

УДК 657.6:339.5

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО АНАЛІЗУ ЦІНОВИХ ВІДХИЛЕНЬ В ОПЕРАЦІЯХ ЕКСПОРТУ

DOI 10.30838/ P.ES.2224.290818.93.180

Фесенко В. В., к.е.н.*Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна*

Метою статті є обґрунтування та розробка методичного підходу до аналізу цінових відхилень експортного доходу підприємств, які діють у складі групи міжнародних компаній з метою здійснення внутрішньокорпоративного аудиту і аналізу трансфертних цін. У статті проведено детальний аналіз різниць у розрахункових цінах, які можуть виникати випадково чи формуватись свідомо управлінським персоналом підприємства при здійсненні операцій експорту в рамках діяльності групи компаній. Визначено економічно впорядковане співвідношення цін у процесі здійснення операцій експорту з позицій управлінського контролю та з позицій мінімізації податкових зобов'язань. Виявлення та аналіз виявлених цінових відхилень має формувати обліково-аналітичну базу про причини та наслідки невідповідності трансфертних цін, яка може бути використана для аудиту (як внутрішнього, так і зовнішнього) та аналізу ефективності таких операцій. Запропонований методичний підхід аналізу цінових відхилень у контрольованій зовнішньоекономічній операції надає можливість внутрішньому аудитору ідентифікувати відхилення експортного доходу, які підпадають під ризик суттєвого викривлення через ймовірність управлінського впливу на ціни реалізації, що дозволяє спрямовувати аудиторські процедури на відповідні сфери обліку і звітності з підвищеним ризиком викривлення. Методичний підхід також може бути використаний як аналітична процедура незалежного чи податкового аудиту операцій експорту при тестуванні цін на предмет завищення (з метою формування ілюзії прибутковості операцій) та на предмет заниження (з метою заниження бази оподаткування).

Ключові слова: трансфертні ціни, експорт, аудит, аналіз, внутрішній аудит, пов'язані сторони, група.

UDC 657.6:339.5

METHODICAL APPROACH TO ANALYSIS OF PRICE DEVIATION IN EXPORT TRANSACTIONS

DOI 10.30838/ P.ES.2224.290818.93.180

Fesenko V., Phd in Economics*University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine*

The purpose of the article is to substantiate and develop a methodological approach to the analysis of export price deviations in operations of enterprises operating as part of a

group of international companies for the purpose of conducting internal corporate audits and analysis of transfer prices. The article gives a detailed analysis of discrepancies in the estimated prices that may occur accidentally or deliberately formed by the management personnel of the company during the export operations within the group of companies. The economically determined price ratio is determined in the process of export operations in terms of management and in terms of minimizing tax liabilities. Detection and analysis of detected price deviations should establish an accounting and analytical basis on the causes and consequences of non-compliance of transfer prices that can be used for auditing (both internal and external) and analysis of the efficiency of such operations. The proposed methodological approach to the analysis of price deviations in a controlled foreign economic operation allows the internal auditor to identify the deviation of export revenue subject to the risk of significant distortions due to the probability of managerial influence on sales prices, which allows the sending of audit procedures to relevant areas of accounting and reporting with increased risk curvature. The methodological approach can also be used as an analytical procedure for independent audits when testing excessive prices and for tax audit of export operations when testing price undercutting to understate the tax base.

Keywords: transfer prices, export, audit, analysis, internal audit, related parties, group.

Актуальність проблеми. У процесі здійснення підприємствами зовнішньоекономічних операцій та підготовки звіту про контрольовані операції до органів Державної фіскальної служби України постає проблема оцінки відповідності ціни контрольованої операції певним критеріям. Так, відповідно до Податкового кодексу, висувуються вимоги відповідності трансфертної ціни принципу «витагнутої руки» [1], основна ідея якого полягає у здійсненні операцій за справедливими ринковими умовами. А з боку управлінського контролю висувуються вимоги до ефективності операцій, що може не завжди збігатися з ринковими умовами. При оцінці відповідності цін податковим чи управлінським вимогам менеджерам підприємств необхідна аналітична інформація про рівень невідповідності цін зазначеним критеріям та про причини таких відхилень. Тому аналіз цінових відхилень за трансфертними цінами у контрольованих зовнішньоекономічних операціях є актуальним напрямом досліджень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Процеси трансфертного ціноутворення та його контролю в Україні були досліджені у працях А. Алексеєвої [2], А. Гречко [3], О. Вакульчик [4], В. Сопко [5] та інших спеціалістів у сфері обліку, контролю й аудиту. Наукові дослідження здебільшого присвячені колу проблемних питань, які виникають у

