

## ВІДГУК

офіційного опонента

ЛЕГЕНЧУКА Сергія Федоровича

на дисертаційну роботу МУРАВСЬКОГО Олександра Юрійовича на тему  
«Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах  
податкового комплаєнсу», подану на здобуття ступеня доктора філософії за  
спеціальністю 071 – облік і оподаткування

*Актуальність теми дисертації та її зв'язок з науковими програмами,  
планами, темами.*

Протягом двох останніх десятиліть система бухгалтерського обліку набула значного розвитку в напрямі інформаційної підтримки системи управління підприємством, що проявилось в формуванні інструментарію інформаційного забезпечення управлінських процесів на підприємстві щодо різних об'єктів управління. Даний напрям досліджень набув додаткового прискорення завдяки тотальному застосуванню інформаційно-комп'ютерних технологій в процесі побудови систем управління на підприємствах та впровадженню контрольньо-аналітичного інструментарію, який дозволяє покращити процеси збору, обробки, аналізу та контролю інформації, в цілому підвищуючи рівень задоволення потреб заінтересованих користувачів.

Одним із нових об'єктів управління, який на сьогодні привертає увагу вчених, є операції трансфертного ціноутворення, для ефективного здійснення яких необхідним є їх розгляд не лише суто в обліковій площині, а одночасно в обліково-податковому вимірі. Це дозволить підвищити ефективність управління операціями трансфертного ціноутворення шляхом мінімізації ризиків та досягнення балансу між вимогами та інтересами суб'єктів, долучених до реалізації, контролю та регулювання таких операцій. Одним із найбільш дієвих засобів досягнення такого балансу є використання інструментарію податкового комплаєнсу, що спонукає суб'єктів реалізації

операцій трансфертного ціноутворення дотримуватись вимог податкового законодавства.

Підвищення ефективності управління операціями трансфертного ціноутворення на підприємстві значною мірою залежить від якості облікової інформації, яка надходить суб'єктам управління та контролю про них для прийняття рішень, зокрема, для вибору методів його здійснення. З цією метою необхідним є розвиток системи управлінського обліку у відповідності до специфіки та політик трансфертного ціноутворення на конкретному підприємстві, яка також повинна враховувати особливості системи їх внутрішнього контролю. Іншим важливим фактором розвитку системи управління операціями трансфертного ціноутворення є удосконалення організаційних аспектів їх обліку і контролю в умовах комп'ютеризації діяльності, що сприятиме більш точному визначенню трансфертних цін на об'єкти контрольованих операцій, покращанню процесів формування внутрішніх документів, звітності та реалізації контрольних процедур. Вищевказане і зумовило актуальність та практичне значення дисертаційної роботи Муравського Олександра Юрійовича «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу».

Робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Державного податкового університету, зокрема за темами: «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний № 0121U111098), де автором удосконалено порядок оцифрування звітності із трансфертного ціноутворення; «Обліково-інформаційні інструменти управління активізації розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний № 0119U002482), де автором удосконалено контрольний сервіс для управління активізацією розвитку суб'єктів господарювання.

*Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень,  
висновків і рекомендацій.*

Проаналізувавши дисертаційну роботу Муравського Олександра Юрійовича на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу» можна стверджувати, що проведене ним дослідження є самостійною, цілісною науковою працею, яка досягла поставленої мети та завдань.

Вирішення поставлених завдань базується на результатах аналізу широкого кола наукових публікацій вітчизняних та зарубіжних авторів, статистичної та податкової звітності, довідкових та інформаційних виданнях професійних організацій, кодексів, стандартів та бюлетенів міжнародних регулюючих організацій в сфері обліку, контролю та оподаткування.

Зміст роботи розкриває ключові аспекти обраної теми, а вдалий вибір методів дослідження дозволяє досягти його цілісності, логічного викладу матеріалу та врахування галузевого аспекту. Використання в роботі діалектичного методу дозволило дослідити її предмет через вивчення відносин між суб'єктами здійснення операцій трансфертного ціноутворення та суб'єктами оподаткування, а методи теоретичного узагальнення та аналізу – проаналізувати особливості систем контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. На основі використання історичного методу досліджено зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання операцій трансфертного ціноутворення. Використання методу моделювання дозволило розробити концептуальну модель трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування, а використання методу порівняння і узагальнення дозволило виявити переваги і недоліки методів трансфертного ціноутворення. Методи процесного підходу дозволили вивчити механізм прийняття управлінського рішення у сфері методичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. Методи індукції, дедукції, аналізу і синтезу, методи групування, порівняння, наукової абстракції та інші дозволили виявити та обґрунтувати управлінські моделі визначення

трансфертних цін, модель управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення, концепції внутрішнього контролю COSO в управлінні операціями трансфертного ціноутворення, структуру робочого плану рахунків, моделі оптимізації трансфертного ціноутворення.

