

Спеціалізованій вченій раді
ДФ 26.055.059
Державного торговельно-економічного
університету
(02156, м. Київ, вул. Кіото, 19)

ВІДГУК
офіційного опонента
кандидата економічних наук, доцента
Федорченко Ольги Євгенівни
на дисертаційну роботу Музичук Мар'яни Іванівни на тему
«Облік контрольованих операцій
в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
у галузі знань 07 – «Управління та адміністрування»
за спеціальністю 071 – «Облік і оподаткування»

Актуальність теми дисертаційної роботи. Боротьба з виведенням прибутків з-під оподаткування та розмиванням податкової бази є актуальним викликом для податкових систем багатьох держав світу. Сучасний стан розвитку світової економіки, її діджиталізація та глобалізація вимагають від державних урядів перегляду існуючих податкових правил та координації ініціатив, спрямованих на боротьбу з ухиленням від оподаткування, на міжнародному рівні. Серед таких найновіших ініціатив важлива роль належить Плану дій BEPS, розробленому ОЕСР, метою якого, зокрема, є вдосконалення сучасних правил трансфертного ціноутворення (ТЦ) та запровадження автоматичного обміну податковою інформацією за СтандартомCbCR. Згідно з оцінками ОЕСР та G20 запровадження BEPS 2.0. (Two-Pillar Solution) забезпечить додаткові податкові надходження до державних бюджетів по всьому світу у розмірі більше ніж 275 млрд доларів щорічно. ЄС також координує боротьбу з виведенням прибутків з-під оподаткування державами-членами ЄС. Тому Україні важливо впроваджувати міжнародні ініціативи, спрямовані на вдосконалення правил ТЦ з метою захисту публічних фінансових інтересів держави, підвищення прозорості та справедливості

податкової системи та задля інтенсифікації євроінтеграційних процесів, поглиблення співпраці з податковими адміністраціями держав ЄС та гармонізації податкового законодавства з правом ЄС.

Водночас, беручи до уваги зростання ефективності правил ТЦ та податкового контролю щодо їх дотримання суб'єктами господарювання, зростає актуальність підвищення дієвості системи управління ТЦ підприємства, побудови якісного облікового забезпечення обліку контрольованих операцій, підготовки документації з ТЦ та формування звітності з ТЦ.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку та оподаткування Державного торговельно-економічного університету «Конвергенція національних систем бухгалтерського обліку в умовах глобалізації» (номер державної реєстрації 0117U000056); «Облік та оподаткування в торгівлі» (номер державної реєстрації 0118U000052).

Ступінь обґрунтованості наукових результатів, висновків дослідження. Представлені у дисертації Музичук М.І. наукові положення, висновки та рекомендації є достатньо обґрунтованими, що обумовлено систематизацією значної кількості наукових публікацій щодо правил ТЦ, обліку контрольованих операцій, формування документації та звітності з ТЦ. Інформаційну базу становлять законодавчі та нормативно-правові акти: на міжнародному рівні - ОЕСР, ЄС, країн ЄС, Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії; на національному рівні - Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства Фінансів України, Державної податкової служби України; матеріали та статистичні дані ОЕСР, Європейської Комісії, Королівської служби доходів та митниці Великої Британії (HMRC), Внутрішньої Служби Доходів США (IRS), Міністерства Фінансів, Державної податкової служби України, Державної служби статистики України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених. Основні положення, висновки та

рекомендації теоретичного та практичного характеру є обґрунтованими, логічними та достовірними. Аналіз дисертаційної роботи, розроблених і представлених наукових результатів дозволяє зробити висновок про достатній ступінь їх новизни, обґрунтованості та відповідності дисертації Музичук М.І. спеціальності 071 – Облік і оподаткування.

Достовірність основних наукових положень, висновків дослідження.

Достовірність наукових положень, висновків дослідження, що містяться в дисертаційній роботі є достатньою. Наукова проблема, досліджена автором комплексно досліджена, що підтверджується аналізом нормативно-правових, статистичних, аналітичних даних щодо ТЦ та зовнішньоекономічної діяльності, а також наукових праць провідних вітчизняних та зарубіжних науковців.