процесі запровадження механізмів податкового контролю трансфертного ціноутворення на території України. Опрацювання сучасних публікацій дозволило виявити той факт, що багато уваги зосереджено на правилах звітування перед органами Державної фіскальної служби України, водночас питання аналізу і внутрішнього аудиту ефективності контрольованих зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними сторонами в умовах обмеження через податковий контроль трансфертних цін залишаються недостатньо розкритими. Ефективними процедурами аудиту у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств можуть стати аналітичні процедури. Окремі питання застосування аналітичних процедур в аудиті висвітлені у працях К. Безверхого [7], М. Лучко [8], де автори наголошують на тому, що аналітичні процедури можуть надати додаткову інформацію аудитору про сфери з підвищеним ризиком викривлень облікових даних. Тому розробка методик аналізу відхилень у трансфертних цінах між пов'язаними підприємствами як аналітична процедура аудиту є новою актуальною сферою досліджень, що є недостатньо розкрита у сучасних публікаціях.

Метою статті є розробка методичного підходу до аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях підприємств з метою здійснення подальшого аудиту трансфертних цін на прикладі операцій експорту.

Виклад основного матеріалу досліджень. Фактичні трансфертні ціни у контрольованих операціях можуть відрізнятися від запланованих або від ринкового діапазону цін, який визначається відповідно до вимог Податкового кодексу України для звітування за вказаними операціями. Тому оцінка цінових відхилень має формувати обліково-аналітичну базу про причини та наслідки невідповідності трансфертних цін для аудиту (як внутрішнього, так і зовнішнього) й аналізу ефективності таких операцій. Для розробки системи оцінки відхилень визначимо вихідні показники, що використовуються при аудиті й аналізі цін та цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях імпорту та експорту (табл. 1). У роботі [9] автором цієї статті був представлений аналіз цінових відхилень в операціях імпорту, які призводять до заниження (завищення) вартості імпортованого товару та витрат діяльності підприємства-імпортера. Однак окремими питанням слід розглянути аналіз цінових відхилень в операціях експорту, що призводить до

завищення (заниження) доходів діяльності підприємства і потребує окремого розгляду.

Таблиця 1 – Ключові показники для аудиту цін у контрольованих операціях

№ з/п	Назва показника	Позначення
1	Мінімальна ціна діапазону, визначеного за вимогами ПКУ	P^{\min} *
2	Максимальна ціна діапазону, визначеного за вимогами ПКУ	P^{\max}
3	Фактична ціна контрольованої операції	P^{actual}
4	Ціна внутрішньогрупових зіставних операцій	$P^{comparative}$
5	Планова ціна контрольованої операції	P^{plan}
6	Корпоративна ціна групи (внутрішньогрупова ефективна ціна)	P^{group}
7	Середньозважена ринкова ціна	$P^{average}$

* P – ціна, у.о./од.

Джерело: розроблено автором

Для детальної оцінки результатів зовнішньоекономічної операції з метою визначення сфери управлінського контролю з погляду економії витрат на закупівлі сировини, товарів, продукції, послуг розглянемо ідеальне співвідношення цін, яке визначається економічно впорядкованою послідовністю (рис. 1).

