

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2025. № 9.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.9.72>

УДК 339.13:657.6(477)

В. С. Негоденко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту,

Державний торговельно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6873-2011>

О. В. Комірна,

к. е. н., доцент, начальник бюро аудиту соціального забезпечення, управління

активами та інфраструктури відділу внутрішнього аудиту,

Акціонерне товариство «АНТОНОВ»

ORCID ID: <https://orcid.org/0001-8842-1624>

В. П. Міняйло,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту,

Державний торговельно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5867-7135>

Р. Ю. Овчарик,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту,

Державний торговельно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6536-9712>

О. В. Овдій,

заступник директора навчально-наукового інституту економіки і

управління, Національний університет харчових технологій

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1531-3352>

**ВНУТРІШНІЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АУДИТ КОНТРОЛЬОВАНИХ
ОПЕРАЦІЙ В УМОВАХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*V. Nehodenko,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Financial Analysis and Audit,
State University of Trade and Economics*

*O. Komirna,
PhD in Economics, Head of the Social Security, Asset Management and
Infrastructure Audit Bureau of the Internal Audit Department,
JSC "ANTONOV"*

*V. Minialo,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Financial Analysis and Audit,
State University of Trade and Economics*

*R. Ovcharyk,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Financial Analysis and Audit,
State University of Trade and Economics*

*O. Ovdii,
Deputy Director of the Educational and Scientific Institute of Economics and
Management, National University of Food Technologies*

INTERNAL AND TAX AUDIT OF CONTROLLED OPERATIONS IN THE CONDITIONS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITIES OF ASSOCIATED ENTERPRISES

В сучасних умовах воєнного стану, розвиток держави в цілому та вітчизняних підприємств в тому числі вимагає консолідації та радикальних змін в частині забезпечення впровадження Євроінтеграційного вектору напрямку розвитку економіки, що обумовлює процес імплементації в усіх сферах життєдіяльності суспільства та держави до Європейських стандартів. Надходження коштів та фінансування різних проектів зі

сторони стратегічних партнерів України, вимагає уніфікації звітності, а також підвищення та посилення контролю за цільовим використанням грошових надходжень, точністю та правильністю їх відображення у звітній документації.

Зважаючи на стрімкий глобалізаційний вектор розвитку економіки України та збільшення міжнародних корпорацій, на особливу увагу заслуговують питання з удосконалення процесів перевірки звітності з трансферного ціноутворення, аудиту контрольованих операцій, внутрішньої комплексної перевірки Звіту про контрольовані іноземні компанії, Звіту про контрольовані операції, тощо.

Так, за даними Державної податкової служби України, за результатами звітування по контрольованим іноземним компаніям (КІК) за 2022-2023 роки, станом на 01.06.2024 року в Україні зареєстровано 14 155 контролерів іноземних компаній та 21 146 контрольованих іноземних компаній. Значна кількість суб'єктів контрольованих операцій вимагає посиленої уваги до перевірки правильності формування звітної документації, яка подається до податкових органів зі сторони компаній-контролерів, адже існує ризик неправильного відображення даних у відповідних формах звітності з метою зменшення бази оподаткування та відповідно скорочення сум сплачених податків.

Разом з тим, одним із ефективних інструментів запобігання виникненню ризикових ситуацій в частині здійснення контрольованих операцій є запровадження процедур внутрішнього аудиту.

In the modern conditions of martial law, the development of the state as a whole and domestic enterprises, including, requires consolidation and radical changes in terms of ensuring the implementation of the European integration vector of the direction of economic development, which determines the process of implementation in all spheres of life of society and the state to European standards. The receipt of funds and financing of various projects from the strategic

partners of Ukraine requires the unification of reporting, as well as the improvement and strengthening of control over the targeted use of cash receipts, the accuracy and correctness of their display in the reporting documentation.

Taking into account the rapid globalization vector of the development of the Ukrainian economy and the increase of international corporations, the issues of improving the processes of verification of transfer pricing reporting, audit of controlled transactions, internal complex verification of the Report on controlled foreign companies, the Report on controlled transactions, etc., deserve special attention.

Thus, according to the State Tax Service of Ukraine, according to the results of reporting on controlled foreign companies (CFCs) for 2022-2023, as of June 1, 2024, 14,155 controllers of foreign companies and 21,146 controlled foreign companies were registered in Ukraine. A significant number of subjects of controlled operations requires increased attention to verifying the correctness of the reporting documentation submitted to the tax authorities by the controlling companies, because there is a risk of incorrect display of data in the relevant reporting forms in order to reduce the tax base and, accordingly, reduce the amount of taxes paid.

At the same time, one of the effective tools for preventing the occurrence of risky situations in terms of the implementation of controlled operations is the introduction of internal audit procedures.

Ключові слова: *контрольовані операції, внутрішній аудит, контроль, трансфертне ціноутворення, пов'язані сторони, фінансові операції, суми наданих інвестицій, безповоротна фінансова допомога.*

Keywords: *controlled transactions, internal audit, control, transfer pricing, related parties, financial transactions, amounts of investments provided, non-refundable financial assistance.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Актуальність тематики даного дослідження полягає у важливості формування механізму здійснення внутрішнього аудиту та податкового аудиту контрольованих операцій зважаючи на зміни, що відбуваються в правовому полі, в тому числі в законодавстві, що регулює операції, які виникають між пов'язаними сторонами, а також потребує удосконалень в частині формування загальної інтеграційної моделі перевірки контрольованих операцій з метою врегулювання податкових спорів та недопущення корупційних правопорушень.

