

Облік і оподаткування

УДК 336.226.12:338.55

Краєвський Володимир Миколайович

*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики
Державний податковий університет*

Kraievskiy Volodymyr

*D.Sc. in Economics, Professor,
Professor of the Department of Accounting Technologies and Business-Analytics
State Tax University*

ORCID: 0000-0003-3513-3666

Муравський Олександр Юрійович

*здобувач ступеня доктора філософії кафедри обліку та консалтингу
Державного податкового університету*

Muravskiy Oleksandr

*Postgraduate Student of the Department of Accounting and Consulting
State Tax University*

ORCID: 0000-0003-0081-2124

**ОБЛІКОВО-ПОДАТКОВА ПРИРОДА ТРАНСФЕРТНОГО
ЦІНОУТВОРЕННЯ
ACCOUNTING AND TAX CONTENT OF TRANSFER
PRICING**

Анотація. У статті досліджено сутність та природу категорії трансфертного ціноутворення. Обґрунтовано дуальність значення та змісту трансфертного ціноутворення. Здійснено критичний аналіз наукової літератури на предмет трактування розуміння сутності

трансфертного ціноутворення в системі облікового забезпечення управління суб'єктом господарювання. Зауважено, що переважною більшістю дослідників трансфертного ціноутворення як інструменту управлінського обліку не враховано характер масштабу діяльності суб'єкта господарювання, яким впроваджено систему управління трансфертними цінами – розміщення центрів відповідальності, між якими здійснюється обмін активами, під юрисдикціями різних країн з різними режимами оподаткування. Визначено особливості трансфертного ціноутворення як інструменту управлінського обліку, а саме: характер виникнення внаслідок виокремлення центрів відповідальності та руху активів між центрами відповідальності; чинник, що сприяє ресурсному забезпеченню діяльності центрів відповідальності; об'єкт прийняття стратегічних управлінських рішень. Розглянуто характер природи системи трансфертного ціноутворення в системі оподаткування. Виявлено, що використання трансфертного ціноутворення холдинговими структурами в процесі обміну активами між центрами відповідальності, що територіально розміщені в різних країнах, має на меті оптимізацію оподаткування. Здійснено побудову моделі трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування, згідно з якою трансфертне ціноутворення повинно розглядатися в неподільній системі обліку і оподаткування і мати на меті підвищення ефективності функціонування відокремлених бізнес-одиниць (центрів відповідальності) та забезпечувати визначення трансфертних цін на матеріальні потоки, що рухаються між ними з обов'язковим дотриманням податкового законодавства.

Ключові слова: *трансфертне ціноутворення, трансфертна ціна, трансфертне ціноутворення в системі обліку, центри відповідальності, трансфертне ціноутворення в системі оподаткування, оптимізація оподаткування.*

Summary. *The article examines the essence and nature of the transfer pricing category. The duality of the meaning and content of transfer pricing is substantiated. A critical analysis of the scientific literature was carried out on the subject of the interpretation of the understanding of the essence of transfer pricing in the system of accounting management of the business entity. It was noted that the vast majority of researchers of transfer pricing as a management accounting tool did not take into account the nature of the scale of activity of the business entity that implemented the transfer pricing management system - the placement of responsibility centers between which assets are exchanged, under the jurisdictions of different countries with different tax regimes. The peculiarities of transfer pricing as a management accounting tool are determined, namely: the nature of the emergence due to the separation of responsibility centers and the movement of assets between responsibility centers; a factor contributing to the resource provision of responsibility centers; object of making strategic management decisions. The nature of the transfer pricing system in the taxation system is considered. It was found that the use of transfer pricing by holding structures in the process of exchanging assets between centers of responsibility located territorially in different countries is aimed at optimizing taxation. The construction of a model of transfer pricing in the accounting and taxation system was carried out, according to which transfer pricing should be considered in an indivisible system of accounting and taxation and aim to increase the efficiency of the functioning of separate business units (responsibility centers) and ensure the determination of transfer prices for moving material flows between them with mandatory compliance with tax legislation.*

Key words: *transfer pricing, transfer price, transfer pricing in the accounting system, responsibility centers, transfer pricing in the taxation system, optimization of taxation.*

