертне ціноутворення: судова українська практика та методика оцінки податкових правопорушень. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Випуск 6 (74). С. 45-57
63. Данилків Х.П., Дропа Я.В., Замасло О.Т., Макаренко У.Б. Податкові ризики підприємства в умовах глобалізації. *Регіональна економіка*. 2022. № 2 (104). С. 111-123
64. Данюк М.М. Трансфертне ціноутворення; за заг. ред. М. М. Данюк. Київ : ДП «СВІЦ». 2016. 64 с.
65. Десятнюк О.М., Черевко О.В. Теоретико-методологічні засади формування трансфертного ціноутворення на мікрорівні в умовах вітчизняної економіки. *Економіст*. 2015. № 1. С. 45-48
66. Дзюба П.В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*. 2006. № 1. С. 14-22
67. Дмитренко А.В., Пустяк О.В. Принципи бухгалтерського обліку як складова методології бухгалтерського обліку спільної діяльності суб'єктів господарювання. *Молодий вчений*. 2016. № 5 (32). С. 53-56
68. Дюкареєва Х.Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. № 18. С. 159-168.

69. Жиглей І. В., Легенчук С. Ф., Орлов І. В. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. №3(50). С. 14-22
70. Жукова О.В., Дубницький В.І., Вареня В.О., Косовський М.В., Задорожній Р.Г., Борисов М.П. Трансфертне ціноутворення: український варіант. К. Ліра-К, 2014. 184 с.
71. Зернова біржа ВСА. URL: <http://www.bolsadecereales.com>
72. Іванова О.В. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення. *Економічні науки*. 2020. № 16. С. 1-6
73. Ігнатенко Т.В. Використання трансфертних цін у внутрішніх операціях підприємства. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2011. Випуск 8 (29). Ч. 1. С. 201-210
74. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 19.08.2022)
75. Калініченко З.Д. Особливості використання форм документального забезпечення трансфертного ціноутворення. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. 28. С. 343-347
76. Карлова І.О., Вербицька А.І. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст та особливості проведення автоматизованого обліку на вітчизняних підприємствах. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Випуск 56. С. 125-132
77. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2015. Т. 168. С. 120-124
78. Карпенко І.В. Аналіз порівняльності в трансфертному ціноутворенні. *Облік і фінанси*. 2018. № 1 (79). С. 87-92

79. Карпенко І.В. Методика обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2018. Випуск 1 (51). С. 416-424
80. Карпенко І.В. Облікове забезпечення трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі: дис.... канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний університет. Київ, 2018. 293 с.
81. Карпенко І.В. Організація обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 27. С. 125-131
82. Карпенко І.В. Формування трансфертних цін на підприємствах торгівлі. *Економіка та суспільство*. 2017. Випуск 10. С. 735-741
83. Касич А.О., Петрик О.А., Гриненко Ю.І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 19-23
84. Ковач С.І. Трансфертне ціноутворення в оподаткуванні податком на прибуток підприємств агробізнесу. *Економіка та підприємництво: зб. наук. праць*. К.: КНЕУ, 2017. Вип. 38/2017. С.190-201
85. Козлова В.В. Податковий комплаєнс як інструмент системи безпеки підприємства. Актуальні аспекти розвитку суб'єктів підприємництва в умовах глобальної економіки: монографія. Дніпро, 2021. С. 359-367
86. Колдовський М.В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. *Ефективна економіка*. 2013. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159> (дата звернення: 27.05.21)
87. Коломієць П.В. Погляди науковців стосовно комплаєнсу як елементу податкової безпеки України. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 258-263
88. Кононов І.І. Облік господарських операцій за трансфертними цінами на засадах технології Big Data / Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (09-10 грудня 2021 року). Київ. КНЕУ, 2021. С. 390-393

89. Корінь І.С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Випуск 38. С. 57-62

90. Корінь І.С. Сучасний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні під час воєнного стану. *Молодий вчений*. 2022. № 7 (107). С. 96-100

91. Король С.Я., Уманців Г.В., Шушакова І.К. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. *Економічна теорія та право*. 2021. № 2 (45). С. 87-100

92. Коротун В.І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 42-46

93. Краєвський В.М., Титенко Л.В., Паянок Т.М., Параниця Н.В., Богдан С.В. Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні: навч. посіб. Університет ДФС України. Ірпінь, 2020. 288 с.

94. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Звітність із трансфертного ціноутворення: виникнення та розвиток. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 12. С. 46-51

95. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Інформаційна підтримка систем обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. № 8. С. 32-40

96. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Обліково-податкова природа трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2023. №5 (73). Том 2. С. 84-89

97. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис*. 2023. № 1. С. 23-28

98. Кругляк В.В. Впровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2021. № 6. Том 2. С. 49-53

99. Кругляк В.В. Індикатори ризиків трансфертного ціноутворення згідно з документами міжнародних організацій та шляхи їх подальшого використання. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2021. № 4. С. 59-65

100. Кужелєв М.О. Сиволап І.М. Моніторинг контрольованих операцій як елемент контролю за трансфертним ціноутворенням. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9425> (дата звернення: 05.11.2023)

101. Кужелєв М.О., Сиволап І.М. Основні етапи нормативного регулювання здійснення фінансового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Бізнес Інформ*. 2021. №4. С. 196-204

102. Кулинич М.Б. Трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності. *Вісник THEU*. 2016. Вип. 2. С. 159-167

103. Курілов Є.А. Міжнародний досвід опрацювання та оцінювання контролюючими органами ризиків трансфертного ціноутворення. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2021. № 4. С. 156-162

104. Курілов Є.А. Ризики трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід. *Вісник Міністерства доходів і зборів України*. 2014. № 46. С. 18-27

105. Курілов Є.А., Кругляк В.В. Функціональний аналіз у трансфертному ціноутворенні. *Офіційно про податки*. 2015. № 37. URL: <http://www.visnuk.com.ua/pubs/id/8914> (дата звернення: 19.08.2022)

106. Куцик П.О. Облік діяльності ринків за центрами відповідальності: організаційно-методичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 34. С. 158-163

107. Ларіонов М.О. Договори про попереднє узгодження ціноутворення: поточний стан та перспективи для України. *Правова позиція*. 2019. № 4 (25). С. 224-229
108. Левицька С.О., Лівенда К.О. Застосування трансфертних цін на засадах дотримання принципів соціальної відповідальності бізнесу. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економічні науки»*. 2021. Випуск 4 (96). С. 157-173
109. Левицька С.О., Осадча О.О. Ризико-орієнтований підхід у системі податкового менеджменту. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Сер.: Економіка. 2022. № 24(52). С. 39-47
110. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.
111. Легенчук С.Ф., Жиглей І.В. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній: історія виникнення та проблеми формування в контексті удосконалення системи обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. №1(51). С. 9–16
112. Легенчук С.Ф., Жиглей І.В. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 1 (99). С. 62-68
113. Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2018. 316 с.
114. Лондонська міжнародна біржа фінансових ф'ючерсів та опціонів LIFFE. URL: <https://www.euronext.com/en/for-investors/financial-derivatives>
115. Лоханова Н.О. Проблеми інформаційного забезпечення трансфертного ціноутворення в системі ділового партнерства підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6481> (дата звернення: 02.08.2023).
116. Луценко І.С. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення в Україні: сучасна практика. *Економіка та держава*. 2020. № 7. С. 129-134

117. Мельник А.О. Управління трансфертним ціноутворенням на підприємстві: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04. Харків. 2007. 19 с.

118. Мельниченко Р.В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2019. № 5. С. 63-79

119. Мельниченко Р.В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

120. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 19.08.2022)

121. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-24_ukr_2016.pdf (дата звернення: 19.08.2022)

122. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text (дата звернення: 19.08.2022)

123. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text (дата звернення: 19.08.2022)

124. Можаровський М.Ю. Теоретико-правовий аналіз визначення поняття «комплаєнс» та його видів. *Право.ua*. 2021. № 2. С. 139-148

125. Мордвицька Ю.С. Механізм трансфертного ціноутворення в системі управління логістичними бізнес-процесами інтегрованих холдингів: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.00.04. Приазов. держ. техн. ун-т. Маріуполь, 2016. 20 с.

126. Муравський О.Ю. Вимоги та склад звітності із трансфертного ціноутворення / Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу: збірник тез II Міжнародної науково-практичної конференції (9-10 листопада 2023 року, м. Житомир). Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 286-289

127. Муравський О.Ю. Застосування «soft-skills» в процесі визначення трансфертних цін на продукцію агробізнесу / Концептуальні засади формування ефективних механізмів менеджменту та логістики в агропродовольчій сфері: збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції (23 березня 2023 року, м. Умань). Умань: Уманський національний університет садівництва, 2023. С. 170-171

128. Муравський О.Ю. Оптимізаційне моделювання в управлінні трансфертними цінами / Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики: збірник тез Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (15 квітня 2021 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 577-579

129. Муравський О.Ю. Особливості використання методів управління витратами в системі трансфертного ціноутворення / Облік, оподаткування і контроль: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді (24 листопада 2022 року, м. Кропивницький). Кропивницький: Центральноукраїнський національний технічний університет, 2022. С. 87-89

130. Муравський О.Ю. Оцінка впливу трансфертного ціноутворення на об'єкти обліку компанії / Слобожанські наукові читання: соціально-економічні та гуманітарно-правові виміри: збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції (17-18 жовтня 2023 року, м. Харків). Харків: Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», 2023. С. 205-208

131. Муравський О.Ю. Проблеми облікової оцінки операцій трансфертного ціноутворення / Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: збірник тез VI Всеукраїнської науково-практичної конференції (26 жовтня 2023 року, м. Полтава). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 236-239

132. Муравський О.Ю. Розробка єдиної обліково-аналітичної системи трансфертного ціноутворення / Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці: збірник тез за матеріалами XV

Всеукраїнської науково-практичної конференції (25 листопада – 1 грудня 2020 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 415-417

133. Муравський О.Ю. Трансферне ціноутворення та необхідність його регулювання / II Міжнародний податковий конгрес: збірник матеріалів (26 листопада 2021 року, м. Ірпінь). Ірпінь: УДФСУ, 2021. С. 702-706

134. Муравський О.Ю. Управлінська звітність в системі трансфертного ціноутворення / Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: збірник тез VI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня 2023 року, м. Полтава). Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 419-420

