

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «ОБЛІК І АУДИТ»

галузь знань: 07 "Управління та адміністрування"

спеціальність: 071 "Облік і оподаткування"

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

**«ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА:
АНАЛІЗ ПРОБЛЕМ І ПЕРСПЕКТИВ»**

здобувача

КАСЯН Марії Вікторівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

(підпис)

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Лежненко Л.І.

науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною
комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

В.о.завідувача кафедри: *к.е.н., доцент Коршикова Р.С.*

(підпис)

Київ – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	6
1.1. Поняття та класифікація трансфертного ціноутворення як об'єкта бухгалтерського обліку.....	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення трансфертного ціноутворення на підприємстві.....	11
1.3. Проблеми трансфертних процесів на підприємствах.....	19
Висновки до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2. СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	26
2.1. Формування облікової політики підприємства в частині трансфертних процесів та звітності	26
2.2. Документування операцій трансфертного ціноутворення та звітності.....	34
2.3. Особливості звітності трансфертного ціноутворення на підприємстві	39
2.4. Вплив трансфертного ціноутворення на фінансові результати підприємства.....	50
Висновки до розділу 2	56
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ПРОЦЕСІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА, ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ.....	59
3.1. Організаційні аспекти аналізу процесів трансфертного ціноутворення	59
3.2. Аналітичне дослідження методів та моделей трансфертного ціноутворення на підприємстві.....	70
3.3. Цифровізація облікових операцій трансфертного ціноутворення в управлінському обліку.....	81
3.4. Удосконалення трансфертних процесів та їх вплив на діяльність підприємства.....	84
Висновки до розділу 3	88
ВИСНОВКИ.....	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	95
ДОДАТКИ.....	107

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність дослідження процесів трансфертного ціноутворення на підприємстві в сучасних умовах пояснюється тим, що інструменти трансфертного ціноутворення дають змогу цілеспрямовано перерозподіляти прибуток між окремими пов'язаними суб'єктами господарювання або між підрозділами компанії зі складною структурою. Нині трансфертне ціноутворення актуальне не тільки, як процес оптимізації внутрішнього ціноутворення підприємства, але й як підхід до управління обліковими процесами підприємства в управлінському, фінансовому та податковому обліку. Все більше підприємств стикаються з процесом трансфертного ціноутворення, що породжує багато проблем і пропозицій в частині практичного застосування.

Трансфертне ціноутворення зумовлює підприємства створювати ефективну систему трансфертного ціноутворення за допомогою розробки політик, регламентів. Постійно вдосконалювати методика обліку в частині аналітичних розрахунків, документації та підготовки звітності.

Ці та інші загальні питання трансфертного ціноутворення розглядаються в роботах різних дослідників з управлінського обліку, оподаткування, менеджменту тощо. Викладена проблема є актуальною і досить широко обговорюється в наукових колах як на національному так і на міжнародному рівнях. Проблеми механізмів ціноутворення на макроекономічному та мікроекономічному рівнях досліджені в працях таких зарубіжних вчених, як Д. Карро, Дж. Даннінг, Ф. Котлер, М. Портер та інші. В частині вітчизняних наукових досліджень щодо трансфертних процесів на підприємства, вагомий внесок зробили багато українських вчених, зокрема Т.В. Барановська, П.Л. Сук, Ф.Ф. Бутинця, П.Є. Житній, В.В. Сопко, С.В. Івахненко, О.А. Лаговська, М.С. Пушкар, М.Т. Щирба, В.М. Жук, Л.П. Нищенко, М.В. Корягіна та ін. Проте, незважаючи на значні здобутки вчених в даній сфері, існує низка питань та аспектів, які потребують подальших досліджень та наукових розробок.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної магістерської роботи є дослідження процесів трансфертного ціноутворення на основі обліку підприємства АТ «Київмедпрепарат», з виокремленням проблем та можливих перспектив удосконалення.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначено такі завдання:

- розкрити економічну сутність трансфертного ціноутворення в сучасних господарських відносинах;
- дослідити нормативно-правове регулювання та законодавче забезпечення трансфертного ціноутворення;
- проаналізувати організацію трансфертного ціноутворення на АТ «Київмедпрепарат»: облікову політику, документальне оформлення, загальні регламенти;
- розглянути порядок відображення процесу трансфертного ціноутворення на бухгалтерських рахунках;
- дослідити особливості складання трансфертної, фінансової та податкової звітності на досліджуваному підприємстві в частині трансфертних процесів;
- прослідкувати важливість цифровізації трансфертного ціноутворення і можливість її удосконалення на АТ «Київмедпрепарат»;
- здійснити порівняльний аналіз методів та моделей трансфертного ціноутворення;
- запропонувати шляхи удосконалення облікового процесу трансфертного ціноутворення на підприємстві АТ «Київмедпрепарат».

Об'єктом дослідження є процес трансфертного ціноутворення в обліку АТ «Київмедпрепарат»

Предметом дослідження є сучасна система трансфертного ціноутворення.

Методи дослідження. Методичною основою дипломного дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв'язку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, математичні методи.

Для застосування зазначених вище методів дослідження слугували показники фінансово-господарської діяльності АТ «Київмедпрепарат». У процесі дослідження було вивчено й проаналізовано погляди вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, законодавчі акти щодо трансфертного ціноутворення, та виокремлено основну проблематику із запропонуванням перспектив удосконалення.

Практичні результати дослідження. В кваліфікаційній магістерській роботі розкривається сутність процесу трансфертного ціноутворення, та його практичне застосування на підприємстві. Основні положення кваліфікаційної роботи можуть бути використані як база для вдосконалення системи обліку трансфертного ціноутворення підприємств усіх галузей економіки.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження були апробовані на наукових і науково-практичних конференціях: «Економіка, облік, фінанси, та право: концептуальні та практичні аспекти розвитку» (м. Полтава, від 3 грудня 2021 року); «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» (м. Луцьк, від 10 листопада 2022 року).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної магістерської роботи опубліковано в 2 наукових конференціях загальним обсягом 0,25 д.а.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові документи, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та порядок складання фінансової звітності в Україні; наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій; підручники, навчальні посібники з обліку; обліково-аналітична інформація АТ «Київмедпрепарат».

Структура роботи: Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків до розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Поняття та класифікація трансфертного ціноутворення як об'єкта бухгалтерського обліку

За оцінками аналітиків, близько 50-55% виручки всіх підприємств країни припадає на великі корпорації [1]. Вони займають важливе місце в загальній економіці країни і безпосередньо впливають на економічний процес усієї держави. Важко уявити сучасний світ без великих корпорацій. Протягом останніх десятиліть вони домінували на ринках в усьому світу. Це призвело до взаємозалежності поміж країн, змін у процесі міжнародного поділу праці, спеціалізації та кооперації національних економік. Структура діяльності корпорації складна і різноманітна. Однією зі складових функціонування компанії зі складною організаційною структурою є наявність внутрішнього обміну.

Характер і складність розрахунків в середині групи компаній різна і включає не тільки передачу готової продукції та сировини, а й продуктів інтелектуальної власності, адміністративних та технічних послуг, «материнське фінансування» тощо. За оцінками зарубіжних експертів, частка внутрішньо фірмових угод зростає і нині становить понад 30% від загальної кількості міжнародних угод [2].

Однією з головних проблем, з якою стикаються компанії в процесі здійснення внутрішньої діяльності, є оцінка внутрішнього потоку товарів і послуг. Це досягається створенням внутрішньо фірмової системи цін, відомої в ринковій економіці як трансфертні ціни.

Тому, механізми перерозподілу фінансових ресурсів усередині групи компаній називають трансфертними. Ці трансфертні механізми є невід'ємною частиною глобальної системи управління фінансами транснаціональних корпорацій.

Трансфертне ціноутворення (далі – ТЦ) — процес визначення трансфертних цін, сукупність економічної діяльності, що виникає у процесі визначення

трансфертної ціни будь-якого об'єкта економічних відносин (товарів, послуг, фінансових операцій) між пов'язаними компаніями.

Україна стала на шлях інтеграції до міжнародного співтовариства і не може залишатися осторонь трансфертних процесів у сфері економічних відносин.

Питанням трансфертного ціноутворення присвячено чимало наукових аналізів та публікацій. Зарубіжні країни, переважно країни Організації економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) накопичили значний досвід нормативного регулювання цієї сфери. Згідно міжнародних документів, під трансфертним ціноутворенням загалом розуміють процес формування ціни під час передачі продукції (товарів, напівфабрикатів) від одного структурного підрозділу компанії до іншого або від однієї компанії до іншої, якщо вони пов'язані.

Згідно ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) трансфертне ціноутворення визначене як система, в якій визначаються «справедливі» ціни на послуги та товари, вартість інших об'єктів договірних відносин у контрольованих операціях.

Трансфертне ціноутворення безпосередньо пов'язане з бухгалтерським процесом підприємства. Це впливає на багато об'єктів та механізмів в середині економічних відносин. Загальновизнано, що трансфертне ціноутворення має два аспекти бухгалтерського обліку – управлінський і податковий.

З одного боку, трансфертне ціноутворення є одним із можливих механізмів управлінського обліку, за допомогою якого компанія може не тільки розподіляти наявні ресурси, прогнозувати фінансові результати, а й координувати дії підрозділів, що входять до її складу. Наприклад, компанія може мати кілька центрів витрат (відділи транспортування, закупівлі, виробництва тощо) і лише один центр доходів (відділ збуту), без зручного інструменту для оцінки внеску кожного відділу в кінцевий фінансовий результат. Тому, трансфертне ціноутворення можна використовувати як механізм для оцінки якості управління дочірніми підприємствами (філіями, відділеннями, структурними підрозділами). ТЦ може бути використане як основа для визначення внутрішніх продажів, прибутку та рентабельності. Воно допомагає управлінському персоналу в таких питаннях, як

координація діяльності відділу з материнською компанією та ефективність політики менеджменту, розумний розподіл витрат і активів між окремими підрозділами, прибутковість взаємних поставок, правильність розподілу витрат при транспортуванні, потреби в покращенні показників фінансової звітності та удосконалення систем обліку витрат. В Додатку А представлена класифікація управлінських рішень щодо трансфертних процесів на підприємстві.

Як об'єкт управлінського обліку, трансфертне ціноутворення ставить перед бухгалтерами та фінансистами питання: чи слід продавати вироблену продукцію іншим структурним підрозділам підприємства за спеціальною ціною? Якщо так, яку кількість він має намір продати на внутрішньому та зовнішньому ринках і яка трансфертна ціна на кожному етапі передачі? Поява механізму трансфертного ціноутворення є ствердною відповіддю на перше запитання і змінюється залежно від методу та моделей застосування трансфертного ціноутворення [3].

В загальному, зображено концептуальну модель трансфертних процесів як об'єкта управлінського обліку зображено на рис. 1.1:

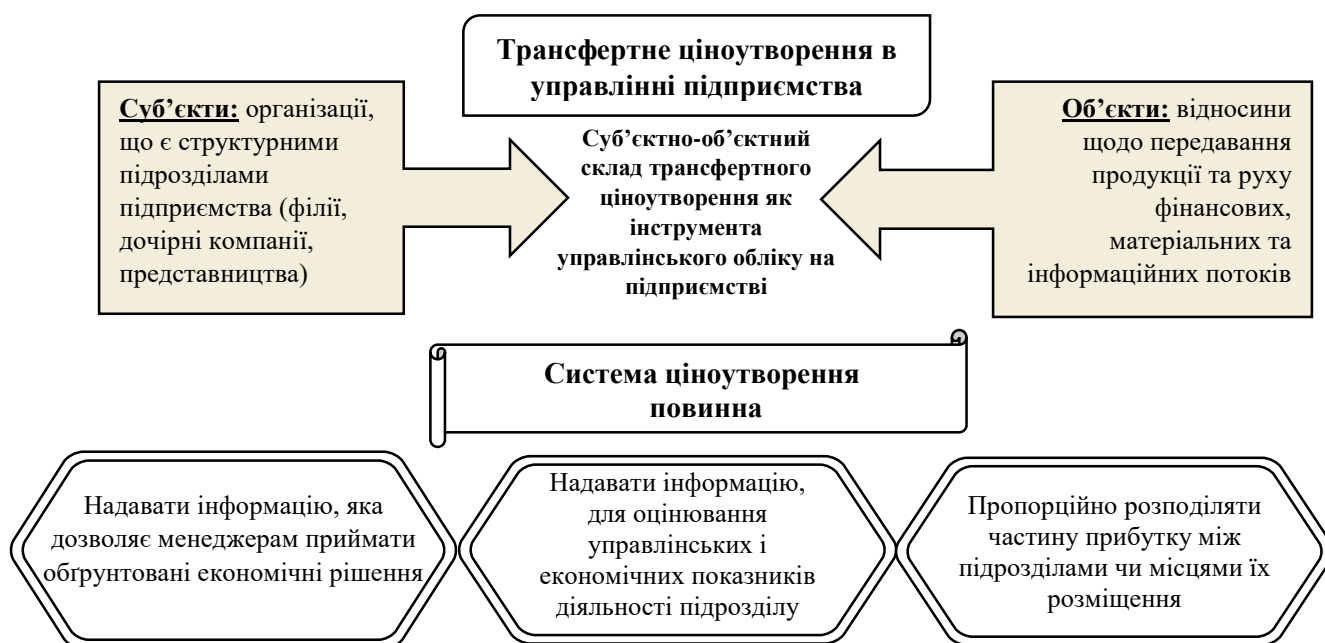


Рис. 1.1. Концептуальна модель трансфертних процесів в управлінському обліку
Джерело: розроблено автором самостійно

Ефективним механізмом стимулювання роботи пов'язаних фірм можуть служити трансфертні ціни. Встановлення оптимальної трансфертної ціни може дозволити компанії отримати більш високий рівень прибутку, особливо в

оптимізації оподаткування, і також скоординувати дії різних підрозділів для досягнення більш високих фінансових показників.

Механізм визначення трансфертної ціни для компаній А, В і С показано на рис. 1.2. На схемі ілюструється механізм трансфертного ціноутворення таким чином: компанія А розташована в Україні та продає свою продукцію своєму іноземному дистриб'ютору (компанія С) за встановленою ним трансфертною ціною. Обидва підприємства контролюються підприємством В, розташованим за кордоном, кінцевим власником якого є резидент України – фізична особа. Контрольована операція відбувається між підприємством А та С, оскільки воно відбувається між підприємством-резидентом А та підприємством-нерезидентом С, які контролюються однією особою В.

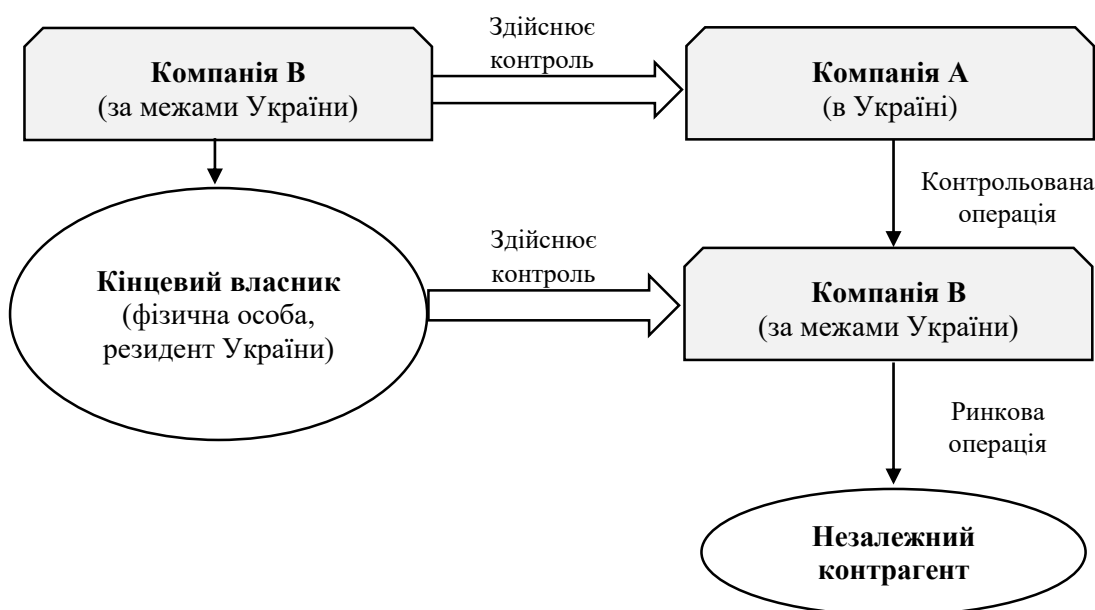


Рис. 1.2. Механізм визначення трансфертної ціни

Джерело: складено автором на основі [4]

Якщо припустити, що критерії для контрольованої операції задовольняються, то вона продається зовнішнім споживачам за ринковою ціною від дистриб'юторської фірми С. В результаті дії цього механізму розмивається податкова база. В Україні, де ставка податку на прибуток висока, вона нижча через використання трансфертного ціноутворення, а в іноземних країнах – дистриб'юторів (бізнес В) значно нижча. Саме завдяки цьому механізму кінцевий власник (фірма В) отримує більший прибуток.

Варто також зазначити, що під трансфертне ціноутворення можуть підпадати не лише товари, продукція та послуги у сфері виробництва, а й процентні ставки, дисконти за облігаціями та векселями, вартість майнових прав, роялті та інше [3]. Трансфертні ціни виступають тут в якості ціни надання капіталу.

З іншого боку, слід визнати, що трансфертне ціноутворення представляє собою не тільки об'єкт ефективного ведення бізнесу, але й дуже поширений спосіб мінімізації податкових зобов'язань платників податків шляхом переміщення бази оподаткування до пов'язаної особи, яка має податкові пільги, або розташована у більш сприятливому податковому режимі [5]. Загалом у переважній більшості наукових досліджень трансфертне ціноутворення розглядається як об'єкт оподаткування транснаціональних корпорацій, структурні підрозділи яких дислоковані в різних податкових юрисдикціях.

Ставлення до ТЦ стало дещо негативним через використання його для мінімізації податкових зобов'язань. Майже всі існуючі дослідження на цю тему трактують трансфертне ціноутворення як ціни, що спрямовані на зменшення оподаткованого доходу. Тому, доцільно говорити про вдосконалення трансфертного ціноутворення та його правового регулювання та застосування на підприємстві.

Таким чином, процеси трансфертного ціноутворення відносно нові для нашої країни, але їх розвиток та запровадження змушує бухгалтерів, аудиторів, фінансистів, приділяти багато уваги, як одному з важливих об'єктів бухгалтерського обліку компаній.

На досліджуваному підприємстві, АТ «Київмедпрепарат», трансфертному ціноутворенню присвячено відносно вагомому частину в господарському процесі. Створено команду із спеціалістів у департаменті бухгалтерського обліку, яка займається питаннями, що виникають при визначеності операцій контрольованими, розрахунках з пов'язаним компаніями, нормативному регулюванню, підготовки документації та складання звітності. За мету в своїй роботі, я ставила – розкриття трансфертного ціноутворення як одного з важливих процесів бухгалтерського обліку на підприємстві.

1.2. Нормативно-правове забезпечення трансфертного ціноутворення на підприємстві

Важливою складовою процесу трансфертного ціноутворення є його нормативне регулювання. Для ефективної співпраці важливо постійно відслідковувати зміни в нормативно-правових актах як усередині країни, так і в країнах, де плануються операції, пов'язані з трансфертним ціноутворенням. Це також вимагає плідного економічного та інформаційного обміну між нашими підприємствами та їх іноземними партнерами, оскільки обидві сторони зацікавлені в отриманні прибутку та ефективності внутрішньо фірмових розрахунків групи. Є вимога до фахівців трансфертного ціноутворення на підприємстві в постійному відстеженні змін нормативних правил в національному та міжнародному законодавстві.

Вважається, що початком встановлення правил ТЦ в Україні є 1 вересня 2013 року. За цим слідували передумови, тільки в 2012 р. 54% українського експорту було переслано через третіх, частіше афілійованих осіб, а загальний обсяг оцінювався на суму 260 мільярдів гривень за непрямими контрактами. В результаті за межами України залишилося майже 30% від податкового доходу. Ситуація не унікальна: всього в світі за допомогою таких схем було виведено в офшори до \$ 21 трлн [11]. При цьому, 90% всіх інвестиції надходили до податкових офшорів Кіпру та Віргінських островів. Через що, економіка не отримувала вагому частину ВВП та податків.

Таким чином, з цього часу створені всі передумови для функціонування ТЦ в Україні (урядовий законопроект № 2515 “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення”, який набув чинності з 1 вересня 2013 року). Закон запроваджував визначення, методологію та основні правила принципу «витягнутої руки» контрольованих операцій не лише для боротьби з шахрайством або ухиленням від сплати податків, але й для підтримки ринкових механізмів ціноутворення. Це слугувало першим кроком з боротьби проти відпливу капіталу та збільшення надходжень з податків.

Завдяки перегляду податкового законодавства України, накопиченню практичного досвіду та становленню міжнародної практики, протягом багатьох років постійно розширювався обсяг контролю за трансфертним ціноутворенням.

Як база для національного законодавства були Настанови Організації економічного співробітництва і розвитку, основні норми яких задекларовані у 39 статті ПКУ. З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і зобов'язалася імплементувати мінімальні стандарти Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування (План BEPS).

План BEPS містить 15 пунктів представлених в таблиці 1.1, кожен пункт визначає 15 дій для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні та відмінностей у національному податковому законодавстві в різних країнах, пропонуються ідеї, які уможливають розмивання бази оподаткування і переміщення прибутків закордон. 4 із 15 кроків є мінімальним стандартом для Плану BEPS, які має виконати кожна країна-учасниця.

Таблиця 1.1

План дії BAPS

Сфера	Захід	Дія
Узгодженість	Захід 2	Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем
	Захід 3	Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній (КІК)
	Захід 4	Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат
	Захід 5	Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності
Сутність	Захід 6	Запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин
	Захід 7	Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва
	Захід 8-10	Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення із створенням вартості: нематеріальні активи, ризики та капітал
Прозорість	Захід 11	Вимірювання та моніторинг за BEPS
	Захід 12	Обов'язкові правила розкриття інформації
	Захід 13	Документація з трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн
	Захід 14	Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів
Аналіз	Захід 1	Вирішення податкових проблем «цифрової економіки»
	Захід 15	Розроблення багатостороннього інструменту для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування

Джерело: розроблено автором за [7]

Для імплементації у податкове законодавство Плану BEPS, 16 січня 2020 року Верховна Рада України прийняла революційний для країни Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX (далі – Закон № 466-IX).

Наведеним нормативно-правовим актом, ПКУ було доповнено стандартами щодо звітності з трансфертного ціноутворення, зокрема, запроваджено так звану трирівневу структуру звітності, яка включає: документацію з трансфертного ціноутворення, майстер-файл, звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній [8].

Щоб гарантувати належне виконання платниками податків своїх обов'язків щодо складання та подання ТЦ звітності, Парламент Законом №466-IX передбачив фінансові та правові наслідки до податкових правопорушень пов'язаних з трансфертним ціноутворення, згрупованих в табл. 1.2, де ПМПО – прожитковий мінімум для працездатної особи станом на 1 січня 2022 року складав 2 481 грн.

Таблиця 1.2

Фінансові наслідки до податкових правопорушень в частині трансфертного ціноутворення

Порушення	Неподання	Не включення контрольованих операцій або не відображення інформації про учасника	Надання недостовірної інформації	Несвоєчасне подання
Стаття	п. 120.3 ст. 120 ПКУ	п. 120.4 ст. 120 ПКУ	п. 120.5 ст. 120 ПКУ	п. 120.6 ст. 120 ПКУ
Звітність				
1	2	3	4	5
Звіт про контрольовані операції	300 ПМПО	1% від суми контрольованих операцій, проте не більше 300 ПМПО		1 ПМПО за кожний день, проте не більше 300 ПМПО
Документація до контрольованих операцій	3% від суми контрольованої операції, проте не більше 200 ПМПО	1% від суми доходу (виручки) такого учасника, проте не більше 1000 ПМПО		2 ПМПО за кожний день, проте не більше 200 ПМПО
Глобальна документація з трансфертного ціноутворення	300 ПМПО			3 ПМПО за кожний день, проте не більше 300 ПМПО

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній	1000 ПМПО		200 ПМПО	10 ПМПО за кожний день, проте не більше 1000 ПМПО
Повідомленні про участь в міжнародній групі компаній	50 ПМПО		50 ПМПО	1 ПМПО за кожний день, проте не більше 100 ПМПО

Джерело: згруповано автором за [9]

Наведені правопорушення об'єднані одним об'єктом – процедури, передбачені законодавством для складання та подання звітності щодо трансфертного ціноутворення. При цьому, кожна складова відрізняється своїми об'єктивними аспектами, обов'язковим елементом яких є діяння, яке в окремих випадках може мати випереджувальний характер і проявлятися в конкретних діях (невключення необхідної інформації до звіту свідчить про те, що інформація в звіті є недостовірною), а в окремих випадках – пасивне, що свідчить про бездіяльність (неподання або несвоєчасне подання звіту).

