

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**11.05 - МР. 1738 "С" 2020.11.12. 027. ПЗ**

**ЗАГОРІЙЧУК ЮЛІ ЄВГЕНІВНИ**

**2021 р.**

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет

УДК

ПОГОДЖЕНО ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ  
Декан економічного факультету Завідувач кафедри обліку і оподаткування

Діброва А.Д.

Гуцаленко Л.В.

(підпис)

(підпис)

"

2021р.

"

2021р.

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему

"Облік і внутрішній контроль операцій з трансфертного ціноутворення в умовах євроінтеграційних процесів України"

Спеціальність 071 — "Облік і оподаткування"

Освітня програма Облік і аудит

Орієнтація освітньої програми освітньо - професійна

Гарант освітньої програми

д.е.н., професор

(науковий ступінь та вчене звання)

Керівник кваліфікаційної роботи  
магістерської роботи

к.е.н, доцент

(науковий ступінь та вчене звання)

Виконала

Калюга Є.В.

(підпис)

(ПІБ)

Боярова О.А.

(підпис)

(ПІБ)

Загорійчук Ю.Є.

(підпис)

(ПІБ студента)

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку і оподаткування

д.е.н., проф. Ощепенко Л.В.

2020р.

ЗАВДАННЯ

до виконання магістерської кваліфікаційної роботи студентці

Загорійчук Юлії Євгенівні

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Спеціальність 071 – "Облік і оподаткування"

Освітня програма Облік і аудит

Орієнтація освітньої програми освітньо - професійна

Тема магістерської роботи: «Облік і внутрішній контроль операцій з трансфертного ціноутворення в умовах євроінтеграційних процесів України»

Затверджена наказом ректора НУБіП України від "12" листопада 2020 р. №1738 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2021.11.

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: законодавчі та нормативні документи щодо обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на виробництво зернових культур, праці вітчизняних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, первинна документація, реєстри обліку та звітність ТОВ «КЛЮВ».

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Трансфертне ціноутворення, як об'єкт облікового та контрольно-аналітичного забезпечення управління підприємством;
2. Організація і методика обліку операцій з трансфертного ціноутворення
3. Внутрішній контроль операцій з трансфертного ціноутворення

Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки.

Дата видачі завдання "13" листопада 2020 р.

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи

Боярова О.А.

Завдання прийняла до виконання

Загорійчук Ю.Є.

## Реферат

на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою «Облік і внутрішній контроль операцій з трансфертного ціноутворення в умовах євроінтеграційних процесів України»

У магістерській роботі розкривається науковий підхід щодо економічної сутності трансфертного ціноутворення та застосування його методів.

Дослідження проведено на практичних матеріалах ТОВ «КЛОВ».

У вступі обґрунтовано актуальність питань, які досліджуються в роботі, визначено об'єкт дослідження та завдання даної роботи.

Охарактеризовано економічний зміст категорії «трансфертне ціноутворення», наведено організацію та методику обліку контрольованих операцій. Представлено організаційно-економічну характеристику діяльності об'єкта дослідження, розглянуто первинний облік, синтетичний та аналітичний облік операцій з трансфертного ціноутворення. Проаналізовано фінансові показники та продажі ТОВ «КЛОВ».

Особливе значення в роботі приділяється аргументації вибору методу трансфертного ціноутворення при здійсненні контрольованих операцій ТОВ «КЛОВ».

У висновках магістерської роботи узагальнено отримані результати дослідження, зроблено висновок щодо проведеного аналізу методів трансфертного ціноутворення на підприємстві ТОВ «КЛОВ» та зроблені пропозиції щодо удосконалення системи внутрішнього контролю.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** облік, аналіз, трансфертне ціноутворення, трансфертна ціна, контрольовані операції, внутрішній контроль, звичайна ціна, метод трансфертного ціноутворення.



## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКОВОГО ТА КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	5
1.1 Економічна сутність трансфертного ціноутворення.....	5
1.2 Контрольовані операції: поняття та критерії їх визначення.....	8
1.3 Методи визначення ціни при здійсненні контрольованих операцій.....	11
Висновки до 1 розділу.....	16
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	18
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «КЛОВ».....	18
2.2. Організація бухгалтерського обліку операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛОВ».....	27
2.3. Методика та оцінка контрольованих операцій ТОВ «КЛОВ».....	32
Висновки до 2 розділу.....	47
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	49
3.1. Методичні прийоми та результати внутрішнього контролю операцій з трансфертного ціноутворення.....	49
3.2. Шляхи удосконалення системи внутрішнього контролю операцій з трансфертного ціноутворення.....	54
Висновки до 3 розділу.....	56
ВИСНОВКИ.....	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	59
ДОДАТКИ	

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** Трансфертне ціноутворення є порівняно новою категорією для нашої держави, однак починаючи з 2013 року динаміка його розвитку характеризується тільки позитивними зрушеннями.

Удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення з використанням методології Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) є однією зі складових програми економічних реформ в Україні.

Трансфертне ціноутворення досліджується, як науковцями, так і бухгалтерами, аудиторами, податковими консультантами, фінансовими директорами та керівниками. Актуальність даної теми обумовлюється тим, що питання організації й методики внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання є недостатньо розвинутими.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання трансфертного ціноутворення досліджені у працях таких вітчизняних науковців, як К. Шевчук, М. Кулинич, О. Іванов, Т. Тищук, П. Дзюба, які розкривають економічну сутність трансфертного ціноутворення, його призначення та функції, а також у праці В. Дубровського, який провів порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування уникнення оподаткування в Україні.

**Метою дослідження** є узагальнення теоретичних положень та обґрунтування практичних рекомендацій, щодо удосконалення системи внутрішнього контролю за операціями з трансфертного ціноутворення.

Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові **завдання**: дослідити сутність, наукові підходи та навести загальну характеристику трансфертного ціноутворення; розглянути й систематизувати методи та моделі трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку.

**Об'єктом** дослідження є процес облікового та контрольно-аналітичного забезпечення операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛОВ».

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень, щодо удосконалення системи внутрішнього контролю операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛОВ».

Для вирішення поставлених завдань використано такі методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, конкретизація, абстрагування, метод логічного дослідження, порівняння та критичного оцінювання, структурно-логічне упорядкування та системності.

Для дослідження контрольованих операцій, щодо відповідності принципу «втягнутої руки» застосовують методи трансфертного ціноутворення. Метод порівняльної неконтрольованої ціни полягає у застосуванні зіставних операцій по аналогічних або однорідних товарах, роботах та послугах. Метод «витрати плюс» полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів, робіт, послуг у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях. Метод чистого прибутку полягає у порівнянні відповідного показника рентабельності по контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності по неконтрольованих операціях. Метод розподілу прибутку застосовується до операцій з пов'язаними особами. Відповідно до нього прибуток розподіляється між сторонами контрольованої операції на основі оцінки результатів вкладу сторін до сумного прибутку.

**Інформаційною базою** наукового дослідження є законодавчі та нормативні документи, праці вітчизняних і закордонних вчених, періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів, первинна документація та звітність ТОВ «КЛОВ».

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці пропозицій, щодо впровадження корпоративної стратегії трансфертного ціноутворення на підприємстві. Результати дослідження прийнято до впровадження в господарську діяльність ТОВ «КЛОВ».

**Структура і обсяг роботи.** Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

# РОЗДІЛ 1

## ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКОВОГО ТА КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

### 1.1 Економічна сутність трансфертного ціноутворення

В умовах розвитку міжнародних відносин виникає ризик виведення фінансових потоків у тіньову частину бізнесу. Компанії можуть ухилитися від сплати податків та маніпулювати вартістю товарів та послуг. Тому, на сьогоднішній день все гостріше постає питання контролю експортно-імпорتنих операцій податковими органами.

З 1 вересня 2013 року набрав чинності Закон України від 04.07.2013 №408 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». [29]

Закон доповнює Податковий Кодекс України статтею 39, яка ґрунтується на настановах Організації економічного співробітництва та розвитку. Стаття визначає принципи трансфертного ціноутворення, критерії визначення контрольованих операцій, методи визначення ціни та підготовку документації.

Перш ніж перейти до сутності трансфертного ціноутворення, необхідно розглянути таке поняття, як «трансфертні ціни». Отже, трансфертна ціна - це визначена вартість господарської операції, яка здійснюється з певними суб'єктами міжнародних відносин, а саме: [51]

- з компаніями-нерезидентами, що входять до однієї групи;
- з компаніями-нерезидентами, які зареєстровані в країнах, що відносяться до низькоподаткових юрисдикцій;
- з компаніями-нерезидентами, які є не платниками податку на прибуток, за місцем їх реєстрації відповідно до організаційно-правової форми, яка має особливий податковий статус.

Сфера застосування трансфертного ціноутворення охоплює досить велику частину операцій, тому трансфертні ціни встановлюються не тільки на товари, продукцію і послуги, а й на відсотки по кредитах, дисконт по облігаціям, вартість майнових прав у вигляді роялті та цінних паперів.

На сьогоднішній день існує декілька підходів авторів, щодо визначення сутності поняття «трансфертне ціноутворення». Погляди науковців різняться між собою, та відповідно одні вважають «трансфертні ціни» та «трансфертне ціноутворення» ідентичними поняттями, а інші їх розділяють.

Оскільки відсутній єдиний підхід до визначення сутності даної категорії, розглянемо її тлумачення в науковій літературі. (Табл. 1.1)

Таблиця 1.1  
Визначення сутності трансфертного ціноутворення в науковій літературі

№	Джерело інформації	Визначення
1	2	3
1	Шевчук К. В. [46]	Трансфертне ціноутворення – процес, в якому беруть участь дві сторони: центр відповідальності, що передає виготовлену продукцію (послугу) і центр відповідальності, який приймає дану продукцію (послугу) з метою її споживання або переробки.
2	Кулинич М. Б. [17]	Трансфертне ціноутворення – методичний елемент управлінського обліку, заснований на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати його діяльності.
3	Десятник О. М., Черевко О. І. [8]	Трансфертне ціноутворення – процес впливу на фінансові показники роботи кожного учасника господарської операції при створенні та реалізації продукції для збільшення прибутку та досягнення мети бізнес-партнерів.
4	Атамас П. Й. [2]	Трансфертна ціна – ціна, що використовується для визначення вартості продукції, товарів, послуг, які передаються центром прибутку іншим центрам відповідальності того ж підприємства.
5	Радецька Л. П., Овод Л. В. [34]	Трансфертна ціна – ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства.
6	Рябов А. В., Мельник Д. Ю. [35]	Трансфертна ціна – особливий різновид ціни, яка застосовується у внутрішніх розрахунках і опосередковує рух товарів, робіт або послуг між материнськими і дочірніми організаціями, філіями та іншими відокремленими підрозділами однієї компанії.

Джерело: систематизовано автором

Грунтуючись на вищенаведеному, сутність поняття «трансфертне ціноутворення» можна визначити дотримуючись певних критеріїв:

1) Трансфертні ціни можуть встановлюватись відповідно до ринкових умов або відрізнятись для кожної сторони угоди.

2) Сфера застосування трансфертних цін не обмежується підприємствами, що виробляють товари, надають послуги та виконують роботи, їх застосування поширюється і на сферу фінансово-кредитних та страхових послуг.

3) Трансфертні ціни є стратегічним інструментом управління підприємством.

4) Трансфертні ціни формують систему з елементами потоків на підприємстві, які пов'язані між собою. Наприклад фінансові, товарні та інформаційні.

Трансфертне ціноутворення є інструментом управлінського обліку за допомогою якого відбувається процес формування ціни на товари, продукцію, роботи та послуги. Воно відіграє важливу роль в податковій системі України, що робить його об'єктом контролю податковими органами. В більшості випадків дану категорію розглядають зі сторони оподаткування операцій.

Трансфертне ціноутворення для цілей оподаткування – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних контрольованими. Воно виникає між компаніями, які мають можливість впливати на формування цін у межах операцій, і може здійснюватися не тільки компаніями, які знаходяться у різних країнах, але і пов'язаними особами в межах однієї країни. [40]

Податковий контроль операцій з трансфертного ціноутворення допомагає захистити податкову систему та уникнути подвійного оподаткування операцій, тим самим відкривши можливість для іноземних інвестицій та розвитку зовнішньоекономічних відносин.

## 1.2. Контрольовані операції: поняття та критерії їх визначення

Відповідно до пп. 39.2.1.1 ст. 39 Податкового Кодексу України контрольованими операціями є зовнішньоекономічні господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств. [24]

Податковим Кодексом України в пп. 39.2.1.7 та пп. 39.2.1.1 ст.39 встановлено критерії визначення господарських операцій контрольованими.

Перш за все потрібно перевірити обсяг доходу платника податку, який він отримав за рік від всіх видів діяльності. Господарські операції визнаються контрольованими тільки якщо дохід платника податків, визначений відповідно до правил бухгалтерського обліку перевищує 150 мільйонів гривень, за вирахуванням непрямих податків.

Податковим кодексом не деталізовано порядок розрахунку доходу, однак в листі ДФС від 14.04.2016 р. № 13362/7/99-99-19-02-02-17 рекомендовано використовувати сумарне значення таких показників звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма №2):[33]

- чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (рядок 2000);
- інші операційні доходи (рядок 2120);
- дохід від участі в капіталі (рядок 2200);
- інші фінансові доходи (рядок 2220);
- інші доходи (рядок 2240).

Якщо підприємство здійснює свою діяльність відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та згортає деякі види доходів за МСБО 1 «Подання фінансової звітності», річний дохід платника податків має бути визначений відповідно до правил бухгалтерського обліку, а не за правилами формування фінансової звітності.

Також під час визначення річного доходу платника податків, необхідно враховувати дохід від неопераційної та операційної курсової різниці.

Наступним критерієм для визнання операції контрольованою є обсяг операцій з контрагентом. Для визначення обсягу контрольованої операції по контрагенту враховується сумарне значення операцій з купівлі-продажу товарів, робіт, послуг. Обсяг операцій має бути розрахований відповідно до правил бухгалтерського обліку та перевищувати 10 мільйонів гривень.

