

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

## **ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

***«Організація та методика аудиту трансфертного ціноутворення  
суб'єкта господарювання»***

Студентки 2 курсу, групи 5м  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
спеціалізації «Аудиторська діяльність»

\_\_\_\_\_ Мурашко Марії Олександрівни

Науковий керівник:

канд. екон. наук

\_\_\_\_\_ Нежива Марія Олександрівна

Гарант освітньої програми:

д-р. екон. наук, доцент

\_\_\_\_\_ Назарова Каріна Олександрівна

Київ 2018

## ЗМІСТ

Вступ.....	4
Розділ 1. Науково-теоретичні засади аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання .....	8
1.1.Економічна характеристика трансферного ціноутворення суб'єкта господарювання.....	8
1.2.Оцінка міжнародних та вітчизняних нормативних актів з питань регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.....	18
1.3.Об'єктивна необхідність проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.....	30
Висновки до розділу 1.....	36
Розділ 2. Інформаційне забезпечення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання .....	37
2.1.Економічна характеристика Приватного підприємства «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит».....	37
2.2.Організаційно-інформаційна модель аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.....	46
2.2.Оцінка стану обліку доходів і витрат та його відповідності потребам аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання .....	54
Висновки до розділу 2.....	68
Розділ 3. Організація та методика аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання .....	69
3.1. Етапи проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.....	69
3.2.Методики аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.....	77
3.3.Шляхи удосконалення організації і методики аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання в умовах використання інформаційних технологій.....	87

Висновки до розділу 3.....	98
Висновки та пропозиції.....	99
Список використаних джерел.....	104
Додатки.....	114

## ВСТУП

В умовах глобалізації економіки помітнішою стає роль міжнародних компаній, підрозділи яких знаходяться на території декількох країн. Поширеною є практика використання трансфертного ціноутворення. Негативний вплив на рівень надходжень до бюджету має функціонування офшорних зон і ухилення від сплати податків. З метою збереження податкової бази особливої уваги потребує проблема регулювання трансфертного ціноутворення.

Трансфертні ціни впливають на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання, а отже і на базу оподаткування податком на прибуток. В даний час Податковий кодекс України передбачає регулювання цін в господарських операціях, які підпадають під дію податкового контролю за використанням цін в угодах. Суб'єкти господарювання мають розкривати інформацію і декларувати операції, які підпадають під дію контролю. За недотримання норм законодавства передбачені великі штрафні санкції. Обов'язкові для подання в фіскальні органи документи повинні бути якісно підготовлені, містити необхідну аргументацію, мати достовірну інформацію, що і перевіряється під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Актуальність даної теми обумовлюється тим, що питання організації і методики аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є недостатньо розвинутими. Аспекти трансфертного ціноутворення досліджуються як науковцями, так і практикуючими бухгалтерами, податковими контролерами, аудиторами, податковими консультантами, керівниками. Окремі питання трансфертного ціноутворення розглядалися у працях О.І. Андрусь, М.М. Данюка, О.В. Жукової, О.О. Заїкіна, Т.В. Бутенко, П. Дзюби, Є. Дмитренко, А.О. Касич, І.В. Карпенко, А. Мельник, О.П. Мельничук, Р. Мельниченко, К.А. Непесова, Н. Р. Олійник, В.Ю. Пашкуса, Л.І. Пославської, І. М. Свідерської, В.В. Сопко, О. І. Черевко та інших.

Аналіз спеціальних джерел дав змогу стверджувати, що, в умовах постійних змін законодавства і у зв'язку з наявністю ймовірності перевірки податковими органами та накладення штрафних санкцій на суб'єкт господарювання, питання аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є актуальними для подальшого дослідження. Актуальність зазначених питань зумовила вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, визначила мету і завдання дослідження.

*Метою* дослідження є обґрунтування теоретичних і методологічних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації і методики аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання в сучасних умовах, впровадження міжнародного досвіду та широкого застосування інформаційних технологій.

Для досягнення мети в роботі поставлені наступні *завдання*:

- дослідити економічну характеристику трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- оцінити міжнародні і вітчизняні нормативно-правові акти з питань регулювання трансфертного ціноутворення;
- проаналізувати об'єктивну необхідність проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- проаналізувати діяльність Приватного Підприємства «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит»;
- сформулювати організаційно-інформаційну модель аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- розробити алгоритм оцінки стану обліку доходів і витрат для цілей аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- описати етапи проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- розглянути методику аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;

- виявити шляхи удосконалення організації і методики аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання в умовах використання інформаційних технологій.

Щоб досягти поставленої мети, в процесі написання роботи важливим є опрацювання нормативно-правової бази, навчально-методичної літератури. Основними джерелами інформації про аудит трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є: міжнародні нормативні документи, закони України, інші нормативні акти, періодичні видання з науково-дослідними роботами аналітиків і практиків, підручні матеріали, електронні аналітичні роботи, а також документи досліджуваного підприємства. Перелік опрацьованої літератури наводиться в списку використаних джерел.

*Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, пов'язаних з аудитом трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання*

*Об'єктом дослідження є процес аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання, проведений Приватним підприємством «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит».*

*Методи дослідження.* При дослідженні теоретико-методичну базу складала загальнонаукові і спеціальні методи пізнання, що ґрунтуються на діалектичному підході до розгляду економічних процесів. Для вирішення поставлених задач використовувалися: методи аналізу і синтезу – для дослідження економічної сутності трансфертного ціноутворення; економіко-логічні методи: методи загального аналізу (розрахунок абсолютних величин, графічний метод, метод порівняння, метод групування, метод деталізації), табличний метод, метод індукції і дедукції та інші.

*Наукова новизна одержаних результатів* полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. На основі одержаних наукових результатів у випускній кваліфікаційній роботі:

*удосконалено:*

- теоретико-методичні засади аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання на основі пояснень категорій і виявлення сутності трансфертного ціноутворення, що охоплює комплекс аудиторських послуг, виконання яких регламентується Міжнародними стандартами аудиту, спрямованих на підвищення ефективності процесу трансфертного ціноутворення;

*набули подальшого розвитку:*

- організаційно-методичне забезпечення аудиту шляхом виокремлення комплексу робіт, що виконуються аудитором та у своїй сукупності спрямовані на підвищення надійності аудиторських процедур як основи доказової бази аудиту трансфертного ціноутворення, що забезпечить оптимізацію роботи суб'єкта господарювання.

*Практична значимість* дослідження полягає у впровадженні результатів аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Пропозиції і рекомендації впроваджено у практичну діяльність ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» (довідка № 1 від 05.11.2018).

*Апробація результатів дослідження.* Основні теоретичні та практичні положення розглянуто та обговорено на студентській науковій конференції «Наукові дослідження студентської молоді» (15-16 травня 2018). Тема доповіді: «Методи боротьби з офшорами у світі».

*Публікації.* Результати дослідження опубліковано в збірнику наукових статей «Контроль та аудит» на тему «Офшорні схеми в Україні: їх характеристика та мінімізація негативних наслідків» (2018), а також в журналі «Аудитор України» (№11, 2018) на тему «Функціональний аналіз в ТЦУ».

Для зручності використання матеріалів, що містяться в даній роботі, виділено основні положення та визначення. З метою поглиблення засвоєння відповідної теми використані таблиці, рисунки, формули.

## РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

### 1.1. Економічна характеристика трансферного ціноутворення суб'єкта господарювання

Сучасні процеси в світовому господарстві пов'язані із діяльністю транснаціональних корпорацій, які виступають потужним фактором розвитку міжнародного бізнесу. Великі фірми мають іноземні капіталовкладення, дочірні підприємства в різних країнах, впливають на міжнародний ринок. Вагому частку міжнародної торгівлі становлять внутрішні потоки товарів, послуг, фінансів в межах групи компаній.

Існує особлива форма переведення капіталів за допомогою трансфертних цін (у тому числі спеціально занижених або завищених), що встановлюються самими корпораціями. Як зазначає С. Сутирін [84], свою назву трансфертна ціна отримала через те, що вона опосередковує трансфери (рух) товарів і послуг між материнськими і дочірніми компаніями, відділеннями і філіалами транснаціональної корпорації.

Трансфертні ціни використовуються для здійснення більш ефективної системи управління виробництвом. Огляд визначень «трансфертна ціна» наведений в дод. А. Проаналізувавши наведені в дод. А визначення поняття «трансфертна ціна», можна дійти висновку, що трансфертна ціна – це внутрішня ціна на продукцію або послуги, яка формується при передачі між структурними підрозділами в межах однієї компанії. П. Дзюба [74] розглядає трансфертну ціну як таку ціну, яка встановлюється не тільки між підрозділами однієї компанії, але і між пов'язаними особами, які не входять в одну компанію. П. Дзюба зазначає, що об'єкт торгівлі при цьому перетинає митний кордон. На нашу думку, це визначення є більш доцільним для вивчення питання аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта



господарювання, тому що відповідає основним положенням статті 39 Податкового кодексу України [39].

Найчастіше мотивом маніпуляції трансфертними цінами є податкові міркування. Особливо актуальне це для транснаціональних компаній і холдингів. Оскільки податковий тягар в різних країнах істотно відрізняється, керівники міжнародного холдингу будуть прагнути перерозподілити прибуток всього холдингу шляхом застосування трансфертного ціноутворення на користь найменш оподатковуваних структур. Конструкції, призначені для такого перерозподілу прибутку, називають схемами трансфертного ціноутворення. Найпростішим варіантом такої схеми є експорт або імпорт товарів через проміжну офшорну компанію з цілеспрямованим варіюванням контрактною ціною угоди з цією компанією. Офшор – це територія, яка створює особливі податкові, фінансові, інвестиційні, підприємницькі умови для ведення бізнесу нерезидентами. Масштабні інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування масово застосовуються великими підприємствами, які домінують у вітчизняній економіці [13]. Багато держав та міжнародних організацій (МВФ, ОЕСР), залежно від оцінки ролі офшорів, формують свій список офшорних юрисдикцій, який періодично оновлюється. В Україні такий перелік країн визначається згідно з додатком до Розпорядження Кабінету міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р і містить 36 країн, серед яких Британські Віргінські острови, Барбадос, Монако [55].

Ефективним методом боротьби з офшорним бізнесом є трансфертне ціноутворення. У деяких випадках пов'язані особи можуть встановлювати ціни, які, ймовірно, не склалися б за таких самих умов між непов'язаними особами. Це може бути зумовлено різними мотивами, зокрема, й податковими. Такий контроль цін в операціях між пов'язаними особами, а в Україні із контрагентами, які сплачують податки за низькою ставкою, а також в операціях нерезидентів з постійними представництвами нерезидентів, називається контролем трансфертного ціноутворення, і діє з

2013 року. Податковий контроль здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок платників податків. Моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення [39].

Регулювання цін за допомогою трансфертного ціноутворення застосовується для контрольованих операцій. Контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків. В статті 39 Податкового кодексу України [39] зазначено, що платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». У статті 9 Типової податкової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку [63] суть принципу «витягнутої руки» сформульована таким чином: «Якщо між двома асоційованими підприємствами в їх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або виникають умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і, відповідно, оподаткований».

Відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» здійснюється за одним із таких методів (рис. 1.1):

- 1) порівняльної неконтрольованої ціни, суть якого полягає в тому, що ціна контрольованої операції порівнюється з ціною на аналогічні товари в зіставних операціях;
- 2) ціни перепродажу, при застосуванні якого валова рентабельність від перепродажу товарів, придбаних у контрольованій операції, зіставляється з аналогічним показником в неконтрольованій операції;

3) «витрати плюс», за умови застосування якого порівнянні показник валової рентабельності собівартості продажу товарів у контрольованій операції порівнюється з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях;

4) чистого прибутку, суть якого полягає в тому, що фінансовий показник рентабельність контрольованої операції порівнюється з відповідним показником рентабельності у зіставній неконтрольованій операції;

5) розподілення прибутку, суть якого 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 у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

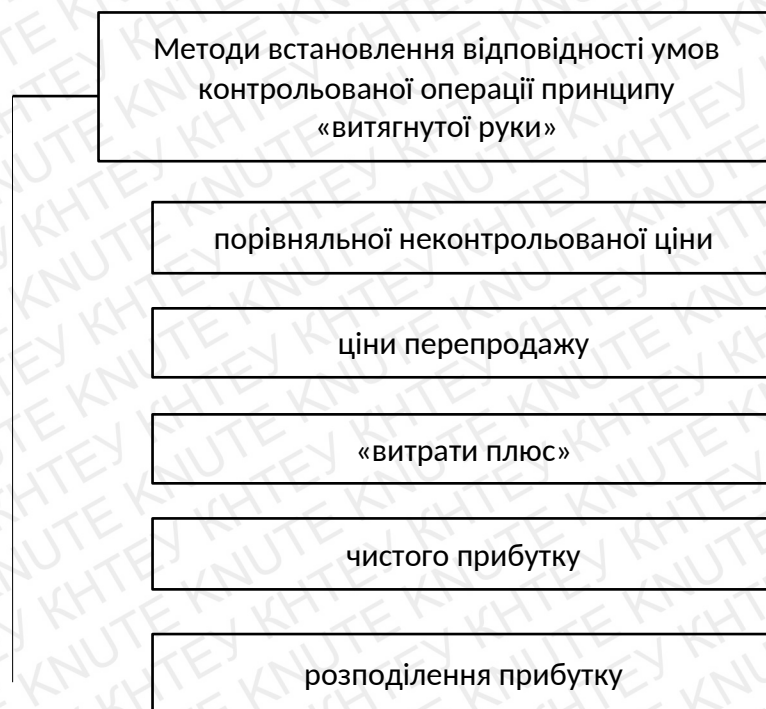


Рис. 1.1. Методи встановлення відповідності умов операції принципу «втягнутої руки»

Джерело: розроблено автором на основі [39].

Таким чином, в контексті глобалізації все більш помітною стає роль міжнародних компаній, підрозділи яких знаходяться на території декількох країн. Більшість сучасних компаній можна представити як сукупність окремих, відносно самостійних підрозділів, що виконують певні функції (наприклад, закупівля ресурсів, виробництво, продаж, адміністративне та фінансове супроводження тощо). Між даними частинами компанії завжди виникають економічні відносини, зокрема з приводу внутрішнього фірмового обороту товарів, послуг або інших об'єктів.

Трансфертне ціноутворення в Україні встановлює контроль цін, зокрема, в операціях між пов'язаними особами і в операціях з контрагентами з юрисдикцій з низькими податками. Основний принцип такого контролю – ціни в трансфертних операціях повинні відповідати рівню цін, які склалися б між незалежними компаніями в тих самих умовах.

Проблема аудиту трансфертного ціноутворення є досить актуальною як в науковому колі, так і в політичному й економічному. В основному, джерела для вивчення і дослідження питань контролю трансфертного ціноутворення – це статті в періодичних виданнях, аналітичні огляди. Варто зазначити, що підручників, монографій, посібників з питань трансфертного ціноутворення зовсім не багато. Слід зауважити, що поняття «трансфертне ціноутворення» в українському законодавстві з'явилося 5 років тому, а тема трансфертного ціноутворення в вітчизняних дослідженнях стала розглядатися порівняно нещодавно. Висока активність дослідників припадає на 2013-2014 роки, коли з'явилася потреба в тлумаченні сутності такого явища, як трансфертне ціноутворення. У літературі можна зустріти декілька визначень трансфертного ціноутворення. Для порівняння в дод. Б наведена таблиця тлумачення цього терміну фахівцями. Як зазначає О. О. Заїкін [75], спеціальні ціни встановлюються для досягнення стратегічних цілей. Погоджуючись з тим, що мінімізація податків не завжди є метою використання трансфертних цін, вважаємо, що трансфертним ціноутворенням є встановлення системи спеціальних цін на товари (роботи,

послуги) для досягнення стратегічних цілей організацій, зокрема, оптимізації оподаткування.

Тему трансфертного ціноутворення вчені розглядають як з точки зору управлінського обліку (наприклад, Т.В. Бутенко [7], А.О. Мельник [89]), так і з точки зору оподаткування (С. Дмитренко [12], О.В. Жукова [65]).

О. І. Черевко [69] вважає, що для компаній часто основною метою застосування трансфертного ціноутворення є не бажання зменшити своє податкове навантаження заради максимізації прибутку як такого, а розширення частки на ринку, залучення висококваліфікованих фахівців, ефективніше використання наявних ресурсів, територіальна диверсифікація ризиків, мінімізація валютних ризиків, упровадження та розвиток технологій, поліпшення інвестиційної привабливості компанії, посилення управлінського контролю материнської компанії над дочірніми, а також інші переваги, які буде отримано внаслідок вивільнення частини оборотних коштів.

А. О. Мельник [89] присвятила одну з своїх наукових робіт управлінню ризиками трансфертного ціноутворення в компаніях. Нею було розроблено ряд заходів щодо зниження найбільш частих ризиків трансфертного ціноутворення на тактичному й оперативному рівнях управління, наведено два напрями розроблення документації із трансфертного ціноутворення: для подання в податкові служби та для внутрішнього обліку.

А.А. Заїкін [75] в статті «Філософія трансфертного ціноутворення» доходить до висновку, що система трансфертного ціноутворення в групі компаній слугує інструментом управлінського обліку, що об'єднує системи управлінського обліку її окремих організацій та схеми взаємозв'язків між ними, а при правильному налаштуванні цей інструмент дозволяє в оперативному режимі оптимізувати діяльність групи і виключає необхідність запізнених управлінських впливів за фактом відхилень минулих періодів.

Чимало праць присвячено податковим аспектам трансфертного ціноутворення. В. Сопко [61] в статті «Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках» дослідила трансфертне ціноутворення як

механізм податкового контролю за сплатою податків, визначили особливості застосування основних методів формування звичайних цін у відносинах між пов'язаними юридичними особами, розглянули питання щодо податкових різниць з податку на прибуток у разі проведення контрольованих операцій з нерезидентами, виявили низку недосконалих і неврегульованих питань.

Науковці визначають роль трансфертного ціноутворення в управлінні суб'єктом господарювання. Так, Т. В. Бутенко [7] зазначає, що система трансфертного ціноутворення забезпечує функції, наведені на рис 1.2.



Рис. 1.2. Функції, які забезпечує система трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором на основі [7].

В статті В. С. Рейкіна [90] досліджено теоретичні аспекти і міжнародний досвід застосування трансфертного ціноутворення в контексті ухилення від оподаткування, здійснено критичний аналіз окремих статей податкового законодавства України, обґрунтовано необхідність подальшої трансформації та запропоновано заходи з вдосконалення трансфертного ціноутворення як ефективного важеля детінізації національної економіки.

Частина досліджень присвячена юридичним і правовим питанням оподаткування з застосуванням трансфертних цін. Наприклад, А. Суббот [62] досліджує особливості адміністративно-правового регулювання трансфертного ціноутворення у відносинах великих платників податків, пропонує спрощення процедури відшкодування ненарахованих сум податку при оптимізації податкових зобов'язань. Є. Дмитренко [12] розглядає адміністративне оскарження рішень податкових органів за наслідками аудиту контрольованих операцій, О. О. Головашевич [10] аналізує динаміку розвитку інституту трансфертного ціноутворення, Р. Мельниченко [17] дослідив адміністративно-правовий статус суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення. «Вчені-юристи зазначають, що для виконання вимог закону про трансфертне ціноутворення в компанії варто задіяти податковий, інформаційно-технічний, юридичний, комерційний (фінансовий) відділ, бухгалтерію та відділ, який відповідає за бюджетне планування й фінансовий аналіз, а також заздалегідь передбачити потребу в обсязі та сфері аутсорсингу», – зазначає Д. Полянський [38].

Фахівці в своїх працях з різних точок зору розглядають і завдання трансфертного ціноутворення. Так, О. Мельничук [28] стверджує, що завданням врегулювання трансфертного ціноутворення в Україні є захист податкової бази, з уникненням при цьому підстав для подвійного оподаткування і невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі. І. М. Свідерська [60] розглядає трансфертне ціноутворення як інструмент фінансового контролінгу. Науковці зазначають, що завданням трансфертного ціноутворення як загального інструменту контролінгу є зменшення інформаційної асиметрії між учасниками господарських відносин усередині підприємства, сприяння в прийнятті оптимальних рішень щодо підвищення ефективності діяльності підприємств загалом та згладжування конфліктів інтересів між окремими лінійними підрозділами. Наголошено, що для оптимізації оподаткування підприємствам варто укласти договори про

ціноутворення, спрямовані на попереднє узгодження рівня цін між великими платниками податків і податковими органами. М. Кулинич [23] визначає трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності, розглядає сутність методів трансфертного ціноутворення, які не визначені Податковим кодексом. В.О. Козловський, [22] досліджує трансфертне ціноутворення як інструмент ефективного функціонування внутрішнього економічного механізму суб'єкта.

Цікавою є наукова стаття В. Ю. Пашкуса [81]. Базуючись на працях зарубіжних вчених, він дослідив теорію трансфертного ціноутворення. В. Ю. Пашкус розглядає окремі підходи до трансфертного ціноутворення (бухгалтерський і біхевіористський) та моделі трансфертного ціноутворення (модель Еклеса і модель Спайсера).

