

В. В. Фесенко,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро,
E-mail: FesenkoValery@i.ua

Аналіз цінових відхилень з метою аудиту трансфертних цін у контрольованих операціях імпорту

Стаття присвячена детальному аналізу відхилень у ціні, які можуть виникати випадково чи свідомо формуватись управлінським персоналом підприємства при здійсненні контрольованих операцій імпорту. Визначено економічно впорядковане співвідношення цін у процесі реалізації контрольованих операцій імпорту з позицій управлінського та податкового контролів. Розроблена система аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях імпорту з метою аудиту трансфертних цін.

Ключові слова: аналіз, аудит, трансфертні ціни, контрольовані операції, імпорт, цінові відхилення.

У процесі здійснення підприємствами зовнішньоекономічних операцій та подальшого звітування за ними перед органами Державної фіскальної служби України постає проблема оцінки відповідності ціни контрольованої операції певним критеріям. Так, відповідно до Податкового кодексу, висувуються вимоги відповідності трансфертної ціни принципу “витягнутої 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.

Процеси трансфертного ціноутворення та його контролю в Україні були досліджені у працях А. Алексеевої [2], О. Вакульчик [3], А. Гречко [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 контролю ефективності зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними сторонами в умовах обмеження через податковий контроль трансфертних цін залишаються недостатньо розкритими.

Метою статті є розробка системи аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях підприємств з метою здійснення подальшого аудиту трансфертних цін на прикладі операцій імпорту.

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).

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	$P^{\text{comparative}}$
5	Планова ціна контрольованої операції	P^{plan}
6	Корпоративна ціна групи (внутрішньогрупова ефективна ціна)	P^{group}
7	Середньозважена ринкова ціна	P^{average}

© В. В. Фесенко, 2018

Для детальної оцінки результатів зовнішньоекономічної операції з метою визначення сфери управлінського контролю з погляду економії ви-

трат на закупівлі сировини, товарів, продукції, послуг розглянемо ідеальне співвідношення цін, яке визначається економічно впорядкованою послідовністю (рис. 1).

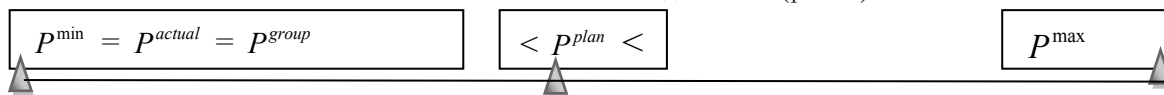


Рис. 1. Економічно впорядкована послідовність цін у контрольованих операціях імпорту з позиції управлінського контролю і заниження ціни

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 урахувати, що найбільш вигідною ціною операції імпорту є мінімальна ціна діапазону ринкових цін, що означає рівність між мінімально допустимою ціною, фактичною ціною операції та корпоративною ціною групи ($P^{\min} = P^{\text{actual}} = P^{\text{group}}$). Водночас якщо фактична ціна операції буде менше планової, то таке відхилення буде розцінюватись як позитивне управлінське, що призводить до економії витрат на закупівлі ($P^{\text{actual}} < P^{\text{plan}}$). Мінімальна ціна в імпортних операціях також дозволяє отримувати економію на митних платежах, які справляються саме з митної вартості імпортованих товарів. Однак слід зазначити, що контроль митними і податковими органами вартісних характеристик імпортованого товару (митної вартості та транс-

фертної ціни) спрямований на запобігання неправомірним викривленням ціни у протилежних напрямках. Митні органи проводять тестування на заниження митної вартості товарів. Тобто ці органи перевіряють, чи всі елементи включено до митної вартості товарів та чи не занижена база, з якої справляються митні платежі під час митного оформлення товарів. Разом з тим контроль для цілей трансфертного ціноутворення податковими органами проводиться з метою тестування на завищення ціни за такими операціями і спрямований на запобігання завищенню цін, що призводить до відповідного заниження податку на прибуток. Таке протиріччя властиве саме операціям імпорту, оскільки в операціях експорту тестування зовнішньоекономічних операцій і митними, і податковими органами відбувається з метою визначення неправомірного заниження митної вартості та трансфертної ціни товарів [6].

Проаналізуємо ідеальне співвідношення цін у контрольованих операціях імпорту з погляду максимізації витрат і збільшення бази оподаткування, яке визначається такою економічно впорядкованою послідовністю (рис. 2).