Постановка проблеми. Поширення наукової проблематики дослідження трансфертного ціноутворення останніми роками викликає ряд суперечностей у трактуванні природи даного поняття. Неподільність облікової та податкової інформаційних систем управління суб'єктом господарювання і породило дані суперечності. Загалом поняття трансфертного ціноутворення застосовується по відношенню до великих холдингових структур, але, при цьому, повинен враховуватися характер масштабу діяльності таких структур, географія їх розміщення та рух матеріальних, фінансових потоків і капіталів. У випадку територіального розміщення суб'єкта господарювання в межах юрисдикції однієї країни поняття трансфертного ціноутворення може бути застосовне суто по відношенню обліку внутрішньогрупових розрахунків холдингової структури (зв'язки типу «материнська компанія» – «дочірня компанія» та «дочірня компанія – дочірня компанія»), а у випадку здійснення операцій між материнською та дочірньою компанією (або між дочірніми компаніями) трансфертне ціноутворення повинно розглядатися з точки зору оподаткування та контролю за такими операціями. Враховуючи зазначені суперечності, актуальність дослідження обліково-податкової природи трансфертного ціноутворення не можна поставити під сумнів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Природа трансфертного ціноутворення в працях вітчизняних та зарубіжних вчених активно досліджується протягом останніх років. Облікову природу трансфертного ціноутворення досліджено такими науковцями, як Т.В. Бутенко [2], О.М. Десятнюк [3], П.В. Дзюба [4], Л.В. Титенко [10], М.Б. Кулинич [9], Т.М. Карнаух [6], К.В. Шевчук [12] та інші. У свою чергу, поруч із дослідженням трансфертного ціноутворення в системі обліку, на увагу заслуговують праці науковців із дослідження податкової проблематики у сфері трансфертного ціноутворення, серед них: С.І. Ковач [7], М.В. Колдовський [8], С.Ф. Легенчук [5], К.В. Чичуліна [11] та інші. Поруч з цим, у науковому

середовищі недостатньо дослідженою лишається системна природа трансфертного ціноутворення в обліково-податковому аспекті.

Формулювання цілей статті. Метою статті є огляд підходів до трактування природи та сутності трансфертного ціноутворення в обліково-податковому аспекті та декомпозиція його системи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Категорія трансфертного ціноутворення, як вже було зазначено вище, розглядається в системі управлінського обліку холдингової компанії та в системі оподаткування транснаціональних корпорацій. Проаналізуємо зміст даного поняття на основі праць вчених, які спеціалізуються на вивченні трансфертного ціноутворення як інструменту управлінського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи до трактування трансфертного ціноутворення в системі обліку

Автори	Трактування
Десятнюк О.М. Черевко О.І.	«процес впливу на фінансові показники роботи кожного учасника господарської операції при створенні та реалізації продукції для збільшення прибутку та досягнення мети бізнес-партнерів» [3, с. 46].
Дзюба П.В.	«процес визначення трансфертної ціни, сукупність економічних відносин, що виникають у процесі визначення трансфертної ціни на будь-який об'єкт торгівлі між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон» [4, с. 15].
Кулинич М.Б.	«методичний елемент управлінського обліку, заснований на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати його діяльності» [9, с. 160].
Титенко Л.В. Богдан С.В.	«інтегруючий інструмент управлінського обліку, під яким розуміється процес формування спеціальних цін на товари, продукцію, роботи, послуги при їх передаванні між взаємопов'язаними підрозділами й організаціями в процесі виробництва кінцевого продукту, які утворюють систему взаємопов'язаних облікових показників, для досягнення стратегічних цілей» [10, с. 90].
Шевчук К.В.	«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» [12, с. 66].

Джерело: систематизовано авторами

Засвідчимо, що у переважній більшості розглянутих підходів до трактування трансфертного ціноутворення в системі обліку науковці притримуються погляду, що трансфертне ціноутворення виникає в системі управління центрами відповідальності. Це підтверджує тезу того, що трансфертне ціноутворення має місце у великих холдингових структурах (корпораціях). Виокремлення центрів відповідальності пов'язане із необхідністю вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення управління бізнес-процесами, ускладнення чого полягало у концентрації капіталу та переходу на децентралізований підхід до управління великим підприємством. У свою чергу, під центром відповідальності традиційно прийнято розуміти організаційну одиницю підприємства (або сферу діяльності), у межах якого доцільно систематизувати, накопичувати, аналізувати та оптимізувати витрати діяльності. Холдингова структура, в межах якої відбулось виокремлення центрів відповідальності, відповідно структурно і складається з даних організаційних одиниць (наприклад, дочірні компанії). Зрозуміло, що при цьому організаційні одиниці у формі центрів відповідальності наділяються правом на здійснення операцій між собою. Такі операції здійснюються за внутрішніми або трансфертними цінами, а власне процес визначення трансфертних цін виступає трансфертним ціноутворенням, і потребує його облікового забезпечення.

