

Skrypnyk, N. V. "Plan rakhunkiv yak komponent oblikovoi polityky na pidpriemstvakh maloho ta serednyoho biznesu: tendentsii v Ukraini i za kordonom" [The account plan as a component of accounting policy in small and medium-sized enterprises: trends in Ukraine and abroad]. *Naukovyi ohliad*, no. 2 (2014): 74-80.

Stepova, T. H. "Plan rakhunkiv u konteksti reformuvannya systemy obliku v Ukraini" [A plan of accounts in the context of reforming the accounting system in Ukraine]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*. 2017. <http://global-national.in.ua/archive/18-2017/109.pdf>

Sviridova, A. P., and Yeremenko, V. A. "Inzhiniringovyy strukturirovanny plan schetov kak informatsionnaya baza" [Engineering structured chart of accounts as an information base]. http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2016/6/Accounting/Sviridova_Eremenko.pdf

Svirko, S. V., Dykyi, A. P., and Samchyk, M. Yu. "Pervynna orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku v biudzhethnykh ustanovakh Ukrainy: rozrobka robochoho planu rakhunkiv" [Primary organization of accounting in budgetary institutions of Ukraine: development of a work plan of accounts]. *Visnyk ZhDTU. Seriya «Ekonomichni nauky»*, no. 1 (2017): 53-65.

УДК 336.225.673
JEL: H21; H22; H26

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ В РОЗРІЗІ КРАЇН У РАМКАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ВИМОГ ПЛАНУ ДІЙ BEPS В УКРАЇНІ

©2019 КРУТОВА А. С., НЕСТЕРЕНКО О. О.

УДК 336.225.673
JEL: H21; H22; H26

Крутова А. С., Нестеренко О. О. Методологічні засади формування звіту в розрізі країн у рамках реалізації вимог плану дій BEPS в Україні

Метою статті є розробка концептуальних засад формування офіційної звітності з трансфертного ціноутворення, зокрема звіту в розрізі країн (country-by-country reporting). Обґрунтовано, що визнання країною загальноприйнятих стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням потребує значної адаптації правового поля. Наведено шляхи адаптації, які включають наближення національного законодавства до положень актів законодавства Європейського Союзу для створення належних умов імплементації Плану дій BEPS в українське законодавче поле. Визначено та описано вимоги основних документів (Закон України «Про валюту і валютні операції», Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування»), що встановлюють та роз'яснюють методологію, порядок, процедури та особливості розкриття групами підприємств інформації про розподіл доходу, економічної діяльності та податків, що сплачуються в різних країнах, в контексті запровадження Звіту в розрізі країн (country-by-country reporting). З метою сприяння швидкому та рівномірному впровадженню Звіту в розрізі країн наведено його концептуальну характеристику, яка визначає суб'єкт подання звіту, розкриває період застосування та терміни його подання, описує інформацію, що має розкриватися у звіті, та розміри штрафних санкцій у разі його неподання. Доведено, що для реалізації Плану дій BEPS в Україні в нормативних документах необхідно навести визначення поняття звіту в розрізі країн, розкрити принципи формування зведеної інформації діяльності групи щодо глобального розподілу доходів, сплачуваних податків, а також певних показників економічної діяльності в розрізі всіх юрисдикцій, в яких група здійснює діяльність; визначити методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у звіті в розрізі країн.

Ключові слова: міжнародне податкове регулювання, План дій BEPS, контрольовані операції, принцип «втягнутої руки», трансфертне ціноутворення, звіт у розрізі країн (country-by-country reporting).

DOI:

Рис.: 1. Бібл.: 10.

Крутова Анжеліка Сергіївна – доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри фінансів, аналізу та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: ankrutova@ukr.net

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7154-6233>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/G-6189-2017>

Нестеренко Оксана Олександрівна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів, аналізу та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: akseniya72@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-9516-0917>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/V-8964-2017>

УДК 336.225.673
JEL: H21; H22; H26

Крутова А. С., Нестеренко О. А. Методологические основы формирования отчета в разрезе стран в рамках реализации требований плана действий BEPS в Украине

Целью статьи является разработка концептуальных основ формирования официальной отчетности по трансфертному ценообразованию, в частности отчета в разрезе стран (country-by-country reporting). Обосновано, что признание страной общепринятых стан-

UDC 336.225.673
JEL: H21; H22; H26

Krutova A. S., Nesterenko O. O. The Methodological Bases of Forming a Report in the Context of Countries in Terms of Implementation of Requirements of the BEPS Action Plan in Ukraine

The article is aimed at developing the conceptual bases for the formation of official reporting on transfer pricing, in particular the country-by-country reporting. It is substantiated that the country's recognition of the gener-

