

**Рецензія**  
**на дисертаційну роботу**  
**Музичук Мар'яни Іванівни**  
**на тему «Облік контрольованих операцій**  
**в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі», поданої**  
**на здобуття ступеня доктор філософії за спеціальністю 071 – Облік і**  
**оподаткування**

**1. Ступінь актуальності обраної теми дослідження.**

Обрана дисертанткою тема наукової роботи є доволі затребуваною в умовах сучасного стану міжнародної системи оподаткування та євроінтеграційного руху України. Згідно даних ОЕСР щорічно близько 100-240 млрд дол. США виводяться з-під оподаткування, що дорівнює 4-10% суми корпоративного податку та прибуток що сплачується глобально. Трансформація та розвиток нових форм ведення міжнародного бізнесу, його глобалізація та зростання цифровізації вимагають перегляду правил оподаткування, підвищення ролі міжнародної співпраці для уніфікації податкових правил, які, з одного боку, мають на меті боротьбу з ухиленням від оподаткування, дотримання принципу справедливості та наповнення державних бюджетів, а з іншого - уніфікацію підходів в оподаткуванні для усунення подвійного оподаткування, запобіганню виникнення податкових спорів, забезпечення визначеності і однозначності податкової системи, її правової передбачуваності для створення умов росту економіки і залучення інвестицій. Останніми важливими міжнародними ініціативами в сфері оподаткування є розроблений ОЕСР План заходів BEPS та BEPS 2.0. (впровадження Two-Pillar Solution), що охоплюють регулювання трансфертного ціноутворення та які Україна зобов'язалася імплементувати. Податкові правила ЄС у сфері прямого (корпоративного) оподаткування значною мірою

відповідають нормативним актам ОЕСР. У найближчі роки Україні, кандидату на вступ до ЄС, необхідно гармонізувати національне податкове законодавство з Директивами ЄС та побудувати надійну адміністративну і технічну базу, щоб забезпечити їх виконання, зокрема щодо адміністративної співпраці податкових органів.

В контексті вищезазначеного важливого значення набуває управління трансфертним ціноутворенням підприємств, зокрема учасників Міжнародної Групи Компаній (мультинаціональних компаній), центральним елементом якого є побудова ефективної системи обліку контрольованих операцій, що буде надійною інформаційною базою формування звітності та прийняття рішень з трансфертного ціноутворення, а отже підвищення рівня добровільного дотримання правил з трансфертного ціноутворення суб'єктами господарювання, зниження їх податкових ризиків, з одного боку, та дотримання публічних фінансових інтересів держави - з другого.

## **2. Зв'язок роботи з науковими програмами, темами, планами.**

Дисертаційна робота Музичук Мар'яни Іванівни виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Державного торговельно-економічного Університету. Зокрема, в межах науково-дослідної теми «Конвергенція національних систем бухгалтерського обліку в умовах глобалізації» (0117U000056) здобувачем проведено аналіз сучасного стану регулювання розрахунків за контрольованими операціями, правил застосування критеріїв контрольованих операцій та запропоновано алгоритм їх визначення; «Облік та оподаткування в торгівлі» (0118U000052) - досліджено основні напрямки міжнародного регулювання контрольованих господарських операцій, проаналізовано міжнародні нормативні акти, що регулюють трансфертне ціноутворення, стан впровадження в Україні міжнародних ініціатив з трансфертного ціноутворення та динаміку декларування контрольованих



операцій за 2013–2019 рр., удосконалено теоретично-методичні засади процедури міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СвСР та формування звітності з трансфертного ціноутворення.

