

УДК 657.6:339.5

ВИЗНАЧЕННЯ ВІДМІННОСТЕЙ МІЖ ПОДАТКОВИМ ТА ВНУТРІШНІМ АУДИТОМ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН ПІД ЧАС ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

DOI 10.30838/ P.ES.2224.250918.171.237

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

Метою статті є визначення відмінностей між податковим та внутрішнім аудитом трансфертних цін під час зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств. Глобалізаційні процеси обумовлюють розширення діяльності транснаціональних корпорацій та активізацію зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами. Запровадження в цих умовах міжнародних вимог до податкового контролю трансфертних цін в операціях між пов'язаними підприємствами сформувало нові методичні особливості проведення зовнішнього податкового та внутрішнього корпоративного аудиту трансфертних цін в Україні. У статті визначено податкові та корпоративні ризики, які можуть виникнути у випадку невідповідності цін принципу «втягнутої руки» або корпоративним вимогам групи компаній, що обумовлено специфічним процесом здійснення контрольованих зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами. Запропонована декомпозиція внутрішнього та податкового аудиту трансфертних цін, що дало змогу визначити принципові відмінності між цими двома видами аудиту. Зроблено висновок про те, що сфери податкового та управлінського аудиту трансфертних цін відрізняються в залежності від типу зовнішньоекономічної операції (експорт, імпорт). У сферу податкового аудиту входить перевірка відповідності операцій експорту на предмет заниження ціни угоди (заниження доходів та бази оподаткування), а операцій імпорту – на предмет завищення ціни угоди (завищення витрат та заниження бази оподаткування). Зроблено аналіз потреб в інформаційному забезпеченні при використанні методів трансфертного ціноутворення для забезпечення відповідності показників звіту про контрольовані операції цілям зовнішнього податкового аудиту.

Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, податковий аудит, пов'язані сторони, група, аудит групи, транснаціональна корпорація

UDC 657.6:339.5

DETERMINATION OF DIFFERENCES BETWEEN TAX AUDIT AND INTERNAL AUDIT OF TRANSFER PRICES DURING FOREIGN ECONOMIC ACTIVITIES OF RELATED PARTIES

DOI 10.30838/ P.ES.2224.250918.171.237

Fesenko V., PhD in Economics*University of customs and finance, Dnipro, Ukraine*

The purpose of the article is to identify the differences between the tax and internal audit of transfer prices during the foreign trade activities of the related enterprises. Globalization processes lead to the expansion of transnational corporations and the intensification of foreign economic transactions between related companies. In these conditions, using of international requirements for tax control of transfer prices in transactions between related companies formed new methodical peculiarities of conducting external tax and internal corporate audit of transfer pricing in Ukraine. The article identifies the tax and corporate risks that may arise in the case of non-compliance of prices with the principle of «extended hand» or corporate requirements of a group of companies, which is conditioned by a specific process for the implementation of controlled foreign economic transactions between affiliated enterprises. The decomposition of internal and tax audit of transfer prices has been proposed, which made it possible to determine the fundamental differences between these two types of audit. It was concluded that the tax and management audit of transfer pricing varies depending on the type of foreign economic transaction (export, import). The scope of the tax audit includes checking the conformity of export transactions with the subject of undercutting the transaction price (underestimation of income and tax base), and import transactions - to overestimate the price of the transaction (over-expenditure and under-taxation of the tax base). An analysis of the information needs for using the methods of transfer pricing methods has been made to ensure the compliance of the indicators of the report on controlled transactions for the purposes of external tax audit.

Keywords: audit, internal audit, tax audit, related parties, group, audit group, transnational corporation

Актуальність проблеми. Глобалізаційні процеси, які торкнулися останнім часом Україну, обумовлюють розширення діяльності транснаціональних корпорацій та активізацію зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами. Запровадження в цих умовах міжнародних вимог до податкового контролю трансфертних цін в операціях між пов'язаними підприємствами сформувало нові методичні особливості проведення зовнішнього податкового та внутрішнього корпоративного аудиту трансфертних цін, які визначаються у зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними сторонами.

