

Системи, що розвиваються, завжди є відкритими, вони обмінюються речовинами, енергією як між собою, так й з середовищем, що їх оточує. Внаслідок цього відбуваються процеси локальної упорядкованості та самоорганізації. Якщо система надто незрівноважена, в ній починають домінувати такі фактори, які б не мали суттєвого значення в більш зрівноваженому стані. Коли система далека від рівноваги, на процеси активно впливають біфуркаційні механізми – наявність короткотермінових точок роздвоєння переходу до того чи іншого режиму системи. Водночас заздалегідь неможливо передбачити, яким шляхом це відбуватиметься.

Набувають розвитку комплексні, міждисциплінарні дослідження, нові методи пізнання, виділяються новітні, складніші типи об'єктів пізнання. Узагальнити їх, зрозуміти й оцінити взаємовплив, побудувати нову картину процесу-явища - і є основною метою синергетики. Отже, досліджувати синергетичні процеси без вивчення проблем, що традиційно належали до тієї чи іншої галузі-сфери наук окремо, неможливо. Майбутнє – лише в комплексному, міждисциплінарному підході до побудови синергетичних моделей явища-процесу.

#### **Список використаних джерел і літератури:**

1. Якімцов В.В. Синергетичні дослідження в економіці: проблеми та перспективи: монографія. Львів: Панорама, 2018. 448 с.
2. В.О. Поколенко, О.М. Малихіна, Ю.А. Чуприна, М.В. Горбач, Т.В. Волошина. Інноваційна технологія оцінки якості менеджменту будівельних підрядних підприємств. Управління розвитком складних систем. – 2017. – Вип. 32. – С. 146 – 152.

*Марчук Тетяна Сергіївна, кандидат економічних наук, доцент,  
Петренко Ганна Сисоївна, доцент,  
Київський національний університет будівництва і архітектури*

#### **МЕТОДИКО-ПРИКЛАДНІ ЕТАПИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ В ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ: ПОДАТКОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТИ**

Трансфертна ціна в операціях між пов'язаними підприємствами є об'єктом маніпулювань, оскільки її рівень впливає на фінансові результати трьох суб'єктів (дочірнього підприємства-продавця, дочірнього

підприємства-покупця, материнського підприємства), і є основним предметом зовнішнього, внутрішнього і податкового аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

В процесі здійснення контрольованих зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами внутрішній контроль цін має поширюватись на податкові та корпоративні ризики, які можуть виникнути за невідповідності цін щодо принципу «витягнутої руки» або корпоративних вимог групи компаній. В процесі компаративного аналізу методів трансфертного ціноутворення обґрунтовано декомпозицію сфер контролю і аудиту зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами на основі розмежування завдань податкового й управлінського контролю відповідно до ризиків викривлення ціни в операціях експорту та операціях імпорту (рис.1).