Господарською контрольованою операцією визнають операцію, що може бути як підтвердженою так і не підтвердженою документально та впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток.

До таких операцій належать:[24]

- 1) операції з товарами та готовою продукцією
- 2) операції з продажу послуг
- 3) операції з нематеріальними активами
- 4) операції з купівлі-продажу корпоративних прав
- 5) фінансові операції
- 6) операції що здійснюється з нерезидентом та його постійним представництвом в Україні

Крім вищенаведених критеріїв для визнання операції контрольованою, необхідно перевірити всіх контрагентів з якими були зовнішньоекономічні операції та встановити їх відповідність ознакам передбаченим пп. 39.2.1.1 Податкового Кодексу України.

До таких ознак відносять:[39]

- контрагент-нерезидент є пов'язаною особою з платником податків;
- господарські операції з купівлі-продажу товарів, робіт, послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- господарські операції з нерезидентами місце реєстрації яких знаходиться в країнах, які відносять до низькоподаткових юрисдикцій;
- господарські операції з нерезидентами, які не є платниками податку на прибуток та відповідно до організаційно-правової форми мають спеціальні умови оподаткування.



Якщо платник податків перевіряв господарські операції та визнав їх контрольованими, наступним кроком буде підготовка документації та складання звіту про контрольовані операції.

Законодавство України щодо трансфертного ціноутворення удосконалюється, тому необхідно постійно відслідковувати зміни які в ньому відбуваються. Таким чином 16.01.2020 року вступив в силу Закон України №466 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».[28]

У 2021 році в новій редакції закону було внесено зміни щодо подання звітності про контрольовані операції. Платники податків у термін до 1 жовтня наступного за звітним року, крім звіту про контрольовані операції мають подати повідомлення про участь у міжнародній групі.

З 1 січня 2021 року було розширено перелік штрафів по трансфертному ціноутворенню, та викладено в редакції наступним чином [38]:

1) За умови непопадання звіту по всіх контрольованих операціях платника податку за рік передбачається штраф у розмірі 300 прожиткових мінімумів, що становить 681 000 грн.

2) Якщо звіт було подано, але не було задекларовано контрольовані операції, передбачено штраф у розмірі 1 відсотку від суми операцій, але не більше 300 прожиткових мінімумів.

3) За несвоєчасне подання звіту передбачено штраф у розмірі 1 прожитковий мінімум за кожен день прострочки.

4) За неподання документації по трансфертному ціноутворенню платник податку на прибуток має сплатити 3 відсотки від обсягу контрольованих операцій, однак ця сума не має перевищувати 200 прожиткових мінімумів встановлених на 1 січня звітного року. При цьому слід зауважити, що сплата штрафу не звільняє платника податку від подачі документації.

5) За несвоєчасне подання документації з трансфертного ціноутворення необхідно буде сплатити штраф в розмірі 2 прожиткових мінімумів станом на 1 січня звітного року.

6) Якщо в процесі перевірки податковими органами, виявиться що не було дотримано принцип «витягнутої руки», платник податку має до нарахувати податкові зобов'язання по податку на прибуток.

7) Починаючи з 1 січня 2021 року з'явся новий штраф за неподання повідомлення про участь у міжнародній групі, який передбачає сплату в державу 50 прожиткових мінімумів.

Отже, дотримання всіх положень, термінів та принципів гарантує уникнення штрафних санкцій у сфері трансфертного ціноутворення. Тому для компаній які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність потрібно контролювати та своєчасно виявляти контрольовані операції, що допоможе уникнути податкової перевірки та накладення штрафів.

### 1.3. Методи визначення ціни при здійсненні контрольованих операцій

Для встановлення відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки», Податковим Кодексом України передбачено методи трансфертного ціноутворення.

Для того щоб вибрати метод трансфертного ціноутворення необхідно враховувати наступні критерії:

- відповідно до характеру контрольованої операції, проводять функціональний аналіз, за допомогою якого визначається доцільність того чи іншого методу;

- інформація щодо контрольованої операції має бути повна та достовірна, так як вона буде застосовуватись для функціонального аналізу в процесі якого визначатиметься метод або методи трансфертного ціноутворення.

Підприємство враховуючи вищезазначені критерії може використовувати будь-який метод, який воно вважає найбільш доцільним. Однак, серед методів

трансфертного ціноутворення існує пріоритетність. Якщо є можливість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни та будь якого іншого, використовувати слід саме метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Для ефективнішого аналізу підприємство може застосовувати більше одного методу, щоб визначити чи відповідають умови контрольованої операції принципу «витагнутої руки».

Першим та найпоширенішим методом є метод порівняльної неконтрольованої ціни. Він полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у співставних неконтрольованих операціях, які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації про ціни, отриманої з джерел, визначених пп.39.5.3 п.39.5 ст.39 ПКУ.[10]

Контрольовані операції визнаються зіставними з неконтрольованими, якщо:[12]

- немає значних відмінностей між ними, що можуть істотно вплинути на фінансовий результат під час застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення;

- такі відмінності можуть бути усунені шляхом коригування умов та фінансових результатів неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на порівняння.

При порівнянні операцій потрібно проаналізувати елементи контрольованої і зіставної операції. Дана процедура необхідна для того щоб визначити чи є на підприємстві схожі операції і чи можливе застосування даного методу трансфертного ціноутворення.

Елементи контрольованої та зіставної операції:[41]

- характеристика товарів, робіт, послуг відповідно до операцій;
- умови договорів, укладених між сторонами операції, які можуть суттєво впливати на ціни товарів, робіт, послуг;
- економічні умови діяльності підприємств, в тому числі і ринки збуту, які можуть суттєво впливати на ціни товарів, робіт, послуг;

- бізнес-стратегії підприємств, які можуть суттєво впливати на ціни товарів, робіт, послуг.

- кількості товарів, обсяг виконаних робіт або наданих послуг;

- терміни виконання зобов'язань за господарськими договорами;

- умов розрахунків під час здійснення операції;

- розміру знижок чи надбавок до ціни товарів, робіт, послуг.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни вимагає суворої порівняльності якісних та фізичних характеристик.[43] Відповідно до цього вони мають бути ідентичними або однорідними. Так наприклад, якщо по контрольованій операції

відбувся експорт кукурудзи, то по зіставній операції має бути ідентична номенклатура з договірними умовами такими ж як у контрольованій операції.

При застосуванні методу порівняльної неконтрольованої ціни можна використовувати одну порівнянну операцію, за умови що товари, роботи та послуги будуть ідентичними або однорідними та матимуть достатню кількість інформації для їх зіставлення.

Водночас, пп.39.2.1.3 п.39.2 ст.39 ПКУ визначено, що для контрольованих операцій з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезення у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

Діапазон цін розраховується згідно з порядком, визначеним в абзаці четвертому пп.39.3.2.3 п.39.3 ст.39 ПКУ, на підставі біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передує проведенню контрольованої операції.[30]

Для того, щоб встановити відповідність контрольованої операції принципу «витягнутої руки» використовують діапазон цін на товари, які склались на товарній біржі. Перелік біржових товарів визначається Кабінетом Міністрів України.

Наступним за пріоритетністю методом є метод ціни перепродажу який ґрунтується на порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів, робіт, послуг, придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів, робіт та послуг, яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях. [24]

Цей метод є найефективнішим для визначення відповідності господарських операцій принципу «витягнутої руки», за умови коли товар купують під час контрольованої операції та в подальшому перепродають іншим особам. Сторона для якої перевіряють показник рентабельності є покупцем у контрольованій операції.

Метод ціни перепродажу є методом визначення відповідності ціни в контрольованій операції ринковій ціні на підставі зіставлення валової рентабельності продажів в контрольованій операції (групі однорідних операцій) з валовою рентабельністю продажів в порівнянних операціях. [35]

Валова рентабельність розраховується, як ділення валового прибутку на чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг. [1]

При застосуванні даного методу необхідно приділити увагу функціям, які здійснюються перепродувачем, в контрольованій і зіставній операції. В даному випадку не потрібно проводити повне порівняння предмета операції, так як метод ціни перепродажу ґрунтується на порівнянні валової рентабельності, а на цей показник впливають функції, які виконуються стороною яка перевіряється, а отже нас не цікавить вплив умов та предмет операції.

Наступним методом є метод «витрати плюс» полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів, робіт, послуг у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях. Валова рентабельність собівартості розраховується, як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг. [4]

Відповідно до Податкового Кодексу України застосування даного методу можливе при реалізації товарів робіт та послуг за короткостроковими та

довгостроковими договорами між пов'язаними особами, а також при виконанні робіт та надання послуг особами, які є пов'язаними з підприємством, що є отримувачем таких послуг, робіт. Застосовувати даний метод доцільно, коли досліджуваною стороною є виробник товарів або постачальник робіт, послуг.

Метод чистого прибутку полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).[7]

Фінансові показники, що використовують при застосуванні методу чистого прибутку відображені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Фінансові показники, для застосування методу чистого прибутку

Метод трансфертного ціноутворення	Показник	Формула
Метод чистого прибутку	Чиста рентабельність	Визначається, як відношення операційного прибутку до виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.
	Чиста рентабельність витрат	Визначається, як відношення операційного прибутку до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг з урахуванням операційних витрат
	Рентабельність операційних витрат	Визначається, як відношення валового прибутку до операційних витрат
	Рентабельність активів	Визначається, як відношення операційного прибутку до суми активів.
	Рентабельність капіталу	Визначається, як відношення операційного прибутку до капіталу.

Джерело: систематизовано автором

Метод чистого прибутку, використовує показники операційної рентабельності, що є менш чутливими до змін у функціях, які використовуються підприємствами у контрольованих і зіставних операціях. Даний метод використовується за умови відсутності внутрішніх зіставних операцій та за

умови відсутності або недостатньої кількості інформації на основі якої можна зробити висновки про зіставність умов контрольованої та порівняльної операції.

Найчастіше чистий прибуток контрольованої операції порівнюється з чистим прибутком «зіставних» компаній, тобто компаній, основним видом діяльності яких є господарська діяльність, зіставна із контрольованою операцією.

Метод розподілення прибутку операції полягає 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 співставній неконтрольованій операції. [7]

Перш ніж застосувати метод розподілення прибутку, необхідно привести бухгалтерську та фінансову звітність сторін контрольованої операції у відповідність з єдиними засадами бухгалтерського обліку.

Метод розподілення прибутку застосовується за наявності певних умов: [40]  
- істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами;

- власності (користуванні) сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності.

Відповідно до даного методу прибуток розподіляється між сторонами контрольованої операції на основі оцінки результатів вкладу сторін до сукупного прибутку, відповідно до встановлених критеріїв, що базуються на даних та підтверджуються інформацією у зіставних операціях.

## Висновки до розділу 1

Поняття «трансфертне ціноутворення» в науковій літературі досить нове, та ґрунтується на визначенні трансфертних цін. Трансфертні ціни є інструментом управління підприємства. На сьогоднішній день відсутнє єдине тлумачення

сутності трансфертного ціноутворення. Однак для цілей оподаткування, визначається як система визначення звичайної ціни товарів, робіт, послуг для операцій, які є контрольованими.

Контрольовані операції це зовнішньоекономічні операції, які впливають на

об'єкт оподаткування з дотриманням певних критеріїв, що встановлюються Податковим Кодексом України.

Для цілей трансфертного ціноутворення передбачено 5 методів визначення ціни: метод порівняльної неконтрольованої ціни, ціни-продажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку. Підприємство має застосовувати

найбільш доцільний метод відповідно до сутності господарської операції. Крім цього, якщо для господарської контрольованої операції може застосовуватись декілька методів, то необхідно врахувати їх пріоритетність.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України



# НУБІП України

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

## НУБІП України

### 2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «КЛОВ»

ТОВ «КЛОВ» - українська трейдингова компанія, яка займається оптовою торгівлею сільськогосподарської продукції та складським господарством.

НУБІП України

Директором та головним бухгалтером підприємства є Козак Тетяна Григорівна.  
Юридична адреса: Україна, 01133, місто Київ, вулиця Генерала Алмазова, будинок 18/7, кімната 505.

Підприємство розпочало свою діяльність у 2000 році, та вже на сьогоднішній день має 86 ключових покупців та річний оборот 2,973 млн. грн.

Напрямки діяльності підприємства:

- оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;

- неспеціалізована оптова торгівля;

- складське господарство;

- діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту;

- неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;

- оптова торгівля хімічними продуктами.

НУБІП України

Організація елеваторного бізнесу компанії включає оренду елеваторних комплексів разом із штатним складом працівників компанії.

У травні 2020 року підприємство уклало договір оренди двох елеваторних комплексів з ТОВ «ЗОЛОЧІВ ІНВЕСТ», та таким чином, розширило спектр можливостей для задоволення потреб сільськогосподарських виробників. На елеваторах вже пройдено перший етап впровадження системи управління якістю харчових продуктів (НАССР), що надає впевненість клієнтам в високій якості

наданих послуг. Перелік орендованих елеваторів ТОВ «КЛОВ» відображено в таблиці 2.1.

# НУБІП УКРАЇНИ

Таблиця №2.1

## Елеватори, що орендуються ТОВ «КЛОВ»

Характеристики елеваторного комплексу	ТОВ «Лановці Інвест»	ТОВ «Панда»	ТОВ «Печанівський КХП»	ТОВ «Полісся зернопродукт»
	Тернопільська область, Лановецький район	Одеська область, м. Подільськ	Житомирська область, Романівський район	Житомирська область, Житомирський район
Ємність одноразового зберігання зернових	38,7 тис. тонн	76 тис. тонн	99,7 тис. тонн	70 тис. тонн
Потужність приймання, в т.ч. з:	5 000 тонн/добу	7 000 тонн/добу	6 700 тонн/добу	4 000 тонн/добу
автотранспорту	5 000 тонн/добу	5 000 тонн/добу	6 700 тонн/добу	4 000 тонн/добу
з/д транспорту	-	2 000 тонн/добу	-	-
Сертифікаційні лабораторії	так	так	так	так
Кількість постійних співробітників	75	104	132	93

Джерело: розроблено автором

Відповідно до статуту ТОВ «КЛОВ» органами управління є Загальні збори учасників (вищий орган) та директор (виконавчий орган). Організаційна структура компанії відображає внутрішнє підпорядкування та зв'язки між структурними елементами компанії.