135. Муравський О.Ю. Управлінський облік операцій трансфертного ціноутворення / Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (17 листопада 2022 року, м. Кропивницький). Кропивницький: Центральноукраїнський національний технічний університет, 2022. С. 172-175

136. Муравський О.Ю. Цифровізація облікових операцій трансфертного ціноутворення / Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (5-6 листопада 2020 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 345-347

137. Муравський О.Ю. Цифровізація операцій трансфертного ціноутворення як інструмент забезпечення економічної безпеки / Управління системою фінансово-економічної безпеки соціально-економічних систем різних рівнів функціонування: збірник тез I Всеукраїнської науково-практичної конференції (16 листопада 2022 року, м. Миколаїв). Миколаїв: Миколаївський національний аграрний університет, 2022. С. 68-70

138. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 19.08.2022)

139. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Мінфіну від 18.06.2001 № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text> (дата звернення: 19.08.2022)

140. Носенко Д.В. Оцінка передумов реалізації сучасних технологій податкового контролю за розмиванням податкової бази й приховуванням прибутку. *Соціальна економіка*. 2022. № 64. С. 137-148

141. Нью-Йоркська торгова палата NYBOT. URL: <https://www.ice.com>

142. Огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування: офіційний сайт Верховного Суду. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_transfertne_tsinoutvorennia_1.pdf (дата звернення: 17.09.2023)

143. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення: офіційний сайт Верховного Суду. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_transfertne_tsinoutvorennia_2020_06_2023.pdf (дата звернення: 17.09.2023)

144. Олійник Н.Р. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Економіка і регіон*. 2014. № 2. С. 91-96

145. Освальд М.В. Конфлікт інтересів в процесі трансфертного ціноутворення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2014. № 9 (162). С. 69-75

146. Парфентій Л.А., Шутько В.М. Розвиток податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Вип. 6 (11). С. 469-472

147. Парцирна А.Л. Економічна сутність трансфертних цін як основи контролінга відносин. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 23 (1132). С. 71-77

148. Перелік сировинних товарів: постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 № 1221. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.08.2022)

149. Податковий кодекс України: прийнятий 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 29.01.2021)

150. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року № 706 (у редакції редакції наказу Мінфіну від 17 березня 2021 року № 158). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0708-21#Text> (дата звернення: 20.06.2023)

151. Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2021 № 1114. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1114-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.12.2022)

152. Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року № 706 (у редакції наказу Мінфіну від 17 березня 2021 року № 158). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0707-21#Text> (дата звернення: 20.06.2023)

153. Порядок розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимоги до заяви: наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2020 № 820. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0305-21#Text> (дата звернення: 25.12.2022)

154. Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 № 381. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.08.2022)

155. Приказюк Н.В., Мендрик Д.Є. Модель управління ризиками COSO: еволюція та трансформація. *Економіка та суспільство*. 2020. № 22. С. 265-272

156. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 19.08.2022)

157. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> (дата звернення: 29.01.2021)

158. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації кабінетного аудиту: Наказ ДПА України від 25.11.2002 № 567 (*втратив чинність*). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.06.2023)

159. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації проведення перевірок підприємств, що входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань і великих платників податків: Наказ ДПА України від 16.07.2007 № 432 (*втратив чинність*). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.06.2023)

160. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків: Наказ ДПА України від 30.06.2006 № 373 (*втратив чинність*). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.06.2023)

161. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#n10> (дата звернення: 19.08.2022)

162. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: постанова Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.08.2022)

163. Про оподаткування прибутку підприємства: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (*втратив чинність*). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 29.01.2021)

164. Пухальський В.В. Податковий контроль дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки»: необхідність, суть, форми та етапи його проведення. *Економічний дискурс*. 2018. № 3. С. 141-148
165. Пушкар М.С. Фінансовий облік. Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. 628 с.
166. Радецька Л. П., Овод Л. В. Управлінський облік: навч. посіб. К.: ВЦ «Академія», 2007. 352 с.
167. Рогова Н.В. Облікове забезпечення контролю трансфертного ціноутворення. *Економіка: реалії часу*. 2014. №5 (15). С. 204-207
168. Сержанов В.В., Моленда А.Р. Мотиви застосування підприємствами трансфертного ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського Університету. Серія Економіка*. 2023. Випуск 1 (61). С. 121-127
169. Словник-довідник фінансиста АПК / за ред. Саблука П. Т. К.: 1997. 234 с.
170. Старенька О.М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2019. № 1 (69). С. 129-138
171. Стащенко Ю.В, Гавриловський О.С. Міжнародний досвід з питань трансфертного ціноутворення. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. № 3. С. 358-367
172. Сюркало Б.І., Шумило Т.В. Трансфертне ціноутворення в системі корпоративного управління. *Ефективна економіка*. 2012. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1160> (дата звернення: 25.09.2022)
173. Тимченко Л.Д., Селезень П.О., Кармаліта М.В. Процедура взаємного узгодження на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування у контексті світового досвіду. Київ: Алерта. 2018. 118 с.
174. Титенко Л.В., Богдан С.В. Трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку. *Галицький економічний вісник*, 2020. № 3 (64). С. 87-95
175. Титенко Л.В., Богдан С.В., Мізіренко О.С. Управлінський внутрішній контроль в системі забезпечення економічної безпеки підприємства. *Економіка та суспільство*. 2018. Випуск 19. С. 1358-1363

176. Титенко Л.В., Богдан С.В., Паянок Т.М., Параниця Н.В., Савченко А.М. Прикладний бізнес-аналіз та моделювання: підручник. Ірпінь: Державний податковий університет, 2023. 474 с.
177. Товкун Л.В. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення. *Теорія і практика правознавства*. 2014. № 1. С. 1-9
178. Торгова палата Чикаго CBOT. URL: <https://www.cmegroup.com>
179. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. Харків : Право, 2021. 162 с.
180. Уланенко О.І. Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення. *Ефективна економіка*. 2016. № 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_3_47 (дата звернення: 19.08.2022)
181. Фарат О.В., Косовська В.К., Козак І.І. Дослідження законодавчих змін трансферного ціноутворення в Україні. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1858/1790> (дата звернення: 05.11.2023)
182. Фесенко В.В. Аналіз цінових відхилень з метою аудиту трансфертних цін у контрольованих операціях імпорту. *Статистика України*. 2018. № 3. С. 83-88
183. Фесенко В.В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія. Дніпро: Домінантапрінт, 2018. 301 с.
184. Фесенко В.В., Бойко А.В. Методичний підхід до консолідації фінансової звітності групи підприємств відповідно до вимог МСФЗ. *Галицький економічний вісник*. 2019. № 6 (61) С. 187-198
185. Фесенко В.В., Мигаль Ю.І. Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення. *Проблеми економіки*. 2019. № 4 (42). С. 216-222
186. Фесенко В.В., Свічкарь Н.М. Обліково-фінансові моделі стратегічних рішень у сфері ціноутворення. *Облік і фінанси*. 2023. № 41. С. 45-52

187. Фоміна О.В., Музичук М.І. Сучасні аспекти міжнародного регулювання трансферного ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського Університету. Серія Економіка*. 2019. Випуск 1 (53). С. 246-251

188. Форма та Порядок подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 840. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-21#n18> (дата звернення: 19.08.2022)

189. Французька міжнародна ф'ючерсна біржа Euronext. URL: <https://www.euronext.com/en>

190. Харламова О.В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. *Бізнес-інформ*. 2015. №7. С. 218-222

191. Цебень Р.Л. Сучасний стан трансфертного ціноутворення як інструменту оподаткування підприємств в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2019. № 1 (42). С. 195-200

192. Цимбалюк І.В., Ковальчук І.І. Державне регулювання трансфертного ціноутворення: необхідність запровадження та проблеми імплементації у вітчизняну практику. *Галицький економічний вісник*. 2014. №2. Том 14. С. 133-138

193. Чернікова І.Б., Якуба Є.В. Звітність щодо трансфертного ціноутворення: гострі питання в українських реаліях. *Економіка та суспільство*. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/14.pdf (дата звернення: 15.10.2022)

194. Чернін О.Я. Управлінський облік за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі. *Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки*. 2014. № 3 (69). С. 101-107

195. Чижикова О.В. Документація з трансфертного ціноутворення: проблемні аспекти та краща практика складання. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 3. С. 133-149

196. Чиркова Ю.Л. Бортнікова М.Г. Особливості застосування інструментарію податкового комплаєнсу на підприємствах-суб'єктах ЗЕД. *Економіка. Фінанси. Право*. 2021. № 10. С. 5-8
197. Чичуліна К.В., Зінченко В.В., Шинкар Ю.Л. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 201. С. 642-645
198. Швидка Т.Ю., Халецька К.В. Комплаєнс-контроль у системі корпоративного управління господарськими товариствами. *Підприємництво і господарське право*. 2020. № 12. С. 85-90
199. Шевчук К.В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 7. С. 65-73
200. Шигун М.М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту. *Вісник ЖДТУ*. 2009. № 3 (49). С. 199-200

ДОДАТКИ

Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в освітній процес Державного податкового університету

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з навчально-методичної роботи Державного податкового університету, канд. юрид. наук, доцент



Іван ШЕМЕЛИНЕЦЬ

_____ 2024 року

**АКТ
впровадження результатів дисертаційного дослідження
в освітній процес**

м. Ірпінь

« 05 » _____ 04 _____ 2024 року

Комісія у складі: завідувача кафедри обліку і консалтингу, канд. екон. наук, доцента О.П. Колісник, декана факультету податкової справи, обліку та аудиту, докт. екон. наук, професора В.М. Краєвського, завідувача навчально-методичного відділу, канд. біол. наук, доцента І.В. Качур склали цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження Муравського Олександра Юрійовича на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу» використовуються в освітньому процесі при підготовці лекційних, семінарських та практичних занять зі здобувачами вищої освіти Державного податкового університету під час викладання дисципліни «Обліково-аналітичне забезпечення контрольованих операцій», а саме:

1. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Обліково-податкова природа трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки".* 2023. №5 (73). Том 2. С. 84-89. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-5-8906>

2. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Інформаційна підтримка систем обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. *Цифрова економіка та економічна безпека.* 2023. № 8. С. 32-40. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.7-5>

3. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Звітність із трансфертного ціноутворення: виникнення та розвиток. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 12. С. 46-51. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.12.46>

4. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис*. 2023. № 1. С. 23-28. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-1-4>

5. Muravskyi O.Yu. Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Економіка розвитку систем*. 2023. № 6 (1). С. 4-15. DOI: <https://doi.org/10.32782/2707-8019/2023-2-1>

Комісія підтверджує, що пропозиції, висновки та рекомендації, сформульовані Муравським Олександром Юрійовичем за результатами дисертаційного дослідження, використовуються при формуванні навчально-методичного забезпечення та проведенні навчальних занять.

