

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ФОРМ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

FEATURES OF USE OF DOCUMENTARY FORMS SUPPORT TRANSFER PRICING

У статті розглянуто сутність, доведено пріоритетність формування обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення. Підкреслено, що основне призначення аналітичного забезпечення полягає у збиранні, узагальненні, накопиченні та аналізуванні інформації про чинники зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, що формують трансфертні ціни, задля підготовки інформаційного підґрунтя для прийняття адекватних ситуаціям рішень. Визначено форми документального забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням, їх переваги та недоліки, а також шляхи усунення недоліків під час їх використання в діяльності міжнародних компаній. Проаналізовано чинники застосування трансфертних цін для внутрішньо корпоративних розрахунків, їх вплив на організацію контролю дотримання цінової політики. Запропоновано шляхи вдосконалення методів трансфертного ціноутворення шляхом розроблення системи їх уніфікації за типом контролюваної операції.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, аналітичне забезпечення, контрольована операція, принцип «втягнутої руки», корпоративне управління, контроль, бізнес-єдиниці, центри відповідальності, фінансова структура компанії.

В статті рассмотрена сущность, доказана приоритетность формирования

учетно-аналитического обеспечения трансфертного ценообразования. Подчеркнуто, что основное назначение аналитического обеспечения заключается в сборе, обобщении, накоплении и анализе информации о факторах внешней и внутренней среды предприятия, которые формируют трансфертные цены для подготовки информационной основы для принятия адекватных ситуациям решений. Определены формы документального обеспечения контроля над трансфертным ценообразованием, их преимущества и недостатки, а также пути устранения недостатков при их использовании в деятельности международных компаний. Проанализированы факторы применения трансфертных цен для внутрикорпоративных расчетов, их влияние на организацию контроля соблюдения ценовой политики. Предложены пути совершенствования методов трансфертного ценообразования путем разработки системы их унификации по типу контролируемой операции.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, аналитическое обеспечение, контролируемая операция, принцип «втянутой руки», корпоративное управление, контроль, бизнес-единицы, центры ответственности, финансовая структура компании.

УДК 658.012.1:336.67

Калініченко З.Д.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін

Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ

The essence is considered and the priority of formation of accounting and analytical support of transfer pricing is proven. It is emphasized that the main purpose of analytical support is to collect, summarize, accumulate and analyze information about the factors of the external and internal environment of the enterprise, forming transfer prices, with the aim of preparing an information basis for the adoption of adequate situation solutions. The forms of documentary control of transfer pricing controls, their advantages and disadvantages, as well as ways of eliminating shortcomings when using them in the activities of international companies are defined. The factors of application of transfer prices for intra corporate calculations and their influence on organization of control over observance of price policy are analyzed. The tasks set and resolved in the article concern the study of the peculiarities of using one or another form of documentary control over transfer pricing, identifying their advantages and disadvantages, and developing ways to overcome the shortcomings of existing approaches. It should be noted that the possibility of applying transfer pricing depends on the degree of organization of the internal corporate information system, that is, the necessary powerful information support tools, similar to the systems of the class ERP. Therefore, the relevant information systems for processing economic and accounting information significantly affect the very functioning and application of transfer prices and directly determine the type of organizational structure of the enterprise. It was also defined the features of each of five methods, such as prioritization and conditions of use and identified in which types of controlled transactions each of these methods is preferred. It was identified a number of advantages and disadvantages of each method and the necessity of further development of rules for them. Some aspects of transfer pricing, the peculiarities of using pricing methods and documentary transfer pricing have remained uncertain and require a more detailed examination.

Key words: transfer pricing, transfer pricing method, controlled transaction, business units, liability centers, financial structure, "arm's length" principle.

Постановка проблеми. Сучасне розвинене підприємство чи компанія є сукупністю бізнес-єдиниць, між якими наявні контрактні взаємини. Це свідчить про те, що всередині будь-якої корпоративної бізнес-структури здійснюється продаж товарів чи послуг одних підрозділів іншим на взаємовигідній основі. Внутрішня розрахункова ціна, за якою відбувається продаж, є трансфертною ціною. Ефективне управління компанією пов'язане з постійним контролем стану внутрішніх контрактних відносин, внутрішньо фірмової політики щодо процесу трансфертного ціноутворення.

Головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення є Наставни Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, основні норми якої імплементовано в статтю 39 Податкового кодексу України [2].

Правила трансфертного ціноутворення почали діяти в Україні з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 року № 408-VII. З огляду на відносно недав-

ній термін впровадження правил трансфертного ціноутворення ще не напрацьована стала практика використання методів трансфертного ціноутворення, відсутня єдина методологія аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню питань трансфертного ціноутворення, переваг та недоліків наявної практики аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення приділялось багато уваги в наукових працях таких зарубіжних вчених, як К. Конрад, М. Баро, Р. Моллер, М. Леві.

Серед вітчизняних авторів дослідження питань трансфертного ціноутворення в розрізі порівняльної характеристики способів та форм аналітичного забезпечення не було поширене через відносну новизну правил трансфертного ціноутворення в Україні. Незважаючи на це, значну увагу питанням трансфертного ціноутворення приділено в працях Т. Савиченка, М. Ламаренка, О. Котляра, В. Оніщенка, А. Леонова, І. Белової, О. Торженка та інших науковців. Питання трансфертного ціноутворення в міжнародній торгівлі у своїх роботах розглядають П. Дзюба та Г. Бегунц.

Проте деякі аспекти трансфертного ціноутворення, зокрема особливості використання методів формування цін та документального забезпечення трансфертного ціноутворення, так і залишились невизначеними та потребують більш детального вивчення.

Досліджуючи питання способів та форм аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення, ми виявили, що часто неможливо використати поширені у західних країнах методи аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення через недостатність необхідної інформації, зокрема щодо умов постачання, специфікацій, точної дати поставки товарів.