дартів боротьби з агресивним податковим плануванням потребує значительної адаптації правового поля. Приведені шляхи адаптації, включаючи приближення положень національного законодавства до положень актів законодавства Європейського Союзу для створення належних умов імплементації Плану дій BEPS в українському законодавчому полі. Визначені та описані вимоги основних документів (Закон України «О валюті та валютних операціях», Многостороння конвенція про виконання заходів протидії розмиванню бази та виведенню прибутку з-під податкового оподаткування, Проект закону України «О внесенні змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази податкового оподаткування та виведенню прибутку з-під податкового оподаткування»), які встановлюють і роз'яснюють методологію, порядок, процедури та особливості розкриття інформації підприємств про розподіл доходу, економічної діяльності та сплачуваних податків у різних країнах, в контексті впровадження Звіту в розрізі країн (country-by-country reporting). З метою досягнення швидкого та рівномірного впровадження Звіту в розрізі країн наведено його концептуальні характеристики, які визначають предмет представлення звіту, розкривають період застосування та строки його представлення, описують інформацію, яку слід розкривати в звіті, та розміри штрафних санкцій у разі його несповнащення. Доведено, що для реалізації Плану дій BEPS в Україні в нормативних документах необхідно привести до чіткого визначення поняття звіту в розрізі країн, розкрити принципи формування свідомої інформації діяльності групи з глобального розподілу доходів, сплачуваних податків, а також визначених показників економічної діяльності в розрізі всіх юрисдикцій, в яких група здійснює діяльність; визначити методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи та зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття в звіті в розрізі країн.

Ключові слова: міжнародне податкове регулювання, План дій BEPS, контролювані операції, принцип «втягнутої руки», трансфертне ціноутворення, звіт в розрізі країн (country-by-country reporting).

Рис.: 1. Бібл.: 10.

Крутова Анжелика Сергеевна – доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри фінансів, аналізу та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (ул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна) **E-mail:** ankrutova@ukr.net
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7154-6233>
Researcher ID: <http://www.researcherid.com/G-6189-2017>

Нестеренко Оксана Александровна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів, аналізу та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (ул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна) **E-mail:** akseniya72@gmail.com
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-9516-0917>
Researcher ID: <http://www.researcherid.com/V-8964-2017>

ally accepted standards of countering the aggressive tax planning requires a significant adaptation of the legal field. Adaptation paths are presented, including the approximation of the provisions of national legislation with the provisions of the European Union legislation to create the proper conditions for implementation of the BEPS Action Plan in the Ukrainian legislative field. The requirements of the main documents are defined and described (the Law of Ukraine «On Currency and Currency Operations», the Multilateral convention on the implementation of measures concerning the taxation agreements to counteract the erosion of the base and the removal of profits from taxation, the Draft Law of Ukraine «On amending the Tax Code of Ukraine in order to implement the Plan to counteract the erosion of the tax base and the removal of profits from taxation»), which determine and explain methodology, order, procedures and features of disclosure by groups of enterprises of information on income distribution, economic activity and the taxes paid in different countries, in the context of introduction of the country-by-country reporting. In order to facilitate the rapid and even implementation of the country-by-country reporting, its conceptual characterization is provided, which defines the subject of the report's submission, discloses the period of application and the timing of its submission, describes the information, that should be disclosed in the report, and the amount of penalties in the event of non-representation. It is proved that in order to implement the BEPS Action Plan in Ukraine, the regulatory documents need to define the concept of the country-by-country reporting, to disclose the principles of formation of the consolidated information as to the group's activities on the global distribution of income, the taxes paid, as well as certain indicators of economic activity in the context of all jurisdictions in which the group operates; identify the methodological bases for accounting for expenditures, incomes, assets and income tax liabilities together with disclosure of this information in the country-by-country report.

Keywords: international tax regulation, BEPS Action Plan, controlled operations, «extended hand» principle, transfer pricing, country-by-country reporting.

Fig.: 1. **Bibl.:** 10.

Krutova Angelika S. – D. Sc. (Economics), Professor, Head of the Department of Finance, Analysis and Insurance, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)
E-mail: ankrutova@ukr.net

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7154-6233>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/G-6189-2017>

Nesterenko Oksana O. – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Professor of the Department of Finance, Analysis and Insurance, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)
E-mail: akseniya72@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-9516-0917>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/V-8964-2017>

Ускладнення бізнес-процесів транснаціональних корпорацій, підвищення волатильності потоків капіталу і активний розвиток цифрової економіки створюють умови для ухилення від оподаткування, перш за все для великих міжнародних компаній, підживляючи, таким чином, універсальність і справедливість існуючих податкових систем. Разом із тим, національне законодавство у сфері оподаткування не завжди розвивається адекватно новим викликам і не надає змоги протистояти відходу ТНК від оподаткування без формального порушення чинного законодавства. Одним із таких інструментів є набір стратегій податкового планування, які уможливають розмивання бази оподаткування та переміщення

прибутку з юрисдикцій фактичного провадження діяльності в юрисдикції з відносно низькими (або нульовими) ставками податку на прибуток (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS).