Зауважимо, що дослідниками трансфертного ціноутворення в системі обліку не конкретизується географічне розташування центрів відповідальності. В даному контексті зустрічаємо дослідження П.В. Дзюби [4], Т.В. Бутенко та Л.М. Круковської [2], які визначають, що трансфертне ціноутворення – це процес, що виникає у випадку перетину об'єкту (на який встановлюється трансфертна ціна) митного кордону.

Також, в межах підходів вчених до трактування трансфертного ціноутворення в системі обліку, спільною тезою є призначення системи трансфертного ціноутворення, а саме максимізація прибутку та досягнення

стратегічних цілей. Дана теза формується на тому, що в межах операціях трансфертного ціноутворення актив передається з одного центру відповідальності до іншого на основі трансфертної ціни, що відрізняються від ринкових. Даний факт дозволяє холдинговій структурі здійснювати перерозподіл прибутку.

Із зазначеного вище можна зробити висновок про облікову природу трансфертного ціноутворення. Отже, природа та зміст трансфертного ціноутворення в системі обліку полягає у побудові такої системи управління, що забезпечуватиме максимально ефективну діяльність центрів відповідальності холдингової структури в частині ресурсного забезпечення шляхом обміну між собою матеріальними потоками, вартість яких буде визначена на основі оптимальної трансфертної ціни, що дозволить максимізувати прибуток центрів відповідальності та забезпечити досягнення стратегічних цілей.

Розглядаючи трансфертне ціноутворення в системі оподаткування, переважна більшість науковців поруч із позитивними ефектами трансфертного ціноутворення вже виокремлюють і негативні. Проаналізуємо зміст даного поняття на основі праць вчених, які спеціалізуються на вивченні трансфертного ціноутворення в системі оподаткування, контролю та аудиту (табл. 2).

Таблиця 2

Підходи до трактування трансфертного ціноутворення в системі оподаткування, податкового контролю та аудиту

Автори	Трактування
Жиглей І.В., Легенчук С.Ф., Орлов І.В.	«один із напрямів діяльності, в межах якого здійснюється маніпулювання даними під час податкових розрахунків, де окремими суб'єктами можуть здійснюватися опортуністичні дії, спрямовані на задоволення власних інтересів або інтересів інших груп стейкхолдерів» [5, с. 14].
Карнаух Т.М.	«спосіб мінімізації податкових зобов'язань платників податків шляхом переведення податкової бази на афілійовану особу, що перебуває в більш сприятливому податковому або адміністративному режимі (наприклад, на особу, що перебуває на

	податкових канікулах, звільнена чи сплачує податок за меншою ставкою)» [6, с. 121].
Ковач С.І.	«спотворення ціни угоди з метою мінімізації податків» [7, с. 191].
Колдовський М.В.	«ухилення від сплати податків з огляду на зловживання даним видом ціноутворення, задля зменшення податкового навантаження на транснаціональну компанію або ж промислову групу в цілому» [8].
Чичуліна К.В., Зінченко В.В., Шинкар Ю.Л.	«важливий інструмент, за допомогою якого здійснюються переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями» [11, с. 643].

Джерело: систематизовано авторами

Аналіз наукових праць з податкової проблематики у сфері трансфертного ціноутворення засвідчив, що використання трансфертного ціноутворення холдинговими структурами в процесі обміну активами між центрами відповідальності, що територіально розміщені в різних країнах, має на меті оптимізацію оподаткування. Іншими словами, розрахунки в даному випадку відбуваються між юридичними особами, що перебувають під юрисдикціями різних країн, і формують базу оподаткування центру відповідальності такої країни, податковий режим якої є більш сприятливий з точки зору рівня податкового навантаження.