Також недостатньо дослідженими є умови використання інформації контролюючих органів та облікової політики співставних компаній.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження зазначеної проблеми аналітичного забезпечення на підставі логічного аналізу інформації документів трансфертного ціноутворення, організаційних передумов щодо реалізації процедур внутрішньо корпоративного контролю стосовно процесу трансфертного ціноутворення.

Завдання, що поставлені та вирішені у статті, стосуються вивчення особливостей використання тих чи інших форм документального забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням, виявлення їх переваг та недоліків, а також розроблення шляхів усунення недоліків наявних підходів до аналітичного забезпечення під час їх використання у діяльності міжнародних груп компаній.

Слід відзначити, що можливість застосування трансфертного ціноутворення залежить від ступеня організації внутрішньо корпоративної інформаційної системи, тобто необхідні потужні інформаційні засоби підтримки, подібні до систем класу ERP.

Отже, відповідні інформаційні системи оброблення економічної та облікової інформації суттєво впливають саме на функціонування та застосування трансфертних цін, безпосередньо визначають тип організаційної структури підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження.

В багатьох країнах світу, зокрема Україні, сформувалась практика трансфертного ціноутворення задля забезпечення повної та справедливої сплати податку на прибуток міжнародними групами компаній у кожній країні їх функціонування, а також уникнення підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі.

В Україні правила трансфертного ціноутворення почали діяти з 2013 року зі впровадженням змін до Податкового кодексу України. Протягом останніх років правила трансфертного ціноутворення змінювались, а в останній редакції були прийняті у 2017 році [6].

Відповідно до чинного податкового законодавства міжнародні групи компаній, які функціонують в Україні та мають афілійованих осіб в інших юрисдикціях, повинні подавати звіт про контрольовані операції та документацію з трансфертного ціноутворення. Згідно зі статтею 39 ПКУ документація з трансфертного ціноутворення – це сукупність документів чи єдиний документ, що складено в довільній формі, а також містить інформацію, яка би обґрунтовувала рівень цін у контрольованих операціях. Якщо перелік необхідної інформації ПКУ встановлює, то будь-яких рекомендацій щодо змісту та порядку чи послідовності підготовки платники податків не отримали.

Важливою частиною документації з трансфертного ціноутворення є вибір та використання методу трансфертного ціноутворення, визначення якого є обов'язком платників податків, які мають контрольовані операції.

Через наявність обмежень у методах, таких як відсутність ключових характеристик товарів у загальнодоступних джерелах, недосконалість баз даних фінансової інформації, наявність відмінностей в облікових політиках співставних компаній, для платників податків є можливість використання хибного методу, як наслідок, неправильної сплати податків, що є значним ризиком як підприємства – резидента України, так і всієї групи загалом. Отже, дослідження напрямів використання методів трансфертного ціноутворення, визначення прита-

манних їм переваг та недоліків, шляхів їх усунення є актуальними завданнями.

Ідентифікація та аналіз контрольованих операцій включають розрахунок вартісного критерія, виявлення контрольованих операцій, оцінювання їх кількості та складності. Це дає можливість оцінити обсяги робіт та кількість потрібного часу на аналіз. Планування обсягу документації та часу на її підготовку в Україні не відповідає певному критерію, але рекомендується брати до уваги те, що детальність, ґрунтовність документації залежать від складності операції. Критерії суттєвості можна визначити за власним регламентом, наприклад вартісним. Якщо підприємство має з контрагентом одну операцію на 200 млн. грн. і одну на 20 тис. грн., то, звичайно, перша є більш суттєвою.

Визначення основних характеристик сфери діяльності платника податків та товарів (робіт, послуг), що є предметом контрольованої операції, здійснюється шляхом аналізу ринку, тенденцій його розвитку, рівня конкуренції, наявності державного регулювання. Результатом проведеного аналізу на цьому етапі мають бути встановлені критерії зіставлення, відповідно до яких буде здійснюватися пошук співставних операцій чи осіб. Розпорядження КМУ «Про затвердження переліку спеціалізованих комерційних видань для цілей трансфертного ціноутворення» від 23 жовтня 2015 року № 865-р включає:

- щомісячний інформаційний бюлетень «Огляд цін українського та світового товарних ринків» (Держзовнішінформ);
- інформаційно-аналітичний продукт «Товарний монітор. Україна»;
- інформаційно-аналітичний продукт «Дайджест цін товарів на світових ринках» («Укрпромзовнішекспертиза»);
- вісник Міністерства доходів і зборів України;
- офіційний сайт Мінагрополітики (допоміжне спеціалізоване видання).

В разі відсутності інформації використовуються статистичні дані, результати аукціонів чи публічних торгів, інформація про ціни в ЗМІ, ціни довідників, незалежне оцінювання, інформація щодо інших операцій платника.

Функціональний аналіз – це ключовий етап. Аналізуються та описуються функції сторін операції, ризики, які вони несуть, активи, які вони використовують. Результатом функціонального аналізу є висновок чи класифікація сторін операції. Наприклад, виробник, дистриб'ютор з обмеженим набором функцій, комісіонер з мінімальним набором функцій.

Вибір сторони проводиться відповідно до попереднього аналізу. Під час вибору оцінюємо те, щодо якої сторони застосування методу буде можливим та найбільш обґрунтованим, для якої сторони можна знайти зіставні операції чи зістав-

них осіб, яка сторона виконує найменш складні функції, несе менше ризиків, не володіє об'єктами нематеріальних активів, що значно впливають на рівень рентабельності.

Документування передбачає систематизацію та безпосередній опис всієї роботи, що проводилась в межах економічного аналізу контрольованих операцій. Під час підготовки якісної документації з трансфертного ціноутворення обов'язково необхідно враховувати, що необхідно здійснювати обґрунтування вибору зіставних операцій чи осіб та наводити критерії, відповідно до яких здійснювалось зіставлення; розраховані діапазони цін/рентабельності мають бути стійкими; документація повинна містити опис підходів до вибору методу з урахуванням пріоритетності їх застосування. Згідно з підпунктом 39.3.1 статті 39 ПКУ існує п'ять методів трансфертного ціноутворення (табл. 1).

