МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: Дипломна робота на тему «Організація та методика податкового аудиту трансфертного ціноутворення» (на базі ТОВ «Версуні Україна» - є дочірньою компанією Versuni Holding B.V. (Нідерланди), технологічної компанії, яка продає товар під брендами Philips, Saeco, L'OR Barista та ін.)

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня
ІІ курсу, групи ОМА-23-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма «Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях»

підпис здобувача вищої освіти — Брухаль Владислав Романович

Науковий керівник — *підпис* — Лісовий А.В., д.е.н., професор
ПІБ, науковий ступінь, вчене звання

Гарант освітньо-професійної програми — *підпис* — Лісовий А.В., д.е.н., професор

Допущено до захисту рішенням кафедри
протокол від «28» 01 2025 № 2

Завідувач кафедри — *підпис* — Лісовий А.В., д.е.н., професор

Ірпінь – 2025

Реєстрація №2 28.01.2025 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 28.01.2025 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 90/А 06.02.2025 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Лавренкова Ю.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії: _____ Лісовецй А.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Панасюк О.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Савченко А.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	25		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	9		
3. Ставлення здобувача до виконаної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційі зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	43		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 15	15		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 30	27		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	47		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	90		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
90	A	5	06.02.	Лавренова І.М. Пєсєцкова З.І. Савенко І.М.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	Д	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	ЄХ	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

ВСТУП 2

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ 5

1.1. Економічна сутність та методика податкового аудиту трансфертного ціноутворення 5

1.2. Загальна характеристика діяльності ТОВ «Версуні Україна» 15

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ Й ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ 23

2.1. Синтетичний та аналітичний облік діяльності ТОВ «Версуні Україна» 23

2.2. Організація та методика проведення податкового аудиту трансфертного ціноутворення ТОВ «Версуні Україна» 34

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ 43

ВИСНОВКИ 48

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ 48

ДОДАТКИ 55

ВСТУП

Актуальність теми визначається нагальною потребою аналізу особливостей трансфертного ціноутворення в контексті економічного розвитку України. Погіршення стану платіжного балансу є прямим наслідком операцій з трансфертного ціноутворення, що може перешкоджати економічному розвитку держави. Глибокий та всебічний аналіз процесу трансфертного ціноутворення дозволяє сформулювати відповідні рекомендації для зовнішньоекономічної політики держави.

В умовах стрімкої інтеграції України у світовий фінансово-економічний простір постає завдання застосування нового підходу до управління фінансовими, інформаційними та матеріальними ресурсами на основі податкового аудиту та використання трансфертного ціноутворення.

Члени транснаціональних компаній та промислово-фінансових груп пов'язані між собою і мають можливість виводити капітал як за межі компанії, так і на користь держави. З іншого боку, створення таких компаній має багато переваг. Зокрема, це дозволяє отримати доступ до ресурсів для активної виробничої, інноваційної, торговельної та інвестиційної діяльності. З іншого боку, механізми трансфертного ціноутворення дозволяють таким учасникам ринку виводити капітал з вітчизняної економіки в країни з нижчим рівнем податкового навантаження, суттєво зменшуючи базу оподаткування податком на прибуток підприємств. Поряд з цим, проблемою є державний контроль за діяльністю таких компаній.

Інформаційна основа роботи: питання трансфертного ціноутворення є недостатньо вивченим в українських реаліях, незважаючи на інтенсивні дослідження в зарубіжних публікаціях та багаторічну практику за кордоном, але все ж таки варто відмітити праці наступних науковців в даній проблематиці: Гетьман К. [8], Квасовський О. [11], Король С., Уманців Г., Шушакова І. [12], Кужелєв М., Сиволап І. [17], Курілов Є. [14], Мельниченко Р. [1], Онищенко В. [24], Сташенко Ю., Гавриловський О. [16], Цебень Р. [2].

Використаним нормативно-правовим актом в даній проблематиці є: Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [10].

Мета дослідження полягає в поглиблені теоретико-методичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення особливостей організації та методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення.

Відповідно для досягнення поставленої мети передбачається вирішити такі ***завдання дослідження:***

- визначити економічну сутність та методику податкового аудиту трансфертного ціноутворення;

- надати загальну характеристику діяльності ТОВ «Версуні Україна»;

- здійснити синтетичний та аналітичний облік діяльності ТОВ «Версуні Україна»;

- охарактеризувати особливості організації та методики проведення податкового аудиту трансфертного ціноутворення ТОВ «Версуні Україна»;

- визначити напрямки вдосконалення методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення.

Об'єкт дослідження – процес організації та методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення.

Базою дослідження є ТОВ «Версуні Україна».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних, прикладних аспектів організації та методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення.

Методи дослідження. Для виконання передбачених завдань дослідження було використано наступні методи: індукції та дедукції (визначено економічну сутність та методику податкового аудиту трансфертного ціноутворення), методу порівняльного аналізу (надано загальну характеристику діяльності ТОВ «Версуні Україна»; здійснено обґрунтування синтетичного та аналітичного обліку діяльності ТОВ «Версуні Україна»), методу синтезу (охарактеризовано особливості організації та

методики проведення податкового аудиту трансфертного ціноутворення ТОВ «Версуні Україна»; визначено напрямки вдосконалення методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення), табличного та графічного методів (презентовано результати дослідження, що проводилися в роботі під час аналізу особливостей організації та методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення).

Джерелами інформації є дані бухгалтерського обліку, фінансова, податкова та статистична звітність ТОВ «Версуні Україна».

Наукова новизна полягає у виробленні практичних рекомендацій з удосконалення особливостей організації та методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення, а також надання пропозиції щодо практичного застосування закордонного досвіду в діяльності ТОВ «Версуні Україна».

Практична значущість повинна відображати можливість впровадження в діяльність підприємств, організацій, установ результатів власних досліджень.

Апробація роботи основні теоретичні положення і практичні результати кваліфікаційної роботи доповідалися на **…**

Структура дипломної роботи: робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Економічна сутність та методика податкового аудиту трансфертного ціноутворення

Згідно з українським законодавством, трансфертне ціноутворення – це продаж товарів або послуг пов'язаними особами за внутрішньою ціною, яка відрізняється від ринкової.

Таке ціноутворення дозволяє перерозподіляти валовий прибуток на користь компаній, розташованих у країнах з нижчими податками. Це найпростіша і найпоширеніша форма міжнародного податкового планування, спрямована на мінімізацію податкових платежів. Трансфертне ціноутворення перебуває під контролем національних фіскальних органів [1].

Трансфертне ціноутворення може використовуватися як метод розподілу прибутку для подальшого віднесення чистого прибутку (або збитку) транснаціональної компанії до оподаткування між країнами, в яких вона здійснює свою діяльність. Трансфертне ціноутворення призводить до міжгалузевого ціноутворення компаній. Трансфертне ціноутворення на міжнародному рівні має податкові переваги, але регулятори не визнають використання трансфертного ціноутворення для ухилення від сплати податків. Транснаціональним компаніям законно дозволено використовувати трансфертне ціноутворення для розподілу доходів між різними дочірніми та афілійованими компаніями, які є частиною материнської організації. Однак компанії іноді використовують (або зловживають) цією практикою, щоб змінити свій оподатковуваний прибуток і зменшити загальну суму податкових зобов'язань. Трансфертне ціноутворення – це спосіб для компаній перенести свій податковий тягар на країну або регіон з нижчим податковим навантаженням [2].

Міжнародне податкове законодавство регулюється Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), а аудитори в кожному міжнародному регіоні перевіряють фінансову звітність відповідно до нього [5].

Ефективність трансфертного ціноутворення залежить від методів і принципів, що використовуються. Отже, основою трансфертного ціноутворення є принцип «витягнутої руки», як він відомий у всьому світі. Цей принцип передбачає, що ціна, узгоджена в операції між пов'язаними сторонами, повинна бути такою ж, як і ціна, узгоджена в порівнянній операції між непов'язаними сторонами.

Принцип «витягнутої руки» був узгоджений усіма країнами-членами ОЕСР і прийнятий як об'єктивне керівництво для використання транснаціональними корпораціями та податковими органами в міжнародному оподаткуванні. Його мета – уникнути розмивання податкової бази та виведення прибутків у країни з низьким рівнем оподаткування [4].

Коли операції відбуваються між непов'язаними підприємствами, ринкові умови зазвичай визначають умови комерційних і фінансових відносин (наприклад, ціну переданих товарів або наданих послуг). Однак, коли операції відбуваються між пов'язаними компаніями, зовнішні ринкові умови можуть не мати прямого впливу на ціни через корпоративну синергію, економію на масштабі та податкове планування [8].

Як наслідок, при аналізі операцій між пов'язаними особами необхідно оцінювати:

- договірну ціну товарів та/або послуг;
- націнку, отриману при купівлі або продажу товарів та/або послуг;
- використані активи та прийняті ризики;
- узгоджені умови операції [8].

Оцінка проводиться з використанням порівняльного аналізу з економічної та юридичної точки зору, щоб перевірити, чи дотримується асоційована компанія принципу «витягнутої руки». Іншими словами, вона

гарантує, що асоційована компанія коригує свої операції таким чином, як це робила б незалежна компанія за порівнянних обставин.

З метою вибору методу розрахунку трансфертного ціноутворення рекомендується групувати та визначати класи трансфертного ціноутворення відповідно до характеристик групи. Така класифікація дозволяє всебічно оцінити ситуацію і вибрати найбільш підходящий метод розрахунку трансфертного ціноутворення. Трансфертне ціноутворення зазвичай класифікують за такими критеріями:

- тип об'єкта ціноутворення – трансфертне ціноутворення на товари, послуги та виробничі ресурси;

- форма об'єкта ціноутворення – трансфертні ціни на матеріальні та нематеріальні активи;

- метод визначення – ринкова ціна, ціна котирування, контрактна ціна;

- цільове призначення – внутрішнє та зовнішнє трансфертне ціноутворення;

- сфера відповідальності – внутрішньофірмове трансфертне ціноутворення, трансфертне ціноутворення між виробничими підрозділами, трансфертне ціноутворення між афілійованими особами [12].

Найважливішим аспектом класифікації трансфертного ціноутворення є його потенційна застосовність. За цією ознакою трансфертне ціноутворення можна класифікувати наступним чином (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація трансфертних цін

Класифікатор	Характеристика
За типом об’єкта	трансферні ціни товарів або послуг
За видом суб’єкта	ціни, які визначаються продавцем, покупцем чи державою; замовником або виконавцем; постачальником або споживачем
За формою об’єкта трансферного ціноутворення	трансферні ціни на матеріальні або нематеріальні активи чи послуги
За міжнародним розподілом	імпортно-експортне трансфертне ціноутворення
За методом розрахунку	трансферні ціни, визначені за витратним або ринковим методом.

Джерело: сформовано автором на основі [18]

Вибір відповідного методу трансфертного ціноутворення дозволяє керівництву компаній приймати ефективні рішення, виступає інформаційною базою для прийняття рішень, підвищує автономію кожного структурного підрозділу (або окремої компанії в структурі холдингу) та визначає вплив кожної одиниці структури компанії.

Можна виділити наступні підходи до трансфертного ціноутворення (рис. 1.1):

1) витратне трансфертне ціноутворення;

2) ринкове трансфертне ціноутворення;

3) експертний підхід до трансфертного ціноутворення;

4) договірне трансфертне ціноутворення [27].



Рис. 1.1. Підходи до трансфертного ціноутворення

Джерело: сформовано автором на основі [27]

Трансфертне ціноутворення необхідно аналізувати з кількох точок зору, включаючи загальні виробничі витрати, маржинальні витрати, аналіз беззбитковості та бенчмаркінг.

Витратний метод, який враховує загальні виробничі витрати, ґрунтується на визначенні повної собівартості продукції, що включає як змінні, так і постійні витрати. Основною перевагою цього методу є найбільш повне віднесення витрат на ціну товару. Основний недолік пов'язаний з тим, як розподіляються постійні витрати на виробничу собівартість. Цей розрахунок може здійснюватися різними способами. Постійні витрати можна розподілити на змінні витрати, витрати на сировину та матеріали, витрати на оплату праці, собівартість реалізації та інші витрати. Різні підходи призводять до різних витрат і, відповідно, до різних цін [27].