Завідувач кафедри обліку і консалтингу,
канд. екон. наук, доцент



Олена КОЛІСНИК

Декан факультету податкової справи,
обліку та аудиту, докт. екон. наук,
професор



Володимир КРАЄВСЬКИЙ

Завідувач навчально-методичного
відділу, канд. біол. наук, доцент



Ірина КАЧУР

**Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження: при виконанні
науково-дослідної теми кафедри обліку і консалтингу ДПУ**

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

**Проректор з наукової роботи
Державного податкового університету,
к.е.н., доцент, с.н.с.**

Олександра СМІРНОВА
«05» _____ 2024 року

АКТ

впровадження результатів дисертаційного дослідження

Комісія у складі: завідувача кафедри обліку і консалтингу, к.е.н., доцента О. П. Колісник, декана факультету податкової справи, обліку та аудиту, д.е.н., професора В. М. Краєвського, начальника науково-організаційного відділу С. В. Новицького, склали цей акт про те, що у ході виконання науково-дослідної роботи на тему «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний №0121U111098), яка виконується кафедрою обліку і консалтингу Державного податкового університету, були використані матеріали дисертації Муравського Олександра Юрійовича на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу».

Наукові розробки О. Ю. Муравського були використані для підготовки п. «Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку», який виконується у 2024 році відповідно до програми НДР.

Комісія вважає, що наукову цінність становлять пропозиції О. Ю. Муравського щодо еволюційного розвитку трансфертного ціноутворення та аспектів сталого розвитку в управлінні операціями трансфертного ціноутворення. Також ці пропозиції були опубліковані в науковому фаховому журналі «Інвестиції: практика та досвід» (2023), № 12, (с. 46-51).

Практичну цінність складають рекомендації щодо прикладних аспектів складання звітності із трансфертного ціноутворення з використанням зарубіжного досвіду.

**Завідувач кафедри обліку і консалтингу,
к.е.н., доцент**

Олена КОЛІСНИК

**Декан факультету податкової справи,
обліку та аудиту, д.е.н., професор**

Володимир КРАЄВСЬКИЙ

**Начальник науково-організаційного
відділу**

Сергій НОВИЦЬКИЙ

Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження: при виконанні науково-дослідної теми кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

**Проректор з наукової роботи
Державного податкового університету,
к.е.н., доцент, с.н.с.**

Олександра СМІРНОВА

2024 року



впровадження результатів дисертаційного дослідження

Комісія у складі: завідувача кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики, к.е.н., доцента Т. М. Паянок, декана факультету податкової справи, обліку та аудиту, д.е.н., професора В. М. Краєвського, начальника науково-організаційного відділу С. В. Новицького, склали цей акт про те, що у ході виконання науково-дослідної роботи на тему «Обліково-інформаційні інструменти управління активізації розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний №0119U002482), яка виконувалась кафедрою облікових технологій та бізнес-аналітики Державного податкового університету, були використані матеріали дисертації Муравського Олександра Юрійовича на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу».

Наукові розробки О. Ю. Муравського були використані для підготовки п. «Комплаєнс-техніки та технології контролю і аудиту в управлінні розвитку суб'єктів господарювання», який виконувався у 2023 році відповідно до програми НДР.

Комісія вважає, що наукову цінність становлять пропозиції О. Ю. Муравського щодо структурування обліково-інформаційного, аналітичного та контрольного забезпечення управління суб'єктом господарювання. Також ці пропозиції були опубліковані в науковому фаховому журналі «Цифрова економіка та економічна безпека» (2023), № 8, (с. 32-40).

Практичну цінність складають рекомендації щодо прикладних аспектів концепції внутрішнього контролю в управлінні та принципи функціонування виміру послідовності і етапів здійснення внутрішнього контролю.

**Завідувач кафедри облікових технологій
та бізнес-аналітики, к.е.н., доцент**

Тетяна ПАЯНОК

**Декан факультету податкової справи,
обліку та аудиту, д.е.н., професор**

Володимир КРАЄВСЬКИЙ

**Начальник науково-організаційного
відділу**

Сергій НОВИЦЬКИЙ

**Довідка про практичну цінність результатів дисертаційного дослідження від
ТОВ «Науково-консалтингова компанія «Інноваційні програми»**



Товариство з обмеженою
відповідальністю
«Науково-консалтингова компанія
«Інноваційні програми»


вул. Героїв Дніпра, 7
місто Київ
04209 Україна

вих. № 11 від 09 квітня 2024 р.

ДОВІДКА
про практичну цінність результатів наукового дослідження
здобувача ступеня доктора філософії (PhD)
за спеціальністю «Облік і оподаткування»
Муравського Олександра Юрійовича
на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення
на засадах податкового комплаєнсу»

Наукове дослідження, виконане Муравським Олександром Юрійовичем, є актуальним і оригінальним пошуком розв'язання існуючих проблем у сфері трансфертного ціноутворення. Консалтингові компанії, стикаючись із низкою проблем якості та достатності обліково-аналітичного, контрольного та інформаційного забезпечень в системі управління трансфертними операціями в компаніях, потребують систематизованого відповідного інструментарію для налагодження бізнес-процесів при здійсненні операцій з пов'язаними сторонами. Новаторський авторський підхід і бачення вдосконалення організації і механізму управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу володіє практичною цінністю і прикладною придатністю. Особливу цінність для консалтингових компаній, які надають послуги супроводження управління трансфертними операціями, становлять: розробка методичного інструментарію у прийнятті управлінських рішень, схем автоматизації звітності та оптимізаційні моделі трансфертного ціноутворення.

Отже, саме тому можна цілком свідчити про наукову цінність та придатність результатів здійсненого дисертаційного дослідження.

Генеральний директор
ТОВ «НKK «Інноваційні програми»



О.Ю. Гриневська

**Довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження від
ТОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля»**



№ 14/24 від 08 квітня 2024 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Муравського Олександра Юрійовича
на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на
засадах податкового комплаєнсу»,
подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії
у галузі знань «Управління та адміністрування»

Після ознайомлення із результатами дисертаційного дослідження, підготовленого до захисту на здобуття наукового ступеня доктора філософії у галузі знань «Управління та адміністрування» зі спеціальності «Облік і оподаткування», виконаного Муравським Олександром Юрійовичем, можна свідчити про практичну значимість і цінність окремих наукових результатів, отриманих здобувачем, а саме:

- розробка структури документу «Політика трансфертного ціноутворення в холдинговій компанії» (на прикладі агробізнесу);
- формування робочого плану рахунків, призначеного для аналітичності та управління обліковим забезпеченням операцій трансфертного ціноутворення;
- модель взаємодії з податковими органами в процесі контролю операцій трансфертного ціноутворення.

В цілому, науковий матеріал, викладений у дисертаційному дослідженні, повністю адаптований до вітчизняних умов процесного управління сільськогосподарським підприємством, а тому володіє практичною цінністю і значимістю як методологічна база управління операціями трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу.



Віктор Максимчак

Директор ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

Вінницька обл., Гайсинський р-н,
м. Гайсин, вул. Заводська, 150

www.upi-agro.com.ua

Контрольовані операції, їх склад та характерні особливості

Категорія	Сутність та характеристика
1	2
Контрольовані операції	господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків (для резидентів Дія Сіті - платників податку на особливих умовах – на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності)
Типи контрольованих операцій	а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами; б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України; г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України; г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.
Господарська операція у цілях трансфертного ціноутворення	всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків (для резидентів Дія Сіті - платників податку на особливих умовах - на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності)
Типи господарських операцій у цілях трансфертного ціноутворення	а) операції з товарами, такими як сировина, готова продукція; б) операції з придбання (продажу) послуг; в) операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності; г) фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо; г) операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів; д) операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні;

1	2
	е) операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку
Умови визнання операцій контрольованими	якщо одночасно виконуються такі умови: - річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік; - обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Джерело: систематизовано на основі [149].

Перелік кваліфікаційних вимог до фахівця із трансфертного ціноутворення

(на прикладі вимог до фахівців Центру податкової політики

та адміністрування ОЕСР)

№ з/п	Група вимог	Перелік вимог
1	Освіта	вища освіта у сфері оподаткування, економіки, бізнесу, бухгалтерського обліку, права або професійна кваліфікація в інших відповідних сферах державної політики
2	Досвід роботи	три-п'ять років відповідного досвіду в питаннях трансфертного ціноутворення, включаючи значний практичний досвід підготовки досліджень трансфертного ціноутворення, порівнянних пошуків і відповідного аналізу
3	Володіння мовами	– вільне володіння однією з двох офіційних мов ОЕСР (англійською та французькою) і знання або бажання вивчити іншу; – знання інших мов було б перевагою.
4	Вимоги до компетентностей	– орієнтація на досягнення, аналітичне мислення, навички редагування, гнучке мислення, управління ресурсами, командна робота та дипломатична чуйність; – індикатори рівня 3 основних компетенцій ОЕСР.
5	Професійні знання	– перевірений досвід представлення складних питань на зустрічах і конференціях; – знання інструментів, стандартів та орієнтирів ОЕСР у сфері оподаткування, зокрема щодо трансфертного ціноутворення; – знайомство з механізмами та процесами вирішення спорів щодо трансфертного ціноутворення; – відмінне знання принципів міжнародного оподаткування;

Джерело: систематизовано на основі [27].