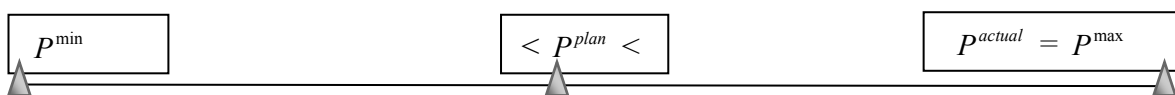


Рис. 2. Економічно впорядкована послідовність цін у контрольованих операціях імпорту з позиції податкового контролю та завищення ціни

Розглядаючи цінову політику підприємства у податковій площині з метою завищення ціни імпорту та заниження бази оподаткування, слід урахувати, що найбільш вигідною ціною у контрольованій зовнішньоекономічній операції є максимальна ціна діапазону ринкових цін, що означає рівність останньої та фактичної ціни за вказаною операцією ($P^{\text{actual}} = P^{\text{max}}$). Водночас якщо значення фактичної ціни в операції буде більше за планове, то таке перевищення призведе до зменшення бази оподаткування підприємства, що позитивно оцінюється з позицій податкової оптимізації, але може бути розцінено як невикідні закупівлі з погляду управлінського корпоративного контролю ($P^{\text{plan}} < P^{\text{actual}}$).

Визначимо формули для розрахунку та інтерпретації цінових відхилень у контрольованих опе-

раціях імпорту. Максимальний ціновий діапазон, визначений для контрольованої зовнішньоекономічної операції відповідно до вимог Податкового кодексу України, $\max \Delta P$ характеризує максимально можливий розмір відхилень у ціні продукції у контрольованій операції та визначається як різниця між максимальною та мінімальною ринковою ціною на аналогічні операції:

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

В операціях імпорту загальну можливу суму приросту (зменшення) витрат на закупівлю за рахунок діапазону ринкових цін можна обчислити за формулою:

$$\max \Delta C^P = (P^{\min} - P^{\max}) \cdot Q, \quad (2)$$

де $\max \Delta C^P$ – максимальне відхилення вартості імпортованого товару за рахунок відхилень у ціні закупівлі; Q – обсяг імпортованого товару.

Як бачимо за формулою, результат розрахунку завжди буде від’ємний і характеризуватиме недоотриману вигоду у процесі здійснення закупівель. Якщо результат розрахунку дорівнює нулю, це свідчить про використання мінімальної ринкової ціни при здійсненні операції. 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 імпорту за потенціалом ринку ΔP_{pot}^{import} можна визначити за формулою:

$$\Delta P_{pot}^{import} = (P^{\min} - P^{actual}) \cdot Q. \quad (3)$$

Відхилення за потенціалом ринку визначає суму неотриманих додаткових вигід, які могли бути отримані підприємством в умовах імпорту за мінімальними цінами. Це відхилення характеризує втрачену можливість і може розцінюватись як контрольоване і кероване. Але не слід вважати, що воно свідчить про неефективність закупівель, оскільки мінімальна ціна могла бути сформована і за особливими умовами, які не відповідають політиці закупівель аналізованої компанії.

2. Цінове відхилення у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок ефективності закупівель обчислюємо за формулою:

$$\Delta P_{ef}^{import} = (P^{average} - P^{actual}) \cdot Q. \quad (4)$$

Це відхилення визначає, наскільки ефективно відділ закупівель веде роботу з постачальниками і яку суму економії (втрат) підприємство отримує внаслідок ефективної (неефективної) політики закупівель. Якщо фактична ціна більше середньозваженої ринкової, то за формулою розрахунку отримуємо негативне відхилення, яке відображає суму втрат від неефективної політики закупівель та свідчить, що ціна за операцією вища за середню на ринку. У випадках, коли закупку вдалося зробити за цінами, нижчими за мінімальні у ринковому діапазоні до проведення аналізованої операції, то за формулою розрахунку отримуємо додатне значення, що свідчить про додаткову вигоду як результат ефективного управління. У випадках з податковим контролем закупка за ціною, нижчою за мінімальну у діапазоні ринкових цін, не при-

веде до податкових санкцій, адже під пильним контролем перебуває саме максимальна ціна з метою недопущення завищення вартості закупівлі та заниження бази оподаткування у контрольованій операції. Але заниження ціни імпорту може бути викликано, як було зазначено вище, свідомим наміром знизити суму митних платежів.