### **3. Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, їх достовірність і новизна.**

Аналіз матеріалів дисертації та публікацій здобувачки стали підставою висновків про те, що основні результати досліджень Музичук Мар'яни Іванівни достатньою мірою обґрунтовані, а їх наукова достовірність не викликає сумнівів, оскільки вони отримані у результаті критичного аналізу значної кількості наукових джерел, правових документів та ретельної аналітичної роботи. Достовірність та обґрунтованість наукових положень, висновків та рекомендацій підтверджується використанням комплексної інформаційної бази дослідження, що включає нормативні акти та методичні матеріали ОЕСР, ООН та ЄС; законодавство України; матеріали наукових досліджень, періодичних професійних видань, а також науково-практичних конференцій, присвячених питанням обліку, аналізу та контролю контрольованих операцій, офіційними статистичними даними, матеріалами практичної діяльності вітчизняних підприємств.

У дисертації чітко окреслені і логічно структуровані завдання дослідження, обґрунтовано теоретичні і методичні підходи до їх виконання, розроблено та апробовано відповідні пропозиції, які у своїй комплексності є науковим шляхом вирішення актуальної наукової проблеми *обліку контрольованих операцій, формування звітності з трансфертного ціноутворення та впровадження ризик-орієнтовного підходу податкового контролю дотримання правил трансфертного ціноутворення*

Ознайомлення з матеріалами дисертаційного дослідження Музичук Мар'яни Іванівни на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному

ціноутворенні підприємств торгівлі», дозволяє зробити висновок про належний рівень викладених у ньому наукових положень, висновків та рекомендацій.

Матеріали наукового дослідження дають підстави стверджувати, що завдання, сформульовані здобувачем в контексті визначеної мети дослідження, були виконані. Зокрема, серед вагомих результатів, які характеризуються наявністю ознак наукової новизни, варто відзначити наступні:

- розробка пропозицій з вдосконалення вітчизняних правил трансфертного ціноутворення (в частині поширення правил трансфертного ціноутворення на операції з пов'язаними особами-резидентами України, запровадження спрощеної документації з трансфертного ціноутворення та спрощеної звітності для певної категорії контрольованих операцій, перегляду вартісних критеріїв контрольованих операцій (зокрема, застосування правил ТЦ для господарських операцій обсягом від 1 гривні за умови відповідності іншим критеріям КО за своєю суттю), запровадження концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю), що дозволить розширити податкову базу, забезпечити принцип справедливості та рівності оподаткування контрольованих операцій, наблизити національні правила з трансфертного ціноутворення до нормативної бази ОЕСР та ЄС;
- вдосконалення методичних підходів до здійснення податкового контролю, які, на відміну від існуючих, передбачають порівняння показників рентабельності платників податків із середніми показниками по галузі, що дасть змогу побудувати матрицю ризиків з трансфертного ціноутворення відповідно до підходів, зазначених у посібнику



Єврокомісії «Управління ризиками комплайнсу», та провести їх скориговану оцінку. Вважаємо, що пропозиції автора сприятимуть підвищенню ефективності заходів податкового контролю з трансфертного ціноутворення.

- рекомендації щодо впровадження системи заходів, спрямованих на підвищення добровільного комплайнсу з трансфертного ціноутворення та вдосконалення податкового контролю з трансфертного ціноутворення, включаючи розроблення методики виявлення ризиків з ТЦ.

Заслужують на позитивну оцінку:

- вдосконалення методичних підходів до формування Звіту в розрізі країн, які, висувають додаткові вимоги до деталізації інформації за підприємствами Міжнародної Групи Компаній. Вважаємо, що імплементація пропозицій здобувача розширить інформаційне забезпечення та підвищить ефективність податкового контролю на рівні держави і прийняття рішень для управління трансфертним ціноутворенням на рівні Міжнародної Групи Компаній.
- вдосконалення організаційних засад внутрішнього контролю з трансфертного ціноутворення підприємства, які передбачають застосування моделі підготовки підприємства до податкової перевірки з питань трансфертного ціноутворення, яка складається з послідовних, взаємопов'язаних етапів, та підходами до побудови стратегії супроводу цієї перевірки. На нашу думку, рекомендації здобувача дозволять підприємству підвищити ефективність управління ТЦ.