Є. Дмитренко [12] характеризує податковий аудит трансфертного ціноутворення. На його думку, податковий аудит трансфертного ціноутворення – це система заходів, що вживаються підрозділами податкового аудиту податкових органів з метою коригування податкових зобов'язань платників податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних і фінансових умов контрольованої операції умовам, котрі існували під час здійснення зіставних господарських операцій, сторони яких не є пов'язаними особами. На нашу думку, аудит трансфертного ціноутворення – це перевірка документації з трансфертного ціноутворення, звіту про контрольовані операції, політики трансфертного ціноутворення з метою висловлення незалежної думки щодо їх відповідності національному законодавству та міжнародним документам в усіх суттєвих аспектах та з метою виявлення ризиків порушення принципу «втягнутої руки» та управління цими ризиками. При цьому, головними користувачами інформації будуть власники, управлінський персонал суб'єкта господарювання.

Характеристика системи трансфертного ціноутворення наведена в таблиці 1.1.



Таблиця 1.1

Характеристика елементів системи трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання

Елемент системи	Характеристика елемента системи
Мета	Встановлення спеціальних трансфертних цін для досягнення певних цілей організацій
Завдання	Перерозподіл прибутку групи підприємств Мінімізація податків, що сплачуються, податкова оптимізація Вплив на показники діяльності підприємства Більш ефективне управління ресурсами підприємства Розширення ринку за допомогою встановлення цін, які є нижчими за ринкові Територіальна диверсифікація ризикі
Об'єкт	Трансфертні ціни
Методи	Порівняльної неконтрольованої ціни Ціни перепродажу «Витрати плюс» Чистого прибутку Розподілення прибутку

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, трансфертним ціноутворенням є це процес встановлення спеціальної ціни в угоді для досягнення певних цілей. Сьогодні питання трансфертного ціноутворення, якому присвячено багато наукових праць, є актуальним у світовій економіці й економіці країни. Можна виділити два підходи до вивчення трансфертного ціноутворення: управлінський і податковий. Трансфертне ціноутворення в управлінському обліку – це основа побудови внутрішніх розрахунків між підрозділами однієї групи, інструмент підвищення ефективності системи управління. Трансфертне ціноутворення в податковому контролі – це спосіб мінімізації податків за допомогою використання завищених або занижених цін в операціях між пов'язаними особами в різних юрисдикція.

## 1.2. Оцінка міжнародних та вітчизняних нормативних актів з питань регулювання трансфертного ціноутворення в Україні

Особливої уваги потребує проблема податкового регулювання трансфертного ціноутворення з метою збереження податкової бази України. Як зазначалося раніше, з 2013 року вступили в дію зміни до Податкового кодексу України, в яких визначено механізм регулювання трансфертних цін. В багатьох країнах таке законодавство запроваджено вже багато років. Наприклад, в Республіці Казахстан спеціальне законодавство про трансфертне ціноутворення діє з 2001 року. Під час застосування законодавства щодо регулювання трансфертного ціноутворення в Україні виникає багато питань і проблем, у тому числі у зв'язку зі складністю і недосконалістю правових норм.

Нормативні акти з питань регулювання трансфертного ціноутворення можна поділити на міжнародні, національні (вітчизняні) та локальні (внутрішні) (рис 1.3).



Рис 1.3. Рівні регулювання трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором.

Регламенти аудиту трансфертного ціноутворення розробляються міжнародною спільнотою. Основними світовими ініціаторами введення

міжнародних документів про трансфертне ціноутворення є Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Європейський Союз (ЄС), Організація Об'єднаних Націй (ООН). У цих організаціях створені і діють такі підрозділи (структури), що спеціалізуються на питаннях трансфертного ціноутворення:

- відділ трансфертного ціноутворення Комітету з податкових питань ОЕСР (Комітет активно співпрацює з Центром податкової політики та адміністрування при ОЕСР);
- спільний форум з трансфертного ціноутворення Європейської комісії ЄС;
- підкомітет з трансфертного ціноутворення Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва з податкових питань (Комітет є допоміжним підрозділом Департаменту ООН з економічних і соціальних питань).

Під час розроблення документів, які надають рекомендації з питань в сфері трансфертного ціноутворення, ці організації співпрацюють між собою. Наприклад, більшість держав, що входять в ЄС, є також членами ОЕСР, а всі держави-члени ЄС і держави-члени ОЕСР є членами ООН. Європейський Союз бере участь в роботі цієї організації як окрема особа, тобто фактично є 35-м членом ОЕСР (відповідно до установчих документів ОЕСР). Крім цього, держави, які не є членами ОЕСР, в тому числі Україна, теж використовують документи ОЕСР з питань трансфертного ціноутворення [31].

Основні документи на міжнародному рівні, що встановлюють і роз'яснюють порядок, методологію, процедури та особливості здійснення регулювання та контролю трансфертного ціноутворення, у розрізі організацій, наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Система міжнародного регулювання трансфертного ціноутворення

Організація	Організація економічного співробітництва і розвитку	Європейський Союз	Організація Об'єднаних Націй
Документ	Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних	Арбітражна конвенція ЄС про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням	Керівництво ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що

Джерело: розроблено автором на основі [31].

Організація економічного співробітництва і розвитку розробила принципи запобігання подвійному оподаткуванню при використанні в міжнародній торгівлі трансфертних цін. У 1979 р. комітетом ОЕСР з питань оподаткування був виданий документ під назвою «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні підприємства», у 1994 р. цим Комітетом було видано «Рекомендації з трансфертних цін для ТНК та їх оподаткування» [26]. 22 липня 2010 року Організацією економічного співробітництва і розвитку було прийнято Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [32] (далі – Настанови ОЕСР). В Настановах ОЕСР відображені основні підходи до вирішення суперечок, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням; рекомендації щодо ведення документації транснаціональними компаніями; напрацювання у сфері застосування різних методів трансфертного ціноутворення податковими службами.

Отже, основним документом, який пояснює методологію, надає рекомендації та встановлює порядок оподаткування при застосування трансфертних цін, є Настанови ОЕСР. Положення даного документу відображено в нормативних актах багатьох країн, в тому числі й України. «Запроваджуючи в Україні правила трансфертного ціноутворення до Податкового кодексу України, було повністю імплементовано рекомендований Настановами ОЕСР принцип «витагнутої руки», який є всесвітньо визнаним стандартом контролю за трансфертним ціноутворенням», – роз'яснюється в листі Державної фіскальної служби [25].

Загальна методологія контролю за трансфертним ціноутворенням, викладена у ст. 39 Податкового кодексу України, відповідає методології Настанов ОЕСР, зокрема в частині застосування методів установлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», проведення функціонального аналізу та аналізу зіставності, підготовки документації, процедур попереднього узгодження ціноутворення тощо. Але після детального аналізу податкового законодавства України науковці визначають, що при його розробці лише частково враховано апробовану міжнародну практику регулювання трансфертного ціноутворення, а вдосконалення податкової політики України у цій сфері має відбуватися шляхом наближення положень Податкового кодексу України до міжнародних стандартів.

Державна фіскальна служба України надала роз'яснення стосовно використання Настанов ОЕСР у вітчизняній практиці з питань трансфертного ціноутворення і зазначила, що Україна не є членом Організації економічного співробітництва та розвитку, тому Настанови ОЕСР не можуть розглядатись як норми прямої дії в Україні. Тоді ж, урахувавши, що Настанови ОЕСР є узагальненням найкращих сучасних практик застосування принципу «витагнутої руки» для оцінки трансфертного ціноутворення в контрольованих операціях, їх можуть використовувати платники податків та контролюючі органи як рекомендаційно-методологічні матеріали під час практичного застосування ст. 39 Податкового кодексу України.

Основним нормативним актом, який регулює порядок оподаткування при здійсненні міжнародних операцій, є податкова угода. У зв'язку з цим Україна ратифікувала Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах і укладає договори про уникнення подвійного оподаткування. До національного законодавства, що регулює питання міжнародних податкових угод, можна віднести Рекомендації щодо застосування положень конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна (капіталу), статтю 103 Податкового кодексу

України про порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування.

Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР з 1 січня 2017 року і взяла на себе зобов'язання ввести в дію мінімальний стандарт Плану BEPS [87] (англійською Base Erosion and Profit Shifting) – обов'язкові 4 заходи з 15 запропонованих. Мінімальний стандарт включає удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою, удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією, удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів [30]. Імплементация в податкове законодавство плану BEPS включена в Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року. План BEPS був розроблений ОЕСР з метою уникнення податкових зловживань, які мають місце і в Україні, як-то: завищення імпорتنих і заниження експортних цін; виплата підвищеної винагороди та інші. 23 липня 2018 була підписана Багатостороння конвенція MLI (англійською Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS ) щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. «Імплементация Плану дій BEPS сприятиме гармонізації міжнародних податкових правил із більш як 70 країнами світу та створить більш прозоре податкове середовище. Підписавши конвенцію MLI, ми зможемо внести необхідні зміни до існуючих міжнародних договорів про подвійне оподаткування між Україною та іншими державами», – заявила в.о. Міністра фінансів України Оксана Маркарова під час підписання угоди. Конвенція MLI – міжнародна угода по боротьбі з ухиленням від податків ТНК в рамках проекту BEPS, яка дозволить

зменшити переміщення українського капіталу до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування з метою мінімізації податкових зобов'язань, що в свою чергу сприятиме збільшенню доходів бюджету [30].

До національних нормативно-правових актів, які регулюють питання контролю за трансфертним ціноутворенням, відносять закони, постанови, накази. В додатку В наведені такі нормативні акти і їх стислий зміст та значення для цілей трансфертного ціноутворення.

Умовно розвиток контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні поділяється на два етапи. Перший етап можна назвати «попереднім», тому що на законодавчому рівні було відсутнє визначення основних понять системи трансфертного ціноутворення («трансфертне ціноутворення», «принцип «витягнутої руки» тощо), проте існувало поняття «звичайна ціна». На цьому етапі здійснювалась підготовка проектів законів про трансфертне ціноутворення [57]. Так, з 1 січня 2013 року в Україні діяла редакція статті 39 Податкового кодексу, яка встановлювала пов'язаність осіб, методи визначення та порядок застосування звичайної ціни. Стаття 39 Податкового кодексу України «Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни» мала ряд недоліків і неузгодженостей. До 1 вересня 2013 р. ст. 39 Податкового кодексу передбачала фіксований діапазон відхилення цін від договірних на рівні не більше ніж на 20%. За умови перебування ціни в цьому діапазоні вона вважалась звичайною.

Другий етап розвитку контролю за трансфертними цінами в Україні – прийняття нового закону. З 1 вересня 2013 року вступив в дію Закон від 4 липня 2013 року №408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [50], який ввів поняття трансфертного ціноутворення, контрольованих операцій, визначив принципи трансфертного ціноутворення, ввів обов'язок складання звіту про контрольовані операції та складання документації з трансфертного ціноутворення. В законі наводиться порядок аналізу комерційних та інших

фінансових умов здійснення господарських операцій із пов'язаними контрагентами, регламентується порядок коригування прибуткової бази суб'єкта господарювання, що підлягає оподаткуванню. Згідно з цим законом, почало працювати регулювання трансфертного ціноутворення, а податкові органи отримали право перевіряти операції, які підпадають під ознаки контрольованості. Цей етап характеризується поступовим наближенням законодавства до міжнародного, а також достатньо інтенсивним внесенням змін, що негативно впливає на стабільність та передбачуваність податкового законодавства України. Огляд основних змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення наведено в додатку Г.

Сам механізм обчислення податку на прибуток, проведення перевірок та інших питань, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, регламентується й іншими нормами податкового права. Так, контрольованими операціями для цілей трансфертного ціноутворення визнаються господарські операції з особами-нерезидентами, пов'язаність яких регулюється підпунктом 14.1.159 статті 14 Податкового кодексу України. Положення Глави 8 Податкового кодексу України регулює проведення перевірок дотримання принципу «втягнутої руки». Така перевірка визнається документальною позаплановою, але має свої особливості. Розділ III Податкового кодексу України регламентує оподаткування суб'єкта господарювання податком на прибуток. Згідно з наказом «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20.10.2015 № 897, платник податку, який проводить коригування цін в контрольованих операціях, додатково повинен заповнювати додаток ТЦ «Самостійне коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань платника податку» і додаток РІ «Різниця» до декларації з податку на прибуток [39].

Питання аудиту трансфертного ціноутворення тісно пов'язано з обліком доходів, витрат, обліком розрахунків з постачальниками, покупцями. Застосування положень бухгалтерського обліку залежить від виду контрольованих операцій та конкретних умов. Оскільки під час аудиту



контрольованих операцій аналізуються доходи й витрати, до нормативних актів, що стосуються аудиту трансфертного ціноутворення, слід віднести положення, які регламентують формування показників доходів, витрат та які регламентують складання фінансової звітності. Для цілей трансфертного ціноутворення можна використовувати, зокрема, але не виключно, нормативні акти, наведені в табл. 1.3.

Регулювання трансфертного ціноутворення тісно пов'язане з тонкою капіталізацією. Правила тонкої капіталізації, регульовані ст. 140.5 Податкового кодексу України, спрямовані на боротьбу з податковими зловживаннями при прихованому розподілі дивідендів під виглядом виплати відсотків за кредити між пов'язаними особами. Для більш чіткого визначення у податковому законодавстві передбаченні конкретні положення щодо тонкої капіталізації, які побудовані на обґрунтуванні вартості кредиту за правилами «вितягнутої руки. При цьому важливим є врахування П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [44].

До внутрішніх нормативних актів, які використовуються підприємством або групою підприємств, слід віднести:

- облікову політику, якою визначаються, зокрема, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках, види сегментів, підходи до розподілу доходів і витрат;
- цінову політику, якою встановлюються принципи й методики визначення цін на товари, роботи, послуги;
- політику трансфертного ціноутворення, внутрішній регламент з контролю трансфертного ціноутворення, які можуть включати систему ціноутворення, правила моніторингу контрольованих операцій і ризиків, наявності відділу з контролю трансфертного ціноутворення – положення про цей відділ, принципи його взаємодії з іншими підрозділами.

Таблиця 1.3

Огляд нормативно-правових документів з обліку для цілей аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання

Нормативно-правовий акт	Зміст акту
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
П(С)БО 15 «Дохід»	Визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
П(С)БО 16 «Витрати»	Визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	З метою формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів відповідно до П(С)БО 29 підприємства визначають застосування: сегментів діяльності, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	Визначаються методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності, що є важливим для відповідності статті 140 ПКУ про застосування принципу «втягнутої руки» для інших випадків, крім трансфертного ціноутворення.

Джерело: розроблено автором на основі [34, 40-44].

Суб'єкту господарювання слід розробляти шаблони документації з трансфертного ціноутворення, методичні вказівки. Регламентация процесів трансфертного ціноутворення підвищує якість управління податковими ризиками, визначає підхід до формування вартості продукції, робіт, послуг з метою податкового контролю.

Сьогодні застосування норм трансфертного ціноутворення викликає багато питань як з боку платників податків, так і з боку державних органів. Дослідники Інституту соціально-економічних досліджень рекомендують реалізувати ініціативи із захисту та зміцнення національної податкової бази, які значно обмежать функціонування схем виведення капіталів, зокрема забезпечити приєднання України до механізму автоматичного обміну податковою інформацією та перегляд двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування, які стимулюють «агресивне податкове

планування» і схеми мінімізації податків. І. В. Більботенко [6] вважає, що результативність здійснення контролю над трансферним ціноутворенням малоефективна з огляду на загрозливий масштаби прихованого відтоку фінансових ресурсів із вітчизняної економіки. У зв'язку з цим слід поглиблювати вивчення міжнародного досвіду податкового контролю трансферного ціноутворення, насамперед у площині захисту податкової бази при одночасному уникненні підстав для подвійного оподаткування та невизначеності окремих законодавчих норм». Як зазначає А. Суббот [62], для повної реалізації мети трансфертного ціноутворення доцільно прописати вичерпну процесуальну підзаконну базу, за допомогою якої можна мінімізувати виведення капіталів із країни.

Законодавство про трансфертне ціноутворення має вплив на процес податкового планування суб'єктів, які здійснюють контрольовані операції. Важливим є регулювання проведення перевірок та компетентність персоналу, який проводить аналіз контрольованих операцій і від результатів перевірки якого залежить, чи повинен буде суб'єкт господарювання донараховувати доходи та додатково сплачувати податки. Н. Р. Олійник [37] зазначає, що «податковий контроль за трансфертним ціноутворенням покладено на інспекторів територіальних податкових органів, а не на підготовлений центральний апарат або спеціалізовані структури, які діяли б у складі територіальних податкових органів. Як наслідок, виникають сумніви щодо належного рівня фахової підготовки податкових інспекторів у сфері трансфертного ціноутворення в усіх регіонах України». Заходи щодо законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення спрямованні на збільшення доходів бюджету країни. На думку К.А. Непесова [79], податкове регулювання трансфертних цін не впливає на договірні відносини сторін. Більш того, саме по собі воно не пов'язане з залученням платника податків до відповідальності. Регулювання трансфертного ціноутворення швидше носить компенсаційно-стимулюючий, а не каральний характер.

Однією з відмінностей українських правових актів є те, що законодавства інших країн спрямовані на контроль за трансфертним ціноутворенням в операціях з пов'язаними особами, тоді як в українському Податковому кодексі до контрольованих операцій відносять і операції з контрагентами-нерезидентами, які сплачують податок на прибуток за низькою ставкою або не сплачують взагалі.

Важливим також є усунення внутрішніх протиріч і протиріч з іншими нормативно-правовими актами податкового законодавства України. Часта зміна нормативно-правової бази, що регулює контроль за трансфертними ціноутворенням, може сприйматись платниками податків як свідчення відсутності консенсусу між особами, які відповідальні за формування та реалізацію податкової політики, що негативно позначається на передбачуваності податкового законодавства в цілому.

Позитивною новацією для суб'єктів господарювання є упровадження процедури попереднього узгодження трансфертного ціноутворення, яка дозволяє суб'єктам господарювання укладати угоду з Державною фіскальною службою України щодо процедури формування цін товарів контрольованих операцій. В разі дотримання суб'єктом господарювання принципу «витягнутої руки», умов угоди, незмінності погоджених критеріїв, таку угоду можна подовжити на новий термін [3]. Ця угода може бути гарантією стабільності у випадку змін податкових норм.

Підсумовуючи відзначимо, що законодавство про контроль за трансфертним ціноутворенням набуло чинності у вересні 2013 р. Прописані в Податковому кодексі України норми дозволили податковим органам виявляти невідповідність у цінах при операціях між пов'язаними особами корпорацій і фінансово-промислових груп, а також з нерезидентами, що зареєстровані в державі або мають організаційно-правову форму, яка включена до відповідного переліку. На законодавчому рівні постійно вносяться зміни в процес трансфертного ціноутворення. В теперішній час виникає необхідність включення в законодавство про трансфертне

ціноутворення певних поправок. Практика застосування законів і її аналіз можуть виявити проблеми, вирішення яких буде залежати також і від напрацьованої судової практики. Внесення змін призведе до підвищення ефективності податкового адміністрування трансфертних цін. Потребують регулювання і суперечливі процедури моніторингу і контролю трансфертного ціноутворення. Українське законодавство для цілей аудиту трансфертного ціноутворення повинно відповідати світовим вимогам і наближатися до міжнародних документів, враховуючи при цьому національні особливості. Для ефективного управління, зниження ризиків проведення податкових перевірок і накладання штрафів суб'єктам господарюванням слід розробляти внутрішні процедури і політики з трансфертного ціноутворення, які будуть включати вдосконалення бізнес-процесів суб'єкта господарювання.

### **1.3. Об'єктивна необхідність проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання**

Зовнішньоекономічна діяльність є особливим видом господарювання в області міжнародного обміну товарами, роботами, послугами, інформацією та результатами інтелектуальної діяльності. Вона відіграє важливу роль у всій міжнародній діяльності України.

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [54], зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами. Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється в

різних формах, зокрема, у вигляді експорту та імпорту товарів, капіталів, надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, підприємницької діяльності на території України, пов'язаною з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності та інших.

Розвиток глобалізаційних процесів, переміщення фінансових ресурсів між країнами відкривають можливості для фінансування економічного зростання. Однак через це збільшуються ризики виводу фінансових потоків в сферу тіньового обороту капіталів і ухилення від оподаткування. На сьогодні існують широкі можливості для маніпулювання вартістю при проведенні експортно-імпортних операцій. При цьому з'являється проблема контролю державних органів над об'єктивністю встановлення ціни у таких зовнішньоекономічних операціях, яка може бути вирішена за допомогою контролю над трансфертними цінами.

За даними Національного банку України [35], переважна більшість великих експортерів здійснюють операції через посередників, що розташовані у низькоподаткових юрисдикціях (Люксембург, Нідерланди, Швейцарія). Так, лише п'ятдесятьма найбільшими компаніями-експортерами у 2015 році проведено операцій, що мають ознаки переміщення прибутку, на суму 14,4 млрд дол. США, що сягає 37,6% від загального експорту (38,2 млрд дол. США). Просте порівняння даних за 2012 та 2015 рр. дозволяє дійти висновку, що ефективних кроків із припинення уникнення від сплати податків за допомогою офшорних схем державою запроваджено не було. Лише за три роки рівень виведення прибутків за кордон збільшився з 9,76 до 14,4 млрд дол. США, або на 47% [13].

За даними Державної фіскальної служби, у 2016 р. 65 млрд грн було виплачено у вигляді відсотків, які підпадають під ознаки схеми переміщення капіталів, відомої як «тонка капіталізація» [13]. З них 49,3 становили відсотки, сплачені пов'язаній особі-нерезиденту, якщо сукупна сума боргових

зобов'язань перевищує капітал більше ніж у 3,5 рази; і ще 15,7 – відсотки, сплачені нерезидентам, що зареєстровані у «податкових гаванях» (державках чи на територіях, зазначених у підпункті 39.2.1.2 статті 39 Податкового кодексу України). Як зазначає виконуючий обов'язки заступника Голови Державної фіскальної служби України Євген Бамбізов, майже дві третини експортних операцій в Україні проходять за непрямими контрактами, через офшори, тобто 60% експортних операцій великих платників, податки яких адмініструються в Офісі великих платників, проходять по непрямим контрактах [5].