Аналогічно можна враховувати розподіл загальновиробничих витрат. Витрати центру відповідальності включають витрати з різним економічним змістом і, відповідно, включаються до різних статей калькуляції. З цієї причини порядок віднесення витрат за центрами відповідальності повинен бути систематизований на регулярній основі. Організація консолідованого обліку витрат за центрами відповідальності залежить від того, чи є продукція певного підрозділу готовою продукцією або напівфабрикатами. Готова продукція та послуги повинні бути калькульовані в максимально можливому обсязі, тоді як напівфабрикати повинні включатися лише в прямі витрати. Незважаючи на очевидні недоліки, цей метод виявився успішним при встановленні цін на нові продукти, які не мають аналогів у світі, і не викликає проблем в умовах жорсткої цінової конкуренції при високих витратах виробництва [27].

Метод граничних витрат пропонує враховувати лише ті витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на виробництво даного продукту. При цьому до граничних витрат додається певна премія. Постійні витрати відшкодовуються з різниці між ціною продажу та загальними змінними витратами на виробництво. Ця різниця і є маржинальним прибутком [27].

Метод ціноутворення за принципом беззбитковості ґрунтується на визначенні ціни, за якої може бути забезпечений запланований обсяг прибутку, та точки беззбитковості. Щоб визначити необхідний обсяг прибутку, підприємствам необхідно знайти оптимальну кількість продукту, яку вони будуть виробляти. Для цього підприємства розглядають різні варіанти цін на продукцію і порівнюють їх з кількістю виробленої продукції та можливим прибутком. У точці беззбитковості сума прибутку дорівнює нулю. Основним недоліком ціноутворення за принципом беззбитковості є те, що воно не враховує взаємозв'язок між цінами на продукцію та фактичним попитом [28].

Використання компаніями внутрішніх цін, заснованих на нормативних витратах, може перешкоджати підвищенню ефективності сектору, починаючи з моменту, коли компанії запроваджують нові творчі критерії, а не з моменту, коли їм потрібно впроваджувати інновації.

Модифікованою версією методу ціноутворення на основі витрат є внутрішнє ціноутворення з нормою прибутку. У цій формі внутрішнє ціноутворення за своєю структурою наближається до ринкових цін [24].

Основний негативний вплив, притаманний усім варіантам методу внутрішнього ціноутворення, полягає в тому, що у бізнес-одиниці відсутній стимул до зниження цін. З теоретичної точки зору, оптимальним варіантом ціноутворення є ціноутворення на основі граничних витрат. Це особливо актуально для підприємств з капіталомістким виробництвом. Однак на практиці його рідко використовують.

Наступний підхід (ринковий) дуже часто використовується при визначенні трансфертного ціноутворення. Зазвичай вважається, що такі ціни на товари та послуги ведуть до прийняття оптимальних рішень і сприяють досягненню загальних цілей компанії. Використання ринкових цін як трансфертного ціноутворення відповідає концепції обліку за центрами відповідальності [24].

Фактичне (експертне) трансфертне ціноутворення – це процес встановлення трансфертних цін на основі професійної думки керівництва компанії. Цей підхід вважається дуже суб'єктивним і сумнівним щодо доцільності використання в реальній діяльності підприємств. Метод застосовується з урахуванням не лише економічно обґрунтованої та бажаної націнки, але й цілей та особливостей діяльності підприємства, які сприяють максимізації загального прибутку [17].

Що стосується внутрішніх цін, сформованих на основі договорів, то на практиці компанії визначають ціни на основі прямих усних або письмових домовленостей між сторонами угоди з урахуванням внутрішніх взаємозв'язків.

Варто відзначити особливий суб'єктивізм договірного підходу до внутрішнього ціноутворення, оскільки вибір необхідної ціни сильно залежить від особистих якостей відповідального за переговорний відділ. Крім того, як і у випадку з усіма формами прийняття договірних рішень, процес визначення внутрішньої договірної ціни є тривалим процесом, пов'язаним зі значними втратами часу та ризиком виникнення конфлікту між керівниками підрозділів та групою компаній [17].

Українське законодавство передбачає застосування контролю за трансфертним ціноутворенням з боку центральних податкових органів та систему заходів, спрямованих на встановлення відповідності цін в операціях між сторонами ринковим цінам. Згідно з цим законодавством, застосовуються такі методи розрахунку трансфертного ціноутворення:

- метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогічної операції) – ціни та умови товарів або послуг у контрольованих операціях порівнюються з умовами неконтрольованих операцій між непов'язаними особами. Для проведення такого порівняння необхідні так звані зіставні дані. Щоб вважатися зіставними за цим методом, операції повинні бути дуже схожими; ОЕСР рекомендує використовувати саме цей метод. Він вважається найбільш ефективним і надійним способом застосування принципу «витягнутої руки»

до контрольованих операцій. Однак дуже складно визначити операції, які можна належним чином порівняти з такими контрольованими операціями. З цієї причини метод порівняльної неконтрольованої ціни найчастіше використовується за наявності значної кількості порівнянних даних [11];

- метод ціни перепродажу – використовується ціна продажу продукту або послуги. Потім ця цифра зменшується на валову рентабельність, яка визначається шляхом порівняння валової рентабельності в операціях між аналогічними, але непов'язаними компаніями. Витрати, пов'язані з придбанням продукту, такі як митні збори, віднімаються від загальної суми. Підсумкова цифра вважається ринковою ціною в контрольованих операціях між дочірніми компаніями [11];

- метод «витрати плюс» – порівнює валовий прибуток компанії із загальною собівартістю реалізованої продукції. Спочатку визначаються витрати, понесені постачальником у контрольованих операціях між пов'язаними компаніями, потім до загальної суми додається ринкова націнка, щоб відобразити відповідний прибуток. Щоб використовувати цей метод, суб'єкт господарювання повинен визначити витрати на націнку в зіставних операціях між непов'язаними суб'єктами господарювання [11];

- метод чистого прибутку – допомагає визначити трансфертне ціноутворення шляхом аналізу чистого прибутку від контрольованих операцій між асоційованими компаніями. Цей чистий прибуток порівнюється з чистим прибутком у зіставних неконтрольованих операціях незалежних суб'єктів господарювання [11].

Платники податків повинні обирати найбільш відповідний метод трансфертного ціноутворення, який найбільш точно відображає ринкову ціну в операції. Однак, якщо є можливість застосувати метод порівняльної неконтрольованої ціни (і є достатня інформація для застосування цього методу), то перевага надається методу порівняльної неконтрольованої ціни, а не іншим методам, які не передбачені податковим законодавством України.

Трансфертне ціноутворення в Україні регулюється ст. 39 Податкового кодексу і визначається як система визначення «справедливої» ціни послуг і товарів у контрольованих операціях та вартості інших об'єктів договорів, дозволених Податковим кодексом. У багатьох випадках такими цінами є ціни, за якими юридичні особи, що належать до однієї міжнародної компанії, укладають договори між собою [3].

Перевірка трансфертного ціноутворення – це перевірка умов контрольованої операції. Вона проводиться компетентними податковими органами і має свої процедури, особливості та вимоги.

Згідно з українським законодавством, а саме пп. 39.5.2 Податкового кодексу України, є три підстави для проведення перевірки, і вона здійснюється за певними процедурами:

1) відповідно до пп. 39.5.1.2 Податкового кодексу України контролюючий орган надсилає платнику податків лист. Такий лист надсилається у випадку, коли контролюючі органи підтверджують наявність контрольованих операцій, щодо яких платник податків не подав відповідний звіт [10];

2) провести моніторинг та за його результатами встановити невідповідності (помилки або порушення) між принципом «витягнутої руки» та контрольованими операціями, ретельно перевіряти документацію, щоб переконатися, що контрольовані операції відповідають усім законодавчим вимогам та критеріям [10];

3) неподання звітів про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення або з порушенням вимог. Відповідно до законодавства, платники податків зобов'язані подавати відповідні звіти вчасно. За такі порушення передбачені штрафи, а також додаткові перевірки (наприклад, комплексні податкові перевірки, перевірки порушень у сфері зовнішньоекономічної діяльності) [10].

Якщо підприємство імпортує або експортує «сировинну» продукцію із залученням пов'язаних осіб, країн з низьким рівнем оподаткування,

комісіонерів-нерезидентів або контрагентів з «переліку організаційно-правових форм», можуть виникнути питання щодо відповідності умов таких операцій принципу «витягнутої руки».

Перелік джерел інформації (раніше – список товарних бірж) затверджується Кабміном як рекомендаційний, але не завжди є зрозумілим для платників податків з точки зору принципів, які слід застосовувати для цілей ТЦУ. Крім того, якщо суб'єкт господарювання не використовує метод порівняння цін на основі біржових котирувань, Положення про ТЦУ вимагає надання податковим органам наступної інформації до 1 травня наступного року: Інформація про осіб, які купують або продають «біржові» інструменти платникам податків, а також про прибутковість цих учасників [6].

Ця інформація повинна бути подана до зазначеного терміну. В іншому випадку податковий орган визначатиме ціну на власний розсуд, використовуючи метод порівняльної вартості на основі власних джерел інформації. Ризики ТЦУ не можуть бути попереджені тим, що компанія є прибутковою, але не відслідковує рентабельність за окремими контрольованими операціями.

Правила ТЦУ визначають розрахунок рентабельності окремих контрольованих операцій. Іншими словами, висока рентабельність не гарантує, що конкретна операція не стане збитковою. Найчастіше з цим стикаються підприємства, які працюють у сфері сільського господарства, IT, туризму, маркетингових досліджень та/або не є частиною основної діяльності компанії [6].

Платники податків, які здійснюють операції з фізичними особами-нерезидентами з річним валовим доходом понад 150 мільйонів гривень та річним валовим доходом понад 10 мільйонів гривень, зобов'язані застосовувати систему моніторингу актуальності питань трансфертного ціноутворення. Невиконання цієї вимоги призведе до штрафу, який, у разі сплати, не звільняє платника податків від обов'язку підготовки документації з трансфертного ціноутворення [27].

1.2. Загальна характеристика діяльності ТОВ «Версуні Україна»

ТОВ «Версуні Україна» є дочірньою компанією Versuni Holding B.V. (Нідерланди), провідної технологічної компанії, яка продає продуктові рішення під такими брендами, як Philips, Saeco, L'OR Barista та інші. Versuni допомагає споживачам у всьому світі насолоджуватися комфортним і сучасним життям, в компанії розуміють, наскільки важливі прості моменти в житті [30].

Основна інформація про компанію представлена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Основні відомості про ТОВ «Версуні Україна»

Повна назва	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ВЕРСУНІ УКРАЇНА»
Скорочена назва	ТОВ «Версуні Україна»
Назва англійською	LIMITED LIABILITY COMPANY “VERSUNI UKRAINE”
Код ЄДРПОУ	43700656
Форма власності	Приватна
Дата реєстрації	09.07.2020
Місце знаходження	03038, Україна, місто Київ, вулиця Миколи Грінченка, будинок, 4
Директор	Палій Наталія Василівна

Джерело: розроблено автором на основі витягу з Єдиного державного реєстру

Основним видом діяльності досліджуваного підприємства є:

46.43 Оптова торгівля побутовими електротоварами й електронною апаратурою побутового призначення для приймання, записування, відтворювання звуку й зображення.

Іншими видами діяльності ТОВ «Версуні Україна» є:

73.20 Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки;

70.22 Консультування з питань комерційної діяльності й керування.

Місія діяльності ТОВ «Версуні Україна» – перетворювати будівлі на затишні оселі. Керівництво компанії вірить, що дім – це більше, ніж просто чотири стіни та дах. Це місце, яке можна по-справжньому назвати своїм домом. Затишний дім пахне кавою та домашньою їжею, в ньому чисто,

випрасувано та вільно дихається. Це саме те, про що йдеться в інноваційних продуктах ТОВ «Версуні Україна» – допомагати людям жити здоровішим і щасливішим життям. Для досягнення своєї місії компанія працює по всьому світу, в тому числі і в Україні [30].

