

ВІДГУК

офіційного опонента доктора економічних наук, професора

Легенчука Сергія Федоровича

на дисертаційну роботу Музичук Мар'яни Іванівни

«Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування (галузь знань 07 – Управління та адміністрування)

Актуальність теми дисертації

В останнє десятиліття при розгляді перспектив розвитку бухгалтерського обліку вченими все більша увага приділяється проблемам формування облікового забезпечення або обліково-інформаційної підтримки бізнес-процесів підприємства. Це пов'язано з новими розширеними можливостями облікової системи, які з'являються в умовах цифровізації економіки та активного використання інформаційно-комп'ютерних технологій, що дозволяють забезпечувати формування та передачу облікової інформації користувачам з мінімальними витратами часу на її обробку та за різноманітними аналітичними розрізами.

Одним із таких бізнес-процесів є трансфертне ціноутворення, для ефективної реалізації якого та для забезпечення відповідності вимогам податкового регулювання операцій трансфертного ціноутворення на підприємстві має бути відповідним чином налагоджена система бухгалтерського обліку, яка має сприяти зменшенню податкових ризиків. Також трансфертне ціноутворення є однією зі сфер діяльності, яка досить часто виступає об'єктом опортуністичної поведінки, спрямованої на задоволення власних інтересів суб'єктами організації обліку, що призводить до здійснення маніпуляцій з метою ухилення від сплати податків, що є особливо актуальною проблемою в сучасних умовах для України. Тому важливе значення для забезпечення функціонування механізмів трансфертного ціноутворення також є удосконалення методичних та

організаційних аспектів їх податкового контролю. Вищевказане підтверджує актуальність, своєчасність та важливість дослідження, проведеного Музичук Мар'яною Іванівною.

Дисертація М.І. Музичук виконана відповідно до основних напрямів наукових досліджень Державного торговельно-економічного університету за рядом двома науковими темами – «Конвергенція національних систем бухгалтерського обліку в умовах глобалізації» (номер державної реєстрації 0117U000056), «Облік та оподаткування в торгівлі» (номер державної реєстрації 0118U000052)).

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформованих у дисертації, їх достовірність, академічна доброчесність та повнота висвітлення

Музичук М.І. аргументовано умотивувала мету за темою дисертаційної роботи, яку визначено як розроблення практичних рекомендацій з вдосконалення вітчизняних правил регулювання трансфертного ціноутворення та теоретичних і методологічних засад обліку та оподаткування контрольованих операцій підприємств торгівлі. На досягнення поставленої мети дисертантом логічно сформовано наступні завдання: ідентифікувати основні компоненти теоретичної бази та чинники розвитку інституту трансфертного ціноутворення; дослідити тенденції еволюції сучасних правил трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та цифровізації світової економіки та в контексті євроінтеграційних процесів в Україні; надати критичну оцінку вітчизняного законодавства з трансфертного ціноутворення як нормативно-правової бази обліку контрольованих операцій та розробити рекомендації з його вдосконалення; розробити пропозиції, спрямовані на вдосконалення методичного забезпечення обліку контрольованих операцій підприємств торгівлі; удосконалити існуючі методичні підходи до складання документації з трансфертного ціноутворення; удосконалити існуючі та розробити нові методичні підходи до формування трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення; дослідити методичні підходи до податкового

контролю з трансфертного ціноутворення та запропонувати їх вдосконалення шляхом уніфікації процедур, застосування ризик-орієнтованого підходу та запровадження системи заходів, спрямованих на підвищення добровільного комплайнсу з трансфертного ціноутворення; проаналізувати систему податкових перевірок з трансфертного ціноутворення та запропонувати шляхи удосконалення підходів до їх супроводу на підприємствах торгівлі як складової внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення.

Грунтовність та достовірність одержаних наукових положень, висновків та рекомендацій підтверджується значним переліком використаних джерел з тематики трансфертного ціноутворення, аналізом практики трансфертного ціноутворення підприємств та систем її регулювання з провідних країн світу, використанням методологічного інструментарію досліджень, широким спектром публікацій за темою дисертаційної роботи, а також обговоренням отриманих результатів на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Порушення академічної доброчесності у дисертації не виявлено, є посилання на відповідні літературні джерела та нормативні документи, дотримано усіх норм законодавства про авторське та суміжні з ним права.

