Голові разової спеціалізованої вченої ради
Державного податкового університету
док-ру.екон.наук., доц. Мискіну Ю.І.

РЕЦЕНЗІЯ
кандидата економічних наук, доцента
Параниці Надії Володимирівни
на дисертаційну роботу **Муравського Олександра Юрійовича**
за темою «**Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу**»,
подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»
у галузі знань 07 «Управління та адміністрування»

1. Актуальність теми дослідження, її зв'язок з науковими програмами і тематикою

У традиційній теорії управлінського обліку трансфертне ціноутворення є методом оптимального розподілу витрат і доходів між підрозділами, дочірніми та спільними підприємствами в межах групи пов'язаних компаній. Такі уявлення про трансфертне ціноутворення одночасно визнають і приховують його глибоку причетність до процесів переміщення баз оподаткування, які дозволяють компаніям уникати податків і сприяти відтоку капіталу. Суто технічна концепція розрахунків трансфертного ціноутворення абстрагує їх від політико-економічних контекстів розвитку та використання. Практика трансфертного ціноутворення реагує на можливості визначення цінностей у спосіб, який є наслідком збільшення корпоративних прибутків і, таким чином, сприяє уникненню сплати податків до бюджету.

Трансфертне ціноутворення набуває все більшого значення для корпорацій, оскільки в глобалізованій економіці їхня діяльність поширюється на країни з різними режимами оподаткування та регуляторними можливостями. Гонитва за прибутками, грошовими потоками, маркетинговими цілями, економією від масштабу та конкурентною перевагою через поділ, спільні підприємства, дочірні компанії та філії вимагає оцінки витрат для вимірювання ефективності та оподатковуваного прибутку. У такому середовищі корпораціям необхідно розробити процеси розподілу витрат, а також розробити стратегії для оцінки трансфертних цін на товари та послуги. Оскільки механізми розподілу витрат є дуже суб'єктивними, корпорації користуються значною свободою дій у

розподілі їх на певні продукти/послуги та географічні юрисдикції. Такий підхід може дозволити їм мінімізувати податки і, таким чином, збільшити прибуток, акумулювати, де це можливо, більшість прибутків у юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування або ризику. Експерти визнають, що трансфертне ціноутворення може дозволити компаніям уникнути подвійного оподаткування, але воно також відкрите для зловживань. Його можна використовувати для штучного переміщення прибутків із юрисдикції з високим рівнем податків у юрисдикцію з низьким рівнем податків шляхом максимізації витрат у першій та доходу в другій.

Використання трансфертних цін для переміщення капіталу та уникнення податків також ставить деякі фундаментальні питання щодо якості національної економічної статистики. Більшість урядів намагаються керувати економікою, використовуючи дані про імпорт, експорт, національний дохід, прибутковість компаній, платіжний баланс і умови торгівлі. Однак якість таких даних проблематизується корпоративною політикою трансфертного ціноутворення. Направляючи паперові транзакції через податкові гавані або низькоподаткові юрисдикції, компанії не обов'язково беруть участь у новому виробництві товарів чи послуг, але така практика значно змінює економічну статистику, яку використовують уряди для управління економікою.

Дослідження трансфертного ціноутворення з аспекту його обліку і контролю на засадах податкового комплаєнсу, результати якого викладені в дисертації Муравського О.Ю., формує якісно новий напрям, що висвітлює трансфертне ціноутворення в ширшому соціальному, політичному та організаційному контекстах і показує, як за підтримки і діалогу професіоналів – бухгалтерів, економістів, аналітиків з одного боку, та податківців – з іншого, мобілізуються методи обліку, оподаткування та контролю в управлінні трансфертними цінами.

Дисертація є науковим доробком, який з теоретичної та практичної точки зору має безпосередній зв'язок із напрямами наукових досліджень кафедри обліку і консалтингу – за темою «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний №0121U111098), і кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики – за темою «Обліково-інформаційні інструменти управління активізації розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний №0119U002482). У рамках зазначених тем дисертантом розвинуто концептуальні основи управління операціями трансфертного ціноутворення з соціально відповідальної позиції як бізнесу, так і податкових органів, особливостей системи менеджменту трансфертного ціноутворення великих компаній.

2. Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій

Одержані в процесі наукового дослідження результати є достовірними і теоретично обґрунтованими. Про це свідчить те, що дисертантом було опрацьовано та узагальнено значну кількість робіт вітчизняних та зарубіжних науковців; теоретичні положення дисертації пройшли фахову експертизу та апробацію на міжнародних конференціях, а також при опублікуванні статей у фахових виданнях; впровадженням окремих науково-практичних результатів у практичну діяльність підприємств. Достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій підтверджується використанням достатньої інформаційної бази за темою дисертаційної роботи, зокрема напрацювань щодо обліково-аналітичного, контрольного та сервісного забезпечень управління операціями трансфертного ціноутворення. Структура і кількість опрацьованих літературних джерел свідчить про глибину проведеного дослідження, автор посилається на класичні та сучасні праці відомих фахівців, рефлексує і пропонує власне бачення вирішення відповідних управлінських проблем.