Застосування таких стратегій оптимізації оподаткування наносить значну шкоду світовій економіці. Так, за оцінками ОЕСР, втрати бюджетів країн світу від агресивного податкового планування, що ґрунтуються на розмиванні податкової бази та переміщенні прибутків за кордон, щороку сягають 100–240 млрд дол. США, або 4–10% сукупних надходжень бюджетів від податку на прибуток підприємств [1]. Більш як третина від усіх прямих іноземних інвестицій, що надійшли в Україну станом на кінець 2018 р.,

походить із країн з низьким рівнем оподаткування, і майже 100% інвестицій з України спрямовані до низькоподаткових юрисдикцій [2]. П'ята частина від усіх прямих іноземних інвестицій, що надійшли в Україну протягом 2010–2017 рр., являли собою *round-tripping* вітчизняного капіталу, який був виведений за межі України вітчизняними компаніями через різноманітні інструменти (трансфертне ціноутворення, недоотримання валютної виручки) та повернувся у вигляді прямих вкладень в акціонерний капітал з-за кордону та кредитів від прямого інвестора [3].

Міжнародною спільнотою визнано важливість забезпечення того, щоб прибутки оподатковувалися в місці, де здійснюються основні види діяльності, які приносять ці прибутки, і де створюється вартість [4]. З метою подолання негативних наслідків «приховування» корпоративного прибутку та його штучного переміщення в низькоподаткові юрисдикції, де компанії не здійснюють економічної діяльності, у 2015 р. Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) був розроблений План дій BEPS, який передбачає 15 дій для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні та розбіжностей в національному податковому законодавстві різних країн, що уможливають розмивання бази оподаткування і переміщення прибутків за кордон. За останні чотири роки 131 країна, до яких ще в листопаді 2016 р. у рамках Програми розширеного співробітництва щодо BEPS приєдналася й Україна, вже розпочали запровадження Плану дій BEPS у національному податковому законодавстві [9]. Разом із тим, методологічне підґрунтя збору та обробки інформації щодо реалізації заходів Плану дій BEPS дотепер залишаються недостатньо опрацьованими. Тому, метою даного дослідження визначено розробку концептуальних засад формування офіційної звітності з трансфертного ціноутворення, зокрема звіту в розрізі країн (*country-by-country reporting*).

Запровадження Плану дій BEPS в Україні є першочерговою умовою для збереження фінансової стабільності в країні при довгоочікуваному переході до вільного руху капіталу [5]. Разом із тим, визнання країною загальноприйнятих стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням потребує значної адаптації правового поля. Така адаптація включає насамперед наближення положень національного законодавства до положень актів законодавства Європейського Союзу для створення належних умов імплементації Плану дій BEPS, імплементацію процесу транспонування актів законодавства Європейського Союзу, а також гармонізацію процесу коригування законодавства держав – членів Європейського Союзу на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для держав – членів ЄС та вимагають від цих держав приведення їх внутрішнього законодавства у відповідність до положень директив.

Питання гармонізації податкового законодавства не можуть бути повною мірою врегульованими зусиллями однієї країни [6, с. 162]. На сьогодні існують світові та континентальні організації, чия діяльність спрямована на розробку та вдосконалення регулювання зазначеної проблеми, головною з яких є Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). До основних документів, що встановлюють та роз'яснюють методологію, порядок, процедури та особливості розкриття групами підприємств інформації про розподіл доходу, економічної діяльності та податків, що сплачуються в різних країнах, у контексті запровадження *country-by-country reporting*, як одного з основних кроків імплементації Плану дій BEPS у розрізі організацій-розробників, доцільно віднести Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування; Закон України «Про валюту і валютні операції»; проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [4; 7; 8].

Першим із них стало набрання чинності законом «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. Після введення в дію Закону № 2473 відбулися основні зміни, які стосуються валютного нагляду за дотриманням резидентами та нерезидентами вимог валютного законодавства, зокрема:

- ✦ збільшується граничний строк здійснення розрахунків за експортно-імпортними контрактами зі 180 до 365 днів;
- ✦ скасовується валютний нагляд за експортно-імпортними операціями до 150 тис. грн;
- ✦ скасовуються індивідуальні ліцензії на валютні операції та запроваджується система е-лімітів (для здійснення господарської діяльності юридичній особі не більше 2 млн євро протягом календарного року);
- ✦ скасовується процедура реєстрації резидентами в НБУ зовнішніх запозичень;
- ✦ скасовуються спеціальні санкції за порушення строків розрахунків (індивідуальний режим ліцензування та призупинення зовнішньоекономічної діяльності);
- ✦ скасовується щоквартальне декларування валютних цінностей, доходів та майна, що знаходяться за межами України;
- ✦ дозволяється вільне використання резидентами рахунків в іноземних фінансових установах і здійснення через такі рахунки валютних операцій (крім операцій з переказів коштів з України на такі рахунки);

- ✦ дозволяється здійснення операцій за рахунками в українських фінансових установах юридичних осіб-нерезидентів [4].