Важливість дослідження визначається тим, що операції між пов'язаними сторонами відносяться до ризикових, та потребують більш поглибленої уваги зі сторони внутрішніх аудиторів, а також податкового аудиту адже можуть призвести до суттєвих викривлень як в управлінській так і фінансовій звітності підприємства і сформувати перекручення в нарахуванні і сплаті податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Формування та становлення поняття трансфертного ціноутворення і його внутрішнього та податкового аудиту розглядалося в наукових працях як вітчизняних так і закордонних авторів, зокрема: Брояков С. В., Гетьман К.О., Жердецька Л.В., Кавтиш О.П., Касперович Ю.В., Кіляр О. Р., Котенко А. М., Мельник А.А., Мішин М. О., Павленко Л.Д., Сабадир А.О., Савченко Т.Г., Тищук Т.А., Фроленко Р. В. В свою чергу, в наукових працях [2, 9, 11, 16] досліджувались питання з удосконалення організаційно-методичних засад зовнішнього аудиту операцій із пов'язаними сторонами, а також науковці акцентували увагу на процедурах перевірки операцій трансфертного ціноутворення зі сторони податкових органів. Разом з тим, питання комплексної перевірки операцій з пов'язаними сторонами, а також

внутрішнього аудиту контрольованих операцій в наукових працях залишаються не дослідженим та потребують наукового опрацювання з метою впровадження в практичну діяльність вітчизняних компаній, а саме з питань оподаткування контрольованих операцій в умовах зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування рекомендацій до побудови комплексної моделі внутрішнього та податкового аудиту контрольованих операцій в умовах зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Операції між пов'язаними сторонами є об'єктом підвищеної уваги як зі сторони податкових органів так і зі сторони представників зовнішнього аудиту, адже дані операції є ризиковими та можуть призвести до маніпуляцій та недостовірного відображення господарських операцій у фінансовій звітності компаній. На сьогоднішній день, значна кількість вітчизняних підприємств мають дочірні компанії в інших країнах та активно співпрацюючи між собою, здійснюючи значну кількість трансакцій, потребують посиленої уваги зі сторони суб'єктів внутрішнього аудиту за легітимністю здійснення даних операцій, а також повнотою розкриття операцій, що відбуваються між пов'язаними сторонами у звітності компаній групи.

З метою уніфікації та приведення вітчизняного законодавства до міжнародних норм, в Україні поступово виконуються заходи, які розкриті в плані дій Організації з економічного співробітництва у напрямку протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (план BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)). В січні 2017 року Україна приєдналася до плану Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (план BEPS), та взяла на себе зобов'язання впроваджувати розроблений план заходів (план BEPS).

Відповідно до Рекомендацій про реалізацію плану BEPS (Крок 3 «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (CFC/KiK)») з 2020 року у вітчизняному законодавстві введено нові вимоги з оподаткування контрольованих іноземних компаній (далі – KiK), що в свою чергу дозволяє забезпечити застосування превентивних заходів контролю з ухилення вітчизняних підприємств (контролюючих підприємств) від сплати податків. Доцільно зазначити, що заходи, які передбачені планом BEPS спрямовані на посилення контролю за виведенням вільних грошових активів компаній в офшорні зони та боротьбою з агресивним податковим плануванням. З метою недопущення розмивання бази оподаткування, а також виведення прибутку з-під оподаткування, у вітчизняному законодавстві введено зміни, які стосуються посилення контролю за операціями з пов'язаними сторонами загалом, та трансфертним ціноутворенням зокрема. Так, Законом України №466-IX від 16 січня 2020 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [6], норми Податкового кодексу доповнено, зокрема статтею 39-2 «Контрольовані іноземні компанії», відповідно до якої під контрольованими операціями слід розуміти господарські операції, що контролюються податковими органами, та які впливають на фінансовий результат платників податків [5]. Слід розрізняти контрольовані операції та контрольовані іноземні компанії. Так, відповідно до чинного законодавства, контрольована іноземна компанія (KiK) – це юридична особа, зареєстрована в іноземній державі, що знаходиться під контролем фізичної або юридичної особи – резидента України [5]. Відповідно контролюючою особою є фізична або юридична особа – резидент України, що є прямим або опосередкованим власником (контролером) контрольованої іноземної компанії (KiK). На сьогоднішній день, великі вітчизняні підприємства, що відносяться як до виробничої сфери, так і до сфери послуг мають дочірні підприємства, які зареєстровані як компанії-резиденти інших країн. Саме оцінка діяльності

контрольованих іноземних компаній (КІК) в частині легітимності здійснення господарських операцій, а також правильності їх відображення в системі бухгалтерського обліку та узагальнення у фінансовій звітності КІК є важливим предметом перевірки зі сторони служби внутрішнього аудиту контролюючої вітчизняної компанії. Доцільно зазначити, що відповідно до змін, які були запроваджені в Податковому кодексі України, нерозподілений прибуток КІК оподатковується на рівні власника – податкового резидента, який може бути як фізичною так і юридичною особою. Загалом, в Податковому кодексі розширено поняття іноземної компанії, до якої може відноситись як юридична особа так і утворення без статусу юридичної особи.

Проведені дослідження в частині звітування про контрольовані іноземні компанії, дозволили встановити, що на сьогоднішній день зареєстровано 21 146 контрольованих іноземних компаній, з місцем реєстрації: Кіпр (16%); Великобританія (13%); Польща (31%); Естонія (9%); США (13%); інші країни (18%, та 14 145 компаній-контролерів, з яких контролерів – фізичних осіб становить 13 831 (або 97,78%) та 314 контролерів-юридичних осіб (2,2 %) [12]. Інформація, що наведена на рис.1 дозволяє обґрунтувати актуальність досліджень в частині перевірки правильності врахування звітних даних КІК у консолідованій звітності компаній – контролерів.