В пп. 39.2.1.7 ПКУ наведено тлумачення контрольованої операції. Контрольованою є господарська операція платника податків, якщо вона може впливати на об'єкт обкладення податком на прибуток й одночасно задовольняє такі критерії:

– загальний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за винятком непрямих податків) за відповідний звітний рік;

– обсяг операцій платника податків із кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн (за винятком непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [9].

Приклади контрольованих операцій:

➤ Експорт (продаж) товарів пов'язаним з українською компанією нерезидентам за цінами, нижчими від ринкових, що згодом зменшує доходи резидентів та негативно впливає на оподаткування таких доходів.

➤ Статутний капітал вітчизняних підприємств, інвестований нерезидентами у вигляді основних засобів.

Загалом, вартісні критерії для визнання операції контрольованою визначено на рис.1.3.

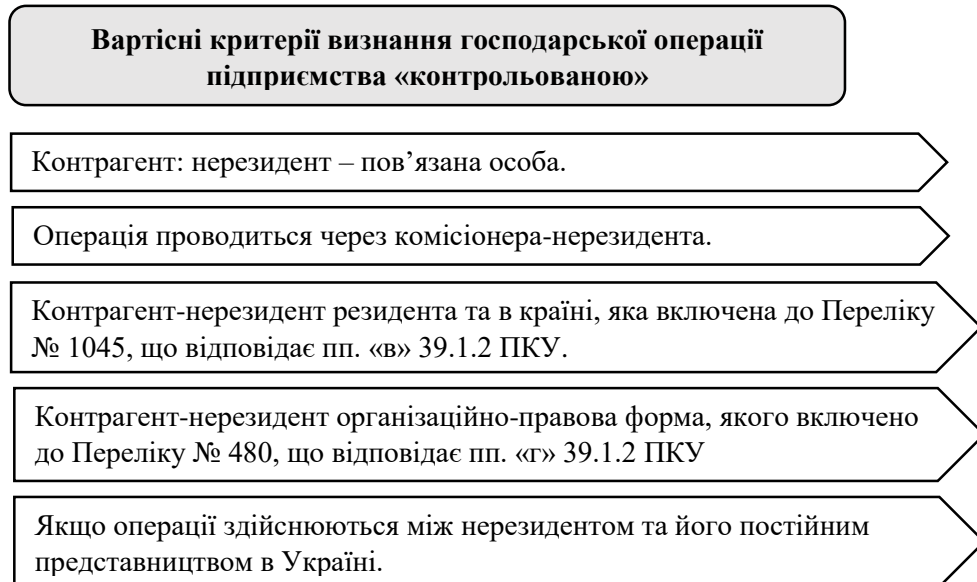


Рис. 1.3. Вартісні критерії визнання операції «контрольованою»

Джерело: згруповано автором за [9]

Контрольовані операції перевіряються на дотримання принципу «витягнутої руки». У випадку недотримання принципу, така операція підлягає коригуванню для оподаткування податку на прибуток. В практичному значення, принцип «витягнутої руки» передбачає порівняння цін, що використовуються у контрольованих операціях, із цінами, які мали б місце у порівнянних неконтрольованих операціях, здійснених тим самим платником податків або іншими платниками податків (включаючи його контрагентів). Таке порівняння здійснюється для перевірки чи не був об’єкт оподаткування зумисно занижений використовуючи трансфертні ціни між пов’язаними компаніями шляхом переведення об’єкту оподаткування в компанії, що працюють в юрисдикціях з нижчими ставками податку на прибуток.

При аналізі контрольованих операцій важливо визначити:

- 1) Ознаки того, що контрольовані операції вважаються зіставними;
- 2) Яка досліджувана сторона використовується для порівняння цін;

3) Джерела інформації про операції за ринковими цінами.

Дослідимо з детальної точки зору зміст зіставної неконтрольованої операції. Згідно пп. 39.5.3.1. ПКУ, зіставна неконтрольована операція – це операція між двома незалежними сторонами, яка виконує роль зіставної, з точки зору комерційних і фінансових умов, із розглянутою контрольованою операцією [9]. В цьому контексті також слід розглянути одне з основоположних тверджень в процесі трансфертного ціноутворення як ділову мету або розумну економічну причину.

Правовий принцип ділової мети (розумної економічної причини) не є новим у національному податковому законодавстві та активно застосовується податковими та судовими органами в останні роки. До 2020 року його регулювання обмежується короткою нормою пп. 14.2.231 п. 14.1 ст.14 ПКУ, яка визначала розумну економічну причину (ділову мету) як причину, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності [9]. Поняття ділової мети в основному стосувалося господарських операцій між резидентами України для їх перевірки на справжність, або пов'язаність з господарською діяльністю такого резидента.

Законом № 466-IX суттєво розширено визначення ділової мети та перенесено його застосування на операції між платниками податків та нерезидентами. Закон України від 17.12.2020 «Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» завершує трансформацію часткових податкових вимог в частині розумної економічної причини для комерційних цілей № 1117-IX (далі – Закон № 1117-IX).

Наприклад, пп. 14.1.231 ст. 14.1 ПКУ отримав визначення економічних ефектів, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому [9]. Правильне тлумачення економічного ефекту є важливим для платника податків, оскільки воно закріплює численні правові рішення Верховного Суду [10], згідно яких визначалось, що відсутність економічного ефекту безпосередньо за наслідками окремої господарської операції,

або її збитковість не може розглядатись як беззаперечне свідчення відсутності ділової мети її проведення. Тобто такий ефект може бути відстрочений у часі.

Також оновлено пп. 14.1.231 14.1 ст. статті 14 ПКУ, де вказали критерії для оцінювання відсутності чи наявності ділової мети в операціях з нерезидентами. З метою оподаткування операція з нерезидентом вважається такою, що не має розумного економічного обґрунтування якщо: основною метою або однією з основних цілей операції є несплата (неповна сплата) податку платника податку та /або зменшення оподатковуваного прибутку; за порівнянних умов особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші об'єкти господарських операцій, крім товарів, у непов'язаних осіб. Як бачимо, ці правила поширюються лише на операції з нерезидентами, а критерій пп. 14.1.231 ст.14.1 ПКУ для оцінки наявності ділової мети поширюється на специфічні для трансфертного ціноутворення категорії порівнянності.

Була навіть додана податкова різниця, щодо збільшення фінансового результату на суму витрат понесених платником податків при здійсненні операцій з нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети (пп. 140.5.15 ПКУ). Однак таке коригування було вилучено і доповнено іншою фінансовою різницею (пп. 140.5.21 п.140.5 ПКУ) згідно із якою фінансовий результат податкового (звітного) періоду платника податку збільшується на суму операції, яку контролюючий орган не враховує (не визнає) внаслідок застосування пп. 39.2.2.12 п.39.2 ст. 39 ПКУ. Ці зміни були пов'язані з Законом № 1117-ІХ, який з 1 січня 2021 року доповнив норму щодо застосування концепції ділової мети під час трансфертного ціноутворення. Відтепер, якщо фактичні комерційні та/або фінансові умови проведення контрольованих операцій відрізняються від умов, що були би застосовані між непов'язаними особами які діють комерційно раціонально у зіставних умовах, податківці мають право не враховувати (не визнавати) результати такої операції при розрахунку фінансового результату платника податку до оподаткування контрольованої операції або розрахувати його на підставі альтернативного варіанту.

При визначенні альтернативи контрольованим операціям слід враховувати інші реалістичні варіанти здійснення господарських операцій, доступні платникам податків або їх контрагентам, які б призвели до більш сприятливих економічних результатів за умови укладення відповідних договорів з непов'язаними особами.

Таким чином, вперше в українському законодавстві доктрина ділової мети або розумної економічної причини набула методологічної складової, а податкові органи – повноваження «ігнорувати» під час нарахування податкового зобов'язання платника податків операцій без ділової мети відповідно до їх бачення, або здійснити їх податковий «реклам» шляхом розрахунку фінансових результатів платника податків за відповідним варіантом.

Тому, важливість контролю в трансфертному ціноутворенні з точки зору контрольованості та обґрунтування ділової мети операції, не можна переоцінити. Адже це впливає не тільки на документацію та звітність з трансфертного ціноутворення, а й оподаткування доходів підприємства в середині України. На підприємстві повинна бути створена відповідна система, яка б відслідковувала дотримання норм законодавства щодо ТЦ. Хоча юридичний обов'язок доводити відсутність ділової мети покладено на податківців, платники податків все ще зобов'язані підготувати власне обґрунтування в документації з трансфертного ціноутворення.

Як видно, впровадження принципу розумної економічної причини (ділової мети) в українському законодавстві про трансфертне ціноутворення пройшло декілька етапів.

Враховуючи мінливий характер нормативних норм трансфертного ціноутворення та складну ситуацію в Україні, компанії повинні враховувати ці зміни під час планування та структурування своїх економічних відносин з відповідними пов'язаними особами на майбутній період, особливо аналізувати нерезидентів з низько податкових юрисдикції (згідно Постанови Кабінету Міністрів «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» №1045 від 27 грудня 2017 р.), або організаційно-

правова форма яких надає їм податкові пільги в країні реєстрації (згідно Постанови Кабінету Міністрів «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок)...» №480 від 4 липня 2017 р.).

На сьогоднішній день, з введенням воєнного стану в Україні, контроль з боку податкових органів за трансфертним ціноутворенням сповільнився, старі перевірки призупинені, а початок нових перевірок не передбачається до закінчення воєнного стану. Заглядаючи вперед та враховуючи поточні реалії ведення бізнесу в Україні, можна передбачити, що кількість збиткових неконтрольованих операцій суттєво зросте, що потребуватиме належного коригування, а отже, вимагатиме додаткової оцінки з точки зору оподаткування таких операцій.

Вимогою часу стає вивчення наявних проблем трансфертного ціноутворення та пошук шляхів сприяння його розвитку. Для України є можливість, спираючись на досвід та судову практику європейських країн, сформувавши деякі важливі та прогресивні правові позиції та висновки щодо вдосконалення контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Це слугуватиме збільшенню податкових надходжень, за рахунок запобігання розмиванню бази оподаткування, що в умовах відбудовування України після перемоги має основоположне значення.

1.3. Проблеми трансфертних процесів на підприємствах

Нестабільність політичної та економічної складової країни суттєво впливає на проблеми, які існують у сфері трансфертного процесу, як на законодавчому, так і на практичному рівнях. Актуальність дослідження проблем трансфертного ціноутворення на підприємстві полягає в існуванні численних податкових спорів щодо правильного застосування законодавства про трансфертне ціноутворення.

Причини цих спорів не лише суб'єктивні, залежать від діяння платника податків, а й об'єктивні: постійні зміни законодавства, маніпуляції посадових осіб контролюючих органів. Тому, формування основних положень щодо

функціонування системи регулювання трансфертного ціноутворення на основі аналізу чинного законодавства є важливим аспектом у визначенні причин виникнення податкових спорів у цій сфері та розумінні глибинних проблем трансфертного ціноутворення на підприємстві.

Складність полягає не лише в самому процесі регулювання операцій, які визнаються контрольованими, а й у розумінні фундаментально-нормативних вимог і правил, які постійно змінюються, що призводить до багатьох негативних явищ у сфері, які дестабілізують бізнес-середовище та стабільність наповнення бюджетів держави. Наприклад, як досліджувалося раніше, за річний період 2020 року підприємства мали збільшувати фінансовий результат на суму витрат щодо операцій з нерезидентами, які не мають ділової мети. Потім у 2021 році, цю норму прибрали. Але підприємства при формуванні прогнозованих звітів на 2021 рік вже враховували дану норму при розрахунку прогнозованих витрат і доходів, приймали рішення про відмову, чи навпаки співпрацю з нерезидентами. Таким чином, суб'єкт господарювання повинен був змінювати фінансові та управлінські рішення.

Науковці зазначають, що основним завданням чинного законодавства у сфері трансфертного ціноутворення є захист існуючих та потенційних іноземних інвесторів, а також підтримання передбачуваності та стабільності ведення бізнесу з нерезидентами. Ці напрямки покращать атмосферу існуючого бізнес-середовища в Україні.

Більшість проблем у реальному виконанні законодавства виражається в наявності податкових спорів, а на їх вирішення впливає тенденція судової практики.

Проводячи аналіз актуальної судової практики з питань трансфертного ціноутворення у складі Верховного суду, можна виокремити напрями проблем з якими стикаються суб'єкти господарювання:

- 1) визначення господарських операцій контрольованими;
- 2) дотримання принципу «вितягнутої руки»;
- 3) складання податкової звітності враховуючи «трансфертні» різниці;
- 4) застосування штрафів тощо.

На основі прикладів судової практики можна зробити висновок, що платникам податків слід ретельно проаналізувати можливість застосування різних методів трансфертного ціноутворення залежно від обставин, що виникають. Варто зазначити, що визначення Верховним Судом суті контрольованих операцій сформувало новий «революційний підхід». Суд визнав, що головним критерієм для віднесення операції до контрольованої є її вплив на оподаткування податком на прибуток [10]. Існуюча судова практика говорить про те, що платникам податків і контролюючим органам необхідно ретельніше підходити до доказової бази.

Можна сказати, що сьогодні ціноутворення стало однією з причин конфлікту інтересів держави та суб'єктів господарювання, які за допомогою трансфертних цін здійснюють перерозподіл капіталу з метою максимального зменшення оподаткованого доходу через перенесення капіталу до країн з «низьким рівнем оподаткування».

Реалізація механізму трансфертного ціноутворення вимагає від підприємств додаткової плати за ведення обліку контрольованих операцій, обробку інформації та контроль за дотриманням податкового законодавства. Багато суб'єктів господарювання користуються послугами сторонніх організацій, але вартість їх аналізу є досить високою на ринку через специфічність операцій та відносно нові практики з трансфертного ціноутворення. Компанії не хочуть ділитися конфіденційною інформацією (договори, структура власності, документація), навіть при заключенні договорів з пунктом про дотримання конфіденційності. Досліджуване підприємство АТ «Київмедпрепарат» визначив – це однією з основоположних проблем в частині трансфертних процесів – занадто затратна частина обліку, як з точки зору аутсорсингу, так і з точки зору найму та оплати висококваліфікованого персоналу для ведення облікового процесу з дотриманням норм трансфертного ціноутворення.

Зміни в українському законодавстві щодо питань трансфертного ціноутворення внесли ясність у багато питань, але деякі залишаються невирішеними або суперечливими, зокрема:

- у деяких випадках ідентифікація операції як контрольованої є своєюрідною;

- питання визначення цінових діапазонів, яке постає одним із найважливіших і складних для платників та контролюючих органів;
- існують об'єктивні перешкоди для дотримання міжнародного законодавства про трансфертне ціноутворення.

Ці питання потребують подальших досліджень і розробки рішень.

Водночас майже всі суб'єкти господарювання, які використовують системи трансфертного ціноутворення, стикаються з масовими інформаційними проблемами. Таким чином, основна робота таких організацій полягає у створенні надійних систем даних для прийняття рішень і контролю трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій.

У цьому контексті мається на увазі, що для того, щоб система трансфертного ціноутворення працювала ефективно та в межах жорсткого податкового контролю, не наражаючи бізнес на постійний ризик потенційно великих штрафів, необхідно вдосконалювати системи управління та фінансового обліку в сфері ТЦ. Потрібно забезпечити доступ до якісної інформації всім підрозділам, які мають безпосереднє відношення до укладання та виконання договорів з контрагентами в межах афілійованих суб'єктів [12].

Істотним недоліком механізму процесу трансфертного ціноутворення є відсутність методичного підходу до формування ринкових цін. Тобто, немає чітких рекомендацій щодо джерел інформації, необхідної для розрахунку звичайної ціни, оскільки перелік, наведений у ПКУ, є дуже загальним. Так само, недостатньо чітко визначені критерії порівнянності окремих операцій. З огляду на це, центральному податковому органу необхідно розробити електронну базу даних з інформацією (в актуальному стані) про фактичні ціни договорів, укладених та виконаних підприємствами України з нерезидентами та резидентами. Така інформація може бути використана для оперативного визначення ринкового діапазону цін на товари (роботи, послуги), що значно спростить процес порівняння неконтрольованих та контрольованих операцій, і вдосконалим механізм регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.

Нововведення встановлене Законом № 466-IX стосувалось встановлення «методу порівняльної неконтрольованої ціни», як першочергового при аналізі. Якщо цей метод неможливий – тоді це потрібно обґрунтувати за допомогою трансфертної документації чи доведення інших фактів та обставин. Після цього платник податків застосує другий спосіб, але якщо другий метод неможливий, він обирає інший і т.д. Проте, подібні рекомендації не дають загального розуміння суб'єктам господарювання, як саме повинен здійснюватися механізм, і як контролюючі органи будуть перевіряти доцільність визначення трансфертної ціни на підприємстві, та які документи при цьому можуть запитувати.

Помилки у питаннях ТЦ дорого обходяться сторонам контрольованих операцій, зокрема, розмір штрафів становить від 50 до 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи [13].

Порушення законодавства щодо трансфертного ціноутворення можна виявити двома основними способами:

1) через неподання або подання з помилками звіту про контрольовану операцію чи документації з трансфертного ціноутворення, що може призвести не лише до штрафів за цей факт, а й до додаткових перевірок;

2) у результаті моніторингу, коли може бути встановлено, що контрольована операція не відповідає принципу «витягнутої руки».

Отже, суб'єкти господарювання повинні, з одного боку, правильно визначати ціни в контрольованих операціях, а з іншого – мати можливість чітко продемонструвати свою позицію перед контролюючими органами, щоб не викликати сумнівів у порядку визначення цін таких операцій.

Зі сказаного вище можна підтвердити, що операції з трансфертного ціноутворення є дуже ризикованими. Податковий ризик є основним фактором, що визначає політику трансфертного ціноутворення. Якщо є можливість обійти критерій контрольованості в операціях з нерезидентами, найкраще це зробити, щоб мінімізувати ймовірність податкового ризику.

Підсумовуючи, зрозуміло, що процес регулювання трансфертних цін досить складний. І тому, підприємства стикаються з низькою кількістю проблем або

просто практичних незручностей. Насамперед, можна виокремити такі ситуації, які для суб'єкта господарювання можуть бути викликом:

1. Вимоги щодо збільшення витрат на облік та звітність з трансфертного ціноутворення;
2. Підприємство втрачає ефективну схему відтоку капіталу в офшори через пов'язані компанії, а це можливо буде коштувати втрати додаткових інвестицій;
3. Підприємство стикається з неясністю у встановлених правилах регулювання трансфертного ціноутворення;
4. Підприємство може не бажати надавати внутрішню інформацію державним установам.

Однак для держави, такі проблеми компаній в порівнянні з вигодами від потенційного впровадження системи регулювання трансфертних операцій є незначними та не вимагають особливої уваги [14].

Важливо дослідити аспекти можливого вдосконалення процесу трансфертного ціноутворення на підприємстві, враховуючи важливість та значення трансфертних цін для суб'єкта господарювання у сфері управлінського обліку, оподаткування та ділових відносин з контрагентами.

Висновки до розділу 1

Операції з трансфертного ціноутворення часто порівнюють з калькулюванням собівартості. Проте, поняття трансфертного ціноутворення, як об'єкту бухгалтерського обліку, є набагато ширшим та складним елементом діяльності підприємства.

Трансфертне ціноутворення — це інструмент, який дозволяє керівництву компанії координувати кількість і ціну виробленої продукції, встановлювати зв'язки в середині афілійованих осіб. Воно представлено як важливий об'єкт в управлінському та податковому обліку.

Початком фази нормативного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні вважається 2013 рік з запровадженням перших законів в частині реформи трансфертного ціноутворення. В основу сучасного законодавства лягли стандарти Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування (План BEPS) від Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). Також, велику увагу було приділено практичному застосуванню в розвинутих країнах світу.

З того часу, питанню ціноутворення приділяється багато уваги, як з точки зору нормативного регулювання, так і з боку підприємств, які його проводять. Трансфертного ціноутворення є перспективно-розвиваючим процесом за рахунок загальної глобалізації, та посилення міжнародного співробітництва і розмивання кордонів для іноземних інвестицій в Україні зокрема.

Через відносно новітню практику застосування правил трансфертного ціноутворення, відбувається постійне внесення змін до сучасного законодавства. Враховуючи ці зміни, суб'єкти господарювання мають бути готові оптимізовано та оперативно вносити поправки в плануванні господарських відносин в частині трансфертного ціноутворення (наприклад, маючи зв'язки з контрагентами-нерезидентами постійно моніторити можливість визнання їх юрисдикції як низькоподаткову). Водночас, чинні бухгалтерські та податкові нормативно-правові документи мають певні обмеження щодо розрахунків між пов'язаними особами, що створюють додаткові труднощі підприємствам. В загальному, найпоширенішими помилками платників податків при дотриманні правил трансфертного ціноутворення є неподання або порушення термінів подання звітності, порушення вимог до звітності чи документації, нерозуміння методології ціноутворення, відсутність структурованого підходу до виявлення контрольованих операцій, відсутність відкритих джерел інформації для контролю трансфертного ціноутворення.

Отже, дані помилки та прогалини вітчизняного законодавства, обґрунтовують подальше дослідження обліку процесу трансфертного ціноутворення на підприємстві з метою його покращення та оптимізації.

РОЗДІЛ 2. СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Формування облікової політики підприємства в частині трансфертних процесів та звітності

В умовах ринкової економіки підприємство має повну самостійність і наявність альтернатив у прийнятті рішень. Однією з важливих функцій менеджменту є бухгалтерський облік та контроль господарської діяльності підприємств, як процес безперервного спостереження, оцінювання, накопичення, систематизації, контролю та передачі інформації користувачам для прийняття управлінських рішень [15].

Для того щоб організувати ефективну систему бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві, важливо досконало сформувати облікову політику та визначення в ній. У результаті вивчення літературних джерел та реальної діяльності підприємств можна зробити висновок, що формуванню загальної облікової політики підприємств не приділяється належної уваги, особливо в частині відносинам, які виникають у процесі трансфертного ціноутворення.

Облікова політика підприємства передбачає поєднання державного регулювання з управлінською ініціативою щодо організації, технології та методів ведення обліку. Податковий кодекс України показує, що дані бухгалтерського обліку є вирішальними та основоположними при розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства та визначенні розміру податку. Оскільки питання організації бухгалтерського обліку є прерогативою бухгалтерських служб підприємств, визначення елементів облікової політики для окремих об'єктів є важливим і складним завданням.

Як правило, під час трансфертних процесів зазвичай розкриваються такі елементи в обліковій політиці компанії:

- встановлення принципів класифікації та переліку пов'язаних сторін з урахуванням суттєвості відносин;

- встановлення критеріїв контрольованої операції;
- вибір методів трансфертного ціноутворення;
- фіксування правил з документування трансфертних процесів;
- наведення механізму розрахунку трансфертних цін;
- формулювання засад системи звітності з трансфертного ціноутворення.

Як було досліджено раніше, законодавство щодо трансфертного ціноутворення перебуває у процесі стрімкого розвитку, зміни відбуваються кожного року (а то й кварталу). Тому дуже важливо, щоб фінансово-бухгалтерська служба підприємства була організаційно, методологічно та практично підготовлена до прийнятих законодавчих змін, оскільки вони можуть мати прямий і суттєвий вплив на фінансову діяльність підприємства. Теоретична, та організаційно-технічна складові, а саме їх визначення та формулювання в обліковій політиці достатньо досліджена у вітчизняних та зарубіжних наукових працях, проте залишаються значною мірою проблематичними для практичного застосування.

Згідно до п.2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року №635 (далі – Методрекомендації №635) в наказі про облікову політику необхідно відобразити підходи до класифікації пов'язаних сторін [16].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про пов'язані сторони та її розкриття у фінансовій звітності підприємств, організацій, інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначає Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін" (далі – НП(С)БО 23). Відповідно до п.3 НП(С)БО 23 до пов'язаних сторін відносяться:

- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;
- підприємства і фізичні особи (включаючи близьких членів їх сім'ї), які прямо або опосередковано контролюють підприємство або суттєво впливають на його діяльність [17].

Відповідно до п. 4 НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" (далі – НП(С)БО 19) під контролем слід розуміти вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигід від його діяльності [18]. З визначення випливає, що вирішальний вплив, тобто і сам контроль становлять собою оціночні критерії. Слід також відзначити, що критерій "суттєвий вплив" однозначно не розкрито у НП(С)БО. Визначаючись із цим критерієм, слід керуватися принципом превалювання сутності над формою: підприємства самостійно визначають перелік пов'язаних осіб, враховуючи характер відносин, а не лише юридичну силу.

Згідно п. 4 НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність" (далі – НП(С)БО 2) фактичний вплив на операції може чинити особа, яка має на підприємстві відповідні владні повноваження, що дають їй можливість керувати найбільш значущими видами діяльності через сформованих нею органи управління [19].

Наприклад, інвестор призначає комерційного директора, який має владу та вплив на такі рішення, як вибір постачальника, класифікація вартості ТМЦ, купівля чи продаж неліквідних активів, тобто управління важливими видами діяльності. Прийняття того чи іншого рішення комерційним директором може бути продиктовано впливом інвестора. Отже, інвесторів, які через директорів впливають на прийняття рішень на підприємстві, можна визначити, як пов'язаних осіб підприємства. У таблиці 2.1 наведено види пов'язаних сторін згідно законодавства та характер зв'язку між ними.