В додатку Д наведена структура зовнішньої торгівлі товарами у 2017 році. За результатами розрахунків, найбільшими імпортерами в Україну серед низькоподаткових країн є Малайзія, Узбекистан, Ірландія. Серед країн, в яких є суб'єкти господарювання, операції з якими за своєю формою визнаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення, великими є поставки з Німеччини, Польщі, США, обсяг яких зріс у порівнянні з 2016 роком на 35%. Лідерами за експортом з України серед країн з низькими ставками податку на прибуток є Іран, Ліван, ОАЕ. Всього товарів на 2625592,9 тис. дол. США було експортовано в країни, які за економічною суттю можуть бути офшорами.

У загальному обсязі зовнішньоторговельних операцій частка країн ЄС порівняно з 2016 роком становила в експорті 40,5%, в імпорті – 41,9% (за 2016 р. відповідно 37,1% і 43,7%). Згідно з даними Державної служби статистики України, за 2017 рік експорт товарів України становив 43264,74 млн дол. США, імпорт – 49607,17 млн дол. США. У порівнянні із 2016 роком експорт збільшився на 19,0%, імпорт – на 26,4%. Негативне сальдо становило 6342,44 млн дол. США. У 2017 р. експорт товарів до країн ЄС становив 17534,5 млн дол. США і збільшився у порівнянні з 2016 р. на 29,9% (на 4038,2 млн дол. США), імпорт – 20795,8 млн дол. США та збільшився на 21,3% (на 3655,0 млн дол. США). Негативне сальдо становило 3261,3 млн дол. (у 2016 р. також негативне – 3644,5 млн дол. США).

Частина недоотриманої експортної виручки повертається в економіку у вигляді інвестицій або кредитів реальному сектору з офшорних юрисдикцій. У 2017 році прямі іноземні інвестиції з усіх держав зросли на 1630,4 млн дол. США. Великий приріст прямих іноземних інвестицій припав на низькоподаткові юрисдикції. Найбільше інвестицій в господарство України поступає з Республіки Кіпр, а саме 10008,6 млн дол. США на кінець 2017 року. Великим інвестором є Нідерланди, обсяг інвестицій яких становить 6 292,9 млн дол. США. В цілому обсяг акціонерного капіталу в Україну протягом останнього року збільшився з 37 513,6 млн дол. США до 39 144,0 млн дол. США. В додатку Е наведена структура прямих іноземних інвестицій в Україну за останні роки.

У додатку Ж наведені прямі інвестиції (акціонерний капітал) в 2014-2017 роках з України в економіці країн світу, які входять до переліку держав, які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 Податкового кодексу України та країни, в яких є організаційно-правові форми, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок). Бачимо, що найбільша частка інвестицій з України припадає на Кіпр, який включений в цей перелік. Також українські інвестори вкладають гроші в суб'єкти господарювання в Молдові, на Віргінських островах, в Польщі, Нідерландах.

Як стверджує Д. Серебрянський [83], сучасна економіка України є яскравим прикладом малої економіки з високим індикатором відкритості (відношення суми експорту та імпорту товарів і послуг до ВВП). Зокрема, вона більш відкрита в порівнянні з країнами БРІКС. Навіть у економіки Китаю, який є лідером за торгівлею товарами кінцевого споживання, індекс відкритості більш ніж удвічі менше українського. Не зважаючи на такий високий індекс відкритості, українська економіка не диктує ціни світового ринку в ключових експортних секторах, а змушена приймати їх. В цілому відкритість економіки може позитивно впливати на економічне зростання країн, що розвиваються. Але для цього, на думку експертів, треба виконати ряд умов (рис. 1.4).



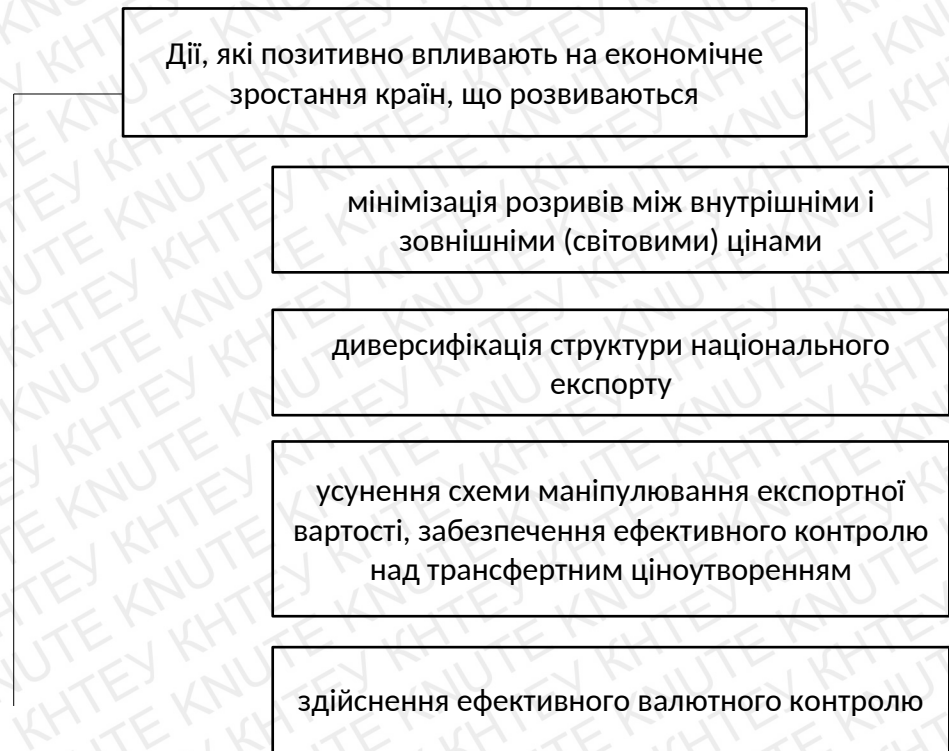


Рис. 1.4. Необхідні умови для позитивного впливу відкритості економіки

Джерело: розроблено автором на основі [83].

Структура українського товарного експорту є низькодиверсифікованою з великою часткою сировинних і низькотехнологічних груп товарів. Найбільші обсяги експорту до країн ЄС у 2017 році склали продукція агропромислового комплексу та харчової промисловості – 32,2% від загального обсягу експорту, недорогоцінні метали та вироби з них – 21,4%, у т.ч. чорні метали та вироби з них – 20,2%, механічні та електричні машини – 14,2%.

«На українському внутрішньому ринку ціни на сировинні товари начебто і низькі, але представникам переробної галузі купити таку сировину за встановленими цінами та офіційно практично неможливо. Тут в дію вступають експортери, які скуповують за різними схемами таку сировину й експортують його де-юре за цінами, що фігурують на внутрішньому ринку, з мінімальною накруткою, а де-факто – за світовими цінами та не за прямими контрактами, а через країни, що торгують та які є юрисдикціями з низьким рівнем податкового навантаження в цілому (Кіпр, Віргінські Острови, Беліз,

Панама та ін.), або виключно для окремих типів компаній або операцій (Великобританія, Швейцарія (окремі кантони), ОАЕ (окремі емірати), Естонія, Сінгапур та ін.) і з високим рівнем закритості податкової інформації», – вважає Д. Серебрянський [83]. Проблемою є різниця внутрішніх і зовнішніх цін.

Об'єктивна необхідність проведення аудиту трансфертного ціноутворення пояснюються також і наявністю ризиків, таких як ризики проведення перевірок, ризики додаткового оподаткування і накладання штрафних санкцій як у разі самостійного нарахування податків, так і у разі нарахування при перевірці фіскальними органами. Державна фіскальна служба України в період 2015-2017 провела близько 50 перевірок контрольованих операцій, 43% з них — у сфері експорту сільгосппродукції. Якщо в 2016 за результатами перевірок було донараховано 76,5 млн грн податків і зменшено збитків на 205,2 млн грн, то вже за майже 9 місяців 2017 року донарахування податків складають 287,6 млн грн, а сума зменшених збитків — 1,9 млрд грн [14].

Для кожної держави є необхідним розвиток ефективної системи зовнішньоекономічних відносин, що дозволяють інтегруватися у світове господарство. Глобалізація діяльності міжнародних компаній, переміщення через кордони товарів, робочої сили і капіталів зумовили існування трансфертного ціноутворення як поширеної схеми міжнародного податкового планування.

Таким чином, у світових господарських зв'язках значне поширення набуло трансферне ціноутворення, яке використовується для зниження прибутку з метою зменшення оподаткованої бази. Зовнішньоекономічна діяльність побудована на різних формах і видах відносин між суб'єктами господарювання, які перебувають в різних юрисдикціях. Великий обсяг зовнішніх операцій проходить через офшорні країни, що призводить до недоотримання частини податків в бюджет країни. В експортно-імпортних операціях використовують маніпулювання із цінами таких операцій. Значна

частина доданої вартості (що є різницею між внутрішніми й зовнішніми цінами) вивозиться з України та накопичується закордоном, а це, у свою чергу, є незалученим потенціалом економіки України. Для регулювання зовнішньоторговельної діяльності Україна використовує інструменти контролю трансфертного ціноутворення, зобов'язуючи суб'єкти господарювання декларувати певні операції. У зв'язку з цим виникає необхідність проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

### **Висновки до розділу 1**

Сьогодні, у зв'язку з глобалізаційними процесами й зростанням кількості міжнародних корпорацій, інтерес до теми контролю за трансфертним ціноутворенням зріс, але при цьому питання аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання розвинуто недостатньо. Аналіз досліджень показав, що трансфертне ціноутворення можна розглядати як механізм податкового контролю, інструмент управлінського обліку, інструмент фінансового контролінгу.

Нормативне регулювання з аудиту трансфертного ціноутворення можна умовно поділити на міжнародні, національні (вітчизняні) та локальні (внутрішні) акти. Міжнародні акти з трансфертного ціноутворення мають рекомендаційний характер для України. Україна зобов'язалась імплементувати окремі принципи проекту BEPS, який спрямований на

боротьбу з розмиванням податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування, до національного права. Проблемою залишається адаптація українського законодавства до міжнародних вимог Стаття 39 Податкового кодексу України – основоположна норма з питань трансфертного ціноутворення в Україні. Процеси трансфертного ціноутворення можуть регламентуватися і на локальному рівні. Політика трансфертного ціноутворення, узгоджена з обліковою політикою, сприяє ефективному управлінню податковими ризиками, з якими може зіткнутися компанія.

Часто компанії, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, експортом і імпортом товарів і послуг – основні споживачі бізнес-схем за допомогою офшорних компаній. Використання при проведенні зовнішньоекономічних операцій офшорних компаній дозволяє акумулювати основну частину доходу від операції в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування. Великий обсяг зовнішньої торгівлі в Україні (як експорт, так і імпорт) припадає на нерезидентів, операції з якими законодавством визнаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення.

## **РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

### **2.1. Економічна характеристика ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит»**

Об'єктом дослідження є Приватне підприємство «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит». Група компаній «Сайвена Груп» (рік заснування 1999) об'єднує дві фірми: аудиторську фірму «Сайвена-Аудит» і юридичну фірму «Сайвена-Консалт» [59].

Приватне підприємство «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» (код ЄРДПОУ 30373733) зареєстроване 29.03.1999, дата запису в Єдиному державному реєстрі про юридичну особу 20.12.2004, номер запису 1 067 120 0000 001519. Засновник підприємства та кінцевий бенефіціарний

власник (контролер) – Жукова Олена Вікторівна. Місцезнаходження юридичної особи: 02140, м. Київ, вул. Вишняківська, б. 7-Б, кв.289.

Вид економічної діяльності юридичної особи – діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування (код КВЕД 69.20). Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» надає своїм клієнтам широкий спектр професійних послуг – аудиту, бухгалтерського та податкового консультування, юридичного супроводу бізнесу, судового представництва в судах різного рівня, технічного (будівельного) аудиту.

Право здійснювати аудиторську діяльність підтверджується наступними посвідченнями і сертифікатами:

- ✓ Свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, видане Аудиторською палатою України, № 2066 від 26 січня 2001 року;
- ✓ Сертифікат аудитора серія А № 003713 від 26.03.1999 р, виданий Аудиторською палатою України.

АФ «Сайвена-Аудит» спеціалізується на послугах з трансфертного ціноутворення, які включають:

- аудит трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- складання документації з трансфертного ціноутворення;
- підготовку звіту про контрольовані операції;
- ідентифікацію контрольованих операцій;
- визначення методів трансфертного ціноутворення, що застосовується до кожної групи контрольованих операцій;
- побудову діапазону цін/рентабельності;
- вирішення податкових спорів та інше.

При аналізі контрольованих операцій спеціалісти застосовують комплексний підхід до питань трансфертного ціноутворення, зважаючи на чинне законодавство, очікувані зміни до нього та міжнародні засади трансфертного ціноутворення. Фірма проводить тренінги і вебінари з питань трансфертного ціноутворення, бере участь в економічних форумах.

Організаційна структура підприємства наведена на рис. 2.1.

Рис. 2.1 Організаційна структура ПП «АФ «Сайвена-Аудит»

Джерело: розроблено автором.

На рис. 2.2 і рис. 2.3 показана частка ринку і місце на ринку ПП «АФ «Сайвена-Аудит». Частка ринку – відносна частка суб'єкта господарювання в межах сукупної виручки на ринку з точки зору її основної діяльності та показує на ринкову потужність суб'єкта господарювання

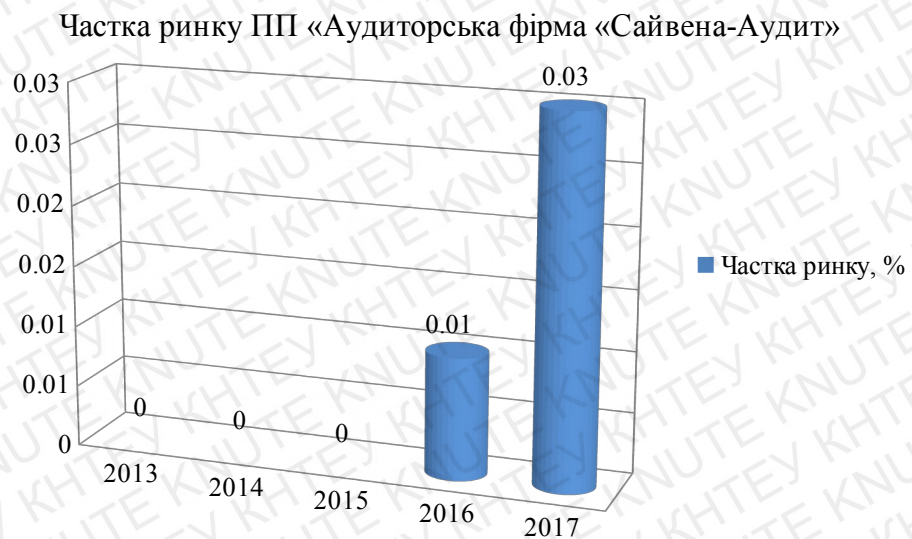


Рис. 2.2. Динаміка частки ринку ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» за 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором.

Місце на ринку – порядковий номер (ранг) суб'єкта господарювання серед інших фірм на ринку її основної діяльності, ранжованих за виручкою. Загалом, чим менше значення, тим більший суб'єкта господарювання.

Показник залежить не тільки від ринкової потужності, але і від загальної кількості суб'єктів господарювання на ринку (рис. 2.3).

Місце ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит»

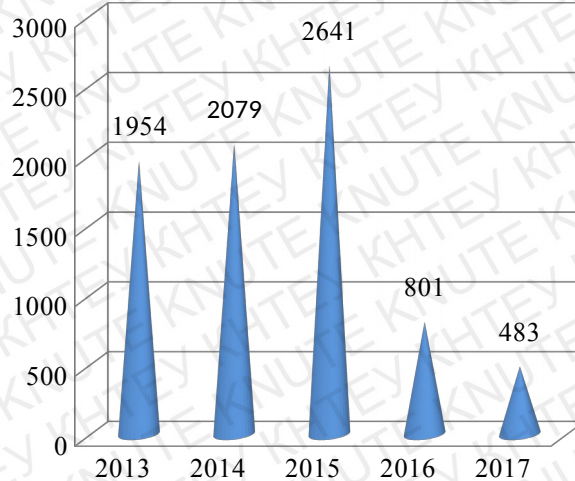


Рис. 2.3. Динаміка місця ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» на ринку за 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором.

На основі даних Звіту про фінансовий стан та Звіту про фінансові результати ПП «АФ «Сайвена-Аудит» за період 2013-2017 рр (дод. 3, И, К, Л, М), був проведений аналіз показників діяльності підприємства.

Що стосується основних засобів, то їх вартість на кінець досліджуваного періоду склала 74,0 тис. грн, що на 72,6 тис. грн або на 98,1% більше ніж на початок періоду. Обсяг запасів на кінець періоду зріс на 55,3 тис. грн, складає 4,96% валюти балансу. Показник дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за період, що досліджується, відсутній. Сума кредиторської заборгованості за товари, роботи послуги на кінець звітного періоду склала 241,5 тис. грн. Це на 234,5 тис. грн більше ніж на початок звітного періоду. Сума всієї кредиторської заборгованості за 2017 рік складає 46,34% валюти балансу. Така тенденція є негативною для підприємства.

На основі даних фінансової звітності сформований додаток Н, в якому наведена динаміка показників доходів та витрат ПП «АФ Сайвена-Аудит».

Рис. 2.4 і рис. 2.5 наглядно ілюструють зміну показників діяльності фірми. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в 2017 році склала 2862,9 тис. грн, що на 2221,8 тис. грн або 446,56% більше ніж за аналогічний період попереднього року. Слід зауважити, що темп зростання собівартості реалізованої продукції є вищим за темп зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Така ситуація, враховуючи конкуренцію на ринку, є негативною для підприємства. Відповідно і валовий прибуток в 2017 році зменшився на 459,1 тис. грн або 64,9% і склав 248,3 тис. грн.

Виходячи з проведеного аналізу, можна дійти висновку, що динаміка показника «чистий дохід від реалізації» на ПП «АФ «Сайвена-Аудит» за 2013-2017 роки нерівномірна. Так, у 2015 році порівняно з 2014 роком спостерігається його зменшення на 65,8 тис. грн (-31,4%), а у 2016 році порівняно з 2015 роком – збільшення на 1204,7 тис. грн (837,76%). В 2017 році в порівнянні з 2016 чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зріс на 1762,7 тис. грн або на 130,72% і склав 3111,2 тис. грн. Така тенденція свідчить про збільшення попиту на послуги підприємства.

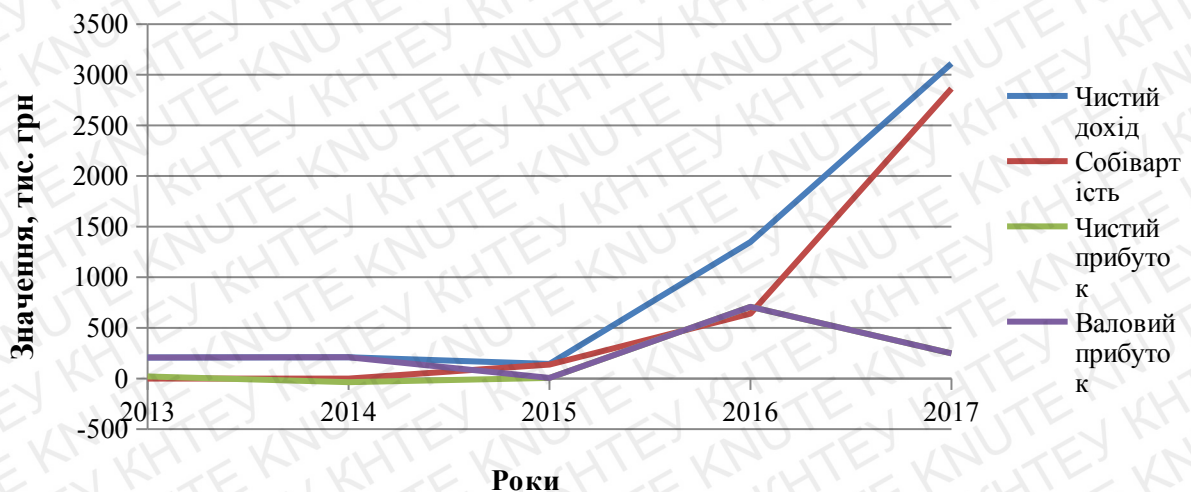


Рис. 2.4. Динаміка фінансових результатів ПП «АФ «Сайвена-Аудит» за період 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором.



Сукупний середньорічний темп зростання виручки (CAGR) характеризує стійкість розвитку суб'єкта господарювання за попередні роки. Індикатор вказує, на скільки відсотків зростав в своїй діяльності суб'єкт господарювання в середньому за рік (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Динаміка сукупного середньорічного темпу зростання виручки (CAGR) ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» за 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором.