Керівництво вищої ланки, розробляє таку структуру, яка могла б забезпечити найефективніше використання ресурсів, для досягнення поставлених цілей.[45] Так, як стратегія та цілі компанії не можуть постійно

залишатись сталими, то і організаційна структура відповідно має змінюватись та удосконалюватись в залежності від стратегічного напрямку діяльності компанії.

Організаційна структура ТОВ «КЛОВ» наведена на рис. 2.1.

# НУБІП УКРАЇНИ

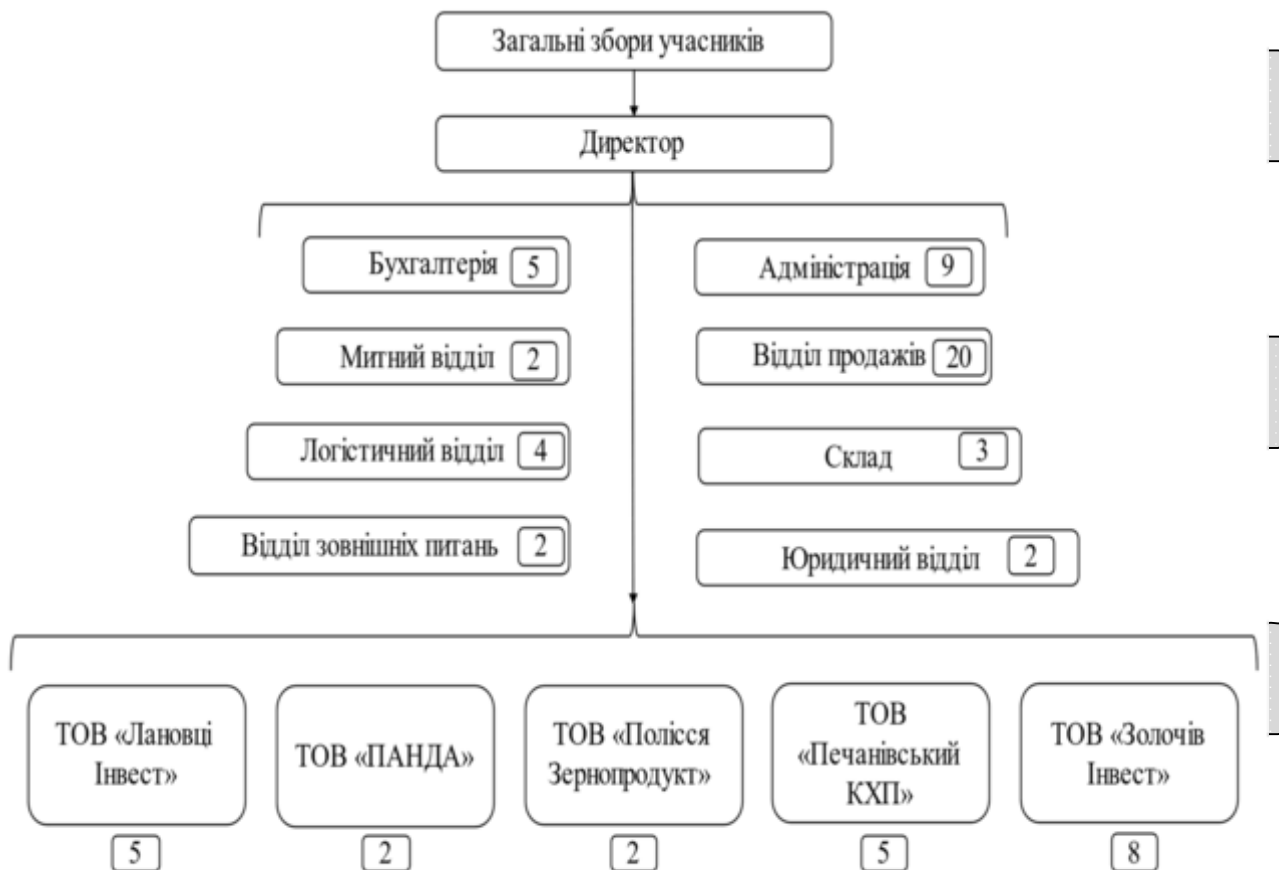


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «КЛОВ»

Джерело: розроблено автором

На сьогоднішній день неможливо уявити діяльність компанії без основних виробничих фондів. Забезпечення основними фондами відіграє важливу роль у процесі виробництва кінцевого продукту. Їх наявність і ефективність використання наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Забезпеченість основними засобами та ефективність їх використання у ТОВ «КЛОВ»

№ п/п	Показник	Роки			2020 рік в % до	
		2018	2019	2020	2018	2019
		3	4	5	6	7
1	Вартість основних виробничих фондів, тис. грн	81 560,0	183 886,0	488 684,0	599,17	265,75
2	Капіталоозброєність, тис. грн	3 546,08	3 677,72	9 049,70	255,20	246,07
3	Капіталовіддача, тис. грн	0,83	0,85	0,84	101,48	99,07
4	Капіталомісткість, тис. грн	1,20	1,18	1,19	98,54	100,94

Відповідно до даних таблиці 1.2. вартість основних виробничих засобів підприємства у 2020 році в порівнянні з 2018 роком зросла на 499,17%, за рахунок збільшення активів у формі права користування. Капіталовіддача підприємства у 2020 році порівняно з 2018 роком зросла на 1,5%, а з 2019 роком – майже не змінилась. Капіталомісткість у 2020 році порівняно з 2018 роком зменшилась на 1,5%, а з 2019 роком – зросла майже на 1%. Це означає, що у 2020 році зросло використання основних виробничих фондів.

Основні засоби підприємства представлені таким чином (Таблиця 2.3):

Таблиця 2.3

Основні засоби ТОВ «КЛОВ»

Основні засоби	31 грудня 2020 року	31 грудня 2019 року
Первісна вартість основних засобів	604 373	243 661
Накопичена амортизація	(119 163)	(70 116)
Чиста балансова вартість	485 210	173 545
Основні засоби	31 грудня 2020 року	31 грудня 2019 року
Активи у формі права користування (орендовані)	481 783	170 084
Земельні ділянки	3 185	3 185
Машини та обладнання	240	55
Офісне обладнання, інструменти та інвентар	2	90
Інші	-	131
Чиста балансова вартість	485 210	173 545

Станом на 31.12.2020 основні засоби відображаються у звітності за собівартістю, за подальшим вирахуванням накопиченої амортизації і накопичених збитків від зменшення корисності, за їх наявності. З даних таблиці 2.3 можна зробити висновки про зростання основних засобів у 2020 році в порівнянні з 2019 роком, за рахунок збільшення активів у формі права користування.

До собівартості включаються витрати на заміну компонентів основних засобів та фінансові витрати, які включаються у собівартість кваліфікаційних активів. Амортизація основних засобів нараховувалась із застосуванням

прямолинійного методу. Основні засоби в якості забезпечення не використовуються.

# НУБІП УКРАЇНИ

Рух активів по групах представлено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Рух активів ТОВ «КЛОВ»

Рух активів по групах	Земельні ділянки	Активи у формі права користування (орендовані)	Машини та обладнання	Офісне обладнання, інструменти та інші основні засоби	Разом
Станом на 01.01.2019					
Первісна вартість	-	200 678	588	365	201 866
Накопичена амортизація	-	(135 754)	(423)	(184)	(136 577)
Чиста балансова вартість	-	64 924	165	181	65 289
Надходження	3 185	266 577	25	-	270 012
Вибуття	-	(227 750)	(273)	-	(228 218)
Вибуття амортизації	-	227 750	273	-	228 218
Амортизаційні відрахування	-	(161 418)	(136)	(90)	(161 757)
Інші зміни	-	-	2	(1)	-
Інші зміни в амортизації	-	1	(1)	-	-
Станом на 31.12.2019					
Первісна вартість	3 185	239 505	342	364	243 661
Накопичена амортизація	-	(69 421)	(287)	(274)	(70 116)
Чиста балансова вартість	3 185	170 084	55	90	173 545
Надходження	-	582 765	239	-	583 004
Вибуття	-	(222 292)	-	-	(222 292)
Вибуття амортизації	-	222 292	-	-	222 292
Амортизаційні відрахування	-	(271 066)	(194)	(78)	(271 338)
Інші зміни	-	-	248	17	(265)
Інші зміни в амортизації	-	-	(108)	(27)	134
Станом на 31.12.2020					
Первісна вартість	3 185	599 978	829	381	604 373
Накопичена амортизація	-	(118 195)	(589)	(379)	(119 163)
Чиста балансова вартість	3 185	481 783	240	2	485 210

В таблиці 2.4 відображена інформація, щодо руху активів компанії по групах, включаючи деталізовану інформацію, щодо нарахування амортизації.

Тобто витрати по амортизації за 2020 рік в порівнянні з 2019 роком збільшились за рахунок збільшення активів у формі прав користування. В нашому випадку

# НУБІП УКРАЇНИ

дані активи є елеваторними комплексами, які компанія почала орендувати в 2020 році.

Управління активами і пасивами є важливим для ефективної роботи будь-якого суб'єкта господарювання. Станом на 31.12.2020 року вартість активів підприємства склала 2 307 млн. грн., що на 12,% менше, ніж попереднього року.

Основними причинами зменшення активів стали:

- зменшення залишків товарів на 58 785 тис. грн. (36,01%).
- зменшення іншої дебіторської заборгованості на 636 482 тис. грн (42,48%),

за рахунок повернення фінансових допомог наданих юридичним особам резидентам.

В структурі активів компанії значну частину займала інша поточна дебіторська заборгованість (37,36%) та дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи та послуги (33,82%) відповідно до рис.2.2.

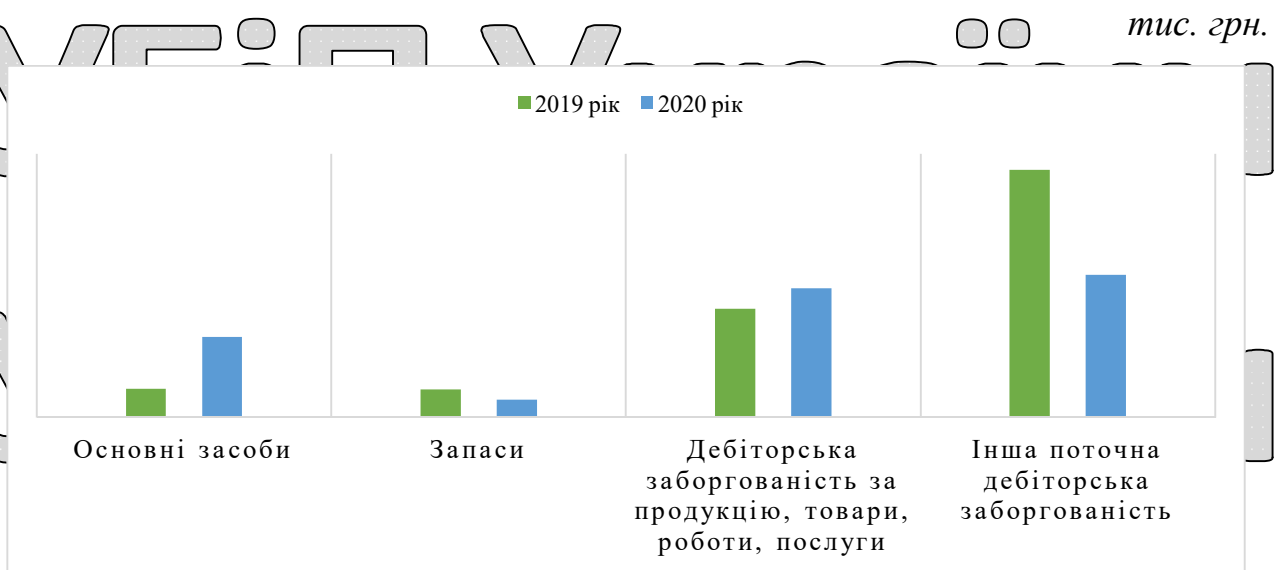


Рис. 2.2 Структура активів ТОВ «КЛОВ»

Структура довгострокових зобов'язань компанії станом на 31.12.2020 складається з інших довгострокових зобов'язань, що в загальній структурі пасиву складають 19,23%. У 2020 році відбулось збільшення довгострокових зобов'язань за рахунок перекласифікації зобов'язань з оренди цілісних майнових комплексів (рис. 2.3).