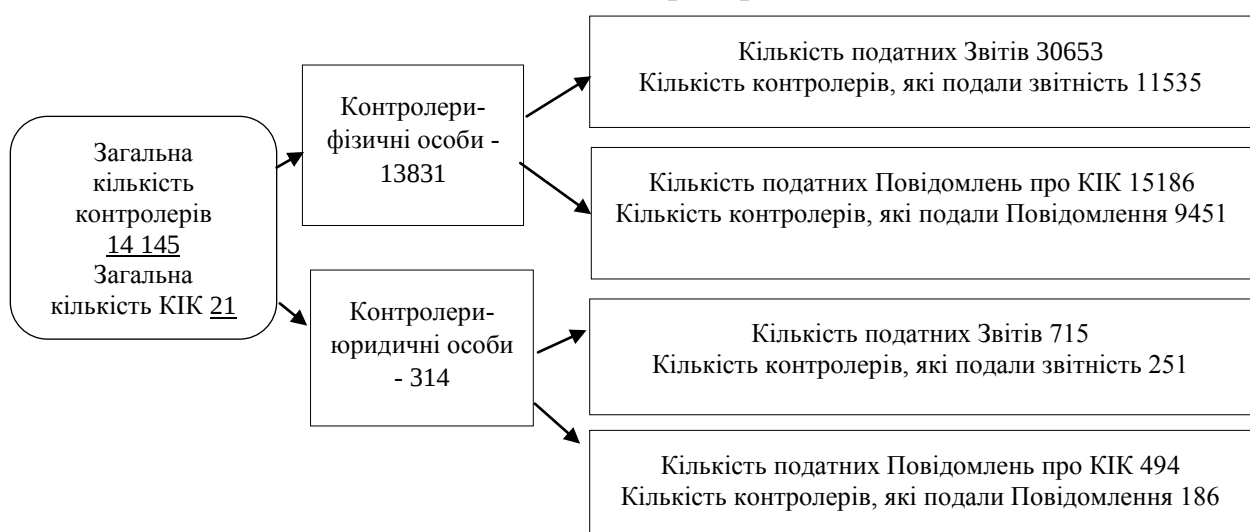


Рис. 1. Звітування по контрольованим іноземним компаніям
Джерело: сформовано автором на основі (CFC: results for 2022-2023)

За даними Державної податкової служби України за результатами подання звітності про КІК за 2022-2023 звітні роки, було подано до контролюючих органів 864 Звітів про КІК за скороченою формою та 984 Звіти про КІК. Також, за 2022-2023 роки задекларовано дохід КІК в сумі 122,9 млрд. грн, прибуток до оподаткування КІК за аналізований період – 7,3 млрд. грн. Прибуток КІК звільнений від оподаткування – 6,1 млрд. грн [12]. Відповідно до норм Податкового кодексу України, скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії (КІК) на рівні підприємства-контролера підлягає оподаткуванню. Так, компанія яка контролює іноземну компанію, має перевіряти фінансову звітність КІК з метою інтеграції показників фінансової звітності КІК в консолідованій звітності, а також має звітувати перед податковими органами подаючи Звіт про контрольовані іноземні компанії, та Звіт про контрольовані операції. Саме з метою перевірки достовірності відображення операцій у фінансовій звітності КІК, а також оцінки точності інтеграції звітних показників (як контрольованої іноземної компанії, так і контролюючої) в консолідованій фінансовій звітності та визначення бази оподаткування здійснюється звітування компанії-резидента в частині фінансових результатів контрольованої іноземної компанії (КІК).

Доцільно зазначити, що в Звіті про контрольовані іноземні компанії, контролююча компанія має вказати яким контролем вона наділена по відношенню до контрольованої іноземної компанії, а саме формально-юридичним чи фактичним контролем. Якщо компанія – контролер наділена правом здійснення фактичного контролю над КІК, вона має суттєвий або вирішальний вплив на порядок здійснення господарських операцій КІК (заклучення договірних відносин між КІК та її контрагентами), може розпоряджатись активами та прибутком контрольованої іноземної компанії, а також ініціювати припинення діяльності КІК. В Звіті про контрольовану іноземну компанію (КІК) контролююча компанія має зазначати відомості про КІК, розмір частки в КІК, дохід (виручку) від реалізації товарів (робіт, послуг) контрольованої іноземної компанії, прибуток від операційної

діяльності, а також фінансовий результат до оподаткування та скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії. Необхідно відзначити, що формування та подання до контролюючих органів Звіту про контрольовані операції, дозволяє посилити управлінський контроль за правильністю відображення господарських операцій у звітності, а також оцінити характер впливу контрольованих операцій як на загальний фінансовий результат контролюючої компанії-резидента, так і на фінансовий результат іноземної групи компаній. Щодо контрольованих операцій, необхідно відзначити, що дані операції виникають між пов'язаними сторонами та перебувають під контролем податкових органів, адже можуть призвести до завищення витрат та зменшення доходів, що в свою чергу може вплинути на величину прибутку та суму податкових зобов'язань. Так, відповідно до пункту 39.2.1.4 Податкового кодексу України, до контрольованих операцій можна віднести наступні:

- експортно-імпортні операції, а також операції з продажу (обміну) готових товарів (сировини);
- операції з придбання (продажу) послуг;
- транзакції з нематеріальними активами або об'єктами інтелектуальної власності;
- взаємодії між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні;
- передача функцій, активів та ризиків від резидента України нерезиденту, що може призвести до зменшення доходів на неринкових умовах.

За результатами дослідження статистичних матеріалів Державної податкової служби України [12], підставами віднесення операцій до контрольованих є наступні (рис. 2): пов'язані особи (89%); перелік країн визначених КМУ (8%); постійні представництва (1%).

На сьогоднішній день, існує безліч недоліків та зловживань в частині здійснення контрольованих операцій та відображення їх у звітності компаній.