В табл. 2.1 представлені коефіцієнти прибутковості, операційні коефіцієнти та коефіцієнти структури підприємства. Одним з найважливіших показників ефективності діяльності компанії є чиста рентабельність (рентабельність реалізованої продукції). Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком вказує на обсяг чистої виручки компанії, який генерує кожна гривня продажів. Так, в ПП «АФ «Сайвена-Аудит» в 2017 році рентабельність реалізованої продукції складає 7,98%. Валова рентабельність продажів показує ефективність виробничої діяльності підприємства, а також ефективність політики ціноутворення. Протягом 2013-2014 рр. валова рентабельність складала 100%, в той час як чиста рентабельність складала 9,46% та -17,08% відповідно. З 2015 року ситуація змінилася, і валова та чиста рентабельність фірми майже співпадають.

Таблиця 2.1

Показники діяльності ПП АФ «Сайвена-Аудит» за період 2013-2017 рр.

Показник	Період				
	2017	2016	2015	2014	2013
Чиста рентабельність (%)	7,98	52,46	4,03	-17,08	9,46
Валова рентабельність (%)	7,98	4,03	4,03	100	100
Рентабельність залученого капіталу (%)	115,87	98,78	66,67	-	50,65
Рентабельність активів (%)	47,65	63,51	8,02	-358	29,08
Маржа прибутку(%)	7,98	52,46	4,03	-17,08	9,46
Валова маржа (%)	7,98	52,46	4,03	100	100
Рух грошових коштів / Оборот (%)	7,98	52,46	4,03	-17,08	9,46
Коефіцієнт оборотності активів	0,95	0,57	0,87	1,35	1,54
Коефіцієнт оборотності власного оборотного капіталу	8,76	4,67	31,96	10,78	11,11
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	7,22	5,33	3,64	5,81	6,51
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2,24	1,05	0,99	-	-

Джерело: розроблено автором.

Оборотність дебіторської заборгованості є індикатором ділової активності, який показує скільки разів протягом року погашається дебіторська заборгованість (рис. 2.2). Чим вище значення показника, тим швидше суб'єкт господарювання здатен стягувати плату з клієнтів за надані товари або послуги. Але значний обсяг дебіторської заборгованості може погіршувати фінансовий стан підприємства. Починаючи з 2015 року показник на підприємстві «АФ «Сайвена-Аудит» зростає.

Грунтуючись на даних звітності суб'єкта господарювання, були розраховані показники ліквідності і платоспроможності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Показники ліквідності і платоспроможності ПП «АФ «Сайвена-Аудит» за період 2013-2017 рр.

Рік	Коефіцієнт загальної (поточної) ліквідності	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Коефіцієнт платоспроможності, %
2013	2,30	2,23	0,01	57,42
2014	1,23	1,23	0,03	29
2015	1,12	1,12	0,01	12,03

2016	2,43	2,25	0,24	64,29
2017	1,46	1,39	0,00	41,13

Джерело: розроблено автором.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (рис. 2.6) є найбільш жорстким індикатором ліквідності, що дозволяє зрозуміти, чи є у фірми кошти для задоволення вимог кредиторів на поточну дату. Значення даного коефіцієнта є достатнім, якщо перевищує 0,2 - 0,25. Отримані показники свідчать про те, що в 2016 році на кожну гривню поточних зобов'язань припадає близько 0,24 гривні.

Показник поточної ліквідності показує співвідношення оборотних активів і поточних зобов'язань. Нормативним вважається значення цього коефіцієнта більше 2. Показник нижче нормативного свідчить про проблемний стан платоспроможності, адже оборотних активів недостатньо для того, щоб розрахуватись за поточними зобов'язаннями.

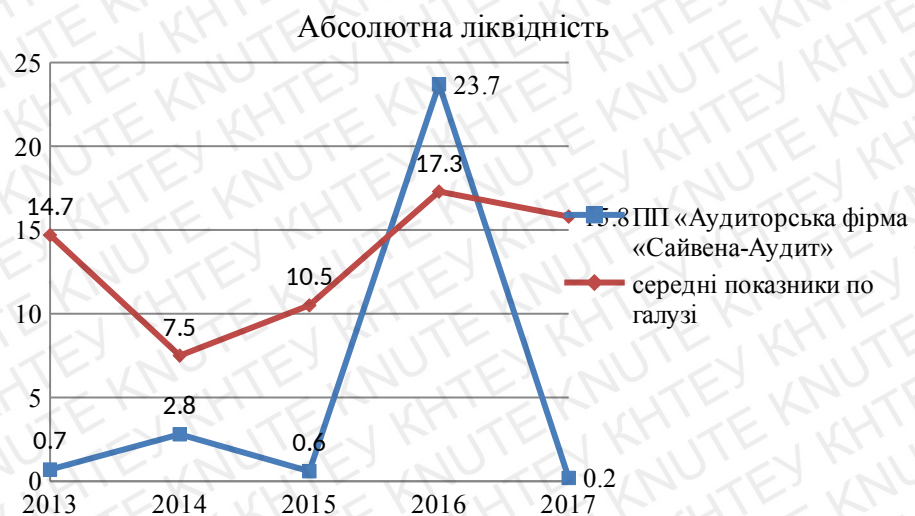


Рис. 2.6. Динаміка коефіцієнту абсолютної ліквідності ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» по відношенню до середнього показника по галузі за 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором.

Такий стан прослідковується на підприємстві в 2014 р., 2015 р. та 2017 р. Для підвищення значення поточної ліквідності необхідно працювати в напрямку підвищення суми оборотних активів і зниження суми поточних

зобов'язань. Коефіцієнт швидкої ліквідності обчислюється як відношення високоліквідних активів до поточних зобов'язань і має бути більший за 1. Отримані дані показують, що значення показника не є нижче нормативного.

За досліджуваний період фірма могла відповідати за своїми зобов'язаннями тільки в 2016 році. Значення показників в інші роки, в тому числі і в 2017 році, нижче нормативного.

Коефіцієнт автономії (рис. 2.7) є індикатором платоспроможності, який показує частку власного капіталу компанії в загальній сумі коштів, інвестованих в її діяльність. Чим вище цей коефіцієнт, тим більше компанія є фінансово незалежною від кредиторів

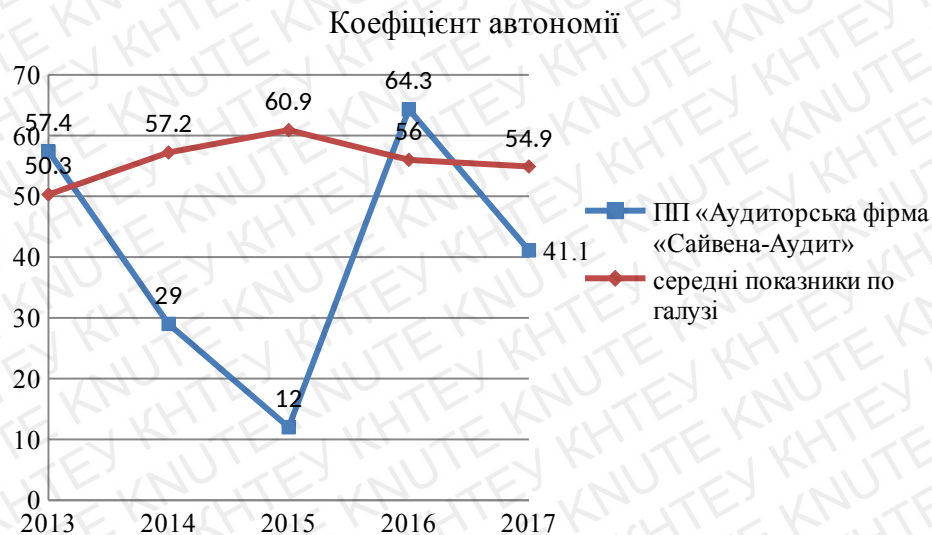


Рис. 2.7. Динаміка коефіцієнту автономії ПП «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» по відношенню до середнього показника по галузі за 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, об'єктом дослідження є Приватне підприємство «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит», яке працює на ринку з 1999 року. Підприємство займається діяльністю у сфері бухгалтерського обліку й аудиту та консультуванням з питань оподаткування, спеціалізується на податкових спорах, послугах з трансфертного ціноутворення. Підприємство є рентабельним, а аналіз діяльності підприємства вказує на задовільний фінансовий стан. На прикладі цього підприємства буде досліджено

організаційні та методичні прийоми аудиту трансфертного ціноутворення суб'єктів господарювання.

## **2.2. Організаційно-інформаційна модель аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання**

Успішне проведення аудиту суб'єкта господарювання прямо залежить від його організації. Організація аудиту передбачає розробку організаційно-інформаційної моделі аудиту, а розробка такої моделі є способом формалізації аудиту суб'єкта господарювання. Побудова такої моделі дозволяє чітко систематизувати і конкретизувати об'єкти, суб'єкти, джерела інформації та методичні прийоми (дод. П).

Організаційно-інформаційна модель аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання складається з 6 блоків (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Структура організаційно-інформаційної моделі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання

Джерело: розроблено автором.

I блок організаційно-інформаційної моделі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання включає мету і завдання аудиту.

Метою аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є ідентифікація фіскальних ризиків та управління ними. Фіскальні ризики виявляються в ході перевірки документації з трансфертного ціноутворення і звіту про контрольовані операції, і щоб їх виявити, слід вирішити такі завдання, як:

- ідентифікація контрольованих операцій та визначення їх обсягу;
- визначення доцільного методу обґрунтування відповідності господарських операцій принципу «вितягнутої руки»;
- аналіз співставності неконтрольованих операцій, обраних для порівняння;
- перевірка правильності розрахунку ціни товарів, робіт, послуг і рентабельності операцій, що відповідають принципу «вितягнутої руки»;
- перевірка правильності коригування ціни контрольованої операції та показника рентабельності, за результатами якого розрахована ціна, що відповідає принципу «витягнутої руки».

II блок організаційно-інформаційної моделі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання визначає об'єкти і суб'єкти аудиту.

Суб'єктами аудиту трансфертного ціноутворення є аудитори і аудиторські фірми. Об'єктами аудиту трансфертного ціноутворення є:

- Звіт про фінансові результати (при застосуванні методу чистого прибутку і методу розподілення прибутку);
- Звіт про контрольовані операції;
- Документація з трансфертного ціноутворення;

- Декларація з податку на прибуток (у разі коригувань доходів і витрат та додаткової сплати податку).

Під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання перевіряється достовірність інформації, наведеної в цих об'єктах, зокрема, обсяг оподаткованого прибутку; господарські операції, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток; розрахунок цін (рентабельності) в контрольованих операціях. Відповідно до податкового законодавства, господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків.

III блок моделі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання включає систему економічних показників аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання, яка складається з системи абсолютних і відносних показників, за допомогою яких можна проаналізувати відповідність принципу «вितягнутої руки». Абсолютні показники характеризують первинну інформацію і відображаються в даних бухгалтерського обліку та звітності. Такими показниками є сума контрольованих операцій, обсяг чистого доходу від реалізації продукції, обсяг собівартості продукції, розмір сплаченого податку на прибуток. Відносні показники є наслідком обробки первинної інформації. До них можна віднести показники рентабельності та діапазон рентабельності.

Показники рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення визначаються на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображених за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що використовуються в Україні, з відповідним коригуванням для забезпечення зіставності показників. Відповідно до положень Податкового кодексу України, під час визначення рівня рентабельності контрольованих операцій

можуть бути використані фінансові показники, які забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки», зокрема, але не виключно:

а) валова рентабельність, що визначається як відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

б) валова рентабельність собівартості, що визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг);

в) чиста рентабельність, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

г) чиста рентабельність витрат, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

г) рентабельність операційних витрат, що визначається як відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

д) рентабельність активів, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності;

е) рентабельність капіталу, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних



активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань).

IV блок моделі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання включає інформаційне забезпечення. Інформацію можна поділити на зовнішню і внутрішню. До зовнішньої інформації входить правова, нормативна і довідкова. Джерелом правової інформації є законодавство України. Для цілей аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання такою інформацією є Податковий кодекс України. До нормативної інформації відносять постанови, накази, Наприклад, Постанова Кабінету Міністрів України «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», Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти. Довідкова інформація в аудиті трансфертного ціноутворення – маркетингові дослідження, бази даних для пошуку співставних компаній та розрахунку діапазону цін/рентабельності, інформація про ціни на ринку та інше. Наприклад, в державному підприємстві «Держзовнішінформ» можна отримати цінову довідку для цілей трансфертного ціноутворення.

Внутрішньою інформацією є облікові і позаоблікові джерела. Аудит трансфертного ціноутворення проводиться на основі бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання. Джерелами інформації є первинні документи, вантажно-митні декларації, оборотно-сальдові відомості, картки рахунків тощо. Позаобліковою інформацією є прайс-листи, контракти, внутрішні розпорядження суб'єкта господарювання.

V блок організаційно-інформаційної моделі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання містить методичні прийоми аудиту. Методичне забезпечення аудиту є важливим елементом моделі. Методи аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання можна розподілити на наукові методи дослідження і спеціальні (власні) методичні прийоми аудиту.

До наукових методів, які стосуються аудиту трансфертного ціноутворення, на нашу думку, слід виділити такі, як:

- індукція і дедукція;
- аналіз і синтез;
- моделювання;
- формалізація;
- порівняння;
- деталізація;
- графічний метод;
- деталізація;
- групування;
- метод відносних величин та інші методи.

Наприклад, в трансфертному ціноутворенні індукцією і синтезом може бути об'єднання контрольованих операцій в сукупність для розрахунку показника рентабельності, групування однорідних за економічною сутністю операцій в єдиний сегмент для проведення аналізу, а дедукцією і аналізом є виділення із всієї фінансової звітності сегменту контрольованих операцій. Порівняння є основним методом трансфертного ціноутворення. Для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» проводиться порівняння з неконтрольованими, зіставними операціями. Що стосується методу відносних величин, то відносною величиною в трансфертному ціноутворенні є показник рентабельності. При моделюванні створюється умовний образ (модель) досліджуваного показника

у вигляді математичного рівняння. Наприклад, при донарахуванні моделюється ситуація, при якій показник рентабельності дорівнює нижньому квартилю. Графіки як наочні зображення даних умовно виражають числові показники та співвідношення між ними під час дослідження ринку, на якому діє суб'єкт господарювання, під час фінансового аналізу діяльності суб'єкта господарювання.

Спеціальні методичні прийоми аудиту – це аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора. Згідно з МСА 500 «Аудиторські докази» [29], аудиторські докази отримують за рахунок виконання:

- 1) процедур оцінки ризиків;
- 2) подальших аудиторських процедур, що включають:
  - тести заходів контролю, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив провести їх;
  - процедури по суті включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті.

Процедури по суті включають:

- ✓ інспектування;
- ✓ спостереження;
- ✓ зовнішнє підтвердження;
- ✓ повторне обчислення;
- ✓ повторне виконання;
- ✓ аналітичні процедури;
- ✓ запит.

Інспектуванням є вивчення записів і документів, відбір таких документів, які є найбільш прийнятними для цілей аудиту. Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи. В аудиті трансфертного ціноутворення спостереження застосовується для оцінки системи внутрішнього контролю. Зовнішнім підтвердження є аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді

від третьої сторони (наприклад, від банківської установи). Повторне обчислення являє собою перевірку математичної правильності документів чи записів. Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Наприклад, це може бути перерахунок аудитором значень показників вручну для перевірки проведеного розрахунку суб'єктом господарювання в автоматизованій системі обліку. Аналітичними процедурами є перерахунок діапазонів цін і діапазонів рентабельності, розрахунок чистого доходу і собівартості. Запит являє собою пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Наприклад, аудитор може надсилати запит до товарних бірж або інформаційно-аналітичних центрів з метою встановлення ринкового рівня цін на товар, який є предметом контрольованої операції.

VI блок моделі включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. Узагальнення результатів аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішень по усуненню виявлених недоліків в діяльності суб'єкта господарювання, що перевіряється. Документування результатів аудиту використовується як методичний прийом при оформленні аудиторських процедур у процесі їх виконання. Обсяг документації за конкретною перевіркою визначається виходячи з професійної думки аудитора. Даний блок моделі включає узагальнення недоліків системи контролю за трансфертним ціноутворенням суб'єкта господарювання. Систематизуються результати у вигляді висновку (звіту) незалежного аудитора та повідомлення управлінському персоналу. За результатами аудиту можуть надаватись рекомендації з удосконалення процесів трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Таким чином, функціональні елементи аудиту конкретизуються в організаційно-інформаційних моделях. Побудова організаційно-

інформаційної моделі є передумовою організації аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання, що дозволяє вибрати найбільш оптимальну методику проведення аудиту. Організаційно-інформаційна модель аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання створює організаційне, інформаційне та методичне забезпечення для якісного виконання аудиторського процесу.

### **2.3. Оцінка стану обліку доходів і витрат та його відповідності потребам аудиту трансфертного ціноутворення**

Основною метою діяльності кожного суб'єкта господарювання є отримання прибутку і його максимізація. У процесі діяльності суб'єкта господарювання формуються доходи, витрати і фінансові результати. Ринкові умови і законодавство вимагають ретельного обліку складових прибутку – доходів і витрат. Вивчення операцій з формування і обліку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання є головним напрямком аудиту трансфертного ціноутворення. Тому є важливим удосконалення організації і методики обліку й аудиту доходів, витрат та фінансових результатів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати суб'єкта господарювання та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [34], П(С)БО 15 «Дохід» [40], П(С)БО 16 «Витрати» [41]. Норми П(С)БО 15 «Дохід» регламентують не всі види доходів, які

можуть мати підприємства, а П(С)БО 16 «Витрати» – не всі види витрат, які можуть мати підприємства. Окремими П(С)БО (деякі з яких наведено в додатку Р) встановлені норми визнання доходів і витрат у результаті інших операцій. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46], доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), а витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Правила бухгалтерського обліку потрібні з самого початку процесу аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Суб'єкту господарювання за підсумками року важливо правильно розрахувати вартісний критерій, оскільки саме від цього розрахунку залежить, чи будуть здійснені операції визнаватись контрольованими та чи є необхідність подавати звітність. Крім того, звіт про контрольовані операції і документація з трансфертного ціноутворення повинна містити економічний та порівняльний аналіз, інформацію про суму отриманих доходів (прибутку) та суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності контрольованої операції.

Для визнання господарських операцій контрольованими з 2017 року (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні), повинні одночасно виконуватись такі умови:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку,

перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [39].

В листі Державної фіскальної служби України [24] зауважено, що Податковим кодексом України не встановлено окремого порядку розрахунку вартісного критерію річного доходу платника податків для цілей трансфертного ціноутворення. До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи. Враховуючи те, що до обсягу річного доходу не включаються непрямі податки, обсяг річного доходу платника податків від будь-якої діяльності для цілей трансфертного ціноутворення розраховується як сумарне значення таких показників Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід):

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- дохід від участі в капіталі;
- інші фінансові доходи;
- інші доходи.

Для розрахунку критерію за обсягом господарських операцій платника податків, операції в іноземній валюті враховуються на дату їх здійснення в гривневому еквіваленті, при цьому курсові різниці від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, не враховуються при визначенні обсягу господарських операцій. Однак, доходи від курсової різниці за відповідний звітний рік враховуються при визнанні господарських операцій контрольованими при обчисленні річного доходу платника податку. При розрахунку обсягу господарських операцій з кожним контрагентом необхідно враховувати, що визначальною умовою для визнання операцій контрольованими є вплив таких операцій на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств. З урахуванням цього, сума наданих (отриманих) кредитів, депозитів, позик, поворотної фінансової допомоги, а також суми

внесених (отриманих) у грошовій формі інвестицій не враховуються при визначенні вартісного критерію контрольованих операцій для цілей трансфертного ціноутворення. Не визнається доходами сума надходжень від іншої юридичної особи у вигляді комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала. У розрахунку вартісного критерію враховуються суми наданих (отриманих) інвестицій, внесеної (отриманої) у відмінній від грошової формі, безповоротної фінансової допомоги [66].

Неправильне відображення доходів від здійснюваних господарських операцій призводить до порушення податкового законодавства. Розглянемо особливості їх обліку. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід», дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірною визначена. Планом рахунків бухгалтерського обліку [18] рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства. Рахунки з номера 70 «Доходи від реалізації» по 76 «Страхові платежі» – це рахунки доходів, а рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про результати діяльності підприємства. Рахунки цього класу, крім рахунку 79 «Фінансові результати» та субрахунку 704 «Вирахування з доходу», є пасивними. Рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності» можуть закриватись щомісячно або в кінці звітнього року в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунків цього класу відображаються суми доходів, за дебетом – списання суми витрат у кінці звітнього року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства призначено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом цього рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також



належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Різниця між підсумком доходів і витрат звітного періоду, яка сформована на рахунку 79 «Фінансові результати», – це сума чистого прибутку або збитку звітного періоду.

Підприємства з метою отримання доходу реалізують готову продукцію, товари, виконують роботи, надають послуги. Якщо товари і готова продукція реалізовані за готівку, то зростають активи підприємства (грошові кошти); у результаті відвантаження (відпуску) товарів з наступною оплатою збільшуються активи – дебіторська заборгованість. Якщо продаж проводиться за умови попередньої плати покупця, то збільшення економічних вигод здійснюється у вигляді зменшення зобов'язань.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- ✓ покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- ✓ підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- ✓ сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- ✓ є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [40].

Під час визначення рівня рентабельності контрольованих операцій важливе значення має розрахунок чистого доходу від реалізації продукції. Такий дохід визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Господарська діяльність підприємств потребує певних витрат. Бухгалтеру необхідно правильно відобразити в обліку витрати, що

виникають в результаті фінансово-господарської діяльності суб'єкта. За П(С)БО 16 «Витрати» [41] витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань та одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені. Податок на прибуток визнається витратами згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [42].