Загалом, можна відзначити, що дослідження, здійснене дисертантом, відповідає поставленій меті та завданням дисертації. Наукові положення, висновки та рекомендації, що виносяться на захист, мають достатній рівень обґрунтованості і достовірності, що підтверджується завершеністю, логічністю та послідовністю отриманих науково-практичних результатів.

Структура і обсяг дисертації є збалансованими, наведено комплекс теоретичних положень, науково-методичних підходів і практичних рекомендацій з обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу. Тому, є підстави вважати результати, висновки та пропозиції, сформульовані дисертантом Муравським О.Ю., належно обґрунтованими у теоретичному, методичному та прикладних аспектах.

3. Наукова новизна та практичне значення результатів дисертаційного дослідження

Наукова новизна і цінність результатів дослідження полягає у систематизації та подальшому розвитку теоретичних положень обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу. Наукові положення, висновки та рекомендації є наслідком ґрунтовних наукових досліджень, виконаних дисертантом при вирішенні завдань, які поставлені в дисертації. Достовірність результатів дослідження обумовлена сукупністю методико-прикладної парадигми й теоретичної концептуалізації наукових досліджень; аналізом прогресивних підходів до вирішення поставлених завдань; організацією роботи з використанням

відповідних компонентів наукового апарату дослідження, адекватних об’єкту й предмету, меті й завданням дисертаційної роботи.

Аналіз змісту дисертації та публікацій Муравського О.Ю. дає можливість стверджувати, що запропоновані дисертантом розробки мають наукову новизну та засвідчують його особистий внесок у розвиток теоретичних, методичних положень і рекомендацій з питань удосконалення облікового та контрольного забезпечень управління операціями трансфертного ціноутворення. Серед вагомих здобутків і результатів дисертаційної роботи, що характеризуються науковою новизною, слід виокремити основні. Серед яких:

– розвиток концептуального розуміння об’єкту наукового пізнання через призму неподільної системи обліку і оподаткування, відповідно до чого сформоване авторське бачення, що трансфертне ціноутворення є узгодженою зі стратегією політикою компанії у здійсненні між центрами відповідальності операцій, на об’єкт яких визначаються трансфертні ціни, за умови забезпечення їх оптимальності у цілях ефективного функціонування центру відповідальності і обґрунтованості у цілях дотримання податкового законодавства;

– вдосконалення технік інформаційного, облікового, аналітичного та контрольного забезпечень управління операціями трансфертного ціноутворення, кожна складова якого покликана вирішувати специфічні функціональні можливості системи менеджменту операцій трансфертного ціноутворення, а саме: регламентації та уніфікації підходів до управління, цифровізації операцій, їх обліку, аналізу та контролю;

– систематизація методичного інструментарію у прийнятті управлінських рішень з трансфертного ціноутворення, що дозволило закласти підвалини до побудови довірливих відносин між суб’єктами господарювання та податковими органами в частині необхідності розробки такої системи обґрунтування вибору компанією іншого методу трансфертного ціноутворення, яка б задовольняла вимоги податкових органів в частині звітування та подальшого контролю;

– розробка моделі управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів, побудованій на ідеї, що для збалансованого розвитку бізнес-одиниць компанії розробляється перелік ключових показників ефективності, інтегрований у збалансовану систему показників, що сприяють сталому і стабільному функціонування та розвитку компанії, при цьому отримавши такий перелік KPI, менеджер кожної окремої бізнес-одиниці чинить опосередкований вплив на ділянку ланцюжка створення вартості кінцевого продукту через вибір трансфертної ціни, що відповідатиме принципу «витягнутої руки»;

– аргументація ефективної взаємодії суб’єктів господарювання та податкових органів в процесі контролю та аудиту операцій трансфертного

ціноутворення на засадах комплаєнсу за допомогою двох інструментів – оцінка якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього та зовнішнього контролю) і оцінка системи якості та ефективності внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього контролю та аудиту).

Вважаємо за необхідне відзначити, що основні положення дисертаційної роботи Муравського О.Ю. трансформовано до рівня прикладних напрацювань, які в комплексі формують підґрунтя до їх імплементації у практичну діяльність як суб'єктів господарювання, так і податкових органів. Про практичну придатність рекомендацій свідчать довідки і відгуки від підприємств та організацій. Зокрема, результати теоретичних напрацювань впроваджено в освітній процес Державного податкового університету.

4. Повнота та достатність викладення положень дисертації в опублікованих працях

Окремі положення дисертаційної роботи, висновки та рекомендації підтверджені результатами апробацій на науково-практичних конференціях та публікаціями у наукових фахових виданнях. Обсяг і зміст опублікованих праць свідчать, що в них висвітлено основні положення проведеного наукового дослідження, які були апробовані й отримали позитивну оцінку на наукових заходах різних рівнів. Зокрема, за темою дослідження дисертантом опубліковано 22 наукові праці, з них: 5 статей у наукових фахових виданнях України, 17 тез доповідей за матеріалами конференцій і форумів.