Зазначені та інші результати були отримані завдяки використанню інформації з різних джерел, її опрацювання на основі застосування широкого спектру методичних прийомів дослідження дали змогу автору сформулювати

низку результатів, що мають практичне і теоретичне значення та характеризуються належним рівнем достовірності та обґрунтованості.

Наукова новизна результатів дослідження забезпечена застосуванням загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, що були обрані з урахуванням його предметної сфери та мети. Належний рівень використання емпіричних даних і проведених розрахунків забезпечив обґрунтування наукової новизни.

#### **4. Практичне значення результатів отриманих під час дисертаційного дослідження.**

Практична цінність наукових висновків, рекомендацій та практичних розробок авторки дослідження доведена впровадженням результатів у практичну діяльність державних органів та суб'єктів підприємницької діяльності України. Зроблені теоретичні узагальнення та висновки дисертаційного дослідження доведені до рівня методичних розробок та практичних рекомендацій, які були впроваджені у практичну діяльність Міністерства Фінансів України, Програми Європейського Союзу з підтримки управління державними фінансами України та вітчизняних підприємств.

#### **5. Повнота викладення наукових положень, висновків та рекомендацій в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації.**

Основні положення дисертаційного дослідження знайшли своє відображення в опублікованих працях дисертанта, а також пройшли апробацію 6-ти міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях. Загальна кількість публікацій становить 14 наукових праць, з них- 1 стаття у виданні країни ОЕСР (США), що включено у міжнародну базу Scopus; 2 – колективні монографії (Литва, Естонія), 5 – у наукових фахових виданнях України категорії «Б»; та 6 публікацій за матеріалами міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.



## **6. Структура стиль та мова дисертаційної роботи.**

Структура дисертаційної роботи, виконаної Музичук М.І. на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі», відповідає чинним вимогам до відповідного виду наукових робіт, складається з трьох розділів, які поділені на пункти. Результати дослідження обґрунтовуються інформацією, яка міститься у рисунках, таблицях, додатках, матеріалами попередніх досліджень, викладених у списку використаних джерел, та належним чином розкривають його сутність. Дисертаційна робота характеризується логічною побудовою структури, послідовним викладенням матеріалів. Зміст дослідження та його результати викладені із застосуванням наукового стилю, використання якого вимагається для написання наукових праць.

## **7. Дотримання академічної доброчесності.**

Аналіз дисертації та наукових праць Музичук Мар'яни Іванівни, у яких висвітлено основні результати наукового дослідження, дає підстави стверджувати про відсутність фактів порушення правил академічної доброчесності здобувачем. Текст є оригінальним, наведені цитати оформлені згідно встановлених вимог та їх джерела включені у списки використаних джерел.

## **8. Відповідність дисертації спеціальності і вимогам, що висуваються до дисертацій, які подано на здобуття наукового ступеня доктора філософії.**

Дисертаційна робота Музичук Мар'яни Іванівни, виконана на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі», за змістом, метою, завданнями, висновками та науковою новизною відповідає спеціальності 071 «Облік та оподаткування». Дисертація подана у форматі кваліфікаційної наукової праці на правах рукопису, виконана здобувачем особисто, містить наукові положення, нові науково обґрунтовані

теоретичні та методичні результати, які характеризуються ознаками наукової новизни та мають істотне значення для галузі Знань 07 «Управління та адміністрування». Дисертаційна робота Музичук М.І. відповідає вимогам Наказу Міністерства освіти і науки України «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» № 40 від 12 січня 2017 року та 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 № 44 від 12 січня 2022 року.

### **9. Дискусійні питання та основні зауваження.**

Вважаємо за доцільне звернути увагу на наявність в дисертаційній роботі низки тверджень здобувача, які, на нашу думку, мають дискусійний характер та потребують уточнення:

- авторкою запропоновано положення щодо наукової новизни уперше, які передбачають теоретико-методологічний підхід до облікового забезпечення ідентифікації контрольованих операцій на підприємстві торгівлі шляхом та дослідження статусу контрагента-нерезидента для цілей ТЦ з урахуванням змінного середовища діяльності підприємства, який сприяє підвищенню рівня добровільного дотримання правил ТЦ та прозорості вітчизняної системи оподаткування. Водночас даний теоретико-методологічний підхід не враховує пропозицій авторки щодо вдосконалення вітчизняних правил трансфертного ціноутворення, які зокрема передбачають перегляд критеріїв КО. На нашу думку, доцільним було б розробити методику ідентифікації контрольованих операцій на підприємстві торгівлі за умови застосування пропозицій щодо перегляду норм податкового законодавства, які встановлюють правила трансфертного ціноутворення.