Відповідно до Закону «Про валюту і валютні операції» Державна Фіскальна Служба як орган валютного нагляду здійснюватиме валютний нагляд за дотриманням резидентами (крім уповноважених установ) та нерезидентами вимог валютного законодавства. У його «Прикінцевих та перехідних положеннях» на Уряд і Нацбанк було покладено обов'язок розробити законопроекти, які стосуються імплементації цілої низки заходів плану BEPS і впровадження стандартів автоматичного обміну фінансовою інформацією та правил звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній.

Україна, хоча і не є дотепер дійсним членом Організації економічного співробітництва та розвитку, демонструє певні наміри приєднатися до світової спільноти в питаннях усунення фактів розмивання податкової бази та переміщення прибутку в низькоподаткові юрисдикції. Так, 28 лютого 2019 р. Верховна Рада ратифікувала Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, що вносить значні зміни до чинних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (з англ. – *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, або *MLI*), підписаних Україною. 8 серпня 2019 р. Україна надала ОЕСР на зберігання документи про ратифікацію MLI, відповідно, набрання Багатосторонньою конвенцією чинності в Україні відбудеться вже 1 грудня 2019 р.

Багатостороння конвенція є досить гнучким інструментом, який дозволяє підписантам обирати, які положення будуть застосовуватися до їхніх Угод, а які – ні. Україна обрала не всі нові правила, які пропонує MLI, а лише такі:

- ✦ тест на основну мету операції;
- ✦ зміни до визначення «постійного представництва»;
- ✦ правило оподаткування доходів постійних представництв, розташованих у третіх юрисдикціях;
- ✦ правило 365 днів для прибутку від відчуження акцій/корпоративних прав;
- ✦ удосконалення механізму вирішення спорів.

Тест на основну мету операції має на увазі перевірку дотримання того, що пільги за податковою угодою не будуть надаватися щодо прибутку чи капіталу тоді, коли є підстави вважати, що така пільга була однією з основних завдань домовленості/транзакції. Проте якщо буде встановлено, що при наданні такої пільги відповідно до цілей і завдань певних положень податкової угоди поширюються положення діючої

Багатосторонньої конвенції, то це буде винятком із цього правила.

При визначенні та декларуванні того факту, що отримання податкової пільги є «основною метою угоди» будуть братися до уваги різноманітні внутрішні та зовнішні факти та обставини. При цьому це означає, що податкові органи звертатимуть увагу на цілі здійснення виплат за кордон (наприклад, виплата процентів українською компанією на користь іноземної компанії-кредитора) або створення іноземної компанії, на користь якої здійснюються виплати з України. Потрібно бути готовими доводити, що певні транзакції чи створення іноземної компанії мають інші важливі цілі, крім податкових.

При цьому, якщо наданих пояснень та обґрунтувань буде недостатньо чи вони будуть не доведені, і у податкових органів будуть підстави вважати, що отримання пільги (наприклад, зниженої ставки податку на репатріацію при виплаті процентів на користь іноземної компанії) за податковою угодою було однією із основних цілей угоди (або створення іноземної компанії), вони матимуть змогу відмовити у використанні пільги.

У деяких країнах розроблено нормативно-правові акти, які містять детальні правила для боротьби з ухиленням від сплати податків (*General Anti-Abuse Rules – GAAR*). Якщо, на думку податківців, певні угоди не мають комерційної мети або сутності, а призначені, головним чином, для отримання податкових пільг, то за правилами GAAR уповноважені податкові органи мають право відмовляти в податкових пільгах за будь-якими угодами. Ці правила діють на території Великобританії, Німеччини, Нідерландів, США та інших країн.

Окрім того, певні податкові угоди України також уже містять застереження, відповідно до яких пільги, гарантовані певними статтями таких податкових угод, не надаються, якщо однією із основних цілей операції або транзакції є саме отримання податкових пільг. На цей час тест основної мети застосовується переважно до статей, що регулюють виплату відсотків та роялті, і міститься, зокрема, у податкових угодах України з такими країнами, як Великобританія, Нідерланди, Канада. Після підписання Багатосторонньої конвенції він буде поширюватись на всі статті податкових угод України, які нею змінюються, не обмежуючись «пасивними» виплатами (проценти, дивіденди, роялті).