Кількісне і якісне представлення друкованих праць надають дисертанту офіційне право публічного захисту дисертаційного дослідження. Усі основні наукові положення, висновки та пропозиції, які винесено на захист, одержано автором самостійно. Отже, є всі підстави стверджувати, що Муравський О.Ю. виконав всі вимоги щодо кількості та обсягу публікацій основного змісту дисертації на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

5. Відповідність дисертації встановленим вимогам та дотримання академічної доброчесності

Робота виконана у науковому стилі, її зміст викладено у чіткій логічній послідовності. За обсягом та оформленням дисертація відповідає вимогам, що встановлені відповідними нормативними документами Міністерства освіти і науки. Зокрема оформлення рукопису дисертації відповідає встановленим до такого виду робіт вимогам, визначеним наказом Міністерства освіти і науки від 12.01.2017 № 40.

Виходячи з означеного, можемо стверджувати, що дисертація Муравського О.Ю. характеризується як самостійна, авторська робота, яка не порушує норми законодавства про захист авторського права. Фактів порушення дисертантом академічної доброчесності не виявлено, на всі використані в роботі джерела інформації є посилання. Зокрема, дисертаційна робота відображає прагнення автора надати достовірну інформацію про результати власної наукової діяльності з питань удосконалення управлінських технологій у сфері трансфертного ціноутворення.

6. Дискусійні положення та зауваження до дисертації

Оцінюючи в цілому високий рівень удосконалення теоретико-методологічних і методичних положень, практичних рекомендацій, обґрунтованість наукових висновків та пропозицій, дисертаційна робота не позбавлена окремих дискусійних моментів, а саме:

по-перше, дослідження еволюції нормативного та законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення в Україні (п. 1.1 дисертації) потребує розвитку шляхом оцінки ступеня імплементації у вітчизняну правову доктрину з трансфертного ціноутворення плану дій з BEPS, що дозволило б, на нашу думку, більш ґрунтовно підійти до питання формування правового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення як складника системи інформаційного забезпечення;

по-друге, слід обґрунтувати інформаційну доцільність та повноту реалізації в структурі інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення (п. 1.2 дисертації) функціонального модулю з бенчмаркінгу: в який спосіб інформація, отримана для проведення бенчмаркінгу, буде використана в процесі управління операціями трансфертного ціноутворення, який ступінь достовірності даної інформації, зокрема при підтвердженні та обґрунтуванні рівня застосовних трансфертних цін;

по-третє, під час розробки та наведення технічного завдання з програмування управлінських моделей визначення трансфертної ціни (п. 2.2 дисертації) не зазначається, в середовищі якої саме корпоративної інформаційної системи можливо реалізувати даний інструмент, зокрема вважаємо за доцільне конкретизувати підхід до програмування та тестування даних моделей (проектна діяльність, склад робочої групи, тестування замовником тощо);

по-четверте, детальну характеристику та особливості укладання угод про попереднє ціноутворення в країнах ЄС (п. 3.1 дисертаційного дослідження) варто було б доповнити якісним аналізом щодо потенційного економічного та соціального ефектів реалізації даного інструменту у вітчизняній практиці трансфертного ціноутворення;

по-п'яте, формалізація ризикоорієнтованого підходу до здійснення податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення, яка базується на уточненні понятійно-категорійного апарату податкової ризикології (п. 3.2 дисертації), ґрунтується на трактуванні ризику у сфері трансфертного ціноутворення і є завершальним етапом формування такого апарату, однак, на нашу думку, цьому питанню повинен передувати більш глибокий аналіз природи ризику у сфері трансфертного ціноутворення через дослідження ризиків-причин та ризиків-наслідків.

Втім, зазначені дискусійні моменти не мають принципового характеру, не є суттєвими і не знижують цінності та наукової значущості отриманих результатів дослідження.

Загальний висновок та оцінка дисертації

Таким чином, дисертація Муравського Олександра Юрійовича на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу» є завершеним самостійним дослідження, яке характеризується високим науково-професійним ступенем та прикладним аспектом, що в сукупності вирішує важливу наукову проблематику в управлінні операціями трансфертного ціноутворення.

Актуальність напрямку, наукова новизна отриманих результатів вказують на відповідність дисертації спеціальності «Облік і оподаткування», пп. 6-8 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 (із змінами, внесеними згідно з постановами КМУ від 21.03.2022 № 341, від 19 травня 2023 р. № 502, від 03 травня 2024 р. № 507), а її автор, – Муравський Олександр Юрійович, – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії зі спеціальності «Облік і оподаткування» в галузі знань «Управління та адміністрування».

***Рецензент*:**
доцент, кандидат економічних наук,
доцент кафедри облікових технологій
та бізнес-аналітики
Державного податкового університету

Надія ПАРАНИЦЯ