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ).

Податковим кодексом України, а також міжнародними правилами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) стосовно трансфертного ціноутворення передбачено використання компаніями методів згідно з їх пріоритетністю. Так, за умови можливості використання перш за все віддається перевага методу порівняльної неконтрольованої ціни (метод аналогів продажу). Якщо платник податків використовує інший метод, він повинен аргументувати, чому він вважає метод ПНЦ незастосовним для аналізу контрольованої операції. На практиці правильне застосування методу ПНЦ є можливим вкрай рідко через недостатню кількість статистичної інформації, застосовується у двох випадках: для аналізу внутрішньої та зовнішньої неконтрольованої ціни.

Випадок 1. Якщо у платника податків є однотипні операції одночасно як з пов'язаними, так і з непов'язаними особами. Наприклад, компанія продає один і той же вид товару своєму дочірньому підприємству та незалежному дистриб'ютору (рис. 1).

При цьому умови цих операцій (ринок, на якому вони здійснюються, умови платежів, обсяги продажів, валюта платежу тощо) повинні бути зіставними, тобто ідентичними, або такими, що не спричиняють впливу на умови та фінансовий результат в операції (або є можливість провести відповідні коригування для належного зіставлення умов операцій). За виконання всіх цих умов можна вважати, що ціна, за якою товар продається незалежній компанії, є так званою внутрішньою порівняною ціною, з якою можна порівнювати ціну в контрольованій операції. Однак на практиці така ситуація трапляється досить рідко, адже хоча б одна з перерахованих вище умов не буде виконуватись. Як наслідок, цей метод не може викорис-

товуватися для визначення ринкової ціни в контрольованій операції.

Випадок 2. Якщо у платника податків немає однотипних операцій одночасно як з пов'язаними, так і з непов'язаними особами, альтернативним джерелом є інформація про ціни, що застосовуються третіми особами в порівняних операціях. Для досягнення цілей цього методу використовуються загальнодоступні джерела інформації, однак часто виникає проблема застосування даних з цих джерел. По-перше, деякі джерела (Державний інформаційно-аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків, Аграрна біржа, Офіційне видання Державної фіскальної служби України «Вісник», а також сайти Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України й Міністерства аграрної політики), містять агрего-

вані дані за певні періоди (наприклад, за місяць). Внаслідок цього такі дані можуть бути застарілими, адже фактичні ціни на ринку досить волатильні та можуть змінюватись щодня. По-друге, така інформація не забезпечує порівняння ціни в контрольованій операції з цінами, що встановлюються незалежними особами у зіставних операціях, як цього вимагає Податковий кодекс України. Наприклад, діапазони цін на реалізацію зерна, які публікуються Українською аграрною біржою, складаються на основі інформації, отриманої від платників податків, багато з яких мають операції з пов'язаними особами.

Отже, інформація, що міститься у зазначених вище джерелах, від початку не є точною та співставною. При цьому податкові органи в офіційних коментарях та листах Державної фіскальної служби України дотримуються позиції завжди

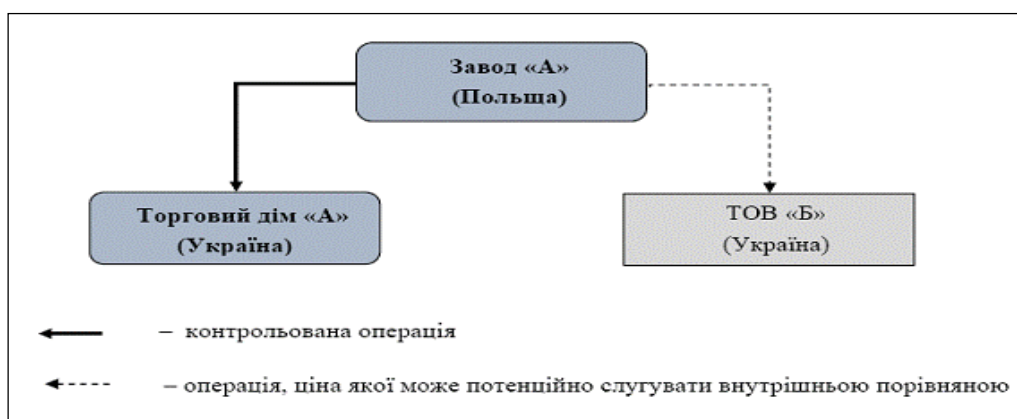


Рис. 1. Застосування внутрішньої порівняної ціни методу ПНЦ

Джерело: [5, с. 137]

Таблиця 1

Характеристика методів трансфертного ціноутворення

Метод	Характеристика
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (метод ПНЦ)	Полягає в порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з діапазоном ринкової ціни реалізації (придбавання) на ідентичні (за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги) у співставних операціях, визначеного у встановленому цим підпунктом порядку.
Метод ціни перепродажу	Полягає у визначенні відповідності ціни товарів контрольованої операції ринковій ціні, що полягає у зіставленні валової рентабельності сторони контрольованої операції, отриманої під час подальшої реалізації (перепродажу) товарів, що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном рентабельності.
Метод «витрати плюс»	Полягає у визначенні відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції ринковій ціні, що полягає у зіставленні валової рентабельності витрат особи (продавця), яка є стороною контрольованої операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності витрат у зіставних операціях.
Метод чистого прибутку	Полягає в порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку в контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у зіставній неконтрольованій операції.
Метод розподілення прибутку	Складається з виділення кожному пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку б непов'язане підприємство отримало від участі у зіставній неконтрольованій операції.

Джерело: розроблено автором на основі ПКУ

використовувати метод ПНЦ, хоча фактично якісних джерел інформації про ринкові ціни поки не існує.

Метод ціни перепродажу.