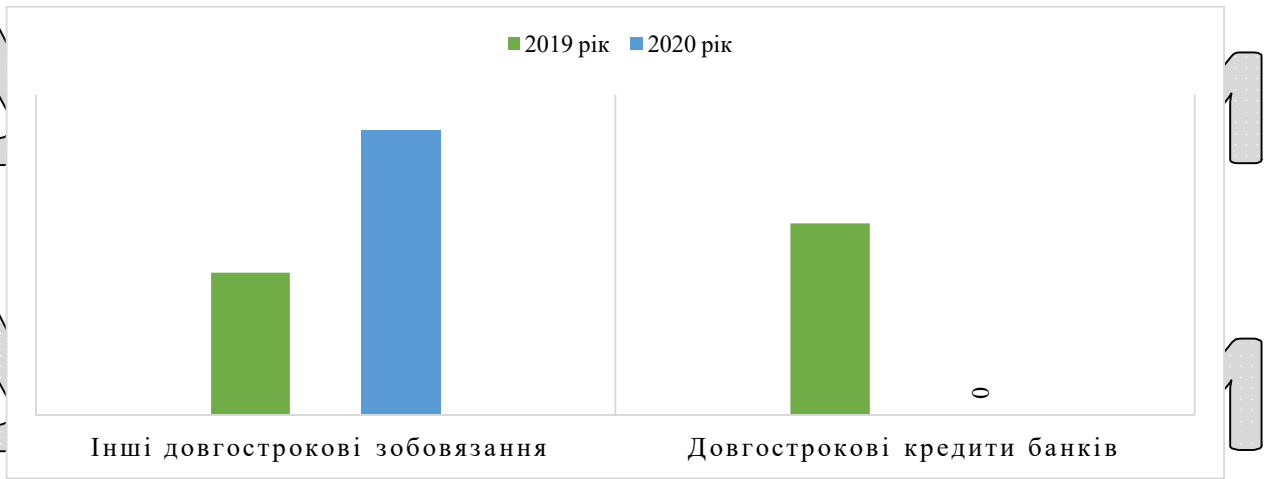


Рис. 2.3 Структура довгострокових зобов'язань ТОВ «КЛОВ»

Поточні зобов'язання та забезпечення в загальній структурі балансу підприємства займають найбільшу частку, а саме короткострокові кредити банків та кредиторська заборгованість. Сума короткострокових кредитів банків зросла до 596 665 тис. грн. внаслідок збільшення зобов'язань перед фінансовою компанією резидентом. Зростання кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги спричинено коливаннями валютного курсу (Рис. 2.4).

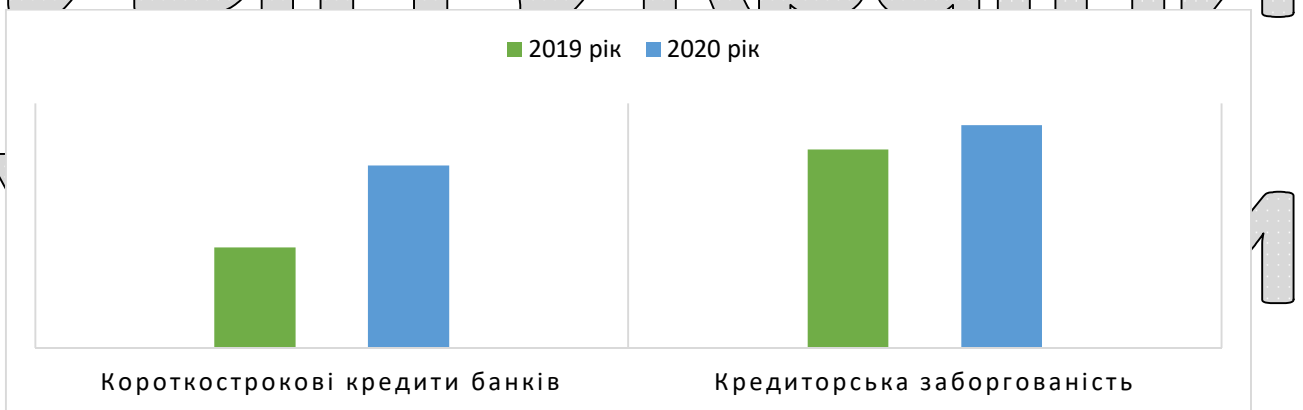


Рис. 2.4 Структура поточних зобов'язань та забезпечень ТОВ «КЛОВ»

Важливу роль у забезпеченні ефективного господарювання на підприємствах відіграє аналіз фінансового стану підприємств, який є підґрунтям формування фінансових, економічних та інших даних й які, своєю чергою, впливають на процес прийняття фінансових та інвестиційних рішень.

Аналізуючи ліквідність ТОВ «КЛОВ» можна зробити висновок, що протягом аналізованого періоду показники демонструють позитивну динаміку.

Крім цього, у 2020 році вони є наближеними до нормативних значень, що є свідченням достатньої платоспроможності підприємства в короткостроковому періоді. (Дод. Б1)

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яку частину кредиторської заборгованості підприємство може погасити негайно.[47]. Значення даного показника не повинне бути нижче 0,2. Станом на 31.12.2020 Компанія може негайно погасити 0,2% кредиторської заборгованості (на 31.12.2019 – 3%, на 31.12.2018 – 1%), що показує негативну тенденцію до зниження абсолютної ліквідності.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує наскільки ліквідні кошти підприємства покривають його короткострокову заборгованість. В ліквідні активи підприємства включаються всі оборотні активи підприємства, за винятком товарно-матеріальних запасів. Рекомендоване значення даного показника від 0,7-0,8 до 1,5. Станом на 31.12.2020 ліквідні кошти Компанії покривають її короткострокову заборгованість на 75,4% (на 31.12.2019 – 180,0% на 31.12.2018 – 140,0% ).

Коефіцієнт поточної ліквідності показує чи достатньо у підприємства коштів, які можуть бути використані ним для погашення своїх короткострокових зобов'язань протягом року. Рекомендоване значення даного показника від 1 до 2. Станом на 31.12.2020 та на 31.12.2019 у компанії достатньо коштів для погашення своїх короткострокових зобов'язань.

Отже, можемо зробити висновки щодо ефективності діяльності компанії протягом періоду, яка характеризується позитивною тенденцією. Про це свідчить зростання всіх показників рентабельності. Загалом, фінансові показники за результатами 2020 року свідчать про фінансову стійкість ТОВ «КЛОВ». З метою уникнення проблем з обслуговуванням своїх зобов'язань, а також для забезпечення достатнього рівня ліквідності, менеджмент підприємства регулярно аналізує зміни своїх грошових потоків, стан кредитного портфелю, підтримує ефективне бюджетування та впроваджує гнучкі процеси управління фінансами.



Проведемо аналіз фінансових результатів ТОВ «КЛОВ» за 2018-2020 роки (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Фінансові результати виробничо-господарської діяльності ТОВ «КЛОВ»

Показник	Роки			2020 р.	2020 р.
	2018	2019	2020	у % до 2018 р.	у % до 2019 р.
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	4 819 236	2 972 877	3 530 640	73,26	118,76
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	(4 378 921)	(2 673 395)	(3 186 778)	72,77	119,20
Валовий прибуток, тис. грн.	440 315	299 482	343 862	78,09	114,81
Інші операційні доходи, тис. грн.	29 848	6 708	91 325	305,96	1 361,43
Адміністративні витрати, тис. грн.	(14 006)	(19 291)	(19 504)	139,25	101,10
Витрати на збут, тис. грн.	(89 882)	(140 640)	(113 726)	126,52	80,86
Інші операційні витрати, тис. грн.	(16 106)	(140 751)	(21 371)	132,68	15,18
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	350 169	5 508	280 586	80,12	5 094,15
Інші доходи, тис. грн.	10 224	27 699	26 393	258,14	95,28
Фінансові витрати, тис. грн.	(308 258)	(330 042)	(305 871)	99,22	92,67
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	61 753	(303 571)	(5 153)	-	1,69

Аналізуючи дані таблиці можна сказати, що порівняно з 2018 роком чистий дохід від реалізації зменшився на 26,74 %, що є негативним явищем для підприємства. Зменшення доходу від реалізації було обумовлено, головним чином, зменшенням реалізації товарів, а саме засобів захисту рослин. Валовий прибуток Компанії у 2020 році скоротився на 21,91%, що у грошовому виразі складає 96,4 млн. грн. Зниження ефективності торгівельної діяльності Компанії спричинено зменшенням реалізації товарів, таких як: біжутерія і галантереї, запчастин до обладнання, обладнання, ЗЗР та інше. Чистий прибуток за 2020 рік порівняно з 2019 та 2018 роком зменшився внаслідок збільшення інших операційних витрат.

У 2020 році в порівнянні з 2019 роком спостерігаються зміни в складі операційних витрат та доходів, зокрема:

1) адміністративні витрати – зменшилися на 213 тис. грн. в основному за рахунок скорочення витрат на заробітну плату та соціальне страхування.

2) витрати на збут товарів – зросли на 26 914 тис. грн. за рахунок збільшення транспортних послуг та послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності, а також інших витрат, що пов'язані зі збутом товарів.

3) інші операційні витрати – зросли на 119 380 тис. грн. за рахунок витрат на купівлю-продаж валюти та витрат від операційної курсової різниці.

У 2020 році Компанія отримала чистий фінансовий результат – збиток у розмірі 303 571 тис. грн., порівняно з попереднім роком у якому збиток був у сумі 5 153 тис. грн. Основною причиною отримання збитку в 2020 році є витрати від операційних та фінансових курсових різниць.

Отже, у 2020 році фінансовий результат підприємства характеризується як незадовільний. У 2020 році підприємство отримало збиток у сумі 296 835 тис. грн., що у порівнянні з 2019 роком свідчить про погіршення динаміки. Показник EBITDA зменшився на 148 653 тис. грн. до 280 935 тис. грн. у 2020 році у порівнянні з 2019 роком, основною причиною чого були витрати від курсових різниць. Враховуючи зазначене, операційне управління та внутрішній контроль за діяльністю компанії за результатами 2020 року здійснювались не повною мірою для того, щоб забезпечити реалізацію системи заходів для мінімізації даного ризику.

Для проведення аналізу використовувалась інформація з форми №1 «Баланс» за 2018-2020 рр. та форми №2 «Звіт про фінансові результати» за 2018-2020 рр. (Дод. Б2-Б6)

## 2.2. Організація бухгалтерського обліку операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛОВ»

Бухгалтерський облік операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛОВ» ґрунтується на основі взаєморозрахунків компанії з іноземними покупцями.

Експорт товарів, робіт та послуг оформлюється наступними документами:[10]

- митна декларація та повідомлення (Дод. Б7-Б8)

- зовнішньоекономічний договір; (Дод. Б9)

- товарно-транспортні документи (CMR, TTH, Air WayBill, Bill of Lading) та специфікації, (Дод. Б10)

- комерційні документи (рахунки-фактури, invoice) (Дод. Б11);

- сертифікати якості продукції;

- ветеринарні сертифікати.

Основним документом, що регулює відносини компанії з її контрагентами є зовнішньоекономічний договір.[5] В даному договорі описуються всі умови,

які необхідні для купівлі-продажу товару. Обов'язковими реквізитами договору

є кількість та ціна товару, терміни поставки, умови поставки, ризики, порядок здійснення розрахунків та перелік необхідних документів. До договору прикріплюється специфікація в якій відображається інформація про якість товару та його характеристику.

Ціна контракту визначається відповідно до ринкових цін на товари, що є ідентичними або однорідними. За продавцем зберігається право встановлення ціни на основі біржових цін. Однак потрібно бути максимально обережними, так як ціни встановлені по контракту можуть бути за межами діапазону, при визнанні операції контрольованою.

Документом за допомогою якого здійснюється декларування товарів, які є предметом зовнішньоекономічної угоди є митна декларація.

Розрізняють такі типи митних декларацій:[26]

1) Основна – це оформлена митна декларація, яка не передбачає будь якого подальшого контролю з боку митних органів. Обмеження щодо використання товарів – відсутні.

2) Попередня митна декларація – використовується для пропуску товарів через митний кордон України для подальшого перевезення їх у внутрішню митницю де буде здійснено остаточне оформлення. Не дозволяє вільне користування товарів.

3) Тимчасова митна декларація по вартості – оформлюється за бажанням клієнта у випадку коли митний орган здійснює корегування вартості. Декларація дозволяє вільно використовувати товари, за умови сплати митних платежів.

4) Тимчасова митна декларація по класифікації оформляється у випадку, коли митний орган має підстави вважати, що код товару згідно УКТ ЗЕД визначений неправильно та направляє документи (а за необхідності і зразки товару) в митну лабораторію для перевірки правильності визначення коду товару згідно УКТ ЗЕД.

Оскільки експортні операції можуть здійснюватись різними видами транспорту, існує різноманітність товарно-транспортних документів.

Про здійсненні експортних операцій ТОВ «КЛОВ» часто використовує таку форму товарно-транспортної накладної, як CMR. Це документ, який широко використовується при міжнародних вантажних перевезеннях автомобільним транспортом. В ньому зазначається: кількість товару, найменування компанії перевізника, маршрут, час витрачений на транспортування, а також вказується відправник та вантажоодержувач.

Проблема обліку операцій з трансфертними цінами є однією з найменш досліджених ділянок обліку в сучасних умовах. Аналіз літературних джерел показав, що на методика обліку трансфертного ціноутворення не було звернено достатньо уваги, автори розглядають методи формування трансфертної ціни та облік внутрішніх розрахунків, не виокремлюючи розрахунки за операціями з використанням трансфертних цін.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах — це система методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядкуванні й удосконаленні механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку. [3]

Облік контрольованих операцій є важливою частиною обліку операцій з трансфертними цінами на підприємствах торгівлі. Для об'єктивного та достовірного відображення процесу трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерському обліку ключовим є формування облікових даних щодо операцій між пов'язаними особами та цін, що встановлюються в таких операціях. Порядок формування облікової інформації про трансфертні ціни в торговельних визначений в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Методика формування облікової інформації про операції з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛЮВ»

Етап	Облікова інформація
Перший	Визначення господарських операцій в яких застосовуються трансфертні ціни.
Другий	Планування та формування трансфертних цін, в тому числі планування встановлення цін в контрольованих операціях.
Третій	Документальне оформлення господарських операцій з використанням трансфертних цін (первинні документи, що фіксують величину трансфертної ціни та факт здійснення товарної операції).
Четвертий	Відображення в обліку: надходження та реалізація товарів, розрахунків за товарними операціями з використанням трансфертних цін, доходу від здійснення операцій з трансфертними цінами та його оподаткування.
П'ятий	Перевірка трансфертних цін на відповідність принципу «витягнутої руки», формування та розкриття інформації про трансфертне ціноутворення в управлінській, фінансовій та податковій звітності.

Джерело: розроблено автором на основі [13]

Обрані підприємством методи та механізм їх використання слід закріпити в Положенні про облікову політику.