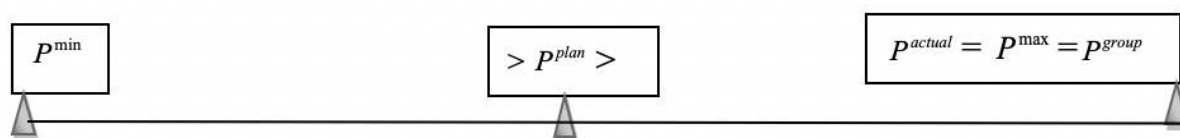
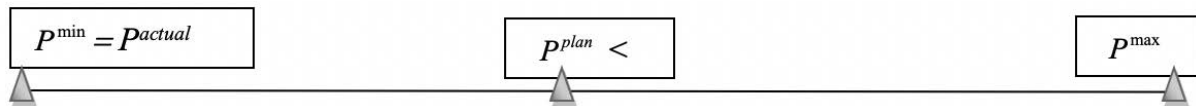


Рис. 1. Економічна впорядкована послідовність цін у контрольованих операціях експорту з позиції управлінського контролю і завищення ціни

Джерело: розроблено автором

Ідеальний інтервал цін обмежується значеннями мінімальної та максимальної цін діапазону, визначеного для цілей податкового контролю відповідно до вимог Податкового кодексу України до застосування методів трансфертного ціноутворення. Розглядаючи цінову політику підприємства у площині управлінського підходу з метою економії на вартості закупівель, слід ураховувати, що найбільш вигідною ціною операції експорту є максимальна ціна діапазону ринкових цін, що означає рівність між максимальною ціною діапазону, фактичною ціною операції та корпоративною ціною групи ($P^{\max} = P^{actual} = P^{group}$). Водночас якщо фактична ціна операції буде більше планової, то таке відхилення буде розцінюватись як позитивне управлінське, що призводить до отримання додаткового понадпланового прибутку на реалізації ($P^{actual} > P^{plan}$). Максимальна ціна в експортних операціях дозволяє отримувати

додаткову вигоду за рахунок вищої ціни, але і призводить до додаткового нарахування митних платежів, які нараховуються саме з митної вартості експортованих товарів. Проаналізуємо ідеальне співвідношення цін у контрольованих операціях експорту з погляду мінімізації доходів та зменшення бази оподаткування, яке визначається такою економічно впорядкованою послідовністю (рис. 2).



*Рис. 2. Економічно впорядкована послідовність цін у контрольованих операціях експорту з позиції податкового контролю та зниження ціни
Джерело: розроблено автором*

Розглядаючи цінову політику підприємства у податковій площині з метою зниження ціни експорту та зниження бази оподаткування, слід ураховувати, що найбільш вигідною ціною у контрольованій зовнішньоекономічній операції є мінімальна ціна діапазону цін, що означає рівність останньої та фактичної ціни за вказаною операцією ($P^{\min} = P^{\text{actual}}$). Водночас якщо значення фактичної ціни в операції буде менше за планове, то таке перевищення призведе до зменшення бази оподаткування підприємства, що позитивно оцінюється з позицій податкової оптимізації, але може бути розцінено як не вигідні закупівлі з погляду управлінського корпоративного контролю.

Визначимо формули для розрахунку та інтерпретації цінових відхилень у контрольованих операціях експорту. Максимальний ціновий діапазон характеризує максимально можливий розмір відхилень у ціні продукції у контрольованій операції та визначається як різниця між максимальною та мінімальною ринковою ціною на аналогічній операції:

$$\max \Delta P = P^{\min} - P^{\max} \quad (1)$$

В операціях експорту максимальну суму приросту (зменшення) доходу від експорту за рахунок діапазону ринкових цін можна обчислити за формулою:

$$\max \Delta V_p = (P^{\min} - P^{\max}) \times Q \quad (2)$$

Як бачимо за формулою, результат розрахунку завжди буде від'ємний і характеризуватиме недоотриману вигоду у процесі

здійснення експортних операцій. Результат розрахунку може дорівнювати нулю у тому випадку, якщо немає активного ринку для експортованого товару або всі підприємства на ринку імпортували товари за однаковими цінами.

У цілому слід зазначити, що цінові відхилення характеризують економію чи втрати як результат невідповідності ціни в контрольованій операції. Цінові відхилення можуть бути управлінські (реальна економічна вигода чи втрата) та податкові (вигода чи втрата за рахунок зміни суми податкових зобов'язань).

Розглянемо окремі цінові відхилення для їх детального аналізу.