Для обліку витрат Планом рахунків бухгалтерського обліку [18] передбачені рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності», причому ведення рахунків класу 9 «Витрати діяльності» є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно [68]. За дебетом накопичують витрати, за кредитом – списують. Витрати списуються у кінці звітнього року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати». Типова кореспонденція операцій з доходами та витратами наведена в табл. 2.3 і табл. 2.4.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат з використанням 9 класу рахунків

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Одержаний дохід від реалізації продукції	361	701

2	Відображаються податкові зобов'язання ПДВ	701	641
3	Дохід, одержаний від реалізації продукції списується на рахунок 79 для визначення фінансових результатів діяльності	701	791
4	На рахунок фінансових результатів списується:	791	901
	а) собівартість реалізованої продукції;		
5	б) адміністративні витрати;	791	92
6	в) витрати на збут;	791	93
7	г) інші операційні витрати.	791	94
8	Отриманий прибуток відноситься в порядку закриття субрахунку 791 на рахунок нерозподіленого прибутку	791	441

Джерело: розроблено автором.

При одержанні доходу від реалізації товарів по кредиту проведення №1 замість субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» необхідно поставити субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів». При одержанні доходу від реалізації робіт і послуг – 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», іноземної валюти – 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» тощо. При цьому по кредиту проведення №4 так само повинен відповідним чином мінятися субрахунок: при реалізації товарів ставиться субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів», робіт і послуг – 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», іноземної валюти – 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» та інше (табл. 2.3).

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат з використанням 8 і 9 класів рахунків

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Одержаний дохід від реалізації продукції.	361	701
2	Відображаються податкові зобов'язання з ПДВ	701	641

3	Дохід, одержаний від реалізації продукції списується на рахунок 79 для визначення фінансових результатів діяльності	701	791
4	На рахунок фінансових результатів списується: а) собівартість реалізованої продукції;	791	26
5	б) матеріальні витрати;	791	80
6	в) витрати на оплату праці;	791	81
7	г) витрати на соціальне страхування;	791	82
8	д) амортизаційні витрати.	791	83
9	Отриманий прибуток відноситься в порядку закриття субрахунку 791 на рахунок нерозподіленого прибутку	791	441

Джерело: розроблено автором.

В табл. 2.4 наведено кореспонденцію при використанні рахунків 8 класу. При реалізації робіт чи послуг по кредиту проведення №1 використовується рахунок 23 «Виробництво». При реалізації товарів їхня вартість списується в дебет субрахунку 808 «Витрати товарів», після чого списується на фінансові результати проведенням Дт 791 «Результат операційної діяльності» Кт 808 «Витрати товарів».

Під час визначення рівня рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення важливе значення має собівартість продукції, тобто вартість всіх витрат підприємств на виробництво і реалізацію. За П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

При визначенні собівартості реалізованих товарів суб'єкт господарювання використовує методи оцінки запасів при їх вибутті, передбаченні стандартами бухгалтерського обліку. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті, для цілей трансфертного ціноутворення слід використовувати метод ФІФО. При списанні, продажу продукції (товарів) важливо коректно визначити

собівартість. Це можливо за умови використання методу ФІФО. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта господарювання (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Отже, для того, щоб належним чином визначити собівартість продукції, яка була відпущена (реалізована) в межах контрольованих операцій, слід використовувати метод ФІФО. З його допомогою вдається в значній мірі прискорити процеси розрахунку.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46], факт здійснення господарської операції повинен бути підтверджений первинними документами. Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити, визначені законом. Відсутність у первинному документі всіх обов'язкових реквізитів може стати приводом для невизнання господарської операції за формальними ознаками з відповідним коригуванням фінансового результату. Водночас операції, які раніше вважалися негосподарськими в податковому обліку і витрати за якими не включалися до складу витрат при визначенні оподатковуваного прибутку (штрафи, ПДВ за негосподарськими операціями тощо), відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» відносяться до складу інших операційних витрат і враховуються при визначенні фінансового результату.

Для відображення змін, які відбулися протягом певного періоду в структурі господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів потрібно провести узагальнення по бухгалтерських рахунках. З цією метою у бухгалтерському обліку складаються оборотні відомості, які є важливим бухгалтерським документом як з точки зору забезпечення якості внутрішнього документообігу суб'єкта господарювання, так і з точки зору подання звітності до контролюючих органів [58]. Програмні продукти для ведення обліку дають можливість скласти оборотно-сальдову відомість як загальну по рахунках, так по окремому рахунку, що значно полегшує роботу бухгалтера і перевіряючого аудитора.

Згідно з нормами законодавства з трансфертного ціноутворення, розрахунок рентабельності операцій повинен бути підтверджений даними бухгалтерського обліку. Закупка товарів в контрольованих операціях буде відображена проведенням Дт 28 Кт 632, в якому можна ідентифікувати контрагента, який є стороною контрольованої операції. Далі товар оприбутковують на склад і починають реалізовувати. Слід звернути увагу на те, що на складі можуть бути і товари, які були придбані в неконтрольованих операціях. Дохід від реалізації відображається проведенням Дт 361 Кт 70, а списання собівартості проведенням Дт 90 Кт 28. Проблема в тому, що невідомо, які товари були реалізовані по цих проведеннях. Виходячи з цього, суб'єкт господарювання має налаштувати облік таким чином, щоб можна було ідентифікувати, що товар, придбаний в контрольованій операції, реалізований і відображений саме в такому проведенні.

В Податковому кодексі України [39] зазначається, що під час розрахунку показника рентабельності щодо окремої контрольованої операції для визначення операційних витрат та доходів, безпосередньо пов'язаних з такою операцією, використовується найбільш обґрунтований алгоритм розподілу, що відповідає економічній суті контрольованої операції та характеру понесених витрат чи отриманих доходів. Тобто, при розрахунку показників рентабельності контрольованої операції необхідно виділити

фінансові показники (дохід, собівартість, прибуток) по сегменту «контрольована операція». Дані рентабельності за такому сегменту можуть значно відрізнятись від «загальної» рентабельності суб'єкта господарювання. Отже, для того, щоб аналізувати на відповідність принципу «вितягнутої руки» за методом чистого прибутку, треба розглядати лише ті статті, які безпосередньо або опосередковано пов'язані з контрольованою операцією, а витрати та надходження, які не пов'язані з контрольованою операцією, повинні бути вилучені. Для проведення аналізу контрольованих операцій на предмет відповідності принципу «вितягнутої руки» необхідно провести сегментування доходів і витрат суб'єкта господарювання та виділити статті операційних доходів і витрат, які відносяться до контрольованих операцій. Згідно з П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [43], доходами звітного сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу (збори, знижки, повернення товарів тощо). Витратами звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов'язані з звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента.

Першим кроком сегментування необхідно виділити суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), які сформувались внаслідок здійснення контрольованих операцій в розрізі контрагентів – сторін контрольованих операцій. Наступним кроком необхідно на найбільш прийнятній основі розподілити між сегментами показники інших

операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Для здійснення розподілу операційних доходів і витрат слід розрахувати частку чистого доходу за кожним сегментом в загальній величині чистого доходу від реалізації продукції згідно з звітом про фінансові результати. Наступним кроком отриману частку за кожним сегментом перемножують на показники інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Після розподілу інших операційних витрат та доходів за сегментами розраховується показник фінансового результату від операційної діяльності (за загальноствановленими правилами бухгалтерського обліку).

Сегментування може проводитись за видами господарських операцій. Для коректного проведення економічного аналізу відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» необхідно розуміти, як господарські операції впливають на фінансовий результат. Тобто в якому періоді і в яких сумах формуються витрати або доходи від здійснення контрольованих операцій. Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік.

Основою ефективності фінансової та господарської діяльності компанії є процес управління доходами і витратами. Інформаційною базою, яка дає можливість отримати своєчасну інформацію про доходи та витрати підрозділу, відобразити внутрішні економічні відносини суб'єкта господарювання і регулювати його внутрішній економічний механізм, є управлінський облік [85]. Облік за центрами відповідальності є однією зі спеціалізованих підсистем управлінського обліку, орієнтованої на внутрішньофірмове підприємництво і базується на відповідальності менеджерів за витрати і доходи за умови можливості впливу на них в рамках наданих повноважень [78]. Класифікація доходів і витрат за центрами відповідальності повинна відповідати інформаційним потребам управління. Під центром відповідальності прийнято розуміти структурний підрозділ, що здійснює господарську діяльність, на чолі якого стоїть керівник, який



впливає на результати цієї діяльності і несе за них відповідальність. Доходи необхідно поділяти за видом діяльності, ступенем контрольованості, структурою доходу за контрактом, відношенням до бюджетних показників. Така класифікація доходів забезпечить їх достовірний облік, дозволить отримати інформацію про склад доходів за видами діяльності центру відповідальності, встановити відхилення від заданих параметрів та їх причини, дасть можливість відстежити рух грошових коштів та їх еквівалентів [45]. Витрати слід поділяти за ступенем контрольованості, способом включення у собівартість товарів, робіт, послуг, відношенням до господарського процесу, обсягів виробництва, бюджетних показників. Класифікація витрат дозволить здійснювати облік і контроль витрат за центрами відповідальності, посилити процес виявлення резервів зниження собівартості джерела надходжень та результати в розрізі кожного контракту.

На думку І.В. Карпенко [19, 20], для дослідження організації обліку трансфертного ціноутворення необхідно визначити процес такої організації на підприємстві, він складається з таких етапів:

- 1) визначення завдань організації обліку трансфертного ціноутворення;
- 2) визначення об'єктів та суб'єктів такого обліку;
- 3) розподіл об'єктів обліку за класифікаційними ознаками та за необхідності визначення окремих процедур обліку для кожної групи;
- 4) методична організація бухгалтерського обліку операцій із трансфертними цінами, а саме вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких буде здійснюватися документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, формування звітності та документації щодо трансфертного ціноутворення;
- 5) технічна організація бухгалтерського обліку, яка полягає у виборі форм ведення обліку, програмного забезпечення та встановленні порядку здійснення відповідних записів даних;

- б) організація роботи персоналу підприємства, налаштування взаємозв'язку та співпраці всіх відділів у частині обліку операцій із трансфертними цінами;
- 7) налаштування через затвердження внутрішніх положень та інструкцій документообігу з питань трансфертного ціноутворення.

Питання трансфертного ціноутворення впливають на весь бізнес суб'єкта господарювання, змушуючи коригувати бізнес-процеси, змінювати системи обліку, системи внутрішнього контролю, переналаштовувати наявні ІТ-системи [65].

Належна організація бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання забезпечує оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток. Також за допомогою обліку вирішується потреба у внутрішній інформації для процесу встановлення трансфертної ціни.

В бухгалтерському обліку операції з трансфертними цінами розглядалися вченими переважно в контексті управлінського обліку витрат за центрами відповідальності. Об'єктом фінансового обліку трансфертного ціноутворення є формування трансфертної ціни в контрольованих операціях, розрахунки за контрольованими операціями, дохід від здійснення контрольованих операцій та їх оподаткування [20].

Таким чином, суб'єкту господарювання важливо бути готовим методологічно, організаційно і практично до можливих ризиків при трансфертному ціноутворенні. Таким чином, оцінка стану обліку доходів і витрат трансфертного ціноутворення має важливе значення для аудиту трансфертного ціноутворення. Облік фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання є необхідною складовою частиною бухгалтерського обліку. Необхідним є розробка комплексу реєстрів аналітичного обліку для ідентифікації і накопичення інформації про контрольовані операції, про операції з пов'язаними особами за усіма показниками, що необхідні для формування звітності про контрольовані операції. Суб'єктам господарювання, які здійснюють контрольовані операції, слід коригувати

систему обліку, ввести доповнення до облікової політики, скласти внутрішню звітність про здійснені контрольовані операції з детальними аналітичними показниками, які потрібні для наступного формування звіту про контрольовані операції.

## **Висновки до розділу 2**

Об'єктом дослідження є Приватне підприємство «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит». Діяльність підприємства полягає в наданні аудиторських послуг, консультуванні з питань обліку і оподаткуванню. На основі даних фінансової звітності було розраховано ряд показників діяльності, в тому числі показники ліквідності, рентабельності підприємства, було проаналізовано динаміку фінансових показників діяльності, структуру активів і пасивів. Фінансово-господарську діяльність досліджуваного підприємства за період 2013-2017 рр. в цілому можна назвати економічно ефективною.

Організацію і методику аудиту трансфертного ціноутворення краще уявити за допомогою організаційно-інформаційної моделі аудиту. Організаційно-інформаційна модель аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання включає в себе 6 блоків: мета і завдання, об'єкти і суб'єкти, система економічних показників, які використовуються під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання,

інформаційне забезпечення аудиту, методичні прийоми аудиту, методи і процедур узагальнення та реалізації результатів аудиту.

Аудит трансфертного ціноутворення проводиться на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Розвиток трансфертного ціноутворення вимагає певну організацію бухгалтерського обліку, налагодження ефективної системи контролю за процедурами ціноутворення. Важливо правильно визначити обсяг контрольованих операцій, дохід, отриманий від них, їх собівартість, понесені витрати та порівняти ці показники з зіставними операціями. Суб'єкту господарювання слід належним чином організувати облік, своєчасно обробляти первинні документи, складати звіти про контрольовані операції і документацію з трансфертного ціноутворення задля запобігання ризику перевірки та донарахувань.

### **РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

#### **3.1. Етапи проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання**

Аудит – процес, що вимагає значних витрат часу і ґрунтовного підходу, тому робота аудиторів повинна бути спланована. Етапи аудиторської перевірки – це важливі періодичні і взаємозалежні операції, які проробляє аудитор або аудиторська фірма для досягнення певної задачі, поставленої перед ними. Для успішної реалізації цілей аудиторської перевірки необхідно, щоб послідовно виконувалися основні етапи проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання (рис. 3.1).

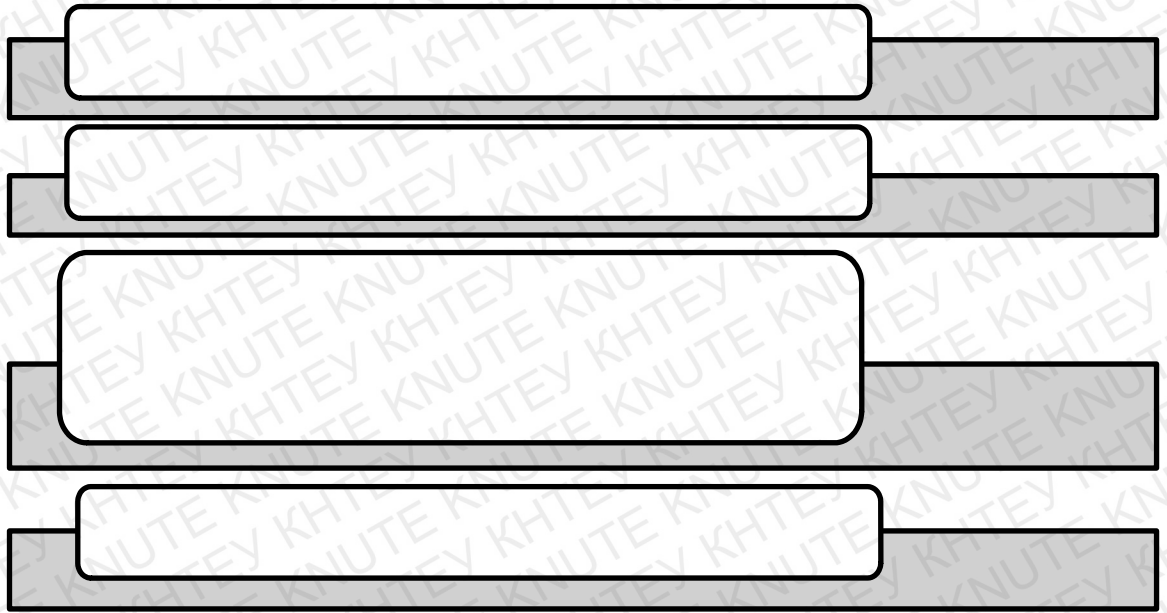


Рис. 3.1. Етапи проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання

Джерело: розроблено автором на основі [4].

Аудит трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання починається з пошуку завдання і отримання пропозиції від клієнта. Для оцінки діяльності бізнесу клієнта заповнюється анкета. Всі питання обговорюються, роз'яснюються, після чого укладають договір.

Важливим етапом перед безпосереднім аудитом є планування. Стратегія проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання розробляється виходячи із норм Міжнародних стандартів аудиту 300 «Планування» [29]. Відповідно до них, планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає оцінити, яким ділянкам слід приділити більше уваги, який потрібен обсяг доказів. В залежності від сфери діяльності контролюваного суб'єкта господарювання і типу контрольованих операцій обирається фахівець, який має відповідний рівень знань щодо трансфертного ціноутворення в цій галузі та з таким типом операцій. На цьому етапі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання визначається, які контрольовані операції здійснював клієнт, якого типу

контрагент в цій контрольованій операції. Типи контрагентів в контрольованій операції наведені на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Тип контрагента в контрольованій операції

Джерело: розроблено автором на основі [39].

Для застосування правил трансфертного ціноутворення важливим є розуміння і ідентифікація ознак пов'язаності суб'єкта господарювання та його контрагента-нерезидента. Правові норми визначення пов'язаних осіб в податковому законодавстві викладено у Податковому кодексі України [39]. Пов'язаними особами є особи (юридичні і фізичні), відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють. Залежно від характеру впливу однієї особи на іншу можна умовно здійснити групування ознак пов'язаності:

- ❖ вплив на юридичну особу через володіння корпоративними правами;
- ❖ вплив на юридичну особу шляхом контролю її органів управління;
- ❖ вплив бенефіціарного власника на юридичну особу;
- ❖ вплив через фінансову залежність;
- ❖ вплив через родинні зв'язки та стосунки [64].

Пов'язаність осіб встановлюється шляхом аналізу установчих, засновницьких документів, протоколів зборів акціонерів, ради директорів, персонального складу виконавчого органу суб'єкта господарювання. Інформацію для встановлення пов'язаності осіб можна знайти і в інтернет-джерелах. Також пов'язаність осіб може бути визнана суб'єктом господарювання самостійно чи рішенням суду [64].

На етапі планування аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання визначається, що є предметом операції. Це може бути товар, нематеріальні активи, цінні папери, послуга, банківська послуга, фінансова послуга, робота тощо. Під час аудиту трансфертного ціноутворення аналізується тип операції, наприклад: купівля-продаж, субпідряд, рента, опціон, перевезення, зворотний лізинг, факторинг, виконання технічних завдань тощо.

Третій етап – здійснення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання, який поділяється на:

- вивчення, оцінку і тестування системи внутрішнього контролю;
- безпосередньо здійснення аудиту.

Оцінка системи внутрішнього контролю передбачає виявлення, чи має суб'єкт господарювання внутрішню політику щодо трансфертного ціноутворення. На цьому етапі може аналізуватись наявність та функціонування служби внутрішнього аудиту, відділу внутрішнього контролю, відділ, відповідальний за контроль трансфертного ціноутворення, відповідність їх цілей, завдань структурі і масштабам діяльності організації. В додатку С представлені тести внутрішнього контролю аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

На етапі безпосередньо здійснення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання аудитор перевіряє звіт про контрольовані операції і документацію з трансфертного ціноутворення. Суб'єкти господарювання, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції. Аудитор

повинен перевірити наявність всієї необхідної інформації, а особливу увагу необхідно звернути на суму виявлених контрольованих операцій та вибір методу встановлення ціни. В випадку застосування методу ціни перепродажу, «витрати плюс» або чистого прибутку аудитор перевіряє значення показника рентабельності. Метод трансфертного ціноутворення обирається з урахуванням критеріїв, які наведені на рис. 3.3.

Суб'єкт господарювання з урахуванням зазначених критеріїв використовує будь-який метод, який він вважає найбільш доцільним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни.

На етапі здійснення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання перевіряються:

- ✓ критерії пошуку зіставних операцій;
- ✓ вибір та обґрунтування методу визначення відповідності ціни принципу «витагнутої руки» для кожного типу господарської операції;
- ✓ алгоритм застосування методу;
- ✓ визначення рівня цін у контрольованих операціях;
- ✓ розрахунок діапазону цін/ринкового рівня рентабельності.