Дані первинних документів підлягають групуванню та відображенню на рахунках бухгалтерського обліку. [14] Первинна облікова інформація, оброблена за різними ознаками, у вигляді облікових реєстрів, аналітичних таблиць та звітності містить загальну інформацію про здійснені торговельним підприємство господарські операції без виокремлення обліково-аналітичної інформації щодо операцій, здійснених з використанням трансфертних цін.

Операції з трансфертними цінами відображаються відповідно на рахунках дебіторської та кредиторської заборгованості за відповідними субрахунками, наведені в таблиці 2.7

Таблиця 2.7

Перелік рахунків, що застосовуються при операціях з трансфертного ціноутворення

Рахунок 1	Субрахунок 2	Використання 3
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	Для обліку розрахунків по господарських операціях з відвантаження продукції, товарів, виконані роботи й послуги з покупцями та замовниками та в яких застосовуються трансфертні ціни.
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	Для обліку розрахунків з постачальниками за операції з постачання товарів, робіт, послуг зі застосуванням трансфертних цін.
68 «Розрахунки за іншими операціями»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	Для обліку за нарахованими відсотками по операціях з трансфертного ціноутворення.

*Джерело: розроблено автором на основі [23]*

Такий обліковий підхід не дає можливості оперативного відображення достовірної інформації про обсяги операцій з трансфертного ціноутворення.

Тому для забезпечення своєчасного надходження інформації доцільним буде використання аналітичного рахунку обліку, в залежності від типу господарської операції, на якому буде відображено та систематизовано інформацію по контрольовану господарську операцію.

Для бухгалтерського обліку операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛІОВ» використовує субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За дебетом відображається вартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації; за кредитом - сума платежів, яка надійшла на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види рахунків.[36]

Аналітичний облік операцій ведеться в розрізі кожного контрагента та договору.[22]

Дебіторська заборгованість визнається як фінансовий актив (за винятком дебіторської заборгованості, за якою не очікується отримання грошових коштів або фінансових інструментів, за розрахунками з операційної оренди та за розрахунками з бюджетом) та оцінюється за справедливою вартістю.

### **2.3. Методика та оцінка контрольованих операцій ТОВ «КЛОВ»**

У 2018 році ТОВ «КЛОВ» здійснювало господарські операції із продажу на експорт сільськогосподарської продукції (пшениці та кукурудзи) нерезиденту – AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED.

Контрагентом у контрольованих операціях є компанія AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED, що зареєстрована за адресою: ARCH, Makariou, III, 18 1st floor, Latsia, 2220, Nioksia, Cyprus. Загальний обсяг річного доходу ТОВ «КЛОВ» від будь-якої діяльності за 2018 рік становив 4 960 696,20 тис. грн., що перевищує встановлені пп. 39.2.1.7 ст.39 ПКУ граничні показники обсягу річного доходу для цілей трансфертного ціноутворення.

Загальний обсяг операцій, що були здійснені між компанією та контрагентом протягом 2018 року згідно даних бухгалтерського обліку становив 87 043,5 тис. грн, сума яких перевищує встановлені пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПКУ показники обсягу господарських операцій платника з одним контрагентом. Таким чином, господарські операції між ТОВ «КЛОВ» та контрагентом, здійснені протягом 2018 звітного року, визнаються контрольованими відповідно до ст.39 ПКУ в силу наступного:

- контрагент є нерезидентом, зареєстрованим у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045;

- річний дохід компанії за 2018 рік перевищив 150 млн. грн.;

- загальний річний обсяг господарських операцій компанії з контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, у 2018 році перевищив встановлений поріг в 10 млн. грн.

Відповідно до умов контрактів продавець зобов'язується поставити покупцеві сільськогосподарську продукцію українського походження, а покупець зобов'язується прийняти товар та оплатити його вартість на умовах та в строки визначені у контрактах. Найменування товару, ціна, кількість, якість, строки (терміни), базис, місце поставки визначаються сторонами у кожному окремому випадку у відповідних додатках до контракту.

Покупець оплачує 95% кожної партії товару у кількості не менше ніж 300 метричних тон, окрім останньої партії, навантаженої на залізничні вагони на станції відправлення, протягом 3 банківських днів після отримання наступних супровідних документів:[16]

- Рахунок-фактура (інвойс);
- Залізничні накладні;
- Повідомлення про відправлення товару, що підлягає оплаті;
- Посвідчення про якість зерна (форма 42), на кожен транспортний засіб;
- Лист, виданий експедитором в місці поставки

- Інші документи можуть бути визначені відповідно до інструкцій покупця.

Покупець здійснює остаточний розрахунок за товар протягом 3 банківських днів після вивантаження партії товару та отримання інвойсу від продавця. Датою переходу права власності на товар від продавця до покупця є дата завершення митного оформлення [21].

Інформація про контрольовану операцію наведена в Таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Інформація про контрольовану операцію ТОВ «КЛОВ»



Дата операції	Предмет КО	Контракт №/дата	Умови постачання	Кількість (кг)	Вартість дол.США	Ціна дол.США/т
09.03.2018	Кукурудза 3 кл. 2017р. Врожаю	№С-2511-08-02-2018 від 08.02.2018	DAP Южний	692 965,00	117 804,05	170,00

Продовження таблиці 2.8

20.03.2018	Кукурудза 3 кл. 2017р. Врожаю	№С-2511-08-02-2018 від 08.02.2018	DAP Южний	270 436,00	43 974,12	170,00
11.09.2018	Пшениця 3 кл. 2018р. Врожаю	№W3-3597-01-08-2018 від 01.08.2018	DAP Южний	2 217 476,00	476 757,34	215,00
20.09.2018	Пшениця 3кл. 2018р. Врожаю	№W3-3597-01-08-2018 від 01.08.2018	DAP Южний	1 306 262,00	280 846,33	215,00
20.09.2018	Пшениця 3кл. 2018р. Врожаю	№W3-3627-03-08-2018 від 03.08.2018	DAP Южний	1 830 402,00	393 536,43	215,00
14.09.2018	Пшениця 3кл. 2018р. Врожаю	№W3-3627-03-08-2018 від 03.08.2018	DAP Южний	2 694 600,00	579 339,01	215,00
28.09.2018	Пшениця 3кл. 2018р. Врожаю	№W3-3627-03-08-2018 від 03.08.2018	DAP Южний	665 846,00	143 156,89	215,00
16.10.2018	Пшениця 2кл. А 2018р. Врожаю	№W2-3958-30-08-2018 від 30.08.2018	DAP Чорноморськ	909 637,00	181 927,40	200,00
26.11.2018	Кукурудза 3 кл. 2018р. Врожаю	№С-2967-03-05-2018 від 03.05.2018	DAP Чорноморськ	698 750,00	126 473,75	181,00
29.12.2018	Кукурудза 3 кл. 2018р. Врожаю	№С-2967-03-05-2018 від 03.05.2018	DAP Южний	4 261 776,00	771 381,46	181,00
<b>Всього</b>				<b>15 548 150,00</b>	<b>3 117 196,78</b>	-

*Джерело: розроблено автором відповідно до Дод. Б12*

Відповідність умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки»

визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин випадку.[24]

Для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни критично важливою є максимальна співставність характеристик товарів, їх якісних та кількісних показників, а також співставність умов виконання господарських зобов'язань.

Протягом звітної періоду компанія, крім контрольованої операції, здійснювала зовнішньоекономічні господарські операції з реалізації сільськогосподарських товарів іншим нерезидентам. Порівняння умов договорів,

якості товарів та фактичних умов здійснення господарських операцій викладено у Дод. Б13-Б15.

За результатами проведеного аналізу було встановлено, що умови операцій з наведеними «непов'язаними особами» виявились не абсолютно зіставними з умовами контрольованої операції зокрема в частині:

- якісних характеристик товарів за окремими позиціями;
- невідповідний розмір обсягів поставок товару;
- невідповідність умов постачання.

З огляду на вищенаведене, можна дійти висновку, що умови у неконтрольованих операціях з експорту товарів можна визнати зіставними до контрольованої операції проте із застосуванням певних коригувань, щодо умов поставок у неконтрольованих операціях.

Розглянемо застосування наступних методів трансфертного ціноутворення для нашої контрольованої операції.

Метод ціни перепродажу можна використовувати в тому випадку, якщо у компанії є зіставні угоди з незалежними сторонами, тобто вона купує товар у незалежних сторін і потім продає його на ринку. Компанія реалізує товар у контрольованих операціях, таким чином метод ціни перепродажу не може бути визнаний, як найбільш доцільний до фактів та обставин здійснення контрольованої операції та не може бути використаний для підтвердження відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Компанія у звітному 2018 році здійснювала постачання зернових декільком нерезидентам у потенційно співставних неконтрольованих операціях. Аналіз умов договорів вказує на те, що такі операції здійснювались в однакових фінансово-економічних умовах із контрольованою операцією. Аналіз функцій та ризиків, які притаманні сторонам у потенційно співставних та контрольованих операціях, наведений у Дод. Б16. За результатами такого аналізу виявлено, що у контрольованих та неконтрольованих операціях, сторони виконують однаковий набір функцій та беруть на себе однакові ризики. Отже, виходячи із характеру контрольованої операції та зважаючи на наявність всієї необхідної інформації,

метод «витрати плюс» може бути застосований для підтвердження відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки».

Оскільки при аналізі можливості застосування методу порівняльних неконтрольованих цін та методу «витрати плюс» було виявлено, що наявна достатня для застосування даних методів інформація, застосування методу чистого прибутку є недоречним.

Відповідно до фактів та обставин здійснення контрольованої операції, з огляду на наявність достатньої інформації та згідно вимог ст. 39 ПКУ для підтвердження відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» обрано метод порівняльної неконтрольованої ціни та метод «витрати плюс».

З метою проведення аналізу на предмет співставності умов неконтрольованих операцій з умовами контрольованої операції, було здійснено аналіз договорів та фактичних умов здійснення операцій, який наведено у Дод.Б14.

При цьому в умовах здійснення таких потенційно співставних операцій, мали місце відмінності, які можливо усунути за допомогою коригувань або які не мають впливу на формування ціни, а саме:

- відмінності у якісних характеристиках товарів;
- операції містять відмінності в обсягах партій поставлених товарів;
- операції містять відмінності в умовах поставок;
- операції мають відмінності в умовах оплати.

Для того, щоб співставити операції необхідно усунути невідповідності. Для порівняння ціни реалізації пшениці 2-го класу у контрольованій операції, що здійснювалась на підставі Контракту №W2-3958-30-08-2018 від 30.08.2018, були відібрані операції з реалізації пшениці 3-го класу контрагенту INERCO TRADE S.A. (Швейцарія) на підставі Контракту №44/IN/18MW-P від 03 вересня 2018 року. Такий підхід було обрано виходячи з того, що якісні характеристики пшениці, що була реалізована у співставній операції відповідають якісним характеристикам пшениці 2-го класу (Дод. Б17);

При формуванні ціни одиниці товарів розмір партій не має значного впливу. Оскільки у контрольованій і співставних операціях, як на умовах СРТ так і на умовах DAP місцем/пунктом призначення є порти Одеси та Одеської області, при цьому доставка товару до таких портів здійснюється залізничним транспортом, умови СРТ у співставних операціях фактично відповідають умовам DAP у контрольованій операції.

У контрольованій та співставних операціях умови оплати – передоплата розмірі 95/90 відсотків від кожної партії товару, завантаженої у вагони. Такі відмінності є несуттєвими і не впливають на ціну.

Таким чином, з метою зіставності нами обрано експортні ціни попиту на однорідну продукцію, що постачається на умовах СРТ порт.

Для визначення діапазону цін (рентабельності) використовується вибірка цін (фінансових показників) зіставних операцій, впорядкована за зростанням.

Кожному значенню вибірки починаючи з мінімального, присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить два і більше однакових значення, до неї включаються всі такі значення. До вибірки не включається ціна (фінансовий показник) контрольованої операції.[31]

Діапазон цін (рентабельності) складають значення вибірки цін зіставних операцій між нижнім та верхнім квантилем такого діапазону. Значення нижнього та верхнього квантиля є мінімальним та максимальним значенням діапазону цін (рентабельності). Результати розрахунків діапазону цін за даними «внутрішніх» співставних операцій та «зовнішніх» джерел наведено у Дод. Б18.

Згідно з пп. 39.3.2.3 п. 39.3 ст. 39 ПКУ, якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції перебуває в межах діапазону, вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «втягнутої руки».

За результатами порівняльного аналізу визначено, що ціни у контрольованих операціях знаходяться у межах діапазону рентабельності, отже, відповідно до норм ПКУ, ми можемо вважати, що умови таких операцій відповідають принципу «втягнутої руки».

Оскільки метод порівняльної неконтрольованої ціни не дає 100% впевненість, проведемо аналіз контрольованих операцій відповідно до методу «витрати плюс». Застосування методу «витрати плюс» вимагає вибору тестованої сторони контрольованої операції. Отже, з метою використання методу «витрати плюс» у якості тестованої сторони буде обрано саме нашу компанію.

