

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

## **РЕЦЕНЗІЯ**

кандидата економічних наук, доцента

**Скорик Марини Олегівни**

на дисертацію **Муравського Олександра Юрійовича**

на тему **«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»

Детальне вивчення і аналіз дисертації Муравського Олександра Юрійовича на предмет актуальності її теми, обґрунтованості, достовірності та новизни наукових положень, значущості для науки і практики, оцінки змісту і завершеності, повноти викладу основних результатів у наукових фахових виданнях, дають підстави сформулювати такі висновки.

### **Актуальність теми дослідження, її зв'язок з науковими програмами і тематикою**

Трансфертне ціноутворення, у первісному його розумінні, вперше виникло і позиціонувалось як інструмент управлінського обліку, який стосується процесу ціноутворення внутрішньогрупових операцій транснаціональних корпорацій з метою віднесення доходів і витрат до кожного відокремленого структурного підрозділу. Трансфертне ціноутворення з точки зору управлінського обліку є ефективним інструментом з багатьох причин, серед яких: економічні (ефективність розподілу ресурсів), функціональні (поділ організації на центри прибутку, відповідальні як за доходи, так і за витрати), організаційні (посилення інтеграції та диференціації в рамках відокремлених підрозділів) і стратегічні. Згодом цей інструмент став використовуватися як метод ухилення від сплати податків, особливо в останні роки в контексті дослідження механізмів трансфертного ціноутворення окремих великих ТНК, які здійснювали переміщення доходу в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування. Тобто в цьому аспекті трансфертне ціноутворення може бути

об'єктом неетичної та незаконної діяльності з метою зменшення бази оподаткування шляхом, за допомогою якого доходи та витрати маніпулюються таким чином, щоб показати максимальний та мінімальний прибуток у країнах із низьким та високим рівнем оподаткування відповідно. Відповідно трансфертне ціноутворення сьогодні набуло статусу явища із високим ступенем ризику, який полягає в недоотриманні податкових надходжень до бюджету певної країни через виведення ТНК прибутків у низькоподаткову юрисдикцію. Саме тому, операції трансфертного ціноутворення перебувають під пильним наглядом і контролем з боку національних податкових органів, що підвищує рівень напруги у взаємовідносинах з бізнес-структурами. ТНК, які застосовують трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку, стикаються із проблемою складності доведення застосування таких трансфертних цін у внутрішньогрупових операціях, які відповідають принципу «витягнутої руки». Процес доведення, у свою чергу, потребує якісної системи інформаційно-облікового забезпечення та постійного діалогу в рамках відносин між податковими органами та бізнес-структурами.

Авторський погляд на вирішення проблематики, окресленої вище, відображено у дисертаційному дослідженні Муравського Олександра Юрійовича. Дисертацію виконано відповідно до планів наукових досліджень кафедри обліку і консалтингу «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний № 0121U111098) і кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики «Обліково-інформаційні інструменти управління активізації розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний № 0119U002482).

### **Оцінка обґрунтованості наукових положень дисертації, їх достовірності і новизни**

Представлена дисертаційна робота є цілісним, завершеним дослідженням. Її структура та зміст виважені й логічно побудовані, дозволяють всебічно розкрити авторський концептуальний підхід до розробки теоретико-методичного та прикладного механізму обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу.

Достовірність і обґрунтованість сформульованих у дисертації положень, висновків і пропозицій базуються на використанні значної кількості методів наукового пізнання й підтверджується публікаціями автора у вітчизняних наукових фахових виданнях, доповідями на наукових конференціях. Теоретичну і методологічну основу дослідження складає критичний аналіз іноземних та

вітчизняних фундаментальних праць з обліку, оподаткування та контролю в управлінні трансфертними операціями. Чітко визначена мета та формулювання наукових завдань роботи дозволили автору достатньо зрозуміло викласти власне бачення щодо теоретичних основ обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу. Наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані в дослідженні, стали логічним завершенням проведеного здобувачем наукового пошуку розв'язання проблем згідно з поставленою метою і завданнями дослідження. Його результати мають теоретичну цінність і практичне значення у частині забезпечення збалансованого розвитку бізнес-одиниць, що є структурними підрозділами групи компаній, та формування податкової культури щодо дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, підвищення рівня довіри в системі взаємодії «бізнес – податкові органи».