Принципи облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення

Принцип	Характеристика та сутність
цілісності	облікові дані щодо операцій трансфертного ціноутворення представляють єдину систему, задану в інтересах управління господарськими процесами
автономності	умова, за якої кожне підприємство визнається юридичною особою, відокремленою від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
реєстрації	дозволяється відображати тільки ту інформацію про факти господарського життя, яка забезпечує здійснення управлінських впливів на господарські процеси щодо трансфертного ціноутворення
економічності інформації	вигоди, які забезпечує інформація щодо трансфертного ціноутворення, не повинні бути менше витрат на її отримання
контролю	реалізується в системі обліку шляхом зустрічної перевірки розрахунків та інвентаризації щодо операцій трансфертного ціноутворення
подвійності	умова, за якої кожен факт операцій трансфертного ціноутворення повинен бути відображений двічі в однаковій сумі по дебету одного і кредиту іншого рахунку
нарахування та відповідності доходів і витрат	умова, за якої для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для цих доходів
реалізації	момент передачі права власності на об'єкт від продавця покупцю в межах операцій трансфертного ціноутворення
обачності або консерватизму	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
превалювання сутності (змісту) над формою	трансфертні операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
єдиного грошового вимірника	вимірювання та узагальнення всіх операцій трансфертного ціноутворення підприємства у його фінансовій звітності у єдиній грошовій оцінці
кваліфікації	необхідність кількісного та якісного виміру й обчислення фактів операцій трансфертного ціноутворення
періодичності	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності
послідовності	постійне із року в рік застосування підприємством обраної облікової політики щодо операцій трансфертного ціноутворення
повного висвітлення	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій трансфертного ціноутворення та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
несуперечності	відсутність в системі обліку операцій трансфертного ціноутворення норм і правил, що суперечать одне одному

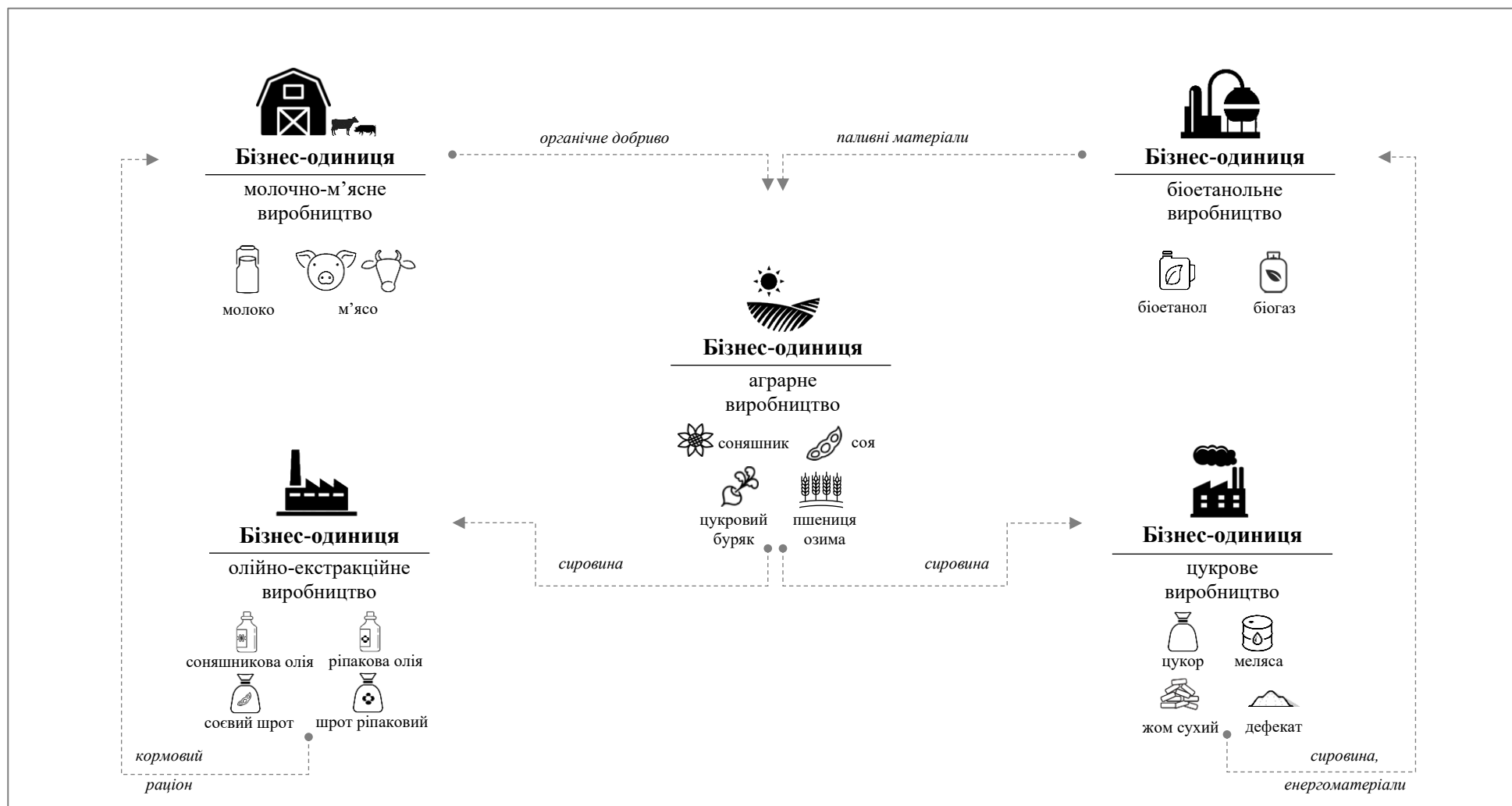
Джерело: систематизовано та адаптовано на основі [67, 110, 165, 190, 200 та інші.].

Порівняння особливостей концепцій внутрішнього контролю

№ з/п	Критерій порівняння	Концепції внутрішнього контролю			
		COSO	COBIT	SAC	SAS 55/78
1	Цільова група користувачів	управлінський персонал	управлінський персонал, користувачі, аудитори інформаційних систем	внутрішні аудитори	зовнішні аудитори
2	Трактування внутрішнього контролю	процес	сукупність процесів з нормами, процедурами, прийомами та організаційними структурами включно	сукупність процесів, підсистем і людей	процес
3	Цілі внутрішнього контролю	ефективність і результативність операцій, конфіденційність, цілісність і досяжність інформації, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	ефективність та результативність операцій, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	ефективність та результативність операцій, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	надійна фінансова звітність, ефективність та результативність операцій, дотримання законів і правил
4	Складові внутрішнього контролю	планування та організація; придбання та впровадження; доставка та підтримка; моніторинг	середовище контролю; ризик-менеджмент; заходи зі здійснення контролю; інформація та комунікація; моніторинг	середовище контролю; системи: ручні та автоматичні; процедури контролю	середовище контролю; оцінка ризику; заходи зі здійснення контролю; інформація та комунікація; моніторинг
5	Фокус здійснення	інформаційні технології	підприємство	інформаційні технології	фінансова звітність
6	Оцінка ефективності внутрішнього контролю	за період часу	визначений термін	за період часу	за період часу

Джерело: сформовано на основі [170, с. 134-135].

Бізнес-модель та ланцюжок створення вартості агропромислової та трейдингової компанії



Джерело: розроблено автором.

**Фрагмент робочого плану рахунків компанії у цілях
управління операціями трансфертного ціноутворення**

3. Кошти, розрахунки та інші активи

36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

...

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

362.1. розрахунки з непов'язаними сторонами

362.1.1. розрахунки за неконтрольованими операціями

362.1.1.1. операції купівлі-продажу

362.1.1.2. операції форвардних угод

...

362.2. розрахунки з пов'язаними сторонами

362.2.2. розрахунки за контрольованими операціями

362.2.2.1. операції купівлі-продажу

362.2.2.2. операції форвардних угод

362.2.2.3. операції ф'ючерсних контрактів

362.2.2.4. операції комерційної концесії

362.2.2.5. операції за ліцензійним договором

...

(відповідає типам операцій відповідно до Порядку складання Звіту про контрольовані операції)

...

...

6. Поточні зобов'язання

68 «Розрахунки за іншими операціями»

682 «Внутрішні розрахунки»

...

685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

685.1 розрахунки з непов'язаними сторонами

685.1.1. розрахунки за неконтрольованими операціями

362.1.1.1. операції купівлі-продажу

362.1.1.2. операції форвардних угод

...

685.2. розрахунки з пов'язаними сторонами

685.2.2. розрахунки за контрольованими операціями

685.2.2.1. операції купівлі-продажу

685.2.2.2. операції форвардних угод

685.2.2.3. операції ф'ючерсних контрактів

685.2.2.4. операції комерційної концесії

685.2.2.5. операції за ліцензійним договором

...

(відповідає типам операцій відповідно до Порядку складання Звіту про контрольовані операції)

...

...

Джерело: розроблено на основі [74].

R&L агропромислової та трейдингової компанії



Сегмент 1 "Аграрне виробництво" (Україна)

у розрізі культур, у розрахунку \$/га

Показник	Од. вим.	Сільськогосподарська культура			
		цукровий бурак	пшениця	соя	соняшник
Площа посіву	га	12 000	8 000	4 000	5 000
Урожайність	т/га	48,4	5,3	2,8	2,1
Ціна (на умовах EXW)	\$/т	42	136	521	380
Доходи від реалізації продукції	тис. \$	24 394	5 766	5 835	3 990
Витрати на виробництво та збут продукції	тис. \$	15 492	5 099	2 032	3 675
	\$/га	1 291	637	508	735
<i>у тому числі</i>					
змінні витрати	\$/га	1 046	431	309	492
посівний матеріал	\$/га	282	21	62	95
добрива та ЗЗР	\$/га	612	302	147	260
оплата праці з нарахуваннями	\$/га	36	11	19	17
паливо	\$/га	113	96	79	118
інше	\$/га	3	1	3	3
постійні витрати	\$/га	219	184	174	215
загальновиробничі	\$/га	202	167	157	195
сплата податків	\$/га	17	17	17	20
витрати на збут	\$/га	7	4	6	5
загальнохолдингові	\$/га	19	19	19	23
EBITDA за культурами	тис. \$	8 901	667	3 804	653
EBITDA сегменту	тис. \$	14 025			



Сегмент 2 "Цукрове виробництво" (Україна)
у розрізі продукції, у розрахунку \$/т продукції