Трансфертні ціни можуть бути застосовані у розрахунках з іншими юридичними особами, зареєстрованими як в офшорних юрисдикціях, так і в інших регіонах окремої країни за умови надання податкових пільг. Зрозуміло, що даний аспект трансфертного ціноутворення несе негативний вплив на податкову систему та бюджет держави, які недотримують податкові надходження. Поруч із цим відбувається порушення принципу справедливості оподаткування. Саме активне застосування трансфертного ціноутворення у цілях оптимізації оподаткування шляхом ухилення від сплати податків є причиною впровадження в державну податкову політику інструментів податкового контролю за операціями трансфертного ціноутворення. Із зазначеного вище можна зробити висновок про податкову природу трансфертного ціноутворення. Отже, природа та зміст трансфертного ціноутворення в системі оподаткування полягає у

застосуванні суб'єктом господарювання схем і методів податкової оптимізації з метою мінімізації бази оподаткування. Трансфертне ціноутворення розглядається як негативне явище у діяльності холдингових структур, структурні підрозділи яких можуть знаходитися в країнах (зонах, територіях) з більш сприятливим режимом оподаткування. У даному випадку операції трансфертного ціноутворення є об'єктом податкового контролю.

Отже, розглянувши природу та зміст трансфертного ціноутворення сепаратно в системі обліку та в системі оподаткування, виокремимо основні характеристики трансфертного ціноутворення в неподільній системі обліку і оподаткування шляхом розробки та декомпозиції його моделі (табл. 3).

Таблиця 3

Декомпозиція моделі трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування

Елемент моделі		Система	
		обліку	оподаткування
<i>Трактування поняття</i>		трансфертне ціноутворення – процес визначення (встановлення) трансфертних цін на активи (матеріальний потік), що передаються з однієї бізнес-одиниці компанії в іншу (з урахуванням їх географічного розміщення) з метою реалізації ресурсного потенціалу та оптимізації витрат компанії	
<i>Суб'єктно-об'єктний склад</i>	<i>суб'єкти (стейкхолдери)</i>	структурно відокремлені бізнес-одиниці (дочірні компанії, центри відповідальності тощо)	органи податкового контролю та аудиту
	<i>об'єкти (категорія управління)</i>	внутрішньогрупові розрахунки, що виникають внаслідок руху матеріального потоку	контрольовані операції, що виникають внаслідок руху матеріального потоку
<i>Характерні особливості</i>		оптимізація витрат в межах центру відповідальності; розвиток інтеграції, узгодження політик; розподіл та перерозподіл фінансових ресурсів тощо	оптимізація оподаткування шляхом застосування схем податкової оптимізації для формування бази оподаткування в країні зі сприятливим режимом
<i>Методичний</i>		методи визначення	методи трансфертного

<i>інструментарій</i>	трансфертних цін: на основі договірних цін, собівартості, на основі ринкових цін	ціноутворення: метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); метод ціни перепродажу; метод «витрати плюс»; метод чистого прибутку; метод розподілення прибутку тощо
-----------------------	--	--

Джерело: систематизовано авторами

Отже, трансфертне ціноутворення повинно розглядатися в неподільній системі обліку і оподаткування і мати на меті підвищення ефективності функціонування відокремлених бізнес-одиниць та забезпечувати визначення трансфертних цін на матеріальні потоки, що рухаються між ними з обов'язковим дотриманням законодавства.

Висновки та перспективи. Таким чином, трансфертне ціноутворення, володіючи позитивними ефектами для суб'єкта господарювання (мінімізація витрат та максимізація прибутку) з точки зору управління в системі обліку, поруч має і негативні для суспільства і держави наслідки через застосування незаконних схем трансфертного ціноутворення – формування бази оподаткування в країні з більш сприятливим режимом оподаткування. Для належного функціонування трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування суб'єкт господарювання повинен приймати управлінські рішення, що не порушуватимуть ані принципів корпоративної відповідальності, ані принципів соціальної відповідальності суб'єкта господарювання перед суспільством та державою.

