

**Лоханова Н. А.**

Одесский национальный экономический университет

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОБЕСПЕЧЕНИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ УСТОЙЧИВОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЙ

### Резюме

Исследованы проблемные вопросы учета обеспечений как важного инструмента учетной политики, направленного на укрепление экономической устойчивости предприятий. Предложены направления совершенствования нормативного обеспечения по учету обеспечений (национального П(С)БУ 11, МСБУ 37). Выделены виды обеспечений и элементы учетной политики, непосредственно влияющие на поддержание устойчивого развития.

**Ключевые слова:** обеспечения, резервы, обязательства, учетная политика, экономическая устойчивость предприятия.

**Lokhanova N. O.**

Odessa National Economic University

## ACCOUNTING OF PROVISIONS IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT OF ECONOMIC STABILITY OF THE ENTERPRISES

### Summary

Discussion questions of accounting of the provisions as an important instrument accounting policies aimed at strengthening economic stability of the enterprises investigated. Directions of perfection of normative base on account of the provisions – the National Accounting Standard 11, IAS 37 – proposed. Types of provisions and items of accounting policies that directly affect the sustainable development of the allocated.

**Key words:** provisions, reserves, liabilities, accounting policies, economic stability of the enterprise.

УДК 338.516(045)

**Мельничук О. П.**

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

**Мельник О. В.**

Вінницький аграрний університет

## ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЯХ

У статті розглядається сутність трансфертного ціноутворення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, визначено мету контролю звичайних цін, охарактеризовано сфери діяльності, що є предметом контролю. Розглянуті нові нормативно правові акти, що регулюють механізм трансфертно-цінових вимог. Визначені завдання врегулювання трансфертного ціноутворення.

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, пов'язані особи, контрольовані операції, принцип «втягнутої руки».

**Постановка проблеми.** Трансфертне ціноутворення останнім часом виходить на перший план дискусій платників податків та органів доходів і зборів. Не в останню чергу багато питань виникає через допущення прогалин у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 року № 408-VII [6].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню трансфертного ціноутворення приділяли увагу у своїх працях такі науковці: К. Друрі, П. Хорвач, А. Вагенгофер, Д. Пфаф, Г. Кюшпер. Серед вітчизняних науковців слід виділити наступних: С. Голов, П. Дзюба, О. Терещенко, Т. Савченко і Л. Павленко

**Цілі статті** – дослідити трансфертне ціноутворення з точки зору сфер застосування, розглянути нові нормативно-правові акти, що регламентують механізм трансфертного ціноутворення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Дослідження проблеми трансфертним ціноутворенням у сфері зовнішньоекономічної діяльності доцільно почати із визначення трансфертної ціни та самого ціноутворення.

Трансфертне ціноутворення – це процес визначення трансфертної ціни, сукупність економічних відносин, які 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 [1].

Розглянемо механізм використання трансфертних цін. Реалізація права власника на отримання доходу від власності на акції підприємства відбувається за допомогою трансфертних цін, що встановлюються або на продукцію, або на сировину і матеріали, що використовуються. При цьому продукція реалізується, а сировина і матеріали купуються через допоміжні постачальницько-збутові фірми. Тоді трансфертні ціни усередині бізнесу встановлюються так, щоб не залишати на основному підприємстві нічого понад необхідних засобів для покриття виробничих витрат. Таким чином, загальний прибуток бізнесу акумулюється на рахунках фірм постачальників, що виконують роль центрів прибутку. З метою економії на податках центри прибутку розташовуються в офшорних

зонах за кордоном. Використання подібної схеми дозволяє власникові, по-перше, економити на податках, а по-друге, привласнювати прибуток підприємства, включаючи ту її частину, яка припадає на частку дрібних акціонерів. У цих умовах виплата дивідендів стає для власника нічим не виправданою витратою засобів. В результаті рівень дивідендів залишається дуже низьким. Один з істотних негативних наслідків практики використання трансфертних цін – невідповідність зовнішніх інвестицій і кредитування таких підприємств, які не показують свій прибуток.