Показник	Од. вим.	Вид продукції			
		цукор білий	жом сухий стружковий*	жом гранульований	меляса
Обсяг виробництва продукції	тон	90 024	455 395	12 439	22 942
Ціна (на умовах EXW)	\$/т	650	5	150	142
Доходи від реалізації продукції	тис. \$	58 516	2 277	1 866	3 258
Витрати на виробництво та збут продукції	тис. \$	40 626	911	970	1 078
	\$/т	451	2	78	47
<i>у тому числі</i>					
змінні витрати	\$/т	413	1,83	71	43
оплата праці	\$/т	23	0,10	4	2
енергетичні ресурси	\$/т	88	0,39	15	9
сировина і доставка	\$/т	302	1,34	52	31
постійні витрати	\$/т	20	0,09	3	2
паливо	\$/т	4	0,02	1	0,4
ремонти	\$/т	14	0,06	2	1
сплата податків	\$/т	2	0,01	0,3	0,2
витрати на збут	\$/т	7	0,03	2	0,03
загальнохолдингові	\$/т	12	0,05	6	2
EBITDA за видами продукції	тис. \$	17 889	1 366	896	2 179
EBITDA сегменту	тис. \$	22 330			



Сегмент 3 "Молочно-м'ясне виробництво" (Україна)

у розрізі продукції, у розрахунку \$/кг продукції

Показник	Од. вим.	Вид продукції			
		молоко	м'ясо яловиче	м'ясо свинне	х
Обсяг виробництва продукції	тон	8 285	172	2 102	
Ціна (на умовах EXW)	\$/кг	0,35	7,52	1,31	
Доходи від реалізації продукції	тис. \$	2 922	1 293	2 754	
Витрати на виробництво та збут продукції	тис. \$	2 405	536	1 924	
	\$/кг	0,29	3,12	0,92	
<i>у тому числі</i>					
змінні витрати	\$/кг	0,19	2,86	0,81	
оплата праці	\$/кг	0,03	0,05	0,02	
кормовий раціон	\$/кг	0,12	2,37	0,64	
медикаменти	\$/кг	0,02	0,13	0,03	
ветеринарні послуги	\$/кг	0,01	0,03	0,01	
інше	\$/кг	0,01	0,28	0,11	
постійні витрати	\$/кг	0,10	0,26	0,10	
витрати на збут	\$/кг	0,001	0,002	0,002	
загальнохолдингові	\$/кг	0,001	0,001	0,001	
EBITDA за видами продукції	тис. \$	517	758	830	
EBITDA сегменту	тис. \$	2 104			



Сегмент 4 "Олійно-екстракційне виробництво" (Польща)

у розрізі продукції, у розрахунку \$/т продукції

Показник	Од. вим.	Вид продукції			
		олія соняшни- кова	олія ріпакова	шрот соевий	шрот ріпаковий
Обсяг виробництва продукції	тис. тон	81	18	29	31
Ціна (на умовах EXW)	\$/т	1154	1171	517	260
Доходи від реалізації продукції	тис. \$	93 474	21 078	14 993	8 060
Витрати на виробництво та збут продукції	тис. \$	62 026	13 981	9 945	6 830
	\$/т	766	777	343	220
у тому числі					
змінні витрати	\$/т	701	711	314	204
оплата праці	\$/т	38	39	17	10
енергетичні ресурси	\$/т	150	152	67	59
сировина і доставка	\$/т	512	520	229	135
постійні витрати	\$/т	34	34	15	9
паливо	\$/т	6	6	3	2
ремонти	\$/т	24	25	11	6
сплата податків	\$/т	3	3	2	1
витрати на збут	\$/т	12	12	5	3
загальнохолдингові	\$/т	20	20	9	5
EBITDA за видами продукції	тис. \$	31 448	7 097	5 048	1 230
EBITDA сегменту	тис. \$	44 824			



Сегмент 5 "Біоетанольне виробництво" (Польща)
у розрізі продукції, у розрахунку \$/м³ продукції

Показник	Од. вим.	Вид продукції			
		біоетанол	біогаз	х	х
Обсяг виробництва продукції	тис. м³	45	70		
Ціна (на умовах EXW)	\$/т	789	380		
Доходи від реалізації продукції	тис. \$	35 505	26 600		
Витрати на виробництво та збут продукції	тис. \$	24 514	10 246		
	\$/м³	545	146		
<i>у тому числі</i>					
змінні витрати	\$/м³	497	133		
оплата праці	\$/м³	34	9		
енергетичні ресурси	\$/м³	150	40		
сировина і доставка	\$/м³	312	84		
постійні витрати	\$/м³	24	6		
паливо	\$/м³	6	2		
ремонти	\$/м³	14	4		
сплата податків	\$/м³	3	1		
витрати на збут	\$/м³	9	2		
загальнохолдингові	\$/м³	16	4		
EBITDA за видами продукції	тис. \$	10 991	16 354		
EBITDA сегменту	тис. \$	27 345			

Джерело: розроблено автором.

**Кодування статей доходів і витрат в системі управлінського обліку у цілях
управління операціями трансфертного ціноутворення**

Код	Сегмент діяльності / статті
1	2
A	Сегмент 1 «Аграрне виробництво»
VP_A	обсяг виробництва, за видами продукції:
vp_{A1}	цукровий буряк
vp_{A2}	пшениця
vp_{A3}	соя
vp_{A4}	соняшник
Q_A	обсяг реалізації, за видами продукції:
q_{A1}	цукровий буряк
q_{A2}	пшениця
q_{A3}	соя
q_{A4}	соняшник
TP_A	трансфертна ціна, за видами продукції:
tp_{A1}	цукровий буряк
tp_{A2}	пшениця
tp_{A3}	соя
tp_{A4}	соняшник
P_A	ціна реалізації, за видами продукції:
p_{A1}	цукровий буряк
p_{A2}	пшениця
p_{A3}	соя
p_{A4}	соняшник
C_A	повна собівартість, за видами продукції:
c_{A1}	цукровий буряк
cv_{A1}	змінні витрати, у тому числі:
$cv_{sm_{A1}}$	посівний матеріал
$cv_{fp_{A1}}$	добрива та ЗЗР
$cv_{pl_{A1}}$	оплата праці з нарахуваннями
$cv_{f_{A1}}$	паливо
$cv_{oth_{A1}}$	інше
cf_{A1}	постійні витрати, у тому числі:
$cf_{te_{A1}}$	загальновиробничі
$cf_{tax_{A1}}$	сплата податків
cs_{A1}	витрати на збут
ch_{A1}	загальнохолдингові витрати
...	...
S	Сегмент 2 «Цукрове виробництво»
VP_S	обсяг виробництва, за видами продукції:
vp_{S1}	цукор білий

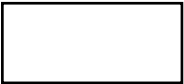
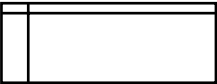
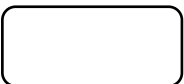
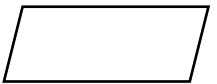
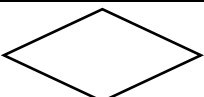
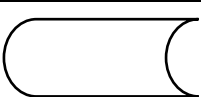
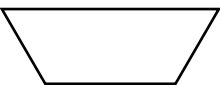
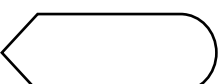
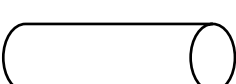
1	2
vp_{s_2}	жом сухий стружковий
vp_{s_3}	жом гранульований
vp_{s_4}	меляса
Q_s	обсяг реалізації, за видами продукції:
q_{s_1}	цукор білий
q_{s_2}	жом сухий стружковий
q_{s_3}	жом гранульований
q_{s_4}	меляса
TP_s	трансфертна ціна, за видами продукції:
tp_{s_1}	цукор білий
tp_{s_2}	жом сухий стружковий
tp_{s_3}	жом гранульований
tp_{s_4}	меляса
P_s	ціна реалізації, за видами продукції:
p_{s_1}	цукор білий
p_{s_2}	жом сухий стружковий
p_{s_3}	жом гранульований
p_{s_4}	меляса
C_s	повна собівартість, за видами продукції:
c_{s_1}	цукор білий
cv_{s_1}	змінні витрати, у тому числі:
$cv_{pl_{s_1}}$	оплата праці
$cv_{e_{s_1}}$	енергетичні ресурси
$cv_{rd_{s_1}}$	сировина і доставка
cf_{s_1}	постійні витрати, у тому числі:
$cf_{f_{s_1}}$	паливо
$cf_{r_{s_1}}$	ремонти
$cf_{tax_{s_1}}$	сплата податків
cs_{s_1}	витрати на збут
ch_{s_1}	загальнохолдингові витрати
...	...
H	Сегмент 3 «Молочно-м'ясне виробництво»
VP_H	обсяг виробництва, за видами продукції:
vp_{H_1}	молоко
vp_{H_2}	м'ясо яловиче
vp_{H_3}	м'ясо свинина
Q_H	обсяг реалізації, за видами продукції:
q_{H_1}	молоко
q_{H_2}	м'ясо яловиче
q_{H_3}	м'ясо свинина
TP_H	трансфертна ціна, за видами продукції:
tp_{H_1}	цукор білий

1	2
tp_{H2}	жом сухий стружковий
tp_{H3}	жом гранульований
P_H	ціна реалізації, за видами продукції:
p_{H1}	молоко
p_{H2}	м'ясо яловиче
p_{H3}	м'ясо свинина
C_H	повна собівартість, за видами продукції:
c_{H1}	молоко
cv_{H1}	змінні витрати, у тому числі:
$cv_{pl_{H1}}$	оплата праці
$cv_{f_{H1}}$	кормовий раціон
$cv_{m_{H1}}$	медикаменти
$cv_{v_{H1}}$	ветеринарні послуги
$cv_{oth_{H1}}$	інше
cf_{H1}	постійні витрати
cs_{H1}	витрати на збут
ch_{H1}	загальнохолдингові витрати
...	...
O	Сегмент 4 «Олійно-екстракційне виробництво»
VP_0	обсяг виробництва, за видами продукції:
vp_{01}	олія соняшникова
vp_{02}	олія ріпакова
vp_{03}	шрот соєвий
vp_{04}	шрот ріпаковий
Q_0	обсяг реалізації, за видами продукції:
q_{01}	олія соняшникова
q_{02}	олія ріпакова
q_{03}	шрот соєвий
q_{04}	шрот ріпаковий
TP_0	трансфертна ціна, за видами продукції:
tp_{01}	олія соняшникова
tp_{02}	олія ріпакова
tp_{03}	шрот соєвий
tp_{04}	шрот ріпаковий
P_0	ціна реалізації, за видами продукції:
p_{01}	олія соняшникова
p_{02}	олія ріпакова
p_{03}	шрот соєвий
p_{04}	шрот ріпаковий
C_0	повна собівартість, за видами продукції:
c_{01}	олія соняшникова
cv_{01}	змінні витрати, у тому числі:

1	2
cv_{plO_1}	оплата праці
cv_{eO_1}	енергетичні ресурси
cv_{rdO_1}	сировина і доставка
cf_{O_1}	постійні витрати
cs_{O_1}	витрати на збут
ch_{O_1}	загальнохолдингові витрати
...	...
V	Сегмент 5 «Біоетанольне виробництво»
VP_B	обсяг виробництва, за видами продукції:
vp_{B_1}	біоетанол
vp_{B_2}	біогаз
Q_B	обсяг реалізації, за видами продукції:
q_{B_1}	біоетанол
q_{B_2}	біогаз
TP_B	трансфертна ціна, за видами продукції:
tp_{B_1}	біоетанол
tp_{B_2}	біогаз
P_B	ціна реалізації, за видами продукції:
p_{B_1}	біоетанол
p_{B_2}	біогаз
C_B	повна собівартість, за видами продукції:
c_{B_1}	біоетанол
cv_{B_1}	змінні витрати, у тому числі:
$cv_{pl_{B_1}}$	оплата праці
$cv_{e_{B_1}}$	енергетичні ресурси
$cv_{rd_{B_1}}$	сировина і доставка
cf_{B_1}	постійні витрати
cs_{B_1}	витрати на збут
ch_{B_1}	загальнохолдингові витрати
...	...