Таблиця 2.1

Види пов'язаних сторін згідно законодавства

Статус пов'язаної сторони	Характер зв'язку	НП(С)БО	Пов'язані сторони	
			Здійснюють контроль (мають суттєвий вплив)	Контролюється (знаходиться під суттєвим впливом)
1	2	3	4	5
Юридична особа	Контроль	НП(С)БО 19 НП(С)БО 23	Материнська компанія	Дочірня компанія
		НП(С)БО 12 НП(С)БО 23	Контролюючий учасник	Учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи
	Суттєвий вплив	НП(С)БО 12 НП(С)БО 23	Компанія-інвестор	Асоційоване підприємство

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
Фізична особа	Контроль	НП(С)БО 23	Інвестор Управлінський персонал найвищого рівня Близькі члени родини	-
	Суттєвий вплив	НП(С)БО 23	Інвестор Управлінський персонал найвищого рівня Близькі члени родини	

Джерело: згруповано автором за [9]

Досліджуючи суть контролю одного суб'єкта над іншим, він може бути формальним і неформальним. Як приклад, контроль материнської компанії над дочірньою компанією в рамках холдингу вважається формальним, тобто юридично встановленим, адже материнська компанія повністю управляє дочірньою компанією. Рішення інвестора щодо діяльності об'єкта інвестування можуть бути прийняті або відхилені – це вважається неформальним контролем. Це залежить від того, наскільки інвестор має вплив на компанію.

Слід зазначити, що національні стандарти не встановлюють кількісних чи вартісних критерії для визначення пов'язаності осіб за критерієм суттєвості впливу. Так, згідно МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" (далі – МСБО 28) формальний (юридично оформлений) суттєвий вплив – це володіння прямо або опосередковано 20 і більше відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, поки не буде чітко доведено зворотне. І навпаки, якщо інвестор володіє менше 20% прав голосу в об'єкті інвестування, то передбачається, що він не має суттєвого впливу, поки наявність такого впливу не буде доведено [20].

Вітчизняним підприємствам, які не використовують МСФЗ для складання фінансової звітності, рекомендується оцінювати важливість впливу однієї сторони на іншу сторону на основі змісту операції, її обсягу, отриманих результатів і ступеня впливу на фінансову звітність і господарську діяльність в цілому. Також необхідно проаналізувати, хто конкретно ініціює та підписує угоду, визначає фінансову політику компанії, встановлює повноваження цих осіб на підставі установчих документів. Тому, достовірно встановити пов'язаність конкретної особи з бізнесом можна лише після комплексного аналізу всіх факторів.

Слід зазначити, в податковому законодавстві визначення пов'язаності сторін дещо відрізняється від встановлених в національних та міжнародних стандартів, але загальний зміст ідентифікації пов'язаних осіб зберігається. Для цілей трансфертного ціноутворення пов'язаними сторонами є юридичні та/або фізичні особи, відносини яких можуть вплинути на умови або економічні результати їх діяльності або осіб, яких вони представляють [21].

Підсумовуючи, у частині відображення інформації про пов'язані сторони в обліковій політиці можна керуватися пп. 14.1.159 ПКУ, яке передбачає встановлення суттєвого порогу в розмірі 25 %.

Рекомендується оформити як додаток до Наказу про облікову політику схему (Додаток Б) взаємопов'язаних сторін, їх повний перелік та розмір часток. Хоча така вимога не передбачена законом, нею можна буде скористатися при практичних запитах на розкриття відносин між пов'язаними сторонами та під час податкової перевірки.

Підприємствам можна запропонувати сформувати окремий розділ до Наказу про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення, або може бути розроблено окреме Положення про облік контрольованих операцій. Орієнтовну структуру та інформацію, яка повинна бути сформована в такому Положенні, наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Орієнтовна структура Положення про облік контрольованих операцій

№	Розділ	Елементи розділу
1	2	3
1.	Загальні положення	завдання і мета обліку контрольованих операцій
		зачащення нормативних актів, що слугують основою для обліку
		інформація про відповідальних осіб у формування обліку трансфертного процесу та їх обов'язки
2.	Організаційно-технічні положення	визначення поняття «пов'язані особи», наведення пов'язаних осіб і критерій пов'язаності
		перелік типових контрольованих господарських операцій
		критерії визначення операцій контрольованими
		затвердження обсягів доходу, обсягів операції з контрагентами для визначення операцій контрольованими
		затвердження плану рахунків для обліку контрольованих операцій, пропозиції щодо аналітичних рахунків

Продовження табл. 2.2

1	2	3
		розробка підприємством форм первинних документів, реєстрів, звітності щодо обліку контрольованих операцій графік документообігу в обліку контрольованих операцій механізм застосування переліку низькоподаткових юрисдикцій та особливих організаційних форм згідно з Постанов Кабміна формулювання та обрання методів з трансфертного ціноутворення правила застосування принципу «витягнутої руки» під час складання звітності встановлення програмного забезпечення для обліку процесів трансфертного ціноутворення правила збереження документообігу з трансфертного ціноутворення
3.	Методичні положення	методика виявлення контрольованих операцій на підприємстві методика обрахунку доходу для визнання контрольованої операції методика обрахунку обсягу операцій із кожним контрагентом на виявлення контрольованої операції методика використання методів трансфертної ціни методика визнання ціни принципу «витягнутої руки» методика обліку інформації про контрольовані операції на рахунках бухгалтерського обліку методика підготовки Звіту про контрольовані операції
4.	Інше	відношення з іншими внутрішніми документами підприємства
5.	Додатки	додатки, що розкривають положення більш детально

Джерело: розроблено автором за [22]

На основі наукових публікацій, пропонується приклад формулювання пункту в обліковій політиці підприємстві в операцій та відносин між пов'язаними сторонами, наведеного в Додатку В.

При виборі методу трансфертного ціноутворення підприємство повинно визначити в обліковій політиці характер контрольованої операції (активи, які беруть участь у виконанні операції, її функціональний зміст, ризики для сторін операції), а також мати повний набір інформації, необхідний для застосування конкретного методу трансфертного ціноутворення, а значить достовірну базу для порівнянності контрольованої та неконтрольованої операції.

Для вибору методу трансфертного ціноутворення в обліковій політиці необхідно провести детальний аналіз структури компаній, що беруть участь в операції, а також рівень складності такої операції. Адже в її участі може приймати безліч осіб від виробників, транспортних компаній, дистриб'юторів до операторів послуг, фінансово-кредитних установ, банків і врешті кінцевих споживачів.

Алгоритм вибору методу ціноутворення в рамках моделі облікової політики наведено на рис. 2.1.

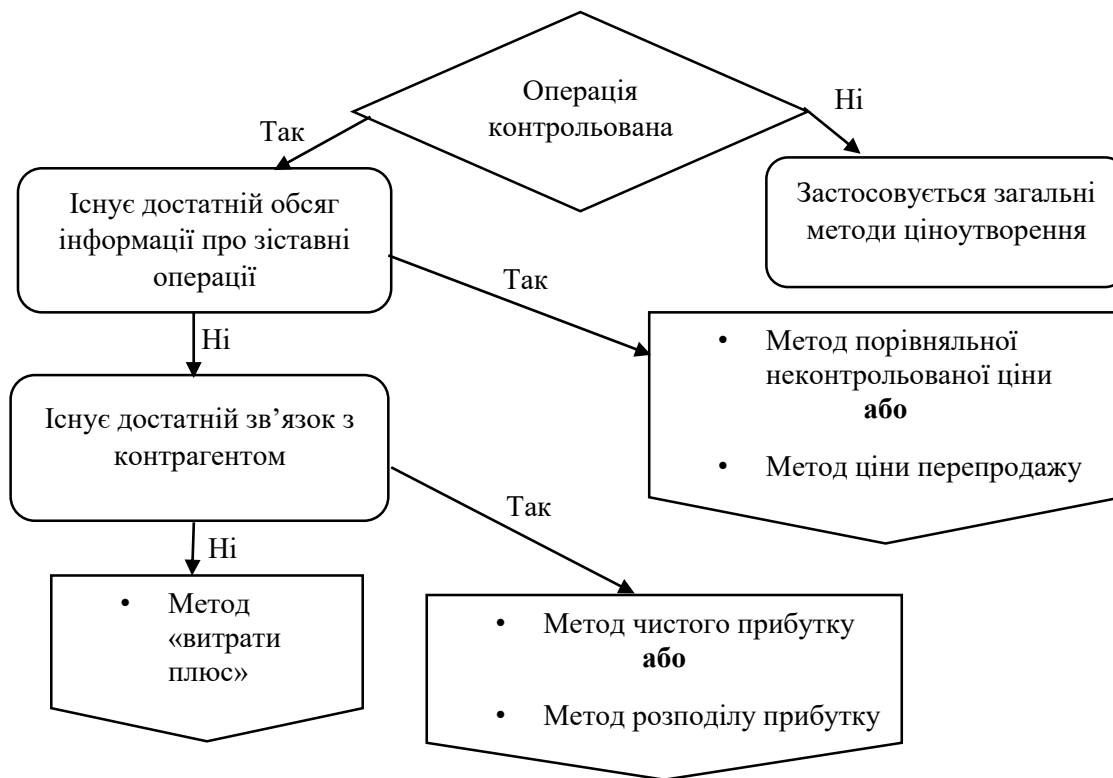


Рис. 2.1. Алгоритм вибору методу ціноутворення в рамках моделі облікової політики
Джерело: розроблено автором самостійно

До того ж, слід враховувати, що згідно з податковим законодавством переважним методом трансфертного ціноутворення є метод порівняльної неконтрольованої ціни, який є основним, а вибір інших методів має бути ретельно обґрунтований підприємством. Для цього необхідно детально проаналізувати умови вибору того чи іншого методу трансфертного ціноутворення відповідно до вимог податкового законодавства та рекомендацій ОЕСР, а також особливості застосування кожного методу.

Попри пріоритетність методу порівняльної неконтрольованої ціни, його практичне застосування викликає складнощі в підприємства через недостатній обсяг статистичної інформації та відсутність достовірних джерел інформації для визначення порівняльних цін.

Відповідно до статті 39 Податкового Кодексу України на вибір методу трансфертного ціноутворення на практиці здебільшого впливає наявність і доступність інформації про умови здійснення аналогічних операцій між

незалежними компаніями, що необхідно для порівняльного аналізу в межах підготовки документації та звіту про контрольовані операції [9].

Інформація про ціну конкурентів необхідна при виборі в обліковій політиці методу порівняльної неконтрольованої ціни або методу ціни перепродажу, а при застосуванні методу «витрати плюс» і методу чистого прибутку необхідно здійснити аналіз показників фінансової чи іншої звітності компаній, що беруть участь в контрольованих операціях для обрахунку показників рентабельності.

Тому, для вирішення всіх вищезазначених питань, пропонується створити окремий регламент, який буде втілюватися в Додатку «Політика трансфертного ціноутворення» до Наказу про облікову політику підприємства. Перелік пунктів які можуть розкриватися:

- регулювання обміну інформацією між учасниками компаній групи, які беруть участь в операціях;
- опис товару та конкурентний аналіз;
- основні умови договору, ціноутворення та характеристики програми лояльності;
- податковий та митний режим;
- характеристики контрагента (ідентифікація афілійованості, країна резиденції, податковий статус);
- визначення та моніторинг умов для контрольованих операцій;
- вибір методів трансфертного ціноутворення;
- затвердження елементів звітності для контрольованих операцій.

Впровадження рекомендації щодо розширення облікової політики в частині регулювання процесів трансфертного ціноутворення в групі компаній дозволить скоординувати та узгодити політики таких афілійованих осіб, що в подальшому буде мати позитивний вплив на механізм аналізу контрольованих операцій, формування звітності та документації. Крім того, це дозволить зменшити ймовірність порушень міжнародних та вітчизняних норм, а отже уникнення штрафів та судових податкових спорів. Також, облікова політика може слугувати

доказом для обґрунтування прийнятого рішення щодо трансфертного процесу перед контролюючим органом.

Тому, достовірно наведені визначення, механізми та правила в обліковій політиці підприємства впливає і на макроекономічне середовище, адже, це допоможе уніфікувати ціноутворення в контрольованих операціях та зменшити збитки від використання незаконних стратегій оптимізації оподаткування на світовому економічному рівні.

2.2. Документування операцій трансфертного ціноутворення та звітності

Як досліджувалося раніше, в Україні трансфертне ціноутворення регулюється національним законодавством і включає в себе особливі вимоги та правила. Насамперед, визначення таких норм міститься в статті 39 Податкового кодексу України. Тому, трансфертне ціноутворення відповідно до законодавства є визначеною системою, і за допомогою такої системи можна визначити реальну та справедливую вартість товарів і послуг, та інших об'єктів, визначених в ПКУ як об'єкти контрольованих операцій.

Для практичного втілення 13 кроку Плану BEPS був прийнятий Закон № 466- IX. Документ задекларував впровадження трирівневої моделі щодо звітування з трансфертного ціноутворення, а саме підготовку суб'єктами господарювання наступної документації:

- I. Документацію з ТЦ (локальний файл) (пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПКУ);
- II. Глобальну документацію з ТЦ (майстер-файл, при доході за рік понад 50 млн. євро та за наявності відповідного запиту ДПС (пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ);
- III. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (далі – МГК) (є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією, подається при доході групи у розмірі понад 750 млн. євро за рік) (пп. 39.4.10 – 39.4.14 ПКУ) [9].

Терміни для подання звітності з трансфертного ціноутворення згідно законодавства наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Строки подання звітності з трансфертного ціноутворення

Форма звітності	Строк подання	Нормативний документ
Звіт про контрольовані операції	до 1 жовтня 2022 року	пп. 39.4.2. ПКУ
Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній	до 1 жовтня 2022 року	пп. 39.4.2. ПКУ
Документація з трансфертного ціноутворення (локальний файл)	на запит ДПС протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту	-
Глобальна документація (майстер-файл)	вперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, подається на запит ДПС протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту	пп. 39.4.7 ПКУ
Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній	вперше застосовується щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж у рік, в якому компетентними органами укладено багатосторонню угоду про автоматичний обмін міждержавними звітами	ст.53 прикінцевих положень ПКУ

Джерело: розроблено автором за [23]

Документація з трансфертного ціноутворення – це пакет матеріалів, отриманий експертом після аналізу операцій з трансфертного ціноутворення. Ці документи описують діяльність компанії щодо контрольованих операцій, умови проведення контрольованих операцій та обставини і умови за яких вони виконуються [9].

Підготовка документації з трансфертного ціноутворення потрібна для підтвердження відповідності умовам контрольованої операції за принципом «втягнутої руки». Важливим завданням, для вирішення якого готується якісна документація з трансфертного ціноутворення, є обмін інформації між контролюючими органами та підприємством. При цьому документація може слугувати як джерело інформації для оцінювання можливих ризиків в процесі здійснення контрольованих операції перед перевіркою контролюючих органів.

Відповідно до законодавства України, документи з трансфертного ціноутворення мають бути подані до контролюючого органу на його вимогу у визначений термін з дня отримання такого запиту. Всі матеріали, які будуть

необхідними, можуть бути підготовлені як силами компанії (формується група експертів у сферах оподаткування, фінансів, маркетингу, права, ціноутворення), так і професійними експертами з питань міжнародного оподаткування та трансфертного ціноутворення.

За словами представника Deloitte, другий (аутсорсинговий) підхід до звітності з трансфертного ціноутворення в сучасних умовах зумовлений головним чином подібними чинниками:

- 1) зміни в регулюванні та реалізації Плану BEPS;
- 2) брак необхідних ресурсів або часу;
- 3) бажання отримати незалежну експертизу та застосування нових методів [24]

Для створення пакету необхідно зібрати різні документи та інформацію. Це включає дослідження умов контракту, проведення порівняльного аналізу та створення презентацій на основі аналізу. Крім того, для створення матеріалів використовується інформація з міжнародних database.

Можна слідувати за певною програмою дії перед підготовкою документації з ТЦ з метою максимальної мінімізації ризиків:

- інвентаризація господарської діяльності – це перевірка всього обсягу операцій з метою визначення того, які операції підпадають під визнання контрольованими;
- дослідження актуальності норм та правил трансфертного ціноутворення згідно законодавства;
- аналіз операцій з контрагентами;
- порівняння операцій на внутрішньому та зовнішньому ринків, розрахунок рівня маржинального доходу та прибутку до оподаткування;
- складання багатовекторного звіту щодо рекомендації з оптимізації методів дослідження даних, розрахунків трансфертних цін, формування файлів ТЦ, перевірки податкових декларацій, дослідження внутрішнього документообігу компанії;
- згрупування проведеного дослідження у висновки.

Проте для кожного підприємства повинна бути запроваджена індивідуальна програма дій, яка б враховувала структуру компанії та особливості діяльності.

Не існує спеціальних зразків або шаблонів закріплених законодавчими нормами для підготовки документів з трансфертного ціноутворення. У законодавстві документація з трансфертного ціноутворення представляє або комплект документів або окремий документ, складений у довільній формі. Але можна навести зміст для орієнтації при складанні такої документації:

- розумна економічна причина та прибутковість контрольованих операцій;
- наведення бази, яка використовувалася для зіставності даних впродовж декілька періодів;
- структурована схема створення ціни;
- копія аудиторського висновку;
- копії договорів та додатків до них;
- копії домовленостей між афілійованими сторонами;
- копії податкових консультацій та роз'яснень;
- перелік релевантної судової практики зі схожим змістом операцій.

Одним із нововведень в 2021 став Договір про попереднє узгодження ціноутворення (далі – ДУЦ). Порядком Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2021 року № 1114 «Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» стало можливе укладання з контролюючими органами договору про попереднє ціноутворення. Це угода яка визначає на етапі, що передує контрольованим операціям, відповідний набір критеріїв (наприклад, метод, параметри порівнянності і відповідні коригування, критичні припущення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертного ціноутворення за вказаними операціями протягом встановленого періоду.

Договір ДУЦ регулює переговори між підприємством, одним або кількома асоційованими підприємствами та однією чи кількома податковими службами.

Договір ДУЦ зазвичай охоплює численні операції, кілька типів операцій на постійній основі або всі міжнародні операції платника податків за певний період.

Для застосування Договору про попереднє узгодження ціноутворення підприємство повинно подати Заяву (Додаток Г), а також до такої заяви додається Проект ДУЦ з орієнтовною структурою та установчі, реєстраційні документи підприємства.

Проте, при застосування такого Договору є свої переваги і недоліки, які наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Переваги та недоліки застосування Договору про попереднє узгодження ціноутворення

Переваги	Недоліки
Впевненість суб'єкта господарювання у своїй позиції щодо відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», що в подальшому захистить від можливих податкових зобов'язань, штрафів та пені;	Рівень взаємної довіри може виявитись недостатньо високим для початку процесу з укладення ДУЦ;
Запобігання витрат ресурсів і часу, пов'язаних з податковими перевітками контрольованих операцій;	Відсутність чіткого розуміння підходу податкових органів до аналізу контрольованих операцій;
Усунення подвійного оподаткування за рахунок двосторонніх та багатосторонніх ДУЦ.	Відсутність дієвого та чіткого механізму забезпечення належної конфіденційності інформації, отриманої контролюючим органом від платників податків;
-	Втрата гнучкості щодо змін умов у контрольованих операцій. Через зміни (наприклад зміни кон'юнктури ринку) може ускладнитися дотримання критеріїв встановлених ДУЦ.

Джерело: розроблено автором за [25]

Частіше такі договори використовують торговельні підприємства, адже більша точність прогнозу результатів досягається в торговельних операціях.

Однією з головних частин глобальної документації з ТЦ вважається підготовка майстер-файлу.

Майстер-файл з ТЦ — це окремий документ або набір документів, складених у вільній формі, та де повинна відобразитися така інформація:

1. Організаційна система і структура міжнародної корпоративної групи та країни здійснення господарської діяльності.

2. Деталі роботи групи компаній, наприклад:

- основні фактори, якими досягаються економічні результати;
- джерело постачання та розмір для визначення максимального доходу;
- договори з надання або отримання послуг, робіт;
- дослідження функціональної роботи учасників міжнародної групи компаній;
- угоди укладені щодо корпоративної реструктуризації та процесів реалізації

цінних паперів.

3. Нематеріальні активи, що виникають в результаті діяльності компаній міжнародної групи.

4. Аналіз фінансової діяльності міжнародної групи компаній.

5. Консолідований економічний звіт міжнародної групи компаній за звітний період.

6. Інформація про діючі односторонні договори, укладені в домовленості між учасниками міжнародної групи компаній.

Багаторічний досвід розвинутих країн світу (Австралії, США, Великої Британії, Франції) з використання звітної моделі трансфертного ціноутворення у вигляді локальних документів показує, що існують певні проблеми при підготовці документації з трансфертного ціноутворення. З такими проблемами стикаються і українські суб'єкти господарювання. Так, наприклад, однією з проблем є стислий термін підготовки документів – 30 календарних днів, який надається платникам податків на вимогу податкової. Це говорить про доцільність великим корпораціям почати підготовку документації з трансфертного ціноутворення заздалегідь, а для мінімізації тиску, реєструвати основні документи і дані паралельно при здійсненні контрольованих операцій.

2.3. Особливості звітності трансфертного ціноутворення на підприємстві

Протягом останніх років методологія трансфертного ціноутворення продовжувала змінюватися та вдосконалюватися, при цьому ускладнювати

підготовку суб'єктам господарювання звітності про контрольовані операції. Як зазначалося раніше, сьогоднішній пакет звітності з трансфертного ціноутворення – це досить великий масив даних, складання якого передбачає безпосереднє складання Звіту про контрольовану операцію (далі – Звіт про КО), який містить детальну інформацію про контрольовану операцію та взаємовідносини осіб, які є сторонами контрольованих операції, а також надання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (далі – Повідомлення).

Усі юридичні особи, які сплачують податок на прибуток, здійснюють протягом звітного періоду (звітного року) контрольовані операції, трактовані такими згідно з податковим законодавством України, зобов'язані подавати Звіт про контрольовані операції до органу Державної податкової служби України.

Але перед тим, як розглядати порядок подання звітності про контрольовані операції, необхідно з'ясувати, які операції законодавець визнає контрольованими. Контрольованою операцією може бути будь-яка господарська операція, яка призводить до завищення витрат або зниження доходів, що зрештою впливає на суму податку на прибуток.

Комерційні операції для цілей трансфертного ціноутворення — це операції, контракти чи угоди, документально підтверджені чи непідтверджені, які можуть вплинути на показник прибуткового податку платника податків [26].

Види господарських операцій:

- а) операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
- б) операції з придбання (продажу) послуг;
- в) операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- г) фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
- г) операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;

д) операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [9].

При цьому така операція повинна відповідати вартісним критеріям (рис 2.2):

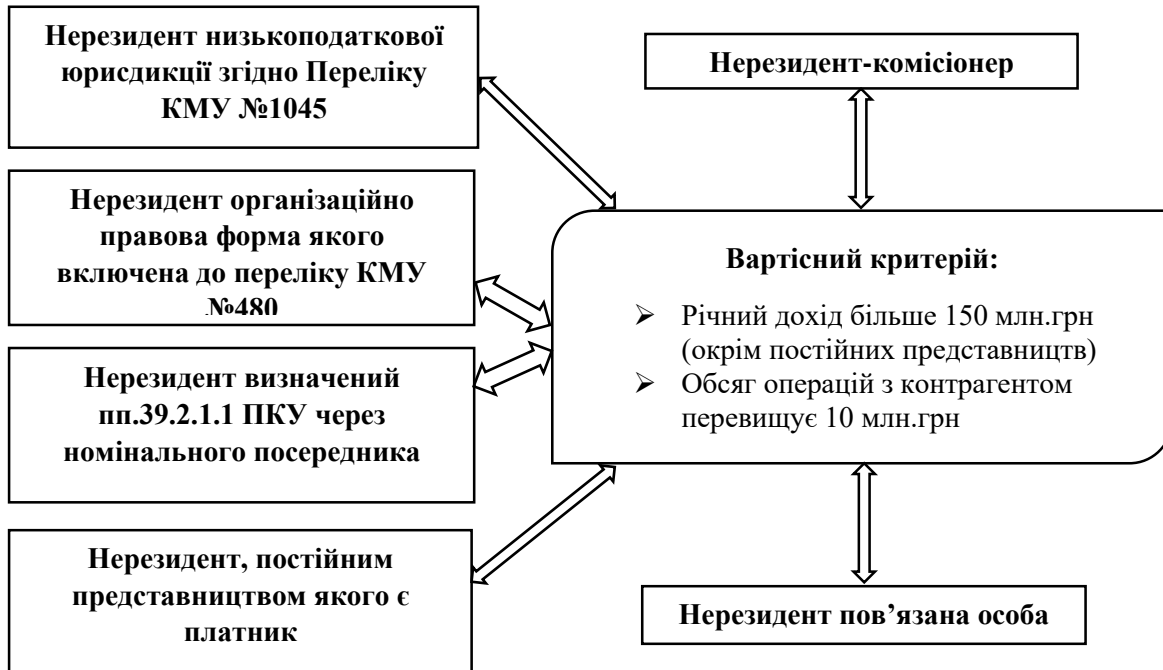


Рис. 2.2.Критерії визначення контрольованих операцій

Джерело: розроблено автором за [9]

При розрахунку відповідності критеріям обсяг операції має розраховуватися за ціною, яка відповідає принципу «витягнутої руки», суть якого визначена п. 39.1 ст. 39 ПКУ. Цей принцип використовується для визначення того, чи дотримуються умови контрольованої операції подібній операції між непов'язаними суб'єктами на ринку.