Література

1. Kraievskiy V. M., Skoryk M. O., Bohdan S. V., Hmyrya V. P. Coherence of accounting systems: transcendence of content and immunity of purpose. *Bulletin of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan.*

2020. Vol. 2. № 384. P. 176-184.
2. Бутенко Т. В., Круковська Л. М. Трансфертне ціноутворення в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. № 15. С. 43-46 .
 3. Десятнюк О. М., Черевко О. В. Теоретико-методологічні засади формування трансфертного ціноутворення на мікрорівні в умовах вітчизняної економіки. *Економіст*. 2015. № 1. С. 45-48.
 4. Дзюба П. В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*. 2006. № 1. С. 14-22.
 5. Жиглей І. В., Легенчук С. Ф., Орлов І. В. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. №3(50). С. 14-22.
 6. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки НаУКМА*. 2015. Т. 168: Юридичні науки. С. 120-123.
 7. Ковач С.І. Трансфертне ціноутворення в оподаткуванні податком на прибуток підприємств агробізнесу. *Економіка та підприємництво: зб. наук. праць*. К.: КНЕУ, 2017. Вип. 38/2017. С. 190-201.
 8. Колдовський М.В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. *Ефективна економіка*. 2013. № 7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2159> (дата звернення: 27.05.23)
 9. Кулинич М. Б. Трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності. *Вісник ТНЕУ*. 2016. Вип. 2. С. 159-167.
 10. Титенко Л.В., Богдан С.В. Трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку. *Галицький економічний вісник*. 2020. № 3(64). С. 87-95.

11. Чичуліна К.В., Зінченко В.В., Шинкар Ю.Л. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 201. С. 642-645.
12. Шевчук К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 7. С. 65-73.

References

1. Kraievskiy V. M., Skoryk M. O., Bohdan S. V., Hmyrya V. P. (2020). Coherence of accounting systems: transcendence of content and immunity of purpose. *Bulletin of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan*. Vol. 2. № 384. P. 176-184 [in English].
2. Butenko T. V., Krukovska L. M. (2016). Transfertne tsinoutvorennia v Ukraini: suchasnyi stan i perspektyvy rozvytku. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*. № 15. P. 43-46 [in Ukrainian].
3. Desiatniuk O. M., Cherevko O. V. (2015). Teoretyko-metodolohichni zasady formuvannia transfertnoho tsinoutvorennia na mikrorivni v umovakh vitchyznianoï ekonomiky. *Ekonomist*. № 1. P. 45-48 [in Ukrainian].
4. Dziuba P. V. (2006). Transfertne tsinoutvorennia: ekonomichniy zmist i spetsyfika. *Ekonomika Ukrainy*. № 1. P. 14-22 [in Ukrainian].
5. Zhyhlei I. V., Lehenchuk S. F., Orlov I. V. (2021). Transfertne tsinoutvorennia yak zasib minimizatsii podatkovykh manipuliuvan u rozrakhunkakh z nerezydentamy. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. №3(50). P. 14-22 [in Ukrainian].
6. Karnaukh T.M. (2015). Transfertne tsinoutvorennia: sutnist ta perspektyvy zaprovadzhennia v Ukraini. *Naukovi zapysky NaUKMA. T. 168: Yurydychni nauky*. P. 120-123 [in Ukrainian].
7. Kovach S.I. (2017). Transfertne tsinoutvorennia v opodatkuvanni podatkom

- na prybutok pidpriemstv ahrobiznesu. Ekonomika ta pidpriemnytstvo: zb. nauk. prats. K.: KNEU. Vyp. 38/2017. P. 190-201 [in Ukrainian].
8. Koldovskyi M.V. (2013). Transfertne tsinoutvorennia yak mekhanizm ukhylennia vid splaty podatkov. Efektyvna ekonomika. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159> (data zvernennia: 27.05.2023) [in Ukrainian].
 9. Kulynych M. B. (2016). Transfertne tsinoutvorennia yak metodychnyi pryiom upravlinskoho obliku tsentriv vidpovidalnosti. Visnyk TNEU. Vyp. 2. P. 159-167 [in Ukrainian].
 10. Tytenko L.V., Bohdan S.V. (2020). Transfertne tsinoutvorennia yak instrument upravlinskoho obliku. Halytskyi ekonomichnyi visnyk. № 3 (64). P. 87-95 [in Ukrainian].
 11. Chychulina K.V., Zinchenko V.V., Shynkar Yu.L. (2017). Suchasni tendentsii rozvytku transfertnoho tsinoutvorennia v Ukraini. Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky. № 201. P. 642-645 [in Ukrainian].
 12. Shevchuk K. V. (2012). Zastosuvannia transfertnoho tsinoutvorennia dlia otsiniuvannia diialnosti tsentriv vidpovidalnosti. Finansy, oblik i audyt. № 7. P. 65-73 [in Ukrainian].