ТОВ «Версуні Україна» працює в Україні з 2021 року і є єдиним авторизованим імпортером продукції Philips Home Care в Україні. Крім цього через прямі контракти з юридичними особами групи компаній Versuni, рішення для очищення повітря, засоби для догляду за тканинами та поверхнями, кухонну техніку Philips, кавові машини Philips, Saeco та L'OR Barista та інші товари імпортуються в Україну.

Versuni продає асортимент продукції культових брендів: Philips, Philips Baristina, Saeco, Gaggia, Preethi, Philips Walita, L'OR Barista та Senseo.

Діюча організаційна структура управління ТОВ «Версуні Україна» представлено на рис. 1.2.

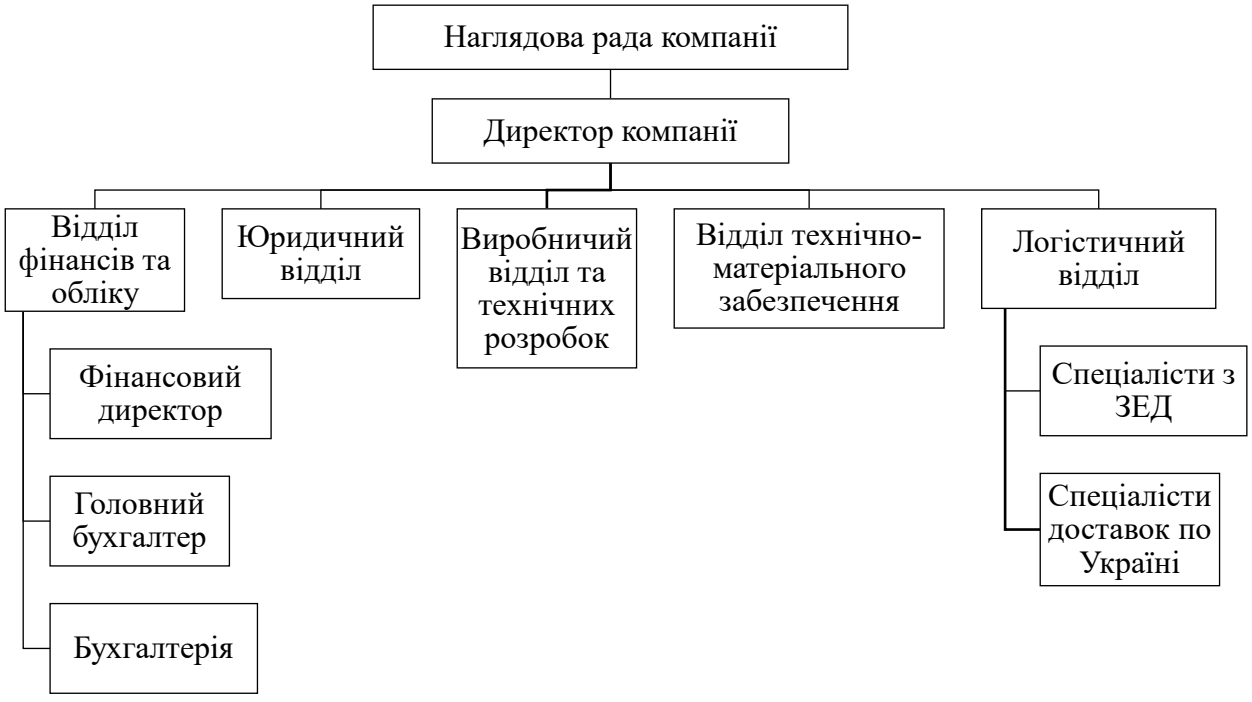


Рис. 1.2. Організаційна структура управління ТОВ «Версуні Україна»

Джерело: сформовано автором на основі [30]

Аналізуючи організаційну структуру управління ТОВ «Версуні Україна» варто відмітити, що Наглядовій раді компанії підпорядковується директор компанії, що керує філією в Україні. Зі свого боку директору підпорядковуються відділи, що функціонують на чолі з керівниками та виконують свої посадові обов'язки. Варто відмітити, що на 01.01.2024 року чисельність працівників ТОВ «Версуні Україна» складала 24 особи, тобто в кожному відділ працює по 4-5 осіб в залежності від обов'язків.

Для того, щоб оцінити загальний фінансово-економічний стан досліджуваного підприємства ТОВ «Версуні Україна», перш за все, необхідно проаналізувати активи, якими володіє підприємство, та їх джерела походження. Для аналізу складу активів і пасивів організації необхідно узагальнити однорідні за змістом статті з метою визначення основних тенденцій у русі балансу та визначити склад і структуру майна ТОВ «Версуні Україна» за період 2021-2023 роки [30].

Майно ТОВ «Версуні України» складають основні засоби та кошти, оборотні кошти, цінні папери та інші оборотні і необоротні активи, вартість яких відображається в бухгалтерському обліку та відображається в балансі товариства [30].

Крім майна, вартість визначає склад і структуру джерел фінансування діяльності ТОВ «Версуні України» на період 2021-2023 рр. (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Аналіз складу та структури активів й пасивів ТОВ «Версуні Україна»,

тис. грн

Показники	Роки			Абсолютне відхилення 2023/2021	Відносне відхилення 2023/2021
	2021	2022	2023		
Активи					
Усього майна	680 952	718 512	1 029 568	348 616	51,2%
Необоротні активи	4 044	5 617	5 579	1 535	38,0%
Оборотні активи	676 908	712 895	1 023 989	347 081	51,3%
запаси	85 074	79 407	105 692	20 618	24,2%
дебіторська заборгованість	435 137	261 690	524 652	89 515	20,6%
кошти та їх еквіваленти	155 333	359 792	337 848	182 515	117,5%
інші оборотні активи	1 364	12 006	55 797	54 433	3 990,7%

Продовження табл. 1.3

Пасиви					
Капітал разом	680 952	718 512	1 029 568	348 616	51,2%
Власний капітал, у т.ч.	273 682	384 192	523 734	250 052	91,4%
зареєстрований (пайовий) капітал	200 642	200 642	200 642	-	0,0%
нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	79 838	190 348	329 890	250 052	313,2%
Поточні зобов'язання	407 270	334 320	505 834	98 564	24,2%

Джерело: розраховано на основі фінансової звітності ТОВ «Версуні Україна»

Так, згідно з даними таблиці 1.3, активи та зобов'язання компанії зросли на 348 616 тис. грн (51,2%), що свідчить про збільшення обсягів діяльності ТОВ «Версуні Україна» з 2021 по 2023 рік. При цьому активи компанії найбільше зростали у пеірод 2022-2023 років. Найбільший приріст в активах компанії за останні три роки діяльності слід відмітити в оборотних активах, які зросли на 347 081 тис. грн (51,3%). Зростання оборотних активів відбулося переважно за рахунок збільшення дебіторської заборгованості на 89 515 тис. грн., що свідчить про зниження рівня платоспроможності партнерів досліджуваної компанії ТОВ «Версуні Україна». Крім цього зростання грошових коштів, як найбільш ліквідного активу підприємства на 117,5% свідчить про покращення діяльності підприємства та наявності вільних фінансових активів, які можна використати для погашення короткострокової заборгованості в найкоротші терміни. Збільшення капіталу в період 2021-2023 рр. в діяльності ТОВ «Версуні Україна» відбувається за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку на 250 052 тис. грн (313,2%). Слід відмітити, що довгострокових зобов'язань підприємства немає, а поточні зростають, що є негативним показником впливу на рівень платоспроможності та ліквідності підприємства, оскільки такі борги мають бути погашені до одного року або менше одного операційного циклу.

Джерелами формування майна досліджуваної компанії ТОВ «Версуні Україна» є наступні:

- внески засновників;

- дохід від реалізації продукції (товарів), робіт, послуг та від іншої господарської діяльності;

- кредити, позики в національній та іноземній валютах;

- інші джерела коштів, що не заборонені чинним законодавством України та максимізують прибуток підприємства [30].

Далі варто дослідити динаміку доходів, витрат, фінансових результатів та рівня рентабельності ТОВ «Версуні Україна» (табл. 1.4) [30].

Таблиця 1.4

Динаміка доходів, витрат, фінансових результатів діяльності ТОВ «Версуні Україна» та рівня рентабельності продажу за період 2021-2023 рр.

Найменування показника, одиниці вимірювання	Ретроспективний період, роки			Ланцюгові абсолютні прирости (+,-)	Ланцюгові темпи зростання, %
	2021	2022	2023	2023/2021	2023/2021
Доходи					
Обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	804 574	1 100 389	1 961 170	1 156 596	143,8%
Інші доходи, тис. грн	2 387	5 237	8 356	5 969	250,1%
Витрати					
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	397 820	550 954	1 141 365	743 545	186,9%
Адміністративні витрати, тис. грн	6 741	21 229	20 541	13 800	204,7%
Витрати на збут, тис. грн	289 770	334 982	633 283	343 513	118,5%
Інші операційні витрати, тис. грн	7 720	17 016	26 935	19 215	248,9%
Інші витрати, тис. грн	5 049	50 294	-	-5 049	-100,0%
Елементи операційних витрат					
Матеріальні затрати, тис. грн	3 193	3 769	927	-2 266	-71,0%
Витрати на оплату праці, тис. грн	14 097	33 180	31 014	16 917	120,0%
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн	2 467	5 704	5 288	2 821	114,3%
Амортизація, тис. грн	2 872	1 829	2 857	-15	-0,5%
Інші операційні витрати, тис. грн	281 602	328 744	640 673	359 071	127,5%

Продовження табл. 1.4

Фінансові результати					
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	406 754	549 435	819 805	413 051	101,5%
Фінансові результати від операційної діяльності, тис. грн	104 910	181 445	147 402	42 492	40,5%
Чистий прибуток (збиток), тис. грн	79 828	110 510	139 542	59 714	74,8%
Рівень рентабельності продажу					
Рентабельність продажу, %:					
валова	50,6%	49,9%	41,8%	-8,8%	-
операційна	13,0%	16,5%	7,5%	-5,5%	-
чиста	9,9%	10,0%	7,1%	-2,8%	-

Джерело: розраховано на основі фінансової звітності ТОВ «Версуні Україна»

З таблиці 1.4 видно, що загальний обсяг доходів ТОВ «Версуні Україна» за період 2021-2023 років збільшився на 1 162 565 тис. грн., найбільшу частку з яких склав чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), який за період з 2021 по 2023 роки збільшився на 1 156 596 тис. грн., або на 143,8%. Варто зауважити й зростання за досліджуваний період інших доходах, які склали 2 387 тис. грн у 2021 році та 8 356 тис. грн у 2023 році. Іншими словами, ТОВ «Версуні Україна» щороку до 2023 року збільшувало розмір своєї інвестиційної діяльності, а у 2023 році цей показник став максимальним, що свідчить про позитивний ефект від здійснення інвестиційної діяльності.

У період з 2021 по 2023 рік витрати ТОВ «Версуні Україна» зросли на 1 115 024 тис. грн., причому найбільша частка цієї динаміки припала на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка збільшилася на 743 545 тис. грн. (186,9%). Цей показник відноситься до витрат основної діяльності компанії, і зі збільшенням інвестицій в основну діяльність, і зокрема зі збільшенням обороту основної діяльності ТОВ «Версуні Україна» - зі зростанням реалізації продукції, витрати основної діяльності певною мірою збільшуються. Додатковим показником збільшення обсягу реалізації є зростання витрат на збут на 343 513 тис. грн (118,5%) з 2021 по 2023 рік, при

цьому основними витратами є витрати на маркетинг та логістику.

Зростання інших витрат в період 2021-2022 років пов'язане зі збільшенням відсотків, сплачених акціонерам, а вже в 2023 році ці виплати скоротилися і становили 0. Також варто зазначити, що адміністративні витрати ТОВ «Версуні Україна» зросли на 13 800 тис. грн (204,7%), що свідчить про збільшення витрат на адміністративний персонал.