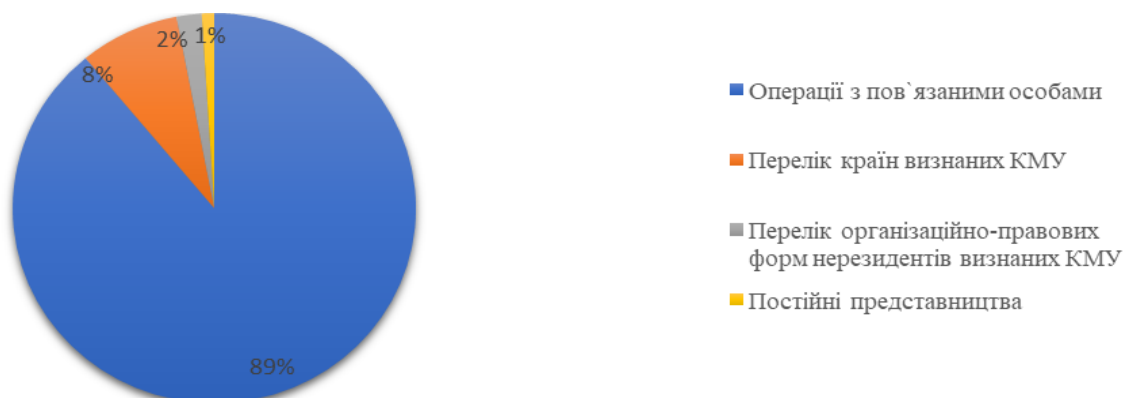


Рис. 2. Структура підстав віднесення операцій до контрольованих
Джерело: сформовано автором на основі (CFC: results for 2022-2023)

Тому податкові органи звертають особливу увагу на порядок відображення контрольованих операцій у звітності компанії. Податкові органи за допомогою документальних перевірок відповідно до ст.39 Податкового кодексу України та Порядку проведення перевірок платників податків з питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.03.2016 р. №344 здійснюють перевірку контрольованих операцій у формі документальних позапланових перевірок. Разом з тим, на особливу увагу заслуговує впровадження в практичну діяльність компаній служби внутрішнього аудиту, яка об'єктивно покращує ділову репутацію підприємства, забезпечуючи перевірку внутрішніх положень, інструкцій, нормативів, що діють на підприємстві, а також сприяє виявленню фактів шахрайства, незаконного використання активів, що сприяє виявленню схем ухилення від сплати податків та незаконного виведення коштів за кордон. Загалом, однією із головних задач внутрішнього аудиту є надання незалежних гарантій того, що процеси управління ризиками трансфертного ціноутворення, а також системи управління та контролю які діють на підприємстві зокрема а також в частині здійснення контрольованих операцій діють ефективно, що унеможливорює виникнення ризику зменшення бази оподаткування та уникнення від сплати податків. Проведені дослідження практики здійснення внутрішнього аудиту дозволили встановити наявність проблем організаційного та методичного характеру в частині забезпечення

здійснення процедур внутрішнього аудиту. Так, за даними Міністерства фінансів України, за результатами опитування 53 підрозділів з внутрішнього аудиту з 90 опитуваних визнали існування наступних проблем методичного характеру в частині здійснення внутрішнього аудиту:

- затримки в наданні зі сторони відповідних структурних підрозділів відповідей на запити, сформовані працівниками відділу внутрішнього аудиту;

- відсутність в наданні вільного доступу до всіх локальних організаційно-розпорядчих документів компанії, що відповідним чином впливає на вчасність завершення внутрішнього аудиту;

- відсутність всієї необхідної документації, яка стосується об'єкта перевірки, за рахунок передачі її до архіву [1].

Доцільно звернути увагу на важливість застосування процедур внутрішнього аудиту в частині перевірки віднесення господарських операцій до контрольованих, а також в частині перевірки облікового відображення контрольованих операцій та порядку формування відповідної звітності, а саме Звіту про контрольовані іноземні компанії (Звіт про КІК) та Звіту про контрольовані операції.

Загалом, практичне втілення процедурного підходу, який застосовується під час проведення внутрішнього аудиту операцій з пов'язаними сторонами, а також порядку звітування контролюючих компаній та формування консолідованої фінансової звітності передбачає застосування наступних процедур (рис. 3):

- 1) оцінка відповідності господарських операцій критерію контрольованих операцій;
- 2) перевірка правильності встановлення трансфертних цін;
- 3) оцінка наявності та величини конструктивних дивідендів та перевірка величини податку на репатріацію;
- 4) перевірка документації з трансфертного ціноутворення;
- 5) встановлення легітимності контрольованих операцій;

б) перевірка повноти декларування контрольованих операцій в Звіті про контрольовані операції.

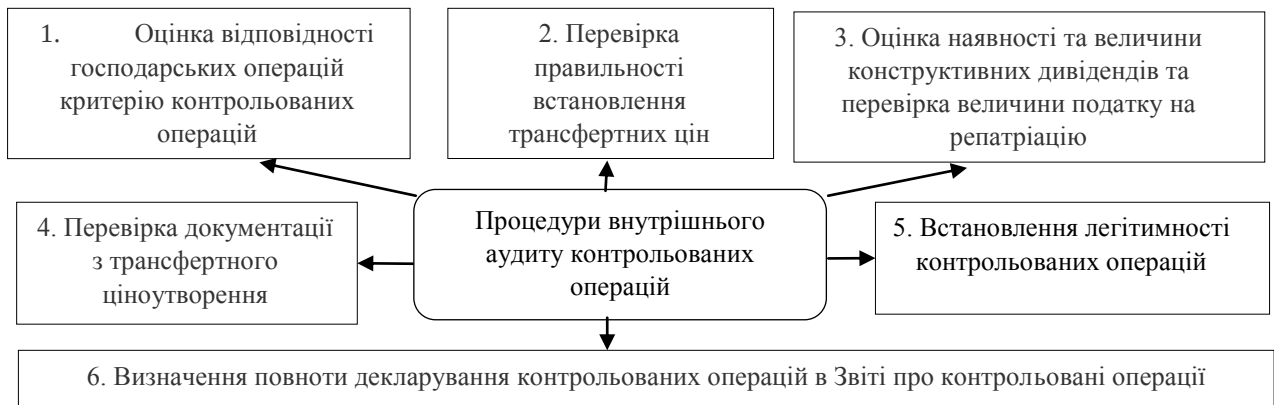


Рис. 3. Процедурний підхід внутрішнього аудиту контрольованих операцій компаній
Джерело: сформовано автором на основі (Звіту про КІК)

Так, аудитори під час оцінки сутнісних характеристик господарської операції мають оцінити чи відповідає вона встановленим критеріям віднесення операції до контрольованої, адже обов'язок звітувати виникає у платників податків у разі наявності одночасно трьох критеріїв, які зазначені у пп. 39.2.1.1 та пп. 39.2.1.7 ст. 39 ПКУ (рис. 4). Доцільно зазначити, що під час оцінки відповідності критерію величини доходу отриманого компанією за звітний період, внутрішні аудитори мають враховувати не тільки суму чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, що відображається в рядку 2000 річної фінансової звітності компанії, а також враховувати доходи отримані компанією від фінансової та інвестиційної діяльності.