Трансфертне ціноутворення активно використовується корпораціями в Україні для виведення прибутку в офшорні території, або в території із сприятливим податковим кліматом. Особливої популярності набули схеми із псевдоекспортом та псевдоімпортом товарів, коли фізичного переміщення товарів через кордон не відбувається, а всі операції відбуваються лише на папері. У результаті таких операцій прибуток від здійснення даного виду операцій, осідає в офшорних територіях і може повернутися назад в країну під виглядом іноземних інвестицій, що в жодному разі не може компенсувати втрати держави недоотримання податків від експортно/імпортних операцій [2].

4 липня 2013 Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» № 408-VII (далі «Закон»). Президент України підписав Закон 31 липня 2013. Зазначені зміни набувають чинності з 1 вересня 2013 року.

Підготовлений фахівцями Міндоходів закон про трансфертне ціноутворення дає визначення такого ціноутворення, встановлює механізми контролю, визначає операції та методи ціноутворення у контрольованих угодах, а також дає право крупним платникам податків на попереднє взаємне узгодження цін у контрольованих операціях з Міністерством доходів і зборів на певний термін.

Необхідність запровадження контролю за дотримання цін пояснюється поширенням штучного створення фінансових потоків між підприємствами, які входять до складу однієї транснаціональної корпорації (ТНК) або промислово-фінансової групи (ПФГ) та розташовані у різних країнах. Існуючі інструменти трансфертного ціноутворення дозволяють ТНК та ПФГ виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки та нагромаджувати їх у економіках інших країн відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та оптимізувати їх податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету України [3].

Крім того, з уведенням у дію змін до ПКУ [5] в Україні запроваджено механізм трансфертного ціноутворення в операціях між пов'язаними особами, зокрема за операціями з контрагентами, зареєстрованими в офшорних зонах, що, на нашу думку, безумовно, сприятиме реалізації основних принципів податкового законодавства України та недопущенню втрат доходів державного бюджету України.

Таким чином, операції, переважно у сфері зовнішньоекономічної діяльності, стануть предметом контролю. Контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі «витагнутої руки» – міжнародному стандарті, погодженому державами-членами ОЕСР як рекомендованому до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових потреб.

Принцип «витагнутої руки» закріплено в статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій.

Відповідно до закону операції будуть контролюватися за умови, що їх загальний річний обсяг з кожним контрагентом складе не менш 50 млн. грн. (без ПДВ). Згідно із п. 2 ст. 39 ПКУ до контрольованих операцій відносяться господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами.

Крім того, контрольованими операціями визнаються операції, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5% і більше нижча, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5% і більше нижчою, ніж в Україні. Перелік таких держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Для цілей застосування трансферного ціноутворення звичайна ціна визначається в разі здійснення операцій, які визнано відповідно до ст. 39 Податкового кодексу та визначено як контрольовані. У разі, коли операції визнано як неконтрольовані, розрахунок звичайної ціни на підставі зазначеної статті Податкового кодексу не здійснюється. У такому випадку слід керуватися визначенням, наведеним у пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, а саме: звичайною ціною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Отже, починаючи з 01.09.2013 р., згідно із «оновленою» ст. 39 Податкового кодексу податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мають місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами.

Під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, використовує офіційно визнані джерела інформації про ринкові ціни, перелік яких устанавлюється Кабінетом Міністрів України.

Звертаємо увагу на те, що, як і раніше, обов'язок доведення того, що ціна в контрольованій операції для цілей оподаткування не визнається звичайною, покладено на центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Водночас у разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій цін, що не відповідають рівню звичайних цін на відповідні товари (роботи, послуги), та якщо внаслідок такої невідповідності виникає заниження податкового зобов'язання, платнику податків надано право самостійно провести коригування податкових зобов'язань і сплачених сум податку.

Та в будь-якому випадку ПКУ не вимагає абсолютної відповідності контрольованої операції

істинному значенню зіставних операцій (згідно з пп. 39.3.2.7 ст. 39 ПКУ їх має бути не менше трьох), тобто оцінених у зіставних з контрольованою операцією умовах. Навпаки, контрольована операція повинна відповідати діапазону мінімальних та максимальних значень ринкових цін або ринкової рентабельності. І у разі якщо ціна (рентабельність) контрольованої операції «вписується» в діапазон ринкових цін (ринкової рентабельності), то це означає, що ціна контрольованої операції відповідає звичайній ціні.