Наукова новизна одержаних результатів

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретичних та методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, обліку контрольованих операцій підприємств торгівлі, підготовки трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення та зміцнення податкового контролю з трансфертного ціноутворення. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

- періодизація та систематизація факторів еволюції трансфертного ціноутворення, які враховують процеси глобалізації та цифровізації світової економіки (с. 24-34);

- визначення економічної природи інституту трансфертного ціноутворення в Україні (с. 77-86);

- методичний підхід до облікового відображення контрольованих операцій підприємств торгівлі, який передбачає впровадження додаткових рахунків для їх синтетичного та аналітичного обліку, застосування додаткових класифікаторів-словників для організації облікових даних (с. 153-155);

- теоретико-методичний підхід до облікового забезпечення ідентифікації контрольованих операцій на підприємстві торгівлі на основі впровадження розробленого алгоритму визначення статусу контрагента-нерезидента в умовах мінливого зовнішнього середовища (с. 156);

- організаційні засади обліку контрольованих операцій на основі вдосконалення облікової політики підприємства в частині процедур і правил відображення контрольованих операцій як передумови дотримання єдиних вимог до методичного забезпечення облікового забезпечення управління трансфертним ціноутворенням на підприємствах Міжнародної Групи Компаній (с. 157-162);

- методичні підходи до облікового забезпечення управління трансфертним ціноутворенням Міжнародної Групи Компаній та підприємства, що побудовані з урахуванням розробленої двовимірної матриці взаємозв'язку елементів та етапів управління трансфертного ціноутворення (с. 163-165);

- методичні підходи до складання документації у сфері трансферного ціноутворення, що передбачає проведення функціонального аналізу для цілей трансфертного ціноутворення у частині оцінки інтенсивності функцій, виявлення ризиків, використання активів кожною стороною контрольованої операції, застосування алгоритмів пошуку зіставних осіб і розподілу показників фінансової звітності (с. 168-186);

- методичні підходи до формування трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення на підприємстві торгівлі відповідно до розробленої моделі підготовки трансфертного ціноутворення звітності (с. 199-209);

- методичні підходи до формування Звіту в розрізі країн, що висувають додаткові вимоги до деталізації інформації за підприємствами Міжнародної Групи Компаній (с. 210-213).

- методичні підходи до податкового контролю, що передбачають порівняння показників рентабельності платників податків із середніми показниками по галузі (с. 240-244).

- організаційні засади внутрішнього контролю з трансфертного ціноутворення підприємства, що передбачають застосування моделі підготовки підприємства до податкової перевірки з питань трансфертного ціноутворення, яка складається з послідовних, взаємопов'язаних етапів, та підходів до побудови стратегії супроводу цієї перевірки (с. 249-258).

Значення результатів для науки і практики

Проведене М.І. Музичук дослідження має як теоретичне, так і прикладне значення, оскільки сформовані автором пропозиції сприяють не лише розвитку теоретичних засад реалізації трансфертного ціноутворення, удосконалення методики обліку контрольованих операцій та формування звітності про них, а також і забезпечують удосконалення методичних підходів до обліку та податкового контролю контрольованих операцій.

Практична спрямованість дисертаційної роботи М.І. Музичук підкріплена довідками про впровадження результатів у діяльність Міністерства фінансів України (довідка № 44020-11-10/26449 від 28.09.2023), Програми Європейського Союзу (ЄС) з підтримки управління державними фінансами України (EU4PFM) (довідка № 22-10/2021 від 22.10.2021), в діяльність суб'єктів економічної діяльності, що здійснюють торгівельну діяльність та надають послуги з консалтингу у сфері оподаткування: ТОВ «ЕПІЦЕНТР К» (довідка № 723/16 від 22.08.2022); АО «Арцінгер» (довідка № 09/21 від 22 вересня 2022); ТОВ «ГРАНТ ТОРНТОН» (довідка б/н); ТОВ «КРАТІЯ» (довідка № 09/2 від 15.09.2022); ТОВ ПБП «Прогрес» (довідка № 5/24 від 01.06.2022).