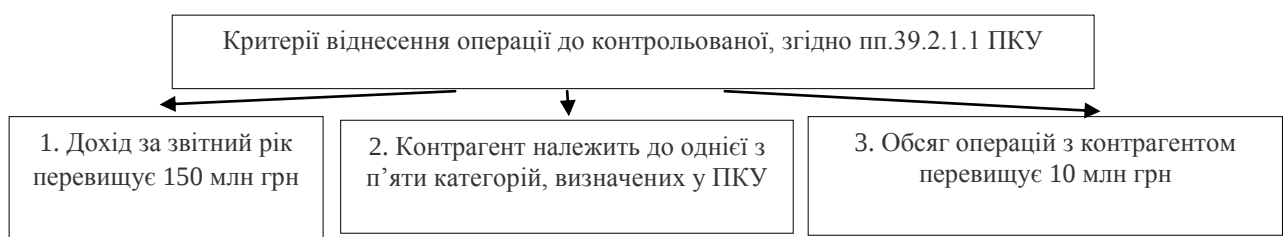


Рис. 4. Норми Податкового кодексу України за якими операції можна віднести до контрольованих операцій [5]
Джерело: сформовано автором на основі (ПКУ 2010 № 2755-VI)

Під час перевірки, доцільно враховувати інформацію, що міститься в листі ДФС від 14.04.2016 р. № 13362/7/99-99-19-02-02-17, а саме під час

розрахунку сукупного доходу для цілей трансфертного ціноутворення, необхідно використовувати сумарне значення наступних показників: чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (рядок 2000); інші операційні доходи (рядок 2120); дохід від участі в капіталі (рядок 2200); інші фінансові доходи (рядок 2220); інші доходи (рядок 2240). Аудитори мають враховувати розбіжності, які виникають під час визначення доходу за МСФЗ (МСБО) та правилами бухгалтерського обліку. Дані відмінності можуть виникати за рахунок того, що відповідно до концептуальних основ формування фінансової звітності, окремі доходи згортаються та відображаються у звітності компанії. За правилами бухгалтерського обліку, на відміну від величини доходу, що відображена у фінансовій звітності компанії, дохід має відображатись на брутто-основі. Податкові органи звертають увагу на необхідність під час визначення величини сукупного доходу компанії з метою оцінки відповідності критерію віднесення операцій до контрольованих, приймати під час розрахунку саме метод, що заснований на принципах бухгалтерського обліку, а не концептуальних засадах формування річної фінансової звітності компанії. Також, аудитори мають звертати особливу увагу на порядок врахування доходу від операційної та неопераційної курсової різниці, яка виникає коли компанія здійснює транзакції із іноземними партнерами. Дані доходи також враховуються під час встановлення, чи відносяться дані операції до контрольованих чи ні. Наступним критерієм є приналежність до однієї з п'яти категорій, визначених у Податковому кодексі України. Аудитори мають перевірити всіх контрагентів-нерезидентів компанії, які потенційно можуть відповідати або відповідають пп.39.2.1.1 ст. 39 Податкового кодексу України.

Також, до критеріїв за якими можна визначити чи відносить господарська операція до контрольованої, відноситься критерій, що характеризує обсяги господарських операцій, а саме обсяг має перевищувати 10 млн. грн (пп.39.2.1.7 ст. 39 ПКУ). На даному етапі перевірки, аудитор має звернути увагу також на дотримання правил бухгалтерського обліку під час

визначення обсягу господарських операцій. Під час визначення яких враховуються операції з відповідним контрагентом як з продажу так і придбання товарів, робіт, послуг, а також вираховується сума непрямих податків за даними операціями. За перевищення загального обсягу господарських операцій за 10 млн. грн, дані операції мають відноситись до контрольованих. Аудитор під час перевірки порядку дотримання критеріїв віднесення операцій до контрольованих, має звернути особливу увагу на той факт, що обов'язковою вимогою віднесення операції до контрольованої є можливість впливу її на об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Отже, сума наданих (отриманих) кредитів, депозитів, позик, поворотної фінансової допомоги, вартість давальницької сировини, а також суми внесених (отриманих) у грошовій формі інвестицій не враховуються при визначенні вартісного критерію контрольованих операцій для цілей трансфертного ціноутворення [13]. Разом з тим, нараховані відсотки за фінансовими операціями, суми наданих інвестицій, а також суми наданої (отриманої) безповоротної фінансової допомоги також враховуються під час визначення вартісного критерію віднесення операції до контрольованої.