Конвенція вносить ряд змін до визначення «постійного представництва» та правил оподаткування доходів постійних представництв, розташованих у третіх юрисдикціях. У випадку, коли характер зобов'язань іноземного партнера за запланованим зовнішньоекономічним договором міститиме ознаки «постійного представництва», передбачені податковим законодавством України, українській компанії

важливо до моменту укладення такого контракту попередити іноземного партнера про необхідність реєстрації філії або відокремленого підрозділу на території України з обов'язковим взяттям на податковий облік як платника податку на прибуток в Україні та, відповідно, з подальшою самостійною сплатою податків в Україні. Якщо ж податковий орган України за підсумками проведення податкової перевірки виявить, що іноземний партнер не зареєструється платником податків в Україні, у тому числі української компанії, то уповноважений орган здійснить «примусове» взяття на облік постійного представництва нерезидента на підставі акта перевірки й донарахає такому представництву «податок на прибуток». Вітчизняна компанія за такої експортно-імпоротної операції позбавиться права «застосовувати» пільгові ставки податків, передбачені договорами про уникнення подвійного оподаткування та не буде виступати в ролі податкового агента нерезидента.

Правило 365 днів для прибутку від відчуження акцій/корпоративних прав визначається статтею 9 MLI, яка регламентує особливості, що стосуються доходів від відчуження акцій або частки участі особи, вартість яких одержується здебільшого з нерухомого майна. У прийнятій практиці оподаткування зовнішньоекономічної діяльності двосторонні угоди, як правило, містять умови, що доходи, отримані резидентом однієї договірної держави від відчуження акцій або інших прав участі в особі, можуть оподатковуватись в іншій договірній державі за умови, що більше ніж певна частина вартості таких акцій або прав складається з нерухомого майна, розташованого в цій іншій договірній державі. У прийнятих змінах це правило застосовується, якщо в будь-який час протягом 365 днів, що передували відчуженню, дотримується умова щодо відповідного граничного значення вартості.

Багатосторонньою конвенцією визначено також процедуру вирішення спорів (*Mutual Agreement Procedure – MAP*), які виникають у зв'язку із застосуванням двосторонніх угод. Така процедура передбачає, що платник податку, який вважає, що дії однієї або обох з договірних держав призводять або можуть призвести до оподаткування такого платника невідповідно до двосторонньої угоди, може звернутися до компетентного органу будь-якої з договірних держав із відповідним запитом. Платник звертається до компетентного органу держави із заявою про ініціювання MAP. Компетентний орган: а) вирішує питання про обґрунтованість заяви та доцільність її розгляду; б) у разі позитивного вирішення питання про допуск заяви до розгляду вирішує справу самостійно (у разі можливості).

Суттєвим кроком на шляху вдосконалення вітчизняного нормативно-правового забезпечення у сфері бухгалтерського обліку в контексті міжнарод-

них ініціатив щодо уникнення подвійного оподаткування між країнами стала й розробка робочою групою експертів Міністерства фінансів та Національного банку проекту закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [8]. Прийняття цього законопроекту дозволить уникнути визнання України як країни, що не співпрацює з питань оподаткування. Також це розширить можливість українського бізнесу вести повноцінну діяльність на зовнішніх ринках, уникаючи упередженого ставлення з боку іноземних контрагентів, банків та інвесторів [10, с. 68].

Даний документ відкриває можливість підписання Міністерством фінансів Міжвідомчої угоди компетентних органів з метою приєднання до Єдиного стандарту ОЕСР з обміну фінансовою інформацією на основі ратифікованої Верховною Радою модельної Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Законопроект спрямований на втілення в Україні восьми найбільш критичних для нашої країни кроків, одним з яких є дія № 13: правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній.

Згідно з дією № 13 плану BEPS міжнародна звітність по трансфертному ціноутворенню передбачає впровадження трирівневої структури документації для міжнародних груп компаній. Платники податків великих міжнародних груп, що відповідають зазначеним вимогам, мають готувати та надавати податковим органам країн, в яких ведеться діяльність групи, трирівневий пакет документації, яка складатиметься з:

- ✦ основного файлу (*Master file*, в якому коротко описується діяльність групи);
- ✦ локального файлу (*Local file*, який являє опис укладених угод з обґрунтуванням ціни відповідно до принципу «втягнутої руки»);
- ✦ звіту в розрізі країн (*country-by-country reporting* – таблиця, в якій щодо кожної компанії групи вказуються важливі фінансові та нефінансові показники, а також описуються основні виконувані функції).