1. Цінове відхилення у контрольованій операції експорту за рахунок різниць між фактичною і максимальною ціною на ринку може інтерпретуватись як відхилення за потенціалом ринку $\Delta V_{P_{market}^{export}}$:

$$\Delta V_{P_{market}^{export}}^{export} = (P^{actual} - P^{max}) \times Q \quad (3)$$

де $\Delta V_{P_{market}^{export}}^{export}$ - цінове відхилення доходу від експорту за потенціалом ринку, у.о.;

P^{actual} - фактична ціна контрольованої зовнішньоекономічної операції, у.о./од;

P^{max} - максимальна ціна діапазону, визначеного для контрольованої операції відповідно до вимог ПКУ, у.о./од.

Відхилення за потенціалом ринку визначає суму недоотриманих додаткових вигід, які могли бути отримані підприємством за умов експорту за максимальними ринковими цінами. Це відхилення характеризує втрачену можливість і може розцінюватись як контрольоване і кероване. Але не слід вважати, що воно свідчить про неефективність закупівель, оскільки максимальна ціна могла бути сформована і за особливими умовами, які не відповідають політиці закупівель аналізованої компанії.

2. Цінове відхилення у контрольованій операції експорту за рахунок ефективності збуту обчислюємо за формулою:

$$\Delta V_{P_{ef}}^{export} = (P^{actual} - P^{average}) \times Q \quad (4)$$

де $\Delta V_{P_{ef}}^{export}$ - цінове відхилення доходу від експорту за ефективністю збуту, у.о.;

$P^{average}$ - середньозважена ринкова ціна, у.о./од.

Це відхилення визначає, наскільки ефективно відділ зовнішньоекономічної діяльності веде роботу з покупцями і яку суму додаткової вигоди (втрату економічних вигід) підприємство отримує внаслідок ефективної (неефективної) політики збуту. Якщо фактична ціна більше середньозваженої ринкової, то за формулою розрахунку отримуємо додатне відхилення, яке відображає суму додаткового доходу за рахунок ефективної політики збуту продукції (послуг) експорту та свідчить, що ціна за операцією вища за середню на ринку. У випадках, коли реалізація була проведена за ціною, яка житце середніх на ринку, то за формулою розрахунку отримуємо від'ємне значення, що свідчить про економічні втрати як результат неефективного збуту. У випадках з податковим контролем, слід зауважити, що експорт за ціною, яка є вищою за максимальний рівень цін відповідно до діапазону цін, не приведе до податкових санкцій, адже під пильним контролем перебуває саме мінімальна ціна з метою недопущення заниження вартості експорту та заниження бази оподаткування у контрольованій операції.

3. Антигрупове цінове відхилення у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок невідповідності ціни внутрішньогруповим корпоративним вимогам:

$$\Delta V_{P_{antigroup}}^{export} = (P^{actual} - P^{group}) \times Q \quad (5)$$

де $\Delta V_{P_{antigroup}}^{export}$ - антигрупове цінове відхилення вартості експорту, у.о.;

P^{group} - корпоративна ціна групи (внутрішньогрупова ефективна ціна), у.о./од.

Антигрупове цінове відхилення свідчить про відповідність (невідповідність) фактичної ціни товару (послуги) внутрішньогруповим вимогам щодо її встановлення на принципах ефективності. В умовах децентралізованого управління можуть виникати випадки, коли ціна внутрішньогрупової операції є вигідною для конкретного пов'язаного підприємства (компонента групи) і невигідною в цілому для групи.

Визначення такого відхилення може надати внутрішнім аудиторам додаткові докази про неефективне управління у відповідному підрозділі.

4. Бюджетне цінове відхилення у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок невідповідності фактичних цін запланованим обчислюємо за формулою:

$$\Delta V_{P \text{ budget}}^{\text{export}} = (P^{\text{actual}} - P^{\text{plan}}) \times Q \quad (6)$$

де $\Delta V_{P \text{ budget}}^{\text{export}}$ - бюджетне цінове відхилення вартості експорту, у.о.;

P^{plan} - планова ціна імпорту відповідно до бюджету підприємства, у.о./од.

Бюджетне відхилення характерне для підприємств, які здійснюють планування діяльності, та свідчить про відхилення планової ціни від фактичної. Такий вид відхилень може виникати у зв'язку зі змінами на ринку, неякісним плануванням, зміною політики збуту (рішенням реалізувати дешевше або за особливими умовами). Додатне значення результату розрахунку свідчить про виконання плану, ефективність політики збуту та дає позитивну оцінку роботи менеджерів. Окрім цього, воно також може свідчити про якість планування у сфері цінової політики реалізації та відповідність фактичних значень показникам, закладеним до операційного бюджету реалізації.