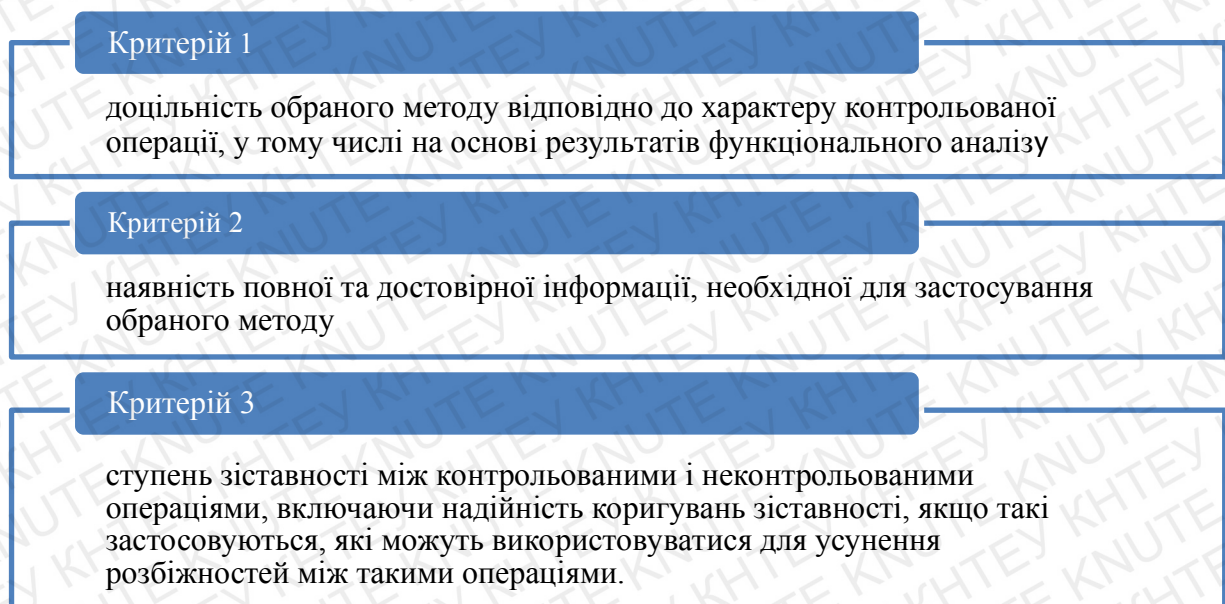


Рис. 3.3. Критерії обрання методу трансфертного ціноутворення



Джерело: розроблено автором на основі [39].

Особливість звіту про контрольовані операції полягає в тому, що на момент його подання дуже часто суб'єкт господарювання ще не має готової підтверджуючої документації (документація не представляється разом зі звітом, а її необхідно подати до фіскальних органів протягом місяця після отримання запиту) в силу того, що в підготовка документації вимагає значно більшого часу в порівнянні з підготовкою звіту. У зв'язку з цим можуть виникнути складнощі з наповненням граф про метод і про рентабельність. Якщо в документації по факту буде застосований інший метод або інший показник рентабельності, то в подальшому можна подати уточнюючий звіт.

На запит Державної фіскальної служби України суб'єкти господарювання протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту подають документацію щодо контрольованих операцій. Документацією з трансфертного ціноутворення є сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі [39]. Під час аудиту трансфертного ціноутворення на основі документації аудитором перевіряється наявність всіх необхідних даних, а саме даних про особу, опис діяльності, опис структури управління суб'єкта господарювання. На цьому етапі аналізуються економічні умови діяльності, відповідні ринки, на яких працює суб'єкт господарювання та чинники, що впливають на ціну.

Важливо впевнитися, що правильно визначена в контрольованій операції сторона, що досліджується. На вибір сторони впливають виконані функції, використані активи та прийняті ризики. Стороною, що досліджується, обирається сторона, щодо якої застосування такого методу (комбінації методів) є найбільш обґрунтованим, а також для якої можна знайти найбільш зіставні операції та/або зіставні особи.

Для того, щоб розрахувати ціну, яка відповідає принципу «витягнутої руки», необхідно провести економічний та порівняльний аналіз, який включає:

- суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності;
- обґрунтування вибору методу і фінансового показника, який застосовано для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;
- обґрунтування вибору та інформація про зіставні операції (зіставних осіб) і джерела інформації, які використовувалися для аналізу;
- розрахунок діапазону цін або діапазону рентабельностей;
- опис та розрахунок проведених коригувань.

Якщо під час застосування методів трансфертного ціноутворення порівняння ціни або рентабельності в контрольованій операції проводиться з цінами або показниками рентабельності кількох зіставних неконтрольованих операцій або юридичних осіб, які не здійснюють операції з пов'язаними особами, обов'язково використовується діапазон цін (рентабельності).

Якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції перебуває:

- в межах діапазону, вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «витягнутої руки»;
- поза межами діапазону цін (рентабельності), розрахунок податкових зобов'язань платника податків у контрольованій операції проводиться відповідно до ціни (показника рентабельності), яка (який) дорівнює значенню медіани такого діапазону (крім випадків проведення платниками податків самостійного коригування відповідно [39]).

Четвертий етап аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання – заключний. На цьому етапі аудитор узагальнює всю отриману інформацію, оцінює результат. Слід перевірити наміри керівництва суб'єкта господарювання щодо внесення коригувань в Декларацію з податку на прибуток. У разі застосування суб'єктом господарювання під час здійснення контрольованих операцій умов, що не відповідають принципу

«втягнутої руки», платник податків має право самостійно провести коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. На основі отриманих даних аудитор формує свою думку у вигляді аудиторського звіту, листа управлінському персоналу і рекомендаціям.

Необхідною умовою в роботі аудитора є наявність доказової бази, яка формується шляхом документування аудиту [4]. На всіх етапах аудиторської перевірки аудитор повинен документально оформляти всі відомості, які є важливими як з точки зору проведення самої перевірки, так і з точки зору надання доказів проведення аудиту відповідно до законодавства, міжнародних стандартів аудиту та внутрішніх регламентів аудиторської фірми. Усі дані, які є важливими з точки зору надання доказів, повинні бути документально оформлені. МСА 230 «Аудиторська документація» [29] визначає, що аудиторська документація – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»). Аудитору слід складати аудиторські файли на кожний проект, тобто на кожне завдання. Аудиторський файл – одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання. Він повинен містити інформацію про характер аудиторського завдання (умови договору, період перевірки тощо), організаційно-правову форму суб'єкта господарювання, його сферу діяльності). Аудиторський файл включає фінансову звітність клієнта, дані бухгалтерського обліку та іншу інформацію, необхідну для аудиту, звіт про контрольовані операції, документацію з трансфертного ціноутворення, розрахунки аудитора, листування з клієнтом тощо.

Таким чином, для досягнення основної мети аудиту трансфертного ціноутворення – перевірки достовірності інформації з метою виявлення податкових ризиків, необхідно чітко спланувати проведення аудиторської

перевірки. Аудит трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання включає в себе наступні етапи: підготовчий етап, етап планування, етап здійснення аудиту і заключний етап. Підготовчий етап включає процес узгодження між сторонами умов та завдань аудиту. Планування допомагає належним чином організувати аудит трансфертного ціноутворення. Планування аудиту завершує етап підготовки до аудиту. В ході виконання цієї роботи остаточно формується необхідна інформація для проведення аудиту трансфертного ціноутворення. Після завершення заходів з підготовки аудиту починається етап, який включає оцінку системи внутрішнього контролю і безпосередньо аудиторську перевірку. Перевірка документації з трансфертного ціноутворення умовно можна поділити на аналіз суб'єкта господарювання, сторін операції, аналіз ринку товарів (послуг), аналіз умов операцій, функціональний аналіз, економічний аналіз. Заключний етап аудиту полягає в формулюванні виявлених невідповідностей і порушень, інформування вищого керівництва і узгодження змісту необхідних коригувань.

### **3.2. Методика аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання**

Оскільки кожна аудиторська перевірка обмежена в часі, аудиторам важливо чітко визначити її цілі, обрати об'єкти перевірки, правильно спланувати свої дії, застосувати ефективні аудиторські процедури і зібрати необхідні докази для формулювання об'єктивного висновку. Методика аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є переліком способів практичних дій, здійснюваних аудиторам в процесі аудиту трансфертного ціноутворення. Методикою також є внутрішній документ аудиторської фірми, яким повинні керуватися всі працівники при проведенні

аудиту. Завданнями методики аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є визначення:

- підходів до проведення перевірки на різних етапах аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- основ взаємовідносин аудиторської організації з особою, що перевіряється, і третьою стороною в ході аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- відповідальності сторін при проведенні аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання;
- порядку проведення конкретних процедур перевірки;
- порядку оформлення робочих документів та результатів аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Аудит трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання включає в себе такі етапи, як підготовчий етап, етап планування, основний етап (аудиторська перевірка) і заключний етап. Розглянемо методику аудиту трансфертного ціноутворення на прикладі. Нами разом з аудиторською фірмою «Сайвена-Аудит» було проведено аудит – перевірку достовірності інформації, наведеної в документації з трансфертного приватного підприємства «АБВ» за 2016 рік, яка буда складена власними силами суб'єкта господарювання (ПП «АБВ»). Для аудиту були надані Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, контракти, вантажно-митні декларації, платіжні доручення за проведеними розрахунками з контрагентом. На підготовчому етапі і в процесі планування було виявлено, що структура компанії складається з системи окремих підрозділів, які є відокремленими бізнес-одинацями. Кожен підрозділ має необхідний адміністративний, комерційний, логістичний персонал для здійснення своєї основної діяльності. Основний вид економічної діяльності (код КВЕД): 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля. За результатами проведеного горизонтального і вертикального економічного аналізу показників Звіту про

фінансовий стан та Звіту про фінансові результати, фінансовий стан суб'єкта господарювання можна охарактеризувати як стійкий.

При аудиті виявлено, що в досліджуваному році суб'єкт господарювання здійснювало зовнішньоекономічні господарські операції з продажу соняшникової олії компанії-нерезиденту «Н» через комісiонера (компанію «К»), що і було відображено в документації, що перевіряється. Компанія «Н» є резидентом Кіпру, який включений до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу. Цифрові критерії, визначені Податковим кодексом України, виконуються: обсяг операцій перевищує 5 млн грн, а річний дохід ПП «АБВ» перевищує 50 млн грн (вимоги до операцій 2016 року), тобто операції є контрольованими. Відсутність інших контрольованих операцій перевіряється наступним чином. Спочатку треба ідентифікувати, обсяг операцій з якими контрагентами перевищує 5 млн грн (вимоги до операцій 2016 року). Якщо такий контрагент є, то треба встановити, чи відповідає цей контрагент критеріям контрольованості Податкового кодексу України, тобто, чи це пов'язана особа-нерезидент, чи це особа, зареєстрована в переліку для цілей трансфертного ціноутворення, чи це комісiонер-нерезидент. Таким чином, для перевірки аудитором була сформована картка рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». В результаті було з'ясовано, що крім контрагента, який аналізується в документації, контрагентів, обсяг господарських операцій з якими перевищує 5 млн грн, немає.

В розділі документації «Опис контрольованих операцій та умов їх проведення» суб'єктом господарювання були визначені основні дані контрактів, за якими здійснювався експорт. Опис товарів, що є предметом контрольованих операцій, містить характеристику показників олії. В 2016 році Приватним підприємством «АБВ» була отримана оплата за експортовану соняшникову олію. Нами були перевірені платіжні доручення, підраховано суму платежу в іноземній валюті та в гривнях. Сума фактично

проведених платежів в контрольованій операції склала 184643,15 дол. США, що в перерахунку по курсу Національного банку України [35] становить 4800734,96 грн. Відхилень з даними, наведеними в документації з трансфертного ціноутворення, не виявлено. Факт передачі товарів від покупця продавцю за контрактами підтверджується митними деклараціями.

Опис ринку містить аналітичну інформацію, що описує ситуацію та кон'юнктурні особливості українського ринку соняшникової олії, статистичну інформацію виробництво, внутрішній ринок, основні компанії-виробники соняшникової олії, експорт, особливості державного регулювання в цій сфері і динаміку цін на світовому ринку.

Під час визначення зіставності операцій аналізуються такі елементи контрольованої та зіставних операцій: функції, які виконуються сторонами операції, активи, що ними використовуються, умови розподілу між сторонами операції ризиків та вигод, розподіл відповідальності між сторонами операції та інші умови операції. Згідно з Податковим кодексом України [39], стороною, що досліджується, обирається сторона яка:

- виконує найменш складні функції щодо контрольованої операції;
- приймає найменші економічні (комерційні) ризики стосовно контрольованої операції;
- не володіє об'єктами нематеріальних активів, які мають значний вплив на рівень рентабельності.

У законодавстві немає чіткого порядку проведення і методики функціонального аналізу, в той час як якісний функціональний аналіз є запорукою правильного визначення сторони, що досліджується, та методів, які треба використовувати для цілей трансфертного ціноутворення. Також такий аналіз допоможе посилити позицію перед податковими органами. На нашу думку, процес функціонального аналізу умовно можна розділити на три етапи.

Планування функціонального аналізу, що включає в себе визначення відповідних угод і операцій, визначення галузевих і групових передумов.

При цьому варто вивчити особливості даної галузі, специфіку сторін з метою отримання знань про методи роботи в даній сфері і відносної вартості активів, які використовується в угоді і функцій, які виконуються. До етапу планування функціонального аналізу доцільно віднести перегляд доступних внутрішніх/зовнішніх документів. Наступний етап функціонального аналізу включає інтерв'ю – підготовку детального опитувальника, проведення інтерв'ю. Доречним рішенням може стати створення опитувальника персоналу з метою отримання потрібної інформації про бізнес-процеси, пов'язані з виконанням даного контракту. Результати аналізу повинні бути задокументовані, а документація з трансфертного ціноутворення містити, серед іншого, розділ, який би включав в себе (окремо для кожного виду контрольованих операцій) аналіз функцій, ризиків, активів і висновок за результатом проведеного аналізу.

Під час аудиту трансфертного ціноутворення акцент слід робити на визначення фактичних дій в порівнянні з тим, як функції і ризики сторін закріплені в договорах, тобто сутність має превалювати над формою. Якщо в ході функціонального аналізу буде виявлено невідповідність дій сторін умов контракту, то договірні умови не будуть враховуватися. Результати функціонально-ризикового аналізу контрольованої операції наведені у вигляді табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Функціонально-ризиковий аналіз контракту для цілей аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання

Функції, ризики, активи	Продавець ПП «АБВ»	Покупець компанія «Н»
Аналіз функцій	18	22
Здійснення стратегічного управління	2	2
Управління та професійна підготовка персоналу	2	2
Виконання умов контракту щодо постачання товару	4	0
Виконання умов контракту щодо придбання товару	0	4



Транспортування товару	1	3
Здійснення контролю якості товару	2	2
Зберігання товару	2	2
Ведення бухгалтерського обліку	2	2
Страховання товару	1	3
Юридичне обслуговування	2	2
Ризики	10	14
Ризик зміни ринкових цін на товар	1	3
Ризик, пов'язаний з зміною офіційного курсу гривні	2	2
Ризик неповної оплати за товар	4	0
Ризик втрати товаром споживчої якості	2	2
Ризик зниження споживчого попиту	0	4
Ризик несвоєчасної поставки товару	1	3
Активи	0	0
<b>ЗАГАЛЬНА СУМА БАЛІВ</b>	<b>28</b>	<b>36</b>

Джерело: розроблено автором.

За даними таблиці, найбільш «слабкою» стороною в контрольованій операції є продавець – Приватне підприємство «АБВ». Саме для цього підприємства надалі буде розглядатися доцільність застосування методів визначення трансфертної ціни.

Методика переведення виконуваних функцій, прийнятих ризиків та використаних активів в бали наведена в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

#### Методика переведення балів в функціональному аналізі

Функції, ризики, використання активів стороною контрольованої операції	Кількість балів
Сторона не виконує дану функцію/не несе даний ризик/не використовує активи	0
Сторона виконує дану функцію/несе даний ризик/використовує активи у меншому обсязі ніж інша сторона	1
Сторона виконує дану функцію/несе даний ризик/використовує активи у такому ж обсязі як інша сторона	2

Сторона виконує дану функцію/несе даний ризик/використовує активи у більшому обсязі ніж інша сторона	3
Сторона виконує дану функцію/несе даний ризик/використовує активи у повному обсязі	4

Джерело: розроблено автором.

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» здійснюється за одним методів, наведених в Податковому кодексі України. Аудиторами проаналізовано можливості застосування того чи іншого методу трансфертного ціноутворення щодо контрольованої операції. В даному випадку метод ціни перепродажу неможливо використовувати, виходячи з економічної сутності методу, тому що ПП «АБВ» є продавцем за контрактами, а за методом ціни перепродажу аналізується націнка товарів, які були придбані в контрольованій операції. Метод розподілення прибутку теж не може бути використаний через те, що контрольована операція, яка була здійснена Приватним підприємством «АБВ», не призводить до виникнення спільних прибутків з компанією «Н», що було б умовою застосування методу. Метод «витрати плюс» і метод чистого прибутку використовувати можна, але у зв'язку з тим, що, згідно з законодавством, метод порівняльної неконтрольованої ціни є більш пріоритетним, аудиторами доведено, що для встановлення відповідності ціни принципу «витягнутої руки» необхідно використовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни. Цей метод був зазначений в суб'єкті господарювання в документації з трансфертного ціноутворення, що досліджується.

Проблемою застосування правил трансфертного ціноутворення є відсутність в достатній кількості інформації щодо господарських операцій для порівняння з контрольованою операцією. Контрольовану операцію можна порівняти з внутрішніми зіставними операціями або з зовнішніми зіставними операціями. Тому в першу чергу слід шукати зіставні операції серед внутрішніх господарських операцій з непов'язаними контрагентами.

Предметом господарських операцій суб'єкта господарювання, що досліджується, є соняшникова олія. Приватне підприємство «АБВ» здійснило реалізацію соняшникової олії лише компанії «Н». Іншим покупцям експорт аналогічних чи подібних товарів у 2016 році підприємство не здійснювало. Як наслідок, внутрішні співставні операції у ПП «АБВ» відсутні. Але інформація про ціну на сільськогосподарську продукцію наявна в інформаційних виданнях, як наслідок, знайти зовнішні співставні операції можливо.

Для порівняння цін суб'єктом господарювання було обрано інформаційне видання «АПК-Інформ» [86]. Аудиторами встановлено, що дійсно, основні елементи зіставності контрольованої і неконтрольованих операцій даного агентства є зіставними з контрольованою операцією і можуть використовуватись для аналізу відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Дані цього джерела є відкритими і дозволяють отримати інформацію про експортні ціни на соняшкову олію на найближчу дату до дати здійснення контрольованої операції. Значний вплив на ціну товару здійснює базис поставки. Базис поставки в контрольованій операції – СРТ, тому для аналізу ми обираємо ціни на соняшкову олію лише на умовах СРТ.

Ключовий елемент в документації з трансфертного ціноутворення – економічний аналіз, який включає в себе безпосередньо розрахунок ринкової ціни на товар. Ціна соняшникової олії, яка була експортована ПП «АБВ», становить 740 дол. США за 1 тону, обсяг експортованого товару, відповідно до митної декларації – 516,794 тонн, фактична дата відвантаження відповідно до митної декларації 11.03.2016 р. Курс Національного банку України [35] гривні до долара США на 11.03.2016 становить 26,535904 грн.

Експортні ціни на соняшкову олію на ринку станом на 11.03.2016 р., складає 745 дол. США за тону (рис. 3.3).

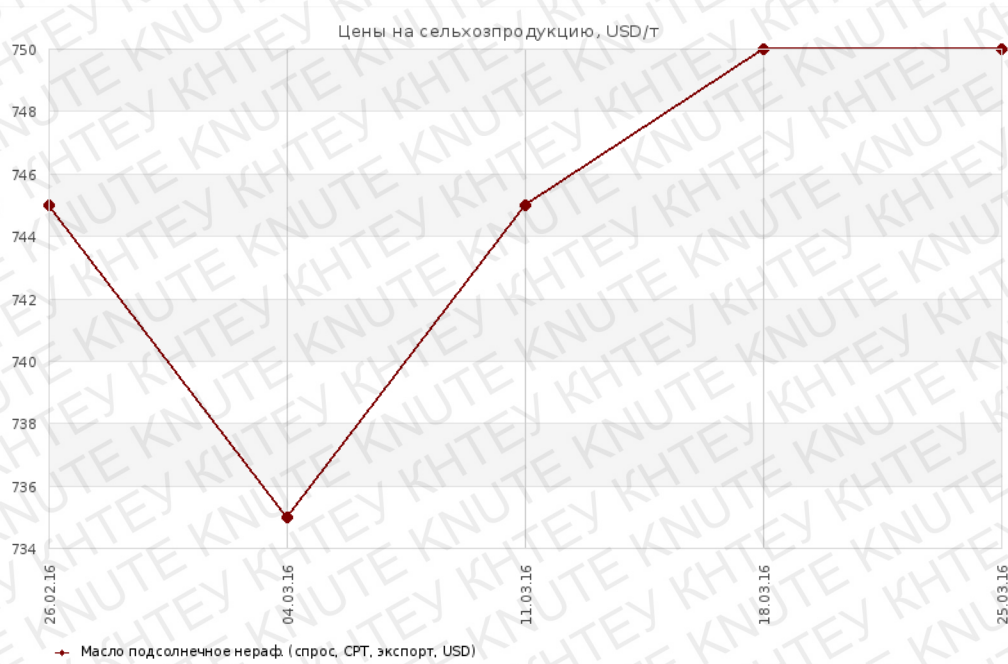


Рис. 3.3. Експортні ціни на соняшникову олію

Джерело: розроблено автором на основі [86].

Таким чином, ціна соняшникової олії, яка була експортована за контрактом, є нижчою ніж ціна, яка сформувалась на ринку. Це свідчить про те, що умови контрольованої операції не відповідають принципу «витягнутої руки».

Згідно з пп. 39.1.3. ст. 39 Податкового кодексу України, «якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку».

Визначаємо обсяг прибутку, який має бути включено до оподаткованого прибутку ПП «АБВ»:

Донарахування прибутку розраховується за формулою 3.1:

$$Дп = (Цз - Цк) * Кт * К, \quad (3.1)$$

де Дп – донарахування прибутку,

Цз – ціна зіставної операції,

Цк – ціна контрольованої операції,

Кт – кількість товару,

К – курс НБУ гривні до дол. США.

Підставляємо дані у формулу і отримуємо:  
 $(745 - 740) * 6900 * 26,535904 = 915488,69 \text{ грн}$

Донарахування податку на прибуток розраховується за формулою 3.2:

$$Дпн = Дп * Сп, \quad (3.2)$$

де ДПП – донарахування податку на прибуток,

СП – ставку податку на прибуток.