З метою сприяння швидкому та рівномірному впровадженню звіту в розрізі країн та з метою забезпечення електронної підготовки, подання та обміну звітами в розрізі країн була розроблена структура даних для електронного зберігання та передачі інформації – XML-схема (*extensible markup language*) та відповідний посібник користувача. Прикладами застосування єдиного підходу обміну звітами можуть служити загальна стандартна схема XML-звітності країн ОЕСР, схема FATCA в США та формат Європейського Союзу Fisc 153.

Звіт у розрізі країни складається щороку мультинаціональними групами компаній (МГК) і включає

інформацію в розрізі кожної юрисдикції, в якій група компаній здійснює свою діяльність і використовується для цілей моніторингу ризиків трансфертного ціноутворення. Звіт передбачає розкриття деталізованої інформації щодо суми доходу від непов'язаних і пов'язаних сторін, прибутку чи витрат до оподаткування доходу, сплаченого та нарахованого податку на прибуток, статутного капіталу, накопиченого прибутку, кількості співробітників та матеріальних активів, а також зазначається кожна Структура – учасниця групи, юрисдикція, в якій вона є податковим резидентом, характер діяльності, а також розділ для податкових роз'яснень.

Метою складання Звіту в розрізі країн є надання податковим органам деталізованої інформації стосовно особливостей діяльності групи, а також дотримання відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Характеристику Звіту в розрізі країн наведено на рис. 1. Як бачимо, суб'єкти складання звітності в розрізі країн поділяються на дві групи залежно від обсягу сукупного консолідованого доходу МГК, до якої входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року (більше 50 або більше 750 млн євро).

Комюніке 11-го саміту лідерів країн G20, який відбувся 4–5 вересня 2016 р. у Китаї, закликає країни і міжнародні організації «визнати необхідність створення нової платформи для спільної роботи з питань оподаткування з боку МВФ, ОЕСР, ООН і Світового банку». Таким чином, Стандарти з питань оподаткування, які задаються в рамках виконання Плану дій BEPS, фактично мають стати загальносвітовими стандартами у сфері оподаткування та визначатимуть подальший шлях розвитку в цій сфері як мінімум на наступні десятиріччя. Отже, Україна має негайно долучитися до світової спільноти в питаннях оподаткування, що вимагає суттєвого доопрацювання нормативно-правової бази з питань обліку, звітності та оподаткування. Хоча, як уже зазначалося, окремі положення, пов'язані з реалізацією заходів Плану дій BEPS, вже враховано у законодавстві України [9], залишається потреба у внесенні змін до: НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині наведення визначення поняття Звіту в розрізі країн; НП(С)БО № 2 «Консолідована фінансова звітність» в частині визначення принципів формування зведеної інформації діяльності групи щодо глобального розподілу доходів, сплачуваних податків, а також певних показників економічної діяльності в розрізі всіх юрисдикцій, в яких група здійснює діяльність; П(С)БО 17 «Податок на прибуток» у частині визначення методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи та зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у Звіті в розрізі країн. Крім того, вважаємо за доцільне розробку та прийняття окремого стан-

дарту, яким буде врегульовано методику складання Звіту в розрізі країн і встановлено його форму. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Official site Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>
2. Офіційний сайт Національного Банку України. URL: <https://bank.gov.ua/>
3. План пріоритетних дій Уряду на 2019 рік: затв. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1106-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1106-2018-p>
4. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : ратифіковано 28 лютого 2019 р. № 2692-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2
5. Національний банк та Міністерство фінансів уперше проведуть Форум із міжнародного податкового співробітництва. 26.10.2018. URL: https://bank.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=80461551&showTitle=true
6. **Бондаренко М. О.** Трансфертне ціноутворення з огляду на податкове планування. *Проблеми законності*. 2018. Вип. 143. С. 160–172.
7. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21 червня 2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>
8. Проект закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=64556
9. Проект Закону із запровадження Плану дій BEPS в Україні. URL: <https://bank.gov.ua/news/all/ministerstvo-finansiv-ta-natsionalniy-bank-oprilyudnyuyut-proekt-zakonu-iz-zaprovadjennya-planu-diy-beps-v-ukrayini>
10. **Латковська Т., Долженков О.** Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні // II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.). Київ, 2019. 354 с.

REFERENCES

- Bondarenko, M. O. "Transfer pricing based on tax planning". *Problemy zakonnosti*, no. 143 (2018): 160-172.
- [Legal Act of Ukraine] (2018). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1106-2018-p>
- [Legal Act of Ukraine] (2018). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>
- [Legal Act of Ukraine] (2019). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2
- Latkovska, T., and Dolzhenkov, O. "Odyn iz kluchovykh napriamiv Planu dii BEPS yak oriientyr udoskonalennia podatkovoi polityky v Ukraini" [One of the key areas of the BEPS Action Plan as a benchmark for improving tax policy in Ukraine]. *Sudovyi rozhljad podatkovykh i mytnykh sporiv: problemy, vyklyky, priorytety*. Kyiv, 2019.