Наукова новизна результатів дисертаційної роботи полягає в теоретичному обґрунтуванні цілісної концепції та розробці практичних рекомендацій щодо формування ефективної системи обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу. До найбільш вагомих і системних, на нашу думку, нових наукових результатів дисертаційної роботи можна віднести:

*по-перше*, розробку концептуальних положень природи, призначення та ролі трансфертного ціноутворення в неподільній системі обліку і оподаткування компанії, політика якого повинна бути узгоджена із загальною корпоративною стратегією;

*по-друге*, цифровізацію управлінських моделей визначення трансфертних цін за різними методами трансфертного ціноутворення в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення на основі алгоритмізації та вирішення багатокритеріальних задач з урахуванням дотримання податкового законодавства; обґрунтування необхідності комунікації компаній та податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу через взаємодію систем внутрішнього і зовнішнього контролю та аудиту

*по-третє*, модель управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів через інтеграцію збалансованої системи показників та системи ключових показників ефективності; модель концепції внутрішнього контролю COSO в управлінні операціями трансфертного ціноутворення та принципи функціонування виміру послідовності та етапів здійснення внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення відповідно до модифікованої моделі COSO.

## **Значущість дослідження для науки і практики, шляхи використання його результатів**

Результати дисертаційного дослідження, враховуючи очікуваний ефект від прикладної реалізації запропонованих положень, можуть бути використані як бізнес-структурами (підприємствами) в частині структурування обліково-інформаційного, аналітичного та контрольного забезпечень, застосування облікових технологій, автоматизації звітності в управлінні операціями трансфертного ціноутворення, – так і податковими органами в частині використання інструментів ризикоорієнтованого підходу та технік комплаєнсу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення.

Придатність та практична цінність наукових результатів, отриманих в процесі написання дисертації, підтверджується відповідними довідками про впровадження окремих положень у практичну діяльність. Зокрема, отримані результати дисертаційного дослідження імплементовано в освітній процес Державного податкового університету.

## **Оцінка змісту та завершеності дисертації, її відповідності встановленим вимогам щодо оформлення**

Тема дисертаційного дослідження, його зміст та одержані результати відповідають спеціальності «Облік і оподаткування». Назва дисертації адекватно відбиває її зміст, кореспондується із об'єктом, предметом та метою дослідження. Досягненню мети сприяє послідовне розв'язання логічно несуперечливих проміжних завдань.

Зміст та внутрішня концептуальна єдність цих завдань знаходить відповідне відображення у структурі дисертації. Вона складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Здобувач пропорційно розподілив викладений матеріал між структурними елементами роботи. Висновки за окремими розділами та загалом по дисертації тісно корелюють із викладеним основним матеріалом і відображають концептуальний зміст, сутність та новизну дослідження.

Оцінка змісту дисертації за наявності достатніх наукових результатів дає підстави для висновку, що вона є завершеною, самостійно виконаною науковою роботою, в якій здобувачу вдалося досягти поставленої мети й розв'язати низку визначених завдань. Оформлення рукопису дисертації відповідає встановленим до такого виду робіт вимогам, визначеним наказом Міністерства освіти і науки від 12.01.2017 № 40.

## **Повнота викладу основних результатів дисертації в наукових фахових виданнях**

За темою дисертації опубліковано 22 праці наукового характеру загальним обсягом 4,2 друк. арк., з яких особисто автору належить 3,4 друк. арк. зокрема: 5 статей, опублікованих у наукових фахових виданнях України (категорії Б), 4 з яких у співавторстві, 1 – одноосібно; 17 праць апробаційного характеру (матеріали тез доповідей, опублікованих у збірниках за результатами роботи Міжнародних та Всеукраїнських науково-практичних конференцій).

Профіль видань і зміст наукових праць відповідають встановленим вимогам щодо повноти висвітлення отриманих результатів дисертаційного дослідження на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності «Облік і оподаткування» в галузі знань «Управління та адміністрування».

## **Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності**

Ознайомлення з дисертацією та науковими працями, в яких висвітлено основні наукові результати дослідження, дає підставити свідчити, що здобувачем дотримано принципи і норми академічної доброчесності. У дисертаційному дослідженні наявні посилання на джерела інформації в частині використаних тверджень, розробок, відомостей, статистичних даних тощо. Посилання подані з дотриманням норм законодавства про авторське право, що дозволяє констатувати відсутність порушень академічної доброчесності.