Джерело: розроблено автором.

**Основні символи графічного відображення операцій автоматизації процесу
складання звітності з трансфертного ціноутворення**

Графічне позначення	Назва елементу	Графічне позначення	Назва елементу
	процес		внутрішня пам'ять
	альтернативний процес		дані
	типовий процес		документ
	умова		зберігання даних
	підготовка		або
	ручне введення		вузол додавання
	ручне управління		знак завершення
	дисплей		пам'ять з прямим доступом

Джерело: побудовано на основі [93, с. 59].

Форми Звіту про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній

1	ЗВІТ про контрольовані операції за ____ рік	Звітний
		Звітний новий
		Уточнюючий

2	Платник (повне найменування платника податків згідно з реєстраційними документами)
---	---

3	Код за ЄДРПОУ											Код виду економічної діяльності (КВЕД)							
---	---------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

4	Податкова адреса	

5	Найменування контролюючого органу, в якому платник перебуває на обліку
---	--

6	Кількість додатків до Звіту про контрольовані операції				
---	--	--	--	--	--

Загальні відомості про контрольовані операції

№ з/п	Повне найменування особи - сторони контрольованої операції	Код особи	Цифровий код країни	Загальна сума контрольованих операцій з контрагентом
1	2	3	4	5
1				
2				
3				
Разом				

Інформація, наведена у Звіті та додатках до нього, є повною та достовірною.

Дата подання

Керівник (уповноважена особа)

(реєстраційний номер облікової картки платника податків

або серія (за наявності) та номер паспорта*)

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності))

(підпис)

(прізвище, ім'я та по батькові (за наявності))

(підпис)

(прізвище, ім'я та по батькові (за наявності))

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

	Звітний
	Звітний новий
	Уточнюючий

Додаток № _____ до Звіту
про контрольовані операції
за _____ рік

		Номер порції
--	--	--------------

ВІДОМОСТІ
про особу, яка бере участь у контрольованих операціях

Повне найменування особи _____	Назва країни, в якій зареєстрована особа			
_____	_____			
Місцезнаходження особи _____	Цифровий код країни			
_____	Код(и) підстав(и) віднесення операції до контрольованої			
Код особи _____	Код(и) ознак(и) пов'язаності особи			

ВІДОМОСТІ
про контрольовані операції

№ з/п	Код найменування операції	Предмет контрольованої операції	Контракт (договір)	Код сторони операції	Код країни походження предмета операції	Умови поставки (наказ, терміни)	Назва торговельної марки предмета операції або іншого об'єкта авторського права/інтелектуальної власності	Виробник предмета операції (за наявності у товарних та комерційних документах)	Дата здійснення операції	Ціна (тариф) за одиницю виміру (без ПДВ) (у разі купівлі контрагенту/договору)	Кількість	Одиниця виміру	Код валют	Загальна вартість операції (за виключенням внутрішніх податків) (грн)	Код методу встановлення відповідності умов контрольованої операції прийнятий	Показник рентабельності	Цифрове значення показника рентабельності контролю операції	Інформація щодо протиправності операції	Сторона, що діє наслідок	Джерело(а) інформації використаної(і) платником податків для встановлення відповідності умов контрольованої операції прийнятий(і) «випянутой»
-------	---------------------------	---------------------------------	--------------------	----------------------	---	---------------------------------	---	--	--------------------------	--	-----------	----------------	-----------	---	--	-------------------------	---	---	--------------------------	---

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1																										
2																										
n																										
разом																										

Інформація до додатка
до Звіту про контрольовані операції за ____ рік

Найменування платника:		Найменування особи - сторони контрольованої операції:		Звітний	
Код за ЄДРПОУ:		Код:		Звітний новий	
				Уточнюючий	

Інформація про пов'язаність осіб						
Код пов'язаності	Особа, яка безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі, передбаченому підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України на момент здійснення контрольованої операції			Розмір володіння корпоративними правами		
	платник	контрагент	усього	у тому числі:		
				безпосередньо	опосередковано*	
501, 511						

* Інформація про пов'язаних осіб, через яких здійснюється опосередковане володіння:

найменування особи	країна реєстрації	код	розмір володіння корпоративними правами
--------------------	-------------------	-----	---

Код пов'язаності	Особа, яка безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі, передбаченому підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України на момент здійснення контрольованої операції			Розмір володіння корпоративними правами					
	найменування	країна реєстрації	код	усього	у тому числі:		усього	у тому числі:	
					безпосередньо	опосередковано*		безпосередньо	опосередковано*
502									

* Інформація про пов'язаних осіб, через яких здійснюється опосередковане володіння:

корпоративними правами платника:				корпоративними правами контрагента:			
найменування особи	країна реєстрації	код	розмір володіння корпоративними правами	найменування особи	країна реєстрації	код	розмір володіння корпоративними правами

Код пов'язаності	Особа, яка приймає рішення щодо призначення (обрання) одноосібних виконавчих органів платника та контрагента		
	найменування	країна реєстрації	код
503			

Код пов'язаності	Особа, яка приймає рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради платника та контрагента				
	найменування		країна реєстрації		код
504					

Код пов'язаності	Фізичні особи, які входять до складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради платника та контрагента та складають не менше 50 відсотків складу органу та/або ради кожної особи			
	прізвище, ім'я, по батькові (за наявності)		країна реєстрації	код
505				

Код пов'язаності	Особа, за рішенням якої призначені (обрані) одноособові виконавчі органи платника та контрагента				
	найменування	країна реєстрації	код	власник	особа, уповноважена власником
506					

Код пов'язаності	Юридична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради			
	платник		контрагент	
507				

Код пов'язаності	Фізична особа, яка є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) платника та контрагента			
	прізвище, ім'я, по батькові (за наявності)		країна реєстрації	код
508				

Код пов'язаності	Особа, яка здійснює повноваження одноособового виконавчого органу платника та контрагента			
	найменування		країна реєстрації	код
509				

Код пов'язаності	Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, наданих (та/або гарантованих) однією особою іншій особі, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, - більше ніж у 10 разів) відповідно до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України на момент здійснення контрольованої операції			
	сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, наданих/отриманих особою (середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)), грн	сума власного капіталу особи, яка отримала кредит (позик), поворотну фінансову допомогу (середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)), грн	особа, яка надала (або якою було гарантовано) кредит (позик), поворотну фінансову допомогу	
			платник	контрагент
510, 516				

Код пов'язаності	Фізична особа, яка є пов'язаною особою згідно підпункту «в»)» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України на момент здійснення контрольованої операції			
	прізвище, ім'я, по батькові (за наявності)	ознака згідно підпункту «в»)» підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України	країна реєстрації	код
523				

1.1	ПОВІДОМЛЕННЯ про участь у міжнародній групі компаній за ____ рік		1.2	Звітне	
				Звітне нове	
				Уточнююче	
		1.3 [К]	Код типу повідомлення		

ЗАГАЛЬНІ ВІДОМОСТІ

2	Платник _____ _____ (повне найменування платника податків згідно з реєстраційними документами)				
---	---	--	--	--	--

3.1	Код за ЄДРПОУ ¹									3.2	Код виду економічної діяльності (КВЕД)						
-----	----------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	-----	--	--	--	--	--	--	--

4	Податкова адреса	_____ _____ _____				
---	------------------	-------------------------	--	--	--	--

5	Найменування контролюючого органу, в якому платник податків перебуває на обліку _____ _____														
---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

6 [К]	Код повідомлення щодо належності до міжнародної групи компаній														
----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

7.1	Найменування міжнародної групи компаній (українською мовою)														
7.2	Найменування міжнародної групи компаній (англійською мовою)														

8	Дата, яка є останнім днем фінансового року, за який готується консолідована фінансова звітність міжнародної групи компаній																	
9 [К]	Відмітка про те, що міжнародною групою компаній не готується консолідована фінансова звітність																	

10 [К]	Код звітного статусу учасника міжнародної групи компаній														
-----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Інформація щодо розміру сукупного консолідованого доходу міжнародної групи за фінансовий рік, що передує звітному																
11	11.1 [К]	код інтервалу														
	11.2	код валюти фінансової звітності материнської компанії														

12 [Н]	Примітка до уваги контролюючого органу (українською мовою)															
_____ _____																