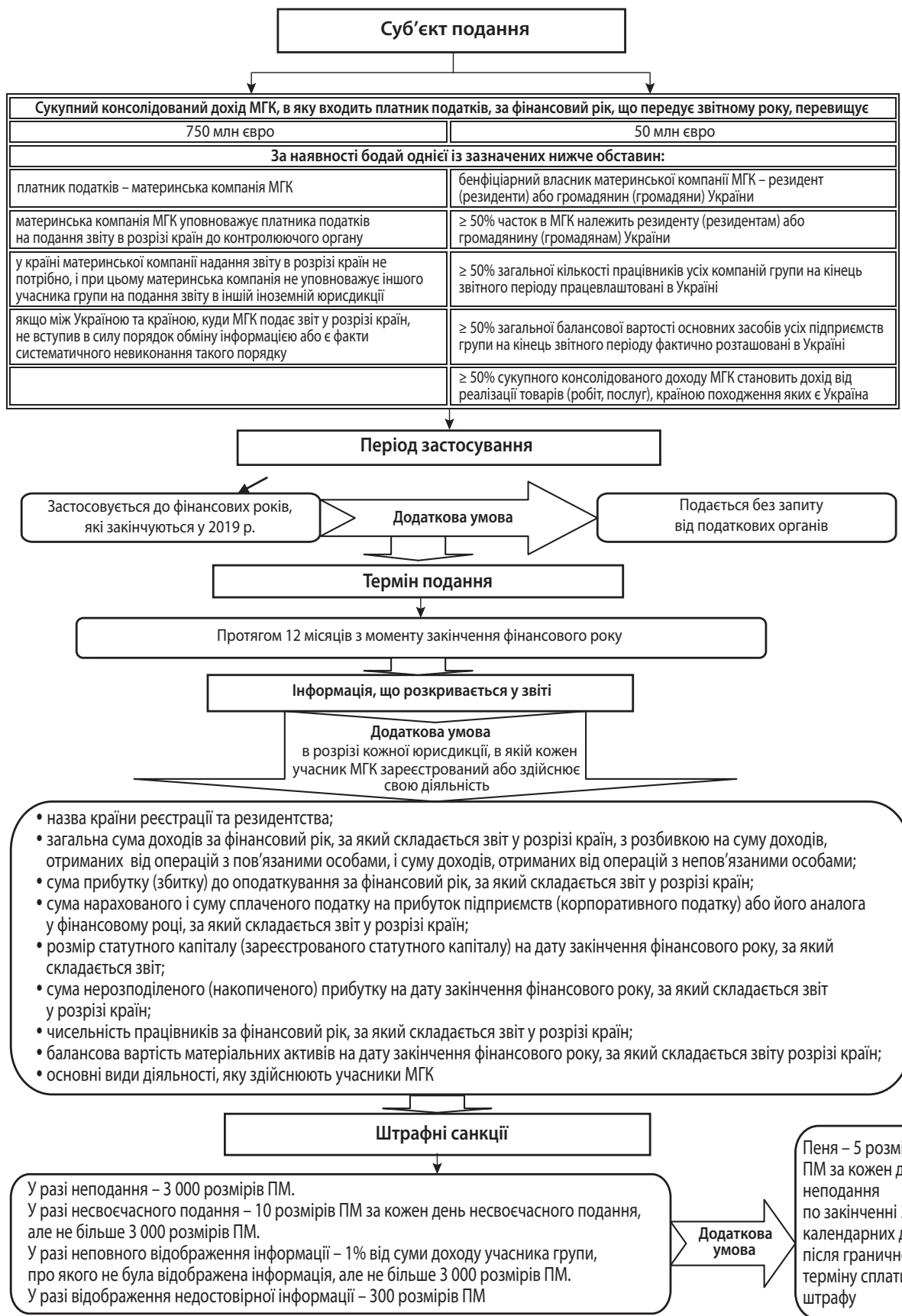


Рис. 1. Концептуальна характеристика Звіту в розрізі країн (country-by-country reporting)

"Natsionalnyi bank ta Ministerstvo finansiv upershe provedut Forum iz mizhnarodnoho podatkovoho spivrobitnytstva. 26.10.2018" [For the first time the National Bank and the Ministry of Finance will hold a Forum on International Tax Cooperation. 10/26/2018]. https://bank.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=80461551&showTitle=true

Oftsiyniyi sait Natsionalnoho banku Ukrainy. <https://bank.gov.ua/>

Official site Organisation for Economic Cooperation and Development. <http://www.oecd.org/>