3. Цінове відхилення у контрольованій операції імпорту за рахунок оптимізації податків визначаємо як:

$$\Delta P_{opt}^{import} = (P^{\max} - P^{actual}) \cdot Q. \quad (5)$$

Оптимізаційне відхилення характеризує віддаленість фактичної ціни контрольованої операції від максимальної у ринковому діапазоні. Якщо фактична ціна імпорту перевищує максимальну у ринковому діапазоні, то відповідно до вимог Податкового кодексу України підприємство зобов’язано нарахувати додаткове зобов’язання з податку на прибуток, яке визначається як добуток ставки податку на прибуток та зазначеного перевищення (актуально для операцій за 2017 рік). Тобто сума донарахованих податкових зобов’язань з податку на прибуток (ДПЗ) визначається за формулою:

$$ДПЗ = (P^{\max} - P^{actual}) \cdot Q \cdot tax, \quad (6)$$

де tax – ставка податку на прибуток.

4. Антигрупове цінове відхилення у контрольованій зовнішньоекономічній операції через невідповідність ціни внутрішньогруповим корпоративним вимогам розраховуємо як:

$$\Delta P_{ag}^{import} = (P^{group} - P^{actual}) \cdot Q. \quad (7)$$

Антигрупове цінове відхилення свідчить про відповідність (невідповідність) фактичної ціни у контрольованій операції 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 не вигідною для групи загалом. Визначення такого відхилення може надати внутрішнім аудиторам додаткові докази про неефективне управління у відповідному підрозділі.

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

$$\Delta P_{bdg}^{import} = (P^{plan} - P^{actual}) \cdot Q. \quad (8)$$

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 з помилками у плануванні, зміною політики закупівель (рішенням купувати більш якісний товар дорожче або у більш надійного постачальника тощо). Додатне значення результату розрахунку свідчить про виконання плану, ефективність політики закупівель та дає позитивну оцінку роботи менеджерів. Окрім цього, воно також може свідчити про якість планування у сфері цінової політики закупівель та відповідність фактичних значень показникам, закладеним до операційного бюджету витрат.

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

$$\Delta P_{mch}^{import} = (P^{plan} - P^{average}) \cdot Q. \quad (9)$$

Цінове відхилення за рахунок ринкових змін є неконтрольованим і характеризує невідповідність планових цін середньозваженим на ринку. У випадках перевищення планової ціни над середньою 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 вищевказані 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 імпорту 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 імпорту

Розрахунки відповідно до запропонованого детального аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях імпорту відображаються у робочому документі 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 імпорту в контрольованих операціях.

За результатами дослідження слід зазначити, що аналіз цінових відхилень у контрольованих операціях імпорту може використовуватись аудитором як аналітична процедура при тестуван-

ні цін на предмет завищення (з метою зниження бази оподаткування) та на предмет заниження (з метою зниження суми митних платежів). Детальний аналіз цінових відхилень дозволяє визначати цілі облікових викривлень у цінах імпорту, 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: Кодекс 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., Игнатенко Т. Трансфертное ценообразование как механизм налогового контроля // *Вісник КНТЕУ*. 2014. № 3. С. 85–95.
3. Вакульчик О. М., Рябич О. В. Проблемы та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ценоування // *Вісник Академії митної служби України*. 2014. № 1 (51). С. 10–16.
4. Гречко А. В. Механізм трансфертного ценоування в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами // *Економічний вісник НТУУ “КПІ”*. 2016. № 13. URL: <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095>
5. Сопко В., Мельничук О. Трансфертне ценоування в міжнародних розрахунках // *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 // *Міжнародний науковий журнал “Інтернаука”*. 2018. № 2. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2018/2/3346/>