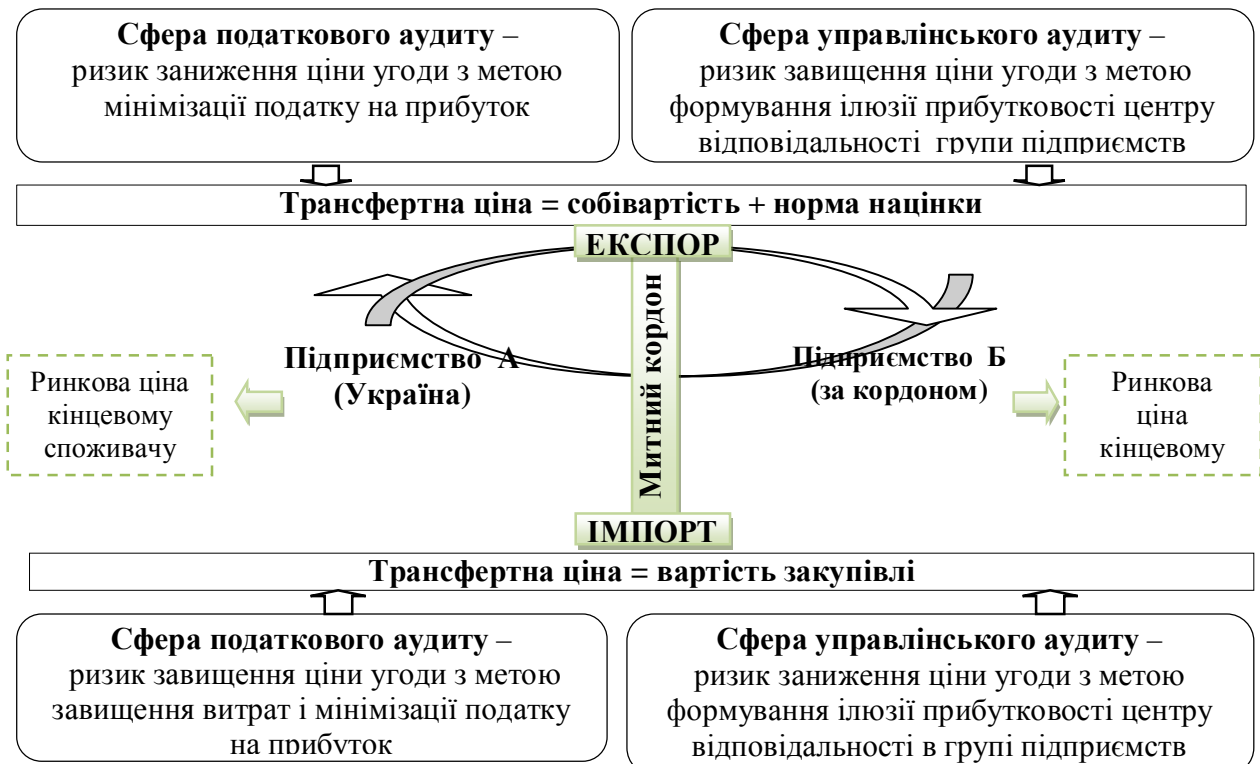


Рис. 1. Декомпозиція сфер аудиту зовнішньоекономічної діяльності між взаємопов'язаними підприємствами

Сфери податкового та управлінського контролю відрізняються залежно від типу зовнішньоекономічної операції (експорт, імпорт). До сфери податкового контролю віднесено перевірку операцій експорту на предмет заниження ціни угоди (заниження доходів та бази оподаткування), а операцій імпорту – на предмет завищення ціни угоди (завищення витрат і заниження бази оподаткування).

Під сферу корпоративного контролю підпадає перевірка операцій експорту на предмет завищення, а операцій імпорту – на предмет заниження ціни угод (з метою створення ілюзії прибутковості пов'язаного підприємства для власників групи компаній і ризиків зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств) (1, с.88).

На основі аналізу ланцюжка формування вартості експортованого товару встановлено, що витрати кожного з етапів мають специфіку при віднесенні їх до собівартості товару (продукції, послуги). Витрати зовнішньоекономічної діяльності розподілено на групи залежно від рівня виникнення: прямі змінні витрати на рівні одиниці продукції; прямі постійні витрати на рівні контрольованої операції; прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної угоди; прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної діяльності. Виокремлення таких груп витрат дозволяє здійснювати послідовний аналіз процесу покриття постійних прямих витрат зовнішньоекономічної діяльності та визначати рівень проміжного фінансового результату (маржі) на кожному етапі.

У табл.1 наведено етапи покриття прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності на основі послідовного розрахунку проміжних показників маржі при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності.

Таблиця 1

#### Етапи розрахунку прибутку від зовнішньоекономічної діяльності

Етапи	Проміжні показники розрахунку	Частка покриття витрат чистим доходом від реалізації
I етап	Ціна – Прямі змінні витрати на одиницю реалізації = <b>Маржа одиниці (СМу)</b>	Внесок у покриття всіх прямих постійних витрат ЗЕД підприємства
II етап	$СМ_n \times$ Обсяг реалізації за операцією – Прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної операції	Внесок у покриття прямих постійних витрат, які виникають на рівні зовнішньоекономічної угоди та ЗЕД підприємства
	= <b>Маржа зовнішньоекономічної операції (СМо)</b>	
III етап	$СМ_{o11} + СМ_{o12} + СМ_{o1i}$ – Прямі постійні витрати на рівні контракту	Внесок у покриття прямих постійних витрат, які виникають на рівні ЗЕД підприємства
	= <b>Маржа зовнішньоекономічної угоди (СМа)</b>	
IV етап	$СМ_{a1} + СМ_{a2} + СМ_{an}$ – Прямі постійні витрати на рівні ЗЕД	Внесок у покриття постійних витрат і формування прибутку підприємства
	= <b>Операційний прибуток від ЗЕД у звітному періоді (ЕВІТ<sup>F</sup>)</b>	

*n* – кіл-ть контрактів, *i* – кіл-ть операцій ЗЕД за контрактом.

За результатами аналізу складу витрат, що виникають у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності, запропоновано методику визначення трансфертної ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції на основі маржі операцій. Трансфертна ціна розраховується за формулою (1):

$$TP = (DVC_u + DFC_u^{operation}) \times CM_{ratio}^{operation}, \quad (1)$$

де  $TP$  – трансфертна ціна, грн./од.;  $DVC_u$  – прямі змінні витрати на одиницю реалізованої продукції, грн./од.;  $DFC_u^{operation}$  – прямі постійні витрати, які виникають на рівні здійснення зовнішньоекономічної операції, розподілені на одиницю реалізованої продукції, грн./од.;  $CM_{ratio}^{operation}$  – відносний рівень маржі зовнішньоекономічних операцій підприємства, який розраховується за формулою (2):

$$CM_{ratio}^{operation} = \frac{I^F - DVC - DFC^{operation}}{DVC + DFC^{operation}} + 1, \quad (2)$$

де  $I^F$  – дохід від зовнішньоекономічної діяльності, грн.;  $DVC$  – прямі змінні витрати на виробництво та реалізацію продукції у зовнішньоекономічних операціях підприємства, грн.;  $DFC^{operation}$  – прямі постійні витрати, які виникають на рівні зовнішньоекономічних операцій.