Вагомість наукових висновків та досліджень дисертації підтверджуються документами про впровадження у діяльність Міністерства фінансів України, Програми Європейського Союзу з підтримки управління державними фінансами України, торгових та консалтингових підприємств, у навчальний процес ДТЕУ, а також опублікованими працями та апробацією результатів наукового дослідження на конференціях.

Наукова новизна результатів дослідження. Наукова новизна дисертаційного дослідження полягає у розробленні практичних рекомендацій з вдосконалення вітчизняних правил регулювання ТЦ та теоретичних і методологічних засад обліку та оподаткування контрольованих операцій підприємств торгівлі, що є основною метою дослідження. Поставлену мету дисертаційного дослідження досягнуто та отримано результати, для яких характерною є наукова новизна.

У дисертації вперше запропоновано теоретико-методичний підхід до облікового забезпечення ідентифікації контрольованих операцій на підприємстві торгівлі (с. 160) на основі впровадження розробленого алгоритму визначення статусу контрагента-нерезидента (с. 155-157) в умовах мінливого

зовнішнього середовища, що забезпечить ефективність управління ТЦ на підприємстві та МГК, мінімізує податкові ризики підприємства та МГК, що в свою чергу сприятиме підвищенню прозорості вітчизняної системи оподаткування.

Важливими є пропозиції з удосконалення норм українського податкового законодавства, які регламентують правила ТЦ і полягають у застосуванні принципу «вितягнутої руки» до всіх операцій з пов'язаними особами, включаючи податкових резидентів України, перегляду вартісних критеріїв контрольованих операцій (застосування правил ТЦ до операцій вартістю від 1 грн) та запровадження концепції послуг з низькою доданою вартістю (с. 84-86). Розроблені пропозиції спрямовані на захист вітчизняної податкової бази та спрощення адміністрування ТЦ для транзакцій з низьким податковим ризиком як для податкових органів, так і для підприємств.

Авторкою удосконалено 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 ТЦ на підприємствах Міжнародної Групи Компаній (с. 160-165).

Заслуговує на увагу удосконалений методичний підхід до облікового відображення контрольованих операцій підприємств торгівлі, який, на відміну від існуючого, передбачає впровадження додаткових рахунків для їх синтетичного та аналітичного обліку, застосування додаткових класифікаторів-словників для організації облікових даних, що дозволить не тільки систематизувати та узагальнити дані, а й спростити контроль за дотриманням правил ТЦ, та забезпечити здійснити достовірну та своєчасну ідентифікацію контрольованих операцій (с. 152-155).

У дисертації розвинуто науково-методичні підходи до складання документації з ТЦ, які на відміну від існуючих, передбачають проведення функціонального аналізу для цілей ТЦ у частині оцінки інтенсивності функцій, понесених ризиків, використання активів кожною стороною контрольованої операції відповідно до Практичних настанов ООН з ТЦ, застосування алгоритмів пошуку зіставних осіб і розподілу показників фінансової звітності, що дасть змогу підвищити якість документації та звітності з ТЦ, достовірність визначення бази оподаткування та знизити податкові ризики підприємства (с. 174-181, 185-188).

Повнота викладення матеріалу в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження опубліковані авторкою у 25 наукових працях, у тому числі: 1 стаття у співавторстві – у періодичному виданні наукометричної бази Scopus, 5 статей у наукових фахових виданнях категорії «Б», 6 тез доповідей на міжнародних, всеукраїнських наукових конференціях, 2 розділи у співавторстві у колективній зарубіжній монографії англійською мовою, виданими у країнах ЄС (Литва, Естонія).

Зауваження та дискусійні положення дисертації.