Оцінюючи фінансові результати ТОВ «Версуні Україна» за період 2021-2023 рр., варто зазначити, що валовий прибуток компанії збільшився на 101,5%. Фінансові результати від операційної діяльності демонструють аналогічну тенденцію зростання, що збільшились на 40,5% у 2021-2023 роках. Крім того, чистий прибуток ТОВ «Версуні Україна» збільшився на 74,8% у період 2021-2023 років, що свідчить про позитивну динаміку діяльності підприємства.

Оцінюючи рентабельність продажів, зокрема рентабельність валового прибутку, варто зазначити, що досліджувана компанія має досить високий рівень цього показника, який становить більше 40% протягом трьох досліджуваних років, проте рентабельність чистого прибутку за цей же період має тенденцію до зниження з 9,9% в 2021 році до 7,1% у 2023 році.

Таким чином, в цілому фінансовий стан підприємств є задовільним, розмір капіталу підприємств з кожним роком збільшується, а рентабельність ТОВ «Версуні Україна» з кожним роком зростає і досліджуване підприємство отримує прибутки від основної діяльності. Показники фінансової стійкості підприємства, які не відповідають нормативним значенням, мають позитивну динаміку і повинні покращуватися в майбутньому, але керівництву ТОВ «Версуні Україна» слід працювати над підвищенням показників ділової активності та рентабельності для досягнення позитивної динаміки в довгостроковій перспективі.

Одним з основних інструментів аналізу та визначення конкурентних переваг компанії на ринку є SWOT-аналіз, який дозволяє виявити та

структурувати сильні та слабкі сторони компанії, потенційні можливості та загрози (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Матриця SWOT-аналізу підприємства ТОВ «Версуні Україна»

Сильні сторони (S)	Слабкі сторони (W)
1) якість виробленої побутової техніки дозволяє конкурувати з конкурентами на ринку та завойовувати нові ринки збуту; 2) важливі соціальні фактори, розширення підприємств у регіонах країни, створення робочих місць, підвищення рівня матеріальної забезпеченості населення; 3) зростання попиту на якісну побутову техніку в Україні.	1) слабка маркетингова діяльність підприємства; 2) несформований імідж підприємства серед широкого кола споживачів.
Можливості (O)	Загрози (T)
1) інноваційний розвиток ринку побутової техніки. 2) використання інноваційних технологій у виробництві побутової техніки надає нові можливості для зниження собівартості продукції та залучення додаткових інвестицій для розвитку компанії, а також збільшення функціоналу та довговічності придбаних побутових приладів.	1) економічна ситуація в країні є нестабільною, а матеріальна забезпеченість населення знижується. 2) висока конкуренція підприємств, що займаються виробництвом та реалізацією побутової техніки.

Джерело: сформовано автором самостійно

Отже, варто відмітити, що для підвищення рівня своєї прибутковості та популярності на ринку ТОВ «Версуні Україна» варто проводити рекламну кампанію та реалізувати акційні пропозиції для споживачів. В сучасній ситуації підприємство втрачає свої позиції та знижується рентабельність його діяльності, що в довгостроковій перспективі є негативною тенденцією зниження прибутковості. Крім того, досить важливим фактором вибору побутової техніки серед споживачів є її довговічність та високий рівень функціоналу.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ Й ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

2.1. Синтетичний та аналітичний облік діяльності ТОВ «Версуні Україна»

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві – це система методів, прийомів і заходів, які забезпечують оптимальне функціонування бухгалтерського обліку та його подальший розвиток. Така організація полягає в цілеспрямованій раціоналізації та вдосконаленні облікових механізмів, структур і процесів. Важливою складовою організації бухгалтерського обліку трансфертного ціноутворення є вибір методу обліку операцій з трансфертного ціноутворення. Методика обліку трансфертного ціноутворення – це послідовність кроків щодо застосування певних способів і прийомів обліку для забезпечення практичної реалізації конкретної операції з трансфертного ціноутворення [31].

У бухгалтерському обліку ТОВ «Версуні Україна» операції з трансфертного ціноутворення розглядаються переважно в контексті управлінського обліку витрат за центрами відповідальності. Стрімке зростання кількості операцій з пов'язаними сторонами та зміни в податковому законодавстві щодо відображення в обліку операцій з трансфертного ціноутворення зумовили необхідність забезпечення повного та своєчасного відображення в обліку таких господарських операцій. У зв'язку з цим виникла необхідність вдосконалення системи обліку операцій ТОВ «Версуні Україна» з трансфертного ціноутворення та врахування трансфертного ціноутворення в системах фінансового обліку. В результаті такої діяльності виникла необхідність встановлення процедури збору, систематизації та подання інформації про трансфертне ціноутворення в діяльності досліджуваного підприємства ТОВ «Версуні Україна» шляхом відображення операцій з трансфертного ціноутворення на рахунках та в облікових

регістрах, а також звітування перед зовнішніми та внутрішніми користувачами відповідно до вимог чинного законодавства. Варто зауважити, що на підприємствах облік трансфертного ціноутворення повинен відповідати вимогам затвердженим нормативними документами та регуляторними директивами. Це пов'язано з тим, що застосування трансфертного ціноутворення має значний вплив на розрахунок і своєчасну сплату податку на прибуток підприємства. На практиці бухгалтерський облік ТОВ «Версуні Україна» також задовольняє потребу у внутрішній інформації для процесу трансфертного ціноутворення [34].

При цьому фінансовий облік трансфертного ціноутворення охоплює формування трансфертних цін у контрольованих операціях, розрахунки за контрольованими операціями, прибуток від контрольованих операцій та його оподаткування.

Алгоритм, встановлений для визначення контрольованих операцій для цілей бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «Версуні Україна» є достатньо гнучким, що надає можливість швидко реагувати на зміни в законодавстві. На сьогоднішній день необхідний постійний моніторинг чинного податкового законодавства, оскільки умови, за яких та чи інша операція може бути віднесена до контрольованих, можуть змінюватися. Алгоритм визначення контрольованих операцій у національному законодавстві наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Алгоритм визначення контрольованих операцій у національному законодавстві

Етап	Критерії відбору контрольованих операцій	Умови визнання операцій контрольованими
I	обсяг річного доходу	річний дохід суб'єкта господарювання, визначений відповідно до правил бухгалтерського обліку та такий, що не перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків)
II	обсяг операцій з кожним контрагентом	обсяг операцій, визначений відповідно до правил бухгалтерського обліку та перевищує 10 млн грн на рік (за вирахуванням непрямих податків)

Продовження табл. 2.1

III	типи бізнес-партнерів та їх діяльність	- операції з відповідними компаніями-нерезидентами; - зовнішньоекономічні операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; - господарські операції з нерезидентами, зареєстрованими або такими, що мають місцезнаходження у державах (регіонах), включених до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України; - операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок); - комерційні операції між нерезидентами та їх постійними представництвами в Україні.

Джерело: сформовано автором на основі [34]

Облік контрольованих операцій посідає важливе місце в обліку трансфертного ціноутворення в торговельних компаніях, зокрема і в діяльності ТОВ «Версуні Україна».

Запорукою об'єктивного та достовірного відображення процесу розрахунку трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерського обліку є підготовка облікових даних про операції з пов'язаними сторонами та ціни, за якими вони здійснюються. Порядок підготовки облікової інформації щодо трансфертного ціноутворення в ТОВ «Версуні Україна» проілюстровано на рис. 2.1 [31].

Відповідні методи трансфертного ціноутворення можуть застосовуватися як на етапі планування та формування трансфертного ціноутворення, так і на етапі перевірки трансфертного ціноутворення на відповідність принципу «витягнутої руки» та підготовки звітності з трансфертного ціноутворення.

Звичайна трансфертна ціна в контрольованих операціях ТОВ «Версуні Україна» визначається за допомогою одного з таких методів:

- метод порівнянної неконтрольованої ціни (CUP);
- метод ціни перепродажу (RPM);
- метод «витрати плюс» (CPM);
- метод чистого прибутку від операцій (TNMM);

- метод розподілу прибутку (PSM) [33].

Обраний суб'єктом господарювання метод та механізм його застосування має обов’язково бути закріплений в наказі про облікову політику. За даними облікової політики ТОВ «Версуні Україна» трансфертна ціна в контрольованих операціях визначається методом чистого прибутку від операцій.

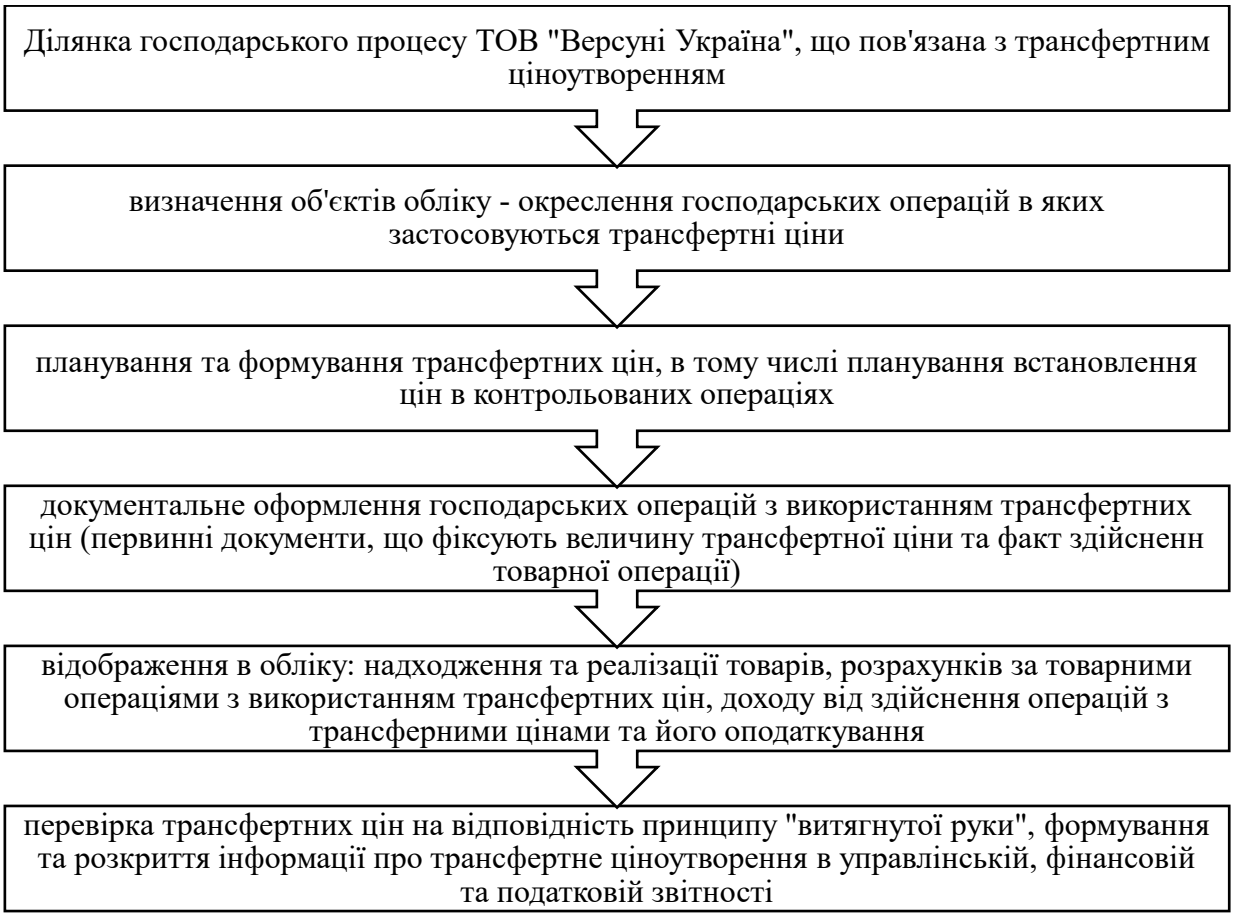


Рис. 2.1. Порядок формування облікової інформації про трансфертні ціни ТОВ «Версуні Україна»

Джерело: сформовано автором на основі [31]

На етапі трансфертного ціноутворення з контролюючим органом може бути укладено договір про попереднє узгодження ціноутворення, специфічний для трансфертного ціноутворення.