I. Відомості щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків

13	Держава (територія) податкового резидентства материнської компанії міжнародної групи компаній	13.1 [H]	Назва держави (території)		
		13.2	Код країни		
14.1	Найменування материнської компанії міжнародної групи компаній (українською мовою)				
14.2	Найменування материнської компанії міжнародної групи компаній (англійською мовою)				
15 [K]	Код статусу подання звітності в розрізі країн міжнародною групою компаній				
16 [B]	Держава (територія) заснування (інкорпорації) материнської компанії міжнародної групи компаній, якщо вона відрізняється від держави (території) її розташування	16.1 [H]	Назва держави (території)		
		16.2 [B]	Код країни		
17	17.1	Код материнської компанії, як платника податків у країні реєстрації			
	17.2	Код держави (території), в якій видано код платника податків			
18 [H]	18.1	Інший реєстраційний номер, що ідентифікує материнську компанію, як платника податків у країні реєстрації			
	18.2	Тип реєстраційного номера			
	18.3	Код держави (території), в якій видано реєстраційний номер			
19 [K]	Код типу адреси материнської компанії міжнародної групи компаній				3
20	Код держави (території) розташування адреси материнської компанії міжнародної групи компаній				
21	Адреса (фіксована форма):				
	21.1 [H]	Поштовий індекс			
	21.2 [H]	Абонентська скринька			
	21.3 [H]	Регіон (українською мовою)			
	21.4 [H]	Регіон (англійською мовою)			
	21.5	Місто (українською мовою)			
	21.6	Місто (англійською мовою)			
	21.7 [H]	Район (українською мовою)			
	21.8 [H]	Район (англійською мовою)			
	21.9 [H]	Вулиця (українською мовою)			
	21.10 [H]	Вулиця (англійською мовою)			
	21.11 [H]	Номер будинку			
	21.12 [H]	Номер поверху			
	21.13 [H]	Номер офісу (квартири)			
22 [H]	Адреса (довільна форма):				
	22.1	Українською мовою			
	22.2	Англійською мовою			

II. Відомості щодо учасника міжнародної групи компаній, уповноваженого материнською компанією на подання звіту в розрізі країн

23	Держава (територія) податкового резидентства учасника міжнародної групи компаній	23.1 [H]	Назва держави (території)		
		23.2	Код країни		

24.1	Найменування учасника міжнародної групи компаній (українською мовою)				
24.2	Найменування учасника міжнародної групи компаній (англійською мовою)				

25 [B]	Держава (територія) заснування (інкорпорації) учасника міжнародної групи компаній, якщо вона відрізняється від держави (території) його розташування	25.1 [H]	Назва держави (території)		
		25.2 [B]	Код країни		

26	26.1	Код платника податків у країні реєстрації		
	26.2	Код держави (території), в якій видано код платника податків		
27 [H]	27.1	Інший реєстраційний номер, що ідентифікує платника податків у країні реєстрації		
	27.2	Тип реєстраційного номера		
	27.3	Код держави (території), в якій видано реєстраційний номер		

28 [K]	Код типу адреси учасника міжнародної групи компаній			
29	Код держави (території) розташування адреси учасника міжнародної групи компаній			

Адреса (фіксована форма):				
30	30.1 [H]	Поштовий індекс		
	30.2 [H]	Абонентська скринька		
	30.3 [H]	Регіон (українською мовою)		
	30.4 [H]	Регіон (англійською мовою)		
	30.5	Місто (українською мовою)		
	30.6	Місто (англійською мовою)		
	30.7 [H]	Район (українською мовою)		
	30.8 [H]	Район (англійською мовою)		
	30.9 [H]	Вулиця (українською мовою)		
	30.10 [H]	Вулиця (англійською мовою)		
	30.11 [H]	Номер будинку		
	30.12 [H]	Номер поверху		
	30.13 [H]	Номер офісу (квартири)		
Адреса (довільна форма):				
31 [H]	31.1	Українською мовою		
	31.2	Англійською мовою		

III. Інформація щодо країн, відповідно до законодавства яких міжнародна група компаній не подає звіт у розрізі країн

32 [B]	Держава (територія), в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність	32.1 [H]	Назва держави (території)	
		32.2 [B]	Код країни	

Інформація, наведена у Повідомленні є повною та достовірною.

Дата подання						.				.				Час			:			:			
--------------	--	--	--	--	--	---	--	--	--	---	--	--	--	-----	--	--	---	--	--	---	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта²)

_____ (підпис)

_____ (власне ім'я, ПРІЗВИЩЕ)

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта²)

_____ (підпис)

_____ (власне ім'я, ПРІЗВИЩЕ)

¹ Платник податків, який не має коду за ЄДРПОУ, зазначає реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом.

² Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

Джерело: затверджена документація [149].

Склад трирівневої документації із трансфертного ціноутворення

Структура Глобальної документації з трансфертного ціноутворення

Розділ 1	Зміст та інформація 2
Організаційна структура, форми та структура власності	організаційна структура міжнародної групи компаній (у вигляді графічної схеми) із зазначенням осіб, які є учасниками міжнародної групи компаній, їх організаційно-правових форм, структуру власності (із зазначенням часток володіння) та держави і території, у яких зазначені особи здійснюють свою діяльність
Загальний опис діяльності міжнародної групи компаній	опис ключових факторів, що впливають на фінансовий результат міжнародної групи компаній; опис ланцюгів постачання та утворення вартості найбільших за показником виручки міжнародної групи компаній п'яти товарів (робіт, послуг), а також ланцюгів постачання будь-яких інших товарів (робіт, послуг, інших об'єктів цивільних прав), частка яких становить більше 5 відсотків виручки міжнародної групи компаній за фінансовий рік, і основних географічних ринків, на яких реалізуються (виконуються, надаються) зазначені товари (роботи, послуги); перелік та стислий опис суттєвих договорів з надання (отримання) послуг, робіт, укладених між учасниками міжнародної групи; стислий функціональний аналіз діяльності учасників міжнародної групи компаній, що мають суттєвий вплив на фінансовий результат цієї групи; інформацію про основні угоди щодо реструктуризації бізнесу, придбання та відчуження активів
Нематеріальні активи, які використовуються міжнародною групою компаній в своїй діяльності	опис стратегії розвитку міжнародної групи компаній щодо розробки, володіння і використання нематеріальних активів; перелік та опис нематеріальних активів (груп нематеріальних активів), що мають істотний вплив на ціноутворення компаній міжнародної групи, із зазначенням учасників такої міжнародної групи компаній, які володіють такими активами на праві власності або іншому праві; перелік суттєвих договорів, пов'язаних з нематеріальними активами, укладених між учасниками міжнародної групи компаній; опис політики трансфертного ціноутворення міжнародної групи компаній щодо проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт і нематеріальних активів; опис суттєвих операцій з передачі нематеріальних активів між учасниками міжнародної групи компаній протягом відповідного фінансового року із зазначенням назв таких учасників, держав реєстрації та юрисдикцій, де вони провадять свою діяльність, компенсацій, що здійснювалися у звітному (податковому) періоді, та рівня винагород (компенсаційних виплат), пов'язаних з такою передачею;
Фінансова діяльність міжнародної групи компаній	загальний опис, яким чином фінансується така група, включаючи інформацію про фінансування, залучене від осіб, які не є учасниками міжнародної групи компаній; зазначення усіх учасників міжнародної групи компаній, які здійснюють централізовану внутрішньогрупову фінансову діяльність для учасників цієї групи, з інформацією щодо держав (територій), які є місцем реєстрації таких учасників, та/або місця знаходження органу їх управління;

1	2
	загальний опис політики трансфертного ціноутворення щодо фінансування учасників міжнародної групи компаній; консолідовану фінансову звітність міжнародної групи компаній за останній фінансовий рік; перелік і стислий опис існуючих односторонніх договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), які застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній і пов'язані з розподілом доходів між державами (територіями)

Джерело: систематизовано на основі [149].

Структура Документації з трансфертного ціноутворення

Розділ	Зміст та інформація
1	2
Дані про особу (осіб), яка є стороною контрольованої операції, та про пов'язаних осіб платника податків	дані щодо контрагента (контрагентів) контрольованої операції; фізичних осіб, які є кінцевими бенефіціарними власниками (контролерами) платника податків; осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами платника податків у розмірі 25 і більше відсотків; осіб, корпоративними правами яких у розмірі 25 і більше відсотків безпосередньо (опосередковано) володіє платник податків;
Загальний опис діяльності групи компаній (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства)	організаційна структура такої групи, опис господарської діяльності цієї групи, політику трансфертного ціноутворення, інформацію про осіб, яким платник податків надає місцеві управлінські звіти (назва держави, на території якої такі особи утримують свої головні офіси)
Опис структури управління платника податків	схема його організаційної структури із зазначенням загальної кількості працюючих осіб та в розрізі окремих підрозділів платника податків станом на дату операції або на кінець звітного періоду
Опис діяльності та стратегії ділової активності, що провадиться платником	економічні умови діяльності, аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), на яких проводить свою діяльність платник податків, основні конкуренти
Відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів у звітному або попередньому році з поясненням аспектів цих операцій, що вплинули або впливають на діяльність платника податків	
Опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції	
Опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги)	
Відомості про фактично проведені розрахунки у контрольованій операції (сума та валюта платежів, дата, платіжні документи)	
Чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни, зокрема бізнес-стратегії сторін операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг)	

1	2
Функціональний аналіз контрольованої операції: відомості про функції осіб, що є сторонами (беруть участь) у контрольованій операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції	
Економічний та порівняльний аналіз	сума отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; обґрунтування вибору методу, який застосовано для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки", фінансового показника; обґрунтування вибору та інформація про зіставні операції (зіставних осіб) і джерела інформації, які використовувалися для аналізу; обґрунтування використання під час визначення діапазону рентабельності; розрахунок діапазону цін (рентабельності); опис та розрахунок проведених коригувань;
Відомості про проведене платником податку самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку	
Якщо платник входить до міжнародної групи компаній	копії істотних внутрішньогрупових угод, що впливають на ціноутворення в контрольованій операції; копії договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), що застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній щодо контрольованої операції і в підготовці яких не брав участі центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;
Копія аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності платника податків за звітний період (звітні періоди), за які подається документація з трансфертного ціноутворення	
Копії договорів (контрактів) та будь-які доповнення до них, за якими здійснювалася контрольована операція	

Джерело: систематизовано на основі [149].