- авторкою запропоновано запровадити спрощену звітність про контрольовані операції (Додаток КО до декларації з Податку на прибуток підприємств) для платників податків, річний дохід яких становить від 40 до 150 млн грн які є податковими резидентами України та не належать до фінансових та кредитних установ, страхових компаній, але не запропоновано форму такої звітності. Доцільно було б у роботі запропонувати форму Додатку КО до декларації з Податку на прибуток підприємств та розробити рекомендації щодо її складання підприємствами.
- на нашу думку, в дисертаційній роботі доцільно розглянути питання щодо особливостей процедури автоматичного обміну податковою інформацією в контексті уникнення участі у ній певних юрисдикцій, які таким чином створюють офшори та пільгові режими для бізнесу, що шукає шляхи виведення прибутків з-під оподаткування. На сьогодні це питання набуває дедалі більшої актуальності, адже впливає на ефективність заходів ОЕСР, які впроваджуються з метою протидії ухиленню від оподаткування.
- у дисертаційній роботі визначено напрямки використання інформації, що міститься в Звіті в розрізі країн Міжнародної Групи Компаній та отримана в рамках процедури автоматичного міжнародного обміну податковою інформацією за Стандартом СьСР і розроблено групу показників оцінки ризиків з трансфертного ціноутворення. На нашу думку, авторці доцільно було б посилити акцент на розробці коефіцієнтів оцінки ризиків на основі даних Звітів СьС, використовуючи за основу Інструмент ОЕСР щодо оцінки та аналізу податкових ризиків (TREAT), що підвищить практичне значення розроблених рекомендацій.

– вважаємо, що розробки автора було б доцільно доповнити статичними даними щодо структури виявлених порушень з ТЦ податковими органами та податкових спорів щодо них. На нашу думку, такий аналіз є важливим для подальшого вдосконалення організаційних засад внутрішнього контролю з трансфертного ціноутворення підприємства.

Вважаємо за доцільне зауважити, що більшість із наведених зауважень мають дискусійний та рекомендаційний характер і в цілому не впливають оцінку результатів виконаного дослідження.

## **10. Загальний висновок**

Дисертаційна робота Музичук Мар'яни Іванівни на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» є цілісним, завершеним, самостійним дослідженням, що має теоретичну та практичну цінність. Матеріал дослідження викладено чітко, логічно, послідовно, у науковому стилі. Зміст дисертаційного дослідження відповідає визначеній меті, поставлені завдання вирішені повною мірою, що дозволило досягнути мету наукового дослідження. Наукові результати, висновки і рекомендації містять наукову новизну, теоретичне і практичне значення для розвитку теорії і практики обліку контрольованих операцій, формування звітності та здійснення податкового контролю з трансфертного ціноутворення. Роботу виконано державною мовою.

У цілому зміст дисертаційної роботи Музичук Мар'яни Іванівни, а також обґрунтованість наукових положень і рекомендацій, викладених у дисертації, їх теоретична та практична цінність відповідають вимогам Наказу Міністерства освіти і науки України «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» № 40 від 12 січня 2017 року та 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 № 44 від 12 січня 2022 року, а її авторка- Музичук Мар'яна Іванівна- заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071-«Облік і оподаткування».

**Рецензент,**

кандидат юридичних наук,  
завідувач кафедри правового забезпечення  
безпеки бізнесу

Державний торговельно-економічний  
Університет

**Руслан МЕЛЬНИЧЕНКО**