Закон та міжнародна практика використання цього методу передбачають застосування методу ціни перепродажу відносно операцій, в яких товар купується у пов'язаної особи, а потім перепродається непов'язаним особам без істотної модифікації самого товару. Це найбільш застосовний метод для аналізу рентабельності дистриб'юторів з обмеженим ризиком, що мають міжнародні групи компаній в Україні, та найбільш поширена бізнес-модель. Проте він має деякі істотні недоліки.

Зокрема, перешкодою його застосування є можлива розбіжність показників валової рентабельності відібраних компаній з валовою рентабельністю платника податків, яка виникає через відмінності в обліковій політиці компаній. Деякі витрати, такі як транспортні, витрати на гарантійне обслуговування товарів, страхування, можуть враховуватись як у витратах поточного періоду, так і в собівартості товарів. Надані знижки також можуть враховуватись і як зменшення доходу, і у складі витрат на збут [10]. Такі невідповідності можуть значною мірою вплинути на валову рентабельність компанії. При цьому спеціалізовані комерційні бази даних не містять інформації про облікові політики компаній, яка могла б дати змогу зробити відповідні коригування та забезпечити зіставлення показників валової рентабельності відібраних компаній з аналогічним показником платника податків. З огляду на вищесказане, застосування цього методу з використанням показників валової рентабельності зіставних компаній не є можливим.

Метод ціни перепродажу використовується лише тоді, коли компанія-виробник продає ідентичну продукцію компанії-дистриб'ютору, яка входить до групи, та незалежним компаніям-дистриб'юторам на тих же умовах (рис. 2).

В цьому разі випадку можна стверджувати, що облікова політика в контрольованій та неконтрольованих операціях є ідентичною та не спричиняє впливу на валову рентабельність операції. Отже, метод ціни перепродажу за умов наявності внутрішніх співставних операцій за деяких умов використовується для аналізу цін у контрольованій операції.

Метод «витрати плюс».

Цей метод передбачений для використання в таких видах операцій:

- виконання робіт, надання послуг між пов'язаними особами;
- реалізація товарів за договорами між пов'язаними особами;
- реалізація товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами між пов'язаними особами.

Оскільки метод фактично сконцентрований на оцінюванні валової рентабельності, його застосування має ті самі обмеження, що й застосування методу ціни перепродажу (провести коригування витрат не видається можливим). Відповідно, метод «витрати плюс» не можна застосовувати в разі відсутності внутрішніх співставних операцій.

На практиці цей метод часто застосовується до операцій з продажу товарів від виробника до дистриб'ютора, якщо виробник здійснює реалізацію зіставної продукції на адресу пов'язаного дистриб'ютора та незалежних компаній-дистриб'юторів на тих самих умовах (рис. 3).

Таким чином, метод «витрати плюс» за умов наявності зіставних операцій може бути використаний для аналізу цін у контрольованій операції.

Метод чистого прибутку.

Цей метод є найбільш універсальним та широко застосовуваним, він полягає у зіставленні чистої рентабельності, що досягається платником податків в контрольованій операції, з ринковим діапазоном значень чистої рентабельності незалежних компаній, що досягаються ними в зіставних операціях.

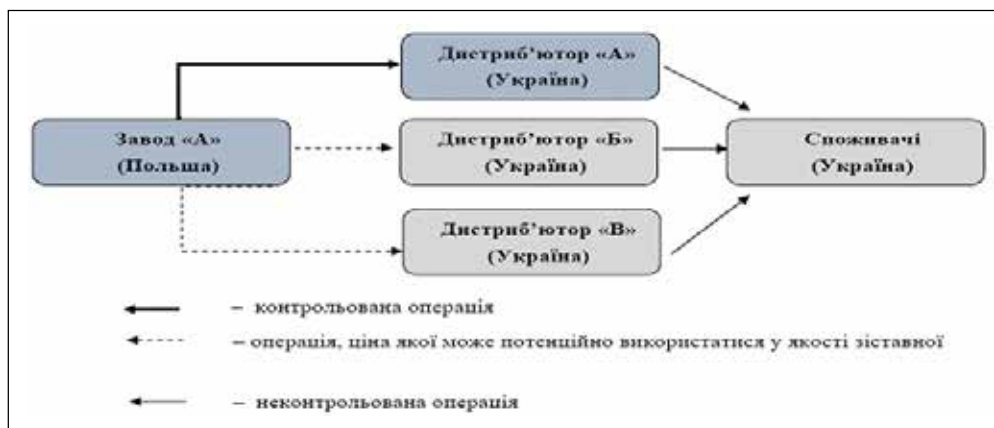


Рис. 2. Застосування внутрішньої порівняної ціни методу ціни перепродажу

Джерело: [5, с. 161]

Метод чистого прибутку використовується, зокрема, в разі відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про достатній рівень зіставлення комерційних та/або фінансових умов контрольованої та зіставних операцій за використання інших методів. За використання цього методу мета платника податків полягає в тому, щоби знайти незалежні компанії із зіставним функціональним профілем, що займаються схожою діяльністю на зіставному ринку. ПКУ передбачено низку показників рентабельності, які слід застосовувати з огляду на специфіку діяльності компанії та характер самої операції. Таким чином, метод чистого прибутку є найбільш придатним до застосування для аналізу контрольованої операції щодо відповідності принципу «витягнутої руки».

Метод розподілення прибутку.

Цей метод є найменш застосовуваним у світовій та українській практиці аналізу трансфертного ціноутворення. До цього методу платники податків вдаються тоді, коли контрольована операція настільки взаємопов'язана з іншими операціями, які ці сторони також здійснюють, що неможливо

визначити її внесок у сукупну рентабельність сторін. Також метод розподілення прибутку застосовується тоді, коли у власності обох сторін перебувають нематеріальні активи, що істотно впливають на ціноутворення. Наприклад, в ситуації спільного виробництва продукту з високою технологією кількома компаніями [5].