В Україні поступово проводиться імплементація плану дій Організації з економічного співробітництва у напрямку протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування – план BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). План спрямований на запровадження ефективної системи контролю у сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств для призупинення виведення з-під оподаткування доходів, які зароблені у країні і мають бути відповідним чином оподатковані. Актуальною сферою дослідження у контексті запровадження міжнародних вимог у сфері податкового контролю є дослідження методологічних відмінностей між податковим та внутрішнім аудитом трансфертних цін, оскільки суб'єкти проведення, цілі та користувачі результатів у цих двох видах аудиту є різними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження трансфертного ціноутворення висвітлені у працях Алексєєвої А.[1], Гречко А. [2], Задоя А.[3], Сопко В. [4]. В той же час багато праць присвячено дослідженню аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств з позицій податкового державного контролю, серед яких праці Вакульчик О. [5], Гришко Н. [6], Лубенченко О. [7]. В зазначених працях можна відмітити зосередження уваги на трансфертному ціноутворенні, процесах звітування підприємствами за контрольованими операціями перед органами Державної фіскальної служби України. Особлива увага в ході податкового контролю трансфертного ціноутворення приділяється операціям із пов'язаними сторонами. Але аналіз сучасних публікацій виявив, що багато уваги зосереджено на правилах звітування перед органами Державної фіскальної служби України. А питання внутрішньокорпоративного управління трансфертними цінами та визначення відмінностей між зовнішнім та внутрішнім аудитом трансфертних цін залишаються осторонь.

Метою статті є аналіз та визначення відмінностей між зовнішнім податковим та внутрішнім корпоративним аудитом трансфертних цін в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами.

Викладення основного матеріалу дослідження. В процесі здійснення контрольованих зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами внутрішні аудитори повинні враховувати податкові та корпоративні ризики, які можуть виникнути у випадку невідповідності цін принципу «витягнутої руки» або корпоративним вимогам групи компаній (табл. 1).

Таблиця 1 – Ризики невідповідності трансфертної ціни у контрольованій операції вимогам податкового та корпоративного контролю

Вид контрольованої зовнішньоекономічної операції	Співвідношення фактичної ціни та ціни, визначеної за вимогами ПКУ		
	$P^{actual} < P^{ПКУ}$ *	$P^{actual} = P^{ПКУ}$	$P^{actual} > P^{ПКУ}$
ПОДАТКОВІ РИЗИКИ ПІДПРИЄМСТВА			
Імпорт	Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки.	Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки.	Завищення витрат і зниження бази оподаткування імпортера. Донарахування податкових зобов'язань. Штрафні санкції
Експорт	Зниження доходів і бази оподаткування. Донарахування податкових зобов'язань. Штрафні санкції		Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки.
КОРПОРАТИВНІ РИЗИКИ ПІДПРИЄМСТВА			
Імпорт	Зниження витрат імпортера. Збільшення податку на прибуток. Ризик зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств	Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки	Завищення витрат імпортера та зниження фінансових результатів.
Експорт	Зниження доходів і фінансових результатів.		Завищення доходів експортера. Збільшення податку на прибуток. Ризик зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств

* P^{actual} – фактична ціна у контрольованій операції; $P^{ПКУ}$ – ціна, яка визначена за вимогами ПКУ відповідно до принципу «витягнутої руки» одним з дозволених методів.

Джерело: розроблено автором

Так, в контрольованих операціях імпорту, коли під контроль підпадає вартість імпортованого товару (продукції, послуги), який реалізується на внутрішньому ринку країни, невідповідність ціни принципу витягнутої руки формує податкові ризики для підприємства, які полягають у додатковому нарахуванні податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або штрафних санкцій за невідповідність ціни вимогам Податкового кодексу України.

Якщо ціна на імпортований товар є більшою, ніж ціна, визначена за вимогами Податкового кодексу України ($P^{actual} > P^{ПКУ}$), то у підприємства при реалізації товару на внутрішньому ринку відбувається завищення собівартості реалізації та, як наслідок, зниження прибутку для оподаткування податком на прибуток. У площині корпоративного контролю наведена вище ситуація формує ризик зниження фінансових

результатів від операції у підприємства-імпортера, що може не відповідати корпоративним очікуванням групи компаній, до якої належить підприємство.

Якщо ціна на імпортований товар є меншою, ніж ціна, визначена за вимогами Податкового кодексу України ($P^{\text{actual}} < P^{\text{ПКУ}}$), то ризиків донарахування податку на прибуток не існує, оскільки занижена ціна не призводить до зменшення нарахованого податку на прибуток, що і є об'єктом податкового контролю з боку органів Державної фіскальної служби України. Але в такому випадку підвищуються корпоративні ризики, що пов'язані з заниженням собівартості реалізації, завищенням прибутку до оподаткування та, як наслідок, збільшенням податку на прибуток, який сплачується у країні імпортера. Корпоративні ризики, здебільшого, пов'язані з не вигідною для групи підприємств ставкою податку на прибуток у країні, в якій здійснює діяльність підприємство, яке входить у склад групи міжнародних компаній.

