

УДК 657

## ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Н.В. Рогова, к.е.н.

*Черкаський інститут банківської справи Університету банківської справи НБУ, Київ, Україна*

**Р**озрахунок і встановлення внутрішніх цін, при досить складній корпоративній структурі підприємств, вимагає обґрунтованого та чіткого контрольного механізму. Це обумовлюється, перш за все, визначальним впливом цін на фінансовий результат. Крім того, в умовах діючого податкового законодавства, правильність застосування трансфертних цін має також суттєве значення на точність розрахунку податків. Відповідно, розвиток трансфертного ціноутворення вимагає не лише організації бухгалтерського обліку, а й налагодження ефективної системи контролю за процедурами ціноутворення. В системі такого контролю повинно чітко визначатися інформаційне забезпечення та порядок використання облікової інформації для його здійснення.

Згідно норм податкового законодавства, для визначення об'єкта оподаткування, платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку. Відповідно, це доводить бажаність дослідження облікового забезпечення для визначення звичайних цін в контрольованих операціях.

### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Вагомий внесок у дослідження проблеми трансфертного ціноутворення вцілому, та специфіки податкового контролю трансфертних цін зокрема, належить таким дослідникам, як Василенку А., Волошанюк Н., Мішину М., Правик Ю., Сапруновій О., Свідерській І., Тиранській Г. та іншим.

*Метою статті є дослідження теоретичних та методичних засад формування облікового забезпечення контролю трансфертного ціноутворення.*

### Виклад основного матеріалу дослідження

Основу національної системи регулювання трансфертного ціноутворення визначають положення Податкового кодексу України, який діє з 1 січня 2011 р., а в частині формування трансфертних цін – з 01 січня 2013 року [1]. Суттєвим удосконаленням чинного вітчизняного законодавства у частині регулювання трансфертних цін можна вважати прийняття Національних стандартів трансфертного ціноутворення, які були розроблені за ініціативою Міністерства доходів і зборів України представниками консалтингової

*Рогова Н.В. Облікове забезпечення контролю трансфертного ціноутворення.*

Досліджено теоретичні та методичні засади формування облікового забезпечення контролю трансфертного ціноутворення.

*Ключові слова:* трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, пов'язані особи, облікова політика

*Роговая Н.В. Учетное обеспечение контроля трансфертного ценообразования.*

Исследованы теоретические и методические основы формирования учетного обеспечения контроля трансфертного ценообразования.

*Ключевые слова:* трансфертное ценообразование, контролируемые операции, связанные лица, учетная политика

*Rogova N.V. Accounting software control transfer pricing.*

The theoretical and methodological principles of forming your software control transfer pricing.

*Keywords:* transfer pricing, controlled operations, related parties, accounting policies

компанії PriceWaterhouseCoopers та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо трансфертного ціноутворення)» який набрав чинності з 01.09.2013 р. [2].

Прийнятий Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо трансфертного ціноутворення)» вводить поняття трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Найважливішими категоріями ПКУ в цьому аспекті є трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, пов'язані особи, а також зіставні операції.

Відповідно до нововведень під трансфертним ціноутворенням розуміється система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 ПКУ контрольованими. Так, контрольованими операціями будуть вважатися:

1) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами;

2) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – резидентами, які:

— задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;

— застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;

— сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до ПКУ, станом на початок податкового (звітного) року;

— не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року;

3) операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсотків нижча, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсотків нижчою, ніж в Україні. Необхідно зазначити, що перелік таких держав підлягає затвердженню Кабінетом Міністрів України. На сьогодні зазначений перелік затверджено розпорядження №1042-р від 25.12.2013 р. [6].

При цьому вище перелічені операції будуть визнаватися контрольованими за умови, що загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування ПДВ) за відповідний календарний рік.

Коло пов'язаних осіб, визначене новим Законом, достатньо широке. Одним із завдань організації бухгалтерського обліку в даному випадку є чітке визначення кола пов'язаних осіб. Це є принциповим питанням, оскільки дозволяє

структурувати та підвищити оперативність визначення обсягу операцій, що можуть визнаватися контрольованими. Дане рішення слід закріплювати в окремих додатках до Положення до облікової політики або окремому розпорядчому документі.

Для визначення обсягу отриманих доходів та/або понесених витрат під час здійснення контрольованої операції платники податків і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (далі – податковий орган), повинні проводити зіставлення такої контрольованої операції з іншими операціями, сторони яких не є пов'язаними особами.

Операції визнаються зіставними, якщо вони здійснюються в однакових комерційних та/або фінансових умовах з контрольованою операцією. Такі умови можуть бути визнані зіставними лише у разі, якщо відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операції або можуть бути усунені шляхом коригування умов та/або результатів зіставних чи контрольованих операцій. У подальшому, в процесі податкового контролю здійснюватися аналіз зіставних операцій у контрольованих операціях з метою визначення вищого рівня доходу платника податків задля цілей оподаткування.

Існування податкового контролю, а також необхідність звітування про здійснення контрольованих операцій обумовлює необхідність забезпечення повного та оперативного облікового відображення інформації про господарські операції, які відповідають критеріям контрольованих. Відповідно, є необхідною розробка комплексу документів:

1) реєстрів аналітичного обліку для ідентифікації та накопичення інформації про операції з пов'язаними особами за усіма показниками, що необхідні для формування звітності про контрольовані операції;

2) внутрішньої звітності про здійснені контрольовані операції з детальними аналітичними показниками, які потрібні для наступного формування звітності.

