

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

О. Є. Власова, С. В. Кравцова

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ
У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*(для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування)*



Харків
ХНУМГ ім. О.М. Бекетова
2022

Власова О. Є. Облік, оподаткування і звітність підприємств у міжнародному бізнесі : конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування / О. Є. Власова, С. В. Кравцова ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2022. – 73 с.

Автори:

канд. екон. наук, доц. О. Є. Власова,
ст. викл. С.В. Кравцова

Рецензент

Н. Є. Лелюк, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансово–економічної безпеки, обліку і аудиту (Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова)

*Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту,
протокол №16 від 06.07.2020*

© О. Є. Власова, С. В. Кравцова, 2022

© ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
ТЕМА 1 МІЖНАРОДНИЙ БІЗНЕС, ЙОГО СУТЬ, РОЗВИТОК ТА ОСОБЛИВОСТІ.....	6
1.1 Суть міжнародного бізнесу та його характеристика.....	6
1.2 Міжнародні компанії і їх роль в сучасному міжнародному бізнесі.....	8
1.3 Суть та види міжнародних господарських операцій.....	10
ТЕМА 2 ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ.....	11
2.1 Зміст та типи сучасні облікові системи в світовій обліковій практиці	11
2.2 Міжнародні організації зі стандартизації бухгалтерського обліку і звітності.....	12
2.3. Склад та загальна характеристика МСБО і директив Європейського співтовариства (ЄС).....	13
ТЕМА 3 ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВАМИ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ.....	15
3.1 Поняття, суб'єкти, форми та види іноземного інвестування в Україні та світі.....	15
3.2 Міжнародне та українського законодавство у сфері іноземних інвестицій.....	17
3.3 Порядок створення підприємства з іноземними інвестиціям.....	18
ТЕМА 4 ОСОБЛИВОСТІ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ.....	20
4.1 Загальні риси та специфіка оподаткування в різних країнах світу.....	20
4.2 Оподаткування в промислово розвинутих країнах.....	22
4.3 Принципи організації оподаткування в ЄС, напрямки гармонізації податкового законодавства.....	27
4.4 Міжнародне подвійне оподаткування.....	30
ТЕМА 5 ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ В ОФШОРНИХ ЦЕНТРАХ...	32
5.1 Економічний зміст офшорних зон і принципи їх класифікації.....	32
5.2 Особливості використання офшорних зон у фінансових і торговельно-інвестиційних операціях.....	34
ТЕМА 6 ВПЛИВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В СФЕРІ МІЖНАРОДНИХ БІЗНЕС-ВІДНОСИН.....	40
6.1 Поняття та принципи трансфертного ціноутворення.....	40

6.2	Методика визначення та узгодження цін в трансфертному ціноутворенні.....	43
6.3	Контроль за трансфертним ціноутворенням.....	48
ТЕМА 7 СУТНІСТЬ ТА ВИДИ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ.....		52
7.1	Основні фінансових звітів у міжнародних корпораціях та основні проблеми її формування.....	52
7.2	Інтегрована корпоративна звітність.....	53
7.3	Нефінансова (соціальна) звітність міжнародних корпорацій.....	56
7.4	Податковий звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній.....	57
7.5	Особливості звітності в різних країнах.....	59
ТЕМА 8 ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В МІЖНАРОДНИХ КОРПОРАЦІЯХ.....		62
8.1	Особливості контролю в міжнародному середовищі.....	62
8.2	Типи контролю в міжнародних компаніях.....	64
8.3	Техніка контролю в міжнародних корпораціях.....	67
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ		70

ВСТУП

В нинішній час, коли відбуваються інтернаціоналізація всіх сфер господарської діяльності, зростає взаємозалежність національних економік, Україні необхідно зайняти належне місце у світовій економіці. З різних причин, об'єктивних і суб'єктивних, Україна була в значній мірі далекою від цих процесів, що значно стримувало розвиток її економіки.

Нині відбувається перегляд теоретичних основ та практики функціонування господарського механізму України, здійснюється пошук шляхів нашої держави у глобальне економічне середовище.

Зовсім по-іншому оцінюється значення зовнішньоекономічних зв'язків, як необхідної умови здійснення радикальних економічних реформ і структурної перебудови економіки.

Цим обумовлюється зростання актуальності оволодіння знаннями щодо організації обліку, оподаткування та звітності підприємств в міжнародному бізнес-середовищі.

Вивчення цієї дисципліни безпосередньо спирається на наступних освітніх компонентах: Менеджмент, Господарське право, Бухгалтерський облік, Фінанси суб'єктів господарювання, Фінанси, Фінансовий облік, Оподаткування.

Значну увагу зосереджено на характеристиці форм та методів реалізації міжнародних економічних відносин, визначенню місця України в світовій системі господарства.

Результатами навчання за курсом є:

- знання законодавство з обліку та оподаткування в міжнародному бізнесі;
- володіння порядком обліку та оподаткування міжнародних господарських операцій;
- володіння принципами, методами та способами організації обліку та звітності підприємств у сфері міжнародних бізнес-відносин;
- знання особливостей трансфертного ціноутворення господарських операцій;
- вміння застосовувати знання теорії і практики особливостей організації облікового забезпечення оподаткування та складання податкової звітності за видами податків.

ТЕМА 1 МІЖНАРОДНИЙ БІЗНЕС, ЙОГО СУТЬ, РОЗВИТОК ТА ОСОБЛИВОСТІ

- 1.1 Суть міжнародного бізнесу та його характеристика.
- 1.2 Міжнародні компанії і їх роль в сучасному міжнародному бізнесі.
- 1.3 Суть та види міжнародних господарських операцій.

1.1 Суть міжнародного бізнесу та його характеристика

Суть міжнародного бізнесу повинна визначатися в площині його як явища і процесу міжнародних економічних відносин.

Як *явище* міжнародних економічних відносин **міжнародний бізнес** – це форма взаємодії суб'єктів міжнародної економічної діяльності, спрямованої на отримання вигод від транскордонного співробітництва.

Як *процес* **міжнародний бізнес** є проявом специфічного виду взаємодії суб'єктів, який характеризується певною структурою, технікою, умовами і правилами ведення, а також наслідками і результатами, які досягаються в процесі даного виду взаємодії і тільки через цей ви.

Суб'єкти міжнародного бізнесу – це реальні учасники його як процесу взаємодії (окремі особистості, контактів або складні соціальні структури), яким притаманні внутрішні мотиви, інтереси, цілі і здатність до їх реалізації в певній сфері міжнародної економічної діяльності.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», до суб'єктів міжнародного бізнесу в нашій державі належать:

- фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну дієздатність і правоздатність);
 - юридичні особи (zareєстровані в Україні і мають на її території постійне місцезнаходження);
 - об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб (які не є юридичними особами згідно з законами України, але мають постійне місцезнаходження на території України);
 - структурні одиниці суб'єктів господарської діяльності іноземних держав (дочірні фірми, філії, відділення, представництва);
 - спільні підприємства (які мають постійне місцезнаходження в Україні)
- Міжнародний бізнес має суттєві особливості в порівнянні з національним.

Основні риси міжнародного бізнесу:

1) отримання прибутку в міжнародному бізнесі досягається за рахунок використання для економічно ефективного ведення ділових операцій переваг виходу за межі національних кордонів;

2) підприємці прагнуть використовувати додаткові економічні можливості, що випливають з: ресурсних особливостей зарубіжних ринків, ємності, правових особливостей зарубіжних країн, специфіки міждержавних політичних і економічних взаємин, регульованих відповідними формами міждержавної взаємодіючих;

3) міжнародний бізнес суттєво варіаційний залежно від рівня інтернаціоналізації – НІОКР, виробництво і дистрибуція є сферами, що охоплюють десятки країн і сотні ринків;

4) внаслідок інтернаціоналізації для будь-якого бізнесу стає максимально доступним глобальний бізнес-сервіс, тобто абсолютно незалежний від національної приналежності і орієнтований лише на економічну ефективність пакет різноманітних послуг: від наукових до фінансових і від транспортних до підбору інтернаціональних колективів, який дозволяє сьогодні максимально реалізувати можливості в бізнесі;

5) врахування в бізнесі культурного фактора, тобто сукупності вимог і обмежень, що накладаються культурою даної країни на тих, хто веде в ній (або з нею) бізнес. Ця проблема є гострою настільки, наскільки відрізняються культури країни базування фірми і країни де здійснюється діяльність;

6) глобальний характер міжнародного бізнесу є його найважливішою рисою: він охоплює світову систему інформаційного ділового обміну, світовий фінансовий ринок, глобальну структуру технологічних нововведень тощо.

7) міжнародний бізнес – це система професійних знань принципово більш високого рівня, ніж наявна в будь-якому національному (внутрішньому) бізнесі;

8) міжнародний бізнес вбирає в себе найкращі національні зразки, все найкраще у світовій практиці;

9) інформація – головний стратегічний ресурс, а адаптація – головна стратегічна зброя міжнародного бізнесу;

10) принципова відмінність міжнародного бізнесу від національного полягає в зворотній оцінці внутрішньодержавної ситуації: негативні тенденції в економіці країни (або окремої її галузі) можуть бути оцінені міжнародною фірмою по-іншому, оскільки саме вони здатні відкрити фірмі додаткові можливості бізнесу;

11) на відміну від внутрішньодержавної конкуренції, міжнародний бізнес може відчувати підтримку своєї держави в боротьбі з конкурентами в багатьох прихованих формах.

1.2 Міжнародні компанії і їх роль в сучасному міжнародному бізнесі

У літературі можна зустріти безліч назв міжнародних корпорацій: багатонаціональні корпорації, інтернаціональні корпорації, транснаціональні корпорації, глобальні корпорації і ін. Всі корпорації можна розділити на національні і транснаціональні (ТНК).

Відповідно до визначення Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) **транснаціональна корпорація (ТНК)** – це група компаній приватної, державної або змішаної форм власності, що знаходиться в різних країнах, при цьому одна або більше з цих компаній може істотно впливати на діяльність інших, особливо в сфері обміну знаннями і ресурсами.

Таблиця 1.1 – Характеристика видів ТНК

Характеристичні ознаки	Інтернаціональні корпорації	Багатонаціональні корпорації	Глобальні корпорації
1	2	3	4
1 Тип взаємин материнської компанії і зарубіжних філій	Етноцентричний	Поліцентричний або регіоцентричний	Геоцентричний
2 Орієнтація	Абсолютний приріст материнської компанії, зарубіжні філії створюються, як правило, тільки для забезпечення постачання або збуту	Об'єднання компаній низки країн на виробничій або науково-технічній основі. Великий ступінь незалежності при проведенні операцій у кожній з країн. Філії великі і здійснюють різноманітні види діяльності, у т.ч. і виробничу	Інтеграція діяльності, що здійснюється в різних країнах. Наприклад, в різних країнах можуть проводитися складові частини одного виробу. Материнська компанія розглядає себе не як центр, а як одну з складових частин корпорації

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
3 Відношення до зарубіжного ринку	Зарубіжні ринки розглядаються тільки як продовження ринку базування материнської компанії	Зарубіжні ринки часто розглядаються як важливіший сектор діяльності ТНК в порівнянні з внутрішнім ринком	Ареною діяльності є весь світ
4 Рівень централізації ухвалення управлінських рішень	Висока централізація ухвалення управлінських рішень на рівні материнської компанії	Децентралізація окремих функцій управління. Делегування повноважень дочірнім фірмам. Управлінські рішення ухвалюються на основі тісної координації між материнською компанією і філіями	Висока децентралізація ухвалення рішень при тісній координації між материнською компанією і філіями
5. Контроль за діяльністю зарубіжних філій	Сильний контроль з боку материнської компанії	Філії, як правило, автономні	Філії, як правило, автономні
6 Кадрова політика	Перевага віддається співвітчизникам в зарубіжних філіях. Працівники країни базування ТНК призначаються на всі можливі посади закордоном	У зарубіжних філіях переважають місцеві менеджери. Місцеві кадри приймаючої країни призначаються на ключові посади	Кращі працівники зі всіх країн призначаються на будь-які посади.
7. Організаційна структура	Складна оргструктура материнської компанії проста у зарубіжних філій	Оргструктура з високим рівнем незалежності філій	Вельми складна оргструктура з автономними філіями

Закінчення таблиці 1.1

1	2	3	4
8 Інформаційні потоки	Великий об'єм наказів і розпоряджень в адресу філій	Невеликий потік інформації материнської компанії і з неї, невеликий потік між філіями	Значні потоки інформації материнської компанії і з неї і між всіма філіями

1.3 Суть та види міжнародних господарських операцій

В цілому імпортування та/або експортування продукції найчастіше виступає першою зовнішньоекономічною операцією, яку здійснює фірма. Це пояснюється тим, що на початковій стадії залучення до міжнародного бізнесу ці операції передбачають, як правило, мінімальні зобов'язання і найменший ризик для ресурсів фірми. Наприклад, фірми можуть збільшувати експорт продукції шляхом завантаження своїх надлишкових потужностей, що зводить до мінімуму потребу у додаткових капіталовкладеннях. Крім того, вони можуть вдатися до послуг торгових посередників, які за комісійні візьмуться здійснювати експортно-імпорتنі функції, усуваючи таким чином необхідність у найманні досвідченого персоналу для зовнішньоторгових операцій.

Міжнародний обмін технологіями передбачає використання активів, що перебувають за кордоном, наприклад, фірмових знаків, патентів авторських прав або інших видів експертних документів, згідно з підписаними контрактами, які носять назву ліцензійних угод.

Міжнародний лізинг являє собою надання у довгострокову оренду виробничого обладнання, транспортних засобів, комп'ютерної техніки, складських приміщень.

До міжнародного обміну технологіями можна віднести також експорт-імпорт наукоємних послуг у сфері виробництва, обігу та управління, що вважається найдинамічнішою складовою всієї сукупності міжнародних економічних відносин. Зокрема, управлінське консультування – це професійна діяльність, яка полягає у наданні незалежних і об'єктивних порад та технічної допомоги кваліфікованими спеціалістами фірмам, організаціям, окремим підприємцям (клієнтам) з метою сприяння останнім у визначенні та дослідженні управлінських проблем, пошуку варіантів їх оптимального розв'язання, методології впровадження рекомендацій.

Розрізняють два види міжнародних інвестицій: прямі і портфельні. Прямі інвестиції є різновидом іноземних інвестицій, що супроводжуються контролем

за діяльністю компанії навіть у випадку придбання невеликої частки її акцій (на рівні 10%). Досить поширеним різновидом прямого іноземного інвестування є створення спільних підприємств (СП). Часто з метою стимулювання таких інвестицій приймаючі держави надають інвесторам певні пільги (особливо це стосується діяльності у вільних (спеціальних) економічних зонах).

До портфельних інвестицій можуть бути віднесені як боргові зобов'язання, так і акції фірми. Фактором, який дозволяє відрізнити даний тип інвестицій від прямих, є відсутність контролю за діяльністю фірми, яка приймає інвестиції. До портфельних інвестицій вдаються в основному з метою розв'язання фінансових завдань: отримання більш високого прибутку за рахунок короткострокових капіталовкладень.

ТЕМА 2 ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ

2.1 Зміст та типи сучасні облікові системи в світовій обліковій практиці.

2.2 Міжнародні організації зі стандартизації бухгалтерського обліку і звітності.

2.3 Склад та загальна характеристика МСБО і директив Європейського співтовариства (ЄС).

2.1 Зміст та типи сучасні облікові системи в світовій обліковій практиці

2.1 Зміст та типи сучасні облікові системи в світовій обліковій практиці.

2.2 Міжнародні організації зі стандартизації бухгалтерського обліку і звітності.