Підсумовуючи, доцільно відзначити, що звіт про контрольовані операції мають подавати компанії з річним доходом, що перевищує 150 млн. грн, а також обсяг господарських операцій із будь-яким контрагентом-нерезидентом перевищує 10 млн. грн. Наступною аудиторською процедурою є перевірка правильності встановлення трансфертних цін. Доцільно зазначити, що Державна податкова служба України окрім випадків з невчасного подання (або не подання) Звіту про контрольовані операції може здійснювати перевірки трансфертного ціноутворення, за невідповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки». Принцип «втягнутої руки» це міжнародний стандарт, який використовується для визначення справедливої вартості контрольованих операцій між пов'язаними особами, тобто встановлення цінової політики не як між пов'язаними сторонами, а враховуючи ринкові фактори формування цінової стратегії

підприємства. Застосування даного принципу передбачає, що ціна на контрольовані операції має відповідати тій, яка була б встановлена між незалежними сторонами угоди. Отже, важливою процедурою внутрішнього аудиту контрольованих операцій є перевірка діючої цінової політики, що діє у компанії-резидента, та яка може впливати на величину контрольованих операцій. Серед основних задач внутрішнього аудиту контрольованих операцій можна виокремити наступні:

- перевірка дотримання принципу «витягнутої руки» під час здійснення контрольованих операцій;
- оцінка потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;
- застосування превентивних заходів з недопущення платником податків заниження податкових зобов'язань;
- оцінка точності формування та вчасності подання Звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення;

Загалом аудитор під час перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» має оцінити договірну документацію на предмет її повноти та наповненості щодо дотримання вимог трансфертного ціноутворення. Аудитор, оцінюючи документацію з трансфертного ціноутворення, має застосовувати також процедуру перерахунку, та за допомогою таких методів як: порівняльний метод, метод витрат, метод залишку та здійснити перерахунок ціни контракту, а також оцінити її потенційну можливість до завищення (заниження). Доцільно зазначити, що за даними Державної податкової служби України з 2015 по 2024 роки податковими органами було проведено 123 податкові перевірки в частині дотримання вітчизняними компаніями принципу «витягнутої руки». За результатами даних перевірок за 2015-2021 роки донраховано прибутку в сумі 1,5 млрд. грн, а також зменшено збитки на суму 7,2 млрд. грн. За 2022-2024 роки сума донрахованого прибутку становила 3,08 млрд. грн, разом з тим збиток було зменшено на 2,16 млрд. грн відповідно. Дана інформація свідчить про наявність помилок та недоліків під час бази оподаткування за

контрольованими операціями, що вимагає посиленої уваги з боку представників служби внутрішнього аудиту. Одним із правил боротьби з ухиленням від сплати податків є визначення схем приховування сутності господарської операції та представлення її перед податковими органами як виплати, що не підлягають оподаткуванню. Загалом, сума завищення (заниження) вартості товарів, робіт (послуг) порівняно із сумою визначеною за принципом «вितягнутої руки» відносяться до конструктивних дивідендів між пов'язаними сторонами з яких відповідно має сплачуватись податок на репатріацію. За невідповідності порядку ціноутворення принципу «вितягнутої руки» пп. 141.4.2 ПКУ визначено вимогу щодо оподаткування «конструктивних дивідендів». За результатами дослідження встановлено, що за 2023 рік, податковими органами проведено коригувань з трансфертного ціноутворення на суму 3,7 млрд грн, які прирівнюються до «конструктивних дивідендів». Станом на 01.10.2023 сплачено податок на репатріацію в сумі 297 млн гривень [14]. Під час перевірки контрольованих операцій доцільно звертати увагу на оцінку наявності та величини конструктивних дивідендів, а також здійснювати перевірку величини податку на репатріацію. Аудитор має зважати, що конструктивні дивіденди можуть виникати за наявності наступних умов:

- здійснення контрольованої операції в частині продажу (купівлі) товарів, робіт, послуг, цінних паперів;
- здійснення за цією операцією коригувань відповідно до правил трансфертного ціноутворення.

Доцільно зазначити, що величина конструктивних дивідендів дорівнює розміру коригування фінансового результату операцій відповідно до правил трансфертного ціноутворення.

Загалом, з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу "вितягнутої руки" внутрішні аудитори можуть застосувати аналітичні процедури та здійснити аналіз даних Звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення в

частині методики визначення трансфертної ціни. Так, відповідно до чинного законодавства компанії можуть застосувати один із регламентованих методів, а саме: метод порівняльної неконтрольованої ціни (Comparable Uncontrolled Price), методу ціни перепродажу (Resale Price Method); методу «витрати плюс» (Cost Plus Method); методу чистого прибутку (Net Profit Method); метод розподілення прибутку (Profit Distribution Method) (рис. 5).



Рис. 5. Методи визначення ціни при перевірці відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»

Джерело: сформовано автором на основі (Directive (EU) 2022/2464, 2022)

Перелік та порядок застосування даних методів зазначений в п. 39.3 Податкового кодексу України, а також в наступних нормативних актах таких як: «Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіану такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення», затверджений постановою КМУ від 04.06.2015 № 381, а також «Порядок визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення», який затверджений постановою КМУ від 29.03.2017 №191. Основним призначенням застосування одного із вище перелічених методів є обґрунтування ціни при здійсненні контрольованої операції, яка, в свою чергу, відповідатиме принципу «витягнутої руки» та враховуватиме характер здійснення контрольованої операції. Доцільно зазначити, що під час аудиторської перевірки, внутрішній аудитор має звернути особливу увагу на обґрунтованість вибору одного із вищевказаних методів ціноутворення та наявність пояснень відмови від обрання інших методів визначення ціни (особливо традиційних трансакційних методів).

З метою уникнення ризику маніпулювання показників річного доходу у податковій та фінансовій звітності, аудитори можуть встановити нерезидентів, з якими компанія співпрацювала за принципом «витягнутої руки». Аудитори також мають перевірити величину даних господарських операцій, досліджуючи податкові накладні, митні декларації, інвойси, податкові декларації з податку на прибуток, і т. д.

Важливим етапом перевірки контрольованих операцій є перевірка документації з трансфертного ціноутворення. Відповідно до ст.39 Податкового кодексу України, документація з трансфертного ціноутворення являє собою комплект документів (або єдиний документ), який формується у довільній формі та містить інформацію щодо обґрунтування цін контрольованих операцій. Перевірка зі сторони внутрішніх аудиторів обґрунтованості договірних цін на предмет відповідності принципу «витягнутої руки» передбачає здійснення комплексного аналізу пов'язаних сторін, діяльності групи пов'язаних сторін, функцій з боку відповідних пов'язаних сторін при здійсненні контрольованих операцій. Доцільно зазначити, що компетентна та якісна перевірка обґрунтованості трансфертних цін дозволяє застосувати превентивні заходи з уникнення донарахувань податку на прибуток при перевірці контрольованих операцій податківцями.