В цілому, дисертаційна робота Муравського О.Ю. є цілісним дослідженням, яке на високому науковому рівні представляє авторське бачення щодо розвитку обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу з метою покращання відносин між суб'єктами господарювання та податковими органами, а також передбачає формування рекомендацій щодо розвитку таксономії та інструментарію цифровізації звітності із трансфертного ціноутворення, розробки техніки податкового комплаєнс-контролю та аудиту операцій з трансфертного ціноутворення. Рецензована робота містить релевантний емпіричний і теоретичний матеріал, обґрунтовані висновки та положення, а її матеріали можуть бути використані в подальших дослідженнях практик трансфертного ціноутворення та обліку, оподаткування і контролю трансфертних операцій.

### ***Структура та основні наукові результати дисертації.***

Робота має чітку структуру і складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків, що дозволяє показати послідовність та аргументованість положень дисертації. У вступі описано актуальність обраної теми, її зв'язок з науковими темами Державного податкового університету, визначено мету і завдання, викладено наукову і практичну значущість. В дисертації досліджено та систематизовано підходи до розуміння трансфертного ціноутворення, проаналізовано підходи до його обліково-інформаційного, аналітичного та контрольного забезпечення, досліджено організаційні та методичні аспекти обліку операцій трансфертного ціноутворення, виділено перспективи цифровізації звітності із трансфертного ціноутворення, удосконалено методику податкового комплаєнс-контролю та

аудиту операцій трансфертного ціноутворення на основі аналізу зарубіжного досвіду та застосування ризикоорієнтованого підходу.

У першому розділі дисертації проаналізовано підходи до трактування сутності трансфертного ціноутворення з позиції бухгалтерського обліку та оподаткування (табл. 1, с. 13-14, табл. 2., с. 17-18), ідентифіковано та охарактеризовано особливості трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку (с. 15-16), виділено характерні особливості трансфертного ціноутворення в системі оподаткування (с. 21-22), що дозволило розробити концептуальну модель трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування (рис. 1.4, с. 24). Описано функціональність інформаційної системи управління операціями трансфертного ціноутворення (с. 36), розроблено форму здійснення FAR-аналізу в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення (с. 46-47), виділено принципи функціонування виміру послідовності та етапів здійснення внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення відповідно до модифікованої моделі COSO (с. 52-54). Проаналізовано методичний інструментарій у визначенні трансфертних цін, пропонуваній вітчизняними дослідниками у наукових працях (табл. 1.10, с. 55-56), проаналізовано переваги і недоліки методів трансфертного ціноутворення (табл. 1.11, с. 57-58), а також розроблено схему прийняття управлінського рішення у сфері управління операціями трансфертного ціноутворення (рис. 1.16, с. 72-73).

У другому розділі дисертації автором досліджено порядок руху інформації щодо операції трансфертного ціноутворення в компанії (рис. 2.1, с. 77), виділено та проаналізовано структуру аналітичного рахунку, створеного у цілях облікового забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення (рис. 2.3, с. 79-80), проаналізовано вплив застосування трансфертних цін, відмінних від цін операцій між непов'язаними сторонами за рівних умов, на фінансову звітність (табл. 2.2, с. 88-89). Автором також виокремлено та проаналізовано основні проблемні питання, що стосуються фінансових та бухгалтерських аспектів трансфертного ціноутворення (с. 96-99).

Проведено оптимізаційне моделювання процесів управління операцією трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів (рис. 2.8, с. 105-107), розроблено управлінські моделі визначення трансфертної ціни за різними методами (рис. 2.9, с. 108, рис. 2.10, с. 110, рис. 2.11, с. 112, рис. 2.12, с. 114, рис. 2.13, с. 116). Запропоновано порядок оцифрування документації з трансфертного ціноутворення (Local File) в середовищі інформаційних систем (рис. 2.17, с. 133), порядок оцифрування звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній в середовищі інформаційних систем ОТЦ (рис. 2.18, с. 134), та виділено переваги і недоліки використання систем штучного інтелекту в автоматизації звітності з трансфертного ціноутворення (табл. 2.11, с. 137-138).