2.3. Склад та загальна характеристика МСБО і директив Європейського співтовариства (ЄС)

Так облікові системи різних країн світу групуються за подібністю умов розвитку виробництва, управління, рівня професійної культури користувачів інформації. Також значення мають традиції, смаки, звички, а також те, наскільки там схожі політичні і соціальні умови.

Прийнято виділяти наступні облікові моделі:

- 1) британо-американо-нідерландська модель;
- 2) континентально-європейська модель;
- 3) південно-американська модель;

- 4) ісламська модель;
- 5) інтернаціональна модель.

2.2 Міжнародні організації зі стандартизації бухгалтерського обліку і звітності

Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і Міжнародної федерації бухгалтерів (КМСБО) був створений у 1973 році провідними професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Великобританії, Ірландії та США. КМСБО фінансується професійними бухгалтерськими організаціями, що входять до складу його правління, Міжнародною федерацією бухгалтерів, а також за рахунок внесків від багатонаціональних компаній, фінансових установ, бухгалтерських фірм та інших організацій. У травні 2000 році Комітет перейменований на **Раду з МСБО**.

Міжнародний комітет з бухгалтерських стандартів здійснив низку проектів, спрямованих на досягнення зіставності фінансових звітів у всьому світі, затвердив 41 стандарт, що охоплює методологію і принципи організації бухгалтерського обліку та процедури, пов'язані з поданням фінансових звітів.

Іншою авторитетною міжнародною організацією є **Міжнародна федерація бухгалтерів (IFA)**, створена в 1977 році у Мюнхені. Сферою діяльності цієї організації є розробка етичного, освітнього та аудиторського напрямів у бухгалтерському обліку. Кожні п'ять років скликається Міжнародний конгрес бухгалтерів, щоб на ньому фахівці з усього світу мали можливість обговорити прогрес у досягненні поставленої мети. У зв'язку з розширенням впливу транснаціональних корпорацій на світову економіку зацікавленість проблемами обліку і звітності виявляє Організація Об'єднаних Націй, яка періодично випускає рекомендації зі стандартизації звітності транснаціональних корпорацій.

До **міжурядових організацій**, які мають досить вагомий вплив на процеси стандартизації і гармонізації обліку і звітності, відносяться:

- Міжурядова група експертів Центру з транснаціональних корпорацій ООН;
- Європейський Союз (ЄС);
- Організація економічного співробітництва і розвитку;
- Африканська рада з обліку;
- Економічна комісія Латинської Америки;

- Економічна і соціальна комісія країн Азії і Тихого океану;
- Міжнародний банк реконструкції і розвитку;
- Міжнародний валютний фонд та ін.

Ці організації координують загальні питання і співробітництво, пов'язані із створенням та функціонуванням облікових систем, питання стандартизації та гармонізації принципів обліку й звітності шляхом укладання різних угод і контролю за їх виконанням.

На сьогодні, до досить впливовими професійними бухгалтерськими організаціями Великобританії є: Привілейований Інститут Управлінських Бухгалтерів (СІМА), Асоціація міжнародних сертифікованих професійних бухгалтерів, що поєднує Американський інститут CPA (AICPA) та Привілейований Інститут Управлінських Бухгалтерів (СІМА). Асоціація представляє собою 657 тис. членів та студентів у дисциплінах публічного та управлінського обліку та виступає за громадські інтереси та стійкість бізнесу в умовах поточних та нових викликів.

2.3. Склад та загальна характеристика МСБО і директив Європейського співтовариства (ЄС)

У 2001 році, після реорганізації, рада МСБО перейменувала МСБО у Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Водночас, стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву (МСБО) і замінюватимуться на МСФЗ поступово. Нині існує 41 стандарт, які є методологічною основою бухгалтерського обліку і орієнтиром для розробки національних стандартів (положень).

В Європі роботу з гармонізації бухгалтерського обліку з 1957 року проводить Європейський Союз (ЄС). Інтеграційні процеси в країнах Західної Європи об'єктивно вимагали перегляду як законодавства цих країн, так і системи обліку, звітності та статистики. Після створення Європейського Союзу значно активізувалися процеси уніфікації та стандартизації законодавства, а також обліку, звітності і статистики європейських країн. ЄС в напрямку упорядкування обліку та звітності фірм прийняли директиви, які є обов'язковими для всіх країн-учасниць:

– *Перша Директива* (щодо захисту прав третіх осіб) № 68/151 «Про координацію захисних положень, які для забезпечення захисту інтересів учасників та третіх сторін вимагаються державами–членами від компаній відповідно до положень параграфу другого Статті 58 Договору для того, щоб досягти еквівалентності такого захисту у межах Співтовариства» від 9 березня

1968 – містить положення з реєстрації та публікації основної інформації про компанії;

– *Друга Директива* (щодо заснування публічних акціонерних товариств і підтримання і зміни їх статутного капіталу) № 77/91 «Про координацію захисних положень, які для забезпечення захисту інтересів учасників та третіх сторін вимагаються державами–членами від компаній відповідно до положень параграфу другого Статті 58 Договору стосовно створення публічних компаній із обмеженою відповідальністю, їх діяльності та змін у їхньому капіталі для того, щоб досягти еквівалентності таких положень» від 13 грудня 1976 р. – обумовлює питання створення компаній з обмеженою відповідальністю (LLP), підтримки і функціонування їх капіталу. До неї включено положення, що регулюють збільшення чи зменшення статутного капіталу, випуск акцій, одержання дивідендів тощо;

– *Третя Директива* (щодо злиття публічних акціонерних товариств) № 78/855 «Про злиття публічних компаній із обмеженою відповідальністю» від 9 жовтня 1978 р. – регламентує аспекти злиття компаній країн–членів ЄС; визначає гарантії для кредиторів, найманих працівників, акціонерів, розглядає питання відображення відповідної фінансової інформації;

– *Четверта Директива* (щодо звітності товариств) № 78/660 «Про річну звітність певних видів компаній» від 25 липня 1978 р. – вважається фундаментом корпоративного законодавства ЄС. Вона містить положення про форму річних звітів, принципи обліку, аудиту, вимагає оприлюднення інформації для тих, на чий добробут впливає робота компанії;

– *Шоста Директива* (щодо поділу публічних акціонерних товариств) № 82/891 «Про поділ публічних компаній із обмеженою відповідальністю» від 17 грудня 1982 р. – встановлює норми, яких необхідно дотримуватися при виділенні із компанії дочірнього підприємства, а також випуску на ньому акцій з подальшим розповсюдженням їх серед акціонерів материнської компанії;

– *Сьома Директива* (щодо консолідованої звітності товариств) 83/349 «Про консолідовану звітність» від 13 червня 1983 р. – встановлює єдині правила для складання, подання, оприлюднення та аудиту консолідованої фінансової звітності у державах–членах ЄС;

– *Восьма Директива* (щодо аудиту) 84/253 «Про призначення осіб, відповідальних за здійснення обов’язкового аудиту бухгалтерських документів» від 10 квітня 1984 р. – визначає методи оцінки кваліфікації аудиторів;

– *Десята Директива* (щодо транскордонних злиттів) № 2005/56 «Про транскордонні злиття компаній з обмеженою відповідальністю» № 2005/56 від 25 жовтня 2005 р.

– *Одинадцята Директива* (щодо філій) № 89/666 «Про вимоги щодо розкриття інформації про філії, відкриті у державі-члені деякими видами компаній, створених відповідно до законодавства іншої держави» від 21 грудня 1989 р. – вимагає відображення інформації про зарубіжні відділення компаній.

– *Дванадцята Директива* (щодо товариств з одним учасником) 89/667 «Про приватні компанії із обмеженою відповідальністю з одним учасником» від 21 грудня 1989 р.

– *Директива про права акціонерів* № 2007/36 «Про здійснення деяких прав акціонерів у товариствах, акції яких включені до біржових реєстрів» від 11 липня 2007 р.

– *Директива 2013/34/ЄС* – про річну фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств: Сфера застосування, визначення і категорії підприємств та груп; Загальні положення та принципи; Баланс та звіт про прибутки та збитки; Примітки до фінансової звітності; Управлінський звіт; Консолідована фінансова звітність та звіти; Оприлюднення; Аудиторська перевірка; Положення щодо звільнення від зобов'язань та обмеження, пов'язані зі звільненням від зобов'язань; Звіт про виплати уряду.

ТЕМА 3 ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВАМИ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

3.1 Поняття, суб'єкти, форми та види іноземного інвестування в Україні та світі.

3.2 Міжнародне та українського законодавство у сфері іноземних інвестицій.

3.3 Порядок створення підприємства з іноземними інвестиціями.

3.1 Поняття, суб'єкти, форми та види іноземного інвестування в Україні та світі

Іноземне інвестування як економіко-правова форма інвестування – це вкладення іноземним інвестором у розташовані на території України об'єкти господарської та інших видів діяльності іноземних інвестицій з метою отримання прибутку, що здійснюється в межах спеціального правового режиму,

складовими якого є гарантії захисту прав і законних інтересів іноземних інвесторів, реєстрація іноземних інвестицій, надання іноземним інвесторам пільг, встановлення низки обмежень та ін.

Іноземні інвестиції можуть здійснюватися у вигляді:

– іноземної валюти, що визнається конвертованою Національним банком України;

– валюти України:

а) при реінвестиціях в об'єкт первинного інвестування чи в будь-які інші об'єкти інвестування відповідно до законодавства України за умови сплати податку на прибуток (доходи);

б) при первинному інвестуванні, якщо валюту України придбано за іноземну валюту на міжбанківському валютному ринку України;

в) при вкладенні коштів в об'єкти приватизації за умови подання державним органам приватизації відомостей про джерела надходження таких коштів ;

– будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав;

– цінних паперів, ціна яких виражена у конвертованій валюті;

– корпоративних прав щодо юридичної особи, створеної відповідно до законодавства України або законодавства інших країн, виражених у конвертованій валюті;

– цінних паперів та їх похідних;

– грошових вимог та права на вимоги виконання договірних зобов'язань, які гарантовані першокласними банками і мають вартість у конвертованій валюті, підтверджену згідно із законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями;

– будь-яких прав інтелектуальної власності, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно із законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями, а також підтверджена експертною оцінкою в Україні, включаючи легалізовані на території України авторські права, права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау тощо;

– прав на здійснення господарської діяльності, включаючи права на користування надрами та використання природних ресурсів, наданих відповідно до законодавства або договорів, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно із законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями;

– інших цінностей, інвестування в які не заборонено законодавством України.

Проте деякі види майна, згідно із законодавством України, не можуть належати іноземним інвесторам на праві власності та відповідно – використовуватися ними під час інвестування на території нашої держави.

3.2 Міжнародне та українського законодавство у сфері іноземних інвестицій

Першоджерелом багатосторонньої міжнародно-правової практики у сфері регулювання інвестиційних правовідносин була Угода про Міжнародний валютний фонд (МВФ), що вступила в силу 27 грудня 1945 р. Вона поклала початок правовому регулюванню міжнародного руху капіталів і міжнародно–правовій співпраці у сфері іноземних інвестицій. Потім в рамках таких міжнародних організацій, як Європейське економічне співтовариство (ЕЕС) і Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), був створений певний механізм регулювання транснаціонального руху капіталів, що сприяло вдосконаленню механізму правового регулювання іноземних інвестицій на багатобічній основі.

Найцінніший арсенал міжнародних інвестиційних норм і правил ми знаходимо у двох універсальних багатосторонніх договорах:

– Вашингтонської конвенції 1965 року «Про порядок вирішення інвестиційних суперечок між державами й іноземними особами іншої держави» і Сеульській конвенції 1985 року «Про організацію багатостороннього агентства по гарантіях інвестицій» (МІГА);

– Договорі до Європейської Енергетичної Хартії (ДЭХ).

Особливе значення загальних принципів міжнародного права в міжнародних економічних відносинах закріплене в таких основоположних міжнародних актах: принципи, що визначають міжнародні торгові відносини і торгову політику, сприяючі розвитку, – так звані Женевські принципи, прийняті на Першій конференції ЮНКТАД в Женеві в 1964 р., Декларацію про встановлення нового міжнародного економічного порядку і Хартію економічних прав і обов’язків держав, прийняті у формі Резолюцій Генеральної Асамблеї ООН «Про заходи зміцнення довіри в міжнародних економічних відносинах» (1984 р.) і «Про міжнародну економічну безпеку» (1985 р.).

3.3 Порядок створення підприємства з іноземними інвестиціями

На національному рівні інвестиційна діяльність регламентується:

- Законом України «Про інвестиційну діяльність» № 1560-XII від 18.09.91 р.;
- Законом України «Про режим іноземного інвестування» № 93/96 від 19.03.96 р. (надалі – Закон №93/96).

Найпоширенішими формами здійснення іноземних інвестицій є:

- часткова участь у підприємствах, що створюються спільно з українськими юридичними і фізичними особами;
- створення підприємств, що повністю належать іноземним інвесторам, філіям та іншим відокремленим підрозділам іноземних юридичних осіб.

Відповідно до Закону № 93/96 **підприємство з іноземними інвестиціями** – це підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого, за його наявності, становить не менше 10 відсотків.

Що стосується організаційно-правової форми, то, як вказано у Законі України «Про режим іноземного інвестування», підприємства з іноземними інвестиціями створюються і діють у формах, які передбачені законодавством України, а саме:

- товариство з обмеженою відповідальністю;
- повне товариство;
- командитне товариство;
- товариство з додатковою відповідальністю;
- акціонерне товариство, інші менш поширені форми.

Однак, найоптимальнішим варіантом для іноземного інвестора буде створення Товариства з обмеженою відповідальністю (надалі – ТОВ). Переваги ТОВ зробили його найпоширенішим варіантом організаційно-правової форми бізнесу в нашій країні.

Державна реєстрація підприємства з іноземними інвестиціями здійснюється в загальному порядку, передбаченому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань», шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру, з урахуванням деяких особливостей, пов'язаних з тим, що засновниками вказаних підприємств є нерезиденти.

При цьому, доречно зазначити, що з 22 грудня 2003 року для України набула чинності Гаазька Конвенція, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів (1961 р.), до якої вона приєдналася 10 січня 2002 року.

Офіційні документи, які будуть використовуватись на території держав-учасниць Конвенції, мають засвідчуватися спеціальним штампом «Apostille» (далі – апостиль), проставленим компетентним органом держави, в якій був складений документ. Офіційні документи, на яких проставлено апостиль, не потребують будь-якого подальшого засвідчення (легалізації).

Отже, для державної реєстрації створення юридичної особи з іноземними інвестиціями необхідно:

- заява про державну реєстрацію створення юридичної особи (форма №1);
- заява про обрання юридичною особою спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість, та/або заява про включення до Реєстру неприбуткових установ та організацій за формами, затвердженими відповідно до законодавства, – за бажанням заявника;
- установчий документ юридичної особи – Статут;
- при заснуванні підприємства іноземною фізичною особою:
- копія паспорта засновника (паспорт повинен бути переведений на українську мову, також, необхідно завірити підпис перекладача нотаріально);
- копія довідки про присвоєння ідентифікаційного номера в Україні.
- документ про реєстрацію у країні її місцезнаходження (витяг із торговельного, банківського або судового реєстру тощо), засвідчений згідно із законодавством країни його видачі, перекладений українською мовою та легалізований у консульській установі України або засвідчений у посольстві відповідної держави в Україні та легалізовано в МЗС;
- рішення (протокол) вищого органу юридичної особи про рішення виступити засновником майбутнього підприємства;
- нотаріальна довіреність на підписання всіх статутних документів підприємства, яке реєструється і проведення інших юридичних моментів для здійснення реєстрації ТОВ для нерезидента;
- документ про сплату адміністративного збору.

ТЕМА 4 ОСОБЛИВОСТІ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

4.1 Загальні риси та специфіка оподаткування в різних країнах світу.

4.2 Оподаткування в промислово розвинутих країнах.