Доцільно схематично зобразити процедурний підхід внутрішнього аудиту обґрунтованості цін контрольованих операцій:

- оцінка наявності та повноти даних щодо пов'язаних сторін та діяльності групи пов'язаних сторін;
- наявність результатів здійснення функціонального аналізу групи пов'язаних сторін;
- перевірка обґрунтованості вибору методу трансфертного ціноутворення.

Доцільно зазначити, що за допомогою функціонального аналізу, враховуючи дію факторів, які впливають на вибір методу трансфертного

ціноутворення, а також зважаючи на особливості здійснення контрольованих операцій, аудитори можуть перевірити обґрунтованість цін контрольованих операцій.

Разом з тим, вибір найбільш доцільного методу залежить насамперед від ступеня зіставності між контрольованою операцією та неконтрольованою операцією («*to compare like with like*»), повноти та достовірності даних, які використовуються для аналізу.

На даному етапі перевірки, аудиторам важливо оцінити потенційні податкові та корпоративні ризики, які можуть виникнути при невідповідності цін принципу «вितягнутої руки» та корпоративним бізнес-очікуванням групи компаній. Так, під час здійснення імпорتنих контрольованих операцій, підприємство-резидент може наражатись на податковий ризик в частині заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток при застосуванні відмінних від принципу «вितягнутої руки» цінових політик. Аудитор має оцінити, чи не завищена ціна за імпортований товар за ціну, яка має бути розрахована згідно принципам трансфертного ціноутворення. Адже, за даної ситуації, підприємство наражається на податковий ризик в частині необґрунтованого завищення собівартості продукції, яка буде реалізована на внутрішньому ринку, та відповідно зменшення бази оподаткування. Дана ситуація, також формує появу корпоративного ризику в частині заниження фінансового результату за господарською операцією та відповідно заниження рентабельності контрольованих операцій.

Наступним етапом перевірки є оцінка повноти та правильності формування документації з трансфертного ціноутворення як сукупності документів, що підтверджують, що ціни на контрольовані операції відповідають принципу «вितягнутої руки».

Аудитор під час перевірки повноти сформованої документації, що обґрунтовує трансфертну ціну, має звернути увагу на наявність пояснень причин вибору одного із вищенаведених методів визначення трансферної ціни під час здійснення контрольованих операцій. В трансфертній

документації мають бути вказані причини відмови від того чи іншого методу. Так, при обранні методу «чистого прибутку» в трансфертній документації має бути зазначені причини відмови від вибору одного із трьох попередніх методів (порівняльної неконтрольованої ціни (Comparable Uncontrolled Price); методу ціни перепродажу (Resale Price Method); методу «витрати плюс» (Cost Plus Method)).

Загалом відповідно до чинного законодавства, трансфертна документація представляє собою сукупність документів чи єдиний документ, складений у довільній формі, що містить на ступню інформацію:

- характеристика сторін контрольованих операцій та пов'язаних осіб;
- опис материнської та дочірніх компаній, політику трансфертного ціноутворення;
- опис економічної сутності контрольованих операцій із зазначеними відповідної договірної документації;
- характеристика порядку проведення функціонального та економічного аналізу контрольованих операцій з розкриттям облікових даних та відповідних розрахунків в частині показників рентабельності контрольованих операцій, а також інформації про зіставність операцій, розрахунку діапазону цін;
- порядок здійснення коригувань податкової бази, як зі сторони компанії-резидента так і не резидента;
- копії аудиторського висновку в частині перевірки статей фінансової звітності компанії-платника податків, яка готує трансфертну документацію з метою в подальшому подання її до податкових органів.

Загалом, в описовій частині даної документації має наводитись повна інформація щодо структури та діяльності групи компаній (пов'язаних сторін)з уточненням інформації щодо материнської та дочірніх компаній групи, а також має бути наведений опис організаційної структури групи компаній, розкрита характеристика та опис діяльності групи компаній.

Підготовка документації, яка підтверджує ціни операцій, які були внесені до Звіту про контрольовані операції, є найбільш трудомістким процесом. Від рівня та кваліфікації викладеної інформації в Документації залежить можливість уникнути донарахування податку на прибуток при перевірці контрольованих операцій податківцями.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. В процесі проведеного дослідження авторами запропоновано систему застосування процедур внутрішнього аудиту в частині перевірки господарських операцій які віднесені до контрольованих, а також в частині перевірки облікового відображення контрольованих операцій та порядку формування відповідної звітності та її податкового аудиту.

Розглянуто методи впровадження трансфертного ціноутворення основним призначенням застосування яких є обґрунтування ціни при здійсненні контрольованої операції, яка, в свою чергу, відповідатиме принципу «втягнутої руки» та враховуватиме характер здійснення контрольованої операції.

Отримані автором результати сприятимуть запровадженню зі сторони внутрішнього аудитора легітимності здійснення контрольованих операцій, а також перевірки повноти декларування даних про контрольовані операції у звітності, що подається до контролюючих органів (Звіт про контрольовані операції). На даному етапі перевірки, важливо звернути увагу на ризикові фактори, що можуть призвести до неправдивого відображення даних про контрольовані операції у звітності підприємства, а саме:

- наявність збиткового фінансового результату компанії на протязі декількох податкових періодів;
- невідповідність фінансових результатів середньогалузевим результатам діяльності компаній-конкурентів;
- суттєвість внутрішньогрупових операцій, що здійснюються між пов'язаними сторонами;

– наявність значних сум сплачених роялті та/або відсотків за фінансовими запозиченнями;

– здійснення господарських операцій, які є нехарактерними для основної діяльності компанії, що здійснює контрольовані операції.

Перспективним напрямом подальших наукових досліджень, вважаємо, є необхідність обговорення питань щодо допомоги компаніям у впровадженні ефективної моделі у ТЦУ, що дозволить довести справедливість своїх операцій податковим органам.