У ПКУ наведено опис розрахунку рентабельності, причому залежно від методу використовуються різні її величини: валова рентабельність, валова рентабельність собівартості, чиста рентабельність, чиста рентабельність витрат, рентабельність операційних витрат, рентабельність активів, рентабельність капіталу (пп. 39.3.2.5 ст. 39 ПКУ). Також детально описано зіставні умови визначення цін.

Важливим постає питання щодо ризиків, які можуть мати місце при оподаткуванні експортних операцій за заниженими цінами. У зв'язку із внесеними до ПКУ змінами з питань трансфертного ціноутворення правила оподаткування таких операцій можна розділити на два періоди до та після 01.09.2013 р. Щодо податку на прибуток, то до 01.09.2013 р. з урахуванням положень пп. 153.2.1, 153.2.3 ПКУ доходи від продажу товарів нерезидентам визначалися на рівні не меншому за звичайні ціни, оскільки нерезиденти відносились до категорії осіб, які не є платниками податку на прибуток. Це правило застосовувалося у випадку, якщо договірна ціна на такі товари відрізнялась більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни. Після 01.09.2013 р. відповідно до нової редакції п. 153.2 ПКУ необхідність визнання доходу не нижче звичайних цін залишилась лише для контрольованих операцій. В операціях, що не відповідають критеріям контрольованих, дохід визнається на рівні звичайної ціни. Отже, до 01.09.2013 р. при експорті товару за низькими цінами експортер повинен був визнавати доходи не нижче рівня звичайних цін, а після зазначеної дати це правило поширюється лише на контрольовані операції. Щодо податку на додану вартість, то необхідно врахувати, що до 01.09.2013 р. відповідно до п. 188.1 ПКУ база оподаткування операцій з постачання товарів визначалась на рівні не нижче звичайних цін. Після цієї дати – за довірними цінами, а для контрольованих операцій – не нижче за звичайні.

Із зазначеного в частині другій розділу II «Прикінцеві положення» Закону № 408 було зрозуміло, що прийняття цього Закону в сфері трансфертного ціноутворення – це ще не кінець. Безперечно, будуть ще й зміни до ПКУ та нові підзаконні нормативно-правові акти. Нині Кабміном представлено три постанови, прийняття яких безпосередньо передбачено відповідними нормами ПКУ. Далі розглянемо їх докладніше.

1. Відсотковий діапазон цін для деяких товарних позицій за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ від 02.10.13 р. № 749. Відповідно до пп. 2 п. 21 під-

розділу 10 р. XX ПКУ згаданий діапазон визначено для товарних позицій за кодами 1001-1008, 1501-1522, 2601-2621, 2701-2716, 2801-2853, 2901-2942, 7201-7229, 7301-7326 згідно з УКТ ЗЕД. Волею Кабміну при реалізації товарів ціна може зменшуватися, а при купівлі – збільшуватися не більш, як на 5%.

2. Порядок узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають двосторонній або багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ від 17.10.13 р. № 764). Витоки цього документа знаходяться в п. 39.6 ПКУ, який передбачає, що великий платник податків має право звернутися до Міндоходів із заявою про узгодження цін у контрольованих операціях. Таке узгодження здійснюють на обмежений строк на підставі договору.

3. Порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ від 17.10.13 р. № 763). Ринковий діапазон цін розраховують при визначенні ціни в контрольованих операціях за методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), а ринковим діапазон рентабельності – за методами ціни перепродажу, «витрати плюс» та чистого прибутку. Для методу розподілення прибутку розраховують обидва або один із цих показників.

Під час вибору методу визначення ціни у контрольованих операціях платник податків має враховувати повноту і достовірність вихідних даних, а також обґрунтованість коригування, що здійснюється з метою забезпечення зіставності умов проведення контрольованої та зіставних операцій. При цьому допускається використання комбінації двох і більше методів. Тобто платник податку може використовувати будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним. Однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується перший метод [4].

Слід також враховувати, що, виходячи з положень ст. 39 ПКУ, методика визначення ціни страхового тарифу затверджує Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, банківських послуг – затверджує Нацбанк та Міндоходів.