4.3 Принципи організації оподатковування в ЄС, напрямки гармонізації податкового законодавства.

4.4 Міжнародне подвійне оподаткування.

4.1 Загальні риси та специфіка оподаткування в різних країнах світу

Більшість держав стягують податки на дохід та споживання.

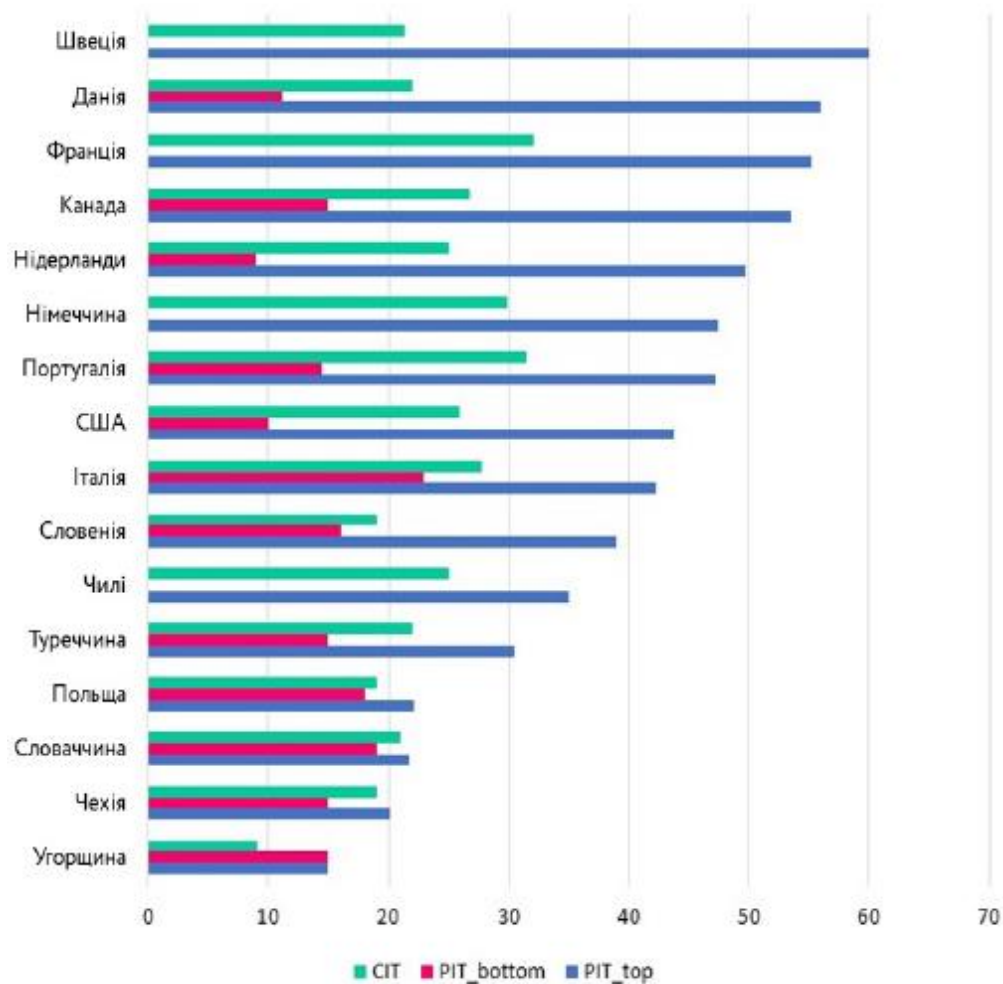
У розвинених економіках з більш розвиненими інститутами та вищою часткою сумлінних платників податків уряди більше покладаються на пряме оподаткування доходів, а менш розвинені економіки отримують порівняно більше доходу від податків на споживання.

Як правило, розвинені економіки встановлюють прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб для перерозподілу багатства – для заможніших домогосподарств ставки таких податків вищі, ніж для бідніших. Ставки податку на доходи фізичних осіб у світі варіюються від 0 % до 60 % (див. рисунок 4.1).

У деяких країнах взагалі не здійснюється оподаткування доходів фізичних осіб, але ці країни або мають багато природних ресурсів або є острівними державами з невеликою кількістю населення, яким важко адмініструвати цей податок. Ці країни отримують дохід від високого оподаткування імпорту та туризму. Приклади таких держав – Саудівська Аравія, Катар, Кувейт (усі багаті на нафту) та острівні держави – Багамські Острови, Барбуда, Ангілья та Антигуа.

З появою міжнародних корпорацій, які переміщують свої прибутки по світу, багатьом урядам довелося знижувати ставки корпоративних податків, подібних до українського податку на прибуток підприємств. Протягом останніх 30 років ставки корпоративних податків постійно знижувалися в усіх країнах — в середньому з близько 40 % до менше ніж 25 %.

Середньоєвропейська ставка податку на прибуток підприємств становить 18,7 % – це нижче середньосвітових 22,8 %.



Джерело: Статистична база даних ОЕСР

Рисунок 4.1 – Ставки податку на доходи фізичних осіб у світі

Податки на споживання, найважливіші з яких податок на додану вартість та акцизні збори, також є важливим джерелом доходів держави. У країнах ОЕСР податки на споживання становлять близько 30 % загальних податкових надходжень і в середньому близько 7 % ВВП (в Україні – 51 % податкових надходжень та 14 % ВВП у 2018 р.). Серед європейських країн середня ставка ПДВ становить 20 %, тоді як у решті світу вона на п'ять пунктів нижче. В азіатських економіках ставки ПДВ в середньому трохи вищі за 10 %.

Країни, орієнтовані на імпорт, зазвичай отримують вищу частку податкових надходжень від податків на споживання. У багатьох країнах уряди використовують знижені ставки ПДВ на товари першої необхідності (продукти харчування, лікарські засоби тощо) для зменшення податкового навантаження на домогосподарства з низьким рівнем доходу та/або на товари, які вважаються суспільно корисними (книги, мистецтво, газети, театр тощо).

Таким чином, типова податкова система – це комбінація різних податків. Звичайно жодна податкова система не відповідає повністю всім загальноекономічним принципам.

4.2 Оподаткування в промислово розвинутих країнах

В кожній окремій країні податкова система формується під впливом специфічних, конкретно-історичних умов (економіко–географічних, політичних, релігійних), які визначають її довгостроковий розвиток. Тому податкові системи різних країн, навіть у рамках західно-європейського регіону, розрізняються між собою, хоча прискорений розвиток інтеграційних процесів сприяв деякому зближенню податкового законодавства в країнах Європейського Співтовариства. У цих країнах склалася багаторівнева система стягнення податків.

У країнах з федеративним устроєм вона *трирівнева*, а в державах з унітарним устроєм – *дворівнева*. Податки тут поділяються на загальнодержавні і місцеві (Франція, Китай, Японія, Великобританія). У федеративних державах до них додаються регіональні податки окремих земель, областей, автономних утворень (США, Німеччина, Канада).

Велика Британія

Тут склалася одна з найбільш стабільних податкових систем, яка функціонує без значних змін з ХІХ ст. Вона є *двоступеневою* і складається з загальнодержавних і місцевих податків.

Загальнодержавні податки:

- прибутковий податок для фізичних осіб;
- податок на прибуток з підприємств (корпоративний податок);
- податок на приріст капіталу;
- податок на доходи від нафти;
- податок зі спадщини;
- податок на додану вартість (VAT);
- мита і акцизи;
- гербові збори.

Загальнодержавні податки у Великобританії представляють понад 90% податкових надходжень до державного бюджету.

До *місцевих податків* належить тільки податок на майно, частина якого становить близько 10% податкових доходів.

Будь-який прибуток, який був отриманий на території Великобританії, оподатковується незалежно від місця проживання або формального резидентського статусу особи або країни реєстрації компанії.

У випадку з приватними особами це можна зрозуміти таким чином. Особи, які не є податковими резидентами у Великобританії, сплачують податок тільки на прибуток, отриманий на території Великобританії. Отримані за межами країни доходи не оподатковуються.

Для осіб, які є податковими резидентами з домілія (право постійного проживання) в Великобританії, податком обкладаються будь-який прибуток, як отриманий на території Великобританії, так і за її межами.

Для осіб, які є податковими резидентами з домілія в будь-якій країні крім Великобританії, прибуток отриманий на території Англії оподатковується. Прибуток отримана за її межами оподатковується тільки в тому випадку, якщо він ввозиться на територію Великобританії. (В цьому випадку Великобританія виступає країною з пільговим податковим режимом). Домілія також впливає на податок на спадщину і податок на приріст капіталу.

Розрахунок оподаткування компаній у Великобританії ґрунтується на завірній аудиторській звітності (audited accounts), яка надається в Управління податкових зборів (Inland Revenue) в кінці кожного фінансового року компанії.

Податковий рік (Tax Year або Fiscal Year) в Англії починається 6 квітня і закінчується 5 квітня наступного року. Однак компанія може на свій розсуд призначити терміни закінчення фінансового року.

Корпоративний податок (Company Tax). Компанія-резидент Великобританії обкладається корпоративним податком на всі джерела доходу і приріст капіталу, де б вони не виникали. Резидентом Великобританії для цілей оподаткування вважається компанія, зареєстрована у Великій Британії або центральному управлінні, та контроль над якою здійснюються у Великобританії. Компанія, нерезидент Великобританії, що здійснює торгівлю в Великобританії через постійне представництво (розташоване в Великобританії), несе відповідальність з корпоративного податку на всі доходи, пов'язані з цим постійним представництвом.

Ставка корпоративного податку встановлюється окремо на кожний фінансовий рік, який починається 1 квітня. Якщо звітний період компанії не збігається з фінансовим роком, його прибуток повинна бути розподілена за часом і, відповідно, застосована ставка корпоративного податку.

Ставка на період з 1 квітня 2016 року до 31 березня 2017 року склала 20%, на період з 1 квітня 2017 до 31 березня 2018 року – 19%, в 2020 – 2021 роках вона залишилася на рівні 19 %.

Податок на приріст капіталу (Capital Gains Tax). Приростом капіталу вважається прибуток від продажу капітальних активів. Капітальними активами можуть бути як нерухомість, так і фінансові активи (акції, облігації тощо). Податок на приріст капіталу стягується за стандартною ставкою корпоративного податку 19%. Збитки капіталу можуть бути компенсовані лише приростом капіталу, що виникає в тому ж фінансовому році, або переносяться на невизначений термін, щоб компенсуватися майбутнім приростом капіталу.

ПДВ (VAT). ПДВ нараховується на постачання більшості товарів і послуг, що здійснюються компаніями в Великобританії. ПДВ стягується на кожному етапі ланцюжка постачання, як правило, коли переходить право власності на товари, або коли виконуються послуги. Реєстрація платником ПДВ є обов'язковою для британських компаній, товарообіг яких перевищує встановлений поріг 85 000 фунтів стерлінгів. Можлива також добровільна реєстрація, коли товарообіг не перевищує встановлений поріг. Не мають порога реєстрації для оплати ПДВ компанії, які постачають оподатковувані товари і послуги в Великобританію, у яких немає бізнес-адреси у Великобританії. Такі компанії повинні реєструватися для оплати ПДВ відразу після здійснення оподаткованого постачання до Великобританії, якщо не застосовується механізм «reverse charge» (застосовується для більшості послуг, що надаються іноземною компанією компанії-резиденту, який є платником ПДВ). Стандартна ставка ПДВ у Великобританії складає 20%.

Знижена ставка становить 5%. За цією ставкою податком обкладаються деякі будівельні роботи та енергозберігаючі продукти. За ставкою 0% оподатковується експорт товарів з Великобританії, а також поставки деяких товарів і послуг (наприклад, книг, продуктів харчування, дитячого одягу).

Внески роботодавця. Мінімальний соціальний внесок роботодавця до 6 квітня 2018 року становить 1,0 % від кваліфікаційного доходу співробітника, до 6 квітня 2019 року він становитиме 2,0 % від доходу, а після 6 квітня 2019 року він буде складати 3,0 %. З доходу працівника, що перевищує 156 фунтів стерлінгів на тиждень роботодавець сплачує внесок в розмірі 13,8%.

Місцевий податок стягується з орендаря комерційної нерухомості у Великобританії на основі оціночної вартості нерухомості в розмірі, що визначається центральним урядом.

США

Головне місце у федеральній податковій системі США посідають три податки: індивідуальний прибуток; на соціальне страхування; на прибуток корпорацій.

Федеральний індивідуальний прибутковий податок стягується з усього працездатного населення США. В структурі податкових надходжень до бюджету США він становить більше 50 %. Нерезиденти обкладаються податком на дохід, отриманий в США, і дохід, фактично пов'язаний з торгівлею або бізнесом в США. В країні застосовують прогресивну ставку податку від 10 % до 37 % в залежності від суми річного доходу. Податком на доходи фізичних осіб оподатковуються доходи від працевлаштування (зарплати, компенсації, бонуси тощо), пасивні доходи від володіння капіталом (дивіденди, відсотки, роялті), оренда, доходи від приросту капіталу (продаж активів, майна, корпоративних прав тощо), доходи самозайнятих осіб (дохід приватних підприємців, дохід членів партнерств).

У більшості штатів та деяких муніципальних органах прибутковий податок стягується з осіб, які працюють або проживають в межах їх юрисдикції. У більшості з 50 штатів стягується прибутковий податок з фізичних осіб, за винятком Аляски, Флориди, Невади, Південної Дакоти, Техасу, Вашингтону та Вайомінга, в яких немає прибуткового податку штату. У Нью-Гемпширі та Теннессі стягується тільки податок на дивіденди та процентний дохід. Лише деякі штати вводять прибутковий податок за ставками, які перевищують 10 %. У структурі податкових надходжень штатів даний податок становить частку близько 40 %.

Корпоративний податок на прибуток. В кінці 2017 року податкова реформа в США змінила принцип оподаткування на підставі загального доходу компанії на «територіальний принцип оподаткування». Також США відмовилися від прогресивної шкали оподаткування прибутку, згідно з якою прибуток компаній підлягав оподаткуванню за ставками до 35 %. З 2018 року встановлена фіксована ставка корпоративного податку на прибуток на рівні 21 %. Ставки корпоративного податку на рівні штату зазвичай варіюються від 1 % до 12 %. У деяких штатах податок на прибуток не стягується.

Оподаткування доходу нерезидентних компаній залежить від зв'язків з США. Зазвичай, оцінюються рівень та ступінь присутності, наявність офісу та співробітників, складських приміщень. Певні доходи, які не пов'язані з бізнесом з джерелом походження в США, наприклад, відсотки, дивіденди та роялті оподатковуються на валовій основі за ставкою в розмірі 30 %. Це, так званий податок у джерела виплати. Сполучені Штати уклали податкові угоди з понад 50 країнами, щоб уникати подвійного оподаткування та запобігати ухиленню від сплати податків. Так, наприклад, згідно з чинною угодою між Україною та США, ставка податку, утримуваного у джерела виплати, на:

– дивіденди становить 5% від загальної суми дивідендів, якщо фактичним власником є компанія, що володіє не менше 10% акцій, що дають право голосу, або якщо компанія не має акцій, що дають право голосу, в сумі не менше 10 % статутного фонду;

– дивіденди становить 15% від загальної суми дивідендів у всіх інших випадках;

– проценти становить 0%, оскільки, згідно з конвенцією, проценти повністю оподатковуються в країні одержувача процентів;

– роялті становить 10%.

Податки з продажів та використання. У США немає податку на споживання на федеральному рівні, але в більшості штатів та деяких муніципальних органах є податки з продажів та використання. Вони, зазвичай, встановлюються у відсотках від роздрібної ціни продажу, їх ставка може становити до 11 %. Кожен штат встановлює свою власну податкову ставку та правила, за якими придбання оподатковується.