При аналізі таких критеріїв потрібно звернути увагу на певні особливості:

- згідно з ПКУ в частині вимог з трансфертного ціноутворення, розрахунок річного доходу не відрізняється від доходу обрахованого для цілей податку на прибуток підприємств;
- річний дохід повинен бути розрахований відповідно до правил бухгалтерського обліку;

- розрахунок річного доходу необхідно проводити в цілому та по кожному контрагенту, який підпадає під одну з ознак, зазначених у пп.39.2.1.1 ст.39.2. ПКУ індивідуально;
- критерій щодо річного доходу у звітному році понад 150 мільйонів гривень не застосовується для постійних представництв, для них встановлюється критерій щодо обсягу внутрішніх розрахунків з ними та з платниками податків у звітному році понад 10 мільйонів гривень [27].

Отже, для підприємств з річною виручкою понад 150 млн грн, а також за операціями з нерезидентами, переліченими на рисунку 2.2 вартість операції яких перевищує 10 млн грн, звітність з трансфертного ціноутворення першого рівня є обов'язкова.

Форма Звіту про КО застосовувалася протягом декілька періодів складання (починаючи з 2013 року), порядок її заповнення затверджено наказом Міністерства Фінансів України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» № 8 від 18 січня 2016 року (далі – Наказ №8).

Однак, починаючи з 2020 р., суб'єкти господарювання подають Звіт про КО за новою формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 841 (далі – Наказ № 841). Наказ № 841 виданий з метою приведення у відповідність до Закону № 466-ІХ. Саме такі зміни до нормативного регулювання були запроваджені з метою виконання норм, передбачених Планом протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (План BEPS).

У Звіті про контрольовані операції наводиться повна інформація про платника податку, розкриваються загальні відомості про контрольовані операції з різними контрагентами, здійснені протягом звітного року. У додатку наводяться дані про особу, яка є стороною контрольованої операції, та деталізовані відомості про контрольовану операцію. У інформації до додатка наводиться інформація про ознаки пов'язаності платника податків із відповідним контрагентом [28]. Кількість додатків до Звіту про КО відповідає кількості контрагентів – сторін контрольованих операцій.

Звіт про контрольовані операції подається регулятору в електронному вигляді засобами електронного зв'язку до 1 жовтня року, що настає за звітним, над яким здійснюється податковий контроль щодо трансфертного ціноутворення. Водночас, такий Звіт про КО складається в електронному вигляді лише у формі, затвердженій Наказом №8, дотримуючись вимоги щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису згідно з чинним законодавством. Потрібно звернути увагу, що інших форм подання звітності, окрім електронної, не існує.

Такий підхід є цілком логічним, враховуючи активну цифровізацію усіх аспектів суспільного життя, а також специфіку операцій, в тому числі з зовнішньоекономічної діяльності, щодо яких потрібно звітувати. Водночас, питання забезпечення безпеки даних, які наводяться в таких документах (та й в електронних кабінетах платників податків загалом), у сучасних умовах набуває великого значення. Правові механізми у сфері оподаткування з використанням цифрових технологій мають мати надійний захист, адже від цього залежить дотримання конфіденційності податкової інформації суб'єктів господарювання та його контрагентів.

Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній є обов'язковим документом, що подає платник податків, який брав участь в контрольованих операціях. Згідно з наказом Міністерства фінансів України 31 грудня 2020 р. № 839 «Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній» (далі – Наказ № 839), Повідомлення подається платниками податків до контролюючого органу засобами електронного кабінету в електронній формі із дотриманням вимог чинного законодавства [28]. В цілому, Повідомлення також має власну структуру, зокрема, йдеться про заголовну частину (або ж загальні відомості) та основну частину. Згідно до п. 7 Наказу № 839 у шапці форми зазначаються загальні відомості про Повідомлення, платника податку, який подає звіт, найменування МГК, звітний період (фінансовий рік), обраний таким головним підприємством для ведення бухгалтерського обліку, а також інформацію про суму сукупного консолідованого доходу за період.

Основна частина Повідомлення складається із трьох розділів зображених на рис. 2.3:

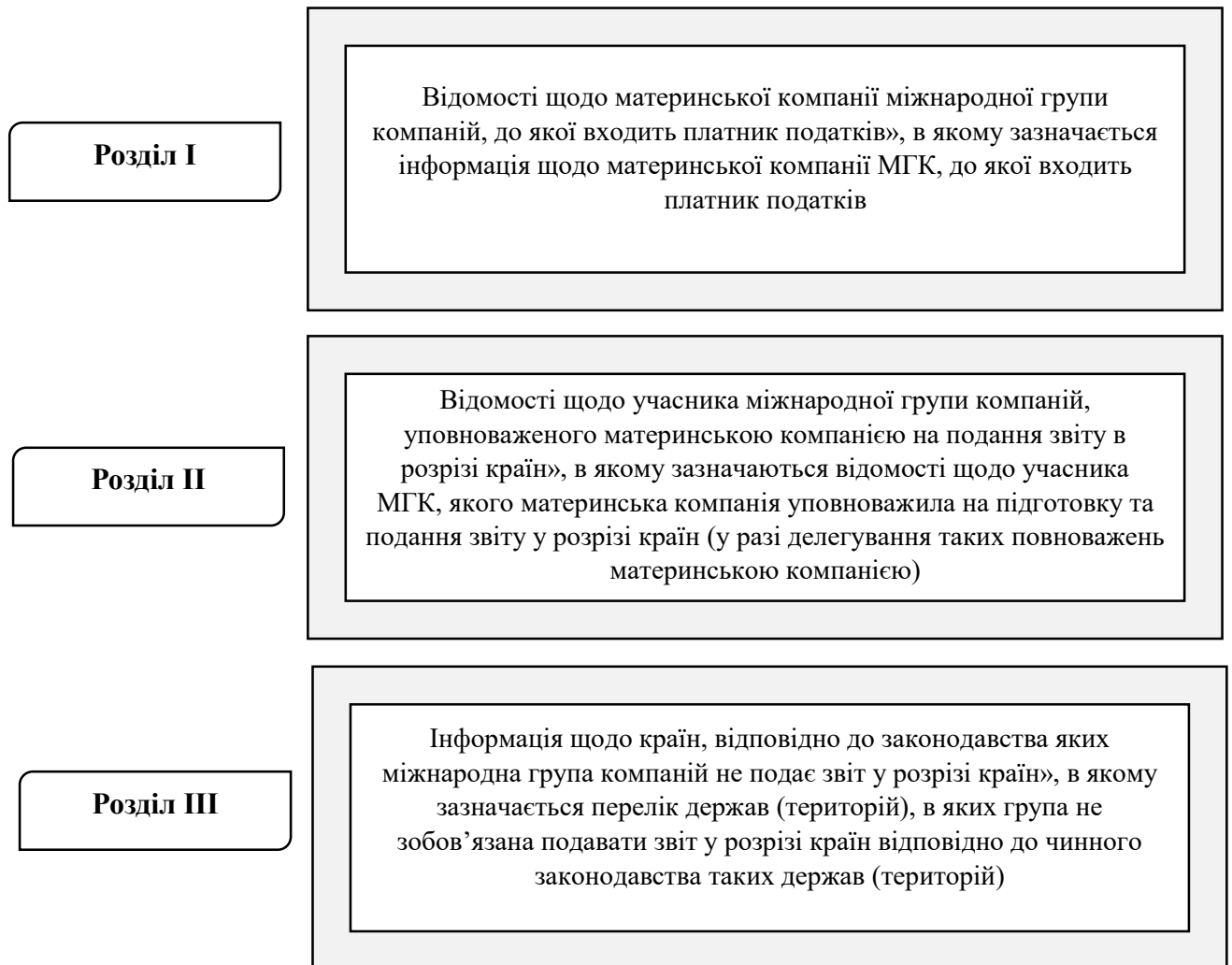


Рис. 2.3. Розділи основної частини Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній

Джерело: розроблено автором за [29]

Важливо зазначити, що з 3 листопада 2022 року Державна податкова служба України (далі – ДПС) як компетентний орган України приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports) (далі – «Багатостороння угода СbС»).

ДПС надала пояснення, що це було здійснено з метою виконання пп. 39.4.10 – 39.4.15 п. 39.4 ст. 39 ПКУ щодо автоматичного обміну звітами у розрізі країн міжнародних груп компаній, а також реалізації Плану BEPS, а саме Крок 13 BEPS

– запровадження додаткової звітності з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній.

Також ДПС зазначила, що безпосередньо імплементація такого обміну є одним з міжнародних зобов'язань України та передбачає встановлення для ДПС обов'язку здійснювати збір відповідної інформації та щорічно на автоматичній основі обмінюватись звітами в розрізі країн між юрисдикціями, в яких зареєстровані учасники МГК або в яких МГК здійснює свою діяльність, що містить інформацію, зокрема, стосовно загальної суми доходів (виручки) за фінансовий рік, суми прибутку (збитку) за фінансовий рік, сум нарахованого та сплаченого податку на прибуток підприємств, розміру статутного капіталу, чисельності працівників за фінансовий рік тощо.

Можемо підсумувати, що дані документи містять досить детальну інформацію про платника податків та міжнародну групу компаній, до складу якої він входить.

У зв'язку з проведенням контролюючим органом податкового контролю звітності, підприємства можуть отримувати письмові звернення щодо надання інформації для визначення умов проведення контрольованих операцій та їх відповідності принципу «витагнутої руки» та/або щоб визначити звичайний діапазон ринкових цін.

Як досліджувалося раніше, багато помилок з боку підприємства виникає в частині достовірного заповнення звітності. Тому, розглянемо детальніше правила заповнення Звіту про контрольовані операції згідно Наказу № 841.

Звіт про КО включає в себе декілька частин:

- заголовна частина – вказуються реквізити, а також кількість додатків у полі 6, що відповідає кількості контрагентів, які зазначені в основній частині Звіту про КО;
- основна частина – зазначається сума операція з окремим контрагентом в кожному рядку;
- додаток та інформація до додатка – додаток «Відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях/Відомості про контрольовані операції»

складається для кожного контрагенту, який був включений до Звіту про КО. Нумерація додатків проводиться за їх порядком;

- інформація до додатка про пов'язаність осіб – заповнюється в разі здійснення контрольованих операцій з пов'язаними особами. В Додатку 2 Наказу № 841 зазначено коди для заповнення ознак пов'язаності [30].

Покрокова інструкція щодо правил заповнення рядків, таблиць в Звіті наведено в Додатку Д.

Варто зазначити, що незважаючи на детальне законодавче положення щодо порядку подання та форми звітності щодо контрольованих операцій, підприємства при практичному заповненні допускають багато технічних помилок. Вважається, що такі неточності виникають через великий масив кодів, що показують причину віднесення специфічних операції до контрольованої, а також пов'язаність осіб операції, їх найменування, вид тощо. Через велику різноманітність таких кодів іноді трапляється їх неправильне використання (дублювання, плутанина). Наведемо практичний приклад: фінансові та банківські послуги відносять до загального коду типології проведеної операції (код 204), при цьому такі послуги мають підпадати під код 205 – банківська послуга або код 206 – фінансові послуги, або для роялті обирають код 204, тоді як має бути код 202 – нематеріальні активи. Такі помилки перешкоджають контролюючому органу достовірно визначити зміст операції, що в подальшому може призвести до додаткових запитів або навіть до коригування такої операції.

Отже, можна виокремити певні помилки на які звертають увагу податківці:

- ✓ найменування особи зазначеної в графі «Повне найменування особи» не співпадає або не повністю співпадає з підтверджуючими документами до такої операції;
- ✓ невідповідність коду типу операції;
- ✓ недостовірне обрання класифікаторів: у графі 3 для послуг використовувати КЗЕП, для товарів – УКТ ЗЕД;
- ✓ правильне вказання особи декларанта у графі 9 «Код сторони операції». При імпорті – дані продавці, при експорту – дані покупця;

- ✓ розбіжність між сумою операцій зазначеної в графі 20 «Загальна вартість операції (за вирахуванням непрямих податків)» додатка з сумою операції з графи 5 «Загальна сума контрольованих операцій» зі Звіту про КО.

Підприємствам рекомендується проводити детальну перевірку заповненого Звіту про КО для унеможливлення технічних помилок. Але у разі виявлення таких помилок, підприємство може подати:

- новий звіт (позначка «звітний новий»), якщо помилка виявлена до 1 жовтня року, що настає за звітним;
- уточнюючий звіт (позначка «уточнюючий»), якщо помилка виявлена після граничного строку його подання, тобто 1 жовтня.

В разі другого випадку, можуть застосовуватися штрафи. Через суттєвий розмір штрафів пов'язаних із звітністю з трансфертного ціноутворення, слід важливо віднестися до підготовки та подання.

Після подачі Звіту про КО та Повідомлення підприємство повинно провести коригування фінансового результату задекларованого раніше шляхом коригування доходу відповідно до принципу «витягнутої руки», у разі необхідності такого коригування пов'язаного з ТЦ. В інакшому випадку, можуть бути нараховані штрафні санкції при податковій перевірці через заниження податкового зобов'язання.

Дане коригування відображається у складі уточнюючого розрахунку до декларації з податку на прибуток – в разі подачі до 1 жовтня звітного періоду, платник не мусить самостійно нараховувати 3% штрафу з недоплати податку на прибуток відповідно до пп. «а» п. 50.1 ПКУ, в іншому випадку необхідно буде сплатити 3%, або навіть 5%, якщо коригування відбувається щодо минулих податкових періодів.

Подібні коригування зазначаються в Додатках ТЦ, ЦП та РІ податкової декларації на підставі пп. 140.5.1 та 140.5.2 ПКУ, зміст яких наведено в таблиці 2.5:

Таблиця 2.5

Коригування з трансфертного ціноутворення в декларації з податку на прибуток

Різниця, на які збільшується фінансовий результат	
код	Назва різниці
3.1.3 ТЦ¹	Сума перевищення ціни, визначеної за принципом "витагнутої руки", над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 розділу I Податкового кодексу України за результатами податкового (звітного) року (підпункт 140.5.1 пункту 140.5 статті 140 розділу III Податкового кодексу України)
3.1.4 ТЦ¹	Сума перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом "витагнутої руки", при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 розділу I Податкового кодексу України за результатами податкового (звітного) року (підпункт 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 розділу III Податкового кодексу України)

Джерело: розроблено автором за [9]

Щоб розкрити головні питання щодо складання Звіту про контрольовані операції, наведемо приклад заповнення. Припустимо, що на підприємстві АТ «Київмедпрепарат» було встановлено, що операція з нерезидентом LTD «KRIS» підпадає під ознаки контрольованої, через його реєстрацію в низькоподатковій юрисдикції відповідно до Постанови КМУ від 27.12.2017 №1045. Всі вартісні критерії дотримуються, підприємство не відобразило відповідних коригувань в декларації з Податку на прибуток. Користуючись рекомендаціям наведених в Додатку Д, згрупуємо дані про контрагента та загальний предмет та зміст операції в таблиці 2.6:

Таблиця 2.6

Дані щодо операції

№	Показник	Інформація
1	2	3
1	Найменування особи – сторони контрольованої операції	KRIS LTD
2	Код особи	569784
3	Цифровий код країни	196
4	Загальна сума контрольованих операцій з контрагентом	40 473 663 грн.
5	Місцезнаходження особи (адреса)	SO UNITED NATIONS STR, 54, LARNACA, CYPRUS
6	Назва країни, у якій зареєстрована особа	Кіпр
7	Код підстави віднесення операції до контрольованої	030
8	Код ознаки пов'язаності особи	-

Продовження табл. 2.6

1	2	3
9	Код найменування операції	022
10	Код типу предмета операції	204
11	Опис предмета операції	Дослідження впливу медичного препарату
12	Код товару за УКТ ЗЕД	0
13	Код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг	10.01.02
14	Дата Договору	20.12.2020
15	№ Договору	б/н
16	Код сторони операції	118
17	Код країни походження предмета операції	804
18	Умови поставки (Інкотермс)	0
19	Назва торговельної марки предмета операції або іншого об'єкта авторського права/інтелектуальної власності	0
20	Виробник предмета операції (за наявності товаросупровідних та комерційних документів)	0
21	Дата здійснення операції	01.01.2021-31.12.2021
22	Ціна (тариф) за одиницю виміру (без ПДВ) (у валюті контракту/договору)	400 000
23	Кількість	4
24	Одиниця виміру	2009
25	Код валюти	840
26	Загальна вартість операції (за вирахуванням непрямих податків) (грн)	40 473 663
27	Код методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки»	304
28	Показник рентабельності	440
29	Цифрове значення показника рентабельності	3,35
30	Інформація щодо групування контрольованих операцій у їх сукупності	0
31	Сторона, що досліджується	1
32	Код типу джерела	611
33	Назва джерела інформації	Інші джерела інформації

Джерело: розроблено автором самостійно

Приклад заповненого Звіту про контрольовані операції та додатків до нього, за інформацією наведеної вище, представлено відповідно в Додатках Е та Ж. Також, до цього Звіту про КО, підприємство мало б подати уточнюючий розрахунок до декларації з податку на прибуток, де відобразити коригування в Додатку ТЦ (Додаток З), і відповідно, відобразити коригування в рядку 3.1.3 ТЦ¹ Додатку РІ.

Отже, складання та подання звітності з трансфертного ціноутворення є складним, багатограним процесом. Звітність з ТЦ вимагає спеціалізованих знань від працівників компанії, або вагомих затрат в разі залучення сторонніх організацій. Важливо, щоб подання звітності відповідало всім чинним нормам

податкового та бухгалтерського обліку для уникнення податкових штрафів та судових спорів.

2.4. Вплив трансфертного ціноутворення на фінансові результати підприємства

Одним із ключових моментів у формуванні системи обліку операцій з трансфертного ціноутворення є вибір методів оцінки активів і пасивів за цими операціями. Це пов'язано з тим, що від їх вибору залежить достовірність даних, відображених у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, та обґрунтованість прийнятих управлінських рішень на основі аналізу даних такої звітності. Варто зазначити, що оцінка є надзвичайно важливою у національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для фінансової звітності. Таким чином, майже в усіх стандартах, що розкривають методи обліку матеріальних і нематеріальних активів, дебіторської заборгованості, зобов'язань, видів діяльності, фінансових інструментів та визнання цих об'єктів у системі бухгалтерського обліку, увага зосереджена на виборі варіантів їх оцінки на кожному етапі облікового процесу.

Окремі елементи майна, зобов'язання суб'єктів господарювання та підприємництва в цілому потребують вартісного вираження. Крім того, оцінка виступає важливим етапом у процесі купівлі-продажу. Необхідність розкриття інформації про методи оцінки активів і зобов'язань за операціями з пов'язаними особами є однією з вимог НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб» та МСФЗ 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони». Таким чином, відповідно до законодавства, для оцінки активів і зобов'язань в операціях із пов'язаними сторонами застосовуються методи з трансфертного ціноутворення: метод порівнянної неконтрольованої ціни; метод ціни перепродажу; метод «витрати плюс»; метод чистого прибутку; метод розподілення прибутку від операцій.

Дані методи, окрім методу порівнянної неконтрольованої ціни, ґрунтуються

на аналізі рентабельності. Тому, рентабельність постає важливим фінансовим показником для аналізу операцій з трансфертного ціноутворення та підготовки фінансової звітності в тому числі.

Підприємства для коригування фінансових результатів, показників рентабельності, можуть використовувати вагому кількість інструментів коригування (наприклад: надання безповоротної фінансової допомоги; видача акредитивів; застосування бонусів, знижок, премій та інших заохочень). Такі інструменти мають як позитивний, так і негативний вплив на фінансові результати.

Якщо жоден із зазначених методів застосувати неможливо, а ціна (відповідний показник рентабельності) у контрольованій операції перевищує діапазон ціна/рентабельність, що призводить до збільшення податку, підприємство зобов'язане провести коригування ціни контрольованої операції. Спільним для всіх можливих інструментів є те, що для того, щоб включити їх у розрахунок індикаторів ціни або прибутку, вони мають відбуватися в той самий звітний період, що й контрольована операція, що аналізується. Однак можливість застосування вищезазначених засобів слід розглядати індивідуально для кожного окремого випадку.

Тому, використання певного методу трансфертного ціноутворення має безпосередній зв'язок при формуванні результату у фінансовій звітності підприємства.

Для більш наглядного дослідження такого зв'язку, наведемо практичне застосування методу трансфертного ціноутворення для визначення операції контрольованої за рахунок показників рентабельності фінансової звітності підприємства АТ «Київмедпрепарат».

Припустимо, що підприємство здійснює лише операції з надання консультаційних та рекламних послуг щодо лікарських матеріалів для своєї материнської компанії. Виконуються всі вартісні критерії контрольованої операції.

Для перевірки відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» розрахуємо середньозважене значення показника рентабельності.

При розрахунку діапазону рентабельності за методами, що проводять порівняння фінансових показників контрольованих операцій з фінансовими показниками порівнюваних юридичних осіб – використовується середньозважене значення показників рентабельності.

Зазвичай, розрахунок середньозваженого значення показників рентабельності використовується для методу чистого прибутку. При цьому, у деяких випадках може застосовуватися для методів ціни перепродажу, «витрати плюс», та розподілення прибутку, якщо цього вимагає результат функціонально-економічного аналізу контрольованих операцій [31].

Середньозважене значення показників рентабельності порівнюваних юридичних осіб визначається як відношення даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності за кілька податкових періодів (років) і розраховується таким чином:

$$R_{cp} = (SP_n / SD_n) \times 100 \quad (2.1)$$

де R_{cp} - середньозважене значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи;

P_n - значення даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності n -ого податкового періоду (року), що відображаються у чисельнику формули, за якою розраховується відповідний показник рентабельності зіставної юридичної особи згідно з пп. 39.3.2.5 ПКУ;

D_n - значення даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності n -ого податкового періоду (року), що відображаються у знаменнику формули, за якою розраховується відповідний показник рентабельності зіставної юридичної особи згідно з пп. 39.3.2.5 ПКУ [43].

В таблиці 2.7 зображено розрахунок чистої рентабельності витрат на основі Звіту про фінансові результати (далі – Форма №2) АТ «Київмедпрепарат» за 2020 рік (Додаток И).

Таблиця 2.7

Розрахунок чистої рентабельності витрат АТ «Київмедпрепарат»

Рядок Форми №2	Показник	Загальний фінансовий результат 2020, тис. грн.
1	2	3
2000	Чистий дохід від реалізації продукції	2 615 722
2050	Собівартість реалізованої продукції	(1 269 451)
2090	Валовий прибуток	1 346 271 (р.2000+2050)
2130	Адміністративні витрати	(187 133)
2150	Витрати на збут	(831 014)
2180	Інші операційні витрати	(240 659)
2120	Інші операційні доходи	18 788
2190	Операційний прибуток	106 253 (р.2120+2130+2150+2180)
-	Чиста рентабельність витрат	4,20% (р.2190/- (2090+2130+2150+2180))

Джерело: розроблено автором самостійно

За даними табл. 2.7, відповідно до звіту про фінансові результати бачимо, що чистий дохід від діяльності складав 2 615 722 тис. грн., а собівартість 1 269 451 тис. грн., що з вирахуванням інших операційних витрат дозволило отримати 106 253 тис. грн. операційного прибутку до оподаткування (ОП).

Компанія діє на загальній системі оподаткування, тому за умов звичайного ціноутворення вона сплатила б $106\,253 \cdot 18\% = 19\,125,54$ тис. грн. податку на прибуток, а чистий прибуток складав би $106\,253 - 19\,125,54 = 87\,127,46$ тис. грн. (якщо не враховувати фінансові доходи та інші витрати).

Загальні витрати (ЗВ) $= 187\,133 + 831\,014 + 240\,659 + 126\,9451 = 252\,8257$ тис. грн.

Чиста рентабельність витрати $= \text{ОП}/\text{ЗВ} = 106\,253 / 2\,528\,257 = 4,20\%$.

Тобто на 100 грн. загальних витрат АТ «Київмедпрепарат», які були понесено при основній операційній діяльності компанія отримувала 4,2 грн. операційного прибутку (до оподаткування).

Проте, ми повинні перевірити операції підприємства на дотримання принципу «витягнутої руки» шляхом порівняння таких операцій із зіставними неконтрольованими операціями інших суб'єктів господарювання. Припустимо, що вони проводять операції не з пов'язаними особами, тому згідно пп. 39.3.2.2 ПКУ, ми повинні проводити таке порівняння використовуючи діапазон цін (рентабельності). При застосуванні діапазону рентабельності чистих витрат,

потрібно керуватися розрахованими нижнім квантилем (далі – Кн) та верхнім квантилем (далі – Кв), розрахунок яких затверджено «Порядком розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення» від 04 червня 2015 р. № 381.

Так, якщо ціна контрольованої операції або відповідний показник рентабельності такої операції перебуває:

- у межах діапазону (між Кн і Кв), вважається, що така ціна відповідає принципу «витагнутої руки»;
- поза діапазоном — використовується медіана діапазону цін (рентабельності).

Однак, медіана діапазону цін (рентабельності) використовується лише у бік збільшення податкових зобов'язань.