Договір про попереднє ціноутворення (ДПЦ) – це угода на етапі, що передує здійсненню контрольованої операції, яка визначає відповідний набір критеріїв (наприклад, метод, параметри зіставності та пов'язані з ними коригування, ключові припущення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертної ціни конкретної операції протягом визначеного періоду. Угоди про трансфертне ціноутворення укладаються між компанією, однією або кількома афілійованими особами та одним або кількома податковими органами; угоди зазвичай охоплюють кілька поточних операцій або всі міжнародні операції платника податків за певний період часу, і угоди можуть бути змінені або розірвані в майбутньому, якщо економічна діяльність компанії суттєво зміниться Повинні бути положення (або, можливо, посилання на сферу дії), які дозволяють змінювати або розривати угоду в майбутньому, якщо економічна діяльність підприємства суттєво зміниться. Такі угоди є актуальними для торгівлі товарами, оскільки вони дозволяють більш точно прогнозувати результати торговельних операцій [31].

Для оформлення товарних операцій, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням в діяльності ТОВ «Версуні Україна» використовуються в основному первинні документи, наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Первинні документи в обліку товарних операцій з трансфертним ціноутворенням в діяльності ТОВ «Версуні Україна»

Назва документа	Призначення
Договір поставки (купівлі-продажу)	Відносини між постачальником і покупцем оформлюються відповідним договором поставки, в якому зазначаються всі умови угоди.
Договір відповідального зберігання товару	Укладається для зберігання товарів, за яким одна сторона (зберігач) зобов'язується зберігати товари, передані їй другою стороною.
Акт приймання-передачі товару	Документ, що фіксує факт завершення товарної операції та її кількість.
Прибуткова (видаткова) накладна	Документ, що підтверджує отримання або відправлення товару.
Інвойс	Належним чином оформлений рахунок-фактура може бути підставою для обліку поставки товарів без необхідності складання акту приймання-передачі, за умови, що оплата підтверджена відповідними документами.

Продовження табл. 2.2

Митна декларація	Заповнюється для декларування товарів, що переміщуються через кордон України.
Товарно-транспортна накладна	Документ, що стосується перевезення товару з місця навантаження до місця призначення
Податкова накладна	Складається для оподаткування податком на додану вартість операцій з товарами.

Джерело: сформовано автором на основі [39]

Формат основного документа, що містить інформацію про операції з трансфертного ціноутворення, залишається таким самим, як і загальноприйнятий. Тому в діяльності ТОВ «Версуні Україна» було запропоновано запровадити реєстр операцій, в яких було застосовано трансфертне ціноутворення, з метою більш точного та швидкого виявлення операцій з трансфертним ціноутворенням. На практиці передбачається, що створений реєстр має доповнюватися інформацією про фактично здійснену операцію на момент реєстрації фактів такої операції, які будуть відображені у відповідних первинних документах [39].

Реєстр є необов'язковим документом, це чисто файл, що використовується ТОВ «Версуні Україна» в своїх внутрішніх потребах та для спрощення відстеження операцій з трансфертним ціноутворенням. Формат такого реєстру відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Реєстр операцій з трансфертного ціноутворення в ТОВ «Версуні Україна»

Назва (контрагент)	Місце находження	Тип особистих відносин	Тип транзакції	Дата здійснення операції	Підстава, за якою операцію віднесено до контрольованої (за наявності)	Номер договору (угоди) від дати укладення	Сума операції (у гривневому еквіваленті на дату здійснення операції)	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: сформовано автором на основі [30]

В діяльності ТОВ «Версуні Україна» дані з первинних джерел групуються та відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Первинна

облікова інформація, оброблена за різними ознаками у вигляді облікових регістрів, аналітичних таблиць та звітів, містить загальну інформацію про господарські операції, здійснені ТОВ «Версуні Україна», без розмежування за обліковим режимом, та аналітичну інформацію про операції, здійснені із застосуванням трансфертного ціноутворення.

Ознайомившись з переліком операцій, пов'язаних з обліком трансфертного ціноутворення, та проаналізувавши поточні рахунки, було виявлено, що розрахунки з пов'язаними сторонами за операціями з трансфертного ціноутворення в діяльності ТОВ «Версуні Україна» обліковуються на відповідних субрахунках дебіторської та кредиторської заборгованості (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Рахунки для обліку розрахунків за операціями з трансфертного ціноутворення ТОВ «Версуні Україна»

Рахунок		Субрахунок	Види операцій, до яких застосовується трансфертне ціноутворення
код	назва рахунку		
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	Комерційні операції з покупцями та замовниками, пов'язані з відвантаженням продукції, товарів, виконанням робіт та наданням послуг, облік розрахунків за операціями, до яких застосовується трансфертне ціноутворення.
		362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	
37	Розрахунки з різними дебіторами	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	Отримання дивідендів, відсотків, роялті та інших платежів від пов'язаних осіб.
		377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Облік розрахунків за іншими операціями з трансфертного ціноутворення.
63	Розрахунки з постача-льниками та підрядниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Облік розрахунків з постачальниками за поставку товарів, продукції та послуг, до яких застосовується трансфертне ціноутворення.
		632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	
68	Розрахунки за іншими операціями	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Облік авансів, отриманих від покупців у зв'язку з поставками товарів (продукції, послуг), щодо яких застосовується трансфертне ціноутворення.

Продовження табл. 2.4

		682 «Внутрішні розрахунки»	Облік поточних розрахунків будь-якого виду з дочірніми та асоційованими підприємствами із застосуванням трансфертного ціноутворення.
		683 «Внутрішньо-господарські розрахунки»	Облік внутрішньогрупових розрахунків з виробничими підрозділами та господарствами, виділеними на окремий баланс, із застосуванням трансфертного ціноутворення
		684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	Облік відсотків до отримання за операціями з пов'язаними сторонами.
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Облік господарських операцій, що здійснюються між пов'язаними сторонами, які не обліковуються на жодному іншому субрахунку рахунку 68, із застосуванням трансфертного ціноутворення.

Джерело: сформовано автором на основі [30]

Таким чином інформація, наведена в таблиці, свідчить про те, що розрахунки між пов'язаними сторонами обліковуються на різних рахунках. Інформація за такими операціями не розмежовується, а залишки за цими рахунками містять загальну інформацію про розрахунки між пов'язаними та непов'язаними сторонами.

Такий підхід до обліку не дозволяє оперативно відображати достовірну інформацію про обсяги операцій між пов'язаними сторонами, не дозволяє виокремити операції, які можуть бути ідентифіковані як контрольовані, та не дозволяє оцінити залишки внутрішніх зобов'язань перед пов'язаними сторонами, що, відповідно, ускладнює управління такими операціями в діяльності ТОВ «Версуні Україна» [36].

На практиці для більшої зручності пропонується всі операції всередині групи взаємопов'язаних підприємств обліковувати на субрахунках, призначених для внутрішньогосподарських розрахунків (субрахунок 683) та внутрішньогрупових розрахунків (субрахунок 682), за винятком розрахунків з учасниками та розрахунків за нарахованими доходами.

Незважаючи на необхідність збору інформації про контрольовані операції на субрахунках, призначених для внутрішніх розрахунків,

інформація про такі операції має бути диференційованою (в розрізі контрагентів, видів господарських операцій тощо) з метою достовірного відображення всіх бізнес-процесів з пов'язаними особами. Перш за все, необхідно усунути неоднозначне трактування економічної сутності фінансово-господарської діяльності підприємства в частині ціноутворення. Запровадження окремого субрахунку для обліку розрахунків за контрольованими операціями дозволить відслідковувати факти здійснення контрольованих операцій та швидше й точніше формувати інформацію, необхідну для складання звітності за такими операціями [35].

З метою систематизації інформації про операції з пов'язаними особами та формування узагальненої інформації про такі операції для аналізу можливості їх віднесення до контрольованих операцій пропонується обліковувати їх в ТОВ «Версуні Україна» окремо за допомогою системи аналітичних рахунків, запропонованої на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Структура аналітичного рахунку для обліку розрахунків за операціями з трансфертного ціноутворення

Джерело: сформовано автором на основі [36]

Схематично структура аналітичного рахунку для обліку операцій з пов'язаними сторонами призначена для розмежування суб'єктів на рівні відносин між пов'язаними та непов'язаними сторонами на першому рівні (перший рівень номера аналітичного рахунку).

Другий рівень аналітичного обліку призначений для розмежування пов'язаних осіб на резидентів та нерезидентів, що має суттєвий вплив на визнання операції контрольованою. Використання цього рівня аналітичного обліку стосується первинних складових рахунків, які не мають такої деталізації (наприклад, цей рівень не застосовується до рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»). При здійсненні розрахунків всередині підприємства другий рівень аналітичного обліку може використовуватися для ідентифікації організаційно-правової форми відокремленого структурного підрозділу (наприклад, представництва, філії) [36].

Третій рівень аналітичного обліку не є обов'язковим для використання підприємствами і застосовується тоді, коли суб'єкт господарювання планує здійснювати контрольовані операції і перелік таких операцій визначено в наказі про облікову політику або в правилах трансфертного ціноутворення. На цьому рівні кожен вид операцій з пов'язаними особами може бути класифікований як контрольована або неконтрольована операція.

На четвертому рівні перелік кожного виду операцій, що здійснюються в межах групи компаній (номенклатура), дає змогу розмежувати кожен вид операцій [36].

Аналогічний підхід слід використовувати для побудови аналітичного рахунку доходів. Аналітичні рахунки доходів рекомендується розділяти на ті, що призначені для визначення суми доходу в межах групи пов'язаних підприємств, та доходи від продажу зовнішнім покупцям.

Отримані дані слід узагальнювати у фінансовій звітності за відповідний період з урахуванням зовнішніх користувачів (фінансова, статистична та податкова звітність) та внутрішніх користувачів (управлінська звітність).

У фінансовій звітності заборгованість пов'язаних сторін відображається в додатковому рядку в балансі Форми 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан). Це «Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» у рядку 1145, який включає залишки на рахунках 682, 683 та 36, 377 (частка пов'язаних сторін). Крім того, рядок 1645 «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків» містить дані про залишки за Кт 682, 683 та 63 (частка пов'язаних сторін), які призначені для відображення зобов'язань компанії перед пов'язаними сторонами та кредиторської заборгованості за внутрішніми розрахунками, зокрема між учасниками групи. Варто зауважити, що додаткові рядки в балансі ТОВ «Версуні України» використовуються на власний розсуд, з обов'язковим обґрунтуванням такої діяльності в положенні про облікову політику компанії [33].

Інформація про доходи від операційних операцій із застосуванням трансфертного ціноутворення не включається до окремих статей форми № 2 «Фінансовий звіт». Тому для узагальнення даних про обсяг таких операцій за звітний період та звітування про контрольовані операції необхідним є складання окремого управлінського звіту. Формат таких звітів та інформація, яка повинна міститися у таких звітах для внутрішніх користувачів, потребує подальшого дослідження.

Податкова звітність з трансфертного ціноутворення подається досліджуваною компанією ТОВ «Версуні України» до контролюючого органу, в якому вона перебуває на обліку. Таким чином, компанії, які здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції до податкових органів до 1 жовтня року, що настає за звітним. У разі виявлення розбіжностей у визначенні трансфертного ціноутворення відповідно до умов контрольованих операції за принципом «витягнутої руки», компанія повинна відкоригувати власне податкове зобов'язання з податку на прибуток та внести його до Додатка ТЦ до Податкової декларації з податку на прибуток платника податків. При цьому

має бути забезпечена відповідність між показниками Додатка ТЦ та окремими додатками Звіту про контрольовані операції [33].

2.2. Організація та методика проведення податкового аудиту трансфертного ціноутворення ТОВ «Версуні Україна»

Податкові перевірки контрольованих операцій принципово відрізняються від інших документальних перевірок. Підстави для призначення та проведення таких перевірок передбачені статтею 39 Закону України «Про систему оподаткування» та Порядком проведення перевірок платників податків з питань дотримання принципу «витягнутої руки», затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 344 від 10 березня 2016 року (Порядок № 344) [31].

Відповідно до пункту 4 розділу I Порядку № 344, перевірка контрольованих операцій здійснюється у формі позапланової документальної перевірки. Рішення про проведення перевірки контрольованої операції може бути прийнято лише за умови проведення комплексного аналізу операції та фінансово-господарської діяльності платника податків до 1 жовтня року, що настає за звітним роком, у якому було здійснено контрольовану операцію.