6. Цінове відхилення у контрольованій операції експорту за рахунок ринкових змін можна визначити за формулою:

$$\Delta V_{P \text{ market change}}^{\text{export}} = (P^{\text{average}} - P^{\text{plan}}) \times Q \quad (7)$$

де $V_{P \text{ market change}}^{\text{export}}$ - цінове відхилення експортного доходу за рахунок ринкових змін, у.о.

Цінове відхилення за рахунок ринкових змін є неконтрольованим і характеризує невідповідність планових цін середньозваженим на ринку. У випадках перевищення середньозваженої ціни над плановим її рівнем відхилення слід розцінювати як позитивне, що свідчить про сприятливі для підприємства зміни на ринку. За протилежної ситуації таке відхилення є негативним і свідчить про непередбачувані зміни на ринку.

Отже вищенаведені розрахунки дозволяють окреслити загальну систему відхилень трансфертних цін та є підґрунтям відповідної системи

контролю й аналізу таких відхилень з метою аудиту контрольованих операцій (рис. 3).

Як видно з рисунку, цінові відхилення у контрольованих операціях експорту можна розподілити на ті, які підпадають під ризик суттєвого викривлення, або керовані управлінські відхилення, та ті, які не характеризуються ймовірністю викривлення, – некеровані.



Рис. 3. Система цінових відхилень у контрольованих операціях експорту

Джерело: розроблено автором

Розрахунки відповідно до запропонованого детального аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях експорту відображаються у робочому документі внутрішнього аудитора як результат аналітичних процедур при аудиті трансфертних цін. Керовані управлінські відхилення розглядаються на предмет суттєвості та впливу на базу оподаткування або на показники фінансової звітності підприємства. Суттєві керовані відхилення можуть свідчити про свідоме маніпулювання цінами експорту у зовнішньоекономічних операціях.

Висновки. За результатами дослідження слід зазначити, що аналіз цінових відхилень у контрольованих операціях експорту може використовуватись аудитором як аналітична процедура при тестуванні цін на предмет заниження (з метою заниження бази оподаткування) та на предмет завищення (з метою формування ілюзії прибутковості операції). Детальний аналіз цінових відхилень дозволяє визначати цілі облікових викривлень у цінах експорту, а також формувати доказову базу для обґрунтування трансфертних цін у контрольованих операціях.

Перспективним напрямом досліджень є удосконалення форм робочих документів внутрішнього і зовнішнього аудитора у сфері аудиту контрольованих зовнішньоекономічних операцій та трансфертних цін, що має стати елементом загального методологічного забезпечення аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI станом на 22.03.2018 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Алексеева, А. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю / А. Алексеева, Т. Ігнатенко // Вісник КНТЕУ. - 2014. - №3. - С. 85–95.
3. Гречко, А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами [Електронний ресурс] / А. В. Гречко // Економічний вісник НТУУ «КПІ». – 2016. – № 13. – Режим доступу : <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095> (дата звернення).
4. Вакульчик О.М. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення / О.М. Вакульчик, О.В. Рябич // Вісник академії митної служби України. – 2014. – № 1 (51). – С. 10-16.
5. Сопко В. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках / В. Сопко, О. Мельничук // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2016. – № 4. – С. 93–107.
6. Фесенко В. В., Сілаєва В. О. Порівняльний аналіз методів визначення митної вартості товарів та трансфертної ціни у контрольованих операціях // Інтернаука. 2018. № 2. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2018/2/3346/>
7. Безверхий К.В. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності на основі аналітичних процедур [Електронний ресурс] / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 4 (66). – С. 8–16. – Режим доступу : https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3999/1/20170116_Bezverkhiy_8-16.pdf (18.06.2018).
8. Лучко М.Р. Аналіз в аудиті : окремі питання застосування / М.Р. Лучко // Економічний аналіз. – 2017. – № 4. – С. 11–19.
9. Фесенко В.В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія / В.В. Фесенко. – Дніпро: Домінанта-прінт, 2018. – 301 с.