Податки на майно. У Сполучених Штатах Америки не існує податку на майно на федеральному рівні, але в більшості штатів податки на власність стягуються з власників як комерційної, так і житлової нерухомості на основі вартості майна. Податок, зазвичай, стягується на рівні муніципалітету або штату. Податкові ставки широко варіюються в залежності від фіскальних потреб податкової юрисдикції. Особисті податки на власність також накладені в ряді штатів, але, зазвичай, тільки на автомобілі.

Внески на соціальне страхування. База оподаткування для внесків на соціальне страхування залежить від суми виплаченої заробітної плати. У 2019 податок на соціальне страхування (через старість, у зв'язку з втратою годувальника та з інвалідності) буде утримуватися за ставкою 6,2 % на перші 132 900 доларів США сплаченої заробітної плати. Внесок на медичне страхування становить 1,45% від загальної заробітної плати. Податки на соціальне страхування самозайнятих осіб, які працюють не за наймом, складають 12,4 % від перших 132 900 доларів США доходу. Внески на медичне страхування складають 2,9 % від усього чистого доходу від самостійної діяльності. Доходи від самостійної зайнятості нерезидентів не обкладаються податком на соціальне забезпечення та медичне страхування.

Податки на приріст капіталу. Ставки федерального податку на приріст капіталу можуть складати 0 %, 15 %, 20 % для активів, що утримуються менше 12 місяців. Застосування конкретної ставки залежить від способу подачі податкової декларації на підставі сімейного статусу фізичної особи, що заповнює декларацію: «не одружений/не заміжня», «одружений/заміжня,

спільна декларація», «одружений/заміжня, окрема декларація», «глава сім'ї». Так, наприклад, для декларації, яку заповнюють фізичні особи з сімейним статусом «не одружений/не заміжня» і доходом від приросту капіталу до 38 600 доларів на рік застосовується ставка оподаткування 0 %, доходом від 38 600 до 425 800 доларів на рік – 15 %, доходом понад 425 800 доларів на рік – 20 %, відповідно. Доходи від приросту капіталу на активи, утримувані більше 1 року, оподатковуються за максимальною ставкою федерального податку – 20 %. На корпоративному рівні застосовується стандартна ставка оподаткування прибутку – 21 %.

Акцизи. У США немає федеральних податків на розкіш. Однак федеральний уряд та уряди штатів вводять акцизні збори на різні товари. Наприклад, федеральний та державний акцизний податок стягується з бензину та дизельного палива, що використовуються для транспортування. Акцизи стягуються поштучно та не відрізняються одноманітністю ставок.

4.3 Принципи організації оподаткування в ЄС, напрямки гармонізації податкового законодавства

Європейський Союз не нормує податковий тягар у країнах-членах ЄС. Є держави, де податкові ставки вищі або нижчі за ставки нових країні, що вступили в Євросоюз. В ЄС встановлені мінімальні рівні податку з обороту й акцизних платежів, оскільки в даному випадку при наявності занадто великих розходжень довелось б здійснювати перевірку товарів на границях. Якщо ж країна, будучи членом ЄС, побажає знизити податковий тягар своїх жителів, то для цього є різні можливості як у частині податкових платежів, для яких у ЄС установлені мінімальні розміри (наприклад, податок з обороту, передбачений для продовольчих продуктів, води, високотехнологічних послуг і т. п.), так і в частині окремих галузей оподаткування, не регульованих Європейським Союзом (наприклад, прибутковий і соціальний податок; розмір доходів, не оподатковуваних податками).

У країнах Європейського Союзу в середньому співвідношення податків і соціальних внесків до ВВП становило 40%. Найбільше в ЄС співвідношення податків і ВВП зареєстровано у Франції (47,9%), Данії (47,6%), Бельгії (47,5%), Австрії (44,4%), Швеції (44,2%), Фінляндії (44,1%) та Італії (43,5%), хоча спостерігається зростання цього показника у більшості країн ЄС. Найнижчі податкові збори минулого року були в Ірландії (24,4%), Румунії (28%), Болгарії (29%), Литві (29,4%) та Латвії (29,5%).

У більшості європейських країн максимальні надходження в бюджет забезпечують особисті *прибуткові податки*, при цьому в Данії за рахунок цього податку формується більше половини всіх податкових надходжень.

Податки на прибуток корпорацій становлять значно меншу в порівнянні з особистими прибутковими податками частку державних доходів. Старі європейські країни-члени ЄС можна розділити на три групи в залежності від діючих у них систем оподаткування прибутку, які розрізняються за способами оподаткування частки, що розподіляється, і частки, що не розподіляється:

1) у Нідерландах, Швеції, Люксембурзі та Іспанії діє класична система, відповідно до якої частина прибутку, що розподіляється, і частина прибутку, що не розподіляється, обкладаються за єдиною ставкою, що призводить до подвійного оподаткування доходу (ця система також діє в США, Швейцарії, Австралії і Новій Зеландії);

2) у Франції, Бельгії, Данії, Ірландії, Італії застосовується так звана система умовного нарахування, при якій до всього прибутку застосовується єдина ставка податку, але при виплаті дивідендів сплачена компанією частка податку акціонерам компенсується (нині ця система, яка діє також в Канаді зазнає серйозної критики, оскільки, з одного боку, надає можливості для маніпуляцій з акціями та дивідендами, з іншого боку, створює перешкоди для діяльності ТНК);

3) в Австрії, Фінляндії, Греції вищезазвані частини прибутку обкладаються за різними ставками, аналогічна система використовується в Норвегії та Японії.

ФРН складно віднести до якої-небудь групи, оскільки тут застосовується комбінована система: ставки податку на частини прибутку різні, але при цьому кінцеві акціонери одержують компенсацію при розподілі дивідендів.

Значну частину державних доходів у всіх країнах ЄС формують непрямі податки – ПДВ та акцизи. Цей вид податків домінує в Ірландії та Португалії. Висока роль податку на додану вартість, що діє у всіх країнах ЄС, є характерною рисою європейських податкових систем.

Середня ставка *ПДВ* в ЄС складає 21,5%, в країнах Єврозони – 20,8%; пільгові ставки встановлені на продукти харчування, ліки і т. д. (4–9 %); підвищені – на паливо, бензин та алкоголь. Такі рамки були обрані не випадково. Найвищий рівень непрямого оподаткування характерний для скандинавських країн (25% у Данії та Швеції, 24% у Фінляндії), а також для Угорщини, Хорватії, Греції (27%, 25% та 24% відповідно). Найнижчий рівень оподаткування ПДВ в Люксембурзі (17%), на Мальті (18%), в Німеччині та на Кіпрі (19%).

Окрім базової ставки ПДВ, до певних груп товарів і послуг застосовуються пільгові знижені ставки. Допустимий перелік таких товарів і послуг в країнах ЄС закріплюється Директивою ЄС з ПДВ (Directive 2006/112/EC) і включає: продовольчі товари заміники харчових продуктів; фармацевтичні вироби; медичне обладнання та прилади для інвалідів; перевезення пасажирів та їх багажу; книги, газети і журнали, за винятком рекламних матеріалів; вхідні квитки на відвідування шоу, театрів та інших культурних заходів і споруд; прийом радіо- і телевізійних послуг; будівництво, ремонт і зміна житла, як частина соціальної політики; постачання товарів і послуг, призначених для використання в сільськогосподарському виробництві; розміщення у готелях та інших аналогічних установах; поставки товарів та послуг організацій із забезпечення соціального добробуту в країнах ЄС; ритуальні послуги; надання медичної та стоматологічної допомоги; послуги з прибирання вулиць, збору сміття та переробки відходів тощо.

Важливе місце в податковій системі ЄС серед непрямих податків займають *акцизні платежі*. Підакцизними товарами в європейських країнах є алкогольні напої, тютюнові вироби, енергетичні продукти (нафтопродукти, газ, електрична енергія, кокс, вугілля). Для гармонізації податкового законодавства стосовно встановлення та стягнення акцизних податків в країнах ЄС були узгоджені наступні законодавчі положення: мінімальні ставки акцизів; перелік можливих винятків при оподаткуванні; загальні правила виробництва, зберігання та переміщення підакцизних товарів на території ЄС.

Для більшості країн ЄС характерно встановлення прогресивної шкали *оподаткування доходів громадян*, коли до більших за обсягами доходів застосовуються вищі ставки податків. Пропорційна шкала, за якої розмір ставки не залежить від величини бази оподаткування, діє лише у деяких східноєвропейських країнах (Болгарії, Чехії, Естонії, Латвії, Литві, Угорщині та Румунії). При цьому у Чехії, окрім основного податку в 15 %, встановлено додатковий податок у розмірі 7 % на доходи, що в 4 рази перевищують розмір середньої заробітної плати.

Для підприємств малого та середнього бізнесу у деяких країнах ЄС діють спрощені системи оподаткування та встановлені знижені ставки податку на прибуток, зокрема: в Іспанії (25% замість основної ставки 28%), Бельгії (24,98%, 31,93% та 35,54% залежно від розміру доходу), Франції (15% замість 38%), Угорщині (16% замість 20,6%), Латвії (9% замість 15%), Литві (5% замість 15%), Португалії (17% замість 29,5%).

4.4 Міжнародне подвійне оподаткування

Міжнародне подвійне оподаткування виникає в основному внаслідок стягування податків одночасно в даній країні і за кордоном. Воно найчастіше пов'язане з прибутковими і майновими податками, якими обкладаються доходи від праці чи від капіталу.

Податковою підставою для подвійного обкладання є рух через національні кордони робочої сили чи капіталу. У цьому випадку податкові домагання можуть бути пред'явлені податковими службами країн, які є місцем проживання фізичних осіб або місцем перебування юридичних осіб, які одержують згадані доходи.

Міжнародне подвійне оподаткування повсюдно визнане явищем негативним і не тільки з боку платників податків, а й з боку податкових служб ряду держав. Тому що воно призводить до надмірного фіскального обтяження господарської діяльності, а це створює серйозні перешкоди для розвитку міжнародного економічного співробітництва, особливо в залученні іноземних інвестицій.

Шляхом подолання цього негативного явища є застосування **договорів про уникнення подвійного оподаткування**.

У міжнародній практиці застосовують дві основні моделі податкових договорів: *модель ОЕСР* і *модель ООН*. Вони є зразком і юридичною основою для укладення двосторонніх і багатосторонніх договорів.

В основу першої з них покладено «*Модель договору про уникнення подвійного оподаткування доходів від праці і капіталів*», ухвалену Фінансовим комітетом ОЕСР у 1977 р. Основна мета Договору про запобігання подвійного оподаткування – сприяти безперешкодному переливанню товарів, послуг, капіталу і робочої сили шляхом скасування (або елімінування) подвійного оподаткування. У той же час міжнародні договори не повинні бути використані з метою ухилення від оподаткування. Останнє можливе за допомогою штучного пристосування конкретно існуючого становища до ситуації, економічно більш вигідної для суб'єктів, які прагнуть ухилитись від сплати податків.

В основу цієї моделі закладено *принцип резидентства*, відповідно до якого країна походження доходу поступається значною частиною податку з цього доходу на користь країни – резидента компанії, який одержує дохід.

Для повернення (репатріації) прибутку у вигляді відсотків, дивідендів і роялті ця модель передбачає низькі ставки податку чи його повне скасування в країні одержання такого прибутку, і дохід, в основному, підлягає оподаткуванню в країні резидентства платника податків.

Але ця модель, виявилася неприйнятною для країн, які розвиваються, у випадку її прийняття вони позбавляються значної частини податкових надходжень. Тому щоб забезпечити надходження доходів від оподаткування транснаціональних корпорацій на користь країн, що розвиваються, ООН розробила і рекомендувала в 1980 р. іншу модель типової податкової угоди між індустріально розвинутими державами і країнами, що розвиваються.

У моделі ООН повніше використовується *принцип територіальності*, який передбачає оподаткування всіх доходів, які утворилися на території країн, що розвиваються. Цей принцип також дозволяє застосовувати вищі податкові ставки, ніж у моделі ОЕСР, на репатріацію прибутку в індустріально розвинуті країни.

При вирішенні проблеми подвійного оподаткування в сучасній світовій практиці виділяють загальні і спеціальні міжнародні угоди. Загальні договори вирішують проблему уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу в усіх галузях підприємницької діяльності, а спеціальні угоди регулюють податкові відносини в окремих галузях, наприклад, у сфері перевезення вантажів чи комунікацій.

Податкові договори передбачають вирішення проблеми подвійного оподаткування в такий спосіб:

1) у текстах договорів дається розмежування податкової юрисдикції у відношенні суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, позначається коло юридичних і фізичних осіб, які підпадають під дію даного договору, визначається спосіб урегулювання подвійного оподаткування, який гарантує зниження податкових витрат для цих осіб;

2) з метою уникнення дискримінації платників податків рівень внутрішнього оподаткування приводиться у відповідність із рівнем оподаткування іноземної держави – учасниці договору;

3) у текст договору вводяться пункти про порядок обміну інформацією і про взаємини між податковими відомствами в процесі боротьби з ухиленнями від сплати податків;

4) розроблено спеціальну процедуру вирішення спірних питань і конфліктних ситуацій у сфері оподаткування з залученням при необхідності судових інстанцій.

Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування є елементами міжнародного права і тому (що дуже важливо!) мають пріоритет над національним законодавством. А це означає, що якщо у відношенні доходу від зовнішньоекономічної діяльності існують відповідні пункти чи положення міжнародного податкового договору, в яких передбачені вищі чи нижчі

податкові ставки, ніж прийняті в даній країні, то перевагу варто віддавати ставкам міжнародної податкової угоди.

Договори про уникнення подвійного оподаткування постійно удосконалюються і доповнюються новими пунктами і положеннями, спрямованими, з одного боку, на те, щоб виключити будь-яку можливість повторного оподаткування платника податку, а з іншого – спорудити перешкоди на шляху бажаючих приховати від податкових служб свої доходи і ухилитися від сплати податків. Проте корпорації докладають зусиль для того, щоб використовувати переваги податкових угод у своїх маніпуляціях з ухилення від їх сплати.

ТЕМА 5 ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ В ОФШОРНИХ ЦЕНТРАХ

5.1 Економічний зміст офшорних зон і принципи їх класифікації.

5.2 Особливості використання офшорних компаній у фінансових і торговельно-інвестиційних операціях.

5.1 Економічний зміст офшорних зон і принципи їх класифікації

Поняття «офшори» часто пов'язується з компаніями, не трапляються під юрисдикцію податкових органів України, але мають право вести господарську діяльність майже без обмежень. Такі фірми зазвичай працюють у фінансовій і консалтинговій сфері, де фактично відсутній товарообіг, але переважають послуги для юридичних і фізичних осіб.

Термін «офшор» (від англ. Offshore – «поза берегом»). Дослівний переклад добре відображає сутність бізнесу, зареєстрованого у такий спосіб. Бізнес «виводиться на острови» і стає недосяжним для податкових органів України.

У країнах, що надають можливість реєстрації компаній, державні мита виявляються основним джерелом поповнення бюджету. Це характерно для острівних карликових держав. «Офшори» здатні знизити податкове навантаження на підприємство.

До ключових переваг офшорів відносяться:

- проста реєстрація нової компанії;
- низький рівень оподаткування аж до роботи без оплати податків;
- можливість зберегти анонімність справжнього власника підприємства;
- незалежність від політичного ладу держави, де ведеться діяльність.

Державі не дуже цікава діяльність подібних структур, адже податки сплачуються в тій країні, де зареєстровано підприємство. Якщо фірма створена на Кіпрі, то платити їх вона буде там же. Це і є головна особливість «офшорних зон».

Причиною реєстрації бізнес в «офшорах», як правило, є небажання його власників погоджуватися з умовами, запропонованими державою. Мотивація може бути різною – від спроби піти від високих податків до прагнення забезпечити максимальну закритість комерційної інформації. Більшість підприємців чекають від «офшорів» підвищення рентабельності бізнесу.

