

УДК 657.6:339.6

ТРАНСФЕРТНІ РІЗНИЦІ В КОНТРОЛЬОВАНИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЯХ ПІДПРИЄМСТВА

TRANSFER DIFFERENCES IN THE CONTROLLED FOREIGN ECONOMIC OPERATIONS OF THE ENTERPRISE

Фесенко В.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів (м. Дніпро)

Стаття присвячена дослідженню різниць, які виникають при встановленні трансфертних цін у зовнішньоекономічних операціях підприємств. Надано авторське визначення терміну «трансфертні різниці» як різниці між двома цінами на товар у зовнішньоекономічній операції, одна з яких визначена для цілей формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку, а інша – за даними корпоративного управлінського обліку для бізнес-цілей.

Ключові слова: трансфертні ціни, пов'язані підприємства, звіт про контрольовані операції, зовнішньоекономічна діяльність, зовнішньоекономічні операції.

Статья посвящена исследованию разниц, возникающих при установлении трансфертных цен во внешнеэкономических операциях предприятий. Сформулировано авторское определение термина «трансфертные разницы» как разницы между двумя ценами на товар во внешнеэкономической операции, одна из которых определена для целей формирования отчета о контролируемых операции по данным финансового учета, а другая – по данным корпоративного управленческого учета для бизнес-целей.

Ключевые слова: трансфертные цены, связанные предприятия, отчет про контролируемые операции, внешнеэкономическая деятельность, внешнеэкономические операции.

The article is devoted to the study of the differences that arise during the establishment of transfer prices in foreign economic operations of enterprises. The author's definition of the term «transfer differences» is given as the difference between two commodity prices in a foreign economic transaction, one of which is defined for the purposes of reporting on controlled transactions according to financial accounting data, and the other – according to corporate management accounting for business purposes.

Key words: transfer prices, related enterprises, report on controlled operations, foreign economic activity, foreign economic operations.

Постановка проблеми. Проведення в Україні імплементації плану дій Організації з економічного співробітництва у напрямку протидії розмиванню бази оподаткування призводить до висунання специфічних вимог з боку Державної податкової служби до процесу встановлення трансфертних цін у зовнішньоекономічних операціях. Так, з 2013 року в Україні запроваджена система податкового контролю трансфертного ціноутворення для підприємств-суб'єктів ЗЕД, що сформувало необхідність для підприємств встановлювати такі ціни у зовнішньоекономічних операціях із пов'язаними сторонами закордоном, які б відповідали вимогам принципу «витягнутої руки» та були розраховані одним із запропонованих у ПКУ методів трансфертного ціноутворення. Такі події призвели до виникнення сфери досліджень, присвячених порядку встановлення трансфертних цін відповідно до вимог ПКУ та обґрунтуванню «справедливості» трансфертних цін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження у сфері трансфертного ціноутворення висвітлені у працях багатьох авторів, але здебільшого вони присвячені дослідженню трансфертного ціноутворення з позицій податкового контролю. Так, у працях А. Алексєєвої [1], О. Вакульчик [2], А. Гречко [3], В. Сопко [4] досліджено питання становлення механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення та його особливості у міжнародних розрахунках. Трансфертне ціноутворення також досліджується у контексті управлінського обліку в групі підприємств в працях корифеїв управлінського обліку П. Атамаса [5], С. Голова [6], Ч. Хорнгрена [7]. Формування двох паралельних напрямків наукових досліджень процесу трансфертного ціноутворення і практичного застосування методів трансфертного ціноутворення обумовило необхідність у подальшому детального дослідження від-

мінностей визначення трансфертної ціни відповідно до вимог Податкового кодексу України і вимог корпоративного контролю групи взаємопов'язаних підприємств.

Постановка завдання. Метою статті є визначення відмінностей між порядком встановлення трансфертних цін відповідно до вимог Податкового кодексу України та відповідно до корпоративних цілей групи взаємопов'язаних підприємств.

Виклад основного матеріалу досліджень. Трансфертні ціни у зовнішньоекономічних угодах визначаються у двох сферах аналітико-управлінської діяльності: в контексті звітування податковим органам ДФСУ за результатами контрольованих зовнішньоекономічних операцій; та для цілей внутрішнього аудиту управлінської трансфертної ціни. При формуванні управлінських трансфертних цін у зовнішньоекономічних угодах менеджери намагаються встановити їх на найбільш вигідних для підприємства умовах. Тоді як податкові вимоги, навпаки, намагаються встановити рамки для процесу ціноутворення, що має збільшити податкові зобов'язання підприємств, які звітують за контрольованими зовнішньоекономічними операціями.