В контрольованих операціях експорту, навпаки, під контроль підпадає вартість експортованого товару, який виготовляється у межах країни експортера та реалізується на зовнішніх ринках. Податкові ризики для підприємства виникають у випадку, якщо ціна у контрольованій операції експорту менше, ніж ціна, визначені за вимогами Податкового кодексу України ($P^{\text{actual}} < P^{\text{ПКУ}}$), що не відповідає принципу витягнутої руки та призводить до заниження доходів від реалізації (експорту) та зменшення нарахованого податку на прибуток. Відповідно до вимог Податкового кодексу України, в таких випадках здійснюється донарахування податку на прибуток та/або штрафних санкцій. Якщо фактична ціна у контрольованій операції експорту більша, ніж ціна, визначена за вимогами Податкового кодексу України ($P^{\text{actual}} > P^{\text{ПКУ}}$), то для цілей звітування підприємством про контрольовані операції коректування цін не відбувається, оскільки ризик недоплати податків в такій ситуації відсутній. У площині корпоративного контролю ситуація, в якій ціна у контрольованій операції експорту більша, ніж ціна, визначена за вимогами Податкового кодексу України ($P^{\text{actual}} > P^{\text{ПКУ}}$) формується ризик завищення доходів підприємства-експортера, збільшення податку на прибуток. Слід зазначити, що в рамках діяльності групи взаємопов'язаних підприємств, завищення вартості експорту може призводити до збільшення прибутку одного підприємства-експортера, та зменшення прибутку іншого підприємства-покупця, яке одночасно є взаємопов'язаною стороною і діє в рамках корпоративних цілей групи.

Така ситуація призведе до зменшення загального прибутку групи взаємопов'язаних підприємств за рахунок різниці у ставках податку на прибуток, що діють у різних країнах. Аналіз цінових відхилень в контрольованих операціях для цілей внутрішньокорпоративного контролю може надати додаткову аналітичну інформацію про ефективність та доцільність таких операцій з позицій вигід для групи взаємопов'язаних підприємств.

Отже, сфери податкового та управлінського контролю відрізняються в залежності від типу зовнішньоекономічної операції (експорт, імпорт). У сферу податкового контролю входить перевірка відповідності операцій експорту на предмет заниження ціни угоди (заниження доходів та бази оподаткування), а операцій імпорту – на предмет завищення ціни угоди (завищення витрат та заниження бази оподаткування). У сферу корпоративного контролю входить перевірка відповідності операцій експорту на предмет завищення ціни угод, а операцій імпорту – на предмет заниження ціни угоди (формування ілюзії прибутковості пов'язаного підприємства для власників групи компаній та ризику зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств) (рис. 1).



Рис. 1. Декомпозиція сфер податкового та управлінського аудиту трансфертних цін
Джерело: складено автором

Процес обґрунтування трансфертних цін може ускладнюватись у тих випадках, коли немає співставних операцій у самого підприємства і доступ до бази даних обмежений – нестандартні замовлення, послуги та специфічні товари. В таких випадках тільки внутрішня облікова інформація залишається аргументом на користь трансфертної ціни і саме у таких випадках більш доцільно використовувати методи трансфертного ціноутворення на основі норми рентабельності.

В процесі активного впровадження механізму контролю трансфертного ціноутворення на підприємствах в Україні обліковий персонал вимушений формувати відповідну обліково-інформаційну базу для аргументації цін та інших умов у зовнішньоекономічних контрольованих операціях. Вимоги у питаннях застосування відповідних методів трансфертного ціноутворення, з одного боку, достатньо деталізовані у нормативних джерелах, з іншого – не дають конкретних методичних рекомендацій для визначення трансфертних цін.

Такий підхід зрозумілий, оскільки в іншому випадку податковий контроль трансфертних цін перетворився би у примусове регулювання умов зовнішньоекономічних операцій. Тим не менш, при застосуванні методів трансфертного ціноутворення виникають відповідні потреби в інформаційному забезпеченні процесу обґрунтування умов зовнішньоекономічних контрольованих операцій. Аналіз потреб облікового персоналу в інформаційному забезпеченні при застосуванні методів ТЦУ для цілей формування звіту про контрольовані операції наведено у табл. 2.