Компанія протягом звітного року, крім контрольованої операції, здійснювала неконтрольовані операції з реалізації сільськогосподарських товарів компаніям – нерезидентам: CHS Europe SARL (Швейцарія), Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A. (Швейцарія), SIERENTZ GLOBAL MERCHANTS SA (Швейцарія), INERCO TRADE S.A. (Швейцарія), ADM International SARL (Швейцарія). Щодо цих операцій у компанії наявна уся необхідна інформація для розрахунку валової рентабельності собівартості кожної операції (сукупності цих операцій). За результатами аналізу встановлено, що функції, які виконує компанія в контрольованій та «внутрішніх» неконтрольованих операціях, є тотожними, використовуються ті ж самі активи компанії та в цих операціях компанія несе однакові ризики. (Дод. Б16) Для визначення показника валової рентабельності собівартості було визначено собівартість та суму виручки в абсолютному значенні для кожного виду товару окремо. (Табл. 2.9 – 2.10)

Таблиця 2.9  
Розрахунок валової рентабельності собівартості контрольованої операції

№ п/п	Дата операції	Товар	Собівартість	Виручка	Валова націнка
AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED					
1	09.03.2018	Кукурудза 3 кл.	2 925 354,06	3 104 013,85	178 659,79
2	20.03.2018	Кукурудза 3 кл.	1 190 804,86	1 215 373,86	24 569,00
3	22.11.2018	Кукурудза 3 кл.	2 355 899,58	3 532 414,37	1 176 514,79
4	26.11.2018	Кукурудза 3 кл.	14 575 034,86	21 868 400,35	7 293 365,49
Всього			21 047 093,36	29 720 202,43	8 673 109,07
Рентабельність собівартості					41,21%
1	11.09.2018	Пшениця 3 кл.	10597853,39	13192129,71	2594276,32
2	14.09.2018	Пшениця 3 кл.	7024474,04	9379913,86	2355439,82
3	14.09.2018	Пшениця 3 кл.	5388348,54	6665833,31	1277504,77
4	20.09.2018	Пшениця 3 кл.	8162583,24	10971289,41	2808706,17

Продовження таблиці 2.9

5	20.09.2018	Пшениця 3 кл.	2143988,58	2977677,82	833689,24
6	20.09.2018	Пшениця 3 кл.	3595483,77	4801576,95	1206093,18
7	28.09.2018	Пшениця 3 кл.	213251,98	255278,72	42026,74
8	28.09.2018	Пшениця 3 кл.	2821469,01	3770687,92	949218,91
Всього			39947452,55	52014407,7	12066955,15
Рентабельність собівартості					30,21%
1	16.10.2018	Пшениця 2 кл.	4594549,67	5108028,12	513478,45
Всього			4594549,67	5108028,12	513478,45
Рентабельність собівартості					11,18%

Таблиця 2.10

Розрахунок валової рентабельності собівартості співставних операцій

CHS Europe SA					
1	27.09.2018	Пшениця 3 кл.	23541498,9	30301889,64	6760390,74
Рентабельність собівартості					28,72%
Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A.					
1	12.09.2018	Пшениця 3 кл.	24179616,67	28882515,32	4702898,65
2	12.09.2018	Пшениця 3 кл.	23527250,21	27439686,85	3912436,64
3	12.09.2018	Пшениця 3 кл.	24148073,68	29194650,41	5046576,73
Всього			71854940,56	85516852,58	13661912,02
Рентабельність собівартості					19,01%
SIERENTZ GLOBAL MERCHANTS SA					
1	13.09.2018	Пшениця 3 кл.	17170858,97	20591267,53	3420408,56
Рентабельність собівартості					19,92%
INERCO TRADE S.A.					
1	04.10.2018	Пшениця 2 кл.	7102927,3	7786319,26	683391,96
Рентабельність собівартості					9,62%
ADM International SARL					
1	05.10.2018	Кукурудза 3 кл.	19 802 478,36	24 637 918,46	4 835 440,10
2	05.10.2018	Кукурудза 3 кл.	17 200 522,51	21 804 911,73	4 604 389,22
3	25.10.2018	Кукурудза 3 кл.	1 890 074,94	2 840 988,37	950 913,43
4	25.10.2018	Кукурудза 3 кл.	23 835 889,23	35 375 199,09	11 539 309,86
5	02.11.2018	Кукурудза 3 кл.	2 800 123,45	4 268 981,33	1 468 857,88
6	02.11.2018	Кукурудза 3 кл.	17 093 213,96	26 002 439,69	8 909 225,73
7	22.11.2018	Кукурудза 3 кл.	11 192 514,37	16 069 346,62	4 876 832,25
Всього			93 814 816,82	130 999 785,29	37 184 968,47
Рентабельність собівартості					39,64%
Zlote Ziarno Sp.z.o.o.					
1	25.09.2018	Кукурудза 3 кл.	5 961 223,48	6 971 102,28	1 009 878,80
2	26.09.2018	Кукурудза 3 кл.	6 018 797,31	6 958 730,85	939 933,54
3	29.09.2018	Кукурудза 3 кл.	7 565 342,27	8 612 406,25	1 047 063,98
4	06.10.2018	Кукурудза 3 кл.	4 455 852,39	5 081 427,52	625 575,13
5	12.10.2018	Кукурудза 3 кл.	14 987 558,13	17 349 282,40	2 361 724,27
Всього			38 988 775,58	44 972 949,30	5 984 175,72
Рентабельність собівартості					15,35%

Отже, визначимо діапазон рентабельності відповідно до проведених розрахунків. (Табл. 2.11)

Таблиця 2.11

Діапазон рентабельності для співставних неконтрольованих операцій

Міні значення	Медіана діапазону	Макс значення
Пшениця 3 класу		
19,01%	19,92%	28,72%
Пшениця 2 класу		
9,62%	9,62%	9,62%
Кукурудза 3 класу		
15,35%	27,50%	39,64%

За результатами порівняння встановлено, що валова рентабельність собівартості у контрольованій операції вища, ніж максимальне значення діапазону рентабельності.

У відповідності до вимог пп.39.3.2.3 п.39.3 ст.39 ПКУ, якщо показник рентабельності у контрольованій операції знаходиться в межах діапазону рентабельності вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «витагнутої руки», якщо показник рентабельності контрольованої операції вище максимального значення діапазону, платник податку може здійснити самостійне коригування податкових зобов'язань, виходячи із максимального значення діапазону за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

У 2019 році ТОВ «КЛОВ» здійснювало господарські операції із продажу на експорт сільськогосподарської продукції (пшениці та кукурудзи) нерезиденту – AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED. Інформація по контрольованій операції відображається в таблиці 2.12

Таблиця 2.12

Характеристика контрольованої операції ТОВ «КЛОВ»

Найменування	Характеристика
Контрольована операція	Експорт (продаж) кукурудзи та пшениці на користь непов'язаної особи резидента Республіки Кіпр

Контрольований період	01.01.2019 – 31.12.2019
Підстава здійснення	Контракт № С-5334-12-04-2019 від 12.04.2019 р. Контракт № W3-6268-29-07-2019 від 29.07.2019 р. Контракт № W3-6478-08-08-2019 від 08.08.2019 р. Контракт № W3-6552-13-08-2019 від 13.08.2019 р. Контракт № W3-6553-13-08-2019 від 13.08.2019 р.
Контрагент в КО	AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED
Код реєстрації контрагента	HE2B0444
Адреса контрагента	Аρχ. Μακαρίου III, 18, Floor 1, Λατσιά 2220, Λευκωσία, Κύπρος
Загальна сума КО, грн, з яких:	93 354 642,46
операція з експорту кукурудзи, грн	26 983 056,36
операція з експорту пшениці, грн	65 898 695,80
прошення заборгованості, грн	472 890,30

*Джерело: розроблено автором*

Продавець, ТОВ «КЛОВ» закупає товар у третіх осіб (1) для його подальшого перепродажу покупцю (2). Покупець використовує зернові, придбані в рамках контрольованої операції, для реалізації на користь третіх осіб (3). Таким чином, утворюється ланцюг постачання товару. Нижче на рисунку 2.5 представлено графічне зображення зазначеного ланцюга руху товару.



Рис. 2.5 Ланцюг купівлі-продажу товару

Договірні умови в контрольованій операції з експорту кукурудзи наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Договірні умови в контрольованій операції (експорт кукурудзи)

Характеристика	Опис
Договір	Контракт № С-5334-12-04-2019 від 12.04.2019 р.



Продовження таблиці 2.13

Продавець	ТОВ «КЛОВ»
Покупець	AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED
Предмет Договору	Кукурудза 3-го класу, насипом, врожаю 2018 року (країна походження – Україна)
Загальна вартість Договору, доларів США	990 000,00 +/-5%
Ціна, доларів США за 1 метричну тонну	165,00
Об'єм, метричні тонни	6 000,00 метричних тонн +/- 5% за вибором Продавця
Строк виконання	12 квітня 2019 р. по 15 травня 2019 р.
Умови постачання	DAP ДП «Морський торговельний порт «Южний», Україна, термінал по вибору Покупця
Валюта розрахунку за Договором	Долар США

Перехід права власності здійснюється в момент завершення митного оформлення товару

*Джерело: розроблено автором*

Договірні умови в контрольованій операції з експорту пшениці наведено в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

## Договірні умови в контрольованій операції (експорт пшениці)

Характеристика Договору	Опис	Контракт № W3-6268-29-07-2019 від 29.07.2019 р.	Контракт № W3-6478-08-08-2019 від 08.08.2019 р.	Контракт № W3-6552-13-08-2019 від 13.08.2019 р.	Контракт № W3-6553-13-08-2019 від 13.08.2019 р.
Продавець	ТОВ «КЛОВ»				
Покупець	AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED				
Предмет Договору	Пшениця для 3-го класу, насипом, врожаю 2019 року				
Загальна вартість Договору, доларів США	890 000,00 +/- 5%	890 000,00 +/- 5%	708 000,00 +/- 5%	531 000,00 +/- 5%	
Ціна, доларів США за 1 метричну тонну	178,00	178,00	177,00	177,00	
Об'єм, метричні тонни	5 000,00 метричних тонн +/- 5% за вибором Продавця	5 000,00 метричних тонн +/- 5% за вибором Продавця	4 000,00 метричних тонн +/- 5% за вибором Продавця	3 000,00 метричних тонн +/- 5% за вибором Продавця	
Строк виконання	01 серпня 2019 р. – 15 серпня 2019 р.	08 серпня 2019 р. – 22 серпня 2019 р.	08 серпня 2019 р. – 31 серпня 2019 р.	08 серпня 2019 р. – 31 серпня 2019 р.	
Умови постачання	DAP м. Чорноморськ та/або порт Південний, Україна термінал по вибору Покупця				
Перехід права власності	Перехід права власності здійснюється в момент завершення митного оформлення товару				

*Джерело: розроблено автором*

Протягом 2019 року компанія здійснювала експорт товарів на користь непов'язаних осіб в рамках неконтрольованих операцій як нап'яму, так і виступаючи комісіонером, якого залучали для експорту зернових непов'язані особи – резиденти України. Таким чином, платнику податку доступна інформація про операції третіх осіб, яка може бути використана для аналізу відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Для ідентифікації потенційно зіставних НКО було проведено моніторинг операцій компанії за наступними критеріями:

- товар в НКО відповідає товару в КО – кукурудза 3-го класу, українського походження, врожаю 2018 року, насипом та/або пшениця 3-го класу, українського походження, врожаю 2019 року, насипом;
- ринок кінцевого споживача (регіон) співпадає.

Розбіжності в обсягу операцій з контрагентами КО та НКО є несуттєвими, в тому числі в межах одного договору поставки та не чинять суттєвого впливу на ціноутворення в таких операціях. Розглянемо потенційні неконтрольовані операції для їх зіставлення. (Табл. 2.15)

Таблиця 2.15

Перелік потенційно зіставних НКО

Культура	Тип договору	Контрагент	Дата ціноутворення	Обсяг операції, грн
Пшениця 3-го класу	Прямий продаж	AGROPROSPER S TRADING 2 LIMITED	29.07.2019	13 226 744,37
			08.08.2019	22 330 283,74
			13.08.2019	13 042 585,43
			13.08.2019	17 299 082,26
Кукурудза 3-го класу		НКО	12.04.2019	26 983 056,36
Пшениця 3-го класу	Продаж за договором комісії	Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A.	22.07.2019	4 356 663,75
			24.07.2019	21 849 794,98
		CHS Europe SA	25.07.2019	13 316 948,49
		Прямий продаж	Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A.	23.07.2019
18.07.2019	7 981 117,68			

Продовження таблиці 2.15

Кукурудза 3-го класу	Продаж за договором комісії	ADM International SARL	24.07.2018	61 278 233,26
		Zlote Ziarno Sp.z.o.o.	09.04.2019	18 631 723,60
			17.04.2019	28 940 390,49
			17.04.2019	3 973 583,89
			27.05.2019	7 650 407,72
			30.05.2019	30 007 855,74
BayWa Marketing & Trading International B.V.	30.05.2019	3 433 822,57		
	17.10.2019	5 510 338,58		
	Прямий продаж	ADM International SARL	14.06.2019	22 427 411,79
		COFCO RESOURCES S.A.	18.10.2019	26 411 064,10
		GLENCORE AGRICULTURE B.V.	18.10.2019	25 358 288,28

Джерело: розроблено автором

Для визначення можливості застосування перелічених потенційно зіставних НКО третіх осіб для встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки», проведемо порівняння комерційних та фінансових умов здійснення таких НКО та КО.

У таблиці 2.16 наведено порівняння комерційних та фінансових умов здійснення КО (в частині експорту кукурудзи) та НКО зі Zlote Ziarno Sp.z.o.o.

Таблиця 2.16.

Порівняння договірних умов КО і НКО

Характеристика	КО	НКО	Коментар
Товар	Кукурудза 3-го класу	Кукурудза 3-го класу	У рамках КО здійснювалось постачання кукурудзи 3-го класу (для кормових цілей). Предметом НКО є аналогічний товар, що є зіставним з вимогами ДСТУ
Ринок поставки	Експорт, країна призначення – Китай та Ізраїль	Експорт, країна призначення – Польща	В межах КО та НКО здійснюється експортна операція, проте наявні розбіжності в ринках кінцевих споживачів, що чинять суттєвий вплив на ціноутворення та не можуть бути усунені шляхом проведення надійних коригувань

Продовження таблиці 2.16

Країна реєстрації контрагента	Республіка Кіпр	Польща	Контрагенти в межах КО та НКО здійснюють свою діяльність в межах одного регіону – Європи
Умови поставки	DAP ДП «Морський торговельний порт «Південний», Україна, термінал по вибору Покупця	DAP Ізов-Грубешів	Умови поставки в КО та НКО не є зіставними та потребують коригувань
Період поставки	12.04.2019 – 15.05.2019	09.04.2019 – 30.06.2019	Строки поставки та переходу права власності на товар в КО та НКО є зіставними та не потребують коригувань
Дата переходу права власності на Товар	08.05.2019, 03.06.2019, 07.06.2019	15.04.2019	
Обсяг операції, мт	6 000,00 +/- 5%	4 150,00 +/- 10%	Обсяги КО та НКО є зіставними та не потребують коригувань

*Джерело: розроблено автором*

З огляду на розбіжності в умовах, що чинять суттєвий вплив на ціноутворення, та неможливість усунення таких розбіжностей шляхом проведення надійних коригувань, інформація про НКО третьої особи зі Złote Ziarno Sp.z o.o. не може бути використана для встановлення відповідності умов КО.