Отже, слід розрізнити управлінський та податковий підхід при формуванні трансфертної ціни в контрольованих зовнішньоекономічних операціях. В таких операціях між пов'язаними підприємствами управлінський підхід передбачає встановлення трансфертної ціни на основі аналізу вигоди, яку отримують підрозділи (компоненти групи компаній) від здійснення внутрішньогрупової операції. Більше того, саме заради отримання додаткової вигоди і здійснюються операції в рамках однієї групи підприємств. Основним критерієм ефективності здійснення операції є прибуток (вигода), який отримує група від здійснення операції. Тобто внутрішньофірмова операція має надавати додаткову вигоду у порівнянні з аналогічною операцією за межами групи. Але в тому разі, коли трансфертні ціни розглядаються як об'єкт податкового контролю, це може слугувати фактором обмеження бізнес-ефективності.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни для визначення трансфертних цін експорту та імпорту передбачає використання ринкових даних. Інші методи засновані на формуванні доказової бази про суми витрат та рівень надбавки на основі внутрішніх обліково-аналітичних даних підприємств. До методів на основі обліково-аналітичних даних, відносяться метод «витрати+» (для цілей експорту), метод ціни перепродажу (для цілей імпорту), метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку. Так, трансфертна ціна за методами на основі внутрішніх обліково-аналітичних даних підприємства для цілей звітування в податкові органи за результатами контрольованих опе-

рацій експорту формується за узагальненою формулою:

$$TC_{пк}^{експорт} = Витрати + Норма прибутку, (1)$$

де $TC_{пк}^{експорт}$ – трансфертна ціна експортованої продукції (товарів, послуг), визначена за податковим підходом.

У витратну складову трансфертної ціни можуть бути включені різні статті витрат підприємства в залежності від методу, який використовується, а у норму прибутковості зазвичай включається розрахована на основі неконтрольованих співставних операцій норма прибутковості.

Трансфертна ціна за управлінським підходом пропонується у визначати за формулою:

$$TC_{yo}^{експорт} = Прямі витрати зовнішньоекономічної операції + Норма прибутку (2)$$

де $TC_{yo}^{експорт}$ – трансфертна ціна експортованої продукції (товарів, послуг), визначена за управлінським підходом.

До прямих витрат зовнішньоекономічних операцій включаються прямі змінні витрати (виробничі і збутові), постійні прямі витрати, які виникають на рівні зовнішньоекономічної операції (виробничі, адміністративні і збутові). Норма прибутку є тим додатковим прибутком, який має формуватись у зв'язку із здійсненням зовнішньоекономічної операції, покривати інші постійні витрати зовнішньоекономічної діяльності та формувати прибуток від зовнішньоекономічної діяльності.

Метою керівництва підприємств є погодження цін двох напрямків. Це можливо зробити за рахунок ідентифікації різниць у підрахунку трансфертних цін. Накопичення облікових даних для визначення трансфертної ціни в цілях оподаткування формується у системі фінансового обліку за правилами бухгалтерського обліку відповідно до вимог Міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності (або Національних стандартів бухгалтерського обліку). Накопичення даних для управлінського аналізу та визначення оптимальних трансфертних цін формується у системі паралельного управлінського обліку.

Як визначають П.Й. Атамас і С.Ф. Голов, міжнародна практика ведення управлінського обліку обумовила виникнення два основних підходи до організації бухгалтерського фінансового і управлінського обліку в системі рахунків [1, с. 41]. Так, можна виокремити підхід з створенням двох автономних систем рахунків (одна – для фінансового, інша – для управлінського), що вимагає ведення паралельного обліку витрат окремо для цілей формування фінансової звітності підприємства та для цілей ухвалення управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства. Як зазначає П.Й. Атамас, «такий підхід застосовують близько 80 країн, у тому числі більшість країн-членів ЄС» [1].

Інший підхід, який є притаманним для країн англо-саксонської групи, передбачає застосування єдиної системи рахунків для одночасного ведення управлінського і фінансового обліку, що стає можливим за умов відсутності єдиного національного плану рахунків, що характерне для цих країн.