References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy. Kodeks vid 02.12.2010 r. № 2755-VI, stanom 22.03.2018 r. [Tax Code of Ukraine. Code of December 02, 2010 № 2456-VI as of March 22, 2018]. zakon2.rada.gov.ua. Retrieved September 12, 2018 from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
2. Aleksieieva, A., & Melnyk, V. (2014). Transfertne tsinoutvorennia yak mekhanizm podatkovoho kontroliu [Transfer pricing as a mechanism for tax control]. *Visnyk KNTEU – Bulletin of KNTEU*, 3, 85–95 [in Ukrainian].
3. Vakulchuk, O. & Riabych, O. (2014). Problemy ta osoblyvosti vprovadzhennia v Ukraini mekhanizmu kontroliu transfertnoho tsinoutvorennia [Problems and peculiarities of introducing a transfer pricing control mechanism in Ukraine]. *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy – Bulletin of the Customs Academy of Ukraine*, Vol. 1 (51), 10–16 [in Ukrainian].
4. Hrechko, A. V. (2016). Mekhanizm transfertnoho tsinoutvorennia v Ukraini yak instrument kontroliu za operatsiiamy mizh poviazanyamy osobamy [The mechanism of transfer pricing in Ukraine as a tool control over transactions between related parties]. *Ekonomichnyi visnyk NTUU “KPI” – Economic bulletin NTUU “KPI”*, 13. Retrieved September 12, 2018 from: <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095/75654> [in Ukrainian].
5. Sopko, V. & Melnychuk, O. (2016). Transfertne tsinoutvorennia v mizhnarodnykh rozrakhunkakh [Transfer pricing in international accounting]. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo – Foreign Trade: economics, finance, law*, 4, 93–107 [in Ukrainian].
6. Fesenko, V. & Silaieva, V. (2018). Porivnialnyi analiz metodiv vyznachennia mytnoi vartosti tovariv ta transfertnoi tsiny u kontrolovanykh operatsiiakh [Comparative analysis of methods for determining the customs value of goods and transfer pricing in controlled transactions]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal “Internauka” – International Scientific Journal “Internauka”*, Vol. 2. Retrieved September 12, 2018 from: <https://www.inter-nauka.com/issues/2018/2/3346/> [in Ukrainian].

В. В. Фесенко,

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры учета, аудита, анализа и налогообложения,
Университет таможенного дела и финансов, г. Днепр

Анализ ценовых отклонений с целью аудита трансфертных цен в контролируемых операциях импорта

Статья посвящена детальному анализу отклонений в цене, которые могут возникать случайно или формироваться руководством предприятия сознательно при осуществлении контролируемых операций импорта. Определено экономически упорядоченное соотношение цен в процессе реализации контролируемых операций импорта с позиций управленческого и налогового контролей. Разработана система анализа ценовых отклонений в контролируемых операциях импорта с целью аудита трансфертных цен.

Ключевые слова: анализ, аудит, трансфертные цены, контролируемые операции, импорт, ценовые отклонения.

V. V. Fesenko,

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor, Department of Accounting, Audit, Analysis and Taxation,

University of Customs and Finance, the city of Dnipro

Analysis of Price Differences for Transfer Prices Auditing in the Controlled Import Transactions

The article's objective is to justify and develop a method for analyzing price differences in the controlled foreign economic transactions of enterprises, for further auditing and analyzing transfer prices in foreign economic transactions with related parties. Actual transfer prices in a controlled transaction may differ from planned ones or from the estimated market range of prices, determined by normative requirements for reports on controlled transactions. A detailed analysis of differences in estimated prices is made, which may either occur occasionally or be formed purposefully by management staff of an enterprise when performing controlled import transactions. The economically reasonable ratio of prices in performing import transactions is determined from the perspective of management control for under-pricing purposes, and from the perspective of minimizing tax liabilities for over-pricing purposes. The proposed method for analysis of price differences in the controlled foreign economic transactions is built on the differences between an actual price and its planned, intra-group, minimal, average weighted and maximal levels, thus enabling to determine six types of differences: optimization difference, anti-group difference, the difference by market potential and the difference by the effectiveness of purchases. Identification and analysis of the calculated price difference will contribute in constructing a system for recording and analysis of reasons and effects of price distortions, which can be used for audit (internal and external) and analysis of the effectiveness of such transactions. The proposed method for analyzing price differences in the controlled foreign economic transaction can help internal auditors in identifying price differences that are exposed to the risk of essential distortion due to a probability of management impact, which enables to focus audit procedures on accounting and reporting segments with the increased risk of distortion. This method can also be used as an analytical procedure involved in independent or tax audit of import transactions in testing prices for over-pricing (in order to under-price the taxation base) or under-pricing (in order to reduce the amount of custom payments).

Key words: *analysis, audit, transfer prices, controlled transactions, imports, price differences.*

Бібліографічний опис для цитування:

Фесенко В. В. Аналіз цінових відхилень з метою аудиту трансфертних цін у контрольованих операціях імпорту // Статистика України. 2018. № 3. С. 83–88.