Завданням врегулювання трансфертного ціноутворення в Україні є захист податкової бази, з уникненням при цьому підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі.

**Висновки.** Реалізація змін пов'язана з необхідністю забезпечення умов для стабільного розвитку економіки України, зростання надходжень податкових платежів до бюджету, зокрема шляхом попередження мінімізації платежів окремими суб'єктами господарювання. Зазначаємо, що правила про трансферне ціноутворення на сьогоднішній день активно використовуються в багатьох країнах і є ефективним інструментом протидії мінімізації податкових зобов'язань.

#### Список літератури:

1. Кислов С. Трансфертне ціноутворення: новий спосіб визначення ціни продажу / С. Кислов // Справочник економіста. – 2013. – № 10. – С. 56–64.
2. Колдовський М.В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухвалення від сплати податків. М.В. Колдовський // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2013 р.

3. Мішин М. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції та перспективи / М. Мішин, С. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2013. – № 38. – С. 48–52.
4. Сичевський І. Трансфертне ціноутворення / І. Сичевський, І. Сиволап // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2013. – № 33. – С. 14–17.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс] : Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
6. Закон України від 04.07.13 р. №408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансферного ціноутворення». [Електронний ресурс] : Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

**Мельничук О. П.**

Винницький торгово-економічний інститут  
Київського національного торгово-економічного університета

**Мельник О. В.**

Винницький аграрний університет

### ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ ПО ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИМ ОПЕРАЦИЯМ

**Резюме**

В статье рассматривается сущность трансфертного ценообразования, определены цели контроля обычных цен, охарактеризованы сферы деятельности, являющиеся предметом контроля. Рассмотрены новые нормативно-правовые акты, регулирующие механизм трансфертно-ценовой политики. Определены задачи урегулирования трансфертного ценообразования.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, связанные лица, контролируемые операции, принцип «вытянутой руки».

**Melnychuk O. P.**

Vinnitsa Trade and Economic Institute of  
Kyiv National Trade and Economic University

**Melnyk O. V.**

Vinnytsia Agricultural University

### TRANSFER PRICING IN FOREIGN TRADE

**Summary**

This article deals with the nature of transfer pricing in foreign economic activity, the purpose of control conventional prices is defined. The sphere of activity as a subject to control is characterized. New legal acts regulating mechanism of transfer-pricing requirements are considered here. Tasks settlement of transfer pricing are defined by the author.

**Key words:** transfer pricing, connected persons, controlled operations, «arm's length principle».

УДК 657.47:634

**Михальська В. В.**

Національний університет біоресурсів і природокористування України

### ОБЛІК ВИТРАТ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ В САДІВНИЦТВІ

Проаналізовано та визначено питому вагу витрат на оплату праці в структурі виробничої собівартості поточних біологічних активів та продукції садівництва. Запропоновано внесення змін до існуючих форм первинних документів для обліку витрат праці на вирощування біологічних активів садівництва як для бюджетних, так і для госпрозрахункових підприємств. Визначено напрями удосконалення аналітичного обліку витрат на оплату праці в садівництві.

**Ключові слова:** біологічні активи садівництва, витрати праці, обліковий лист праці та виконаних робіт, обліковий лист тракториста-машиніста, первинний документ, табель обліку використання робочого часу, внутрішньогосподарська звітність.

**Постановка проблеми.** Підтримання належного стану здоров'я людського організму здійснюється шляхом надходження необхідної кількості поживних речовин за рахунок споживання продуктів харчування. При цьому особливе місце серед всього різноманіття продовольства займають фрукти і ягоди як одне із джерел вуглеводів, вітамінів та пектинових речовин. Водночас споживання людиною плодово-ягідної продукції у свіжому вигляді та продуктів їх промислової переробки є завершаль-

ною стадією, якій передуює процес виробництва, що, в свою чергу, пов'язаний із вирощуванням багаторічних плодово-ягідних насаджень і розсадників, які із введенням в дію з 1 січня 2007 року національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [1] віднесено до категорії біологічних активів садівництва.

Разом з тим варто зазначити, що будь-який виробничий процес, в тому числі і вирощування біологічних активів садівництва, неможливий без