В Україні поки що склалася практика ведення фінансового та управлінського обліку за підходом з виокремленням двох автономних систем рахунків. А управлінський облік часто ведеться навіть без використання рахунків бухгалтерського обліку, а за допомогою аналітичних таблиць, підготовлених в автоматизованих системах Excel, 1С-Бюджетування, SAP-ERP.

Особливістю обліку зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами є те, що управлінський облік витрат, які виникають в процесі виконання зовнішньоекономічної угоди (виробництво, транспортування, перетин кордону та інше) здійснюється на основі децентралізованого підходу з автономним веденням управлінського обліку в окремих підприємствах групи компаній. Це призводить до збільшення повноважень менеджерів окремих пов'язаних підприємств з ухвалення рішень щодо ціноутворення в зовнішньоекономічних операціях групи. «Для транснаціональних корпорацій типовою є централізація фінансового (загального) обліку в головному офісі компанії та децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень» [2].

Так, можна стверджувати, що при паралельному веденні фінансового й управлінського обліку (з виокремленням автономних систем рахунків управлінського і фінансового обліку) виникають різниці у підрахунку трансфертних цін в контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами – трансфертні різниці.

Таким чином, трансфертну різницю можемо визначити як різницю між двома трансфертними цінами на товар (продукцію, послугу) у контрольованій зовнішньоекономічній операції, одна з яких визначена для цілей формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку (податковий підхід), а інша – за даними корпоративного управлінського обліку для бізнес-цілей (управлінський підхід).

Оскільки трансфертна ціна, як і будь-яка інша, включає дві основні складові – витрати та надбавку (прибуток), то і трансфертні різниці, які формуються при контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами, можуть бути наслідком відмінностей у методах включення витрат у собівартість та методах визначення норми надбавки.

Залежно від типу зовнішньоекономічної операції трансфертні різниці можуть виникати внаслідок різних причин. Так, в операціях експорту товару (продукції, послуги) трансфертні

різниці можуть формуватися через відмінності податкового й управлінського підходів при включенні витрат у собівартість реалізації, а в операціях імпорту – за рахунок відмінностей у визначенні суми надбавки до собівартості імпортованих товарів.

Трансфертна різниця за експортом – це різниця у трансфертній ціні експорту, визначена за податковим і управлінським підходом, яка формується за рахунок різниці у підходах щодо визнання витрат, пов'язаних з операцією експорту.

Трансфертна різниця за імпортом – це різниця у трансфертній ціні імпорту, визначеною за податковим та управлінським підходом, яка формується за рахунок різниці у підходах при визначенні суми надбавки до ціни імпорту.

В наслідок співставлення трансфертних різниць формуються контрольовані та неконтрольовані трансфертні різниці. Контрольовані трансфертні різниці є об'єктом управління для менеджерів корпорації з метою їх мінімізації, а неконтрольовані формуються об'єктивними факторами та не можуть бути зменшені управлінським впливом.

Формування трансфертних різниць залежить від методу трансфертного ціноутворення, який використовується підприємством для подання звіту про контрольовані операції.

При співставленні трансфертної ціни, визначеної за податковим підходом, та трансфертної ціни, визначеної за управлінським підходом, може виникати додатна ($TЦ_{пк} > TЦ_{yo}$) і від'ємна ($TЦ_{пк} < TЦ_{yo}$) різниця. Так, в залежності від типу операцій, в яких виникають додатні та від'ємні різниці, трансфертні різниці можна класифікувати на невідшкодовані й альтернативні

Так, невідшкодована трансфертна різниця формується у разі перевищення управлінської трансфертної ціни експорту над податковою трансфертною ціною, та у разі перевищення податкової ціни імпорту над управлінською ціною імпорту. Невідшкодована трансфертна різниця є негативною, є частиною непокритих прямих постійних витрат, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, або недоотриманим доходом. Альтернативна трансфертна різниця формується у разі перевищення управлінської трансфертної ціни імпорту над податковою трансфертною ціною, та у разі перевищення податкової ціни експорту над управлінською ціною експорту. Альтернативна трансфертна різниця відображає додатковий дохід від ЗЕД підприємства і є додатною.