Література

1. Оптимізація діяльності з внутрішнього аудиту в кризові часи / Міністерство фінансів України // URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Оптимізація діяльності з внутрішнього аудиту.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Оптимізація_діяльності_з_внутрішнього_аудиту.pdf)

2. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за загальною редакцією проф. О. А. Петрик / О. А. Петрик, Н. В. Гойло, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Ю. Б. Слободяник ін. К.: КНЕУ, 2021. 231, URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/services/csrd.html>.

3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 15.08.2025).

4. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2020 №764. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#n18> (дата звернення: 15.08.2025).

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січ. 2020 р. №466-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 15.08.2025).

6. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу "витагнутої руки": наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2016 №344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>.

7. Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку: Директива Ради (ЄС) від 12 лип. 2016 р. №2016/1164. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text (дата звернення 15.08.2025).

8. Лист ДПС від 20.02.2024 № 4574/7/99-00-21-02-03-07 URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/78780.html> (дата звернення 15.08.2025).

9. Deloitte (2022). TechTrends – 2023.Retrieved from. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/technology/sg-techworkday-elevate-2023-executive-summary-launch.pdf>.

10. Гриненко Ю.І., Гриненко І.М. Податкові ризики контрольованих іноземних компаній. Collectionofscientificpapers «SCIENTIA». Coventry, UnitedKingdom. 2021. January 29. С. 89-91.

11. Міністерство фінансів України: Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf

12. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія / Р. В. Мельниченко. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

13. Результати кампанії звітування по контрольованим іноземним компаніям 2022-2023 (станом на 01.06.2024) // Презентаційний матеріал Податкової служби України. Результати кампанії звітування по контрольованим іноземним компаніям 2022-2023 (станом на 01.06.2024) URL: tax.gov.ua

14. Ідентифікація контрольованих операцій. Базові критерії та важливі нюанси / KPMG / 02.10.2020 URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2020/10/identification-of-monitored-operations.html>

15. Роль аналізу порівнянності в трансфертному ціноутворенні / Інформаційний матеріал компанії BDO в Україні // URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/insights-2/information-materials/2024/the-role-of-comparability-analysis-in-transfer-pricing>

16. Мельниченко Р.В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади: монографія / Р. В. Мельниченко. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с. URL: <https://knute.edu.ua/file/MjIwNw==/7895a21ee520a8eab4c366fda5e57d9b.pdf>.

References

1. Ministry of Finance of Ukraine (2022), “Optimization of internal audit activities in times of crisis”, available at: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9E%D0%BF%D1%82%D0%B8%D0%BC%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B7_%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83.pdf (Accessed 15 Aug 2025).

2. Petryk, O.A. Goylo, N.V. Matienko-Zubenko, I.I. Marynich, I.O. and Slobodianyk, Yu.B. (2021), *Audyt v umovakh staloho rozvytku: kolektyvna monohrafiia* [Audit in conditions of sustainable development: collective monograph], KNEU, Kyiv, Ukraine, available at: <https://www.pwc.com/ua/uk/services/csrd.html> (Accessed 15 Aug 2025).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 15 Aug 2025).

4. Ministry of Finance of Ukraine (2020), Order “On the approval of the form and the Procedure for filling out the Report by country of the international group of companies”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#n18> (Accessed 15 Aug 2025).

5. Verkhovna Rada of Ukraine (2020), The Law of Ukraine “On making changes to the Tax Code of Ukraine regarding improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (Accessed 15 Aug 2025).

6. EU (2016), “On establishing rules for countering tax evasion practices that have a direct impact on the functioning of the internal market: Council Directive (EU)”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text (Accessed 15 Aug 2025).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2016), Order “On the approval of the Procedure for conducting an audit on the taxpayer's compliance with the principle of “stretched hands”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>. (Accessed 15 Aug 2025).

8. State Fiscal Service of Ukraine (2024), “Letter from the State Tax Service dated 02/20/2024 No. 4574/7/99-00-21-02-03-07”, available at: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/listi-dps/78780.html> (Accessed 15 Aug 2025).

9. Deloitte (2022), “TechTrends - 2023”, available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/technology/sg-techworkday-elevate-2023-executive-summary-launch.pdf> (Accessed 15 Aug 2025).

10. Grinenko, Yu.I. and Grinenko, I.M. (2021), “Tax risks of controlled foreign companies”, Collection of scientific papers "SCIENTIA", Coventry, United Kingdom, January 29, pp. 89-91.

11. Ministry of Finance of Ukraine (2017), “Recommendations for the implementation of the BEPS Action Plan (minimum standards)”, available at:

https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf (Accessed 15 Aug 2025).

12. Melnychenko, R.V. (2020), *Podatkovyj kontrol' transfertnoho tsinoutvorennia: pravovi zasady* [Tax control of transfer pricing: legal principles], Kyiv. national trade and economy University, Kyiv, Ukraine.

13. Presentation material of the Tax Service of Ukraine (2024), “Results of the reporting campaign on controlled foreign companies 2022-2023”, available at: tax.gov.ua (Accessed 15 Aug 2025).

14. KPMG (2020), “Identification of controlled operations. Basic criteria and important nuances”, available at: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2020/10/identification-of-monitored-operations.html> (Accessed 15 Aug 2025).

15. BDO company in Ukraine (2024), “The role of comparability analysis in transfer pricing”, available at: <https://www.bdo.ua/uk-ua/insights-2/information-materials/2024/the-role-of-comparability-analysis-in-transfer-pricing> (Accessed 15 Aug 2025).

16. Melnychenko, R.V. (2020), *Podatkovyj kontrol' transfertnoho tsinoutvorennia: pravovi zasady* [Tax control of transfer pricing: legal principles], Kyiv. national trade and economy University, Kyiv, Ukraine, available at: (Accessed 15 Aug 2025).<https://knute.edu.ua/file/MjIxNw==/7895a21ee520a8eab4c366fda5e57d9b.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 26.08.2025 р.