Підготовка якісної документації зможе захистити платника податків від претензій контролюючих органів. Про це свідчить практика перших перевірок, адже всі донарахування здійснюються за наслідками недостатніх обґрунтувань та помилок, що допустили платники податків, зокрема, в документації. Отже, всі методи трансфертного ціноутворення мають обмеження у використанні, усунути які можна шляхом використання пропозицій, наведених у табл. 3.

Слід зазначити, що врахування переваг та недоліків кожного методу трансфертного ціноутворення дасть змогу компанії, що входить до міжнародної групи компаній, вибрати найбільш оптимальний метод для аналізу цін/показників рентабельності у контрольованій операції. Це дасть змогу уникнути матеріального та репутацій-



Рис. 3. Застосування внутрішньої порівняної ціни методу «витрати плюс»

Джерело: [5, с. 168]

Таблиця 2

Показники рентабельності для досягнення цілей методу чистого прибутку

Показник	Умови використання	Формула
Чиста рентабельність	Застосовується до операцій з перепродажу товарів, аналізується компанія-дистриб'ютор.	Операційний прибуток / виручка від реалізації
Чиста рентабельність витрат	Застосовується під час виробництва товарів, проведення робіт та надання послуг, аналізується компанія-виробник.	Операційний прибуток / (собівартість + операційні витрати)
Рентабельність операційних витрат	Використовується під час реалізації товарів, виконання робіт та надання послуг. Застосовується щодо компаній, які виконують роль дистриб'ютора з обмеженими функціями в рамках контрольованої операції.	Валовий прибуток / операційні витрати
Рентабельність активів	Використовується під час виробництва товарів, зокрема, в капіталомісткій діяльності, аналізується компанія-виробник.	Операційний прибуток / актив
Рентабельність капіталу	Застосовується для аналізу фінансових операцій.	Операційний прибуток / капітал

Шляхи усунення обмежень у використанні методів

Метод	Шляхи усунення
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (метод ПНЦ)	1) Надання більш детальної інформації про характеристики товару, що є предметом контрольованої операції, умови поставки, ринок збуту та дату поставки в загальнодоступних джерелах; 2) розширення обсягу товарів, інформація про які надається в загальнодоступних джерелах; 3) уникнення використання інформації щодо операцій між компаніями та їх пов'язаними особами під час визначення ринкового діапазону цін.
Метод ціни перепродажу Метод «витрати плюс»	Забезпечення збору та агрегування інформації про облікову політику компаній у загальнодоступних джерелах та комерційних базах даних задля надання можливості корегування валової рентабельності аналізованої компанії з ринковим діапазоном валової рентабельності за цих методів.
Метод чистого прибутку	Використання фінансової інформації під час визначення показників рентабельності на рівні з описом діяльності співставних компаній для забезпечення більшого зіставлення комерційних умов аналізованої сторони з компаніями, що входять до остаточної вибірки співставних компаній.
Метод розподілення прибутку	Розроблення єдиного підходу для розмежування значних нематеріальних активів між сторонами контрольованої операції.

ного ризику для компанії та всієї групи компаній, до якої вона належить.

Аналіз методів трансфертного ціноутворення та особливостей використання кожного з них виявив потребу розроблення заходів удосконалення кожного методу. З огляду на українські реалії найбільшого реформування та уточнення потребує пріоритетний метод трансфертного ціноутворення, тобто метод порівняльної неконтрольованої ціни, в розрізі можливості використання загальнодоступних джерел інформації для цілей трансфертного ціноутворення.

Питання належного правового регулювання ТЦ є надзвичайно актуальними, адже національна економіка недоотримує фінансові ресурси як у формі заниження податкових надходжень, так і у формі частки ВВП, яка залишається на підприємствах в офшорних зонах. Зокрема, за шість місяців 2017 року за допомогою непрямих експортних контрактів у країни з пільговим режимом оподаткування виведено 133 млрд. грн., що на 19,7 млрд. грн. більше, ніж у другому півріччі 2016 року. Якщо ж розглядати звітний 2017 рік, то на адресу нерезидентів, зареєстрованих на Кіпрі, великими українськими платниками податків виплачені доходи у вигляді відсотків в розмірі 8,9 млрд. грн. Ще 5,7 млрд. грн. торік отримали з України австрійські акціонери, 1,2 млрд. грн. спрямовано в Нідерланди, 168 млн. грн. – до Швейцарії [3].

Особливості правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні характеризуються фактичним встановленням повної підзвітності великого платника податків перед податковим органом щодо деталей економічних відносин такого платника з усіма вагомими контрагентами та вичерпною інформацією про останніх.

Угоди повинні бути задокументовані в таких деталях, як опис умов договору, даних контрагентів,

аналіз ринку, аргументування вибору певної ціни. Цьому процесу передують такі етапи:

1) складення реєстру всіх угод в компанії із закладенням в нього алгоритму визначення контрольованих операцій для відслідковування угод із трансфертним ціноутворенням відповідно до вимог ПКУ;

2) проведення аналізу контрагентів за угодами, які відповідають визначеним ПКУ (підпункт 14.1.159) критеріям пов'язаної особи; відповідно до ПКУ для цілей ТЦ пов'язані особи – це нерезиденти або нерезиденти з країни зі ставкою податку на прибуток (корпоративним податком) на 5 і більше відсотків нижче, ніж в Україні (з урахуванням переліку КМУ); або резиденти, які показали збитки за попередній рік, перебувають на спеціальних режимах оподаткування, сплачують ПДВ і прибуток не за базовою ставкою чи були платниками цих податків на початок року;

3) визначення моделі обліку цін виключно на основі методів ТЦ, передбачених у підпункті 39.3.1 ПКУ (дозволяється використовувати різні комбінації встановлених методів за умови, що вони доведуть доцільність);

4) врахування особливостей застосування методів ТЦ, передбачених нормами вітчизняного законодавства чи інших країн; наприклад, законодавство Португалії зобов'язує передусім застосувати метод порівняльної неконтрольованої ціни або метод перепродажу, а тільки потім, якщо їх застосування неможливо, допускається використання інших методів.