У табл. 2.8 представлено приблизний діапазон чистої рентабельності витрат компаній, які надають зіставні послуги непов'язаним особам, та розрахунок показників ринкового діапазону рентабельності:

Таблиця 2.8

Розрахунок діапазону чистої рентабельності витрат компаній, що проводять зіставні операції

Компанія	Джерело інформації	Чиста рентабельність витрат			
		2018	2017	2016	Ср. взв. 2016-2018
Компанія 1	database 1	4,50%	2,90%	2,70%	3,37%
Компанія 2	database 2	6,90%	7,80%	4,60%	6,43%
Компанія 3	database 3	4,50%	5,90%	7,60%	6,00%
Компанія 4	database 4	4,80%	5,60%	6,40%	5,60%
Компанія 5	database 5	5,20%	5,60%	6,70%	5,83%
Компанія 6	database 6	5,60%	4,20%	6,80%	5,53%
Показник АТ «Київмедпрепарат»		Ринковий діапазон рентабельності			
4,20%		2016-2018		Середньозважений підхід	
		Максимум		6,43%	
		Верхній квантиль		6,00%	
		Медіана		5,72%	
		Нижній квантиль		5,53%	
		Мінімум		3,37%	

Джерело: розроблено автором самостійно

Отже, показник чистої рентабельності витрат АТ «Київмедпрепарат» 4,20% не потрапляє у ринковий діапазон, тому ми можемо зробити висновок, що операції є контрольованими, а отже показник фінансової звітності потребує коригування.

Коригування повинно здійснюватися на мінімальне значення показника діапазону рентабельності згідно пп. 39.5.4.1 ПКУ, представлено в табл. 2.9:

Таблиця 2.9

Розрахунок діапазону чистої рентабельності витрат компаній, що проводять зіставні операції

№	Показник	Розрахунок коригування (до нижнього квартилю), тис. грн
1	Нижня межа діапазону	5,53%
2	Витрати	(2 528 257) (р.Форми 2:2050+2130+2150+2180)
3	Скориговане значення чистого прибутку (СЗЧП)	139 896,89 (- Витрати*Нижня межа діапазону)
4	Збільшення бази оподаткування	33 643,89 (ОП-СЗЧП)

Джерело: розроблено автором самостійно

Таким чином, підприємство повинно провести коригування в розмірі 33 643,89 тис. грн в збільшення бази оподаткування. Це призводить до коригування показника податку на прибуток в знак збільшення на 6 055,09 тис. грн., як і в частині фінансової звітності, так і в частині декларації з податку на прибуток. Підприємство має відобразити коригування на суму 33 643,89 тис. грн в рядку 3.1.3 ТЦ Додатку РІ Декларації з податку на прибуток.

В майбутніх періодах підприємство мусить проаналізувати свої показники рентабельності та обсяги витрат і доходів, для приведення операцій до принципу «витагнутої руки». Визначення ціни – безпосередньо вплине на фінансові результати підприємства.

Аналіз стану впливу трансфертного ціноутворення на фінансові результати підприємства вказує на важливість використання механізмів трансфертного ціноутворення для прогнозування майбутніх витрат і доходів, та прийняття управлінських рішень для оптимізації оподаткування підприємства.

Висновки до розділу 2

Дослідження об'єктів облікової політики підприємства в частині обліку операцій з трансфертного ціноутворення, показало, що не приділяється багато уваги відокремленню в обліковій політиці методики та механізмів формування трансфертної ціни, потребує доопрацювання методика обліку розрахунків з пов'язаними сторонами. Було запропоновано практичні напрацювання для створення окремого Положення про контрольовані операції в обліковій політиці підприємства.

Модель облікової політики підприємства, яке має трансфертні процесі в своїй господарській діяльності повинна: враховувати вимоги Плану BEPS; посилатися на норми українського законодавства; сприяти створенню механізму, який би ефективно допомагав аналізувати та обирати методи трансфертного ціноутворення з урахування критеріїв пов'язаних компаній; враховувати юрисдикцію реєстрації та ведення діяльності контрагента в частині зовнішньоекономічних відносин. Крім того, сформована облікова політика повинна забезпечувати інформаційне забезпечення для систем бухгалтерського та управлінського обліку.

Також, облікова політика слугує механізмом для забезпечення підготовки документації та подання звітності з трансфертного ціноутворення.

Документація з ТЦ являє собою сукупність документів або єдиний документ, що складений у довільній формі й містить інформацію, вимоги до якої викладені в пп. 39.4.6 ПКУ.

Для практичної реалізації кроку 13 Плану BEPS прийнято Закон №466-IX. Документ анонсував впровадження трирівневої моделі звітності з трансфертного ціноутворення, згідно з якою підприємства мають підготувати:

- I. Документацію з ТЦ (локальний файл);
- II. Глобальну документацію з ТЦ (майстер-файл);
- III. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній.

Зокрема, у документації розкриваються дані про особу (осіб), яка є стороною контрольованої операції, та про пов'язаних осіб платника податків (у звітному

періоді, в якому здійснювалася контрольована операція, та на момент подання документації), здійснюється загальний опис діяльності групи компаній, в т.ч. і опис політики трансфертного ціноутворення, організаційної структури платника податків; опис діяльності та стратегії ділової активності, що провадиться платником податків, опис контрольованої операції, опис товарів (робіт, послуг), відомості про фактично проведені розрахунки у контрольованій операції, наводиться економічний та порівняльний аналіз обґрунтування вибору методу, який застосовано для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу "витагнутої руки" тощо. Додаються копії договорів про попереднє узгодження ціноутворення, первинних документів, якими оформлюється контрольована операція та інше.

Відповідно, інформація про контрольовані операції в ТЦ документації формується за обсягом та змістом, визначеним для кожного відповідного звітного періоду. Головне при складанні – дотриматись вимог податкового законодавства щодо змісту контрольованої операції для достовірного зображення в звітності з трансфертного ціноутворення.

Розділ 5 Настанов ОЕСР «Документація» визначає важливість звітності про трансфертне ціноутворення та дотримання вимог її складання. У цьому розділі міститься інформація про методологію, правила та порядок регулювання документації з трансфертного ціноутворення. Загальні рекомендації ОЕСР були включені до національного законодавства, а з 2013 року запроваджено щорічну звітність про контрольовані операції та документацію з трансфертного ціноутворення.

Тому, згідно вимог Податкового кодексу України, підприємства, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, мають подати Звіт про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній.

Отже, звітність із трансфертного ціноутворення слугує допомогою підприємству документувати трансфертні процеси, аналізувати відповідність умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» та виступає, як інформаційна складова для податкового контролю. Враховуючи особливу

важливість своєчасності, повноти підготовки та подання звітності з ТЦ, на підприємстві повинні бути розроблені дієві механізми щодо підготовки документації та звітності з трансфертного ціноутворення для уникнення санкцій та штрафів.

Адже, трансфертне ціноутворення безпосередньо впливає на фінансові показники діяльності підприємства при визначенні доходів та витрат, в частині визначення ціни в операціях реалізації, та обрахунку собівартості і витрат таких операцій. Підприємство повинно проаналізувати наявні контрольовані операції на дотримання принципу «витягнутої руки», для подальшого прийняття рішень про їх можливе коригування.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ПРОЦЕСІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА, ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Організаційні аспекти аналізу процесів трансфертного ціноутворення

Дані бухгалтерського обліку є інформаційною основою для будь-якого підприємства. Надійна організація бухгалтерського обліку необхідна управлінському персоналу для прийняття рішень у бізнесі та ефективного ведення своєї діяльності. Організація облікової системи бухгалтерського обліку повинна враховувати деталі діяльності кожного конкретного суб'єкта господарювання.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві представлена системою методів, заходів та способів, яка гарантує ефективне функціонування обліку та його подальший розвиток. Така організація включає цілеспрямовану послідовність і вдосконалення механізмів, структур і процесів в обліку.

Теоретичне та практичне дослідження організації бухгалтерського обліку трансфертного ціноутворення є актуальним у світлі постійних змін в українському податковому законодавстві та необхідності звітування про операції з трансфертного ціноутворення.

Організація обліку щодо процесів трансфертного ціноутворення є трудомістким питанням, адже така організація повинна не тільки відповідати нормативним регулюванням, але й при цьому враховувати інтереси, як зовнішніх так і внутрішніх користувачів в частині надання оперативної інформації.

На мій погляд, під організацією бухгалтерського обліку процесів трансфертного ціноутворення, як невід'ємну частину організації бухгалтерського обліку на підприємстві в цілому, слід розуміти процес формування інформаційної системи про господарські операції з використанням трансфертного ціноутворення, що забезпечує інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів. Основний вплив на організаційну структуру обліку трансфертного ціноутворення

здійснюється через консолідацію інформації фінансового, управлінського та інших видів обліку, встановлення чітких меж і завдань між ними.

При організації обліку трансфертного ціноутворення на підприємстві потрібно враховувати положення наступних нормативно-правових документів: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», вимоги НП(С)БО та інших нормативних документів щодо регулювання бухгалтерського обліку; МСБО та МСФЗ (IAS and IFRS); 39 стаття ПКУ «Трансфертне ціноутворення» та додаткові роз'яснення податкових органів в частині питання про трансфертне ціноутворення. Додатково рекомендується використовувати Настанови ОЕСР, як основний методичний документ з питань трансфертного ціноутворення.

При цьому, в українському законодавстві немає рекомендацій щодо організації обліку трансфертного ціноутворення, тому кожен суб'єкт господарювання має можливість організувати цю частину обліку відповідно до потреб своєї діяльності.

У ході дослідження встановлено, що гострого протиріччя між науковцями та практиками щодо виділення основних завдань з організації обліку ТЦ немає. Критичний розгляд організації бухгалтерського обліку на підприємстві надав змогу визначити перелік основних завдань щодо організації бухгалтерського обліку у сфері трансфертного ціноутворення. Можна сформулювати такі завдання:

- своєчасне, повне, достовірне та постійне представлення всіх фактів та умов господарських операцій між пов'язаними особами;
- при обробці даних щодо операцій з ТЦ використовувати відповідні процедури, методи та методології на основі отриманої інформації
- правильне та повне документальне оформлення і паралельне відображення інформації в обліковому реєстрі;
- складання пакету документації щодо контрольованих операцій;
- підготовка фінансової, податкової, та трансфертної звітності [22].

Також, узагальнюючі досліджені питання раніше, потрібно додати такі завдання пов'язані з обліком ТЦ:

- постійний контроль контрольованих операції та їх відокремлення від загальної діяльності підприємства;
- віднесення об'єктів обліку за класифікаційними ознаками, за потребою проводити окремий порядок обліку для кожної групи.

Підприємствам, які запроваджують чи удосконалюють облік трансфертного ціноутворення, потрібно визначити етапи процесу організації такого обліку (рис.3.1):

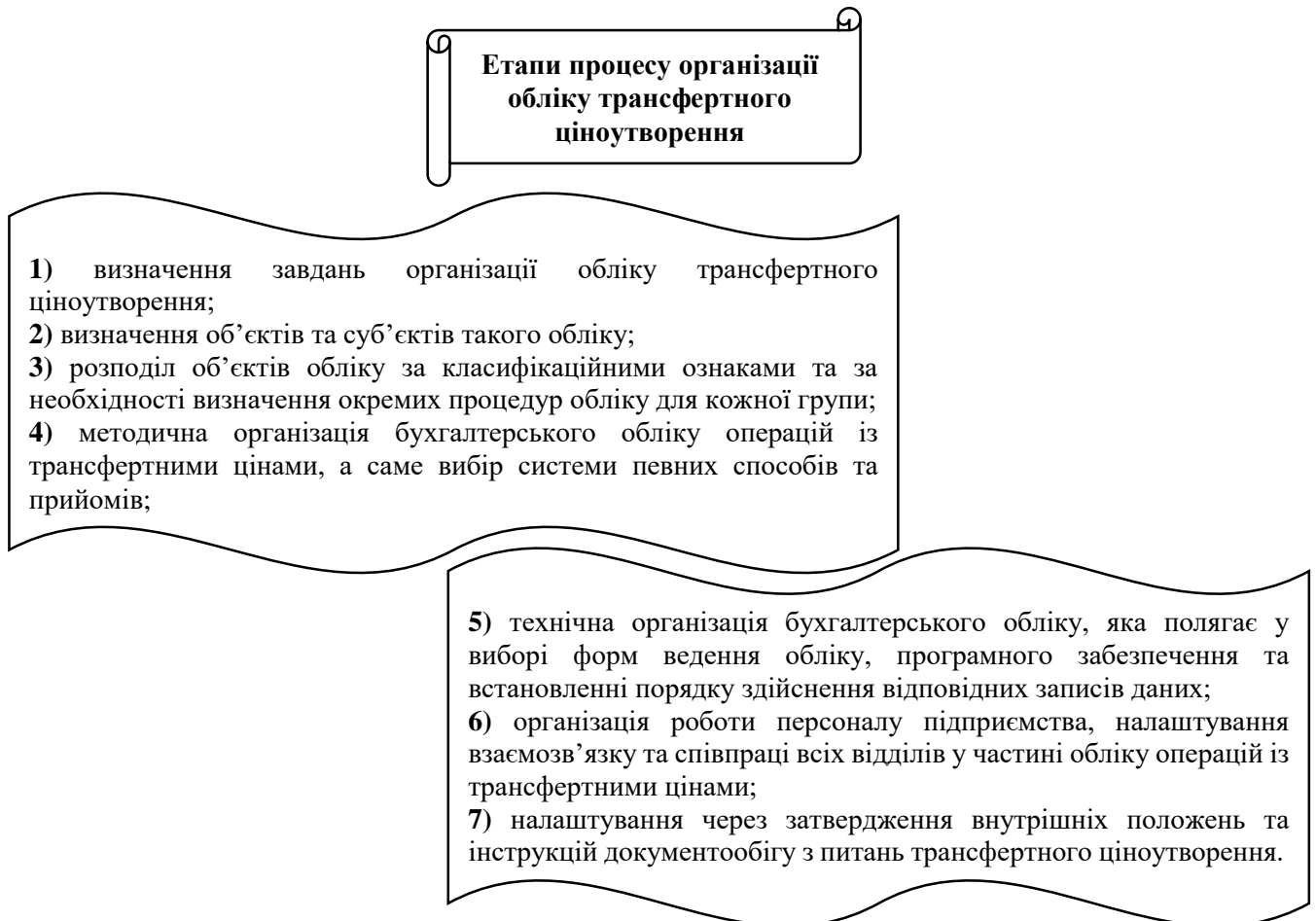


Рис. 3.1. Етапи процесу організації обліку трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором за [32]

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» встановлено, що відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник підприємства.

Але організацію бухгалтерського обліку на підприємстві також здійснює головний бухгалтер. Отже, директор підприємства і головний бухгалтер – виступають суб'єктами обліку трансфертного ціноутворення. Тоді як об'єктами є трансфертна ціна і всі господарські операції здійснені із застосування такої ціни.

Як було досліджено раніше, формування облікової політики в частині процесів трансфертного ціноутворення постає важливою частиною організації їх обліку. Ефективність управління трансфертним ціноутворенням підприємства багато в чому залежить від рівня сформованої облікової політики.

Іншу ключову роль в організації обліку трансфертного ціноутворення відіграє вибір методики з ведення обліку операцій з трансфертними цінами. Відповідно до тлумачення сутності слова «методологія», методологія обліку трансфертного ціноутворення – це сукупність та послідовність застосування певних способів та методів бухгалтерського обліку, що забезпечують практичне виконання конкретних завдань обліку трансфертних цін [32].

На підприємстві необхідно встановити процедури збору, систематизації та передачі інформації про трансфертне ціноутворення, за допомогою відображення операцій з трансфертними цінами в бухгалтерському обліку та регістрах, підготовки звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів відповідно до вимог чинного законодавства. Облік трансфертного ціноутворення потребує дотримання вимог затверджених в нормативних документах та роз'яснень контролюючих органів. Адже, застосування трансфертної ціни істотно впливає на нарахування та своєчасну сплату податку на прибуток підприємств. Крім того, потреба у внутрішній інформації в процесі трансфертного ціноутворення також вирішується за допомогою бухгалтерського обліку.

В такому разі, можна навести більш ширше визначення об'єкту бухгалтерського обліку трансфертного ціноутворення – це встановлення трансфертної ціни в контрольованих операціях, розрахунки за ними, нарахування доходу від їх здійснення та оподаткування.

На рис. 3.2 представлений порядок щодо достовірного та об'єктивного відображення інформації про операцій з трансфертного ціноутворення в загальній

системі бухгалтерського обліку, формування облікових даних, та встановлення цін щодо таких операцій:

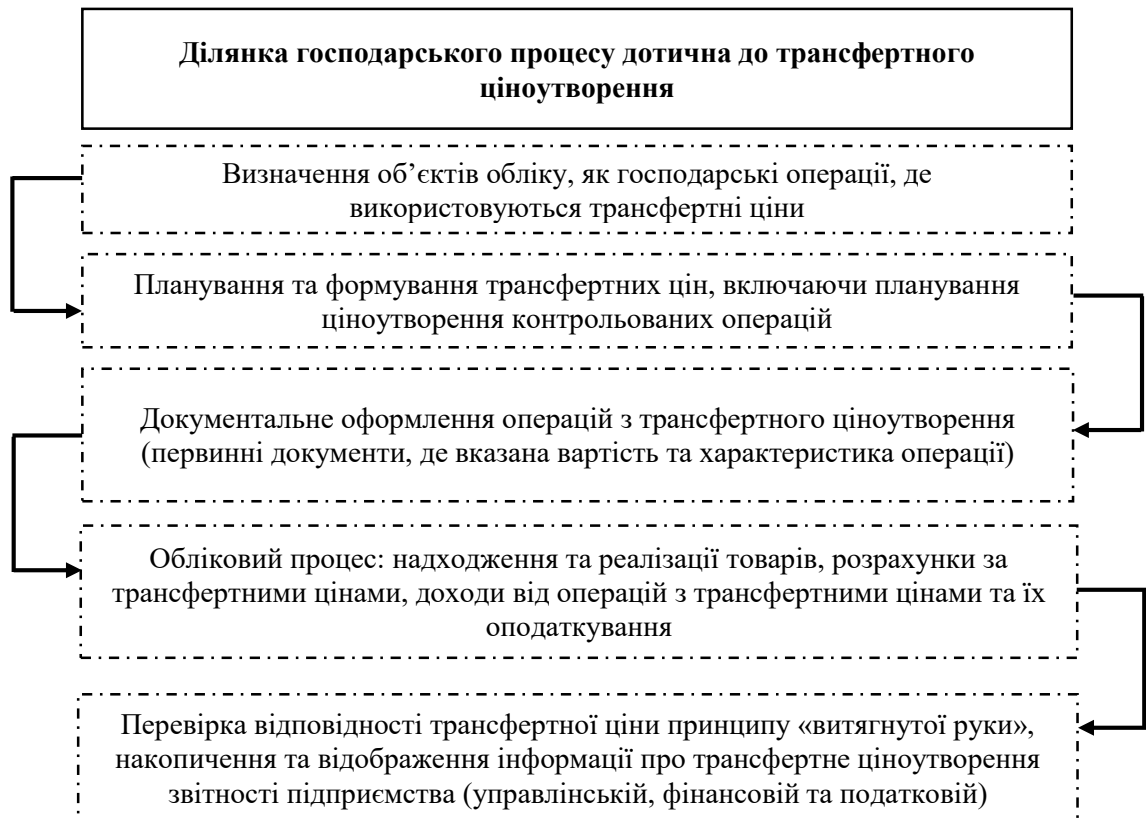


Рис. 3.2. Порядок формування облікової інформації про трансфертні ціни на підприємстві

Джерело: розроблено автором за [32]

Ще одним з важливих організаційних складових обліку трансфертних операцій є вибір та застосування методу трансфертного ціноутворення. Чинним законодавством передбачається використання одного з п'яти методів визначення трансфертної ціни в контрольованих операціях:

- метод порівнянної неконтрольованої ціни (Comparable Uncontrolled Price – CUP);
- метод ціни перепродажу (Resale Price Method – RPM);
- метод «витрати плюс» (Cost Plus Method – CPM);
- метод чистого прибутку (Transactional Net Margin Method – TNMM);
- метод розподілення прибутку (Profit Split Method – PSM) [9].

Обрані методи та механізми їх використання для визначення ціни в операціях на підприємстві потрібно задекларувати в Положенні про облікову політику.

Для операцій з трансфертного ціноутворення важливе повне та достовірне відображення в документах. На підприємстві має бути розроблений регламент щодо організації первинної документації процесів трансфертного ціноутворення, яка слугує підтвердженням в облікових реєстрах бухгалтерського обліку.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинний документ — документ, який містить відомості про господарську операцію, він може бути складений у паперовій або в електронній формі. Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг [15].

В таблиці 3.1 наведено найбільш використовувани первинні документи в операціях з трансфертного ціноутворення:

Таблиця 3.1

Первинні документи в обліку операцій з трансфертними цінами

Назва первинного документа	Призначення
Договір поставки (купівлі-продажу)	відносини між постачальником і покупцем оформлюються відповідним договором поставки, в якому прописуються всі умови угоди
Договір зберігання товарів	видається на відповідальне зберігання товарів, коли одна сторона зобов'язується зберігати щось, передане їй іншою стороною
Акт приймання-передачі товару/послуг	документ, що фіксує виконання операції та її кількість
Прибуткова (видаткова) накладна	для того щоб оформити прийом або відправку товару
Інвойс	підставою для відображення операції з постачання товарів у бухгалтерському обліку без оформлення акту може бути належним чином оформлений рахунок (інвойс
Митна декларація	заповнюється для декларування товарів, що переміщуються через митний кордон України
Подорожній лист (ф. № 1 та №2), Товарно-транспортна накладна (ф. №1 –ТН)	документи з експлуатації вантажів
Податкова накладна	документ в операціях з ПДВ

Джерело: згруповано автором за [32]

Розглянуті види первинних документів, що відображають інформацію про контрольовану операцію та трансфертну ціну, не мають відмінностей від загальноприйнятих форм таких документів. Для більш ефективного

документообігу, пропонується створити реєстр з документування операцій з трансфертного процесу для їх правильної ідентифікації.

Реєстр має містити інформацію про таку операцію підтверджену первинним документом. Для кожного підприємства рекомендується створити реєстр в формі, найбільш оптимальній з точки зору видів, методики, частоти операцій. Приклад такого реєстру для АТ «Київмедпрепарат» представлено в табл. 3.2 а його заповнення в Додатку К:

Таблиця 3.2

Реєстр операцій з трансфертними цінами на підприємстві

Повне найменування особи (контрагент)	Місцезнаходження особи	Тип пов'язаності осіб	Тип здійсненої операції	Дата здійснення операції	Підстава віднесення операції до контрольованої (за наявності)	Контракт (договір) дата номер	Сума операції (в грн еквіваленті на дату здійснення операції)	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: розроблено автором за [32]

Дані з первинної документації потрібно згрупувати та відобразити на рахунках бухгалтерського обліку. Зазвичай така первинна бухгалтерська інформація обробляється за допомогою облікових реєстрів, таблиць без розмежування операції з трансфертного ціноутворення та інших господарських операцій.

При аналізі операцій з ТЦ було встановлено, що для облікового відображення використовуються рахунки дебіторської та кредиторської заборгованості з їх субрахункам, приклад наведено в табл. 3.3.

Дана таблиця підтверджує наявну практику на підприємствах, коли операції з трансфертного ціноутворення обліковують разом з іншими операціями. Даний обліковий механізм не дозволяє ідентифікувати їх контрольованими, оперативно проаналізувати обсяги та кількість таких операцій, виокремити їх сальдо. Це призводить до ускладнень в частині управління та прийняття рішень щодо таких операцій.

Таблиця 3.3

Перелік рахунків для відображення в обліку розрахунків за операціями з трансфертними цінами

Рахунок		Субрахунок	Типи операцій із застосуванням трансфертної ціни
код	Назва рахунку		
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	Для обліку розрахунків по господарських операціях з відвантаження продукції, товарів, виконані роботи й послуги з покупцями та замовниками та в яких застосовуються трансфертні ціни.
		362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	
		363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»	
37	Розрахунки з різними дебіторами	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	Отримання від пов'язаних осіб дивідендів, відсотків, роялті тощо.
		377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Для обліку розрахунків за іншими операціями зі застосування трансфертних цін.
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Для обліку розрахунків з постачальниками за операції з постачання товарів, робіт, послуг зі застосуванням трансфертних цін
		632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	
		633 «Розрахунки з учасниками ПФГ»	
68	Розрахунки за іншими операціями	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Для обліку одержаних авансів від покупців за поставки товарів (робіт, послуг) з використанням трансфертних цін
		682 «Внутрішні розрахунки»	Для обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами з використанням трансфертних цін
		683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	Для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс з використанням трансфертних цін
		684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	Для обліку за нарахованими відсотками по операціях з пов'язаними особами
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Для обліку господарських операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 та здійснюються між пов'язаними особами зі застосування трансфертних цін.

Джерело: згруповано автором за [34]

Існує декілька пропозицій з подолання незручностей в обліку контрольованих операцій, насамперед, запровадження спеціальної системи рахунків.