Основні фактори, що впливають на здійснення планових та позапланових перевірок й аудиту відображені на рис. 2.3.

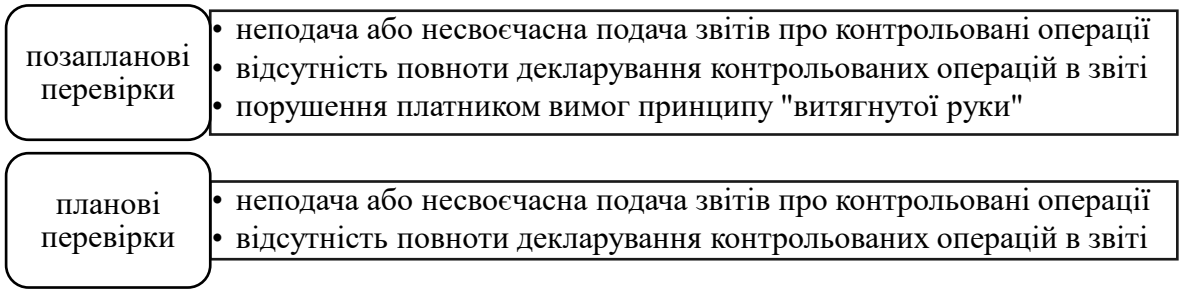


Рис. 2.3. Фактори впливу на перевірки та податковий аудит

Джерело: сформовано автором на основі [32]

Варто відмітити, що контролюючий орган не має права проводити більше двох перевірок контрольованих операцій одного платника податків протягом одного календарного року.

Відповідно до вимог п. 102.1 ст. 102 Податкового кодексу України, контролюючий орган має право провести перевірку контрольованих операцій та самостійно визначити суму грошового зобов'язання платника податків не пізніше 2555 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання декларації. Іншими словами, контрольовані операції можуть бути перевірені протягом семи років з дня їх здійснення [33].

Відповідно до статті 39 Податкового кодексу України та Порядку №344, строк перевірки контрольованих операцій не може перевищувати 18 місяців. Однак цей строк може бути продовжений на 12 місяців за рішенням ДПС України, якщо контролюючий орган очікує отримання інформації від іноземних компетентних органів, перекладу документів, необхідних для якісного проведення перевірки, та висновків експертів.

Якщо перевірки контрольованих операцій проводяться кожні шість місяців, контролюючий орган зобов'язаний надавати платнику податків інформацію про поточний стан перевірки.

Питання країн, які вважаються контрольованими операціями, завжди було одним з найпопулярніших в оподаткуванні трансфертного ціноутворення.

Саме тому до переліку країн, з якими здійснюються розрахунки з трансфертного ціноутворення у 2024 році, включено 65 країн (регіонів). Цей перелік був затверджений Кабінетом Міністрів України відповідно до Постанови № 1045 від 27.12.2017 р. зі змінами та доповненнями. Він охоплює всі країни, ставки податку на прибуток підприємств яких щонайменше на 5 відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні [32].

Податковий аудит трансфертного ціноутворення організовується досить таки ретельно, а результати процедур задокументовані, оскільки вони є важливими для забезпечення відповідності контрольованих операцій та їхніх

умов принципу «витягнутої руки». Особливе значення для податкового аудиту в діяльності підприємства мають:

- зіставні компанії та бізнеси, алгоритми розрахунку фактичної рентабельності бізнесів, розподіл доходів і витрат;

- діапазон рентабельності послуг або продуктів;

- собівартість продукції або послуг;

- положення облікової політики щодо адміністративних та загальновиробничих витрат, операційних витрат та витрат на збут;

- сегментні показники для визначення рентабельності бізнесу;

- вибір критеріїв для визначення переліку зіставних компаній;

- аналіз економічної вигоди угоди;

- аналіз фінансових показників компаній-аналогів [34].

Первинний аналіз є основою для подання запиту на отримання більш детальної інформації про контрольовані операції, при цьому компанія може вносити власні корективи. За результатами аналізу звітів про контрольовані операції формується перелік розбіжностей між інформацією компанії та інформаційною базою. Виявлені потенційні ризики вимагають аналізу передавальних документів, облікових регістрів, фінансової та податкової звітності, щоб визначити, чи не відповідає контрольована операція принципу «витягнутої руки».

Під час проведення контрольованих транскордонних операцій між пов'язаними особами важливо, щоб аудитори звертали увагу на потенційні податкові та корпоративні ризики, які можуть виникнути у разі невідповідності цін принципу «витягнутої руки» та бізнес-очікуванням корпоративної групи [32].

З активним впровадженням механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні податкові органи стикнулися з необхідністю формування обліково-інформаційної бази для обґрунтування цін та інших умов у транскордонних контрольованих операціях. З одного боку, регулятори деталізують вимоги до використання методів розрахунку трансфертного

ціноутворення. З іншого боку, чітких методичних рекомендацій щодо визначення трансфертного ціноутворення не надано. Такий підхід є логічним, оскільки в іншому випадку контроль за трансфертним ціноутворенням ризикує перетворитися на нав'язливе регулювання зовнішньоекономічних умов. Водночас використання методології трансфертного ціноутворення накладає певні вимоги на інформаційне забезпечення процесу обґрунтування умов контрольованих операцій. Разом з тим, необхідно сформувати переконливу обліково-інформаційну базу при складанні звітності про контрольовані операції та при проведенні податкових перевірок з питань трансфертного ціноутворення [39].

До факторів, які роблять контроль за трансфертним ціноутворенням недосконалим, належать:

- конфлікти у прийнятті рішень щодо трансфертного ціноутворення: податковий та корпоративний контроль;

- неоднозначність поняття «справедливої» ринкової ціни: різні інтерпретації залежно від методу розрахунку;

- витрати: пов'язані зі звітністю про контрольовані операції та внутрішнім контролем за трансфертним ціноутворенням;

- нечітке застосування методів: відсутність чітких інструкцій щодо вибору та використання методів розрахунку трансфертного ціноутворення;

- невизначеність щодо значень тарифів: ризики у зовнішньоекономічній діяльності [36].

Використання аудиту та оцінки результатів контрольованих операцій у системах трансфертного ціноутворення для цілей податкового аудиту має велике практичне значення.

Процес податкового аудиту контрольованих операцій складається з трьох етапів, першим з яких є комплексна ідентифікація сфер контрольованих операцій. Другий етап передбачає комп'ютерну обробку узагальненої та детальної податкової інформації з загальнодоступних джерел і баз даних, а

третій етап – вивчення податкових звітів, документів і заяв з метою виявлення ознак контрольованих операцій.

Загалом, висновки щодо оцінки контрольованих операцій повинні включати такі етапи перевірки та аудиту:

1) оцінка відповідності визначенню «контрольованої операції» відповідно до вимог статті 39 Закону України «Про оподаткування»;

2) проведення функціонального та економічного аналізу;

3) обґрунтування доцільності застосування того чи іншого методу (метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів), метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод чистого прибутку, метод розподілу прибутку) для визначення трансфертної ціни;

4) підготовка відбору обґрунтованих складових для побудови діапазонів цін (пошук зіставних операцій та осіб, порівняльний аналіз), оцінка рентабельності тощо [25].

Водночас, практично всі суб'єкти господарювання, які застосовують трансфертне ціноутворення, стикаються з низкою інформаційних проблем. Тому для таких суб'єктів важливо створити налагоджену систему даних для прийняття рішень та контролю за трансфертним ціноутворенням і контрольованими операціями. Це може бути реалізовано в рамках політики трансфертного ціноутворення [34].

Дослідження цілей та особливостей податкового аудиту трансфертного ціноутворення в діяльності підприємства ТОВ «Версуні Україна» показало, що до сфери податкового аудиту входить перевірка дотримання правил трансфертного ціноутворення щодо заниження цін (зменшення доходу та бази оподаткування) в експортних операціях та завищення цін (збільшення витрат та заниження бази оподаткування) в імпортних операціях. До сфери корпоративного контролю входить перевірка завищення трансфертних цін за експортними операціями та заниження трансфертних цін за імпортними операціями (тобто чи існує ризик створення ілюзії прибутковості компанії для власників групи компаній та зменшення чистого прибутку всієї групи

компаній через маніпуляції з боку менеджменту компаній, що входять до групи), у тому числі перевірка дотримання вимог законодавства. Розмежування цих двох видів аудиту трансфертного ціноутворення в контрольованих міжнародних операціях призводить до розкриття розмаїття в обсягах податкового аудиту трансфертного ціноутворення, що зумовлює їхню складність та різноманітність. Ці відмінності відображаються в різних стратегіях використання аудиторських методів у цих видах перевірок та в різних характеристиках аудиторських доказів у податковому аудиті трансфертного ціноутворення в транскордонних операціях між пов'язаними особами [38].

На етапі фактичного аудиту трансфертного ціноутворення досліджуваного підприємства ТОВ «Версуні Україна» податковий аудитор перевіряє звіти та документацію з трансфертного ціноутворення за контрольованими операціями. На законодавчому рівні передбачається, що суб'єкти господарювання, які здійснювали контрольовані операції у звітному році, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції. Податковий аудитор повинен переконатися в наявності всієї необхідної інформації та звернути особливу увагу на суму виявленої контрольованої операції та вибір методу ціноутворення. Якщо використовується метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс» або метод чистого прибутку, аудитор повинен перевірити значення показників рентабельності. На практиці метод трансфертного ціноутворення для податкових органів обирається з урахуванням критеріїв, наведених на рис. 2.4 [31].

Етап аудиту трансфертного ціноутворення ТОВ «Версуні Україна» з боку податкових органів передбачає:

- вибір та обґрунтування методів визначення відповідності цін принципу «витягнутої руки» для кожного виду операцій;

- алгоритм застосування таких методів;

- визначення рівня цін у контрольованих операціях;

- розрахунок ринкового рівня цінового діапазону/рентабельності [37].

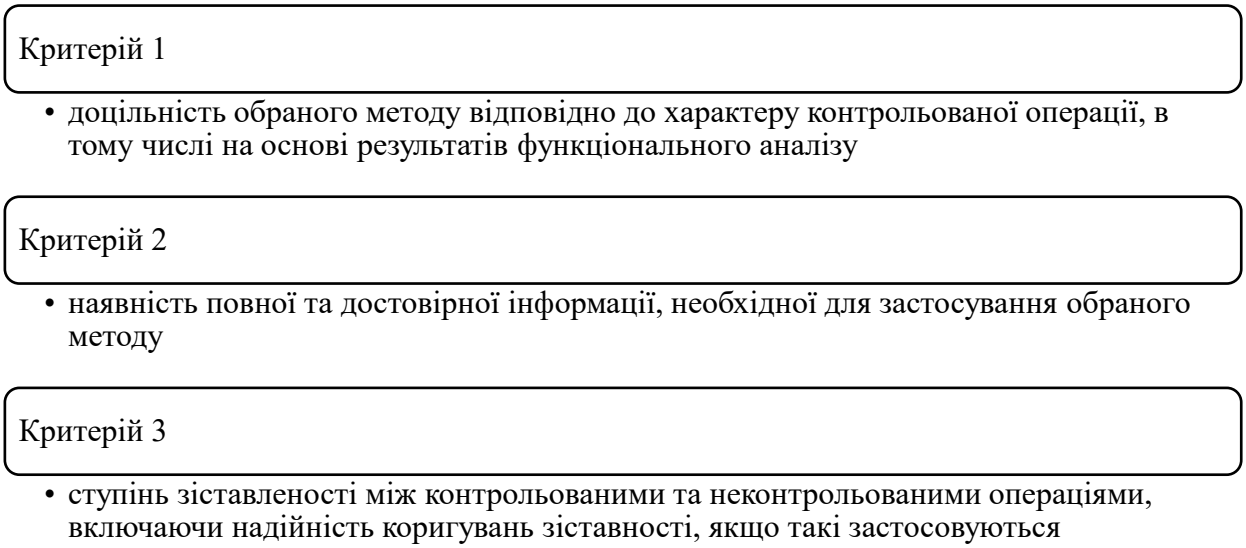


Рис. 2.4. Критерії обрання методу трансфертного ціноутворення в діяльності податкових органів

Джерело: сформовано автором на основі [31]

Особливістю звітів про контрольовані операції є те, що підготовка документації займає значно більше часу, ніж підготовка звіту, тому дуже часто на момент подання звіту до контролюючого органу ТОВ «Версуні Україна» ще не має готової підтверджуючої документації (документація подається не разом зі звітом, а протягом одного місяця з дня отримання запиту від фіскальних органів). Це може викликати труднощі при заповненні розділів про метод та рентабельність. Якщо в документації фактично використовуються інші методи або інші показники рентабельності, в подальшому можна подати уточнені звіти.