"Proekt Zakonu iz zaprovadzhennia Planu dii BEPS v Ukraini" [Draft Law on Implementation of the BEPS Action

Plan in Ukraine]. <https://bank.gov.ua/news/all/ministerstvo-finsiv-ta-natsionalniy-bank-oprilyudnyuyut-proekt-zakonu-iz-zaprovadjennya-planu-diy-beps-v-ukrayini>

"Proekt zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy z metoiu implementatsii Planu protydii rozmyvanniu bazy opodatkovuvannia ta vyvedenniu prybutku z-pid opodatkovannia»" [Draft Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine in order to Implement the Plan for Combating the Erosion of the Base of Taxation and Removing Profit from Taxation"]. http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=64556

УДК 657

JEL: M41

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ

©2019 ВАСІЛЬЄВА Л. М., ШЕВЧЕНКО Т. І.

УДК 657

JEL: M41

Васильєва Л. М., Шевченко Т. І. Облікова політика як інструмент формування бухгалтерської інформації в управлінні

Метою статті є дослідження облікової політики як інструменту формування бухгалтерської інформації в управлінні. Проаналізовано сутність поняття «облікова політика». Встановлено, що повне та правдиве подання інформації про фінансові результати та фінансовий стан підприємства у звітності значною мірою залежить від рівня формування та застосування облікової політики, яка б урахувала умови діяльності підприємства, організаційно-технологічні особливості тощо. Наголошено, що сучасний бухгалтерський облік слід розглядати, перш за все, як інформаційну базу, на основі якої можуть бути прийняті ефективні управлінські рішення. Виділено важливість бухгалтерської інформації та її принципи при формуванні облікової політики: достатність; корисність; об'єктивність; точність й актуальність. Сформувано критерії значущості бухгалтерської інформації при формуванні облікової політики. Доведено, що облікова політика, як інструмент формування бухгалтерської інформації в управлінні, повинна забезпечувати: повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності; відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності виходячи не тільки з їх правової форми, а й з економічного змісту фактів і умов господарювання; точність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам; раціональне й економічне ведення бухгалтерського обліку виходячи з умов господарської діяльності та величини підприємства. Визначено аспекти, які необхідно враховувати при формуванні бухгалтерської інформації як основи облікової політики в управлінні, а саме: бухгалтерська інформація повинна інтегрувати фінансову й операційну (нефінансову) інформацію; формування бухгалтерської інформації має сприяти досягненню економічним суб'єктом стратегічних цілей; бухгалтерська інформація повинна сприяти розумінню причин подій та явищ, що відбулися в господарському житті підприємства.

Ключові слова: бухгалтерська інформація, облікова політика, управління.

DOI:

Табл.: 1. **Бібл.:** 8.

Васильєва Леся Миколаївна – доктор наук з державного управління, професор, професор кафедри обліку, оподаткування і управління фінансово-економічною безпекою, Дніпровський державний аграрно-економічний університет (вул. Академіка Сергія Єфремова, 25, Дніпро, 49027, Україна)

E-mail: l.m.vas@ukr.net

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6728-8895>

Шевченко Тетяна Іванівна – студентка, Дніпровський державний аграрно-економічний університет (вул. Академіка Сергія Єфремова, 25, Дніпро, 49027, Україна)

УДК 657

JEL: M41

Васильєва Л. М., Шевченко Т. І. Учетная политика как инструмент формирования бухгалтерской информации в управлении

Целью статьи является исследование учетной политики как инструмента формирования бухгалтерской информации в управлении. Проанализирована сущность понятия «учетная политика». Установлено, что полное и правдивое представление информации о финансовых результатах и финансовом состоянии предприятия в отчетности в значительной степени зависит от уровня формирования и применения учетной политики, которая учитывает условия деятельности предприятия, организационно-технологические особенности и т. п. Отмечено, что современный бухгалтерский учет следует рассматривать, прежде всего, как информационную базу, на основе которой могут быть приняты эффективные управленческие решения. Выделена важность бухгалтерской информации и её принципы при

Vasileva L. N., Shevchenko T. I. Accounting Policy as an Instrument for Formation of Accounting Information in Management

The article is aimed at studying accounting policy as an instrument for formation of accounting information in management. The essence of the concept of «accounting policy» is analyzed. It is determined that the full and truthful reporting of the enterprise's financial results and financial status depends to a large extent on the level of formation and application of accounting policy that takes into attention the conditions of the enterprise's activities, organizational and technological features etc. It is noted that modern accountance should be seen primarily as an information base used for taking efficient managerial decisions. The authors allocate the importance

ОБЛІК І АУДИТ

ЕКОНОМІКА