Отже, такими є найсуттєвіші зміни з питань трансфертного ціноутворення.

Щодо критеріїв визначення операцій контрольованими слід відзначити таке. По-перше, поширення підпункту «б» на операції щодо продажу та/або придбання послуг через комісіонерів-нерези-

дентів (у попередній редакції – цей абзац охоплював лише операції продажу товарів через комісіонерів-нерезидентів); по-друге, визначення нового критерія для визнання операцій контрольованими у підпункті «г» (при цьому вимога пов'язаності в цьому разі не встановлена).

Щодо вимог до розміру річного доходу/обсягу операцій, то збільшено розміри до 150 та 10 мільйонів гривень відповідно.

Щодо визначення Переліку держав слід сказати таке. По-перше, додано один критерій, який враховується КМУ під час формування відповідного Переліку (що може розширити перелік держав, операції з резидентами яких будуть визначатися контрольованими); по-друге, визначено, що операції з контрагентом, зареєстрованим у державі, включений до зазначеного переліку, визнаються контрольованими з 1 січня звітного року, наступного за календарним роком, у якому держави (території) було включено до такого переліку; тобто якщо держава буде включена до переліку у 2017 календарному році, то операції з контрагентом, зареєстрованим у такій державі, будуть вважатися контрольованими з 1 січня звітного 2018 року.

Як і раніше, перевірки щодо дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» не повинні перешкоджати проведенню жодних інших податкових перевірок (камеральних, документальних (планових або позапланових, виїзних або невиїзних) та навіть фактичних перевірок). Для зіставлення з метою оподаткування умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій контролюючий орган не має права використовувати інформацію, яка не є загальнодоступною (зокрема, інформацію, доступ до якої мають тільки органи державної влади), але така заборона не стосується податкової інформації, отриманої контролюючим органом під час проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» відповідно до підпункту 39.5.2.13 ПКУ.

Тривалість перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» не повинна перевищувати 18 місяців (підпункт 39.5.2.8 ПКУ). Як і раніше, 18 місяців відраховуються від дня прийняття рішення про проведення до дня складення акта про проведення перевірки.

Заповнення додатка ТЦ до Декларації з податку на прибуток прямо пов'язане із заповненням звіту про контрольовані операції. Звіт про контрольовані операції разом з декларацією з податку на прибуток подавати не треба, бо він є самостійним звітом та подається до 1 травня року, наступного за звітним. Має бути відповідність окремих показників додатка ТЦ окремим додаткам до Звіту про контрольовані операції.

Документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений в довільній формі) повинна містити таку інформацію:

1) дані про пов'язаних осіб, а саме контрагента контрольованої операції; осіб, які безпосередньо володіють корпоративними правами платника податків у розмірі 20% і більше;

2) загальний опис діяльності групи (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), зокрема організаційну структуру групи, опис діяльності групи, політику трансфертного ціноутворення;

3) опис операції, умови її здійснення (ціна, строки та інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів));

4) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість та репутацію на ринку, країну походження й виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з характеристиками товару;

5) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни;

6) відомості про функції пов'язаних осіб, що є сторонами контрольованої операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції (функціональний аналіз та аналіз ризиків);

7) економічний аналіз (включаючи методи, які застосовані для визначення умов контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відповідного методу; суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності)).

Завдяки нововведенням документацію з трансфертного ціноутворення у відповідь на запит податківців слід буде подавати вже не протягом 2 місяців, як було раніше, а протягом 1 місяця. Однак такий строк відповіді стосується тільки тих контрольованих операцій, що матимуть місце вже протягом поточного року (табл. 4).

З прийняттям Закону № 408, що змінив норми ПКУ, введені обмеження щодо операцій з юридичними та фізичними особами-нерезидентами, спрямовані на боротьбу з відтоком грошової маси через офшори, які потрібно враховувати під час податкового структурування. Зазначимо, що в категорію офшорів та пільгових податкових юрисдикцій потрапили країни та/або регіони, в яких відсутній корпоративний податок або в яких його ставка відрізняється від української на 5% і більше. Сьогодні в цьому переліку більше 70 країн, зокрема США, Швейцарія, Кіпр. Проти схем виведення прибутків від платника на звичайній системі оподаткування за рахунок ТЦ статтею 39.1.1 Податкового

Штрафні санкції в трансфертному ціноутворенні

Розмір штрафу	Сутність порушення
300 розмірів мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.	Неподання (несвоєчасне подання) звіту про контрольовані операції.
1% від суми операцій, що не задекларовані у звіті, але він не може перевищувати 300 розмірів мінімальної заробітної плати.	Відсутність декларування контрольованих операцій.
3% від суми операцій, щодо яких не було подано документацію, але не більше 200 мінімальних зарплат за весь обсяг незадекларованих контрольованих операцій.	Неподання документації.

кодексу України передбачено механізм відшкодування ненарахованих сум податку під час оптимізації податкових зобов'язань до рівня податкових зобов'язань, обчислених з урахуванням відповідності комерційних та фінансових умов контрольованої операції комерційним та фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, сторони яких не є пов'язаними особами.

Слід зазначити, що за умов застосування трансфертного ціноутворення завжди слід урахувати ступінь автономності підрозділів корпорації. Зокрема, вищий менеджмент повинен установлювати певні обмеження стосовно обсягу зовнішньої торгівлі, інакше велика кількість реалізованого на зовнішньому ринку продукту може бути шкідливою для інтересів фірми загалом (зазвичай ця частка становить близько 15%).

В результаті проведеного дослідження доходимо висновку, що процес трансфертного ціноутворення є основою внутрішньо фірмових відносин, а також є багатограним та специфічним об'єктом внутрішньо корпоративного контролю. Ефективність корпоративного управління значною мірою забезпечується завдяки реалізації контрольної функції на всіх рівнях управління компанією.

На основі дослідження вважаємо за необхідне запропонувати таку систему контролю трансфертного ціноутворення, яка здатна знизити ризики з боку фіскальних органів та забезпечити готовність до можливих перевірок.