Для визначення переліку витрат, що можуть формувати трансфертні різниці, проаналізуємо калькуляцію витрат виробничих підприємств, які здійснюють експорт продукції пов'язаним підприємствам за кордон. Так, можемо стверджувати, що значна частина калькуляційних статей витрат формує трансфертні різниці. Відповідно до ланцюжку формування вартості товару, визначимо статті витрат, які формують

Таблиця 1

**Статті витрат, які формують трансфертні різниці
у контрольованих зовнішньоекономічних операціях**

Рівень формування трансфертної ціни	Стаття витрат, яка формує трансфертну різницю	Коментар
Дослідження ринку і розробка виду товару	Амортизація нематеріальних активів	Витрати на НДР, дослідження ринку, розробку нового товару та його просування капіталізуються у вартості нематеріальних активів, яка потім шляхом амортизації списується у витрати діяльності підприємства. Якщо ці витрати мають пряме відношення до ЗЕД підприємства, то їх доцільно включати в базу для обґрунтування трансфертної ціни за податковим підходом.
Процес виробництва	Розподілені загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати розподіляються між продукцією, яка виготовляється на підприємстві для реалізації як на зовнішні, так і на внутрішні ринки. Тому частина таких витрат, які не відносять до експортованої продукції, може бути помилково включена у витратну базу для обґрунтування трансфертної ціни за податковим підходом.
Перетин кордону, логістика	Мито Комісійні збутові Транспортні Митне оформлення Страховання Логістичні	Як правило, при обґрунтуванні ТЦ за податковим підходом такі витрати не враховуються при визначенні витратної бази, але, вони мають пряме відношення до зовнішньоекономічних операцій.

Джерело: складено автором

трансфертні різниці на різних рівнях формування трансфертної ціни.

У контексті аналізу різниць у трансфертних цінах при здійсненні зовнішньоекономічних операцій актуальним питанням є управління курсовими різницями. Відповідно до П(с)БО курсові різниці – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [3].

Так, курсові різниці можуть бути і позитивними (додатковими доходами для підприємства), так і негативними (додаткові витрати підприємства). Однак, управління курсовими різницями стикається з проблемою прогнозування курсу валют та непередбачуваністю цього процесу. Сума курсових різниць не включається

до суми доходів чи витрат, що є підконтрольними податковим органам в процесі контролю трансфертного ціноутворення. Але ці витрати (доходи) все одно виникають у підприємства.

Оскільки в процесі зовнішньоекономічних операцій можуть формуватися витрати за курсовими різницями, а також трансфертні різниці, які запропоновані вище, то можемо запропонувати методику аналізу покриття витрат за курсовими різницями. Шляхом співставлення додатних і від'ємних різниць, які виникають у зовнішньоекономічних операціях, сформуємо матрицю взаємної компенсації трансфертних і курсових різниць.

Для першої та четвертої ситуацій з таблиці 2 можливе застосування коефіцієнтів компенса-

Таблиця 2

**Матриця взаємної компенсації трансфертних і курсових різниць
в зовнішньоекономічних операціях пов'язаних підприємств**

Умови взаємної компенсації	Якщо існують витрати за курсовими різницями в операції (B^{KP})	Якщо існують доходи за курсовими різницями в операції (D^{KP})
Якщо формуються альтернативні трансфертні різниці (АТР)	1. Альтернативні трансфертні різниці компенсують витрати за курсовими різницями	2. Сума альтернативних трансфертних різниць і доходів за курсовими різницями є додатковим прибутком від зовнішньоекономічної операції
Якщо формуються невідшкодовані трансфертні різниці (НТР)	3. Сума невідшкодованих трансфертних різниць і витрат за курсовими різницями є додатковим збитком від зовнішньоекономічної операції	4. Доходи від курсових різниць компенсують невідшкодовані трансфертні різниці

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3

Аналіз взаємної компенсації трансфертних та курсових різниць у зовнішньоекономічних операціях пов'язаних підприємств

Країна	Фактичний дохід за КО, у. о.	ВКР ¹ , у. о.	ДКР ² , у. о.	Плановий дохід за КО, у. о.	АТР ³	НТР ⁴	ККР ⁵	КТР ⁶
2	3	4	5	6	7 = 3-6	8=6-3	9 =7/4	10=5/8
Грузія	100 000	15 000	-	85 000	15000	0	1	
Молдова	90 000	10 000	-	85 000	5 000	0	0,5	
Швейцарія	95 000	8 000	-	85 000	10000	0	1,25	
Туркменістан	75 000	-	10000	85 000	0	10 000	-	1
Узбекистан	75 000	-	15 000	85 000	0	10 000	-	1,5
Болгарія	77 000	-	5000	85 000	0	8000	-	0,625

Джерело: розраховано автором

ції. У разі, коли існують альтернативні трансфертні різниці та витрати за курсовими різницями, може бути застосований коефіцієнт компенсації курсових різниць:

$$KKK = \text{АТР} / \text{ВКР}, \quad (3)$$

Якщо $KKK \geq 1$, то витрати за курсовими різницями компенсуються альтернативною трансфертною різницею, що свідчить про ефективну збутову та цінову політику відділу ЗЕД.