В таблиці 2.17 наведена загальна інформація про потенційно зіставні НКО щодо експорту пшениці, в межах яких компанія виступала в якості комісіонера.

Таблиця 2.17

Загальна інформація щодо НКО

Операція	Продавець	Комісіонер	Покупець
НКО 1	ТОВ «Панда»	ТОВ «КЛОБ»	Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A
НКО 2	ПрАТ «Печанівський КХП», ТОВ «Панда», ТОВ «Компанія «Трансагро»	ТОВ «КЛОБ»	Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A.
НКО 3	ТОВ «Каргіс», ТОВ «Панда»	ТОВ «КЛОБ»	CHS Europe SA

*Джерело: розроблено автором*

Інформація щодо НКО третіх осіб з Louis Dreyfus Commodities Suisse S.A. та CHS Europe SA, може бути використана для встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки».

Визначимо діапазон цін відповідно до бази даних Thomson Reuters Refinitiv для кукурудзи фуражної. (Таблиця 2.18)

Таблиця 2.18

Діапазон цін для фуражної кукурудзи

Товар	КО			НКО		Ризик з ТЦ, грн
	Аналізована дата	Вага, т	Ціна в КО, дол США	Мінімум діапазону цін в НКО, дол США	Максимум діапазону цін в НКО, дол США	
Кукурудза 3-го класу	12.04.2019	350	165,00	161,00	163,00	Ризик з ТЦ відсутній
	12.04.2019	5257	165,00	161,00	163,00	Ризик з ТЦ відсутній
	12.04.2019	631	165,00	161,00	163,00	Ризик з ТЦ відсутній

Джерело: розроблено автором на основі бази даних Thomson Reuters Refinitiv

Аналіз відповідності цін в кожній окремій КО принципу «витягнутої руки» здійснений із застосуванням методу порівняльної неконтрольованої ціни. В якості джерела інформації використано дані бази даних Thomson Reuters Refinitiv та інформацію щодо зіставних НКО третіх осіб, доступну платнику податку.

Ціни в КО знаходяться в межах або вище діапазону цін розрахованого на підставі даних щодо НКО третіх осіб, доступних платнику податку та щодо фактично здійснених НКО, відповідно до даних Thomson Reuters Refinitiv.

Проте, відповідно до пп. 39.3.2.3 п. 39.3 ст. 39 Податкового кодексу України, коригування податкової бази ТОВ «КЛОВ» проводити не потрібно, оскільки це призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Таким чином, ТОВ «КЛОВ» не несе ризиків з трансфертного ціноутворення в межах контрольованої операції у 2019 році.

У 2020 році ТОВ «КЛОВ» здійснювало господарські операції із продажу на експорт сільськогосподарської продукції (пшениці та кукурудзи) нерезиденту – AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED відповідно до таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

Характеристика контрольованої операції ТОВ «КЛОВ»

Найменування	Характеристика
Контрольована операція	Експорт (продаж) кукурудзи та пшениці на користь непов'язаної особи резидента Республіки Кіпр
Контрольований період	01.01.2020 – 31.12.2020
Підстава здійснення	W2-8224-27-01-2020-НН від 27.01.2020 W2-8258-29-01-2020-НН від 29.01.2020 W2-8281-30-01-2020-НН від 30.01.2020 W2-8352-04-02-2020-НН від 04.02.2020 W3-8726-02-04-2020-НН від 02.04.2020 W4-8265-29-01-2020-НН від 29.01.2020 С-7832-03-12-2019 від 03.12.2019
Контрагент в КО	AGROPROSPERIS TRADING 2 LIMITED
Код реєстрації контрагента	HE230444
Адреса контрагента	Αρχ. Μακαρίου ΙΙΙ, 18, Floor 1, Λατσιά 2220, Λευκωσία, Κύπρος
Загальна сума КО, грн.	157 049 274,18

*Джерело: розроблено автором*

Аналіз відповідності цін в кожній окремій контрольованій операції принципу «витягнутої руки» здійснений із застосуванням методу порівняльної неконтрольованої ціни.

За результатом проведеного аналізу ТОВ «КЛОВ» не несе ризиків з трансфертного ціноутворення в межах контрольованої операції у 2020 році.

**Висновки до розділу 2**

Операційне управління та внутрішній контроль за діяльністю компанії у 2020 році здійснювались не повною мірою. Фінансові показники у порівнянні з попередніми роками показують негативну тенденцію. Напротязі двох років

компанія отримувала збиток, внаслідок понесених витрат від курсової різниці. Однак система внутрішнього контролю не впровадила заходи, щодо оптимізації витрат, що говорить про її низьку ефективність.

Бухгалтерський облік операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛОВ» здійснюється без виокремлення аналітичних рахунків, що ускладнює оперативне визначення контрольованих операцій. Для того, щоб своєчасно виявляти ризики пов'язані з трансфертним ціноутворенням, необхідно відображати операції на аналітичних рахунках та розкривати методику та механізми в обліковій політиці компанії.

Аналіз методів трансфертного ціноутворення, що застосовуються для визначення відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за 2018-2020 роки показав, що ТОВ «КЛОВ» не несе ризиків з трансфертного ціноутворення в межах контрольованих операцій. Методи застосовуються доцільно та відповідають встановленим Податковим Кодексом критеріям.

# НУБІП України

## РОЗДІЛ 3 ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

### 3.1. Методичні прийоми та результати внутрішнього контролю операцій з трансфертного ціноутворення

Серед різних видів контролю особливе місце займає внутрішній контроль.

Внутрішній контроль забезпечує виконання функції менеджменту, регулює організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності, представляє керівництву дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради, а також фінансові прогнози щодо об'єктів, які перевіряються. Є однією із найголовніших функцій управління підприємством.

ТОВ «КЛЮВ» при внутрішньому контролі застосовує прийоми, які зображено на рисунку 3.1.



Рис. 3.2 Внутрішній контроль доходів

Джерело: розроблено автором на основі [37].

На підприємстві контроль поділяється на попередній, поточний та наступний. При попередньому звертаємо увагу на визначення об'єктів в бухгалтерському, та перевіряємо їх чинність та законність.



Поточний контроль на підприємстві допомагає усунути всі недоліки, та виявити всі порушення, які впливають на фінансовий стан підприємства. Він застосовується на підприємстві в процесі операційної діяльності, і має постійний характер. У випадку операцій з трансфертного ціноутворення, здійснюється контроль від укладення договорів до реалізації товарів покупцю. Саме за допомогою цього контролю підприємство може завчасно виявляти помилки та усувати їх.

Наступний контроль здійснюється уже по закінченню відображення операцій на бухгалтерських рахунках та звітності, тому він не має такої ефективності, як попередній та поточний. [19]

Внутрішній контроль допомагає підприємству уникнути збитків та збільшити прибутковість. На нього впливають такі фактори, як об'єкт, суб'єкт, джерела інформації та методичні засоби.

Розглянемо організацію внутрішнього контролю на підприємстві ТОВ

ТОВ «КЛОВ» не має окремо затвердженої політики трансфертного ціноутворення. Разом з цим, під час проведення зовнішньоекономічної діяльності компанія контролює та забезпечує відповідність умов своїх контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

З цією метою компанія здійснює наступні заходи:

- поточний моніторинг операцій з нерезидентами з метою ідентифікації господарських операцій критерієм віднесення до контрольованих, зокрема проведення операцій з пов'язаними особами чи особами, зареєстрованими в «низько податкових» юрисдикціях; оцінку внутрішніх потенційно зіставних операцій та аналіз зовнішніх джерел інформації для документального обґрунтування «ринковості» умов операцій;
- дослідження тенденцій світового та національного ринку зернових;
- моніторинг нормативної бази щодо трансфертного ціноутворення.

Відповідно до вимог статті 39 Податкового Кодексу України компанія щорічно подає до ДФС України звіт про контрольовані операції, готує та зберігає документацію з трансфертного ціноутворення за відповідний рік.

Враховуючи вищевикладене, ТОВ «КЛОВ» забезпечує постійний контроль за відповідністю умов зовнішньоекономічних операцій принципу «витягнутої руки» та визначає обсяг його оподаткованого прибутку у контрольованих операціях відповідно до зазначеного принципу.

Керуючись пунктом 102.1 статті 102 Податкового Кодексу України, контролюючі органи мають право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника не пізніше закінчення 2555 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання.

Під час дослідження контрольованих операцій ТОВ «КЛОВ» було виявлено, що за період з 2015 по 2016 роки не було підготовлено документацію з трансфертного ціноутворення та було подано звіт про контрольовані операції який містить помилки. У 2015 році ТОВ «КЛОВ» здійснювало закупку пестицидів та агрохімікатів у компанії Funston та Terraville Corp. (Дод. В1-В5) Розглянемо характеристику контрольованої операції. (Табл.3.1)

Таблиця 3.1

Характеристика контрольованих операцій ТОВ «КЛОВ» за 2015 рік

Найменування	Характеристика	
Контрольована операція	Імпорт пестицидів та агрохімікатів	
Контрольований період	01.01.2015 – 31.12.2015	
Підстава здійснення	Contract №5TR CL16 07.05.2015 Contract №2TR CL15 12.01.2015	Контракт FC291214 від 29.12.14
Контрагент в КО	Terraville Corp.	Funston Holding SA
Код реєстрації контрагента	396999	UPBGCHZZ
Адреса контрагента	53rd East Street, Marbella, Humboldt Tower, 2nd Floor, Panama City, PA-8, PA	Route De Chantemerle 58 Granges- Paccot, 1763 Switzerland
Загальна сума КО, грн.	56 490 008,84	301 188 464,62

Джерело: розроблено автором

Аналізуючи звіт про контрольовані операції за 2015 рік, можна зробити висновки про недоцільність застосування такого методу трансфертного ціноутворення, як порівняльної неконтрольованої ціни.

Даний метод передбачає зіставлення контрольованих операцій з неконтрольованими, за умови однорідності операцій та ідентичності умов функції.

В нашому випадку контрольовані операції визнавались щодо імпорту засобів захисту рослин, по яких відсутні аналогічні операції за 2015 рік у компанії КЛОВ. Тому проаналізувавши діяльність компанії в 2015 році, було вибрано доцільним застосувати метод чистого прибутку, відповідно до якого буде дотримуватись принцип «витягнутої руки».

У 2016 році ТОВ «КЛОВ» здійснювало закупку непродовольчих товарів та обладнання у компанії Funston Holding SA. (Дод. В3) Розглянемо характеристику контрольованої операції. (Табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Характеристика контрольованих операцій ТОВ «КЛОВ» за 2016 рік

Найменування	Характеристика
Контрольована операція	Імпорт непродовольчих товарів та обладнання
Контрольований період	01.01.2016 – 31.12.2016
Підстава здійснення	Contract 07/CLV-12 від 27.08.2012 Contract DES/1-2015 від 19.01.2015
Контрагент в КО	Funston Holding SA
Код реєстрації контрагента	UPBGCHZZ
Адреса контрагента	Route De Chantemerle 58 Granges-Paccot, 1763 Switzerland
Загальна сума КО, грн.	339 398 603,13

Джерело: розроблено автором

В поданому звіті про контрольовані операції за 2016 рік, було встановлено метод чистого прибутку. Даний метод відповідає сутності контрольованої операції. Однак під час розрахунку чистої рентабельності було допущено

помилку в формулі, що автоматично робить звіт недостовірним. Крім цього не було задекларовано декілька операцій, які теж мали характер контрольованих.

Відповідно до даного методу чиста рентабельність розраховується як відношення операційного прибутку до виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Фактичні фінансові дані та розрахунок показників рентабельності в контрольованій операції за 2016 за даними бухгалтерського обліку представлені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Розрахунок чистої рентабельності

	Звіт про фінансові результати за 2016 рік	Сегментовані фінансові дані			
		КО з продажу галантерейних товарів FUNSTON Holding SA (Панама)	КО запасних частин для с/г техніки FUNSTON Holding SA (Панама)	КО обладнання для елеваторів FUNSTON Holding SA (Панама)	КО обладнання для магазинів FUNSTON Holding SA (Панама)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3 832 406 387	2 007 577	4 661 225	338 630 969	125 165
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	3 377 157 220	1 904 316	4 635 870	336 939 685	124 958
Валовий прибуток	455 249 167	103 262	25 354	1 691 284	207
Валова рентабельність собівартості	13,48%	5,42%	0,55%	0,50%	0,17%
Валова рентабельність	11,88%	5,14%	0,54%	0,50%	0,17%
Інші операційні доходи:	66 232 784	X	X	X	X
- які безпосередньо відносяться до КО	X	-	-	-	-
- які не відносяться до КО	X	-	-	-	-
- які розподілені за ключем	X	1 833	4 256	309 208	114
Адміністративні витрати:	12 970 744	X	X	X	X

Продовження таблиці 3.3

- які безпосередньо відносяться до КО	X	-	-	-	-
- які не відносяться до КО	X	-	-	-	-
- які розподілені за ключем	X	2 353	5 463	396 889	147
<b>Витрати на збут:</b>	195 957	X	X	X	X
	998				
- які безпосередньо відносяться до КО	X	-	-	-	-
- які не відносяться до КО	X	-	-	-	-
- які розподілені за ключем	X	2 906	6 747	490 185	181
<b>Інші операційні витрати:</b>	119 281	X	X	X	X
	489				
- які безпосередньо відносяться до КО	X	141 359	328 209	23 843 891	8 813
- які не відносяться до КО	X	-	-	-	-
- які розподілені за ключем	X	2 639	6 127	445 106	165
<b>Цифрове значення</b>	X	0,05%	0,12%	8,84%	0,00%
<b>Прибуток від операційної діяльності</b>	61 440	-	-	-	-
	959	44 162	316 936	23 175 578	8 984
<b>Чиста рентабельність витрат</b>	1,60%	-2,15%	-6,36%	-6,40%	-6,69%
<b>Чиста рентабельність</b>	1,60%	-2,20%	-6,80%	-6,84%	-7,18%
<b>Рентабельність операційних витрат</b>	98,96%	69,18%	7,32%	6,72%	2,23%

Джерело: розроблено автором відповідно до звіту про фінансові результати за 2016 рік

Отже, відповідно до проведених розрахунків, можна зробити висновок, щодо відповідності методу чистого прибутку принципу «витягнутої руки».