Перший етап стосується визначення того, які компанії є пов'язаними, які угоди належать до контрольованих операцій; проведення порівняльного аналізу ціноутворення в контрольованих операціях з ціною, сформованою з дотриманням принципу «втягнутої руки», з використанням відповідних методик; коригування за необхідності визначених податкових зобов'язань.

Другий етап стосується модернізації бухгалтерського програмного забезпечення та процедури ведення бухгалтерського обліку задля забезпечення своєчасної підготовки звітності щодо контрольованих операцій.

Третій етап стосується підготовки документації з трансфертного ціноутворення, які підтверджує належний рівень встановлених цін в контрольо-

ваних операціях; коригувань, які за необхідності, мають бути внесені до податкових зобов'язань; змін та оновлень на постійній основі протягом строку позовної давності, який становить 7 років; актуалізації такої документації з урахуванням періоду проведення контрольованих операцій.

Висновки з проведеного дослідження. Слід підкреслити, що супровід аудиторами ще до моменту складання та подачі Звіту про контрольовані операції дасть змогу правильно ідентифікувати весь обсяг здійснених контрольованих операцій, визначитися з доцільним методом обґрунтування відповідності ціноутворення принципу «втягнутої руки», що зможе попередити застосування штрафних фінансових санкцій, передбачених Податковим кодексом України.

Таким чином, у статті доведена пріоритетність формування обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення, основне призначення якого полягає у збиранні, узагальненні, накопиченні та аналізуванні інформації про зміни зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства задля підготовки інформаційного підґрунтя для прийняття адекватних ситуаціям рішень корпораціями як платниками податків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безродна Т. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля*. 2015. № 10 (128). Ч. 2. С. 243–245.
2. Вольська В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 3 (24). С. 83–88.
3. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2014. Вип. 6. С. 408–410.
4. Гудзинський О., Кірейцев Г., Пахомова Т. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту. *Облік і фінанси АПК*. 2015. № 3. С. 89–93.
5. Гуцайлук З. Деякі питання реформування ціноутворення: концепція та реалізація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 10. С. 11–17.

6. Камінська Т. Обліково-аналітичний процес: його зміст стадії. *Науковий вісник НАУ*. 2012. Вип. 50. С. 313–318.

7. Садовська І. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу. *Менеджмент та підприємництво в Україні*. 2016. № 647. С. 498–503.

8. Статистичний щорічник України за 2016 рік / за ред. О. Осауленка ; Держкомстат України. Київ : Техніка, 2017. 566 с.

9. Тітаренко Г., Корінко М. Методичні підходи для побудови обліково-аналітичної системи з використанням експертних оцінок. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 66–69.

10. Штангрет А. Обліково-аналітичне забезпечення процесу ціноутворення на підприємстві. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2017. № 2. С. 58–63.

11. Юзва Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2016. 20 с.

12. Макаренко М., Савченко Т. Система трансфертного ціноутворення у комерційних банках : монографія. Суми : УАБС НБУ, 2017. 238 с.

13. Сушко Н. Модель трансфертного формування витрат виробництва металургійного підприємства. *Наукові праці*. 2007. Вип. 59. Т. 72 : Економіка. С. 29–33.

14. Головними пріоритетами на ринках, що розвиваються, є управління ризиком та вдосконалення навичок у сфері дотримання правил трансфертного ціноутворення. *Прес-реліз аудиторської компанії «Ернст енд Янг»*. 2014. 5 серпня. URL: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/News-releases/Press-release-2013-08-05> (дата звернення: 17.01.2019).

15. Перспективы развития трансфертного ценообразования в Украине. Трансфертные цены: игра по новым правилам : презентация для круглого стола компании «Делойт энд Туш ЮСК». 2015. 26 октября.

16. *Practical Law Dictionary. Glossary of UK, US and international legal terms*. 2010. URL: www.practicallaw.com. (дата звернення: 17.01.2019).

17. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York : United Nations, 2013. 485 p.

18. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing. 2010. 243 p.

REFERENCES:

1. Bezrodna T. (2015) *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia pidpriemstvom: vyznachennia sutnosti poniattia* [Accounting and analytical support for enterprise management: the definition of the essence of the concept]. *Visn. Skhidnoukrainskoho nats. un-tu im. V. Dalia* [Visn Eastern Ukrainian nation un-th them V. Dahl]. No 10 (128). Ch. 2, pp. 243–245 (in Ukrainian).

2. Volska V. (2012) *Metodychni pidkhody do oblikovo-analitychnoho zabezpechennia ta audytu upravlinskoi diialnosti ahrarnykh pidpriemstv* [Methodological approaches to accounting and analytical support and audit of management activity of agrarian

enterprises]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalter-skooho obliku, kontroliu i analizu*. No 3 (24). Pp. 83–88 (in Ukrainian).

3. Holiachuk N. (2014) *Oblikovo-analitychne zabezpechennia yak vazhlyva skladova upravlinnia pidpriemstvom* [Accounting and analytical support as an important component of enterprise management]. *Zb. nauk. pr. Ternopil'skoho nats. ekonom. un-tu "Ekonomichnyi analiz"*. Vyp. 6. Pp. 408–410 (in Ukrainian).

4. Hudzynskyi O. (2015) *Teoretychni aspekty formuvannia oblikovo-analitychnoho mekhanizmu menedzhmentu* / O. Hudzynskyi, H. Kireitsev, T. Pakhomova [Theoretical aspects of the formation of accounting and analytical management mechanism]. *Oblik i finansy APK*. No. 3. Pp. 89–93 (in Ukrainian).

5. Hutsailiuk Z. (2007) *Deiaki pytannia reformuvannia tsinoutvorennia: kontseptsiia ta realizatsiia* [Some issues of pricing reform: concept and implementation]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. No 10. Pp. 11–17 (in Ukrainian).