Під час документальної перевірки трансфертного ціноутворення аудитор перевіряє наявність усіх необхідних даних, тобто даних про фізичних осіб, опис бізнесу та опис управлінської структури підприємства. На цьому етапі аналізується економічна ситуація бізнесу, відповідні ринки, на яких працює компанія, та фактори, що впливають на ціни.

Важливо забезпечити правильне визначення сторін контрольованої операції, які підлягають перевірці. На вибір сторін впливають виконувані

функції, використовувані активи та прийняті ризики. Стороною, що досліджується, є сторона, до якої найдоцільніше застосовувати метод (комбінацію методів) і яка може ідентифікувати найбільш подібні операції та/або подібних осіб [33].

Для розрахунку звичайної ціни необхідно провести економічний порівняльний аналіз, який включає:

- розмір отриманого доходу (прибутку) та/або понесених витрат (збитків) в результаті контрольованої операції, а також рівень рентабельності;

- обґрунтування вибору методів та фінансових показників, використаних для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

- вибір зіставних операцій та джерел інформації, використаних під час аналізу та обґрунтування інформації;

- розрахунок діапазонів цін або діапазонів рентабельності;

- пояснення та розрахунок коригувань [39].

При застосуванні методології трансфертного ціноутворення діапазон цін (рентабельності) повинен використовуватися при порівнянні ціни або рентабельності в контрольованій операції з ціною або рентабельністю кількох зіставних неконтрольованих операцій або суб'єктів господарювання, які не здійснюють операцій з пов'язаними особами.

Якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності в контрольованій операції знаходиться в межах діапазону:

- в межах цього діапазону, умови контрольованої операції вважаються звичайними;

- поза межами діапазону цін (показників рентабельності) – розрахунок податкового зобов'язання платника податків у контрольованій операції здійснюється за ціною (показником рентабельності), що дорівнює медіані такого діапазону (крім випадків, коли платник податків самостійно здійснює відповідне коригування) [36].

На завершальному етапі податковий аудитор узагальнює всю отриману інформацію та оцінює отримані результати; аудитор повинен підтвердити намір керівництва компанії внести коригування до декларації з податку на прибуток. Якщо суб'єкт господарювання застосовує в контрольованій операції умови, що не відповідають принципу «витягнутої руки», платник податків має право самостійно скоригувати ціну контрольованої операції та суму сплаченого податку за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. На підставі отриманих даних аудитор надає висновок у формі аудиторського звіту, листа до керівництва та рекомендацій.

Таким чином, основною метою аудиту з трансфертного ціноутворення є забезпечення ефективного використання ресурсів підприємства та його безперервної діяльності. Для цього необхідна якісна, достовірна та повна інформація, яка допомагає власникам об'єктивно оцінити фінансовий стан компанії. Це вимагає створення ефективної системи управління та контролю за трансфертним ціноутворенням, в якій аудит відіграє центральну роль. Іншими словами, методологія аудиту трансфертного ціноутворення повинна бути розроблена з урахуванням основних особливостей діяльності організації та конкретних управлінських завдань, щоб підвищити ефективність реалізації політики компанії.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Трансфертне ціноутворення має важливе значення для визначення бази оподаткування та виконання бюджету. Воно також є засобом протидії незаконному виведенню державного капіталу та сприяє отриманню достатніх валютних надходжень від експорту для підтримання стабільності обмінного курсу. Тому контроль за трансфертним ціноутворенням є особливо важливим для забезпечення бюджетної, податкової та валютної безпеки [36].

У глобальній економіці, де транснаціональні компанії відіграють ключову роль, уряди повинні забезпечити, щоб оподатковуваний прибуток не виводився штучно за межі їхньої юрисдикції і щоб податкова база, яка подається до податкових органів, відображала їхню економічну діяльність. Тому для платників податків важливо обмежити економічні ризики подвійного оподаткування, що виникають у результаті двосторонніх спорів при визначенні принципу «витягнутої руки» у транскордонних операціях з асоційованими компаніями.

Різні країни світу на законодавчому рівні приймають рішення щодо вдосконалення методик податкового аудиту та контролю операцій трансфертного ціноутворення з якими варто ознайомитися.

У Канаді, наприклад, Агентство доходів Канади (CRA) застосувало правила «перекваліфікації», передбачені Законом Канади про податок на прибуток, щоб спробувати перекваліфікувати внутрішньофірмові операції, які, на думку CRA, не були операціями між незалежними сторонами; CRA висунула аргументи на основі правил перекваліфікації у двох основних напрямках діяльності, обидві з яких були невдалими, і не подають жодних ознак того, що запропоновані заходи є ефективними; CRA навіть оголосило, що не буде вести переговори про застосування цих правил у процесі процедури взаємної згоди (MAP), оскільки розглядає правила перекваліфікації як внутрішній захід боротьби зі зловживаннями [37].

Податок на виведений капітал (DPT) у Великій Британії є ще одним прикладом внутрішнього заходу, спрямованого на посилення інструментарію контролю за трансфертним ціноутворенням в певній юрисдикції. DPT – це багатоцільовий податок на виведений капітал, який застосовується в різних юрисдикціях і має різні підходи. Запроваджений 1 квітня 2015 року, DPT передбачає штрафну ставку в розмірі 25% (поточна ставка податку на прибуток підприємств у Великобританії становить 19%) на прибуток, що підпадає під його дію. Існує два способи, якими податкові структури транснаціональних компаній можуть підпадати під дію DPT:

- транснаціональна компанія (резидент або нерезидент Великобританії) стає стороною транзакції, яка не має економічного змісту;

- компанія, що не є резидентом Великої Британії, уникає оподатковуваної присутності у Великій Британії [37].

Повідомлення DPT від HMRC (Служба доходів і митниці) посилюють контроль за трансфертним ціноутворенням, а також збільшують ризик застосування 25% надбавки до частини прибутку платника податків. Крім того, з метою підвищення рівня розкриття інформації щодо потенційного застосування DPT, HMRC вимагає від платників податків, які подають запит на укладення угоди про попереднє ціноутворення (APA), висловлювати свою думку щодо того, чи може бути застосовано DPT до операції.

У 2017 році Австралія запровадила власний DPT, щоб забезпечити сплату податків «значними глобальними компаніями» відповідно до економічної суті їхніх австралійських операцій та запобігти виведенню прибутків в офшори за допомогою угод з пов'язаними сторонами. У разі виявлення переведення прибутку з Австралії до країни з ефективною податковою ставкою менше 24% і за відсутності достатнього економічного обґрунтування, податкове зобов'язання за DPT оцінюється в 40% від суми переведеного прибутку. Запроваджуючи DPT, уряд Австралії заявив, що приблизно 1 470 платників податків підпадатимуть під дію DPT, з яких 130 оцінюються як «високоризикові» [38].

Франція зробила тривожний крок вперед, запровадивши ризик кримінальної відповідальності у спорах щодо трансфертного ціноутворення: згідно з доповіддю ОЕСР «Боротьба з податковими злочинами: десять глобальних принципів», опублікованою в листопаді 2017 року; важливо, щоб країни і території мали можливість накладати кримінальні санкції за порушення податкового законодавства Згідно з документом «Про податкові розслідування», французькі податкові органи зобов'язані з 2018 року передавати прокурору матеріали податкових розслідувань, які призводять до виправлення помилок на суму понад 100 000 євро та накладання певних санкцій. Оскільки законодавство є дуже широким, очікується, що кількість переданих справ і кримінальних проваджень, у тому числі потенційно пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, значно зросте [40].

Окрім посилення законодавства з трансфертного ціноутворення в окремих юрисдикціях, країни запровадили нові ресурси для сприяння правозастосуванню законодавства з трансфертного ціноутворення. У Бельгії, наприклад, спеціальний відділ з питань трансфертного ціноутворення у складі бельгійських податкових органів («підрозділ з ТЦУ») за останні роки розширився і значно посилив свою діяльність, у тому числі у співпраці з місцевими аудиторськими групами. Бельгійська спеціальна група податкових розслідувань (група, яка зазвичай проводить початкові рейди) також зосереджується на трансфертному ціноутворенні, і старші члени підрозділу ТЦУ також входять до складу цієї групи. Інформація, зібрана під час рейдів, часто використовується для проведення та підтвердження функціонального аналізу відповідного бельгійського платника податків. Бельгійські податкові органи також все частіше використовують методи інтелектуального аналізу даних для оцінки платників податків на предмет можливих ризиків трансфертного ціноутворення. Використання таких методів також зростає в багатьох інших юрисдикціях, наприклад, використання APA і MAP для вирішення зростаючої кількості спорів і судових розглядів, а також ризиків подвійного оподаткування [40].

Не дивно, що сукупним ефектом усього вищезазначеного є збільшення кількості спорів. Практично в усіх юрисдикціях кількість перевірок трансфертного ціноутворення збільшилася, їхня складність зросла, як і сума донарахованих штрафів, а кількість справ, пов'язаних зі штрафними санкціями, збільшилася. Хоча збільшення кількості перевірок часто відбувається в односторонньому порядку, повідомляється також про збільшення кількості двосторонніх і багатосторонніх перевірок, причому основна увага приділяється функціям DEMPE і, за необхідності, нематеріальним активам, які важко оцінити, у країнах, які дотримуються рекомендацій OECP [42].

Багато юрисдикцій, як видається, зосереджують увагу на операціях з внутрішньофірмового фінансування, ставлячи під сумнів відсоткові ставки за внутрішньофірмовими кредитами, ціноутворення комісійних за надання гарантій, а також природу і ціну угод про об'єднання грошових коштів (грошовий пул). Маркетингові нематеріальні активи також є джерелом спорів, як і реструктуризація бізнесу в цілому. Крім того, також в майбутньому очікується збільшення кількості судових спорів щодо трансфертного ціноутворення практично в усіх юрисдикціях, оскільки все більш агресивні заходи примусового стягнення виявляються нерозв'язними на адміністративному рівні [41].

На щастя, існують APA та MAP, покликані пом'якшити глобальне фіаско у сфері трансфертного ціноутворення та зменшити проблеми подвійного оподаткування, але ці режими вже мають недостатнє фінансування, а попит на них зростає. Хоча деякі юрисдикції створюють або розширюють свої схеми APA, і багато хто повідомляє про зростаючий попит з боку платників податків на впевненість, яку приносять APA, процес залишається повільним, і на укладення APA часто йде більше трьох років.

Наявність MAP має вирішальне значення для зменшення ризику конкуруючих вимог та подвійного оподаткування, що виникають у вищезазначених ситуаціях, і, як і у випадку з APA, багато країн створили або

розширили ресурси МАР. Однак ще до того, як ініціатива ОЕСР щодо BEPS повністю поглинулася, мережа МАР вже піддавалася серйозному ризику перевантаження: у листопаді 2021 року ОЕСР опублікувала статистику МАР за 2020 рік, згідно з якою лише у 2020 році було ініційовано близько 2 500 нових справ у рамках МАР, ОЕСР вказала, що приблизно 95% цих справ походять з 25 найбільших юрисдикцій. Кількість нових справ щодо трансфертного ціноутворення зросла приблизно на 15%, і на кінець 2020 року кількість справ щодо трансфертного ціноутворення перевищила 6 000, на кінець 2023 року кількість цих справ збільшилася в 1,5 рази [43].