Донарахування податку на прибуток становить:  
 $915488,69 * 18\% = 164787,96 \text{ грн}$ . Таким чином, ціна соняшникової олії, що реалізована ПП «АБВ» компанії «Н» за контрактом (740 дол. США за тонну) не відповідає принципу «витягнутої руки». За результатами економічного аналізу здійснено донарахування податку на прибуток на суму 164787,96 грн.

В табл. 3.5 наведені результати порівняння даних, які були наведені в документації з трансфертного ціноутворення, з отриманими даними під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Таблиця 3.5

Розбіжності між проведеним аудитом і даними документації з трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання

Показник	Значення показника		Відхилення
	Дані документації ПП «АБВ»	Дані аудитора	
Сума контрольованих операцій	5106000	5106000	0
Ринкова ціна на соняшникової олії	745	745	0
Донарахування прибутку	915488,69	915488,69	0
Донарахування податку на прибуток	164787,96	164787,96	0

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, суб'єктом господарювання було вірно ідентифіковано контрольовані господарські операції. В 2016 році Приватним підприємством «АБВ» були здійснені господарські операції з експорту соняшникової олії компанії «Н». Зазначені господарські операції є контрольованими і підлягають аудиту і аналізу на предмет відповідності принципу «витягнутої руки». Під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання було удосконалено методику проведення функціонального аналізу контрактів на поставку товару та встановлено, що найбільш слабкою стороною в контрольованій операції є Приватне підприємство «АБВ». Проаналізувавши можливість застосування методів трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій, для їх аналізу на предмет відповідності принципу «витягнутої руки», і в документації, і під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання був обраний метод порівняльної неконтрольованої ціни. За результатами проведеного економічного аналізу встановлено, що ціна соняшникової олії за контрактом знаходиться нижче ринкової. В зв'язку з цим треба здійснити донарахування податку на прибуток підприємств за контрактом на 164787,96 грн, що і було зазначено в документації з трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

### **3.3. Шляхи удосконалення організації та методики аудиту трансфертного ціноутворення в умовах використання інформаційних технологій**

Розвиток аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання вимагає не лише організації бухгалтерського обліку, а й налагодження ефективної системи контролю за процедурами ціноутворення. В системі такого контролю повинно чітко визначатися інформаційне забезпечення та порядок використання облікової інформації для його здійснення.

Інформаційні технології в аудиті дозволяють оптимізувати аудиторські процеси і зменшити витрати часу. Без відповідного програмного забезпечення неможливе проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Розглянемо деякі з них.

- «Audit System / 2» – програма, розроблена Deloitte Touche Tohamtsu Limited, яка призначена для полегшення комплексної підготовки робочої документації і звітності;
- «Івахненко & Катеньов Аудит» – програмний комплекс, який дозволяє швидко провести експрес-аудит, розробити нові інструменти аналізу, проаналізувати систему синтетичних рахунків та їх аналітику;
- «CaseWare» – програмне рішення, що включає в себе всі етапи аудиторської перевірки від прийняття клієнта і планування аудиту до випуску аудиторського висновку. Ця програма дозволяє систематизувати процеси складання фінансової звітності [56];
- «Audit Expert» – програма для оцінки стану підприємства або групи підприємств. Ця програма орієнтована на аналітичні процедури аудиту, дає змогу систематично проводити порівняльний фінансовий аналіз за даними компаній-конкурентів, лідерів галузі [36].

Документація з трансфертного ціноутворення повинна містити економічний і порівняльний аналіз контрольованих операцій, розрахунок діапазону цін, рентабельності та посилання на джерела інформації, які використовувалися для аналізу. Використання методів, заснованих на співставленні рентабельності, як правило, здійснюється на основі даних з інформаційних баз. Податковий кодекс України дозволяє використовувати різні інформаційні бази для пошуку порівнянних даних. Раніше законодавством було встановлено перелік офіційних джерел інформації, де брати інформацію, а потім цю норму скасували. У Настановах ОЕСР [32] зазначено, що звичайним джерелом інформації є комерційні бази даних, створені особами, які збирають інформацію, яка подається компаніями до відповідних адміністративних органів і надає їх в електронному форматі,

зручному для проведення пошуків і статистичного аналізу. Вони можуть служити найбільш надійним джерелом інформації в залежності від фактів і обставин в кожному конкретному випадку.

Згідно з Податковим кодексом України [39], для визначення діапазону рентабельності використовується інформація про зіставних юридичних осіб на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Джерелом фінансової звітності співставних підприємств-конкурентів є бази даних.

Програми для аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання слід розділити на два види: програми, що дозволяють робити економічний аналіз з метою визначення інтервалу ринкових цін (бази даних), і програми, що дозволяють готувати повний пакет документації, включаючи аналіз індустрії, функцій і економічний аналіз [82]. Бази даних можна розділити на два види: бази даних, що надають інформацію про ціни, і бази даних, що надають інформацію про суб'єкти господарювання, включаючи фінансові показники. Бази даних, що надають інформацію про ціни, використовуються, як правило, для визначення процентної ставки по кредитах і розміру роялті. Бази даних, що надають інформацію про компанії, використовуються для визначення рентабельності. Слід зауважити, що такі бази використовуються з метою порівняння результатів діяльності суб'єктів господарювання, а не операцій, оскільки в них рідко є інформація про операції з третіми сторонами. Більшість баз не є спеціалізованим продуктом, розробленим спеціально для потреб суб'єктів господарювання, що займаються питаннями трансфертного ціноутворення. Відповідно, ринок трансфертного ціноутворення для даних розробників є побічним, в зв'язку з чим інформація, отримана з таких баз, вимагає переробки. Бази даних є зручними, але можуть мати ряд недоліків, тому що не завжди надають необхідну детальну інформацію для підтвердження обраного методу і не всі вони можуть використовуватися з надійністю.

Розглянемо основні бази даних, які використовують аудиторські фірми під час складання документації з трансфертного ціноутворення, визначення



рівня цін і рентабельності для заповнення звіту про контрольовані операції та під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Одним зі світових лідерів-видавців електронної бізнес-інформації є «Bureau van Dijk» [72], основною спеціалізацією якого є обробка фінансової інформації та надання рішень у вигляді готових продуктів для ринкових досліджень і фінансового аналізу. На рис. 3.4 наведені деякі з програмних продуктів видавника «Bureau van Dijk».

Метод порівнянної рентабельності, який використовується у всіх програмних продуктах «Bureau van Dijk», а з 2011 року і в модулі трансфертного ціноутворення бази даних «Ruslana», допомагає суб'єктам господарювання підтвердити в податкових органах комерційну мету угоди, тому що враховує вимоги Податкового кодексу України. База даних «Ruslana» – ресурс корпоративної інформації, що має доступ до понад 2,7 млн суб'єктів господарювання України в єдиній базі даних забезпечує інформаційну підтримку для аудиту трансфертного ціноутворення суб'єктів господарювання. Завдяки кільком десяткам критеріїв пошуку є можливість знаходити компанії за спеціальними параметрами, оновлювати базу контрагентів.



Рис. 3.4. Бази даних «Bureau van Dijk»

Джерело: розроблено автором на основі [72].

Інструменти аналізу і аудиту забезпечують створення документів для трансфертного ціноутворення, аналітичних звітів, прогнозів, розрахунку кредитних ризиків, оцінки потенціалу контрагентів. Бази даних «Bureau van Dijk» протягом багатьох років використовують фахівці трансфертного ціноутворення і органи оподаткування з метою перевірки адекватності трансфертних цін і складання звітності. До недоліків баз Ruslana і Amadeus можна віднести стислий опис діяльності компаній, зокрема України та Росії, у зв'язку з чим аналіз функцій та ризиків порівнюваних компаній з точки зору визначення найбільшої зіставності провести складно [8].

При дослідженні галузі, прогнозуванні та розгляду ринкових функцій та ризиків, можна використати дослідження, наявні в «RoyaltyStat» [91]. «RoyaltyStat» надає дані і інструменти для визначення ставок роялті і коефіцієнтів прибутку, дані для оцінки нематеріальних активів, відстежує новини та ліцензії на інтелектуальну власність, пов'язані з технологіями, патентами, ноу-хау, комерційною таємницею та бізнес-методами. На рис. 3.5 наведена стратегія пошуку угод для цілей трансфертного ціноутворення.

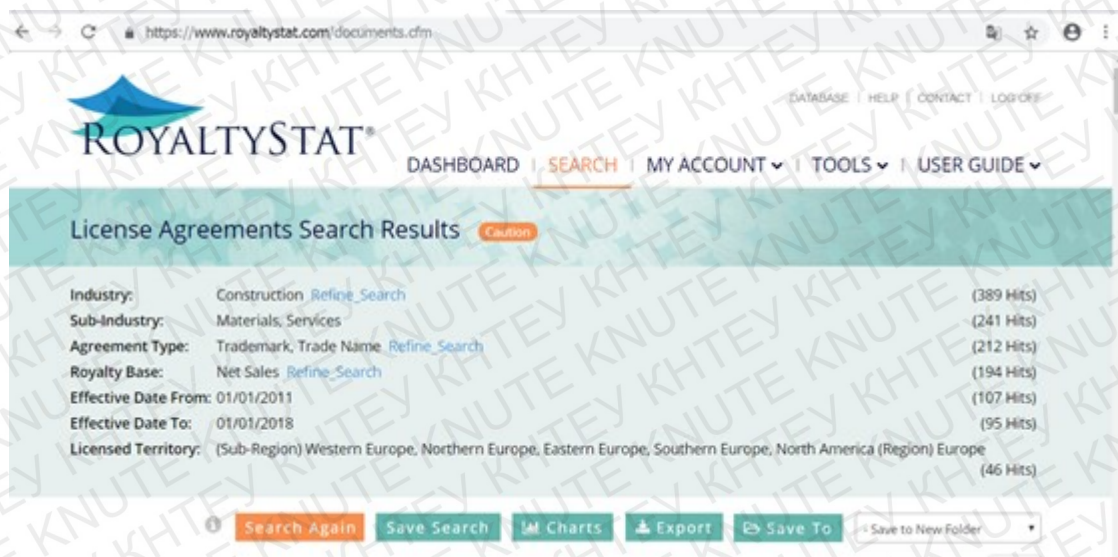


Рис. 3.5. Інтерфейс користувача під час пошуку даних в програмному продукті «RoyaltyStat»

Джерело: розроблено автором.

Провідним постачальником фінансової інформації для професійних учасників фінансових ринків є «Bloomberg L.P» [88]. Основний продукт – «Bloomberg Terminal», завдяки якому можна отримати доступ до історичних і поточних цін багатьох світових біржах і позабіржових ринках. База даних BloombergProfessional надає можливість формування репрезентативного масиву даних за такими ознаками, як назва позичальника, вид кредиту, вид позичальника, кредитний рейтинг позичальника, тип кредитора, валюта кредиту, країна кредитора, тип відсоткової ставки, величина процентної ставки (маржі плаваючої ставки), періодичність сплати відсотків, строк погашення кредиту, розмір основного боргу. На рис. 3.6 наведений приклад стратегії пошуку даних для порівняння з контрольованою операцією. Далі до отриманих автоматичною вибіркою операцій слід застосовувати ручний відбір даних. Під час ручного відбору потенційно зіставних кредитних договорів здійснюється перевірка змісту кожного договору на предмет зіставності його з умовами контрольованої операції шляхом аналізу даних про позичальника (галузі промисловості, виду діяльності), фінансових умов кредитних угод, доступних в базі даних Bloomberg, а також пов'язаності сторін.



Рис. 3.6. Інтерфейс користувача під час пошуку даних в програмному продукті «Bloomberg»

Джерело: розроблено автором.

«СПАРК» – найбільша в СНД корпоративна база даних за зареєстрованими юридичними особами Росії, України, Казахстану та інших країн, створена компанією Інтерфакс [1]. «СПАРК» використовує лише відкриту інформацію, отриману на договірних відносинах з офіційних джерел. При формуванні будь-якого звіту завжди можна отримати посилання на джерело інформації. Використовується для перевірки контрагентів, управління кредитними та податковими ризиками, маркетингу, інвестиційного аналізу, пошуку пов'язаних осіб.

В Україні створена власна база даних – «Трансферта» [33], яка наповнюється тільки з відкритих джерел інформації. Можливості бази даних:

- ✓ пошук зіставних цін на більш ніж 4,7 тис. товарних позицій за УКТЗЕД;
- ✓ пошук зіставних компаній із більш ніж 315 тис. підприємств України;
- ✓ пошук фінансової звітності зіставних компаній.

Продукт дозволяє спростити складання документації з трансфертного ціноутворення та звіту про контрольовані операції.

Існує ще одна українська електронна база даних – «АФО база» [9]. Цей програмний продукт збирає інформацію про ціни реальних договорів, укладених та виконаних українськими суб'єктами господарювання з резидентами і нерезидентами, що є важливим для підготовки звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення. Інформація про укладені та реалізовані платниками податків договори про продаж товарів (робіт, послуг) може бути використана для визначення ринкового діапазону цін товарів (робіт, послуг) та при використанні методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). База дозволяє вибирати зіставні операції, які здійснювалися в однакових комерційних та/або фінансових умовах з контрольованою операцією.

З метою публікації обов'язкової для розкриття інформації, Агентством з розвитку інфраструктури фондового ринку України створений

інформаційний веб-ресурс «Smida» [2]. Він містить фінансову звітність публічних акціонерних підприємств, але не дозволяє автоматично робити вибірку для побудови ринкового діапазону. Веб-ресурс можна використовувати для встановлення пов'язаності осіб.

Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит» для підготовки документації з трансфертного ціноутворення використовує різні програмні продукти, зокрема, базу даних Ruslana. Така база даних необхідна для розрахунку ринкового діапазону рентабельності. В документації з трансфертного ціноутворення доцільно зазначати номер оновлення бази, версію, наводити стратегію пошуку, прописувати поетапний відбір компаній. Інтерфейс користувача під час пошуку даних в програмному наведений на рис. 3.7.

Наприклад, для отримання вибірки найбільш співставних компаній в базі даних «Ruslana» застосовують певні критерії:

1) статус: діюча компанія, який дозволяє виключити з вибірки суб'єкти господарювання, які ліквідуються або вже ліквідовані;

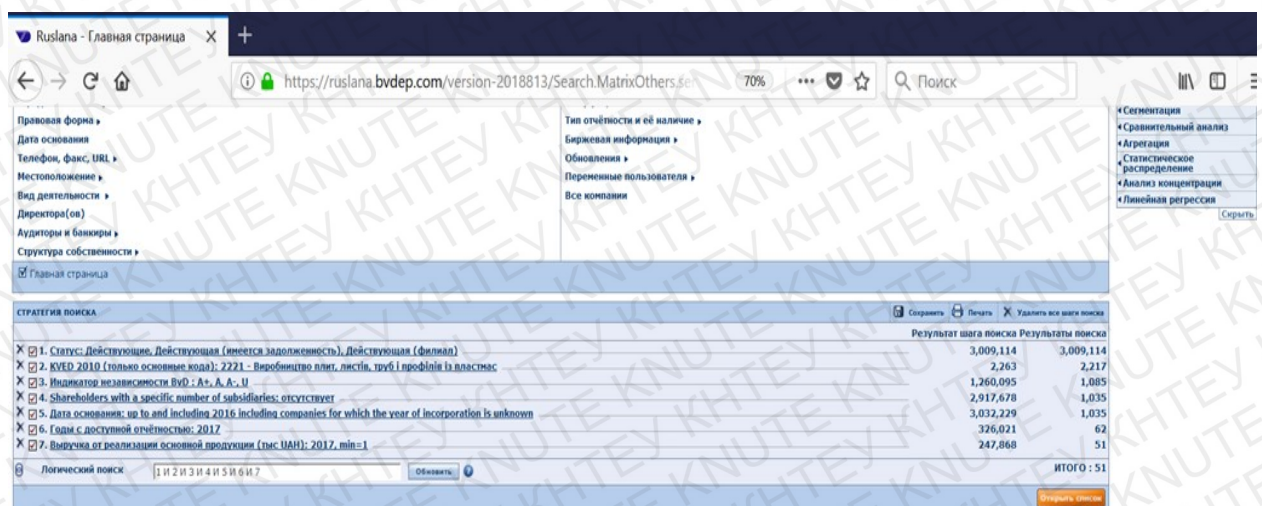


Рис. 3.7. Інтерфейс користувача під час пошуку даних в програмному продукті «Ruslana»

Джерело: розроблено автором.

2) код КВЕД, який дозволяє виключити із первинної вибірки суб'єкти господарювання, які не здійснюють зівставну діяльність із

діяльністю суб'єкта господарювання, що досліджується. Індикатор незалежності A-, A, A+, U – застосовують для виключення з вибірки підприємств, які мають як учасника (акціонера) юридичну особу з часткою прямої або опосередкованої участі більше 20%;

3) відсутність дочірніх компаній, який застосовують з метою дотримання податкової норми, згідно з якою з вибірки зіставних юридичних осіб мають бути виключені суб'єкти господарювання, які прямо або опосередковано володіють корпоративними правами інших юридичних осіб у розмірі більше 20%;

4) дата заснування, застосування якого дозволяє виключити з вибірки новостворені суб'єкти господарювання, адже умови їх діяльності та стратегія ділової активності не є співставними з умовами діяльності та стратегією ділової активності досліджуваного суб'єкта господарювання;

5) роки з доступною звітністю, застосування якого дає змогу виключити з вибірки суб'єкти господарювання, по яких в базі даних «Ruslana» відсутня фінансова інформація за досліджуваний період;

6) виручка від реалізації, застосування якого дозволяє виключити з вибірки суб'єкти господарювання, які не займались реалізацією продукції або розміри реалізації яких є неспівставними з суб'єктом господарювання, що досліджується.

Однак, проблемою є те, що іноді в базі даних можуть некоректно відобразитись деякі дані. Тому після виведення списку компаній-конкурентів їх слід перевірити за такими критеріями:

- Чи не перебуває компанія в процесі ліквідації?
- Чи не має в своєму статутному капіталі частку юридичних осіб 20% і більше (ст. 14.1.159 Податкового кодексу України про пов'язаність осіб)?

Для цього можна використовувати безкоштовний пошук відомостей у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань на сайті Міністерства юстиції України [16].

Важливим є автоматизація заповнення звіту про контрольовані операції та інших процесів у сфері трансфертного ціноутворення. Звіт про контрольовані операції необхідно подати засобами електронного зв'язку в електронній формі. Зробити це можна наступними шляхами:

- ✓ Складання Звіту про контрольовані операції вручну в програмі «М.Е.Дос».
- ✓ Перенесення підготовленого в Excel Звіту про контрольовані операції в програму «М.Е.Дос».
- ✓ Перенесення даних з облікових програм, зокрема, з програми 1С, в програму «М.Е.Дос».
- ✓ Перенесення даних з файлів Excel в програму «М.Е.Дос».

Проблемою є те, що у випадку великої кількості операцій та величезних обсягів інформації, складання звіту вручну є трудомістким процесом. Найбільш доцільним є перенесення даних з облікових програм. Для перенесення даних про контрольовані операції або готового звіту в програму, яка формує звіти (зокрема, «М.Е.Дос») для подання в фіскальні органи, необхідні послуги програмістів. Для складання звіту про контрольовані операції зручно використовувати Excel. Програма Excel потрібна для проведення розрахунків, складання таблиць і діаграм, обчислення простих і складних функцій, які необхідні також і для складання документації з трансфертного ціноутворення. Після заповнення звіту його треба перенести в комп'ютерну програму «М.Е.Дос», яка призначена для обміну електронними документами з контролюючими органами.

Найбільш пріоритетний метод трансфертного ціноутворення - метод порівняльної неконтрольованої ціни – для порівняння цін вимагає найбільшої співставності характеристик товарів і, як і інші методи, вимагає співставності комерційних і фінансових умов. Але програмні продукти не містять такої інформації. Отже, важливим є створення національного програмного продукту, в якому будуть міститися ціни національних і закордонних підприємств з даними про проведені операції.

Комерційні бази даних часто можуть мати окремі обмеження у зв'язку з тим, що вони покладаються на загальнодоступну інформацію, що містить дані, які компанії надають добровільно й у самостійно визначеному обсязі. Водночас необхідно з обережністю користуватись такими базами даних, оскільки вони створюються та пропонуються для цілей, інколи відмінних від цілей, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. Не всі бази даних мають однаковий рівень деталізації і не всі вони можуть використовуватися із впевненістю. Важливо зазначити, що, як свідчить досвід багатьох країн, такі комерційні бази даних використовуються з метою порівняння результатів діяльності компаній, а не операцій, оскільки в них не завжди наявна інформація щодо операцій з третіми сторонами.

Аудитору для надання рекомендацій суб'єкту господарювання слід визначити, чи необхідно змінювати системи обліку для підтримки процесу трансфертного ціноутворення, наскільки можна автоматизувати процес підготовки звіту про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, як потрібно змінити налаштування існуючих ІТ-систем, щоб спростити збір інформації для контролю за трансфертним ціноутворенням.

При використанні інформаційних ресурсів доцільно враховувати, що заявлена публічність інформації може мати відповідний ступінь конфіденційності або її надання в публічний доступ третім особам здійснюється за плату, оскільки національне право кожної країни може містити власні випадки розкриття такої інформації. Враховуючи ситуацію, що склалась за останні роки як у світовій, так і вітчизняній економіці, суттєвим з огляду на необхідність проведення аналізу є отримання від будь-якої бази можливості аналізу та зіставлення відповідних цінових показників за період проведення контрольованої або фінансових даних за останні декілька попередніх років (історичних даних) [8].