Пропонується аналітична система субрахунків. Введення системи з окремих субрахунків для бухгалтерського обліку розрахунків контрольованих операцій дає можливість відслідковувати виконання контрольованих операцій та формування інформації, необхідної для звітності про такі операції.

Навіть згідно «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій» від 30 листопада 1999 р. № 291, пропонується в частині розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, використовувати рахунок 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки", а для розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами використовувати рахунок 682 "Внутрішні розрахунки". Але на мою думку, такі субрахунки будуть актуальні для підприємств з малою кількістю контрольованих операцій.

Для підприємств, з різноманітною кількістю видів та типів контрольованих операцій, для систематизації їх інформації пропонується розмежування і класифікацію за допомогою системи аналітичних рахунків наведеної на рис 3.3:



Рис. 3.3. Система аналітичного рахунку, призначеного для обліку розрахунків за операціями з трансфертними цінами

Джерело: розроблено автором за [32]

Схематично ця структура аналітичного рахунку розділяється на рівні:

- I. Деталізація за ступенем пов'язаності чи непов'язаності осіб.
- II. Розмежування на резидентів та нерезидентів. Це слугуватиме вагомим чинником при визначення операції контрольованою.
- III. Деталізація операції за її видом (номенклатурою). Дозволить більше оптимізувати процес звітності в частині підготовки кодів.

Подібний підхід, також рекомендується для побудови аналітичних рахунків доходів, для розрізнення доходів в середині групи та доходів із зовнішніми контрагентами. Для підприємств з більш складною організаційною структурою власності пропонується дещо удосконалений підхід. За допомогою моделі унікального кодування документів з трансфертного ціноутворення – стає спроможними виокремити операції з кожною пов'язаною та непов'язаною особою. Що в подальшому, дозволяє більш оптимально підійти до аналізу контрольованих операцій та підготовки, як консолідованої звітності групи, так і звітності з трансфертного ціноутворення. Дана модель зображена на рис. 3.4:

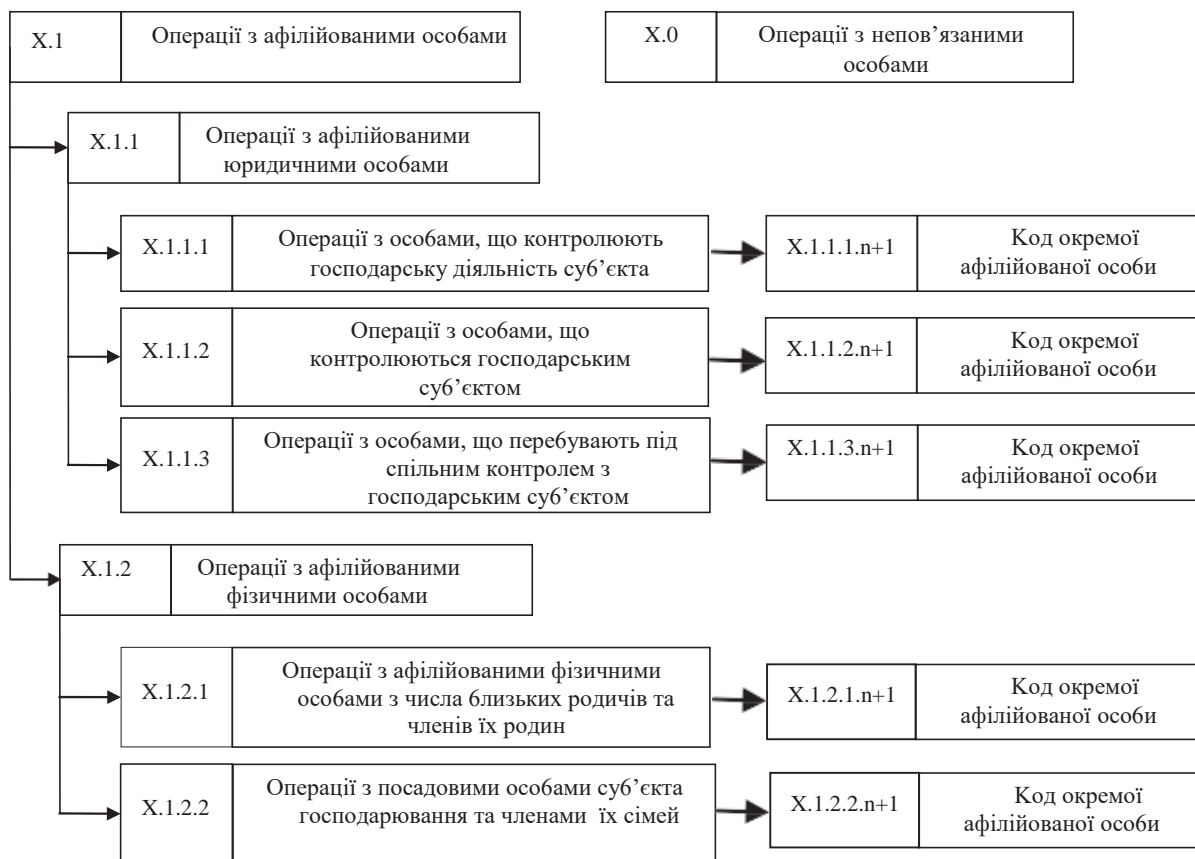


Рис. 3.4. Модель кодування документів та рахунків бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання щодо його операцій з пов'язаними сторонами

Джерело: розроблено автором за [35]

Дана модель працює в алгоритмі:

- Обліковий працівник отримує документ, аналізує чи стосується він пов'язаних сторін;

➤ Якщо це пов'язана сторона, працівник приділяє йому унікальне кодування згідно змісту документа, а також проводить в обліковій системі кореспонденцію, відповідно до унікального альтернативного рахунку.

Наведемо приклад розрахунків з трансфертного процесу на рахунках бухгалтерського обліку з використанням моделі кодування документів. Підприємство АТ «Київмедпрепарат» здійснює продаж товару пов'язаній особі за ринковою ціною, використовуючи метод порівнювальної неконтрольованої операції. В табл. 3.4 зображена кореспонденція рахунків:

Таблиця 3.4

Приклад кореспонденції в операціях з трансфертного ціноутворення

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Документ
		Дт	Кт		
1	Реалізація товару пов'язаній особі	361.1.1.1.3	702.1.1.1.3	60 000	Видаткова накладна
2	Нараховано ПЗ з ПДВ	702.1.1.1.3	641	10 000	Податкова накладна
3	Списано реалізований товар за собівартістю	902	281	30 000	Бухгалтерська довідка
4	Списано собівартість товарів при формування фінансового результату	791	902	30 000	Бухгалтерська довідка
5	Визнано фінансовий результат	702.1.1.1.3	791	50 000	Бухгалтерська довідка
6	Отримано оплату за товар від покупця	311	361.1.1.1.3	60 000	Банківська виписка

Джерело: розроблено автором самостійно

Розшифровка кореспондуючих рахунків за моделлю показує нам, що операція відбувається з пов'язаною юридичною особою (Х.1.1), яка контролює його господарську діяльність (Х.1.1.1). При цьому, через частоту операцій з цією конкретною пов'язаною особою використовується рахунок шостого порядку, який прив'язаний до цієї особи (Х.1.1.1.3).

Аналізуючи кореспонденцію, можемо на практиці побачити ефективність використання моделі. Адже, ми чітко можемо прослідкувати обсяги операції та її вплив на фінансові результати підприємства.

Згенеровані дані на облікових регістрах підприємства підсумовують у звітах за відповідний період відповідно для зовнішніх користувачів (фінансова, статистична та податкова звітність) та внутрішніх користувачів (управлінська звітність).

Суми заборгованості за розрахунками з пов'язаними особами в фінансовій звітності наводяться у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» в додаткових рядках Балансу. Це рядок 1145 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків», в який заносяться дані по сальдо Дт 682, 683 та 36, 377 (у частині пов'язаних сторін). А також рядок 1645 «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків», в якому формуються дані сальдо Кт 682, 683 та 63 (у частині зобов'язань перед пов'язаними особами) [44]. Інформація щодо доходу від здійснення господарських операцій зі застосуванням трансфертних цін не міститься в окремих статтях.

У формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» не наводиться інформація щодо доходів від господарських операцій із використанням трансфертного ціноутворення. Така інформація наводиться в управлінській звітності, щоб дослідити обсяги та особливості операцій з трансфертного ціноутворення.

3.2. Аналітичне дослідження методів та моделей трансфертного ціноутворення на підприємстві

Згідно революційного Закону № 466-IX на початку 2021 року внесені зміни до Податкового кодексу України, безпосередньо вплинули на методологію процесу трансфертного ціноутворення.

Згідно чинного законодавства існує 5 методів трансфертного ціноутворення. Саме за допомогою них підприємство повинно перевіряти чи відповідає контрольована операція принципу «витягнутої руки». Вони також зазначаються в рекомендаціях Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

Була встановлена суворя послідовність використання методів. Через неможливість використання пріоритетного методу суб'єкт господарювання має обрати наступний метод, при цьому аргументувавши таку неможливість.

Для кращого розуміння сутті методів, розглянемо більш детально кожний з них, враховуючи їх пріоритетність.

1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Інноваційний в українському податковому законодавстві, що висуває його як пріоритетний. Відповідно до пп. 39.3.3.1 п. 39.3 ст. 39 ПКУ метод порівняльної неконтрольованої ціни полягає в порівнянні ціни, застосованої в контрольованій операції, із ціною в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі відповідної інформації, отриманої з джерел.

Особливістю цього методу є те, що він найбільшою мірою враховує фактичні факти порівняльної операції, тому вважається найбільш прийнятним та об'єктивним для загального результату участі суб'єкта господарювання в контрольованій операції. Однак, одним з недоліком методу постає складність знайти інформаційні дані для порівняння, які б відповідали всім вимогам. Адже для аналізу зіставності, характеристики операції потрібно проаналізувати за географічним походженням, обсягами, строками виконання, технологією виробництва тощо. Найбільш доцільне застосування методу буде для однорідних операцій зі стандартними властивостями (як сільськогосподарська продукція, природні ресурси, біржові товари), або для тих, які здійснюються між непов'язаними підприємствами.

Якщо порівняння ціни в контрольованій операції проводиться з цінами кількох зіставних неконтрольованих операцій обов'язково використовується діапазон цін (пп.39.3.2.2 ПКУ). Для збільшення податкового зобов'язання використовується ціна, що дорівнює медіані цього діапазону (пп.39.3.2.3 ПКУ).

Тож згідно з пп. 39.3.3.3 п. 39.3 ст. 39 ПКУ порівняння ціни контрольованої операції з ціною зіставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі

інформації про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, зокрема інформації про ціни на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

Наведемо практичний приклад обрахунку ціни за методом порівняльної неконтрольованої ціни (рис. 3.5):

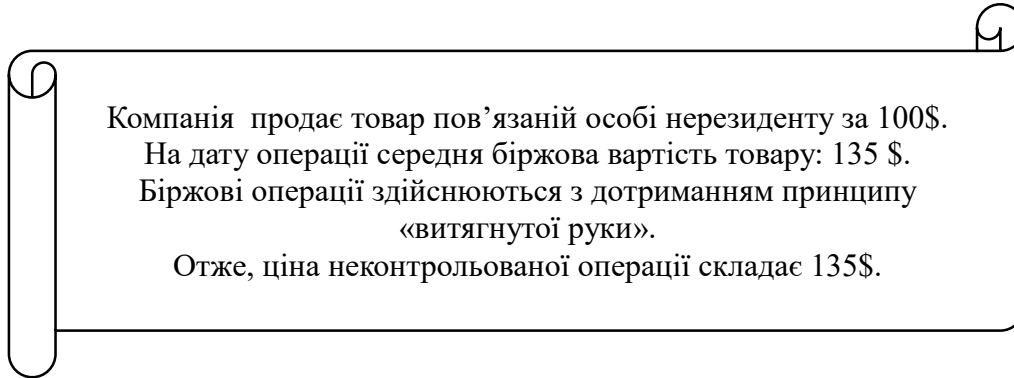


Рис. 3.5. Приклад обрахунку ціни за методом порівняльної неконтрольованої ціни

Джерело: згруповано автором за [36]

2. Метод ціни перепродажу.

Відповідно до пп. 39.3.4.1 п. 39.4 ст. 39 ПКУ метод ціни перепродажу полягає в порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях. Його застосовують через необхідність встановлювати відповідність між цінами договору купівлі продукції та ринковими цінами. При застосуванні цього методу важлива інформація про «зіставних юридичних осіб на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності» (пп. 39.3.2.8 ПКУ).

Цей метод зазвичай використовують, якщо під час перепродажу товарів відбуваються такі операції:

- а) підготовка товарів до перепродажу та їх транспортування (розділення товарів на партії, формування поставок, перепакування, сортування);
- б) змішування товарів, якщо кінцеві властивості продукту (напівфабрикату) суттєво не відрізняються від властивостей змішаного товару.

Особливість методу полягає в можливості визначити ціну в таких операціях, коли різниця між зіставними операціями є такою великою, що її неможливо обрахувати. Однак, як недолік, такий метод не враховує рівень попиту на товар або

послугу чи використання нематеріальних маркетингових послуг, що також можуть вплинути на ціну.

Наведемо практичний приклад обрахунку ціни за методом ціни перепродажу (рис. 3.6):

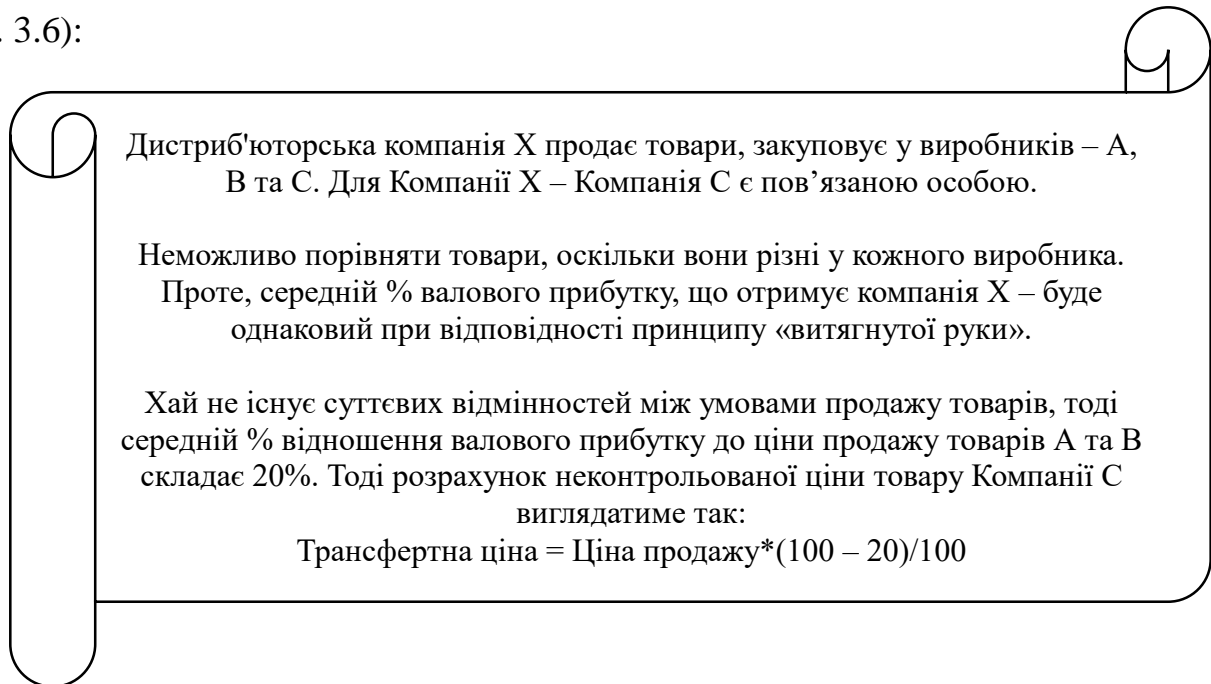


Рис. 3.6. Приклад обрахунку ціни за методом ціни перепродажу

Джерело: згруповано автором за [36]

3. Метод «витрати плюс».

Відповідно до пп. 39.3.5.1 п. 39.3 ст.39 ПКУ метод «витрати плюс» полягає в порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.

Даний метод є одним з найпростіших і найбільш застосовуваним. Він використовується для операцій з продажу товарів, послуг та робіт. Визначення рентабельності виконується шляхом порівняння валового прибутку до собівартості проданої продукції. При цьому, собівартості такої продукції є показником, який не перебуває в залежності від ціни об'єкта такої контрольованої операції. Тому, метод хоч і легкий, однак потребує високого рівня функціональної зіставності, сумісності бухгалтерського обліку, врахування особливостей витрат, а також не враховує рівень попиту на товар чи послугу [37].

Наведемо практичний приклад обрахунку ціни за методом «витрати плюс» (рис. 3.7):

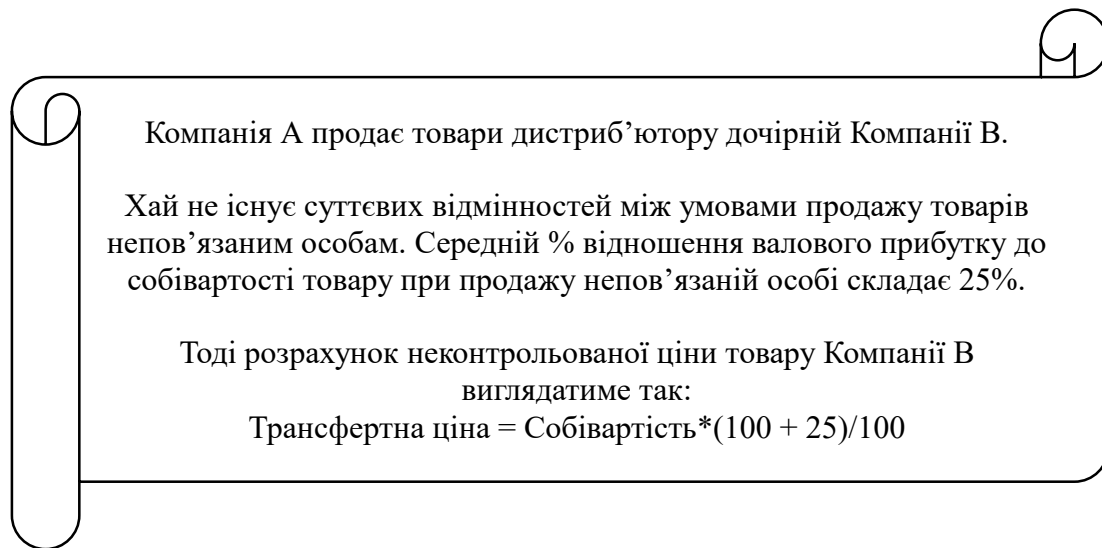


Рис. 3.7. Приклад обрахунку ціни за методом «витрати плюс»

Джерело: згруповано автором за [36]

4. Метод чистого прибутку.

Відповідно до пп. 39.3.6.1 п. 39.3 ст. 39 ПКУ метод чистого прибутку полягає в порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності в контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) із відповідним показником рентабельності в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

Механізм методу: рентабельність компанії зіставляється з рентабельністю її конкурентів, які ведуть діяльність в одному чи схожому ринковому сегменті за допомогою показників чистої рентабельності, рентабельності активів, чистої рентабельності витрат, рентабельності капіталу.

Даний метод використовують у випадках, коли відсутня або недостатня інформація за допомогою якої, можна б було обґрунтувати достатній рівень зіставності критеріїв та умов контрольованої з неконтрольованою операцією, застосовуючи інші методи.

Головна проблематика з застосування методу чистого прибутку полягає в обґрунтованості вибору його застосування. Суб'єкт господарювання повинен бути готовий довести, що йому бракує інформації щодо неконтрольованих операцій у відкритих джерелах чи привести інші причини.

Наведемо практичний приклад обрахунку ціни за методом чистого прибутку (рис. 3.8):

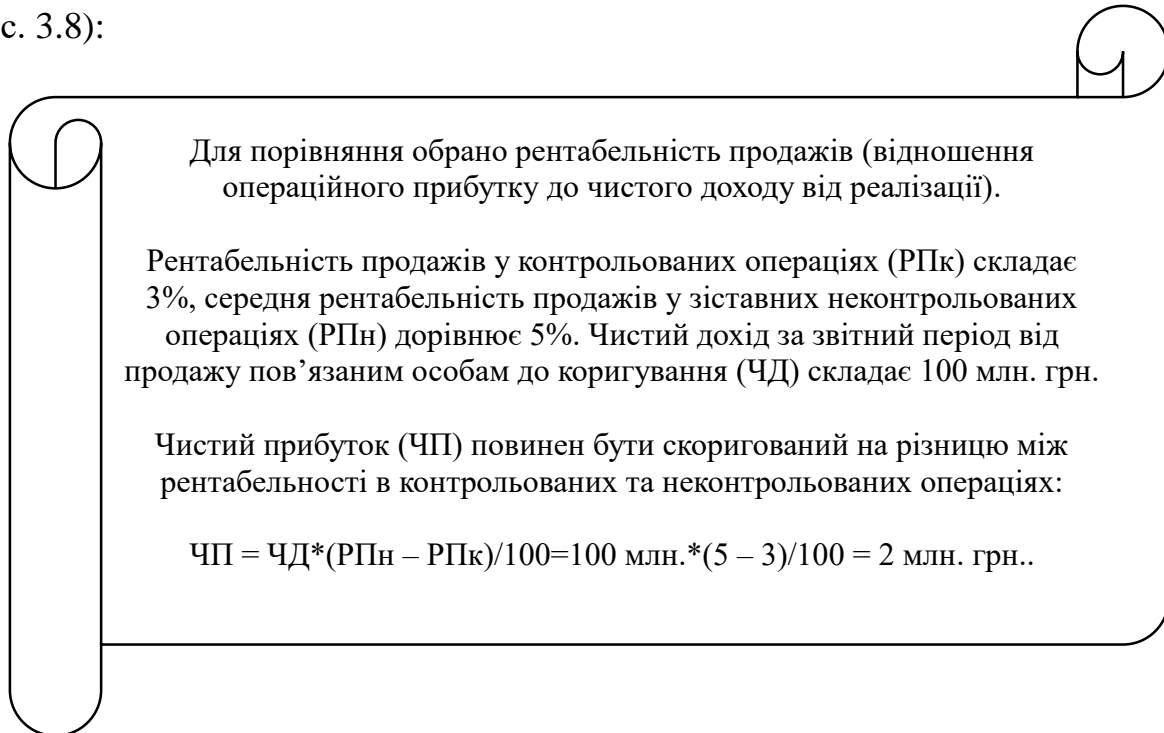


Рис. 3.8. Приклад обрахунку ціни за методом чистого прибутку

Джерело: згруповано автором за [36]

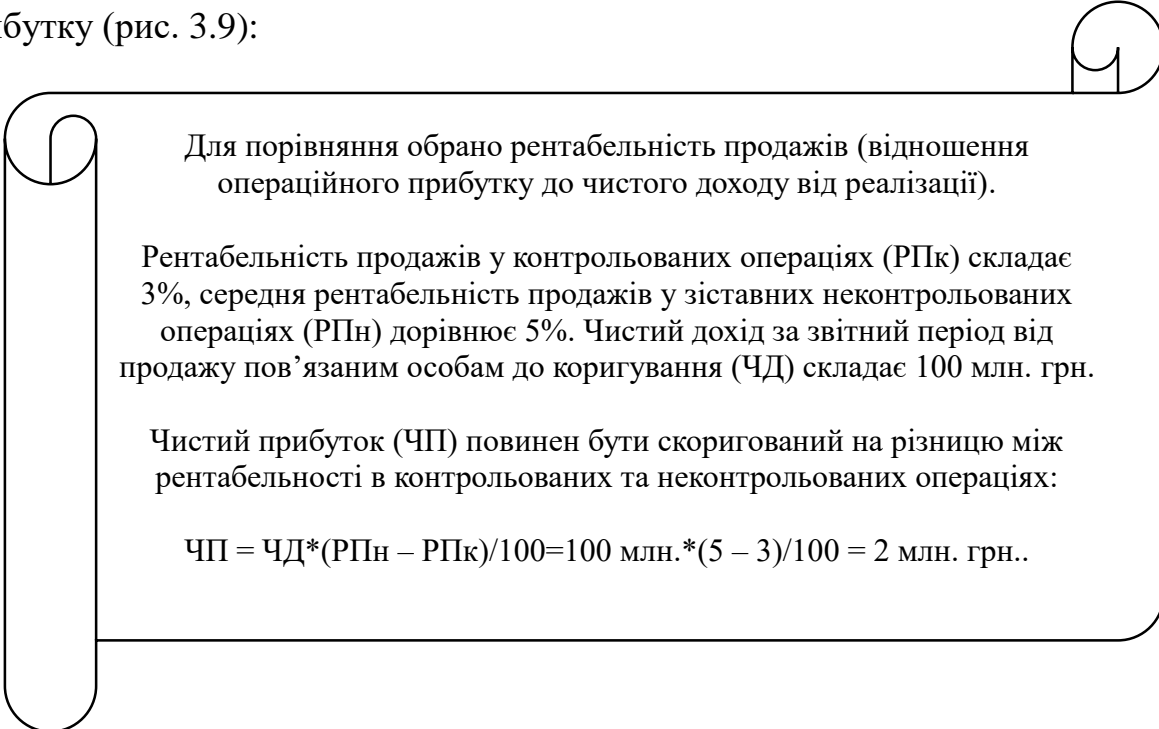
5. Метод розподілення прибутку.