Загалом, в Україні відсутня єдина податкова система, існує серйозне фіскальне навантаження, а корупція сприяє перетворенню офшорних зон на невід'ємні елементи діяльності транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп. Особливості чинного законодавства дозволяють великим і середнім підприємствам виводити кошти з України, акумулювати їх в інших країнах і отримувати від цього прибуток. Це призводить до відтоку капіталу з українського ринку, збільшення обсягів фіктивних операцій, зменшення надходжень до бюджету, монополізації та практично повної відсутності реальних інвестицій. Варто відмітити, що на практиці запровадження контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні позитивно впливає на обсяги контрольованого експорту та імпорту, а також обмежує відтік державного капіталу.

Україна потребує впровадження іноземного досвіду у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, який можна узагальнити наступними пропозиціями: розробка спрощеної корпоративної звітності про контрольовані операції та трансфертне ціноутворення; розробка національних стандартів для підготовки звітів про контрольовані операції; розробка чітких методик застосування методів розрахунку трансфертного ціноутворення для цілей оподаткування. Варто відмітити, що ці напрямки є пріоритетними для вдосконалення податкового адміністрування трансфертного ціноутворення в Україні.

ВИСНОВКИ

Трансфертне ціноутворення – це продаж товарів і послуг пов'язаними сторонами за внутрішньою ціною, яка відрізняється від ринкової. Ефективність трансфертного ціноутворення залежить від методів і принципів, що використовуються. В основі трансфертного ціноутворення лежить принцип «витягнутої руки», як він відомий у всьому світі. Цей принцип передбачає, що ціна, узгоджена в операції між пов'язаними сторонами, повинна бути такою ж, як і ціна, узгоджена в порівнянній операції між непов'язаними сторонами.

ТОВ «Версуні Україна» є дочірньою компанією Versuni Holding B.V. (Нідерланди), провідної технологічної компанії, що продає товари під такими брендами, як Philips, Saeco та L'OR Barista. Загалом фінансовий стан компанії є задовільним, розмір капіталу компанії з кожним роком збільшується, прибутковість ТОВ «Версуні Україна» з кожним роком зростає і досліджувана компанія є прибутковою від своєї основної діяльності. Показники фінансової стійкості підприємства не відповідають нормативним значенням, але мають позитивну тенденцію і повинні покращитися в майбутньому. Проте керівництву ТОВ «Версні України» слід працювати над покращенням ділової активності та прибутковості з метою досягнення позитивної динаміки в довгостроковій перспективі. Варто зазначити, що для підвищення прибутковості та популярності на ринку ТОВ «Версуні Україна» слід проводити рекламні кампанії та впроваджувати споживчі промо-кампанії.

У звітності ТОВ «Версун Україна» операції з трансфертного ціноутворення переважно розглядаються в контексті управлінського обліку витрат за центрами відповідальності. Стрімке збільшення кількості операцій з пов'язаними особами та зміни в податковому законодавстві щодо обліку операцій з трансфертного ціноутворення зумовили необхідність повного та своєчасного відображення в обліку таких господарських операцій. У зв'язку з

цим виникла необхідність удосконалення системи обліку операцій з трансфертного ціноутворення на ТОВ «Версуні Україна» та врахування трансфертного ціноутворення в системі фінансового обліку. Варто зазначити, що облік трансфертного ціноутворення на підприємствах повинен відповідати вимогам затверджених правил та нормативних директив. Це пов'язано з тим, що застосування трансфертного ціноутворення має значний вплив на нарахування та своєчасну сплату податку на прибуток підприємств. На практиці система бухгалтерського обліку компанії «Версуні Україна» також задовольняє потребу у внутрішній інформації для процесу трансфертного ціноутворення.

На етапі фактичної перевірки трансфертного ціноутворення досліджуваної компанії, ТОВ «Версуні Україна», податковий аудитор перевіряє звіт про трансфертне ціноутворення та документацію щодо контрольованих операцій. На законодавчому рівні передбачено, що суб'єкти господарювання, які здійснювали контрольовані операції у звітному році, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції. Податкові аудитори повинні переконатися в наявності всієї необхідної інформації та звернути особливу увагу на суму ідентифікованої контрольованої операції та вибір методу ціноутворення. При використанні методу ціни перепродажу, методу «витрати плюс» або методу чистого прибутку аудитор повинен перевірити значення показників рентабельності.

Україна потребує впровадження зарубіжного досвіду у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, який узагальнено у таких пропозиціях: розробка спрощеної корпоративної звітності про контрольовані операції та трансфертне ціноутворення; розробка національних стандартів для підготовки звітів про контрольовані операції; розробка чіткої методології застосування методів розрахунку трансфертного ціноутворення для цілей оподаткування девелопмент. Варто зазначити, що ці напрямки є пріоритетними для вдосконалення податкового адміністрування трансфертного ціноутворення в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Мельниченко Р. В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія / Р. В. Мельниченко. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

2. Цебень Р. Сучасний стан трансфертного ціноутворення як інструменту оподаткування підприємств в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2019, Том 1, №42, 195-200. URL: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/74

3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

4. Принцип «витягнутої руки» при здійсненні контрольованих операцій за настановами ОЕРС // [Електронний ресурс]. URL: http://www.peritus.com.ua/pryntsyp-vytyahnutoji-ruky-pry-zdijsnennyakontrolovanyh-operatsijza-nastanovamy-oers.

5. Типова податкова конвенція ОЕСР // [Електронний ресурс]. URL: https://lhs.net.ua/ua-typova-konventsiia-oon-pro-unyknennia-podviinohoopodatkuvannia-bilsh-adaptovana-do-ukrainskykh-realii-nataliia-buromenskavodafone-ukraina-ru-typovaia-konventsyia-oon-ob-yzbezhanyy-dvoinoho-naloho/

6. Трансфертне ціноутворення в умовах воєнного стану: //[Електронний ресурс]. URL: https://buhplatforma.com.ua/article/9415-transfertnetsnoutvorennya-v-umovah-vonnogo-stanu

7. Основні правила заповнення та контролю повноти подання Звіту про контрольовані операції. // [Електронний ресурс]. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/616129.html

8. Гетьман К.О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Право та інновації. 2021. № 3 (35). С. 85-90. URL: https://doi.org/10.37772/2518-1718- 2021-3(35)-12.

9. Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions : Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2020. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/transferpricing-guidance-onfinancial-transactions-inclusive-framework-on-bepsactions-4-8-10.htm

10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» // [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text

11. Квасовський О. Податкові ризики суб'єктів господарювання у сфері трансфертного ціноутворення та напрями їхньої превенції і мінімізації. *Вісник Економіки*, № 1, May 2024, pp. 47-66.

12. 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.

13. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Український економічний часопис. 2023. № 1. С. 23–28.

14. Курілов Є. А. Міжнародний досвід опрацювання та оцінювання контролюючими органами ризиків трансфертного ціноутворення. Вісник Хмельницького національного університету. 2021. № 4. С.158–159.

15. Muzychuk, Mariana I. (2023). Risk Assessment Methods of Transfer Pricing. Business Inform. 8, 254–263. URL: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-8-254-263

16. Сташенко Ю., Гавриловський О. Міжнародний досвід з питань трансфертного ціноутворення. Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. 2023. Вип. 3. С. 358-367. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aabere_2023_3_30

17. 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

18. Метеленко Н. Г., Афонов Р. П., Попова А. О. Трансфертне ціноутворення як інструмент сучасного фінансового механізму. Менеджмент та маркетинг як фактори розвитку бізнесу в умовах економіки відновлення: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 18–19 квітня 2023 р.) / відп. ред. та упоряд. В. В. Храпкіна, К. В. Пічик ; Національний університет «Києво-Могилянська академія» [та ін.]. Київ : Видав. дім «Києво-Могилянська академія». 2023. Т. 1. С. 67–71.

19. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. OECD Publishing, Paris. URL: https://doi.org/10.1787/0e655865-en

20. Сторожук, Т. М., Моргуненко, А. С. (2024). Інтеграція блокчейн-технології в систему обліку та аналізу контрольованих операцій. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*, (12). URL: https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-12-09-03

21. Deloitte (2022). Tech Trends – 2023. Retrieved from. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/technology/sg-tech-workday-elevate-2023-executive-summary-launch.pdf.

22. Lang, M., Petruzzi, R., & Cottani, G. (2021). Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions. Wolters Kluwer Law & Business. Retrieved from. https://wkldigitalbooks.integra.co.in/Customer/Home/BookDetails?TitleGUID=91B305D2-CF73-4451-9C0B-09F6042DD25D.

23. Müller, R. (2020). The Blockchain Technology in Transfer Pricing – Artificial Intelligence and Further Synergies. International Transfer Pricing Journal. 27. DOI: https://doi.org/10.59403/32zp45y. DOI: https://doi.org/10.59403/32zp45y

24. Онищенко В. Трансфертне ціноутворення 2021. URL: https://www.golovbukh.ua/article/7440-transfertne-tsnoutvorennya-2020#anc_1.

25. Калач Г., Корінь І. Заходи з протидії агресивному податковому плануванню в Україні. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія:

«Економічні науки». 2020. № 3 (35), т. 2. С. 23–30. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2020-3-5699.

26. Кобильнік Д. А., Однорог Д. В. Податкові гавані світу: чи існують вони? Молодий вчений. 2020. № 5 (81). С. 224–229. DOI: https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-5-81-46.

27. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / А. М. Котенко, М. О. Мішин, С. В. Брояков та ін. ; за ред. А. М. Котенка. Харків : Право, 2021. 162 с.

28. Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І. Правова регламентація основних елементів правил контрольованих іноземних компаній: світовий досвід та можливості для України. Нове українське право. 2022. Вип. 2. С. 93-100. DOI: https://doi.org/10.51989/NUL.2022.2.13.

29. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 2022. URL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transferpricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm

30. Офіційний сайт ТОВ «Версуні Україна» [Електронний ресурс]. URL: https://www.versuni.com/

31. Мошковська О. Основні методологічні засади трансфертного ціноутворення для фінансових операцій підприємств / Олена Мошковська // Галицький економічний вісник. Т. : ТНТУ. 2022. Том 78-79. № 5-6. С. 65–74.

32. Степаненко О., Травінська С., Михальська О. Трансфертне ціноутворення в транснаціональних корпораціях: ризики для податкової системи України та шляхи їх мінімізації. Економіка та суспільство. 2024. №59. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-90

33. Краєвський В., Муравський О. 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

34. Фесенко В. Управління ризиками та аудит трансфертних цін: ключові аспекти для міжнародних груп. Економіка та суспільство. 2024. №60. https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-70

35. 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.

36. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Український економічний часопис. 2023. № 1. С. 23-28.

37. Курілов Є. А. Міжнародний досвід опрацювання та оцінювання контролюючими органами ризиків трансфертного ціноутворення. Вісник Хмельницького національного університету. 2021. № 4. С.158-159.

38. Сташенко Ю., Гавриловський О. Міжнародний досвід з питань трансфертного ціноутворення. Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. 2023. Вип. 3. С. 358-367. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aabere_2023_3_30

39. 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

40. Шлях до європейських правил податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. – Режим доступу: https://pravo.ua/shliakh-do-ievropeiskykh-pravyl-podatkovoho-kontroliu-za-transfertnym-tsinoutvorenniam/

41. Уманців Г., Шушакова І. Контрольовані операції з нематеріальними активами у контексті плану дій BEPS. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2021. № 1. С. 101-118. DOI: http://doi.org/10.31617/visnik.knute.2021(135)08

42. Уманців Г., Шушакова І., Левченко Ю. Європейський вектор оцінювання нематеріальних активів в умовах глобальних викликів. Економіка та суспільство. 2022. №46. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-69

43. План дій BEPS 2.0: що передбачає подальша реформа міжнародного оподаткування. URL: https://mind.ua/openmind/20207189-plan-dij-beps-2-0-shcho-peredbachae-podalsha-reforma-mizhnarodnogo-opodatkuvannya

44. Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions : Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2020. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/transferpricing-guidance-onfinancial-transactions-inclusive-framework-on-bepsactions-4-8-10.htm

45. Гетьман К.О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Право та інновації. 2021. № 3 (35). С. 85-90. //[Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://doi.org/10.37772/2518-1718- 2021-3(35)-12.