Сучасні трансформаційні зміни у сфері фінансового контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні призводять до виникнення методологічних проблем у звітуванні про контрольовані операції та обґрунтування відповідності зовнішньоекономічних операцій вимогам податкового аудиту. На основі групування витрат за організаційними рівнями їх виникнення розроблено форму управління звіту про фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства в частині експорту власного виробництва.

Розмежовано управлінський і податковий підхід при встановленні цін у зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними сторонами мита визначено відмінності, які виникають при паралельному веденні фінансового й управлінського обліку, що вимагає від керівництва підприємства узгодження цін на основі ідентифікації різниць у трансфертних цінах – трансфертних різниць.

Трансфертні різниці визначаються як різниці між двома трансфертними цінами на товар (продукцію, послугу) у контрольованій зовнішньоекономічній операції. Одна визначається 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).

Встановлено, оскільки трансфертна ціна містить дві основні складові – витрати та надбавку (прибуток), то і трансфертні різниці, які формуються при контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами, можуть бути результатом відмінностей у методах зарахування витрат до собівартості (трансфертні різниці за експортом) та методах визначення норми надбавки до вартості закупівлі (трансфертна ціна за імпортом).

При зіставленні трансфертних різниць формуються контрольовані та неконтрольовані трансфертні різниці. Доведено, що контрольовані трансфертні різниці є об'єктом управління для менеджерів корпорації з метою їх мінімізації, а неконтрольовані пов'язані з об'єктивними чинниками та не можуть бути зменшені за управлінського впливу.

При зіставленні трансфертної ціни, визначеної за податковим підходом ( $P^{ПКУ}$ ), та трансфертної ціни, визначеної за управлінським підходом ( $P^{УО}$ ), може виникати додатна ( $P^{ПКУ} > P^{УО}$ ) або від'ємна ( $P^{ПКУ} < P^{УО}$ ) різниця. Залежно від типу операцій, в яких виникають додатні та від'ємні різниці, трансфертні різниці класифіковано на невідшкодовані й альтернативні. Невідшкодована трансфертна різниця формується у випадках, коли управлінська трансфертна ціна експорту перевищує податкову трансфертну ціну, та у випадках, коли податкова ціна імпорту перевищує управлінську ціну імпорту.

Встановлено, що невідшкодована трансфертна різниця має від'ємне значення і є частиною непокритих прямих постійних витрат, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, або недоотриманим доходом. Альтернативна трансфертна різниця виникає за умови, що управлінська трансфертна ціна імпорту перевищує податкову трансфертну ціну, а також коли податкова ціна експорту перевищує управлінську ціну експорту. Альтернативна трансфертна різниця відображає додатковий дохід від зовнішньоекономічної діяльності підприємства і є додатною (3, с.33).

На основі співвідношення трансфертних і курсових різниць за результатами проведення зовнішньоекономічних операцій запропоновано показники для аналізу покриття витрат за курсовими різницями.

У випадках наявності альтернативних трансфертних різниць та витрат за курсовими різницями доцільним є застосування коефіцієнта компенсації курсових різниць (ККР), який визначається за формулою (3):

$$KKP = \frac{ATP}{BKP}, \quad (3)$$

де АТР – альтернативні трансфертні різниці; ВКР – витрати за курсовими різницями.

За наявності невідшкодованих трансфертних різниць та доходів за курсовими різницями розраховується коефіцієнт компенсації трансфертних різниць (КТР) за формулою (4):

$$КТР = \frac{ДКР}{НТР}, \quad (4)$$

де ДКР – доходи за курсовими різницями; НТР – невідшкодовані трансфертні різниці.

Доведено, що запропоновані показники забезпечують оцінювання умов виконання зовнішньоекономічних контрактів і можуть бути використані як критерії ефективності управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

### **Список використаних джерел і літератури**

1. Fesenko V.V., Vakulchyk O. M. Transformation of system of audit of foreign economic operations in the context of globalization: experience of Ukraine and development prospects. The economics of the XXI century: current state and development prospects. London: ScienceePublishing, 2018. P. 345–360
2. Марчук Ю.Л. Оптимізація джерел формування інвестиційних ресурсів та впровадження нових схем фінансування підприємств житлового будівництва [Текст] / Ю.Л. Марчук // Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин: зб. наук. праць. – Вип. 30. У 3ч. Ч. 2 – К.: КНУБА, 2013. – С. 104 – 115
3. Марчук Ю.Л. Підвищення конкурентоспроможності України і її регіонів за умов відкритої економіки [Текст] / Ю.Л. Марчук // Управління розвитком складних систем: зб. наук. Праць – Вип. 20. У 2ч. Ч.2 – К.: КНУБА, 2014. – С. 109 – 114.