## **Дискусійні положення та зауваження до дисертації**

Загалом, позитивно оцінюючи дисертаційне дослідження, необхідно висловити окремі зауваження, які переважно є дискусійними. Зокрема:

1. В якості одного з ключових інструментів інформаційного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення здобувачем визначено Політику трансфертного ціноутворення компанії (*стор. 32-34*), структуру і зміст якої детально висвітлено. Однак, на нашу думку, дане питання слід конкретизувати на суб'єктний, регламентний та процесний аспекти, а саме: який структурний підрозділ компанії є розробником, власником, користувачем даного документу, який прикладний механізм використання даного документу на рівні відокремлених бізнес-одиниць компанії, яким чином здійснюється узгодження

положень даного документу із іншими існуючими політиками компанії та в який спосіб відбувається його актуалізація у випадку внесення змін в національне законодавство та інші внутрішні регламентні документи компанії, що впливають на процес управління операціями трансфертного ціноутворення.

2. Під час розробки схем (механізму) автоматизації складання звітності здобувачем виокремлено групи звітності з трансфертного ціноутворення, однією з яких є «Регламентована звітність (документація) із трансфертного ціноутворення» у складі Звіту про контрольовані операції, Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, звітів трирівневої моделі (*стор. 123*). Дотримуючись логіки висвітлення вітчизняної системи звітності з трансфертного ціноутворення, до даної групи слід також віднести звіт про контрольовані іноземні компанії, подання якого до податкових органів є обов'язковим з 2024 року. Враховуючи поступальний розвиток законодавчого і нормативного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, дане питання слід було б висвітлити крізь призму рекомендацій міжнародного плану по боротьбі з ухиленням від оподаткування BEPS щодо звітності.

3. Відбір компаній в якості об'єкта податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення здобувачем пропонується здійснювати відповідно до розробленої принципової схеми застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення (*стор. 162*). Дана схема потребує розвитку, оскільки, як зазначається здобувачем, застосування ризикоорієнтованого підходу є превентивним інструментом контролю, що передуює проведенню моніторингу контрольованих операцій. Вважаємо за доцільне додатково роз'яснити взаємодію ризикоорієнтованого підходу та процесу моніторингу контрольованих операцій в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення.

4. Оцінку якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення, як інструмент податкового комплаєнс-контролю, пропонується здійснювати структурним підрозділом або уповноваженою особою податкового органу (*стор. 177-178*), що є досить дискусійним моментом і потребує, на нашу думку, додаткового обґрунтування в частині особливостей адміністрування даного функціонального напрямку. В контексті зазначеного слід приділити увагу визначенню вимог, зокрема професійно-кваліфікаційних, до уповноваженої особи, що здійснюватиме оцінку якості політики та системи внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення, напрямам забезпечення етичної поведінки, антикорупційного аудиту такої діяльності.

5. Здобувачем в процесі дослідження запропоновано низку авторських інструментів управління операціями трансфертного ціноутворення, серед яких: секторальна модель FAR-рівня факторів та умов контрольованої операції

(стор. 46-48), модифікована модель концепції внутрішнього контролю COSO в управлінні операціями трансфертного ціноутворення (стор. 52), інтегральне оцінювання рівня ризиків трансфертного ціноутворення (стор. 169) тощо. Однак, за жодним з них не наведено приклад практичного використання, наявність чого значно б підвищила прикладну цінність розроблених технік.

Не зважаючи на висловлені зауваження, ще раз відзначимо, що вони є переважно дискусійного характеру, не применшують загальної високої оцінки дисертаційного дослідження та є напрямками поглиблення і подальшого наукового пошуку у напрямку трансфертного ціноутворення.

### **Загальний висновок**

Загалом дисертація Муравського Олександра Юрійовича на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення» є актуальним, логічно викладеним, завершеним самостійним дослідженням, в якому отримані нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності виконують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для галузі знань «Управління та адміністрування». Зокрема в дисертації поглиблено теоретичні засади, запропоновано і обґрунтовано методичні та практичні інструменти обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу. Якісні характеристики роботи вказують на її відповідність 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 Кабінету Міністрів України 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,  
завідувач кафедри економічної  
політики та сталого розвитку  
Державного податкового університету

**Марина СКОРИК**