6. Kaminska T. (2012) *Oblikovo-analitychnyi protses: yoho zmist stadii* [Accounting and analytical process: its content of the stage]. *Nauk. visn. NAU*. Vyp. 50. Pp. 313–318 (in Ukrainian).

7. Sadovska I. (2016) *Oblikovo-informatsiine zabezpechennia upravlinskoho analizu*. *Visn. NU "Lvivska politekhnika"*: *zb. nauk.-prykl. pr. "Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini"*. No 647. Pp. 498–503 (in Ukrainian).

8. *Statystychnyi shchorichnyk Ukrainy za 2016 rik* (2017) [Statistical Yearbook of Ukraine for 2016] za red. O. Osaulenka ; Derzhkomstat Ukrainy. K. : Tekhnika, 566 p. (in Ukrainian).

9. Titarenko H. (2010) *Metodychni pidkhody dlia pobudovy oblikovo-analitychnoi systemy z vykorystanniam ekspertnykh otsinok* / H. Titarenko, M. Korinko [Methodical approaches for construction of accounting and analytical system with the use of expert assessments]. *Oblik i finansy APK*. No 4. Pp. 66–69 (in Ukrainian).

10. Shtanhret A. (2017) *Oblikovo-analitychne zabezpechennia protsesu tsinoutvorennia na pidpriemstvi* / A. Shtanhret [Accounting and analytical support of the pricing process at the enterprise]. *Nauk. zap. Ukr. akad. drukarstva*. No. 2. Pp. 58–63 (in Ukrainian).

11. Yuzva R. (2016) *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia diialnistiu pidpriemstv spyrtovoi promyslovosti: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk spets.: 08.00.09* / R. Yuzva ; [Accounting and analytical support for the management of the enterprises of the alcohol industry]. *Ternopil'skyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet*. 20 p. (in Ukrainian).

12. *Systema transfertnoho tsinoutvorennia u komertsiinykh bankakh: monohrafiia* (2017) / M. Makarenko, T. Savchenko. [Transfer pricing system in commercial banks]. Sumy : DVNZ "UABS NBU", 238 p. (in Ukrainian).

13. Sushko N. (2007) *Model transfertnoho formuvannia vytrat vyrobnytstva metalurhiinoho pidpriemstva* [Model of transferring cost formation for metallurgical enterprises]. *Naukovi pratsi: naukovo-metodychnyi zhurnal*. Vyp. 59. T. 72: *Ekonomika. Mykolaiv* : Vyd-vo ChDU imeni Petra Mohyly, pp. 29–33 (in Ukrainian).

14. *Holovnymy pryoritetamy na rynkakh, shcho rozvyvaiutsia, ye upravlinnia ryzykom ta vdoskonalen-*

nia navychok u sferi dotrymannia pravyl transfertnoho tsinoutvorennia. [The main priorities in emerging markets are risk management and skills development in the area of compliance with transfer pricing rules]. Pres-reliz audytorskoi kompanii "Ernst end Yanh". 5 serpnia 2014 r. Available at: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/News-releases/Press-release-2013-08-05> (acceded: 17.01.2019).

15. *The prospects of development of transfer pricing in Ukraine. Transfer prices: a game by new rules* [Prospects for the development of transfer pricing in Ukraine. Transfer prices: the game according to new rules]. The

presentation for a round table of the "Deloitte and Touche of YuSK" company. On October 26 2015 (in Russian). (acceded: 17.01.2019).

16. *Practical Law Dictionary. Glossary of UK, US and international legal terms* (2010). Mode of access: www.practicallaw.com.

17. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (2013). New York : United Nations. 485 p.

18. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2010). OECD Publishing. 243 p.

Kalinichenko Zoya

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Civil Law Disciplines,
Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs

FEATURES OF USE OF DOCUMENTARY FORMS SUPPORT TRANSFER PRICING

The purpose of the article. In the article were studied the transfer pricing methods used by international groups of companies to determine prices based on the "arm's length" principle for the controlled transactions in order to avoid the tax risk.

The factors of transfer pricing for intra corporate settlements and their influence on organization of control over compliance with price policy are also analyzed. The leading role of inspections of state controlling bodies in providing sustainable development conditions is determined.

Investigating the question of the methods and forms of analytical provision of transfer pricing, it was found that in many cases it is impossible to use the methods of analytical support for transfer pricing common in the western countries, in particular due to lack of necessary information, including terms of supply, specifications, exact date of delivery of goods and other characteristics in public sources.

Also insufficiently studied are the conditions for the use of information of controlling bodies and information on accounting policies of comparable companies. The purpose of the article is to study the mentioned problem of analytical support on the basis of the logical analysis of information of transfer pricing documents, organizational preconditions for the implementation of internal control procedures in relation to the transfer pricing process.

The tasks set and resolved in the article concern the study of the peculiarities of using one or another form of documentary control over transfer pricing, identifying their advantages and disadvantages, and developing ways to overcome the shortcomings of existing approaches to analytical support when using them in the activities of international groups of companies.

It should be noted that the possibility of applying transfer pricing depends on the degree of organization of the internal corporate information system, that is, the necessary powerful information support tools, similar to the systems of the class ERP. Therefore, the relevant information systems for processing economic and accounting information significantly affect the very functioning and application of transfer prices and directly determine the type of organizational structure of the enterprise.

It was also defined the features of each of five methods, such as prioritization and conditions of use and identified in which types of controlled transactions each of these methods is preferred. It was identified a number of advantages and disadvantages of each method and the necessity of further development of rules for them.

The author suggested the ways to improve the transfer pricing methods by developing a system of unification based on the type of controlled transaction and analyzed party in controlled transaction. Among the domestic authors of the study of transfer pricing issues in the context of comparative characteristics of methods and forms of analytical support was not widespread because of the relative novelty of the rules of transfer pricing in Ukraine. Despite this, considerable attention was devoted to transfer pricing issues in many works.

Some aspects of transfer pricing, the peculiarities of using pricing methods and documentary transfer pricing have remained uncertain and require a more detailed examination.