Якщо $0 < KKK < 1$, то витрати за курсовими різницями частково компенсуються альтернативними трансфертними різницями.

У випадках, коли існують невідшкодовані трансфертні різниці та доходи за курсовими різницями, може бути застосований коефіцієнт компенсації трансфертних різниць:

$$КТР = \text{ДКР} / \text{НТР}, \quad (4)$$

Якщо $КТР \geq 1$, то доходи за курсовими різницями компенсують невідшкодовані трансфертні різниці.

Якщо $0 < КТР < 1$, то доходи за курсовими різницями частково компенсують невідшкодовані трансфертні різниці.

Для прикладу розглянемо зовнішньоекономічні контрольовані операції підприємства Х пов'язаним підприємствам у низькоподатковій юрисдикції (табл. 3).

За результатами аналізу видно, що операції у Грузію і у Швейцарію здійснювались за вигідними умовами, а саме – витрати за курсовими різницями були компенсовані альтернативними трансфертними різницями. В операції до Швейцарії альтернативна трансфертна різниця була навіть більша за витрати за курсовими різницями, що забезпечило додаткову вигоду від зовнішньоекономічної операції. Це означає,

що керівництву підприємства вдалося реалізувати продукцію за ціною, яка вища за заплановану управлінську ціну, і ця різниця покрила витрати за курсовими різницями.

В операціях до Туркменістану та Узбекистану також спостерігається позитивний результат розрахунку коефіцієнтів компенсації, але причини такого ефекту дещо інші. В цьому разі спостерігається ефективна управлінська діяльність у сфері курсових різниць, доходи за якими дозволили покрити невідшкодовані трансфертні різниці, які виникали унаслідок невідгідних умов реалізації.

Для цілей внутрішньо-корпоративного контролю було б доцільно створення внутрішньогрупового бухгалтерського рахунку обліку трансфертних різниць, який дає змогу обліковувати та нагромаджувати дані про результати зовнішньоекономічних операцій, що може стати основою для оцінки результату управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності.

Висновки. Виокремлення податкового та управлінського підходів до розрахунку трансфертної ціни у контрольованих зовнішньоекономічних операціях сформувало наукове підґрунтя для визначення терміну «трансфертна різниця», яке запропоновано розглядати як різницю між двома розрахунковими цінами на товар у контрольованій зовнішньоекономічній операції, одна з яких визначена для цілей формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку (податковий підхід), а інша – за даними корпоративного управлінського обліку для бізнес-цілей (управлінський підхід). Аналіз взаємної компенсації трансфертних і курсових різниць за результатами зовнішньоекономічної операції між двома пов'язаними підприємствами дає змогу оцінити результат управління ризиками здійснення зовнішньоекономічної діяльності та результативність менеджменту у сфері ЗЕД підприємства.

¹ Витрати за курсовими різницями

² Доходи за курсовими різницями

³ Альтернативна трансфертна різниця

⁴ Невідшкодована трансфертна різниця

⁵ Коефіцієнт компенсації курсових різниць

⁶ Коефіцієнт компенсації трансфертних різниць

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Алексєєва А., Ігнатенко Т. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2014. № 3. С. 85–95.
2. 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.
3. 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 18.06.2018).
4. Сопко В. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2016. № 4. С. 93–107.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра. 2003. – 704 с.
7. Хорнгрен Ч. Управленческий учет: підручник. Москва: Бизнес-класс. 2008. – 1008 с.
8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>. (дата звернення 18.06.2018).
9. Фесенко В.В. Використання методу «витрати+» для обґрунтування трансфертної ціни в операціях між пов'язаними сторонами. Вісник Хмельницького національного університету. 2017. № 6. Том 2. С. 120–126.
10. Фесенко В.В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія. Дніпро: ТОВ «Домінанта Прінт», 2018. 301 с.
11. Соркин С.Л. Эффективность внешнеэкономической деятельности: прорятие, измерение и оценка : монографія. Гродно: ГрГУ, 2011. 130 с.