Типові функції «офшорних зон»:

- інвестування – створюються інвестиційні канали в ризиковані ринки;
- міжнародна торгівля – мінімальне оподаткування створює сприятливий ґрунт для залучення великих потоків грошових коштів і дешевих кредитів;
- реєстрація повітряних / водних суден – особливою популярністю користуються Панама, Сейшели, Бермуди, Багами;
- банкінг – багато «офшорних зон», наприклад, Кайманові острови або Багами, надають послуги банківського ліцензування;
- страхування – у цій сфері діяльності лідером є Бермуди. Значне зниження податкового навантаження робить перехід страхових фірм в «офшори» вельми популярним.

Реєструють організації в тій зоні, де надаються більш сприятливі умови по веденню конкретного бізнесу, але слід мати на увазі можливість настороженого ставлення партнерів до такого способу ведення бізнесу. У деяких випадках «офшори» здатні нашкодити спільному справі, якщо, наприклад, певний реєстратор потрапив в чорні списки.

Офшорні зони, на кшталт оподаткування, можна розділити на наступні види:

1. *Країни з нульовими податками (класичні офшори)* Це невеликі держави (часто острівні) з невисоким рівнем розвитку промисловості, з хорошою політичною та економічною стабільністю. Податок на прибуток в цих країнах відсутній. Замінює його щорічний фіксований збір в казну. При стандартному статутному капіталі, в залежності від країни, збір зазвичай складає USD 100-350. Здавати фінансову звітність і проходити аудит не потрібно. Публічно доступний реєстр акціонерів і директорів не ведеться, конфіденційність висока. Ці юрисдикції найчастіше потрапляють в різні «чорні списки». Приклади: Британські Віргінські о-ва, Сейшельські о-ва, о-в Невіс, Багамські о-ва.

2. *Країни з територіальної системою оподаткування.* У таких країнах оподаткування залежить від місця походження доходу. Доходи з джерел за

межами країни реєстрації не оподатковуються чи оподатковуються за пільговою ставкою. У деяких країнах здача фінансової звітності та проходження аудиту є обов'язковими. Приклади: Гонконг, Сінгапур, Панама, Беліз і ін.

3. *Країни, помилково сприймаються, як офшорні, але такими не є* Це країни, де є податок на прибуток та, часто, високий. Оподаткуванню підлягає весь прибуток, навіть та, що отримана поза країною реєстрації компанії.

4. *Офшорними, такі країни вважаються, завдяки можливості істотно знизити оподаткування, якщо компанія не веде діяльність на території країни реєстрації.* Мінімізація оподаткування часто досягається за допомогою: агентської схеми; використання спеціальних організаційно-правових форм підприємств (типу LLC і LLP), які при правильному структуруванні, повністю звільняються від податків; інших способів. Наприклад, на Мальті можливе повернення більшої частини сплачених податків, якщо прибуток був отриманий з джерел за межами Мальти.

Держави, віднесені до переліку офшорних зон в Україні:

- Британські залежні території: о–в Гернсі; о–в Джерсі; о–в Мен; о–в Олдерні;
- Центральна Америка: Беліз; Панама;
- Європа: Андорра; Гібралтар; Монако;
- Карибський регіон: Ангілья; Антигуа і Барбуда; Аруба; Багамські Острови; Барбадос; Бермудські Острови; Британські Віргінські Острови; Віргінські Острови (США); Гренада; Кайманові Острови; Монтсеррат; Нідерландські Антильські Острови; Пуерто–Ріко; Сент–Вінсент і Гренадіни; Сент–Кітс і Невіс; Сент–Люсія; Співдружність Домініки; Теркс і Кайкос; Тринідад і Тобаго;
- Африка: Ліберія; Намібія; Сейшельські Острови;
- Тихоокеанський регіон: Вануату; Гуам; Маршальські Острови; Науру; Ніуе; Палау; о–в Кука; Американське Самоа; Самоа; Фіджі;
- Південна Азія: Мальдівська Республіка

5.2 Особливості використання офшорних зон у фінансових і торговельно–інвестиційних операціях

Сучасну економіку неможливо уявити без офшорного бізнесу. Офшори використовуються практично у всіх видах діяльності для мінімізації податків і захисту свого капіталу. Існує безліч офшорних юрисдикцій і чимала кількість офшорних схем.

Практично при будь-якої комерційної діяльності, що виходить за межі однієї країни, офшорна компанія стає незамінним робочим інструментом підприємця. Одним з найбільш поширених є використання компаній, зареєстрованих в зонах пільгового оподаткування, в міжнародних торговельних операціях.

Основними цілями міжнародних торгових операцій є *зниження оподаткованого прибутку при міжнародних угодах, рефінансування всередині групи пов'язаних компаній, акумуляція коштів.*

У торгових операціях вигідно *використовувати не тільки офшорні компанії, але і так звані оншорні комбінації.* Особливий інтерес в цьому відношенні представляють схеми застосування юридичних осіб, зареєстрованих у Великобританії. Між офшорної і оншорної компаніями полягає агентський договір, і за законодавством оподатковуваним прибутком британської організації будуть вважатися тільки отримані комісійні. Весь прибуток буде накопичуватися в офшорі, де вона підлягає оподаткуванню за мінімальною або навіть нульовою ставкою.

Міжнародні торговельні компанії зацікавлені в залученні офшорних компаній до своїх торгових операціях. Це пов'язано з тим, що доходи, одержувані від операцій при покупці товарів в одній країні і продажу їх в іншій, накопичуються в офшорній компанії, звільненої від оподаткування за місцем реєстрації. Завдяки сприятливому податковому законодавству Англія, Кіпр, острова Мен і Мадейра стали дуже популярними місцями для проведення міжнародних угод в рамках Євросоюзу. Ці юрисдикції можуть забезпечити реєстрацію ПДВ, що є обов'язковою умовою проведення угод між країнами Євросоюзу. Використання карибських компаній не дає такої можливості.

Використання офшорів в імпортно-експортних операціях, хоча і є найбільш традиційним на Україні, до сих пір не втратило своєї актуальності. Офшорна компанія є проміжною ланкою між українською фірмою та іноземним партнером. Українській фірмі це дає можливість маніпулювати контрактною ціною товару. Адже в порівнянні з резидентної компанією офшорна володіє наступними перевагами:

- не є резидентом України, офшорна компанія не зобов'язана здавати на Україні фінансові, бухгалтерські та інші звіти;
- дозволяє зберегти конфіденційність, адже імена власників офшорних компаній в більшості випадків не є надбанням гласності;
- спрощується процедура вивезення товарів з країни;
- статус іноземної значно підвищує престиж компанії;

– весь прибуток, зароблена офшорною компанією, зберігається в повному обсязі і не підлягає подальшому оподаткуванню.

У число юрисдикцій, найбільш вигідних для утворення торгово–закупівельних і торгово–посередницьких компаній, входять: Андорра, Гібралтар, Нова Зеландія, Гонконг, Беліз, Британські Віргінські Острови, Сейшельські острови, Ліхтенштейн, Панама, острови Карибського басейну.

Гонконг

Гонконг є одним з найбільших визнаних світових фінансових центрів. Цьому сприяє безліч факторів: свобода підприємництва, свобода торгівлі, привабливий податковий клімат, достатній ринок робочої сили, хороша комерційна та промислова інфраструктура, прекрасні комунікації.

Використання гонконгських компаній як складових торгових схем може служити зручним інструментом для організації міжнародної торгівлі з мінімальним оподаткуванням прибутку. Зареєстровані в Гонконзі компанії високо котируються, особливо в тих випадках, коли передбачається співпраця з бізнес–партнерами з Китаю або країн Далекого Сходу.

Найпоширеніша практика: міжнародна торгова компанія закуповує товари в Китаї або країнах Азії і перепродує їх через Гонконг, що дозволяє досягти значної економії на податкових виплатах. Після вступу Китаю до СОТ Гонконг перетворився в канал китайського експорту в країни Заходу і базу багатьох міжнародних компаній, які збираються взяти участь в активно розвивається китайській економіці.

Компанії в Гонконгу є відмінним засобом для інвестування в ринок Китаю. Саме тому тут створені всі умови для ведення нерезидентного бізнесу. Гонконг відкриває шлях до недорогих виробничих структур і ринкового потенціалу Китаю для іноземних компаній. Гонконг – це, по суті, вікно між Європою і Азією.

Податкові пільги – це основний аргумент на користь ведення бізнесу через гонконгівську структуру. Для багатьох компаній, що прагнуть до розвитку і підвищенню своєї конкурентоспроможності на світовому ринку, взаємодія з китайськими підприємствами є очевидною необхідністю. Гонконг пропонує податковий режим, що становить конкуренцію офшорним аналогам, і дає перевагу різним видам діяльності. Це твердження особливо актуально для міжнародної торгівлі і фінансування. Використовуючи гонконгівську компанію як посередника між китайськими та українськими організаціями, можна активно використовувати податкові можливості, що надаються гонконгських законодавством. Політика уряду спрямована на розвиток бізнесу і полягає в строгому невтручання в справи підприємців.

Переваги використання гонконгських компаній можна охарактеризувати декількома пунктами:

- відсутність оподаткування за умови ведення нерезидентного бізнесу;
- низьке оподаткування при веденні бізнесу в самому Гонконзі;
- відсутність оподаткування на приріст капіталу, дивіденди або відсотки;
- світове визнання і репутабельність (Гонконг – НЕ офшорна зона).

Нова Зеландія

Нова Зеландія – це один з кращих міжнародних фінансових центрів, який також є привабливою юрисдикцією для ведення бізнесу завдяки бездоганній міжнародній репутації, прогресивної податкової системи, сприятливому інвестиційному клімату і наявності міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених з багатьма країнами. Таким чином, новозеландська компанія, як інструмент податкового планування, представляє особливий інтерес для підприємств, що працюють з фірмами, зареєстрованими в зазначених країнах.

Нова Зеландія завдяки своєму специфічному законодавству може запропонувати підприємцю можливість насолоджуватися всіма перевагами класичного офшору. Той факт, що Нова Зеландія не є офіційно визнаною офшорною юрисдикцією, – дуже позитивний момент, так як вона не внесена в чорні списки.

Тут існують основні блага офшору:

- прибуток і капіталізація не обкладається податком;
- процедура установи проста, а ціна її розумна;
- трастова декларація, яка містить ім'я засновника офшорного трасту, є секретним документом, що гарантує повну конфіденційність;
- трастове законодавство в Новій Зеландії стабільно і не буде переглядатися в сторону обмеження прав іноземного підприємця.

Крім чисто офшорних переваг, в Новій Зеландії на відміну від класичних офшорів, на території яких будь-яка ділова активність офшорних компаній виключена, при дотриманні деяких правил можна вести бізнес.

Технологія використання новозеландського офшорного трасту наступна. Як правило, одночасно з трастом засновується новозеландська компанія, яка відповідно до трастової декларацією є керуючим трасту. При цьому засновник трасту може бути акціонером і директором новоствореної компанії. Така проста схема не годиться, якщо потрібно конфіденційність. У цьому випадку розглянута схема доповнюється включенням номінального директора.

Застосування офшорного трасту для податкового планування практично не викликає питань – тут можна використовувати більшу частину обкатаних схем класичного офшору.

Нова Зеландія не є офшорною юрисдикцією, однак спеціально побудована структура може служити зручним інструментом для організації міжнародної торгівлі з мінімальним оподаткуванням прибутку. Компанія, зареєстрована в Новій Зеландії, має право здійснювати підприємницьку та інвестиційну діяльність, а також відкривати банківські рахунки в будь-якій країні світу. Порядок, в якому здійснюється реєстрація компанії в Новій Зеландії, визначається Законом про компанії 1993 року. Основна мета прийняття цього законодавчого акту і полягала в тому, щоб зробити операцію під назвою «реєстрація компанії в Новій Зеландії» однією з найлегших і навіть приємних операцій такого роду в світі. В цілому, можна сказати, що якщо вам потрібна компанія з престижної юрисдикції, ні у кого і ніколи не асоціюється з поняттями «офшор» і «відмивання брудних грошей», але в той же час з широкими можливостями законної податкової оптимізації, швидким і ефективним сервісом державної системи, то одним з найбільш ймовірних варіантів розв'язання задачі буде реєстрація компанії в Новій Зеландії.

Кіпр

Острів пропонує багато податкових переваг. Наприклад, єдиний прибутковий податок з підприємств в 10% є найнижчим в ЄС, не дивлячись на те що Кіпр вступив в угоди про подвійне оподаткування з 40 країнами. Будучи островом, Кіпр довгий час виживав за рахунок міжнародної торгівлі. Ця торгівля продовжує відігравати велику роль в триваючому зростанні економіки острова. І хоча Кіпр веде велику частину своєї торгівлі зі своїми партнерами з Європейського Союзу, він також розвинув ефективні торгові відносини з країнами Близького Сходу, Центральної і Східної Європи. Вільна торговельна зона Ларнаки є відмінним прикладом спроб уряду заохочувати міжнародну торгівлю на острові. Вільна торговельна зона дає різні стимули, включаючи звільнення від купівельних мит і податків на імпортовані / експортовані товари і на товари, вироблені на місці для експорту. Уряд також лібералізував політику прямих іноземних інвестицій як для країн ЄС, так і для не входять в ЄС держав. Тепер іноземні інвестори можуть брати участь у багатьох сферах місцевої економіки з часткою участі до 100%, реєструвати компанії, купувати акції і нерухоме майно. Інвестори можуть контактувати з Центром іноземних інвесторів при Міністерстві торгівлі, промисловості і туризму.

Сейшельські острови

Тип компанії, використовуваної для міжнародної торгівлі та інвестицій – компанія міжнародного бізнесу (IBC). Закон «Про компанії міжнародного бізнесу» 1994 року є основним законом, що регулює діяльність таких компаній. Міжнародні компанії, засновані на Сейшелах, отримують сприятливий режим, що виявляється у звільненні від сплати податків. Встановлено фіксований щорічний збір для підтримки компанії. Найменування компанії може бути сформульовано на будь-якій мові. Офшорним компаніям, що здійснюють діяльність в зоні вільної торгівлі, дозволяється мати частки у власності в межах зони, і вони обкладаються нульовим податком. Закон «Про відмивання грошей» 1996 року, дозволяючи внутрішні і зовнішні інвестиції, наказує, однак, дотримуватися найвищих міжнародних стандартів. Стрімкий розвиток фінансового сектора, пов'язане з підставою Управління міжнародної торгівлі Сейшельських островів (Seychelles International Business Authority), а також ряд прийнятих прогресивних законів, що сприяють основи офшорних структур і притоку інвестицій, – все це є важливими складовими економіки Сейшельських островів.

Беліз

Беліз є класичною офшорною зоною. Це означає, що компанії, зареєстровані тут, не платять податків, а підтримка їх обходиться дуже недорого. Вимоги до реєстрації в Белізі нескладні. Повинні бути як мінімум один акціонер і один директор, причому директор компанії може бути будь-якої національності і мати будь-який громадянство. Місцеві директора – резиденти Белізу, як і секретар, не потрібні. Інформація про директорів і акціонерів не з'являється в публічних звітах. Необхідний статутний капітал становить 50 000 доларів, ділиться на акції з номінальною вартістю або без номінальної вартості. Аудиторський звіт не є обов'язковим, однак компанія повинна вести бухгалтерський облік, що відображає її фінансовий стан.

Офшори в Белізі – це відмінне рішення для ведення бізнесу. Керуючи офшором, можна вести свій бізнес по всьому світу, відкривати рахунки в будь-яких банках, укладати будь-які договори, контракти і угоди з будь-якими компаніями, здійснювати інвестиції, працювати на біржових і фондових ринках, відкривати філії та представництва по всьому світу, займатися міжнародною торговельною діяльністю, купувати нерухомість, займатися електронною комерцією, купувати і реєструвати судна і судноплавні компанії, здійснювати транспортні перевезення, надавати консалтингові та маркетингові послуги і т.д.