Для контролю за трансфертним ціноутворенням законодавством передбачено використання п'яти методів визначення ціни у контрольованих операціях:

1) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). Суть методу полягає в тому, що ціна контрольованої операції порівнюється з ринковим діапазоном цін на аналогічні товари в зіставних операціях.

2) ціни перепродажу. При застосуванні даного методу, валова рентабельність від перепродажу товарів у контрольованій операції, раніше придбаних у ході такої самої операції, зіставляється з ринковим діапазоном валової рентабельності.

3) «витрати плюс». За умови застосування цього методу, валова рентабельність собівартості контрольованої операції зіставляється з ринковим

діапазоном валової рентабельності собівартості в зіставних операціях.

4) чистого прибутку. Суть методу полягає в тому, що валова рентабельність контрольованої операції порівнюється з ринковим діапазоном рентабельності в зіставних операціях.

5) розподілення прибутку. При застосуванні цього методу сукупний дохід, фактично розподілений між сторонами контрольованої операції, зіставляється з економічно обґрунтованим розподілом прибутку між непов'язаними сторонами.

Перші три методи в міжнародній практиці називаються операційними, а решта два – методами прибутку від операцій.

Суб'єкт господарювання має право використовувати будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найприйнятнішим, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), оскільки він вважається пріоритетним.

Аналізуючи вимоги законодавства стосовно трансфертного ціноутворення, можна відзначити, що платникам податків (а насамперед – великим платникам податків із відповідним офіційним статусом) варто самостійно вести облік операцій, які можна буде класифікувати в подальшому як контрольовані, та заздалегідь збирати інформацію стосовно операцій і готувати документацію, якою вони зможуть обґрунтувати відповідність договірних цін контрольованої операції рівню звичайних цін.

Під час вибору методу, що використовується для визначення ціни в контрольованій операції, повинні враховуватися повнота і достовірність вихідних даних, а також обґрунтованість коригування, що здійснюється з метою забезпечення зіставності умов проведення контрольованої та зіставних операцій.

Для того щоб правильно застосувати ціну в контрольованих операціях, бухгалтеру потрібно працювати в наступній послідовності [9]:

- 1) Вибрати один із п'яти методів визначення цін з тих, що запропоновані ПКУ.
- 2) Розрахувати економічні показники (діапазон ринкових цін або рентабельності).
- 3) Зіставити ціну контрольованої операції з максимальною та мінімальною величинами відповідного діапазону.

4) Визначити, яка з отриманих баз підлягає оподаткуванню.

Обраний метод слід закріпити в Положенні про облікову політику та визначити механізм використання, порядок документування результатів його застосування, а також визначити його співвідношення з базою оподаткування в межах існуючих правил сплати основних податків (зокрема, формування податкових накладних тощо).

Під час визначення для цілей оподаткування рівня рентабельності контрольованих операцій можуть бути використані показники, визначені п. 3.2 статті 39 ПКУ [1].

Показники рентабельності повинні бути визначені на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображених за НП(С)БО або МСФЗ відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

### Висновки

Механізм утворення трансфертних цін породжує серйозні управлінські та облікові проблеми, адже досягти оптимальних цін, які б дозволяли уникнути нерационального розподілу ресурсів та інших дисбалансів, надзвичайно важко.

Щоб налагодити раціональний контроль за операціями з пов'язаними особами, бажано заздалегідь чітко визначити коло обов'язків бухгалтера, який буде обробляти первинні документи, обчислювати податки, складати і подавати контролюючому органу Звіт про контрольовані операції. З огляду на це, в наказі про облікову політику підприємства варто прописати принципи трансфертного ціноутворення та графік документообороту між підрозділами підприємства, які будуть залучені до формування інформації про операції з пов'язаними особами.

Представлений алгоритм організації та визнання інформації про контрольовані операції для забезпечення формування цін в контрольованих операціях, дозволить організувати оперативний збір та систематизацію показників здійснених контрольованих операцій та сприятиме формуванню Звіту про контрольовані операції в установлені законодавством строки, на належному рівні деталізації з оптимальним розподілом навантаження облікових працівників.

### Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
2. Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення».
3. Закон України від 13.05.2014 р. № 1260-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансфертного ціноутворення».

4. Постанова Кабінету Міністрів України від 02.10.2013 р. № 749 «Про затвердження відсоткового діапазону цін для деяких товарних позицій згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності для цілей трансфертного ціноутворення».
5. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 865-р «Про затвердження спеціалізованих комерційних видань для цілей трансфертного ціноутворення».
6. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 р. № 1042-р «Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні».
7. Наказ Міндоходів України від 11.11.2013 р. № 669 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції».
8. Наказ Міндоходів України від 22.11.2013 р. № 699 «Узагальнююча податкова консультація щодо окремих питань застосування норм податкового законодавства про трансфертне ціноутворення».
9. Ціноутворення: ціни трансфертні, звичайні, договірні. Практичне керівництво // Бібліотека Баланс – 2014. – № 7.

Надано до редакції 17.08.2014

Рогова Наталія Василівна / Nataliya V. Rogova  
*rogovay-ua@mail.ru*

**Посилання на статтю / Reference a Journal Article:**

*Облікове забезпечення контролю трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] / Н.В. Рогова // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 5 (15). – С. 204-207. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n5.html>*