### 3.2. Шляхи удосконалення системи внутрішнього контролю операцій з трансфертного ціноутворення

Внутрішній контроль операцій з трансфертного ціноутворення компанії КЛЮВ, передбачає визначення контрольованих операцій за результатами звітного року для подачі звіту та розробки документації. Однак, на протязі декількох років

система внутрішнього контролю поступово втрачає свою ефективність та потребує внесення змін.

Для того, щоб передбачати можливі ризики та мати можливість здійснювати контроль над ними, потрібно розробити корпоративну стратегію трансфертного ціноутворення.

Корпоративна стратегія має базуватись на:

- можливості прогнозування результатів діяльності та оперативному управлінні ризиками;

- оптимізації та можливості адаптації бізнесу до мінливого законодавства у сфері трансфертного ціноутворення;

Ефективність корпоративної стратегії визначається:

- наявністю всієї необхідної документації та методології для обґрунтування позиції компанії, щодо контрольованих операцій, трансфертних цін та інших питань, які можуть виникнути під час здійснення контролю органами податкової служби;

- наявністю певних алгоритмів або затвердження політик, щодо раннього виявлення, аналізу та запобіганню ризиків, які можуть бути спричинені законодавчим регулюванням трансфертного ціноутворення;

- налаштування бізнес-процесів до оперативного реагування на ризики;

- автоматизація функцій ТЦУ в обліковій системі компанії.

Основною проблемою на підприємстві є відсутність базових знань у облікового та управлінського персоналу, щодо застосування методів трансфертного ціноутворення. Корпоративна стратегія допоможе ідентифікувати методи та визначити ризики у фінансових, логістичних та товарних потоках, та в подальшому забезпечить їх запобігання.

Для розробки корпоративної стратегії необхідно:

- 1) Сформулювати рекомендації, щодо адаптації в бізнес-модель компанії умови контролю за трансфертним ціноутворенням.

- 2) Вибрати методи формування ціни в контрольованих та неконтрольованих операціях.

3) Створити типову документацію для внутрішнього використання.

4) Розробити процедури, що будуть застосовуватись на кожному етапі формування контрольованої операції.

5) Автоматизація бухгалтерського обліку контрольованих операцій.

6) Підготовка персоналу.

7) Постійний моніторинг роботи.

Розробкою корпоративної стратегії можуть займатись, як працівники компанії так і залучені консультанти.

Перш за все в компанії має бути наявний кваліфікований персонал для виконання функції аналізу і контролю трансфертного ціноутворення в обсягах передбачених корпоративною стратегією. Фахівців необхідно забезпечити доступом до інформаційних джерел, відповідно до яких вони зможуть надати обґрунтування для звичайних цін.

Корпоративна стратегія є новим та ефективним методом управління ризиками, які виникають в процесі трансфертного ціноутворення. Її застосування на перших етапах потребує чималих ресурсів, як фінансових так і кадрових. Однак, її використання в процесі діяльності, допоможе контролювати не тільки операції з трансфертного ціноутворення, а й всю зовнішньоекономічну діяльність.

### Висновки до розділу 3

Система внутрішнього контролю на підприємстві відіграє важливе значення, так як може попередити негативні наслідки для певних видів операцій. ТОВ «КЛЮВ» здійснює контроль операцій з трансфертного ціноутворення, по закінченню звітного року, що не дає можливості проаналізувати процес формування операцій на кожному етапі їх утворення.

Застосування корпоративної стратегії, допоможе моніторити контрольовані та неkontrolьовані операції, та за потреби впливати на них, задля уникнення ризиків.

## ВИСНОВКИ

Вивчення теоретичних та практичних аспектів трансфертного ціноутворення, дозволяє зробити певні висновки.

Підприємство, що здійснює контрольовані операції, повинне визначати обсяг оподаткованого прибутку відповідно до принципу «втягнутої руки». Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» проводиться за методами трансфертного ціноутворення, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

За результатами перевірки відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» було виявлено, що застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни дає високий ступінь порівняння, для операцій в яких наявні «внутрішні» зіставні операції. Ціна у контрольованих операціях, що порівнювались із цінами у «внутрішніх» співставних операціях та з інформацією про ціни, наявною у «зовнішніх» інформаційних джерелах, знаходяться в межах діапазону цін. Отже, для операцій ТОВ «КЛЮВ» за період з 2018 по 2020 роки, ціни знаходяться у межах діапазону цін, що відповідає принципу «втягнутої руки».

Бухгалтерський облік операцій з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛЮВ» здійснюється без виокремлення аналітичних рахунків, що ускладнює оперативне визначення контрольованих операцій. Для того, щоб своєчасно виявляти ризики пов'язані з трансфертним ціноутворенням, необхідно відображати операції на аналітичних рахунках та розкривати методіку та механізми в обліковій політиці компанії.

Отже, перш за все компанії необхідно доповнити облікову політику та виокремити аналітичний рахунок, для своєчасного планування та реагування на ризики пов'язані з трансфертним ціноутворенням. Було запропоновано налаштувати в програмі звіт, на основі форми звіту про контрольовані операції, для спрощення подачі даного звіту до контролюючих органів. На сьогоднішній день компанія врахувала рекомендації та налаштувала форму звіту, яка



автоматизовано визначає операції, які відповідно до критеріїв є контрольованими.

Система внутрішнього контролю відіграє важливе значення в визначенні операцій контрольованими та своєчасності їх декларування для цілей трансфертного ціноутворення. Система внутрішнього контролю ТОВ «КЛОВ» має певні недоліки, а саме відсутність оперативного реагування на ризики пов'язані з діяльністю компанії.

У 2020 році фінансовий результат Компанії характеризується як незадовільний. Компанія отримала збиток у сумі 296 835 тис. грн., що у порівнянні з 2019 роком свідчить про погіршення динаміки. Показник EBITDA зменшився на 148 653 тис. грн. до 280 935 тис. грн. у 2020 році у порівнянні з 2019 роком, основною причиною чого були витрати від курсових різниць.

Враховуючи зазначене, операційне управління та внутрішній контроль за діяльністю компанії за результатами 2020 року здійснювались не повною мірою для того, щоб забезпечити реалізацію системи заходів для мінімізації даного ризику. Отже, при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності в умовах знецінення національної валюти та зменшення її купівельної спроможності, важливим завданням внутрішнього аудиту є ідентифікація валютних ризиків, аналіз курсових різниць та розробка стратегій управління. Розробка процедур по управлінні ризиками, допоможе своєчасно ідентифікувати їх та застосовувати в процесі діяльності, для того щоб мінімізувати їх вплив на фінансовий результат компанії.

Трансфертне ціноутворення є важливою категорією у діяльності підприємства, яка потребує підвищеної уваги та постійного контролю. Система внутрішнього контролю за операціями з трансфертного ціноутворення ТОВ «КЛОВ» потребує вдосконалення шляхом впровадження корпоративної стратегії трансфертного ціноутворення, що є новим та ефективним методом управління ризиками. За допомогою систематичного моніторингу контрольованих операцій, можливо уникнути штрафних санкцій та перевірки контролюючими податковими органами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н.С., Топоркова О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. Харків, 2016. 447 с.

2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. Київ: КНЕУ, 2012. 624 с.

2. Агамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.

3. Банера Н.П., Гелей Л.О., Пилипенко С.М., Мороз В.П. Облік і аудит: навчальний посібник. Львів, 2017. 504 с.

4. Гойло Н.В. Трансфертне ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій: поняття та вплив на показники фінансової звітності: Науковий журнал. Київ, 2016. 150-160 с.

5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 01.08.2021)

6. Давидюк Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.

7. Данюк М.М. Трансфертне ціноутворення: Підручник. Київ : ДП «СВЦ», 2018. 80 с

8. Десятнюк О. М., Черевко О. В. Теоретико-методологічні засади формування трансфертного ціноутворення на мікрорівні в умовах вітчизняної економіки. Економіст. № 1. 2015. С. 45–48.

9. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/унікнення оподаткування в Україні. URL: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/02> (дата звернення 05.08.2021)

10. Експортні операції 2020/2021 URL: <https://www.golovbukh.ua/article/ru/8193-eksporte-operatsii-2020> (дата звернення: 05.08.2021)

11. Єфіменко Т.І. Внутрішньогосподарський контроль: навчальний посібник для студентів ВНЗ. Харків, 2014. 314 с.

12. Жукова О. В. Трансфертне ціноутворення: Підручник. Київ: Ліра-К, 2014. 184с.

13. Каєич А., Петрик О., Гриненко Ю. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. Інвестиції: практика та досвід. 2016.19–23 с.

14. Кім Ю. Т. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник. Київ, 2014. 600 с.

15. Котенко С.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навчальний посібник. Одеса, 2014. 135 с.

16. Кружка Я. Д., Задорожній З.В. Фінансовий облік : підручник вид. 4-те Тернопіль, 2017. 451 с

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

18. Литвиенко Н.О. Аналітичний облік внутрішніх розрахунків: Науковий вісник НЛТУ України, 2013. 277- 284 с.

19. Міщенко В.А., Долінська Р.Г., Парцирна А.Л. Контролінг: навчальний посібник. Харків, 2015. 157 с.

20. Немченко В. В. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.

21. Нестачі під час експорту зерна: бухоблікові аспекти. URL: <https://balance.ua/news/post/nedostachi-pri-eksporte-zerna-buxuchetnie-aspekti/>

(дата звернення: 02.08.2021)

22. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навчальний посібник. Київ, 2019. 120 с.

23. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів

України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (дата звернення 02.09.2021)

24. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755/6 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 27.06.2021).

25. Понад 40% перевірок контрольованих операцій припадає на агросектор. URL: <http://agroportal.ua/ua/news/vlast/dfs-bolee-40-proverok-kontroliruemuykh-operatsiiprikhoditsya-na-agrosektor> (дата звернення: 11.09.2021)

26. Про деякі питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій окремих типів: Постанова кабінету міністрів від 5 серпня 2020 р. № 681. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/681-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 11.09.2021)

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 15.09.2021).

28. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві Закон України №466 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 01.09.2021)

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення»: Закон України від 04.07.2013 №408 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/609-19#Text> (дата звернення: 01.09.2021)

30. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.09.2021)

31. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення: Наказ від 08.02.2021 № 67 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0067201-21#Text> (дата звернення: 01.09.2021)

32. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ від 18.01.2016 №8 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text> (дата звернення: 01.09.2021)

33. Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення: Лист ДФС України від 14.04.2016 №13362/7/99-

99-19-02-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3362872-16#Text> (дата звернення: 01.09.2021)

34. Радецька Л. П., Овод Л. В. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ, ВЦ «Академія», 2007. 352 с.

35. Рябов А. В., Мельник Д. Ю. Трансфертне ціноутворення і контроль цін податковими органами: науковий посібник. Київ, 2014. 68–74 с.

36. Скоробогатова Н.Є Бухгалтерський облік навчальний посібник. Київ 2017, 248

37. Сметанко О.В. Внутрішній аудит: навчальний посібник. Київ, 2014. 499 с.

38. Трансфертне ціноутворення URL: [https://services.dkt.ua/catalogues/other\\_dov/36](https://services.dkt.ua/catalogues/other_dov/36) (дата звернення: 01.09.2021)

39. Трансфертне ціноутворення 2021 URL: <https://www.golovbukh.ua/article/ru/7481-transfertnoe-tsenoobrazovanie-2019> (дата звернення: 01.09.2021)

40. Трансфертне ціноутворення в Україні URL: <https://tco-audit.com.ua/ua/chto-takoe-transfertnoe-cenoobrazovanie/> (дата звернення: 01.09.2021)

41. Уланенко О. І. Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4856> (дата звернення: 01.09.2021)

42. Фесенко В. В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит та аналіз. Дніпро: Домінанта Принт, 2018. 301 с

43. Фесенко В. В., Криворучко В. В. Метод порівняльної неконтрольованої ціни як інструмент обґрунтування трансфертних цін в зовнішньоекономічних операціях: Посібник. Київ, 2017. 51 с.

44. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Международный опыт аудита и контроля трансфертного ценообразования. Проблеми економіки. 2019. №4. 216–222 с. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-4-216-222>

45. Пал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю. Цегельник Н.І. Управлінський облік: підручник. Житомир, 2015. 631 с.

46. Шевчук К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності. Фінанси, облік і аудит. 2012. 65–73 с.

47. Шкіляк М.М. Менеджмент: навчальний посібник. Тернопіль, 2017. 127 с.

48. Global Transfer Pricing Review. 2016.

URL:<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/> (дата звернення 30.08.2021)

49. Smolarski J. M., Wilner N. and Vega J. G. Dynamic transfer pricing under conditions of uncertainty – the use of real options. Journal of Accounting & Organizational Change. 2019. P. 535–556. URL: <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2018-0083> (дата звернення 30.08.2021)

50. Rhinehart C., Perez Y. Transfer Pricing URL: <https://www.investopedia.com/terms/t/transfer-pricing.asp> (дата звернення 01.10.2021)

51. What is transfer pricing? URL: <https://taxjustice.net/faq/what-is-transfer-pricing/> (дата звернення 01.10.2021)

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП **ДОДАТКИ** України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України