Відзначаючи позитивні сторони дисертаційного дослідження, слід звернути увагу на певні зауваження та дискусійні положення, а саме:

1. В дисертаційній роботі автором вдосконалено методичні підходи до проведення аналізу з ТЦ, зокрема розрахунку рентабельності контрольованих операцій та запропоновано алгоритм відбору зіставних осіб. Водночас, на нашу думку, в дослідженні варто було б розглянути також особливості впливу таких факторів як воєнні дії, окупація, порушення договірних зв'язків та втрата частини ринку збуту через війну на рентабельність досліджуваних сторін контрольованої операції та відбору зіставних компаній для проведення аналізу з ТЦ. Адже

економічні обставини здійснення контрольованих та співставних операцій у 2022 та 2023 років неможливо порівнювати з умовами транзакцій інших років.

2. Пропонуючи підходи до коригування рентабельності для цілей ТЦ, авторці слід було б звернути увагу на особливості коригування рентабельності з метою виключення впливу зовнішніх факторів спричинених війною, адже українські підприємства зазнали безпрецедентних операційних втрат внаслідок російської агресії.
3. Авторка досліджує стан запровадження процедури автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СbCR та відповідних положень Директиви ЄС 2011/16/ЄС про адміністративне співробітництво (далі DAC), водночас в роботі доцільним було б здійснити аналіз особливостей застосування положень DAC 6, щодо обміну інформацією про використання спрощених правил щодо ТЦ, які звільняють певну категорію платників податків або окрему угоду від застосування положень національного законодавства про ТЦ у цій країні, та їх вплив на ефективність заходів податкового контролю з ТЦ.
4. В роботі запропоновано напрямки використання інформації, отриманої податковим органом в рамках процедури автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СbCR від інших держав-партнерів учасників обміну. На нашу думку, розробки доцільно було б доповнити практичними прикладами інформації звітів СbС, яка може свідчити про наявність податкових ризиків.
5. Авторкою запропоновано вдосконалення організаційних засад внутрішнього контролю з ТЦ підприємства, що передбачають застосування моделі підготовки підприємства до податкової перевірки з питань ТЦ, яка складається з послідовних, взаємопов'язаних етапів, та підходами до побудови стратегії супроводу цієї перевірки. На нашу

думку, в даній розробці доцільним було б розглянути питання проведення спільних чи одночасних податкових аудитів з ТЦ, адже відбувається в світі відбувається зростання інтенсивності співпраці податкових органів для підвищення ефективності податкового контролю. Крім того, в найближчі роки в рамках євроінтеграційних заходів Україні необхідно буде імплементувати DAC, положення якої також регламентують проведення спільних чи одночасних податкових аудитів податковими адміністраціями держав-членів ЄС.

Разом із тим, вищезгадані зауваження мають дискусійний характер, не впливають на загальну наукову цінність дисертаційного дослідження та її позитивну оцінку і свідчать, що робота є актуальною.

Дотримання принципів академічної доброчесності. Положення дисертаційної роботи не містять текстових запозичень інших авторів без посилання на відповідне джерело. Дисертація та наукові публікації виконані автором із дотриманням принципів академічної доброчесності.

Відповідність дисертації вимогам, що пред'являються до дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії. Дисертаційна робота Музичук Мар'яни Іванівни тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств» є завершеною науковою працею, що містить нові обґрунтовані наукові результати. Робота за змістом відповідає темі дисертації та встановленим вимогам, відповідно до «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 року № 44.

Загальна оцінка дисертаційної роботи. Дисертаційне наукове дослідження Музичук Мар'яни Іванівни тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств» є завершеною науковою роботою

на актуальну тему, яка має наукову та практичну цінність. Мета дослідження досягнута та відповідає змісту роботи. Отримано нові наукові результати, які є обґрунтованими та доведеними до практичного впровадження.

Дисертаційна робота Музичук Мар'яни Іванівни вимогам «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 року №44, а її авторка, Музичук Мар'яна Іванівна, заслуговує на присудження ступеня доктора філософії зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування.

Офіційний опонент:

доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, кандидат економічних наук, доцент

Федорченко

Ольга ФЕДОРЧЕНКО



Підпис *Федорченко О.*
ЗАСВІДЧУЮ
 Начальник відділу кадрів
 Київський національний
 економічний університет
 імені Вадима Гетьмана
О. Радовська
 " " 20__ р.