Панама

Панама – одна з провідних офшорних юрисдикцій в світі. На даний момент зареєстровано близько 200 000 панамських компаній, звільнених від сплати податків. Її зона вільної торгівлі – друга в світі за величиною після Гонконгу. Панама вважається також країною кращою реєстрації суден та яхт. Вона є великим банківським центром, і її законодавство забезпечує найсуворіше збереження банківської та фінансової таємниці. Панамські корпорації–нерезиденти призначені в основному для використання за межами Панами і не мають права займатися бізнесом в Панамі без отримання спеціальної ліцензії. Вони популярні в силу своєї адміністративної простоти, конфіденційності, звільнення від податків.

Панамські корпорації–нерезиденти зазвичай використовуються:

- як власники / власники інвестицій, активів, наприклад нерухомість, акції або інше майно;
- для комерційних угод і міжнародних торгових операцій;
- як інструмент захисту активів.

Міжнародна торгівля належить до тих сфер бізнесу, які не можна загнати в рамки однієї правової системи, оскільки вона схильна до впливу як внутрішнього національного законодавства країни експортера або імпортера, так і величезного масиву міжнародних норм, правил і звичаїв, при цьому включаючи в себе величезну кількість варіантів, можливостей і комбінацій.

ТЕМА 6 ВПЛИВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В СФЕРІ МІЖНАРОДНИХ БІЗНЕС-ВІДНОСИН

- 6.1 Поняття та принципи трансфертного ціноутворення.
- 6.2 Методика визначення та узгодження цін.
- 6.3 Контроль за трансфертним ціноутворенням.

6.1 Поняття та принципи трансфертного ціноутворення

В Україні норми трансфертного ціноутворення запроваджено з 1 вересня 2013 року. Останні зміни до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення внесені Законом України від 23.11.2018 року № 2628–VIII та набрали чинності з січня 2019 року.

Трансфертне ціноутворення (далі – ТЦУ) є податковим інститутом, що з’явився в Україні на тлі посиленої уваги до транснаціональних корпорацій та міжнародної торгівлі. Фундаментом для національного законодавства слугували Настанови ОЕСР, основні норми яких імplementовано в ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

На відміну від багатьох інших вимог податкового законодавства, ТЦУ не має чіткого нормативного регулювання, саме тому застосування вимог щодо нього є яскраво вираженим суб’єктивним фактором.

Податковий контроль за ТЦ ґрунтується на принципі «витягнутої руки» (Arm’s length principle) – міжнародному стандарті, погодженому державами–членами Організації економічного співробітництва та розвитку та країнами, які не є членами цієї організації (понад 70 країн світу), у якості рекомендованого до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових потреб та який передбачає збільшення податкових зобов’язань пов’язаних осіб до рівня податкових зобов’язань непов’язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій.

Головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення є *Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб* (англ. – Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD – міжнародна економічна організація, діяльність якої зосереджена на дотриманні принципів вільної ринкової економіки серед держав–учасників) та Практичне керівництво ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, основні норми яких імplementовано в статтю 39 Податкового кодексу України.

Принцип «витягнутої руки» передбачає, що платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки» (пп. 39.2.1.8 ПКУ):

– якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, ціна вважається такою, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна (максимальна) ціна (націнка) продажу або індикативна ціна. У такому разі ціна операції, що відповідає принципу «витягнутої руки», визначається відповідно до цієї статті, але не може бути меншою за мінімальну ціну (націнку) або індикативну ціну та більшою за максимальну ціну (націнку);

– якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «витагнутої руки» для цілей оподаткування;

– у разі проведення аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого визначена законом, умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), визнаються такими, що відповідають принципу «витагнутої руки»;

– якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу «витагнутої руки».

Трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю господарських операцій для обчислення податку на прибуток, якщо вона відповідає однієї з ознак:

– суб'єктний склад (сюди відносять всіх суб'єктів, з якими укладається контрольована операція, при цьому враховуються всі виключення та правила Податкового кодексу України);

– вид господарської операції (тут, в першу чергу, визначають, з чим пов'язана контрольована операція);

– обсяг операції (вартісні показники, тобто розмір угоди, з окремим контрагентом);

– обсяг доходу від діяльності компанії, який безпосередньо вказується в бухгалтерському обліку.

Згідно з підпунктом 39.2.1.7 ПКУ, операція вважається контрольованою, коли відповідає наступним двом критеріям:

1) загальний дохід платника податку на прибуток за річний звітний період більше, ніж 150 млн грн;

2) розмір операції платника податку на прибуток з кожним окремим контрагентом за річний звітний період більше, ніж 10 млн грн.;

Згідно зі ст. 39 Податкового кодексу України, контролю підлягають наступні операції:

– господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами;

– зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

– господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав

(територій), затверджених Кабінетом Міністрів України, відповідно до Постанови №1045 від 27.12.2017 р. зі змінами та доповненнями (зараз він включає 65 країн та територій, де ставка корпоративного податку на 5 % або більше нижче, ніж в Україні;

– господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у т.ч. з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юрособи;

– господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

6.2 Методика визначення та узгодження цін в трансфертному ціноутворенні

Установлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» здійснюється за одним із таких методів, визначених у пп.

39.3.1 Податкового Кодексу України (далі – ПКУ):

- метод порівняльної неконтрольованої ціни (далі – ПНЦ);
- метод ціни перепродажу;
- метод «витрати плюс»;
- метод чистого прибутку;
- метод розподіленого прибутку.

Застосовувати необхідно той метод, який є найбільш доцільним до фактів і обставин здійснення контрольованих операцій. Критерії доцільності наведено в пп. 39.3.2.1 ПКУ:

- характер операції на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції;
- наявність повної і достовірної інформації;
- ступінь порівнюваності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань порівнюваності.

Пріоритетним методом для застосування є метод порівняльної неконтрольованої ціни. Наступними за пріоритетністю є методи ціни перепродажу або метод «витрати плюс». ПКУ визначено, що платник податків може застосовувати як один з обраних методів, так і комбінувати їх, якщо вважатиме це доцільним.

Розглянемо кожен із методів більш докладно щодо переваг і недоліків цих методів.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни. Суть методу полягає в тому, що ви порівнюєте ціни, які застосовуються в КО, із цінами (ринковим діапазоном) у зіставній неконтрольованій операції, які мали місце з іншими платниками податків або ж на підставі інформації з інших джерел інформації, які визначено в пп. 39.5.3 ПКУ.

Таблиця 6.1 – Аналіз методу порівняльної неконтрольованої ціни

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> – найпростіший метод і найбільш ефективний у разі наявності зіставних операцій; – достатньо однієї зіставної операції; – найчастіше використовується щодо біржевого товару (наприклад, нафта, зерно); – у разі наявності відмінності щодо одного з факторів зіставності метод ПНЦ дає змогу проводити коригування такого фактору (умови) задля забезпечення порівнянності 	<ul style="list-style-type: none"> – порівнювати необхідно лише з фактично здійсненими операціями, а не з прайс-листами чи оголошеннями. Адже ринкові ціни можуть швидко змінюватися, тому дати порівняльних операцій мають бути максимально наближені до дати КО; – товари мають бути ідентичними/аналогічними (якість, кількість, характеристики), умови постачання й оплати, ринок, бізнес-стратегії. Українською важко знайти однакові ринкові умови

Метод ціни перепродажу. Метод ціни перепродажу полягає в порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у КО, із валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях (пп. 39.3.4.1 ПКУ). Валова рентабельність визначається як відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, ПДВ, інших податків.

Таблиця 6.2 – Аналіз методу ціни перепродажу

Переваги	Недоліки
1	2
<ul style="list-style-type: none"> – є найбільш ефективним під час проведення торгових операцій, які зазвичай здійснює дистриб'ютор; – відмінності між товарами не мають істотного впливу в разі застосування цього методу; – найнадійніший метод, якщо перепродаж відбувається без значних додаткових витрат 	<ul style="list-style-type: none"> – умови, які формують вартість товарів, необхідно обґрунтовувати й підтверджувати документально; – контрольована й зіставна операції мають бути максимально близькі у часі, адже час впливає на маржу ціни перепродажу; – неточність у розрахунках у разі наявності істотної відмінності в облікових політиках підприємств,

Продовження таблиці 6.2

1	2
	<p>наприклад, витрати на дослідження й розробки можуть належати до операційних витрат чи витрат на збут. У такому разі необхідно застосовувати коригування для забезпечення зіставності показників;</p> <p>– метод залежить від порівняності функцій, що виконуються. Наприклад, один дистриб'ютор надає гарантійне обслуговування, а інший – ні</p>

Метод «витрати плюс» – полягає в порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях (п.п. 39.3.5.1 ПКУ). Валова рентабельність собівартості визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг).

Суть методу полягає в тому, що за основу беруться витрати, які виникли в постачальника товарів (робіт, послуг) у КО. До цих витрат потім додається відповідна надбавка, визначена за допомогою надбавки на витрати, яку отримують постачальники у порівнянних неконтрольованих операціях, що забезпечує прибуток з урахуванням виконаних функцій і ринкових умов.

Таким чином, надбавка на витрати, яку отримує продавець у КО, порівнюється з надбавкою на витрати у порівнянній неконтрольованій операції.

Таблиця 6.3 – Аналіз методу «витрати плюс»

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> – максимальний ефект від застосування методу виникає тоді, коли наявні внутрішні зіставні операції з непов'язаними особами; – зовнішні зіставні операції другорядні; – зіставність товарів/послуг менш важлива, ніж у методі ПНЦ; – є найбільш точним у разі, коли виробник не вносить цінних унікальних нематеріальних активів або не бере на себе жодних незвичайних ризиків у КО 	<ul style="list-style-type: none"> – під час продажу на рівні витрат необхідно буде обґрунтувати, чому на цьому ринку неможливо продати дорожче; – необхідно враховувати особливості облікових політик компаній, що порівнюються, адже важко забезпечити, щоб одні й ті самі види витрат брали участь у витратній частині КО та зіставної операції, а це впливає на розрахунок показника валової рентабельності собівартості; – висока залежність методу від порівняності функцій, що виконуються, і ризиків, які виникають у постачальника в КО і зіставній операції

Метод чистого прибутку. Згідно з пп. 39.3.6.1 ПКУ суть методу чистого прибутку полягає в порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності в КО (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) із відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

Показники рентабельності зазначено в пп. 39.3.2.5 ПКУ. Найчастіше під час застосування цього методу показником чистого прибутку, що аналізується в методі чистого прибутку, є операційний прибуток. Операційний прибуток визначається як валовий (маржинальний) прибуток, зменшений на пропорційну частку операційних витрат. Залежно від сфери застосування можуть використовуватись показники чистої рентабельності витрат, чистої рентабельності або рентабельність активів. Проте в цьому методі не застосовуються показники валової рентабельності та/або валової рентабельності собівартості, які застосовуються в методі "витрати плюс" та методі ціни перепродажу.

Таблиця 6.4 – Аналіз методу чистого прибутку

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> – використовується в разі відсутності або недостатньої інформації для зіставлення комерційних і фінансових умов КО та порівнянної операції; – можна самостійно обирати сторону, що досліджується, нею може бути як продавець, так і покупець, проте ОЕСР радить досліджувати ту сторону, внесок якої в операцію буде меншим; – не вимагає зіставності предмета операцій; – має найменший ступінь зіставності функцій 	<ul style="list-style-type: none"> – велике значення має правильно обраний показник рентабельності, який порівнюватиметься, оскільки некоректно обраний показник викривить інформацію стосовно ціноутворення; – метод ненадійний, якщо кожна сторона операції здійснює цінні й унікальні внески; – цей метод є найбільш спірним у судовій практиці, проте він найбільш використовується, тому що для аналізу необхідна лише фінансова звітність

Метод розподілення прибутку. Відповідно до пп. 39.3.7.1 ПКУ метод полягає у виділенні кожній особі, яка бере участь у КО, частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку інша непов'язана особа отримала б від участі в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

Настанови ОЕСР роз'яснюють, що метод розподілення прибутку від операцій спочатку визначає спільний прибуток, що має бути розподілений між підприємствами, які здійснюють КО.

ПКУ визначено використання методу розподілення прибутку шляхом установлення розрахункового, сукупного та залишкового прибутку (збитку):

– розрахунковим прибутком (збитком) є прибуток (збиток), визначений на основі методів ціни перепродажу або "витрати плюс" або чистого прибутку, для кожної особи, яка є стороною КО, на основі ринкового діапазону ціни товарів (робіт, послуг) або показників рентабельності для кожної сторони з урахуванням виконаних такою стороною функцій, використаних активів і прийнятих комерційних ризиків, що є типовими для зіставних операцій;

– сукупним прибутком є сума прибутку від таких КО всіх сторін КО за період, що аналізується;

– залишковим прибутком (збитком) є різниця між сукупним прибутком (збитком), отриманим за результатами здійснення КО, та сумою розрахункового прибутку (збитку) усіх сторін КО.

Далі визначається підсумкова величина прибутку (збитку) кожної сторони КО шляхом підсумовування розрахункового прибутку (збитку) і залишкового прибутку (збитку).

Для розподілу між сторонами КО сукупного або залишкового прибутку (збитку) враховуються показники, зазначені в пп. 39.3.7.8 ПКУ.

Таблиця 6.5 – Аналіз методу розподілення прибутку

Переваги	Недоліки
– є найбільш доречним, коли обидві сторони вносять унікальні та коштовні внески в операцію: наприклад, внесення унікальних нематеріальних активів	<p>– обов'язковою умовою для застосування є однакові методологічні засади ведення бухгалтерського обліку обох сторін;</p> <p>– складно оцінити спільні доходи й витрати пов'язаних сторін, що беруть участь у КО;</p> <p>– труднощі практичного застосування, тому що метод вимагає достатньо повної інформації про обидві сторони операції;</p> <p>– труднощі з визначенням операційних витрат, пов'язаних з операціями, і розподілом цих витрат між операціями та видами діяльності пов'язаних осіб</p>

Метод трансфертного ціноутворення, обраний платником податків, є обов'язковим для контролюючого органу під час перевірки. Проте водночас контролюючий орган має право застосувати інший метод, якщо буде встановлено, що він є найбільш доцільним у такому випадку.

Отже, відповідальний підхід під час вибору методу ТЦУ і глибокий аналіз контрольованих операцій убезпечить платника податків від судових процесів і донарахувань податкових зобов'язань, а також штрафних санкцій.

6.3 Контроль за трансфертним ціноутворенням

За пп. 39.5.2.13 ПКУ контролюючий орган, який проводить перевірку з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», має право:

а) надсилати запити про надання документів (інформації) щодо контрольованої операції іншим платникам податків відповідно до пункту 73.3 статті 73 цього Кодексу, які:

- є сторонами контрольованої операції, що перевіряється, або
- були задіяні в ланцюгу постачання товарів (робіт, послуг, інших об'єктів цивільних прав), що є предметом контрольованої операції, або
- з урахуванням інформації, отриманої від платника податків та/або від інших суб'єктів інформаційних відносин, володіють інформацією, необхідною для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

У разі ненадання платниками податків, зазначеними у підпункті «а» цього підпункту, документів (інформації) на запит контролюючого органу, який проводить перевірку з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», та/або надання неповної інформації контролюючий орган має право провести зустрічну звірку таких платників податків у порядку, передбаченому пунктом 73.5 статті 73 цього Кодексу;

б) проводити опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованої операції. Платники податків зобов'язані забезпечити можливість посадовим особам, які проводять перевірку з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», провести опитування відповідних посадових осіб або працівників;

в) надсилати запити компетентним органам іноземних держав щодо предмета та обставин здійснення контрольованої операції та/або щодо господарської діяльності та фінансової звітності нерезидента – сторони контрольованої операції;

г) проводити зустрічі з платником податків (уповноваженими ним особами) для обговорення методів визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки», застосованої контролюючим органом під час перевірки;

г) відвідувати та проводити з дозволу платника податків огляд приміщень, об'єктів та споруд, де провадиться діяльність платника податків, пов'язана з проведенням контрольованої операції.