Таким чином, для більш якісної роботи використовуються інформаційні технології, які грають важливу роль в аудиті трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Вони дозволяють автоматизувати



процеси, спростити аналіз і процес аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Використання спеціалізованих програм істотно скорочує час створення документації з трансфертного ціноутворення і звіту про контрольовані операції та їх перевірки. Бази даних дозволяють шукати зовнішні співставні операції для цілей трансфертного ціноутворення. Якщо керівництво компанії вважає, що придбання доступу до необхідних баз даних і їх обслуговування є не вигідним, то в деяких випадках можливим є замовлення окремих вибірок.

### **Висновки до розділу 3**

Аудиторська перевірка трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання складається з підготовки до проведення аудиту, оцінки облікових систем і систем внутрішнього контролю, планування аудиторської перевірки, проведення власної перевірки, складання аудиторського висновку, рекомендацій. Аудитор повинен дослідити, що порівняння умов кожної конкретної контрольованої операції з умовами зіставної неконтрольованої було вірним, а ціна в операції є обґрунтованою.

Методикою аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є послідовне проведення аудиторської перевірки, визначення джерел інформації для проведення аналізу відповідності умов операцій принципу «витягнутої руки», застосування аналітичних процедур і відображення їх в аудиторських документах. Під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання було удосконалено методикою

проведення функціонального аналізу контрактів на поставку товару. За результатами дослідження встановлено, що ціна в контрольованій операції є нижчою за ринкову. У зв'язку з цим суб'єкту господарювання треба донарахувати прибуток та сплати з нього податок.

При проведенні аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання важливим є використанні комп'ютерних програм, електронних таблиць і баз даних. Найбільш розповсюдженими базами даних є продукти видавника «Bureau van Dijk». При складанні звіту про контрольовані операції суб'єкти господарювання можуть стикатися з проблемою трудомісткості процесу заповнення і переведення даних в потрібний для відправлення в Державну фіскальну службу України формат. Труднощі виникають під час пошуку необхідної інформації для цілей аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта для обґрунтування ціни у зв'язку з недостатністю даних.

## **ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ**

У випускній кваліфікаційній роботі проведено дослідження теоретичних, методологічних і практичних положень аудиту трансфертного ціноутворення суб'єктів господарювання. Це дозволило сформулювати низку теоретичних висновків та надати ряд практичних рекомендацій.

Сучасні процеси глобалізації економіки та обраний Україною курс щодо валютної лібералізації зумовлюють необхідність посилення контролю у сфері трансфертного ціноутворення. А у випадку заміни податку на прибуток податком на виведений капітал трансфертне ціноутворення буде основним інструментом, за допомогою якого фіскальні органи контролюватимуть повноту сплати податків. Також посилення контролю в сфері трансфертного ціноутворення вимагає і план дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). У випадку його імплементації до національного законодавства значно розширяться вимоги до підготовки документації з трансфертного

ціноутворення та її якісного наповнення. Зазначена ситуація свідчить про актуальність дослідження питань аудиту трансфертного ціноутворення.

Проаналізувавши сутність поняття «трансфертна ціна», встановлено, що трансфертна ціна – внутрішня ціна на продукцію або послуги, яка формується при передачі між пов'язаними суб'єктами господарювання. В ході дослідження було уточнено тлумачення поняття «трансфертне ціноутворення». На нашу думку, трансфертне ціноутворення – інструмент мінімізації податків за допомогою використання завищених або занижених цін в операціях між пов'язаними особами в різних юрисдикціях та інструмент підвищення ефективності системи управління. Для розуміння економічної суті цього поняття було охарактеризовано складові системи трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Аналіз спеціальних наукових джерел з даної теми показав, що питання саме аудиту трансфертного ціноутворення досліджено недостатньо, тому було запропоновано визначення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання як перевірка документації з трансфертного ціноутворення, звіту про контрольовані операції з метою висловлення незалежної думки щодо їх відповідності нормативно-правовим актам, а також виявлення ризиків порушення принципу «витягнутої руки» та управління цими ризиками. Враховуючи значні фінансові санкції, які передбачені за неподання звіту про контрольовані операції та порушення принципу «витягнутої руки», аудит трансфертного ціноутворення є необхідною складовою комплексної аудиторської перевірки.

Зроблено систематизацію нормативних документів, що регламентують питання трансфертного ціноутворення суб'єктів господарювання. Основним міжнародним документом з питань трансфертного ціноутворення є Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. Зважаючи на те, що Україна не є членом ОЕСР, то даний документ не може розглядатись як норми прямої дії. В той же час, фіскальними органами України висловлена позиція, що в питаннях

трансфертного ціноутворення, які недостатньо висвітлені в національному законодавстві, Настанови ОЕСР можуть використовуватись як рекомендаційно-методичні матеріали. При тому уваги заслуговує і Практичне керівництво з трансфертного ціноутворення ООН для країн, що розвиваються. Положення даного документу є більш адаптованими до економічних умов, які склались в Україні.

Проблемами українського законодавства є недосконалість та незрозумілість нормативного регулювання процедур і окремих питань трансфертного ціноутворення, недосконалість процедур пошуку співставних операцій та відсутність інформації про них, відсутність єдиного підходу до трактування законодавства платниками та контролюючими органами. Тому доцільним є комплексне реформування національного законодавства, наближення національних норм трансфертного до міжнародних. На локальному рівні суб'єктам господарювання слід розробляти внутрішні регламенти і політики з трансфертного ціноутворення, які б сприяли формуванню якісної доказової бази, а не були націлені на побудову схем агресивного податкового планування. Суб'єктам аудиту – аудиторам і аудиторським фірмам, розробляти і вдосконалювати внутрішні методики аудиту з врахуванням міжнародного досвіду.

Міжнародне податкове планування включає ряд інструментів, основним з яких є трансфертне ціноутворення. Успішне ведення контролю трансфертного ціноутворення є одним із перспективних напрямів наповнення бюджету України. При проведенні аналізу даних Державної служби статистики України можна дійти висновку, що великий обсяг зовнішньої торгівлі в Україні (як експорт, так і імпорт) припадає на нерезидентів, операції з якими визнаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення, що і обумовлює необхідність проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Базою для дослідження є Приватне підприємство «Аудиторська фірма «Сайвена-Аудит». Основним видом діяльності ПП «Аудиторська фірма

«Сайвена-Аудит» є діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту та консультування з питань оподаткування. Проаналізовано фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання протягом 2013-2017 років, розраховано коефіцієнти оборотності, платоспроможності і рентабельності. Одним з найважливіших показників ефективності діяльності компанії є чиста рентабельність (рентабельність реалізованої продукції). Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком вказує на обсяг чистої виручки компанії, який генерує кожна гривня продажів. В ПП «АФ «Сайвена-Аудит» в 2017 році рентабельність реалізованої продукції складає 7,98%. Встановлено, що позитивною є динаміка збільшення чистого доходу від реалізації послуг.

Ефективне проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання потребує використання організаційно-інформаційної моделі. Модель відображає особливості досліджуваного питання, формує уявлення про його складові. Розроблено і описано елементи організаційно-інформаційної моделі аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Наведено інформаційні джерела, методи, процедури, які можуть застосовуватися під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

В ході аудиторської перевірки аудитор зобов'язаний оцінити систему бухгалтерського обліку доходів і витрат, яка застосовується суб'єктом господарювання, тому що показники рентабельності, необхідні для цілей трансфертного ціноутворення, визначаються на підставі даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. З метою забезпечення оперативного контролю контрольованих операцій надано рекомендації з організації обліку доходів і витрат, запропоновано використання спеціальної внутрішньої звітності та визначено роль управлінського обліку для цілей аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Досліджено етапи проведення аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Аудит трансфертного ціноутворення суб'єкта

господарювання складається з підготовчого етапу, етапу планування, етапу здійснення аудиту (що включає оцінку системи внутрішнього контролю та власне проведення перевірки) і заключного етапу. Аудитор повинен вірно ідентифікувати контрольовані операції, які треба задекларувати в звіті про контрольовані операції і в документації з трансфертного ціноутворення. Під час аудиту трансфертного ціноутворення перевіряється наявність всіх необхідних даних, аналізуються економічні умови діяльності, відповідні ринки, на яких працює суб'єкт господарювання та чинники, що впливають на ціну, розраховуються діапазони цін і рентабельності та порівнюються з контрольованими операціями.

Описано методику аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Проведено аудит трансфертного ціноутворення Приватного підприємства, яке здійснювало контрольовані операції з експорту олії. Була проаналізована повнота і достовірність інформації, яка наведена в документації з трансфертного ціноутворення, проаналізовано можливість застосування методів трансфертного ціноутворення. У зв'язку з тим, що основою вибору методу трансфертного ціноутворення є функціональний аналіз, було удосконалено методику проведення функціонального аналізу. За результатом аудиту трансфертного ціноутворення встановлено, що суб'єктом господарювання ціна контрольованої операції була встановлена нижча за ринкову.

На сьогоднішній день основною проблемою аудиту трансфертного ціноутворення є наявність дискреції в законодавстві, яким регламентовано питання трансфертного ціноутворення в Україні. Іншими словами, можливе двояке трактування норм як зі сторони платників податків, так і зі сторони фіскальних органів. Така ситуація породжує можливості для зловживань в даній сфері, надмірного тиску на платників податків та складність адміністрування. Зазначена ситуація проявляється під час визначення співставності контрольованої і неконтрольованої операції, суттєвості функцій, виконаних сторонами та понесених ризиків, а також в питаннях

економічної доцільності здійснених контрольованих операцій. Вирішити дану проблему можливо лише наявністю якісної доказової бази та інформаційного забезпечення.

Досліджуючи особливості використання інформаційних технологій під час аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання, було виділено проблемні питання. Розглянуто різні програмні забезпечення і бази даних для пошуку зіставних операцій і аудиту трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання. Головним, що має відображати інформаційне джерело, є наявність аргументації, яка б забезпечила співставність для порівняння операцій та обґрунтування відповідності умов здійсненої контрольованої операції принципу «витагнутої руки».

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агентство «Інтерфакс-Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://interfax.com.ua/news/press-release/130433.html>.
2. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://smida.gov.ua>.
3. Андрусь О. І. Проблеми трансфертного ціноутворення в Україні / О. І. Андрусь // Формування ринкових відносин в Україні. – 2018. – № 4. – С. 55-60.
4. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
5. Більшість експортних операцій українські бізнесмени проводять через офшори, з сумом констатують у ДФС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://expres.ua/news/2017/10/20/267728-bilshist-eksportnyh-operaciy-ukrayinski-biznesmeny-provodyat-ofshory-sumom>.

6. Ботьботенко І. В. Трансферне ціноутворення: обліковий та податково-контрольний аспекти / І. В. Ботьботенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2016. – №. 15. – С. 127-131.
7. Бутенко Т. В. Трансфертне ціноутворення в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку / Т. В. Бутенко, Л. М. Круковська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2016. – №. 15. – С. 43-46.
8. Використання інформаційних баз для потреб трансфертного ціноутворення / Ю.І. Гриненко // II Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія». – Тернопіль, 2017. – С. 190-193.
9. Всеукраїнська Асоціація Фахівців Оцінки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://afo.com.ua/uk/news/1/837>.
10. Головашевич О. О. Звичайні ціни або трансфертне ціноутворення: порівняльний податково-правовий аспект / О. О. Головашевич // Фінансове право. – 2014. – № 2. – С. 13-15.
11. Гончаров В.М. Внутрішній економічний механізм підприємства: навчальний посібник / В.М. Гончаров, Н.В. Касьянова, Н.В. Вецепура, Д.В. Солоха та ін. – Донецьк: СПД. – 201 с.
12. Дмитренко Є. Податковий аудит трансфертного ціноутворення адміністративне оскарження рішень органів доходів і зборів за наслідками аудиту контрольованих операцій / Є. Дмитренко // «Незалежний аудитор». – 2014. – № 2 (25). – С. 35-39.
13. Дубровський В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / В. Дубровський, В. Черкашин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem>.
14. ДФС: Понад 40% перевірок контрольованих операцій припадає на



- агросектор [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agroportal.ua/ua/news/vlast/dfs-bolee-40-proverok-kontroliruemuykh-operatsii-prikhoditsya-na-agrosektor>.
15. Економічна статистика. Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
  16. Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://usr.minjust.gov.ua/ua/freesearch>.
  17. Єсик Т. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції / Т. Єсик // Юридична газета. – 2013. – № 37. – С. 33-33.
  18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Інструкція від 30.11.1999 № 291. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
  19. Карпенко І. В. Організація обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі / І. В. Карпенко // Причорноморські економічні студії. – 2018. – № 27(2). – С. 125-131.
  20. Карпенко І. В. Методика обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі / І. В. Карпенко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2018. – № 1. – С. 416-424.
  21. Касич А. О. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання / А. О. Касич, О. А. Петрик, Ю. І. Гриненко // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 24. – С. 19-23.
  22. Козловський В. О. Трансфертне ціноутворення як інструмент ефективного функціонування внутрішнього економічного механізму підприємства / В. О. Козловський, Л. Г. Дончак // Конкурентоспроможність національної економіки та освіти: пошук ефективних рішень : Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, м. Вінниця, 15 квітня

- 2015 р.: у 3-х т. – Т. 1 / редкол.: ВНІІЕ ТНЕУ – Тернопіль: Крок, 2015. – С. 88-89.
23. Кулинич М. Трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності / М. Кулинич // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. – № 2. – С. 159-167.
24. Лист ДФС від 06.10.2016 №21688/6/99-99-15-02-02-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70030.html>.
25. Лист ДФС від 15.08.2017 № 1615/6/99-99-15-02-02-15/ПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-72424.html>.
26. Луцький М. І. Правове врегулювання трансфертного ціноутворення з метою запобігання виведенню прибутків у податкові гавані / М. І. Луцький, Ю. І. Шевченко // Часопис Київського університету права. – 2014. – № 1. – С. 371-374.
27. Мельниченко Р. Адміністративно-правове регулювання трансфертного ціноутворення / Р. Мельниченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2017. – № 3. – С. 99-112.
28. Мельничук О. П. Трансфертне ціноутворення у зовнішньоекономічних операціях / О. П. Мельничук, О. В. Мельник // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2014. – № 2(6). – С. 81-84.
29. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.
30. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>.
31. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції та перспективи / М. Мішин, Є. Курілов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6064>.
  32. Настанови щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
  33. Національна база трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://transferta.com.ua/about>.
  34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: положення від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
  35. Національний банк України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/control/uk/index>.
  36. Несходовський І.С. Інформаційні системи і технології фінансового контролю : навч. посіб. / І.С. Несходовський. – К. : Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2011. – 231 с.
  37. Олійник Н. Р. Проблеми та напрями вдосконалення організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні / Н. Р. Олійник // Облік і фінанси. – 2015. – № 1. – С. 88-93.
  38. Особливості трансфертного ціноутворення / Д. Полянський, Н. Бахарєва // Юридична газета. – 2013. – № 37. – С. 28-31.
  39. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: кодекс законів від 02.12.2010 №2755-VI – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
  40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]: положення від 29.11.1999 № 29. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: положення від 31.12.1999 № 318. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]: положення від 28.12.2000 № 353. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» [Електронний ресурс]: положення від 19.05.2005 № 412. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [Електронний ресурс]: положення від 28.04.2006 № 415. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.
45. Пославська Л.І. Облік доходів і витрат за центрами відповідальності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Л.І. Пославська. – Тернопіль, 2015. – 23 с.
46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс]: Закон від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
47. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році [Електронний ресурс]: Закон України від 07 грудня 2017 року № 2245-VIII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.
48. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансферного ціноутворення [Електронний ресурс]: Закон України від 13.05.2014 р. № 1260 – VII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-18>.
49. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні [Електронний ресурс]: Закон України

- від 21.12.2016 № 1797-VIII. – Режим доступу:  
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
50. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансферного ціноутворення [Електронний ресурс]: Закон України від 04.07.2013 р. № 408 – VII. – Режим доступу:  
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.
51. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансферного ціноутворення [Електронний ресурс]: Закон України від 15.07.2015 р. № 609 – VIII. – Режим доступу:  
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/609-19>.
52. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю трансферного ціноутворення [Електронний ресурс]: Закон України від 28.12.2014 р. № 72 – VIII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/72-19>.
53. Про державну статистику [Електронний ресурс]: Закон України від 21.09.1992 № 2614-XII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>.
54. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс]: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII – Режим доступу:  
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
55. Про перелік офшорних зон [Електронний ресурс]: розпорядження від 23.02.2011 № 143-р – Режим доступу:  
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80>.
56. Програмні рішення CaseWare [Електронний ресурс]: – Режим доступу:  
<http://caseware.com.ua/>
57. Розвиток контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні / Л.А. Задоріжня, М.М. Бундак [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://ndi-fp.nusta.com.ua/thesis/339>.
58. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури,

2013. – 688 с.
59. Сайвена Груп [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://saivena.com/uk/>
60. Свідерська І. М. Трансфертне ціноутворення як інструмент фінансового контролінгу: проблематика практичного використання в Україні / І. М. Свідерська, Н. В. Волошанюк // Фінанси України. – 2014. – № 8. – С. 97-111.
61. Сопко В. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках / В. Сопко, О. Мельничук // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2016. – № 4. – С. 93-107.
62. Суббот А. Особливості правового регулювання контролю трансфертного ціноутворення / А. Суббот // Віче. – 2014. – № 6. – С. 2- 5.
63. Типова податкова конвенції ОЕСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/101731.html>.
64. Трансфертне ціноутворення / Під заг. ред. М.М. Данюк. – К.: ДП «СВЦ», 2018. – 80 с.
65. Трансфертне ціноутворення: український варіант / О.В. Жукова, В.І. Дубницький, В.О. Вареня, М.В. Косовський, Р.Г. Задорожній, М.П. Борисов. – К.: Юстініан, 2014. – 184 с.
66. Трансфертне ціноутворення: помилка в розрахунку вартісного критерію – по вартості штрафу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eucon.ua/uk/1-english-transfer-pricing-error-in-calculation-of-cost-criterion-according-to-sum-of-fine>.
67. Уманський І. Трансфертне ціноутворення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/247840979>.
68. Фінансовий облік: підруч. для студентів вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова та ін. ; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.

- 69.Черевко О. І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування / О. І. Черевко // Економіка і регіон. – 2014. – № 2. – С. 91-96.
- 70.Алборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации / Р. А. Алборов; изд. 2-е, доп. и перераб. – М.: ИКЦ «ДИС», 1997. –128 с.
- 71.Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. Ю.А. Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 527 с.
- 72.Базы данных Бюро ван Дайк [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.bvdinfo.com/ru-ru/home>
- 73.Бескаравайный Е.Л. Антиоффшорное регулирование / Е.Л. Бескаравайный // Налоговый учет для бухгалтера. – 2006. – №4. – С. 43-48.
- 74.Дзюба П. Трансфертное ценообразование: экономическое содержание и специфика // Экономика Украины. – 2006. – №1. – С. 14-22.
- 75.Заикин А. А. Философия трансфертного ценообразования /А.А. Заикин // Аваль. – 2006. – №2. – С. 62-64.
- 76.Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник / В.Б. Ивашкевич. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 448 с.
- 77.Кучерова Е. В., Горчаков С. Н. О некоторых аспектах трансфертного ценообразования // Вестник КузГТУ. – 2011. – №3. – С. 134-136.
- 78.Каверина О. Д. Управленческий учет: теория и практика : учебник для бакалавров вузов по экономическим направлениям и специальностям / О. Д. Каверина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2014 . – 488 с.
- 79.Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. – «Волтерс Клувер», 2007. – 233 с.
- 80.Панферова О.О. Трансфертное ценообразование: экономическая

- природа и сфера распространения: автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : спец. 08.00.01 «Экономическая теория» / О.О. Панферова. – Москва, 2013. – 20 с.
81. Пашкус В.Ю. Теория трансфертного ценообразования в современной организации: понятия, модели, проблемы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ipppou.ru/article.php?idarticle=000761>.
82. Программные средства документирования сделок для целей трансфертного ценообразования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.korpusprava.com/ru/publications/analytics/programmnie-sredstva-dokumentirovaniya-sdelok-dlya-celey-transfertnogo-cenoobrazovaniya.html>.
83. Серебрянский Д. Большие последствия маленьких изменений, или Трансфертное ценообразование по-украински [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://zn.ua/finances/bolshie-posledstviya-malenkih-izmeneniy-ili-transfertnoe-cenoobrazovanie-po-ukrainski-.html>.
84. Сутырин С.Ф. Мировая экономика и международные экономические отношения: учебник для академического бакалавриата / А. И. Погорлецкий и др.; под ред. А. И. Погорлецкого, С. Ф. Сутырина. – М.: Издательство Юрайт, 2017. – 499 с.
85. Управленческий учет / под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
86. Цены. АПК-Информ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pda.apk-inform.com/ru>.
87. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
88. Bloomberg [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.bloomberg.com/europe>.
89. Melnyk A. Development of transfer pricing risk management in companies / A. Melnyk. // Економіка підприємства та управління виробництвом. – 2017. – № 2(82). – С. 76-86.
90. Reikin V. S. Transformation of transfer pricing in Ukraine / V. S. Reikin //



Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 10. – С. 113-120.

91. RoyaltyStat [Електронний ресурс]. – Режим  
доступу: <https://www.royalystat.com>.

**ДОДАТКИ**