Структура Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній

Розділ, зміст та інформація
Назва держави (території), відповідно до законодавства якої учасник міжнародної групи компаній заснований, та держави (території), резидентом якої він є
Загальна сума доходів (виручки) за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн, у тому числі з розбивкою на суму доходів (виручки) відповідно до угод, укладених учасниками цієї міжнародної групи компаній і пов'язаними особами, та суму доходів (виручки) за угодами з непов'язаними особами
Сума прибутку (збитку) до оподаткування за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн
Сума сплаченого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога у фінансовому році, за який складається звіт у розрізі країн
Сума нарахованого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн
Розмір статутного капіталу (zareєстрованого статутного капіталу) на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн

Сума нерозподіленого (накопиченого) прибутку на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн
Чисельність працівників за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн
Балансова вартість матеріальних активів (інших, ніж грошові кошти або грошові еквіваленти, нематеріальні активи, фінансові активи) на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн
Основні види діяльності, що здійснюються учасниками міжнародної групи компаній
Дані щодо кожного учасника міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків, зокрема його назву, дані про державу (територію) податкового резидентства, державу (територію) реєстрації (якщо відрізняється від держави/території податкового резидентства), ідентифікаційний (реєстраційний) номер (код) тощо

Джерело: систематизовано на основі [149].

Форма заяви про попереднє узгодження ціноутворення

Заява щодо попереднього узгодження ціноутворення

Мета звернення:

(потрібне відмітити позначкою "√" або "+")

	підготовчий розгляд ДПС питання щодо проведення процедури узгодження ціноутворення					
	попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях					
	продовження строку дії договору від _____ № _____					
01	Найменування платника податків					
02	Код за ЄДРПОУ					
03	Податкова адреса:	Поштовий індекс				
		Телефон				
		Факс				
		Електронна адреса				
04	Звітні періоди, на які може бути поширена дія договору	з			по	
05	Характер договору, який пропонується укласти за результатами проведення процедури узгодження ціноутворення	Односторонній ☐	Двосторонній ☐	Багатосторонній ☐		
06	Методи або комбінація методів визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» (потрібне відмітити позначкою "√" або "+"):					
061	Використовуються методи:	один метод ☐ / комбінація методів ☐				
062	Вид методу:	порівняльної неконтрольованої ціни ☐	ціни перепродажу ☐	витрати плюс ☐	чистого прибутку ☐	розподілення прибутку ☐
07	Залучення іноземного податкового органу (за необхідністю ☐)	Код країни 	Назва держави (території): _____ _____			
		Код країни 	Назва держави (території): _____ _____			

Інформація щодо сторін контрольованих операцій:

08	Повне найменування особи сторони контрольованої операції	Код особи	Цифровий код країни	Інформація про господарську діяльність сторін контрольованих операцій (додаток за наявності ☐)

09	Представник(и) суб'єкта господарювання, який(і) братиме(уть) участь у процедурі узгодження ціноутворення (додаток за наявності ☐).		☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
		(ініціали та прізвище)	(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта*)
		(посада)	(номер телефону, адреса електронної пошти).

Додаткова інформація:

10	Факти та обставини контрольованих операцій, які можуть бути предметом попереднього узгодження ціноутворення / короткий опис контрольованої операції (додаток за наявності ☐)	Дані пов'язаних осіб для їх ідентифікації (структура групи пов'язаних осіб та критерії пов'язаності, передбачені підпунктом 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України) (додаток за наявності ☐)	Інші відомості, які платник податків вважає за необхідне подати для обговорення під час попереднього розгляду (додаток за наявності ☐)
к-ть арк			

Разом із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях платник податків подає:

13	Копії установчих документів платника податків ☐	Фінансова звітність ☐	Копії договорів (контрактів), за якими здійснюються контрольовані операції ☐	Документація з трансфертного ціноутворення ☐	Опис податкових спорів, які стосуються предмета узгодження (за наявності) ☐
к-ть арк.					

14	Опис впливу міжнародного договору (конвенції)	Результати аналізу впливу	Проект договору	Довідка або її нотаріально засвідчена копія, яка підтверджує, що сторона КО - нерезидент є резидентом держави, у відносинах з якою діє міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування**	Копії документів, що підтверджують факт звернення до іноземного податкового органу держави** (у разі такого звернення)
	☐	☐	☐	☐	☐
к-ть арк.					

Додатки на ____ арк.

Дата подання

				.			.				
--	--	--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта*)

(підпис)

(прізвище, ім'я та по батькові (за наявності))

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта*)

(підпис)

(прізвище ім'я та по батькові (за наявності))

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

** Додатково подає у разі подання заяви з метою укладення договору дво- чи багатостороннього характеру платник податків.

Джерело: затверджена документація [149].

Список публікацій здобувача

Статті у наукових виданнях,

включених до переліку наукових фахових видань України:

1. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Обліково-податкова природа трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки".* 2023. №5 (73). Том 2. С. 84-89. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-5-8906> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* розмежування та обґрунтування взаємозалежності трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку та системі оподаткування
2. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Інформаційна підтримка систем обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. *Цифрова економіка та економічна безпека.* 2023. № 8. С. 32-40. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.7-5> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* розроблено та відображено структуру і функціональність інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення як інструменту інформаційної підтримки
3. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Звітність із трансфертного ціноутворення: виникнення та розвиток. *Інвестиції: практика та досвід.* 2023. № 12. С. 46-51. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.12.46> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* обґрунтування генезису звітності із трансфертного ціноутворення в контексті імплементації у вітчизняну практику
4. Краєвський В.М., **Муравський О.Ю.** Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис.* 2023. № 1. С. 23-28. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-1-4> (0,5 д.а., дисертанту належить 0,3 д.а.). *Особистий внесок здобувача:* систематизація методологічних засад застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення

5. **Muravskiy O.Yu.** Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Економіка розвитку систем*. 2023. № 6 (1). С. 4-15. DOI: <https://doi.org/10.32782/2707-8019/2023-2-1> (0,5 д.а.)

Матеріали конференцій,

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. **Муравський О.Ю.** Цифровізація облікових операцій трансфертного ціноутворення / Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика: збірник тез за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференція (5-6 листопада 2020 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 345-347 (0,1 д.а.)

7. **Муравський О.Ю.** Розробка єдиної обліково-аналітичної системи трансфертного ціноутворення / Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці: збірник тез за матеріалами XV Всеукраїнської науково-практичної конференції (25 листопада – 1 грудня 2020 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 415-417 (0,1 д.а.)

8. **Muravskiy O.Yu.** Digital transformation of the transfer pricing system at the enterprise / Проблеми та перспективи розвитку економіки України: погляд молоді: матеріали XIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (6-7 квітня 2021 року, м. Черкаси). Черкаси: Черкаський державний бізнес-коледж, 2021. С. 313-315 (0,1 д.а.)

9. **Муравський О.Ю.** Оптимізаційне моделювання в управлінні трансфертними цінами / Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики: збірник тез Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (15 квітня 2021 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 577-579 (0,1 д.а.)

10. **Муравський О.Ю.** Трансфертне ціноутворення та необхідність його регулювання / II Міжнародний податковий конгрес: збірник матеріалів (26 листопада 2021 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 702-706 (0,1 д.а.)

11. **Муравський О.Ю.** Цифровізація операцій трансфертного ціноутворення як інструмент забезпечення економічної безпеки / Управління системою фінансово-економічної безпеки соціально-економічних систем різних рівнів функціонування: збірник тез I Всеукраїнської науково-практичної конференції (16 листопада 2022 року, м. Миколаїв). Миколаїв: Миколаївський національний аграрний університет, 2022. С. 68-70 (0,1 д.а.)

12. **Муравський О.Ю.** Управлінський облік операцій трансфертного ціноутворення / Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (17 листопада 2022 року, м. Кропивницький). Кропивницький: Центральноукраїнський національний технічний університет, 2022. С. 172-175 (0,1 д.а.)

13. **Muravskyi O.Yu.** A model for determining transfer prices based on an optimization model of revenue maximization / Тренди розвитку менеджменту, фінансів та бізнес-технологій в умовах формування сучасної економіки та суспільства: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції (30 листопада 2022 року, м. Київ). Київ: Міжнародний європейський університет, 2022. С. 206-207 (0,1 д.а.)

14. **Муравський О.Ю.** Особливості використання методів управління витратами в системі трансфертного ціноутворення / Облік, оподаткування і контроль: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді (24 листопада 2022 року, м. Кропивницький). Кропивницький: Центральноукраїнський національний технічний університет, 2022. С. 87-89 (0,1 д.а.)

15. **Муравський О.Ю.** Застосування «soft-skills» в процесі визначення трансфертних цін на продукцію агробізнесу / Концептуальні засади формування ефективних механізмів менеджменту та логістики в агропродовольчій сфері: збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції (23 березня 2023 року, м. Умань). Умань: Уманський національний університет садівництва, 2023. С. 170-171 (0,1 д.а.)

16. **Муравський О.Ю.** Управлінська звітність в системі трансфертного ціноутворення / Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: збірник тез VI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня 2023 року, м. Полтава). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 419-420 *(0,1 д.а.)*

17. **Муравський О.Ю.** Оцінка впливу трансфертного ціноутворення на об'єкти обліку компанії / Слобожанські наукові читання: соціально-економічні та гуманітарно-правові виміри: збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції (17-18 жовтня 2023 року, м. Харків). Харків: Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», 2023. С. 205-208 *(0,1 д.а.)*

18. **Муравський О.Ю.** Проблеми облікової оцінки операцій трансфертного ціноутворення / Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: збірник тез за результатами роботи VI Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (26 жовтня 2023 року, м. Полтава). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 236-239 *(0,1 д.а.)*

19. **Muravskyi O.Yu.** Information system for managing transfer pricing operations / Обліково-фінансове, інформаційне та мовно-комунікаційне забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи: збірник тез Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (26-27 жовтня 2023 року, м. Дніпро). Дніпро: Дніпровський державний аграрно-економічний університет, 2023. С. 30-32 *(0,1 д.а.)*

20. **Муравський О.Ю.** Вимоги та склад звітності із трансфертного ціноутворення / Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського союзу: збірник тез II Міжнародної науково-практичної конференції (9-10 листопада 2023 року, м. Житомир). Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 286-289 *(0,1 д.а.)*

21. **Муравський О.Ю.** Оцінка якості системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення як інструмент податкового комплаєнсу / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції: збірник тез XIV Міжнародної науково-практичної конференції (8 грудня 2023 року, м. Ірпінь). Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 117-120 *(0,1 д.а.)*

22. **Муравський О.Ю.** Використання AI-систем у складанні звітності з трансфертного ціноутворення / Управління розвитком соціально-економічних систем: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції (21-22 березня 2024 року, м. Харків). Харків: Державний біотехнологічний університет, 2024. С. 586-589 *(0,1 д.а.)*