Тривалість перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки» не повинна перевищувати 18 місяців (пп. 39.5.2.8 ПКУ). Як і раніше, 18 місяців відраховуються з дня прийняття рішення про її проведення до дня складення довідки (акта) про проведення такої перевірки.

Звіт про контрольовані операції разом із декларацією з податку на прибуток подавати не треба, бо він є самостійним звітом і подається до 1 жовтня року, наступного за звітним.

Документація з трансфертного ціноутворення та глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) подаються платником податків державною мовою в паперовому вигляді або в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

В межах імплементації положень кроку 13 Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS) Мінфіном запроваджено трирівневу структуру звітності з ТЦУ, яка включає в себе документацію з трансфертного ціноутворення (Local file), глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (Master file) та звіт у розрізі країн (Country-by-Country Report).

Документація з трансфертного ціноутворення (Local File) – сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог пп. 39.4.6 ст. 39 ПКУ.

Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Master File) – сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог пп. 39.4.7 ст. 39 ПКУ.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) – звіт, що подається платниками податків у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а у разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент

750 млн євро та за наявності однієї із обставин, зазначених у пп. 39.4.10 ст. 39 ПКУ.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній містить інформацію в розрізі кожної юрисдикції, у якій зареєстрований учасник міжнародної групи компаній або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність відповідно до вимог пп. 39.4.11 ст. 39 ПКУ.

Запровадження зазначеної структури звітності дасть змогу отримувати комплексну інформацію щодо діяльності міжнародних груп компаній в розрізі конкретних юрисдикцій, а також здійснювати ефективний аналіз обсягів діяльності, структури операцій та специфіки діяльності міжнародних груп компаній для цілей контролю трансфертного ціноутворення.

За порушення законодавства з ТЦУ запроваджені наступні фінансові санкції (таблиця 6.6).

Таблиця 6.6 – Відповідальність за порушення законодавства з ТЦУ

Розмір штрафу	Суть порушення
1	2
300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року (п. 120.3 ПКУ)	Неподання звіту про контрольовані операції, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу)
3 % суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація з трансфертного ціноутворення, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році (п. 120.3 ПКУ)	Неподання документації з трансфертного ціноутворення
5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення (п. 120.3 ПКУ)	Неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній після спливу

Продовження таблиці 6.6

1	2
5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення (п. 120.3 ПКУ)	30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів)
1 розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року	Несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або несвоєчасне декларування контрольованих операцій у поданому звіті (п. 120.4 ПКУ)
1 розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний календарний день несвоєчасного декларування контрольованих операцій в поданому звіті про контрольовані операції у разі подання уточнюючого звіту, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року	
2 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний календарний день несвоєчасного подання документації з трансфертного ціноутворення, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року	
1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року у разі неподання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній;	
50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній.	

ТЕМА 7 СУТЬ ТА ВИДИ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ

7.1 Основні фінансових звітів у міжнародних корпораціях та основні проблеми її формування

Глобалізація світових ринків, розвиток конкурентних відносин, організаційні зміни корпоративного сектора та інші процеси зумовлюють необхідність удосконалення звітності міжнародних корпорацій.

Фінансова звітність залишається основним видом зовнішнього оприлюднення інформації про результати діяльності міжнародних корпорацій, однак вимоги до неї в розвинених країнах продовжують змінюватись.

Згідно з висновками міжнародної аудиторської фірми Deloitte [14], основні вимоги щодо фінансової звітності в сучасних умовах стосуються:

1) форми представлення та структури звітів – за структурою рекомендується мінімізація кількості розділів у основних звітах та максимально можлива деталізація інформації у примітках до звітності;

2) реалізації Концепції цінностей та обов'язкового проведення переоцінки у разі наявності доказів у зовнішньому чи внутрішньому середовищі щодо динаміки вартісних характеристик активів чи зобов'язань підприємства;

3) необхідності для великих підприємств формувати управлінський звіт, який має бути зорієнтований на майбутнє та компенсувати недолік іншої фінансової інформації, яка зорієнтована на минуле.

Фінансова звітність, яка складається українськими підприємствами відповідно до вимог МСФЗ, є досить складною за структурою, на відміну від звітності міжнародних корпорацій, яка є більш скороченою та містить агреговані форми.

У свою чергу зарубіжні підприємства складають та оприлюднюють пояснювальні записки до такої фінансової звітності містять високий рівень деталізації всіх основних показників фінансової звітності. При чому зазвичай може використовуватися як описова, так й таблична форма, виходячи з відповідності якісним аналітично-інформаційним характеристикам. Як наслідок, рівень змістовності та деталізації представленої у фінансовій звітності зарубіжних підприємств на порядок вищий, порівняно з українськими.

МСФЗ передбачають складання міжнародними корпораціями наступних видів фінансової звітності:

– *фінансової звітності загального призначення* (general purpose financial statements) – особлива форма фінансової звітності загального призначення, що

надає інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання, що звітує.

– *комбінованої фінансової звітності* (combined financial statements) – фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, який складається з двох або більшого числа суб'єктів господарювання, не пов'язаних один з одним відносинами материнського та дочірнього підприємства;

– *консолідованої фінансової звітності* (consolidated financial statements) – фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, який складається як з материнського підприємства, так і його дочірніх підприємств.

Враховуючи той факт, що фінансова звітність має певні недоліки і при цьому можливості їх удосконалення є обмеженими, то розширення інформативності звітності відбувається за рахунок збільшення переліку звітних форм, в тому числі, через складання інтегрованих звітів.

Значна кількість зарубіжних та деяка кількість українських підприємств вже досить давно оприлюднюють *інтегровану звітність*.

Це пов'язано з тим, що для суспільства все більшої значимості набувають екологічні та соціальні аспекти функціонування підприємств, а тому поєднання фінансових показників з нефінансовими, наприклад, у звітності про стійкий розвиток, знаходить широке коло користувачів.

7.2 Інтегрована корпоративна звітність

Загальне поняття *інтегрованої звітності* надане Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), згідно визначення якого – це процес, який призводить до подання організацією відомостей, які виражаються у випуску періодичного інтегрованого звіту про створення цінності протягом певного часу. *Інтегрований звіт являє собою стислий виклад інформації про те, як стратегії організації, управління нею, її діяльність та перспективи в контексті зовнішнього середовища, допомогли створити цінність в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі.*

Представники компанії «Ernst & Young» надають більше загальне визначення, розглядаючи інтегровану звітність як концепцію, яка була створена щоб краще сформулювати широкий набір вимірників, призначених для вимірювання довгострокової вартості та ролі, які відіграє організація в суспільстві.

На відміну від інших форм звітності, порядок складання яких регулюється нормативно, інтегрована звітність виникла внаслідок поступового накопичення досвіду корпоративного звітування під впливом вимог ринку.

Перевагами інтегрованої звітності є:

- підтвердження стейкхолдерами інтеграції принципів стійкого розвитку в діяльності компанії;
- відображення перспектив діяльності компанії, ключових інвестиційних чинників і ризиків;
- формування нових даних для управління результатами діяльності посилення довіри до компанії;
- підвищення інформованості щодо стійкого розвитку у внутрішньому середовищі компанії;
- краще розуміння співробітниками бізнес–моделі та стратегії компанії.

До недоліків можна віднести:

- юридичні ризики, пов'язані з вимогами регуляторів до річної фінансової звітності;
- незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності;
- нерозвиненість систем обліку в сфері стійкого розвитку несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованого звіту;
- можливе незадоволення інформаційних потреб всіх зацікавлених осіб одним звітом.

Джерелами інформації для складання інтегрованої звітності є бухгалтерська (фінансова, статистична, податкова та екологічна звітність, звітність про працівників) та внутрішня управлінська звітності, а також накази, розпорядження по підприємству, стратегічні плани розвитку.

Зміст інтегрованого звіту підприємства залежить від специфіки її діяльності і навколишнього її середовища та від рішень відповідальних менеджерів підприємства.

Інтегрований звіт пов'язаний з іншими звітами і комунікаціями, необхідними тим чи іншим зацікавленим користувачам. Різні види капіталу (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний), які використовує організація і на які вона впливає, її бізнес–модель і процес створення цінності протягом часу в сукупності з принципами формування звіту визначають його структуру і зміст.

Таблиця 7.1 – Основні елементи інтегрованої звітності підприємства

Вид елементу	Опис елементу
Короткий опис підприємства та зовнішнього середовища	Місія, операційна структура, цінності, етика, основна діяльність, конкуренція, частка ринку
Бізнес-модель	Опис сегментів, пов'язані сторони, статут, опис спеціалізації, опис бізнес-моделі та її стійкість
Стратегія і розподіл ресурсів	Короткострокові, середньострокові, довгострокові цілі підприємства, стратегії їх досягнення та використані ресурси
Ризики і можливості	Розкриття негативних і позитивних результатів діяльності, умов і заходів покращення ситуації, джерела можливостей та ризиків, які впливають на створення цінності, способи мінімізації ризиків
Корпоративне управління	Структура управління підприємства, процес прийняття рішень, відповідальність керівників
Дії (діяльність)	Якісна і кількісна інформація щодо досягнення організацією стратегічних цілей і ефективності використання капіталу

Процес формування інтегрованої звітності може починатися після складання фінансової звітності, оскільки вона повинна визначати стратегію підприємства, спираючись на аналіз досягнутих результатів в звітному періоді. Інформаційною базою для аналізу результатів діяльності підприємства є фінансова звітність. Паралельне формування фінансової та інтегрованої звітності можливо тільки на етапі аудиторської перевірки фінансової звітності організацій. Виправлення, що вносяться до фінансової звітності, повинні бути враховані і в інтегрованій звітності. Дотримання всіх етапів підготовки інтегрованої звітності є обов'язковим, та залежить від мети складання звітності. При підготовці звітності необхідно орієнтуватися на міжнародні стандарти (GRI, AA 1000), але в разі потреби розробляються внутрішні нормативні документи. Структура і зміст інтегрованої корпоративної звітності передбачають включення в її склад всіх видів звітів (фінансових і не фінансових) відповідно до обов'язкових і добровільних правил, норм і стандартів розкриття інформації.

7.3 Нефінансова (соціальна) звітність міжнародних корпорацій

Нефінансова (соціальна) звітність (НФ(С)З) – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сферах життя суспільств.

Нефінансова звітність є інструментом соціальної відповідальності бізнесу.

Соціальна відповідальність бізнесу – це концепція, згідно з якою компанії добровільно інтегрують соціальні та екологічні аспекти у свою комерційну діяльність та взаємодію із стейкхолдерами. Синоніми нефінансової звітності: «соціальний звіт» (Social Reporting); «звіт із корпоративної соціальної відповідальності» (Corporate Social Responsibility Reporting); «звіт із корпоративної відповідальності» (Corporate Responsibility Reporting); «звіт із прогресу» (Progress Report) та інші

Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН. Є обов'язковим для компаній–підписантів Глобального договору (ГД) ООН. Складається щорічно. Протягом перших 5 років у Звіті слід розкривати поступ у реалізації принаймні 2 блоків із 4 блоків принципів ГД за вибором компанії (права людини, трудові відносини, екологія, протидія корупції). Після 5 років членства у ГД у Звіті про прогрес мають знайти своє відображення всі блоки принципів ГД.

Основні елементи Звіту:

- 1) вступне слово керівника компанії і заява про підтримку ГД;
- 2) опис практичних дій (основні принципи ГД ООН, які компанія реалізує у своїй соціальній політиці);
- 3) результати, оцінені, наскільки це можливо, із використанням показників GRI;
- 4) плани на майбутнє. Не підлягає аудиту.

Звіт зі сталого розвитку за вимогами системи GRI (Глобальної ініціативи зі звітності). Найбільш авторитетними у світі вважають НФ(С)З, складені на основі Керівництва GRI. Система звітності за стандартами GRI де-факто набула статусу головного стандарту підготовки нефінансової звітності. Глобальна Рада зі стандартів у сфері сталого розвитку (GSSB) випустила 4 покоління стандартів GRI – від G1 у 2000 році до G4 у 2013 році.

Основними елементами звітності за системою GRI є такі складники:

- характеристика організації (опис бізнесу і стратегії);
- інформація про підходи до управління;

– показники результативності: економічної (вплив організації на економічне становище груп місцевого, національного і глобального рівнів); екологічної (аспекти використання матеріалів, енергії, води, відповідність екологічним вимогам щодо викидів і відходів); соціальної діяльності (підходи до організації гідної праці, права людини, відповідальність за продукцію).

Верифікація звіту за стандартом G4 (на відміну від G3) – це рекомендація, не вимога (передбачена за показниками, а не звіту загалом).

Звіт із корпоративної соціальної відповідальності за стандартом AA1000. Складають компанії, що мають суттєвий вплив на суспільство. Заснований на діалозі з стейкхолдерами, структурно відповідає їх інформаційним запитам. Стандарт передбачає п'ять основних рівнів взаємодії з суб'єктом господарювання:

- консультування (опитування, семінари, консультативні комітети);
- домовленість (переговори через профспілки);
- навчання (багатосторонні форуми, консультативні групи, фокус-групи);
- співпраця (спільні проекти, спільні підприємства, партнерство);
- надання повноважень (інтеграція зацікавлених сторін в управлінні, розробки стратегії та операцій управління).

Звітність може бути перевірена не тільки зовнішньою особою (організацією), а й внутрішнім аудитором (за наявності сертифіката).

Екологічний звіт. Складають за стандартами серії ISO 14000.

Звіт містить інформацію про:

- екологічну політику і програми;
- навантаження на навколишнє середовище;
- розмір та цільове призначення екологічних інвестицій;
- екологічні плани тощо.

7.4 Податковий звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній

01.06.2021 р. Радою Європейського Союзу було опубліковано прес-реліз, згідно якого Європейська рада досягла попередньої згоди з переговорною групою Європейського парламенту щодо запропонованої директиви про розкриття інформації про податок на прибуток певними підприємствами, яку зазвичай називають директивою про публічну звітність в розрізі країн (далі – Директива).

Вимога щодо оприлюднення відповідної звітності стосується міжнародних груп компаній, або окремих підприємств із сукупним консолідованим доходом понад 750 мільйонів євро в кожному з останніх двох

поспіль фінансових років, які мають штаб–квартиру в ЄС, або їх дочірні компанії ведуть діяльність в країнах ЄС. У публічній інформації мають бути зазначені дані про обсяг податку на прибуток у кожній країні–члені ЄС, а також у третіх країнах, перелічених у Переліку юрисдикцій, які не співпрацюють з ЄС та «Сірому переліку» (додатки до висновків Ради ЄС щодо юрисдикцій, які не співпрацюють з ЄС).

Передбачається, що дані, які підлягають оприлюдненню, будуть містити інформацію про:

- характер діяльності компанії;
- кількість штатних працівників;
- суму прибутку або збитку до оподаткування;
- суму накопиченого та сплаченого податку на прибуток та накопиченого прибутку.

Звітування відбуватиметься протягом 12 місяців з дати складання фінансової звітності за відповідний фінансовий рік. Директивою встановлюються умови, за якими компанія може отримати відстрочку розголошення певних елементів звітності у розрізі країн максимум на п'ять років.