Третій розділ дисертації присвячено розробці механізму податкового комплаєнс-контролю операцій трансфертного ціноутворення на основі аналізу зарубіжного досвіду нормативно-правового регулювання таких операцій (табл. 3.1, с. 145), аналізу законодавчих підходів до визначення критеріїв пов'язаності сторін в окремих державах-членах ЄС (табл. 3.2, с. 148-149). Розроблено принципову схему застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення (рис. 3.1, с. 164), проаналізовано ризики трансфертного ціноутворення в цілях управління в системі податкового контролю, запропоновано механізм їх оцінки (с. 168-169), а також удосконалено методичні засади податкового комплаєнс-контролю та аудиту операцій трансфертного ціноутворення (с. 181-189).

У висновках узагальнено основні результати проведеного дослідження. Акти та довідки про впровадження результатів дисертації, а також допоміжні матеріали для розширення основного змісту роботи представлено в додатках.

Обсяг основного тексту становить 180 сторінок, включаючи 40 таблиць та 40 рисунків. Робота містить 16 додатків, а список використаних джерел налічує 200 найменувань. За змістом, структурою та оформлення дисертація повністю відповідає вимогам Міністерства освіти і науки України.

### *Наукова новизна, теоретична і практична значущість дисертації.*

Ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи дало змогу виокремити елементи наукової новизни у сформульованих автором положеннях дисертаційної роботи, серед яких найбільший науковий інтерес становлять такі:

1) Розробка теоретико-методологічного інструментарію облікового забезпечення операцій трансфертного ціноутворення, зокрема: концептуальні положення механізму обліку і контролю операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу; обґрунтування сутності та ролі трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування підприємства; модель управлінського обліку операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів; структура робочого плану рахунків для обліку операцій трансфертного ціноутворення; структурування, методика складання та оцифрування первинної, управлінської та регламентованої звітності (документації) із трансфертного ціноутворення;

2) Розвиток організаційно-методичних аспектів контролю та оподаткування операцій трансфертного ціноутворення, зокрема: модель концепції внутрішнього контролю COSO в управлінні операціями трансфертного ціноутворення; принципи здійснення внутрішнього контролю операцій трансфертного ціноутворення відповідно до модифікованої моделі COSO; інструментарій застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю операцій трансфертного ціноутворення; податковий профіль компанії в системі податкового контролю трансфертного ціноутворення; підхід комунікації суб'єктів господарювання та податкових органів в процесі податкового контролю і аудиту операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу.

3) Розвиток організаційних засад інформаційного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення, зокрема: управлінські моделі визначення трансфертних цін за різними методами трансфертного ціноутворення в інформаційній системі управління підприємством; порядок

прийняття управлінського рішення у сфері методичного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення; моделі оптимізації трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу та балансування інтересів стейкхолдерів.

#### ***Практичне значення та впровадження результатів дослідження.***

Розроблені автором пропозиції, представлені ідеї та сформульовані висновки й рекомендації можуть бути використані для удосконалення практик трансфертного ціноутворення, їх обліку, оподаткування та контролю у суб'єктів господарювання. Науково-практичні результати дослідження були апробовані на ТОВ «Науково-консалтингова компанія «Інноваційні програми» та ТОВ «Зоря Поділля», що підтверджується відповідними довідками.

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

Основні положення дисертаційної роботи та її висновки оприлюднено у 22 наукових працях, з яких 5 – публікації у наукових фахових виданнях України категорії «Б», 17 публікацій – матеріали міжнародних наукових конференцій, форумів та конгресів. Опубліковані автором наукові праці достатньо повно відображають зміст дисертаційного дослідження, його наукову новизну, отримані результати та висновки. Дисертаційне дослідження виконане автором самостійно.