*Повнота висвітлених наукових положень, висновків і рекомендацій в
опублікованих працях*

За результатами дослідження опубліковано 14 наукових праць, у тому числі: 5 статей у наукових фахових виданнях України; 1 статтю у науковому періодичному виданні іншої держави, що внесено до міжнародної наукометричної бази (Scopus); 2 колективні монографії, опубліковані в країнах ЄС; 6 тез за доповідями та матеріалами міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Зауваження та дискусійні положення дисертації

Позитивно оцінюючи сукупність авторських наукових розробок і пропозицій, необхідно вказати на окремі дискусійні питання, наявні в дисертації, зокрема:

1. Незважаючи на те, що автором в тексті роботи неодноразово зверталась увага на проблему, що в процесі реалізації практик трансфертного ціноутворення менеджмент підприємства здійснює маніпулювання з метою досягнення власних цілей або цілей інших стейкхолдерів (с. 28, 68), в дисертації все ж таки приділена недостатня увага питанням удосконалення організації обліку в напрямі мінімізації таких маніпулювань. Зокрема, на основі використання інструментів неоінституційної теорії обліку, які дозволяють зменшити моральний ризик та несприятливий відбір при реалізації професійного судження бухгалтера.

2. При аналізі практики формування СвС звітності дисертанткою значна увага приділена визначенню її ролі в підвищенні якості податкового комплайнсу та податкового контролю, мінімізації наслідків агресивного податкового планування (с. 43-49), однак майже не розглядається роль системи бухгалтерського обліку в забезпеченні розв'язання проблеми BEPS за допомогою імплементації практики формування СвС звітності в світову модель податкового регулювання.

3. В тексті дисертації не повною мірою обґрунтовано авторську пропозицію щодо необхідності введення ряду аналітичних субрахунків до

рахунків, що використовуються для обліку оборотних та необоротних активів (Додаток Р, с. 298), в розрізі «пов'язаних осіб» та «ризикових нерезидентів». При цьому потребує уточнення система критеріїв, за якими суб'єкти, з якими взаємодіє підприємство, можуть бути віднесені до кожної з таких груп.

4. Запропонована автором матриця облікового забезпечення управління трансфертним ціноутворенням Міжнародної Групи Компаній та підприємства (Додаток Х, с. 310) стосується не лише питань організації обліку, а в цілому пов'язана з управлінням трансфертним ціноутворенням як окремим бізнес-процесом, а тому її призначення і назва повинні бути обґрунтовані з врахуванням її більш широкого розуміння. Окрім того, облікові складові даної матриці в частині документування, облікового відображення та складання звітності потребують більш детального обґрунтування для їх безпосереднього використання з метою підвищення ефективності управління трансфертним ціноутворенням.

5. В дисертації автором виявлено та обґрунтовано основні помилки, які здійснюються при складанні документації з трансфертного ціноутворення (с. 191). Робота мала б більш прикладне значення, якщо б автором були запропоновані механізми та інструменти мінімізації здійснення таких помилок, що дозволило б побудувати більш ефективну систему управління трансфертного ціноутворення на підприємстві торгівлі.

Загальний висновок

Дисертаційна робота Музичук Мар'яни Іванівни на тему: «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі», представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії, є завершеним самостійним дослідженням, що містить нові науково обґрунтовані теоретичні та методичні результати в сфері обліку та податкового контролю контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі. За змістовними та формальними ознаками дисертаційна робота відповідає вимогам Наказу Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 р. № 40 «Про затвердження вимог до оформлення дисертації», «Порядку

присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, а її автор – Музичук Мар'яни Іванівни – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування галузі знань 07 – Управління та адміністрування.

Д.е.н., професор,
завідувач кафедри інформаційних систем
в управлінні та обліку
Державного університету
«Житомирська політехніка»



С. Ф. Легенчук

Підпис С.Ф. Легенчука засвідчую:
Секретар Вченої ради
Державного університету
“Житомирська політехніка”,
доктор філософії



К.М. Войціцька