Відповідно до пп. 39.3.7.1 п. 39.3 ст. 39 ПКУ метод розподілення прибутку полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

Цей метод застосовується тільки у операціях з істотним зв'язком між пов'язаними особами, або операцій з правами на володіння нематеріальних активів, яка має істотний вплив на рівень рентабельності сторін такої контрольованої операції. За таким механізмом відбувається виділення реальних внесків (частини загального прибутку чи збитку) для кожної особи операції. Потім перевіряється, чи дотримується розмір внеску в такій операції кожної особи, якщо така операція була б між непов'язаними особами. Таке розподілення відбувається в результаті оцінки внеску кожної особи відповідно до критерії визначених до цього.

Даний метод є доволі складним у використанні, а саме, аналіз вигоди кожної сторони операції, консолідація даних кожного з контрагентів.

Наведемо практичний приклад обрахунку ціни за методом розподілення прибутку (рис. 3.9):



Для порівняння обрано рентабельність продажів (відношення операційного прибутку до чистого доходу від реалізації).

Рентабельність продажів у контрольованих операціях (РПк) складає 3%, середня рентабельність продажів у зіставних неконтрольованих операціях (РПн) дорівнює 5%. Чистий дохід за звітний період від продажу пов'язаним особам до коригування (ЧД) складає 100 млн. грн.

Чистий прибуток (ЧП) повинен бути скоригований на різницю між рентабельності в контрольованих та неконтрольованих операціях:

$$\text{ЧП} = \text{ЧД} * (\text{РПн} - \text{РПк}) / 100 = 100 \text{ млн.} * (5 - 3) / 100 = 2 \text{ млн. грн.}$$

Рис. 3.9. Приклад обрахунку ціни за методом розподілення прибутку

Джерело: згруповано автором за [36]

Отже, кожен із наведених методів має свої особливості та недоліки (наприклад, відсутність необхідної інформації в відкритих джерелах, недосконалі бази даних фінансової інформації, відмінності в облікових політиках порівнюваних компаній тощо). Тому їх слід належним чином оцінити, щоб запобігти неправильному використанню відповідного методу, що призведе до неправильної сплати податку на прибуток підприємств, що є значним ризиком для українського підприємства та групи компанії загалом.

Можна запропонувати певний алгоритм вибору методу трансфертного ціноутворення для підприємства:

1. Аналіз методів наведених в Податковому кодексі України.
2. Аналіз характеристик та фактів контрольованої операції.
3. Перевірка наявності інформації про контрольовану інформацію в частині використання методів.
4. Аналіз зіставності контрольованих та неконтрольованих операцій.

5. Вибір методу трансфертного ціноутворення.

Такий алгоритм, з аналізом обставин та фактів операції, вважається цілком логічним, адже саме за допомогою одного з методу трансфертного ціноутворення, контрольована операція перевіряється на дотримання принципу «витагнутої руки».

При цьому, підприємство повинно зважати на законодавчу встановлену пріоритетність методів. Але виникає логічне питання, які можуть бути наслідки для підприємства через порушення встановленої ієрархії? Аналізуючи податкове законодавства в частині застосування методів відповідно до п. 39.3 статті 39 ПКУ зрозуміло, що податківці можуть оскаржити калькуляцію визначення ціни і дорахувати коригування, якщо підприємство не доведе його доцільність більш пріоритетними методами: «якщо платник податків використав метод, що відповідає вищевказаним положенням, встановлення контролюючим органом відповідності базується на тому методі трансфертного ціноутворення, який застосовується платником податків, за винятком випадків, якщо контролюючий орган обґрунтує його меншу доцільність» [9]. Тому, дотримання послідовності в виборі методу трансфертного ціноутворення надає суб'єкту господарювання певні «гарантії» при перевірці, однак все рівно залишаються ризики визнання контролюючим органом іншого методу більш доцільним при їх аналізі наявної інформації щодо такої контрольованої операції [38].

Отримання повної та достовірної інформації є важливим чинником для визначення найбільш прийняттого методу трансфертного ціноутворення. Підприємства при виборі методу трансфертного ціноутворення повинні проаналізувати: які джерела інформації доступні, які обмеження існують при використанні тих чи інших джерел, яка інформація потрібна.

При цьому підприємства часто стикаються з неповною, недостатньою та недоступною інформацією, оскільки неможливо знайти необхідні дані для порівняння операцій. Для цього може бути кілька причин: операційні зв'язки з унікальними або цінними нематеріальними активами, інформація про які обмежена; національні вимоги оприлюднення та розкриття інформації, пов'язаної

з бізнес-процесами та захистом банківської та комерційної таємниці; предметні відмінності в обліковій політиці суб'єктів господарювання тощо.

Відповідно до пп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 ПКУ суб'єкт господарювання та контролюючий орган використовують інформацію, що містять дані, які дозволяють порівняти комерційні та фінансові умови операції, тобто:

а) інформацію про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформацію про зіставні неконтрольовані операції його контрагента – сторони контрольованої операції з непов'язаними особами;

б) будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб;

в) інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податків із дотриманням вимог законодавства та які надають інформацію про зіставні операції та осіб, за умови що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу;

г) інформацію, отриману контролюючим органом у рамках укладених Україною міжнародних угод [9].

Більш детальний підхід до характеристики інформаційних джерел представлено в Настановах ОЕСР. Наприклад, такі джерела можуть бути: комерційними, приватними, звичайними, внутрішніми та зовнішніми, локальними та іноземними, пов'язаними з контрольованими операціями та ні. Найбільш частіше використовуваними і оптимальними є комерційні database, вони найбільш достовірно надають інформацію про такі контрольовані операції. Однак, зазвичай вони мають багато обмежень: відрізняються по країнам, мають закритий доступ, не надійні, мають різні рівні деталізації. Це пояснюється тим, що такі бази створені не для цілей трансфертного ціноутворення.

Таким чином, зростає важливість використання достовірних баз інформації для зіставності контрольованих операцій. Підприємство має знайти такі дані ще до проведення контрольованої операції, враховуючи, що до них повинен мати доступ і контролюючий орган.

Крім методів трансфертного ціноутворення, підприємства з вагомим важелем управлінського обліку розробляють та застосовують моделі трансфертного ціноутворення для ефективного управління з формування трансфертної ціни. Проаналізувавши дослідження таких моделей, можна зробити висновки, що всі вони мають економіко-математичний характер.

Використання економіко-математичних моделей в управлінському обліку дозволяє діагностувати внутрішні процеси на підприємстві. В подальшому, це покращує процес виробництва і схему фінансових потоків, застосовуючи логічні схеми та математичні методи [3].

В табл. 3.5 зображено приклад таких моделей трансфертного ціноутворення та їх характеристика:

Таблиця 3.5

Моделі трансфертного ціноутворення в управлінському обліку

Модель трансфертного ціноутворення	Сутність та особливості
Модель Гіршлейфера	Пошук оптимальної трансфертної ціни з параметром випуску продукції, що максимізує прибуток (трансфертна ціна дорівнювала маржинальним витратам), за допомогою побудови кривих маржинального доходу та маржинальних витрат
Модель Шиллінглова	Пошук оптимального обсягу реалізації продукції внутрішнім фірмам та зовнішньому ринку за умови рівності маржинального доходу та маржинальних витрат за допомогою побудови графіку залежності маржинального доходу від обсягів виробництва
Модель Екклеса	Пошук методу трансфертного ціноутворення на основі матриці диференціації вертикальної інтеграції компанії і диверсифікації з квадрантами методів
Модель Спайсера	Пошук доцільного методу трансфертного ціноутворення на основі матриці диференціації рівня торгівлі між підрозділами та ступеня транзакційної специфічності інвестицій з квадрантами методів

Джерело: згруповано автором за [3]

Наведені моделі є класичними моделями трансфертного процесу. Але більшість науковців вважає, що через зміну підходів в управлінні підприємства, моделі повинні не тільки забезпечувати максимізацію прибутку, але й слугувати складовими стратегічною розвитку підприємства.

Для встановлення трансфертних цін пропонується застосування оптимізаційних моделей на базі основних показників ефективності KPI (Key

Performance Indicators) та збалансованої системи показників BCS (Balanced Scorecard).

Отже, можна побудувати модель з процесу утворення трансфертної ціни, яка б відповідала сучасним нормам ведення господарських операцій на підприємствах (рис. 3.10):



де $R_1, R_2, R_3, \dots, R_n$ – витрати на виробництво та реалізацію; q_1, q_2, q_3, \dots – обсяги ресурсів для внутрішнього виробництва; q_n – обсяг реалізації продукції; p_1, p_2, p_3, \dots – трансфертні ціни; p_n – ціна реалізації продукції.

Рис. 3.10. Модель утворення трансфертної ціни

Джерело: розроблено автором за [3]

Кожний підрозділ (структурна одиниця організації) визначає власний показник трансфертної ціни. При процесі реалізації такої продукції, окремі ціни обраховуються згідно моделі і визначається кінцева трансфертна ціна. Звісно, така модель буде більше оптимальною для підприємств зі складною організаційною структурою. Для інших компанії вона може використовуватися, як основа для створення власної. Адже, моделі з трансфертного ціноутворення мають

розроблятися індивідуально з врахування специфіки обліку підприємства та об'єкту операції з трансфертного ціноутворення.

3.3. Цифровізація облікових операцій трансфертного ціноутворення в управлінському обліку

Практично всі суб'єкти господарювання, які використовують систему трансфертного ціноутворення в своїй діяльності мають інформаційні проблеми. Основна робота таких суб'єктів полягає у створенні комплексної системи даних для прийняття рішень та контролю за трансфертним ціноутворення та контрольованими операціями.

Тобто, для ефективної роботи системи трансфертного ціноутворення в межах суворого податкового контролю, без ризику великих штрафів, необхідна добре налагоджена система управлінського та фінансового обліку для забезпечення доступу до якісної інформації всім структурним одиницям, що безпосередньо приймають участь в укладанні договорів і проведення розрахунків щодо контрольованих операцій з пов'язаними та непов'язаними особами.

У цьому випадку, одним із найважливіших і водночас найскладніших етапів є організація повного документообігу процесу трансфертного ціноутворення на підприємстві з подальшим аналізом зібраної та зафіксованої інформації. У системі фінансового та управлінського обліку має бути створена система документообігу, метою якої є забезпечення постійного доступу до якісних результатів аналізу трансфертного ціноутворення, для запобігання можливим втратам через неправильне використання (чи невідповідність) трансфертних цін.

За допомогою автоматизованих програм доцільно запрограмувати систему на автоматичну обробку документів після заповнення переліку основних масивів інформації. Тобто, обліковий персонал після отримання документів заносить дані в систему (контрагент та його країна походження, обсяг, кількість, тип операції і т.д), яка в фінальній обробці формує повний реєстр з чіткою характеристикою

операцій, що відбулися на підприємстві за поточний період. Для більшого удосконалення потрібно запрограмувати програму на чинники контролю щодо операцій з трансфертного ціноутворення:

- ✓ масиви даних про ті операції які вже є контрольовані, і потенційно можуть стати такими;
- ✓ нормативні критерії щодо контрольованих операцій;
- ✓ перелік пов'язаних осіб;
- ✓ інтегрування джерел інформації для кожної потенційної контрольованої операції;
- ✓ цінову характеристику об'єктів контрольованих операцій;
- ✓ індивідуальні параметри підприємства для ідентифікації операції контрольованої.

При фінальній обробці реєстру, програма має видавати сповіщення щодо підозру визнання операції контрольованою згідно попередньо встановленими чинниками.

Звісно, така програма потребує актуальних і постійних оновлень, що призводить до значної вартості подібних інформаційних продуктів. Підприємства повинні індивідуально приймати рішення щодо можливості оптимізації процесу документообігу з трансфертного ціноутворення.

Також, система цифровізації процесу трансфертного ціноутворення має забезпечувати реалізацію функції передачі та обробки облікової інформації. Це потребує масивного аналітичного групування та деталізації.

Взагалі, в системі управлінського обліку для операцій з трансфертного ціноутворення, застосовується великий обсяг даних, тому не можна обійтися без автоматизованих систем задля економії витрат часу. Тому, цифровізаційна система трансфертного ціноутворення має відповідати загальним умовам автоматизації управлінського обліку:

- повинна отримуватися оперативна інформація та загальні, деталізовані звіти за встановлений період;

- проведення аналітичного аналізу щодо зміни показників, чинників трансфертних операцій;
- підтримання складної структури кодів рахунків;
- зберігання інформації щодо трансфертного ціноутворення в єдиному корпоративному сховищі з надійною системою безпеки даних;
- здатність швидкої та захищеної передачі блоків інформації;
- налаштована система щодо прийняття рішень з трансфертного ціноутворення;
- ефективно організована система документообігу;
- формування інформації про доходи та витрати, включаючи окрему деталізацію щодо кожного об'єкту контрольованих операцій;
- автоматизований розрахунок трансфертних цін на основі попередньо прийнятих рішень;
- здатність формування реєстрів, управлінських звітів та консолідованої звітності.

За вимогами на підприємстві може бути розроблена модель щодо автоматизації управлінських механізмів з трансфертного ціноутворення (рис. 3.11):

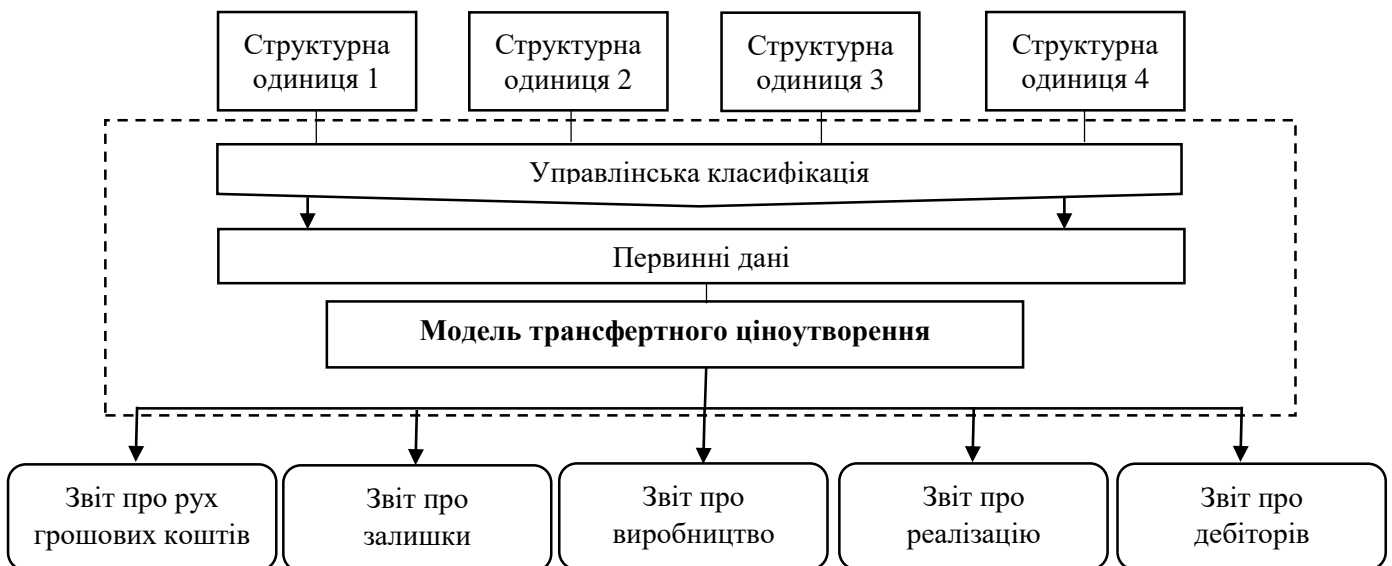


Рис. 3.11. Модель цифровізації трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором за [3]

Відповідно до побудованої моделі вихідні дані вводяться зі структурного підрозділу в автоматизовану систему, і одночасно обробляються за встановленою

програмою управлінського аналізу. Автоматизована система групує та аналізує первинні дані, і потім на виході формує необхідні управлінські звіти та, крім того, призначає фактичну та запропоновану трансфертну ціну для кожного продукту відповідно до існуючої моделі трансфертного ціноутворення на основі цільових облікових показників [40].

Цифровізація трансфертного ціноутворення – досить тривалий процес, який зачіпає практично всі структурні підрозділи компанії. Лише для невеликих структурних підрозділів можна вести управлінський облік в спільній системі, пов'язаній із системою фінансового обліку, але для середніх та великих структурних підрозділів цей механізм не буде ефективним, оскільки його потрібно вести в двох окремих системах даних. Тому, на підприємстві для автоматизації трансфертного ціноутворення повинна бути створена окрема система, на базі управлінської, для накопичення, обробки, групування, аналізу та формування рішень щодо трансфертних процесів на підприємстві.

3.4. Удосконалення трансфертних процесів та їх вплив на діяльність підприємства

Узагальнення результатів впливу трансфертного ціноутворення на діяльність підприємства АТ «Київмедпрепарат» вказує на важливість визначення векторів удосконалення обліку трансфертних процесів.

Трансфертне ціноутворення впливає на низьку важливих питань та рішень щодо придбання та розподілу ресурсів організації, так само як ціни в усій економіці впливають на рішення щодо розподілу ресурсів країни.

У роботі було досліджено і запропоновано шляхи удосконалення процесу трансфертного ціноутворення на підприємстві. Були запропоновані пропозиції щодо удосконалення облікової політики підприємства в частині трансфертного ціноутворення, наведено приклади використання індивідуально розробленого плану аналітичних рахунків в частині облікових процесів, розкрито механізми

запровадження методів та моделей для найбільш оптимального вибору методу трансфертного ціноутворення.

При цьому, процеси трансфертного ціноутворення на підприємстві не мають меж для постійного удосконалення при постійному розвитку законодавчих вимог та набуття все більшої практики суб'єктами господарювання.

Здійснивши аналіз вимог законодавства щодо трансфертного ціноутворення, стає зрозуміло, що підприємствам варто самостійно вести облік операцій, які в майбутньому можуть бути віднесені до контрольованих операцій, тому потрібно заздалегідь збирати інформацію про операції для підготовки документації та складання звітності.

В умовах сучасного розвитку економіки розвиток трансфертного ціноутворення сприяє підвищенню рівня ефективного функціонування всієї системи управління суб'єктом господарювання. Було багато випадків помилок через погано організовану процедуру контролю за цінами або її відсутність взагалі. У цьому випадку несвоєчасно виявляються контрольовані операції та неправильно обираються та застосовуються методи ціноутворення.

Тому, для уникнення штрафів та податкових спорів, щодо обґрунтування рівня договірних цін, на підприємстві рекомендується оформити ефективну систему моніторингу щодо дотримання законодавчих вимог, використовуючи внутрішні регламенти підприємства. Внутрішній регламент має містити детальний опис кожного елемента контролю, а також чітко визначений алгоритм дій відповідальної особи на кожному процесу з контролю за трансфертним ціноутворенням.

Можна створити цикл ТЦ процесу, кожен елемент якого буде утворювати ефективну систему формування та документування процесу трансфертного ціноутворення. Приклад такого циклу зображено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Цикл трансфертного ціноутворення на підприємстві

Стадії циклу	Завдання, що виконуються на відповідній стадії
1	2
Діагностика	<ul style="list-style-type: none"> • Виявлення взаємопов'язаних осіб. • Визначення договорів з контрольованими операціями.

Продовження табл. 3.6

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • Аналіз операцій і їх розподіл рівнем суттєвості щодо податкових наслідків. • Аналіз ризиків по кожній операції. • Підготовка матриці «пріоритетного аналізу»
Розробка стратегії	<ul style="list-style-type: none"> • Визначення найбільш суттєвих операцій / компаній / рішень. • Обрання необхідної документації. • Визначення дедлайну і формату підготовки звітності.
Підготовка обґрунтування	<ul style="list-style-type: none"> • Проведення функціонального аналізу. • Моніторинг ризиків. • Пошук додаткової інформації. • Підготовка дослідження з порівняння. • Аналіз можливості скорочення контрольованих операцій. • Підготовка документації
Впровадження	<ul style="list-style-type: none"> • Впровадження політики з трансфертного ціноутворення в єдину систему планування підприємства. • Контроль нового законодавства для процесу адаптації структури компанії в частині трансфертного ціноутворення. • Затвердження методології та інструкцій в політиці ціноутворення. • Проведення тренінгів та іншого навчання для облікового персоналу. • Відповідні коригування в частині спірних питань щодо організації процесу трансфертного ціноутворення.

Джерело: згруповано автором за [41]

Після того, як підприємство організує цикл трансфертного ціноутворення, особливу увагу слід приділити розподілу зон відповідальності всередині компанії та регламентації взаємодії різних відділів. Як правило, контролем за трансфертним ціноутворенням бізнесу займаються такі служби: юридична, бухгалтерська (податкова), служба ІТ, комерційна, планово-економічна (служби, що відповідають за планування та бюджетування).

На основі дослідження, для покращення адміністрування з трансфертних процесів, запропоновано підсумовані етапи ефективного адміністрування. Дана послідовність етапів зображена в табл. 3.7:

Таблиця 3.7

Етапи впровадження трансфертного ціноутворення на підприємстві

Етап	Назва	Результат
1	2	3
<i>Етап 1</i>	Підготовчий	<ul style="list-style-type: none"> • Визначення ризиків щодо операцій з трансфертного ціноутворення; • Перелік контрольованих операцій.

Продовження табл. 3.7

1	2	3
<i>Етап 2</i>	Методологічний	<ul style="list-style-type: none"> • Визначення оптимального підходу до регулювання трансфертного ціноутворення; • Аналіз специфіки контрольованих операцій і методів визначення ціни.
<i>Етап 3</i>	Формулювання політики	Запровадження політики в частині трансфертного ціноутворення.
<i>Етап 4</i>	Регламентація процесів	<ul style="list-style-type: none"> • Визначення та контроль за цінами у контрольованих операціях; • Підготовка звітності з трансфертного ціноутворення; • Створення спеціального підрозділу.
<i>Етап 5</i>	Розробка документації	<ul style="list-style-type: none"> • Рекомендації для компанії з підготовки документації з трансфертного ціноутворення.

Джерело: згруповано автором за [42]

Наявність податкового контролю, необхідність звітування про здійснення контрольованих операцій зумовлює необхідність повного та своєчасного відображення в бухгалтерському обліку інформації про господарські операції, які визнаються контрольованими. Тому, підприємство має зосередити увагу на розробці комплексу документів:

1) реєстрів аналітичного обліку для виявлення та накопичення інформації про операції з пов'язаними особами за всіма показниками, необхідними для підготовки звітності про контрольовані операції;

2) внутрішньої звітності про здійснені контрольовані операції, що буде містити детальні аналітичні показники, що потрібні для подальшого підготування звітності.

Внутрішні регламенти про трансфертне ціноутворення також можуть містити зведений пакет документів, який узагальнює інформацію, що міститься у звіті про контрольовану операцію, та документує результати функціонального та економічного аналізів. Такі документи часто називають шаблонами. Такі шаблони заповнюються для кожної контрольованої операції та можуть бути частиною документації, що підтверджує ціну договору.

Отже, операції з аналізу трансфертного процесу – це багатомісткий процес, який має свої особливості на кожному підприємстві відповідно до його структури та особливостей господарської діяльності, а отже шляхи удосконалення повинні

обиратися індивідуально, після повного дослідження операцій з трансфертного ціноутворення.

Зрозуміло, що розподіл обов'язків між різними підрозділами підприємства залежить від його організаційної структури, але в будь-якому випадку бухгалтерії складно повноцінно вирішити завдання формування інформації про трансфертне ціноутворення без залучення додаткових спеціалістів. Тому, варто розглянути делегування обов'язків з аналізу трансфертного ціноутворення спеціально створеним службам, чи стороннім організаціям, на засадах аутсорсингу.

Отже, підприємство повинно створювати всі засади для постійного удосконалення процесу трансфертного ціноутворення для більш оптимального та ефективного використання його в господарській діяльності.

Висновки до розділу 3

З дослідженого, можна підсумувати, що створення ефективної системи з трансфертного ціноутворення безпосередньо має вплив на господарську діяльність підприємства в цілому. Така система, має забезпечувати достовірне відображення, чіткі механізми, розширений аналіз, угруповання внутрішніх регламентів в частині обліку операцій з трансфертного ціноутворення.

Організація обліку трансфертного ціноутворення – це частина організації бухгалтерського обліку підприємства, яка включає побудову та впровадження інформаційної системи, яка забезпечує зовнішні та внутрішні інформаційні потреби в частині контрольованої операції, де застосовуються трансфертні ціни.

Для організації системи бухгалтерського обліку в частині процесів трансфертного ціноутворення необхідно визначити завдання, суб'єкти та об'єкти цього процесу, за необхідності віднести об'єкти обліку за класифікаційними ознаками та визначити для кожної групи окремий порядок обліку, а також задекларувати організаційні аспекти. Звісно, основа ефективної організації такої системи повинна закріплюватися в обліковій політиці підприємства.

Для відображення інформації на облікових регістрах були запропоновані моделі з аналітичного кодування рахунків бухгалтерського обліку, та був розроблений регістр з первинної документації процесів трансфертного ціноутворення.