#### ***Дискусійні положення та зауваження до роботи.***

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

1. До складу факторів зовнішнього середовища, що здійснюють неконтрольований вплив на трансфертне ціноутворення в системі обліку і оподаткування, які були виділені автором у складі Концептуальної моделі



трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування (с. 24), також доцільно було б включити й ESG-фактори. Оскільки на сьогодні підприємства шляхом прийняття рішень щодо здійснення операцій трансфертного ціноутворення можуть забезпечувати досягнення Цілей сталого розвитку, тим самим легітимізуючи їх діяльність перед суспільством та надсилаючи відповідні сигнали зовнішнім стейкхолдерам, що дозволить зменшити вартість залучення капіталу та уникнути потенційних репутаційних ризиків.

2. Наведені пропозиції щодо розробки форми здійснення FAR-аналізу в інформаційній системі управління операціями трансфертного ціноутворення, розрахунку відносного показника рівня FAR в умовах здійснення контрольованої операції, а також щодо секторальної моделі FAR-рівня факторів та умов контрольованої операції (с. 45-47) мали б більш прикладне значення, якщо б автором було наведено приклади прийняття управлінських рішень на підприємстві на основі використання таких аналітичних інструментів.

3. В дисертації автором представлено п'ять автоматизованих управлінських моделей визначення трансфертних цін на основі використання різних методів, а також порядок їх програмування (с. 107-117), які можуть бути застосовані для удосконалення системи управлінського обліку. При цьому, хоча автор і відмічає про можливість їх використання в процесі формування управлінської звітності з трансфертного ціноутворення, в дисертації вони не наведені. З метою розвитку прогностичної функції обліку доцільно було б розробити форму стратегічної (прогнозої) звітності щодо операцій трансфертного ціноутворення на основі сформованих управлінських моделей, яка б виступала інформаційною основою для прийняття рішень щодо напрямів оптимізації фінансових показників підприємства за результатами здійснення таких операцій.

4. В запропонованій схемі оцифрування звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) в середовищі ІСУОТЦ (с. 134), рух даних про показники звітів до модуля «Документація», що є складовою середовища інформаційної системи бізнес-одиниці, відбувається з

корпоративної інформаційної системи, з бухгалтерської інформаційної системи та з фінансового модуля інформаційної системи. Однак, в сучасних корпоративних інформаційних системах класу ERP всі підсистеми та модулі функціонують в єдиному інформаційному просторі, маючи доступ до спільних місць введення та зберігання даних (довідників). Тому додаткового обґрунтування потребує наведений автором порядок руху даних з підсистем та модулів, зокрема, чому інформація про виручку за фінансовий рік надходить з фінансового модуля, а також які існують відмінності між даними складовими середовища інформаційної системи бізнес-єдиниці.

5. Автором розроблено методику проведення стрес-тесту системи управління та контролю операцій трансфертного ціноутворення компанії (с. 184). При цьому, поза увагою залишились організаційні механізми застосування даного інструменту, а також детальний порядок використання одержаних результатів представниками податкових органів, що потребує уточнення та додаткового обґрунтування.

Наведені дискусійні положення загалом не впливають на позитивну оцінку дисертаційного дослідження Муравського Олександра Юрійовича, не знижують його наукової та практичної цінності. Висловлені побажання спрямовані на привернення уваги дисертанта до ще не повністю вивчених аспектів досліджуваної наукової проблеми.

#### ***Загальний висновок.***

Дисертаційна робота Муравського Олександра Юрійовича на тему «Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу» за змістом, теоретичною і практичною значущістю, наявністю обґрунтованих висновків та пропозицій є актуальною, самостійно виконаною й завершеною працею, яка відповідає обраній темі та вирішує поставлені завдання задля досягнення окресленої мети. Дослідження виконано на достатньо високому рівні, відповідає спеціальності 071 «Облік і оподаткування», задовольняє вимоги до дисертацій за здобуття ступеня доктора

філософії. Отримані в роботі наукові результати в сукупності розв'язують важливу наукову проблему розвитку обліково-контрольного забезпечення та оподаткування операцій трансфертного ціноутворення. Дисертація написана українською мовою та оформлена відповідно до діючих положень, норм і правил встановлених Міністерством освіти і науки України. Дисертаційна робота повністю відповідає вимогам наказу МОН України № 40 від 12.01.2017 року «Про затвердження вимог до оформлення дисертації» (зі змінами), постанові Кабінету Міністрів України № 44 від 12.01.2022 року «Про затвердження Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», а її автор – Муравський Олександр Юрійович – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (галузь 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: Легенчук С.Ф.  
Засвідчую:  
Учений секретар  
Житомирська політехніка  
Легенчук С.Ф.