Таблиця 2 – Аналіз потреб в інформаційному забезпеченні при використанні методів ТЦУ для цілей формування звіту про контрольовані операції

Методи трансфертного ціноутворення	Пріоритетні характеристики угоди для аналізу співставності	Потреба в інформаційному забезпеченні
Метод неконтрольованої порівняльної ціни (метод CUP)	Товар, послуга	Необхідність у загальнодоступних джерелах даних про співставні операції на ринку
Метод ціни перепродажу (resale price method)	Функції, комерційні ризики, активи	Необхідність доступу до облікових даних незалежних підприємств, що здійснюють співставні операції
Метод «витрати плюс» (cost plus method)	База витрат для націнки	Необхідність формування співставної системи обліку витрат для визначення бази витрат та норми надбавки
Метод чистого прибутку (transactional net margin method)	Рентабельність	Достатньо внутрішніх облікових даних за співставними операціями
Метод розподілу прибутку (profit split method)	Операція з пов'язаними підприємствами	Необхідність доступу до облікових даних пов'язаних підприємств

Джерело: складено автором

Але при поданні звітів про контрольовані операції та у процесі податкових перевірок з питань трансфертного ціноутворення виникає необхідність формування доказової обліково-інформаційної бази, яка б дала змогу запевнити представників ДФСУ у тому, що трансфертні ціни відповідають принципу витягнутої руки.

Окрім цього, існують обставини, які формують недосконалість податкового контролю трансфертного ціноутворення:

- можливість виникнення конфліктів при формуванні трансфертних цін (конфлікт між податковим та корпоративним контролем);

- «справедлива» ринкова ціна є нечітким поняттям і може варіюватись в залежності від підходу до її визначення;

- додаткові витрати, які виникають при формуванні звіту за контрольованими операціями та витрати на внутрішній контроль трансфертних цін;

- відсутня деталізація застосування методів трансфертного ціноутворення та підходів до вибору методу трансфертного ціноутворення підприємством;

- невизначеність взаємозв'язку між трансфертною ціною і митної вартістю товарів.

Висновки. Дослідження цілей та особливостей податкового та внутрішнього аудиту трансфертних цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях дозволило визначити, що у сферу податкового контролю входить перевірка відповідності операцій експорту на предмет заниження ціни угоди (заниження доходів та бази оподаткування), а операцій імпорту – на предмет завищення ціни угоди (завищення витрат та заниження бази оподаткування). У сферу корпоративного контролю входить перевірка відповідності операцій експорту на предмет завищення ціни угод, а операцій імпорту – на предмет заниження ціни угоди (формування ілюзії прибутковості пов'язаного підприємства для власників групи компаній та ризику зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств).

Розмежування цих двох видів аудиту трансфертної ціни у контрольованих зовнішньоекономічних операціях дало змогу зробити декомпозицію сфер податкового та внутрішнього аудиту трансфертних цін в контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними

сторонами, що визначає їх суперечливість та різновекторність. Такі особливості визначають різні напрямки застосування аудиторських процедур у зазначених видах аудиту та відмінності в оцінці аудиторських доказів під час проведення внутрішнього та зовнішнього податкового аудиту трансфертних цін в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними сторонами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Алексеева А., Ігнатенко Т. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. №3. С. 85 – 95.
2. Гречко А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2016. № 13. С.85 – 91. URL : <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095> (дата звернення 21.07.2018).
3. Задоя А. О., Венгер С. А. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі. *Академічний огляд*. 2011. № 2 (35). С. 156-163.
4. Сопко В. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. № 4. С. 93–107.
5. Вакульчик О. М., Рябич О.В. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення. *Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка*. 2014. № 1. С. 10 –16.
6. Гришко Н. В., Лубенченко О.Е. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні та незалежний аудит. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2013. № 2 (66). С. 377 – 385.
7. Лубенченко О. Е. Аудит зовнішньоекономічної діяльності : монографія. К. : Кондор-Видавництво, 2016. 306 с.
8. Фесенко В. В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія. Дніпро: ТОВ «Домінанта Прінт», 2018. 301 с.
9. Вакульчик О.М., Фесенко В. В. Розвиток аудиту зовнішньоекономічних операцій відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 133–140.