На початку 2021 року було прийнято Закон № 466-IX, згідно з яким були внесені зміни до Податкового кодексу України, що, у свою чергу, вплинуло на сферу трансфертного ціноутворення. Основоположною зміною в частині аналізу методів з трансфертного ціноутворення було використання «методу порівняльної неконтрольованої ціни» як пріоритетного. Використання методів трансфертного ціноутворення має сувору пріоритетність, а саме для перевірки відповідності правилу «витягнутої руки» спочатку слід використати перший метод – «метод порівняльної неконтрольованої ціни», а у випадку неможливості реалізації цього методу, потрібно у трансфертній документації обґрунтувати неможливість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни або те, що метод порівняльної неконтрольованої ціни не є найбільш доцільним щодо фактів та обставин здійснення контрольованої операції. Після цього платник податків застосувати другий метод, однак якщо процедура також неможлива, застосувати наступний і т.д. Отже, порядок застосування методів такий:

- метод порівняльної неконтрольованої ціни;
- метод ціни перепродажу;
- метод «витрати плюс»;
- метод чистого прибутку;
- метод розподілення прибутку.

Нижче наведено найбільш вагомі критерії, якими має керуватися підприємство для обрання найбільш відповідного методу трансфертного ціноутворення:

- придатність методу, що розглядається, до характеру контрольованої операції, після проведення функціонального аналізу;
- наявність достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу;

- ступінь порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність будь-яких коригувань порівнянності, які можуть знадобитися для усунення суттєвих відмінностей між ними.

Питання вибору методів і моделей визначення трансфертних цін доцільно аналізувати за допомогою автоматизованих програм. Саме тому, зростає значення цифровізації процесів при визначенні ціни контрольованої операції. Було запропоновано створення інформаційної моделі для повної автоматизації у прийнятті управлінських рішень в частині визначення ціни.

Окрім цього, для удосконалення процесу трансфертного ціноутворення на підприємстві було запропоновано перелік етапів впровадження трансфертного ціноутворення, де згруповано послідовність дій, що повинні застосовуватися підприємством для найбільш ефективного та оптимального здійснення процесу з трансфертного ціноутворення.

ВИСНОВКИ

В умовах глобалізації світового економічного процесу одним із найважливіших суб'єктів світового і національних ринків стали транснаціональні корпорації та трансфертні ціни, які використовуються при визначенні номінальної вартості господарських процесів між ними.

Після проведеного аналізу, можна визначити поняття «трансфертна ціна» як специфічний вид розрахункової ціни в економіці, що використовується для внутрішнього розрахунку між підрозділами компанії, між взаємопов'язаними особами. Адже, в більшості випадків такі ціни не відповідають ринковим. При використанні таких цін виникають процеси трансфертного ціноутворення.

Трансфертне ціноутворення дозволяє підприємствам накопичувати та збільшувати ресурси для додаткового виробництва, розподіляти прибутки в середині групи компаній, залучати додаткові інвестиції. З іншого боку, на практиці трансфертне ціноутворення використовується підприємствами для мінімізації податкових платежів, шляхом створення схем розподілення та виведення коштів з національної економіки. Тому, операціям з трансфертною ціною приділяється пильна увага з боку контролюючих органів, що породжує мінливість законодавчої бази. Таким чином, для розвитку трансфертного ціноутворення потрібна ефективна організація бухгалтерського обліку та оптимальна система контролю процедур та процесу ціноутворення.

Складність розрахунків та регулювання трансфертного ціноутворення створює додаткові виклики для підприємства в частині організації обліку та звітності. Таким чином, дослідження проблем та шляхів для їх вирішення є актуальним та важливим для сучасного бізнесу.

При дослідженні поставленої проблематики, були отримані наступні висновки:

1. Розкрито значення та процес застосування трансфертного ціноутворення на підприємстві. Досліджено основні підґрунтя процесів трансфертного ціноутворення: визначення пов'язаних осіб, критерії контрольованих операцій, дотримання принципу «витагнутої руки» та інші. Трансфертне ціноутворення

відіграє важливу роль у прийнятті управлінських рішень та оптимізації податкового обліку.

2. Було досліджено нормативно-правове регулювання трансфертних процесів на підприємстві. Розробка системи контролінгу трансфертних процесів знаходиться в фазі свого становлення та розвитку. На даний момент, вже сформовано єдине бачення основних регуляторних правил, проте залишається невизначеність в частині тлумачення окремих норм та застосування законодавчих вимог на практиці. Тому, підприємству було висунуто рекомендації здійснювати постійний моніторинг змін в частині як національного, так і міжнародного законодавства.

3. В сфері трансфертного ціноутворення було проаналізовано організацію облікових процесів на підприємстві. Суб'єкти господарювання не приділяють увагу розробці трансфертних положень в обліковій політиці підприємства. Було запропоновано приклади облікових методологічних визначень, для достовірного відображення на регістрах бухгалтерського обліку контрольованих операцій. Прописані механізми в обліковій політиці та розроблені внутрішні регламенти, можуть слугувати основою для аргументування облікових рішень при перевірках та податкових спорах в частині трансфертного ціноутворення.

4. Запропоновані моделі аналітичних рахунків, реєстру документації з трансфертного ціноутворення, що придатні для використання підприємствами усіх галузей економіки, з урахуванням особливостей організаційної структури та господарського процесу. Розмежування контрольованих операцій від звичайних операцій надасть змогу проводити ефективніший аналіз для прийняття управлінських рішень та складання звітності.

5. Проаналізовано звітність з трансфертного ціноутворення. Наразі, запропоновано трирівневу модель документації з трансфертного ціноутворення відповідно до Настанов ОЕСР: Документація з ТЦ (локальний файл); Глобальна документація з ТЦ (майстер-файл); Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній. При проведенні контрольованих операцій підприємство повинно подати Звіт про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі

компаній. На практиці, звітність та підготовка документації ресурсозатратний процес, при якому підприємствами здійснюється низька помилок. Тому, було рекомендовано підприємствам готувати документацію паралельно здійсненню операції за допомогою автоматизованих програм. В подальшому, це може покращити та усунути неточності при підготовці звітності.

6. Досліджено методи трансфертного ціноутворення для перевірки відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Можна провести розмежування на традиційні методи (порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; метод «витрати плюс») і методи базою для аналізу якого виступає розподіл прибутку (метод чистого прибутку; метод розподілення прибутку).

Проаналізовано позитивні та негативні характеристики кожного методу. Наприклад, метод порівняльної неконтрольованої ціни найбільшою мірою враховує фактичні умови зіставних операцій, таким чином він найбільше об'єктивно показує економічну участь суб'єкта в загальному результаті. При цьому недолік методу полягає у складності пошуку необхідних даних для зіставності операцій. Перевагою методу ціни перепродажу є те, що його можна використовувати для визначення цін, коли відмінності між порівнюваними операціями значні, і цей ефект неможливо виміряти жодним чином. Однак недолік методу – він не враховує рівень попиту на об'єкт операції, а також застосування маркетингових та інших послуг, що впливають на ціну. І подібні суперечності притаманні кожному методу.

7. Для подолання проблеми обрання методу, окремо аналізуються три аспекти вибору найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення, а саме: наявність повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методу трансфертного ціноутворення; співвідношення між контрольованими та неконтрольованими операціями; ступінь зіставності між операціями, включаючи надійність коригувань зіставності.

8. Досліджено важливість та перспективи цифровізації трансфертних процесів за допомогою застосування автоматизованих систем даних. Окрім цього, в роботі

було запропоновано такі вдосконалення для обліку трансфертних операцій на підприємстві:

- рекомендовано виокремити контрольовані операції на регістрах бухгалтерського обліку від звичайних господарських операцій;
- запропонована покращена система аналітичних рахунків бухгалтерського обліку в частині операцій трансфертного ціноутворення, та між пов'язаними особами зокрема;
- розроблено реєстри первинної документації операцій з трансфертного ціноутворення;
- було акцентовано на помилки при складанні звітності з трансфертного ціноутворення з прикладами їх вирішення;
- досліджено формування доходів та витрат в фінансовій та податковій звітності в частині операцій з трансфертного ціноутворення.

Отже, трансфертні процеси на підприємстві представляють складну систему дотичну до управлінського, фінансового та податкового обліку. Існує багато невизначеностей в частині практичного застосування суб'єктами господарювання методів та механізмів в операціях з трансфертного ціноутворення. Тому, облік трансфертного ціноутворення повинен підлягати покращенню для більш ефективного ведення господарської діяльності підприємства. При цьому, удосконалення має відбуватися з врахуванням особливостей, характеристик, специфіки, географічного положення, обсягів діяльності кожного окремого підприємства чи групи компаній.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Корнилюк Роман «Найбільші компанії України 2021 – ТОП 1000 за рівнем доходів», 2021. *Електронне видання Youcontrol*. URL: <https://youcontrol.com.ua/data-research/top-1000-naybilshykh-kompaniy-ukrayiny-zadokhodamy-u-2020-rotsi/> (дата звернення 25.11.2022).
2. Manual Transfer Pricing. Working draft. Retrieved March 13, 2014 from United Nations. URL: http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/ManualTransferPricing_Ch1.pdf (дата звернення 25.11.2022).
3. Титенко Л., Богдан С. Трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку. *Галицький економічний вісник*. № 3 (64), 2020. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/64/842.pdf> (дата звернення 25.11.2022).
4. Левицька С.О., Лівенда К.О. Застосування трансфертних цін на засадах дотримання принципів соціальної відповідальності бізнесу. *Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне. Серія «Економічні науки»*. Випуск 4(96) 2021 р. URL: <https://visnyk.nuwm.edu.ua/index.php/econ/article/view/ve4202113/1023> (дата звернення 25.11.2022).
5. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *НАУКОВІ ЗАПИСКИ. Том 168. Юридичні науки*. 2015 р. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/149248662.pdf> (дата звернення 25.11.2022).
6. Коблянська О. І., Портнова О. Є. Трансфертне ціноутворення в системі оподаткування. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*, №19 (2020), 52 - 57. URL: <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6850/1/koblianska.pdf> (дата звернення 25.11.2022).
7. План дій BEPS: ключові аспекти для України. Міністерство фінансів України. 13 жовтня 2020 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf (дата звернення 25.11.2022).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у

податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. Дата оновлення: 01.01.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755- VI. Дата оновлення: 25.11.202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

10. Тверезовська К. С. Застосування методів трансферного ціноутворення: аналіз судової практики. 2021. URL: <https://openarchive.nure.ua/bitstream/document/20835/1/doc24.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

11. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. *Інститут соціально - економічної трансформації*. Київ 2017. URL: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/02/Instrumenty-uhylyannya-vid-splaty-podatkiv-2017-1.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

12. Лоханова Н.О. Проблеми інформаційного забезпечення трансфертного ціноутворення в системі ділового партнерства підприємств. *Електронне наукове фахове видання «Ефективне економіка»* №8, 2018. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2018/8.pdf (дата звернення 25.11.2022).

13. Жиглей І.В., Легенчук С.Ф. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. ISSN 1994-1749. 2021. Вип. 3 (50). URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/251914/249315> (дата звернення 25.11.2022).

14. Касян М.В. Проблема трансфертного ціноутворення між пов'язаними підприємствами. *«Економіка, облік, фінанси, та право: концептуальні та практичні аспекти розвитку»*, м. Полтава, від 3 грудня 2021 р.

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996 - XIV. Дата оновлення: 10.08.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

16. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України:

затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635. Дата оновлення: 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303, зі змінами. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163, зі змінами. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91, зі змінами. Дата оновлення 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 (МСБО 28) «Інвестиції в асоційовані підприємства». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text (дата звернення 25.11.2022).

21. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Закон України від 28.12.2014 р. № 72-VIII. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.11.2022).

22. Карпенко І.В. Організація обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Причорноморські економічні студії*. Випуск 27. 2018. URL: http://bses.in.ua/journals/2018/27_2_2018/24.pdf (дата звернення 25.11.2022).

23. Варналій З.С., Мацур С.М. Особливості контролю за трансфертним ціноутворенням в умовах воєнного стану в Україні. *The 13 th International scientific and practical conference "Modern science: innovations and prospects" (September 18-20, 2022) SSPG Publish, Stockholm, Sweden. 2022.* URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2022/09> (дата звернення 25.11.2022).

24. Жиглей І.В., Легенчук С.Ф. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти." *Економіка, управління та адміністрування* 1 (99) (2022): 62-68.

25. Договір про попереднє узгодження ціноутворення: умови, переваги, складнощі. Deloitte, 2017. URL:<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents> (дата звернення 25.11.2022).

26. Свирида, Олена Андріївна. Контрольовані операції в трансферному ціноутворенні. 2019. URL:<http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/4264/1/%d0%a1%d0%b2%d0%b8%d1%80%d0%b8%d0%b4%d0%b0.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

27. Гетьман, К. О. До питання критеріїв визначення операцій контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення. 2021. URL: <https://open.archive.nure.ua/bitstream/document/17838/1/doc7.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

28. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 року № 8. Дата оновлення: 19.03.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text> (дата звернення 25.11.2022).

29. Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 року № 839. Дата оновлення: 24.09.2021. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21#Text> (дата звернення 25.11.2022).

30. Про внесення змін до форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 року № 841. Дата оновлення: 31.20.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text> (дата звернення 25.11.2022).

31. Лист ДФС України від 26.05.2017 №13539/7/99-99-15-02-01-17 "Про набрання чинності постановою Кабінету Міністрів України від 29 березня 2017 року № 191" від 18.07.2017 року. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertnetsinoutvoren/listi-rozyasnennya/72282.html> (дата звернення 25.11.2022).

32. Карпенко, І. В. Методика обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. № 1(51) (2018). URL: <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/130530> (дата звернення 25.11.2022).

33. Шевчук К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 7. С. 65–73.

34. ІНСТРУКЦІЯ про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. Дата оновлення: 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 25.11.2022).

35. Клименко Я. В. Організація бухгалтерського обліку операцій з пов'язаними особами. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки, 2020, вип. 4(37)*. URL: [http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4\(37\)/26.pdf](http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4(37)/26.pdf) (дата звернення 25.11.2022).

36. Застосування методів трансфертного ціноутворення на прикладах. 09 жовтня 2015 р. *Матеріали сайту ПЕРША КОНСАЛТИНГОВА КОМПАНІЯ*. URL: <http://firstconsulting.com.ua/articles/120-zastosuvannya-metodiv-transfertnoho-tsinoutvorennya-na-prykladakh> (дата звернення 25.11.2022).

37. Котенко, А. М., Мішин, М. О., Брояков, С. В., Гетьман, К. О., Наугольникова, К. М., Савінова, А. В., & Тверезовська, К. С. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування. *За ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. – Харків: Право, 2021. – 162 с.* URL: <https://openarchive.nure.ua/bitstream/document/20524/1/mono2021.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

38. Котенко, А. М. До питання пріоритетності методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». 2021. URL: <https://openarchive.nure.ua/bitstream/document/17623/1/doc12.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

39. Schuster P. Cost and Management Accounting. In: Transfer Prices and Management Accounting. *Springer Briefs in Accounting*. Springer, Cham. 2015. URL: <https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319> (дата звернення 25.11.2022).

40. Титенко, Л. В., Богдан, С. В., Ключко, О. О., & Тимошенко, В. Ю. (2020). Програмно-інформаційне забезпечення бізнес-аналізу в управлінні підприємством. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*, №20 (2020), 272-277. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/20-2020/tytenko.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

41. Касич, А. О., Петрик, О. А., & Гриненко, Ю. І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. URL: <https://scholar.googleusercontent.com/scholar> (дата звернення 25.11.2022).

42. Гриненко Ю. І. Податковий аудит трансфертного ціноутворення. *Соціально-економічні перспективи України у XXI столітті: зб. доп. 82-ї наук. конф. студ.* КНЕУ, 21— 24 квіт. 2015 р. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32616009.pdf#page=53> (дата звернення 25.11.2022).

43. Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення: постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.2017 року №191. Дата оновлення: 29.03.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/191-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 25.11.2022).

44. Баланс (Звіт про фінансовий стан). Від 31.01.2020. За матеріалами видання Інтерактивна бухгалтерія. URL: <https://report.ligazakon.net/balans/> (дата звернення 25.11.2022).

45. Алгоритм від 31.12.2020 р. Звіт про контрольовані операції. За матеріалами сайту LIGA ZAKON. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/tms21062?an=74> (дата звернення 25.11.2022).

46. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність,

розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 року № 1045. Дата оновлення: 25.04.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 25.11.2022).

47. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 року № 480. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 25.11.2022).

48. Закон України від «Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування: Закон України від 17.12.2020 року № 1117-IX. Дата оновлення: 17.20.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text> (дата звернення 25.11.2022).

49. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства фінансів України від 08.02.2021 року № 67. Дата оновлення: 08.02.2021. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/453764.html> (дата звернення 25.11.2022).

50. Парцирна, А. Л. Економічна сутність трансфертних цін як основи контролінга внутрішньогосподарських відносин. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 23 (1132). URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/19062/1/vestnik_HPPI_2015_23_Partysna_Ekonomichna.pdf (дата звернення 25.11.2022).

51. Про затвердження Переліку кодів країн світу для статистичних цілей: Наказ Державної служби України від 08.01.2020 року №32. Дата оновлення: 02.03.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0032832-20#n14> (дата звернення 25.11.2022).

52. Класифікація зовнішньоекономічних послуг: Наказ Держстату від 27.02.2013 № 69. Дата оновлення: 17.10.2022. URL: https://ukrstat.gov.ua/klasf/st_kl/s/op_kzep_2016.htm (дата звернення 25.11.2022).

53. Державний класифікатор України. Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку ДК 011-96: Наказ Держстандарту України від 09.01.1997 року № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0008217-97#Text> (дата звернення 25.11.2022).

54. Клименко Я. В. Особливості формування облікової політики щодо афілійованих осіб. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки, 2019, вип. 3(36)*. URL: [http://economics.kntu.kr.ua/pdf/3\(36\)/21.pdf](http://economics.kntu.kr.ua/pdf/3(36)/21.pdf) (дата звернення 25.11.2022).

55. Тормоса Ю. Г. Ціна та цінова політика: Навч. Посібник. – К.:КНЕУ, 2011.

56. Нападівська Л. В. Управлінський облік: Підруч. – К: Книга, 2014. – 544 с

57. Герасименко В. В. Цінова політика фірми / В. В. Герасименко. М. : Ексмо, 2017 . – 352 с

58. Черевко О.І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти і практичне застосування // О.І. Черевко / *Економіка і регіон*. – 2014. - № 2(45). – С.91-96

59. Кулинич М. Б. Трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності. *Вісник ТНЕУ*. 2016. С. 159–167.

60. Jan M. Smolarski, Neil Wilner, Jose G. Vega. Dynamic transfer pricing under conditions of uncertainty – the use of real options. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 30 October 2019. URL: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAOC-08-2018-0083/full/html> (дата звернення 25.11.2022).

61. Чайка, Л. В. Теоретичні аспекти управління податковими ризиками. 2021. URL: <https://www.researchgate.net> (дата звернення 25.11.2022).

62. Курило В.І. визначення поняття «Податковий ризик» у податковому законодавстві України / В.І. Курило, В.В. Мушенко // *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. – 2015. – вип. 213. – ч. 1. – с. 181–186.

63. Чумак, А.В. ТРИРІВНЕВА ДОКУМЕНТАЦІЯ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ. № 6 від 15.12. 2021 р., 579. URL: http://oia.lntu.edu.ua/files/3_12_2021.pdf#page=579 (дата звернення 25.11.2022).

64. Мішин М. Трансфертне ціноутворення за правилами 2020 року: наслідки для платників податків. За матеріалами сайту LIGA ZAKON. URL: https://buh.ligazakon.net/aktualno/7625_transfertsnetnoutvorennya-za-pravilami-2020-roku-naslidki-dlya-platnikv-podatkv (дата звернення 25.11.2022).

65. Що включає в себе трирівнева структура звітності з трансфертного ціноутворення. За матеріалами сайту УТЕКА. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-novosti-zakonodatelstva1-cho-vklyuchaet-v-sebya-trexurovnevaya-struktura-otchetnosti-po-transfertnomucenoobrazovaniiyu> (дата звернення 25.11.2022).

66. Федорченко О. Є. Особливості імплементації плану дій BEPS в Україні. ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». 2020. С. 515–518.

67. Юрченко, О. А., & Свирида, О. А. Роль ціноутворення в оподаткуванні діяльності суб'єкта господарювання. *НАУКОВИЙ ВІСНИК НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ*, 2019, № 3. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/4311/1/%d0%ae%d1%80%d1%87%d0%b5%d0%bd%d0%ba%d0%be.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

68. КОНОНОВ, І. УПРАВЛІННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ НА ОСНОВІ МОДЕЛІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ. *ВІСНИК №1*, 2022. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/04/vknu-es-2022-n-1-302.pdf#page=108> (дата звернення 25.11.2022).

69. Казанова М. Облікова політика-2018: що потрібно підкоригувати [Електронний ресурс]. Бухгалтер 911. 2018. № 4. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2018/january/issue-4/article33112.html?utm_expid=.7YZnTvPwQKWpt2vl0yesRw.0&utm_referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2 (дата звернення 25.11.2022).

70. Іваненко В. О., Мейш А. В. Особливості організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2013. № 1 (63). С. 75–82.

71. Уланенко О. І. Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення. Ефективна економіка. 2016. № 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_3_47 (дата звернення 25.11.2022).

72. Олійник, Я. В. ЗВІТ У РОЗРІЗІ КРАЇН МІЖНАРОДНОЇ ГРУПИ КОМПАНІЙ: ВИКЛИКИ ТА СТАН ЗАПРОВАДЖЕННЯ. *II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції»*, 2020. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/29941/1/%D0%9E%D0%BB%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%AF.%D0%92..pdf> (дата звернення 25.11.2022).

73. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: Action 13 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en/> (дата звернення 25.11.2022).

74. Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13. OECD. Paris. 2019. URL: <http://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>. (дата звернення 25.11.2022).

75. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: Action 13 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project / OECD Publishing, Paris. 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> (дата звернення 25.11.2022).

76. BEPS Actions. OECD: official website. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (дата звернення 25.11.2022).

77. Онищенко В. Трансфертне ціноутворення в Україні. Електронне видання сайт Головбух, 2020. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7440-transfertne-tsnoutvorennya-2020> (дата звернення 25.11.2022).

78. Сюркало, Б.І., Шумило, Т.В. Трансфертне ціноутворення в системі корпоративного управління. Ефективна економіка. 2012. № 5. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/57563> (дата звернення 25.11.2022).

79. Приймак, І. І., Кміть, В. М., & Грищишин, Ю. В. Проблеми узгодження митної вартості товарів та трансфертної ціни у зовнішньоекономічних контрольованих операціях підприємств України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. Випуск 15.,Т.1 2019. URL: <http://lib.pnu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/1183/1/4125-12193-1-PB.pdf> (дата звернення 25.11.2022).

80. Результати роботи ДФС в напрямку контролю за трансфертним ціноутворенням. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenne/zagalni-vidomosti/> (дата звернення 25.11.2022).

81. Сопко В., Мельничук О. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. №4. С. 93-107.

82. Онищенко В. Звіт про контрольовані операції 2022. Електронне видання сайт Головбух, 2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7222-zvt-pro-kontrolovan-operats> (дата звернення 25.11.2022).

83. Гладій, І. СИСТЕМА ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЙ: СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ЗАСТОСУВАННЯ. In *Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України: зб. наук. пр. IX Міжнар. наук.-практ. конф.*, м. Вінниця (р. 12). URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/2021/1416092021/2.pdf#page=12> (дата звернення 25.11.2022).

84. Волошко Н. О. Транснаціональні корпорації: теоретико-методологічні основи організації діяльності в умовах глобалізації економіки. *Економіка та держава*. 2020. № 7. С. 110 – 113. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4697&i=15> (дата звернення 25.11.2022).

85. Фесенко, В. В. Трансфертні різниці в контрольованих зовнішньоекономічних операціях підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*, (5), 16. 2018. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/16_2018/53.pdf (дата звернення 25.11.2022).

86. Муравський, О. Ю. ЦИФРОВІЗАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ. *Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування Р 64 в Україні: теорія, практика та професійна етика [Електронний ресурс] : збірник тез Всеукраїнської науковопрактичної інтернет-конференції, (м. Ірпінь, 5 – 6 листопада 2020 року)*. URL: http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/10702/1/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84_05.06.11.2020_17.11.20.pdf#page=345 (дата звернення 25.11.2022).

87. Кучерява, М. Я. Удосконалення процесу подання документації з трансфертного ціноутворення в Україні. 2020. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37748/Ipspr_5-22_51.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення 25.11.2022).

88. Особливості контролю за трансфертним ціноутворенням в умовах воєнного стану. Пресслужба Державної податкової служби України, опубліковано 02 червня 2022 року. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/586570.html> (дата звернення 25.11.2022).

89. Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України № 1114 від 28.10.2021 року. Дата оновлення: 28.10.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1114-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення 25.11.2022).

90. Касян М.В. Вплив транснаціональних компаній на економіку України в сучасних умовах. «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування», м. Луцьк, від 10 листопада 2022 р.

ДОДАТКИ