Звіт у розрізі країн подається українською компанією Групи виключно у випадках, визначених пп. 39.4.10 ПКУ:

- платник податків є материнською компанією Групи;
- материнська компанія Групи уповноважила українську компанію на подання звіту у розрізі країн до контролюючого органу;
- відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії Групи подання такого звіту від такої Групи не вимагається, і при цьому материнська компанія не уповноважила іншого учасника Групи на подання звіту в іншій іноземній юрисдикції;
- між Україною та іноземною державою, в якій розташована материнська компанія Групи, або державою розташування учасника цієї Групи, уповноваженого на подання звіту у розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами у розрізі країн або наявні факти систематичного невиконання такого порядку Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднює перелік таких іноземних юрисдикцій на своєму офіційному веб-порталі не пізніше ніж за 60 календарних днів до граничного строку подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний рік.

У Звіті у розрізі країн розкриваються фінансові та економічні показники (зокрема, суми доходу, прибутку, сплачених податків, чисельність працівників, основні види діяльності) учасників міжнародної групи у розрізі кожної юрисдикції, у якій вони зареєстровані, або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність.

Відповідно пп. 39.4.2 п.39.4 статті 39 ПКУ платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, разом із звітом про такі операції зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним, також повідомлення про участь у міжнародній групі компаній.

Повідомлення про участь в міжнародній групі компаній подається центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Інформація, яку має містити повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, встановлена пп. 39.4.2.2 пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПКУ.

Відповідно до п. 53 підрозділу 10 розділу XX ПКУ норми пункту 39.4 ст. 39 ПКУ у щодо подання платниками податків повідомлення про участь у міжнародній групі компаній – вперше застосовуються у 2021 році за 2020 рік.

7.5 Особливості звітності в різних країнах

Існують різні методи трансляції звітності, які застосовуються міжнародними компаніями. Вони відрізняються по країнах, їх застосування залежить від того, для кого поставляється бухгалтерська інформація – для акціонерів, інвесторів чи держави в особі податкових органів.

Існують різні способи ведення обліку, які діють в різних країнах. Причинами відмінностей в облікових системах країн є соціально–економічні, політичні та географічні фактори.

До соціально–економічних факторів належать:

- характер розвитку ринків капіталу;
- кількість інвесторів і кредиторів;
- участь країни в міжнародних ринках капіталу;
- рівень інфляції;
- загальний рівень освіти;
- типи законодавчих систем.

Так, ринки цінних паперів особливо розвинуті в США і Великобританії. Тому для більшості числа некрупних інвесторів необхідна постійна і повна

інформація про діяльність компаній для прийняття рішень про інвестування. У Германії і Японії історично сильні позиції банків при кредитуванні компаній. Інформація про діяльність компанії орієнтована перш за все на них. У Франції і Швеції орієнтація облікової інформації пов'язана із задоволенням вимог держави.

У цілому в слабо розвинутих країнах облікові системи простіші, як наслідок невеликих розмірів підприємств і невисокого рівня освіти.

У високо розвинутих країнах облікова інформація значно складніша, що відображає різноманітну економічну реальність.

Облікові системи експортуються так, як і інші товари. Вплив облікових правил однієї країни на облікові правила іншої може бути обумовлений політичною та економічною її залежністю, географічним положенням. Так, облікова система Індії близька до англійської, що є наслідком тривалої колоніальної залежності її від Великобританії; облікова система Канади перебуває під сильним впливом американської практики ведення обліку через географічне положення цих країн.

Хоча абсолютно однакових систем обліку не існує, виділяють три основні групи країн, які дотримуються однотипних підходів до побудови систем бухгалтерського обліку:

- 1) англо-американська модель (Великобританія, США, Нідерланди, Канада, Австралія);
- 2) континентальна модель (Німеччина, Австралія, Франція, Швейцарія, Італія);
- 3) південноамериканська модель (Бразилія, Аргентина, Чилі і т.п.).

Англо-американська модель функціонує в умовах розвинутого фінансового ринку. Облік орієнтований, у першу чергу, на потреби інвесторів і кредиторів. У країнах, які використовують цю модель, принципи і правила ведення обліку та складання звітності регулюються національними загальноприйнятими стандартами, що розробляються незалежними професійними організаціями бухгалтерів, а не встановлюються національним законодавством.

У США такими стандартами є Загальноприйняті принципи обліку (ГААП), у Великобританії – Закон про компанії, Положення про стандартну практику ведення обліку та низки інших документів, які інколи називають загальноприйнятою практикою обліку. У Канаді бухгалтерські стандарти оформляє Комітет по дослідженнях в області бухгалтерських стандартів.

Таким чином, у країнах з даним типом ведення обліку існує багато варіантів в рамках професійно загальноприйнятої бухгалтерської методології.

Континентальна модель орієнтована на державні інтереси оподаткування і макроекономічне планування громадських ресурсів. Вона має юридичну основу. Бухгалтерські стандарти затверджуються законодавчо і обов'язкові для виконання. Однорідність досягається єдиним планом рахунків і затвердженою методологією фінансової звітності. Професійні організації бухгалтерів відіграють значно меншу роль, ніж у Великобританії та США. Таким чином, у країнах з даною моделлю обліку превалює державна методологія.

Південноамериканська модель орієнтована на податкові державні інтереси, тому бухгалтерський облік законодавчо уніфікований. Особливістю бухгалтерських стандартів є розкриття методології бухгалтерського обліку в умовах інфляції.

Останнім часом з'явилася *ісламська модель* бухгалтерського обліку, яка ще недостатньо представлена фінансовою звітністю на міжнародному рівні.

Наявність різних підходів до формування систем обліку ускладнює аналіз стану підприємств, що знаходяться в різних країнах. Якщо ТНК має філії або дочірні компанії із наведених груп країн, то отримані підсумки їхньої діяльності можуть бути незіставні. Тому багато компаній, які прагнуть залучити іноземних інвесторів або здійснюють консолідацію фінансової звітності в єдиній валюті, поряд із прийнятими нормами обліку використовують міжнародні стандарти (МСБО).

Основні завдання МСБО – гармонізація і прийняття стандартів, які дозволяють збільшити схожість практики ведення бухгалтерського обліку в різних країнах.

Міжнародні стандарти обліку – документи, що визначають загальний підхід до складання фінансової звітності і пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємства.

Міжнародні стандарти обліку не є обов'язковими і мають рекомендаційний характер. Внаслідок прискорення інтеграційних процесів у світі вони відіграють все більшу роль як найзручніший засіб спілкування між підприємствами різних країн світу. До складу міжнародних стандартів входять також концептуальні основи підготовки і подання фінансової звітності.

ТЕМА 8 ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В МІЖНАРОДНИХ КОРПОРАЦІЯХ

- 8.1 Особливості контролю в міжнародному середовищі
- 8.2 Типи контролю в міжнародних компаніях
- 8.3 Техніка контролю в міжнародних корпораціях

8.1 Особливості контролю в міжнародному середовищі

Контроль – це особливий вид діяльності на підприємстві, який зосереджений на спостереженні за процесом управління та на його оцінці.

Контроль пов'язаний з плануванням і покликаний забезпечити керівництво організації своєчасною і достовірною інформацією про хід виконання стратегічних планів, їх зв'язок з місією організації для своєчасного їх корегування.

Складність реалізації функції контролю в міжнародному середовищі визначається наступними її особливостями:

- складність здійснення контролю на міжнародному рівні;
- великі відстані;
- культурні відмінності між країнами;
- різні часові пояси;
- необхідність диверсифікації методів виробництва на місцях;
- збільшення кількості неконтрольованих факторів впливу на виробництво.

Контроль є кінцевою функцією менеджменту, тому прорахунки й недоліки в його виконанні призводять до погіршення результатів господарювання. Водночас належний контроль сприяє досягненню поставлених цілей.

Складові контролю:

- установлення стандартів;
- оцінка виконання;
- коригування.

Функція контролю може розглядатись і як зворотний зв'язок системи (рис. 8.1).



Рисунок 8.1 – Контроль як зворотний зв'язок системи

Як показано на рисунку 8.1, контроль розпочинається з бажаного виконання, яке ґрунтується на стандартах. Коли організація здійснює свій бізнес на міжнародному рівні, функція контролю набуває додаткового ступеня складності. Менеджери повинні не лише встановлювати стандарти, вимірювати результативність і здійснювати коригувальні дії для свого бізнесу в країні базування, але й здійснювати аналогічні операції для свого міжнародного бізнесу за її межами. Очевидно, що чим глобальніший їх бізнес, тим складніше здійснювати функцію контролю.

Додатковий фактор, що ускладнює ситуацію з контролем, пов'язаний із можливими комунікаційними проблемами, що виникають між центральною штаб-квартирою корпорації та її філіями і дочірніми фірмами. Подібні проблеми можуть виникати через географічну віддаленість, мовні і культурні бар'єри.

Так, американський стиль контролю полягає у тому, щоб вибрати ряд співробітників і покласти на них відповідальність за досягнення цілей і проведення програм. У рамках мексиканської культури відповідальність сприймається як щось фатальне. Якщо менеджер-американець скаже менеджеру-мексиканцю з мексиканського відділення фірми, що той несе особисту відповідальність за невдачу, то серйозно образить його. Більше того, детальне інформування, яке є елементом деяких систем жорсткого контролю, неприйнятне з погляду ряду національних культур.

Далі у процесі вивчення теми необхідно звернути увагу на три основні вимоги до контролю в міжнародних компаніях:

Характеристики ефективної системи контролю в ТНК (МНК):

– стандарти в МНК повинні враховувати загально-корпоративні та місцеві цілі;

– система контролю має бути гнучкою для відслідковування всіх невизначеностей (ризиків);

– вона повинна надавати вчасну і точну інформацію про стан справ у корпорації;

– забезпечення конгруентності завдань, що стоять перед корпорацією і окремими філіями (конгруентність – підтримка і виконання завдань, що передбачені стратегічними цілями корпорації та її філіями, навіть у разі протиріч з локальними завданнями);

– наявність оперативного та зворотнього зв'язку штаб-квартири з усіма підрозділами корпорації.

У процесі побудови такої системи керівництво ТНК нашоується на наступні проблеми:

1) відмінності в принципах підготовки та аналітичності облікових даних (різниця у стандартах бухгалтерського обліку і звітності);

2) проблема зручності комунікацій;

3) інформативність внутрішньої звітності – часто якість фінансового контролю пов'язана з кількістю і обсягом даних. Якщо вона надто велика, що процес підготовки та деталізації внутрішньої звітності починає заважати оперативній роботі філій);

4) невідповідність цільових установок різних підрозділів компанії (різні підходи до типізації підрозділів компанії з точки зору їх відповідальності за виконання спільних планів, виділення окремих бізнес–одиниць у вигляді:

– центру витрат (costs center);

– центру прибутку (profit center);

– центру інвестицій (investments center).

8.2 Типи контролю в міжнародних компаніях

Як наслідок особливостей контрольної діяльності міжнародних корпорацій існують різні типи контролю в міжнародних корпораціях, які можуть класифікуватися за різними ознаками:

1) залежно від спрямованості виділяють:

1.1) *прямий контроль*, який включає:

– наради у головному офісі корпорації (рада керівників ТНК, вищий орган управління компанією);

– організація перевірок на місцях через відрядження членів ради керівників до закордонних філій ТНК;

– поточний контроль персоналу, здійснюється постійно на всіх ланках управління у різних формах;

– контроль через створення в організації стимулюючого клімату, особливої культури (сувора ієрархічна підпорядкованість, ланцюги просування рішень і зворотного зв'язку).

1.2) *непрямий контроль*, який полягає в:

– щомісячній звітності, яка подається до офісу материнської країни (оперативна звітність);

– складанні в оперативному режимі управлінської звітності у вигляді управлінського балансу, управлінського звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, бюджетів та звітів виконання їх тощо.

2) *в залежності від об'єкта контролю* виділяють:

– ринковий контроль, тобто контроль за ринковими показниками (ринкова ціна акцій, рентабельність інвестицій, валовий прибуток, чистий прибуток, рентабельність);

– контроль за продукцією (випуском) – (визначаються завдання дочірніх підприємств, функціональних відділів, окремих працівників – кожна група контролюється відповідно до власних (визначених) показників);

– бюрократичний контроль – через створення широкої системи правил і процедур.

– корпоративна культура, особливий психологічний клімат в організації без зовнішніх проявів, але за його допомоги приводять в дію офіційно затверджені (бюрократичні) механізми контролю.

Наприклад. Фірма «Інтернешнл Телефон енд Телеграф» щомісяця проводить наради менеджерів всіх своїх відділень у штаб-квартирі корпорації в Нью-Йорку. На ці наради запрошуються керівники всіх прибуткових і збиткових структурних одиниць фірми. На них обговорюються звіти, підготовлені кожним таким підрозділом, у яких відображені детальні відомості про обсяг продаж, прибуток, відсотки на вкладений капітал тощо. Крім того, очікується, що всі менеджери повідомлять про свої поточні та очікувані проблеми, що виникають під час господарської діяльності. Більше того, вони повинні пояснити, чому виникли ці проблеми і як вони збираються їх вирішувати.

Загалом інформацію про зміст і типи контролю в ТНК доцільно подати у стислому вигляді в формі таблиці 8.1.

Таблиця 8.1 – Типи контролю в корпорації

Типи контролю	Ринковий контроль	Контроль за продукцією	Бюрократичний контроль	Корпоративна культура
Зміст контролю (інструменти контролю)	Ринкова ціна акцій, рентабельність інвестицій, валовий прибуток, чистий прибуток, рентабельність	Завдання дочірніх підприємств, функціональних відділів, окремих працівників	Створення широкої системи правил і процедур 2. Стандартизація	1. Норми 2. Цінності 3. Соціалізація

Кожний із видів контролю виконує свої специфічні функції, зміст яких доцільно подати у вигляді таблиці 8.2.

Таблиця 8.2 – Функції видів контролю залежно від обраної стратегії ТНК

Характеристики	Типи стратегій			
	Міжнародна	Мультинаціональна	Глобальна	Транснаціональна
Централізація владних повноважень	Ключові компетенції – централізовані, решта децентралізовані	Децентралізація щодо національних підрозділів	Централізація, оптимальне глобальне розміщення	Централізація і децентралізація одночасно
Організаційна структура	Виділяється міжнародний відділ	Глобальна географічна	Глобальна функціональна структура	Глобальна матрична
Потреба в координації	Середня	Низька	Висока	Дуже висока
Потреба у комплексному інтеграційному механізмі	Середня	Низька	Висока	Дуже висока
Значення корпоративної культури	Значення виникає	Не має значення	Важлива	Дуже важлива
Вплив національних культур на організацію	Існують проблеми в організації через культурні відмінності	Проблеми виникають, але вони сприяють розвитку конкурентних переваг	Практично не впливають	Проблеми виникають, але вони сприяють розвитку конкурентних переваг

8.3 Техніка контролю в міжнародних корпораціях

У будь-якій системі контролю об'єктом стеження є насамперед грошові потоки, виготовлена продукція чи діяльність працівників.

Найпростішим і поширеним є фінансовий контроль, оскільки він ґрунтується на системі звітності. Показники прибутку зарубіжного відділення або доходів від інвестицій дозволяють постійно стежити за фінансовими результатами та показниками діяльності зарубіжних відділень, які надають комплексну характеристику стану цього підрозділу в певний період, а також динаміку його зміни.

Однак при цьому варто звернути увагу на такі особливості:

- показники доходів, витрат, прибутків вимірюються в різних валютах;
- валютні курси постійно змінюються;
- облікова практика та фінансова звітність змінюються від країни до країни залежно від вимог податкових органів, відомств, що регулюють діяльність на ринку цінних паперів, тощо;
- складна природа вимірювання породжує часовий лаг в оцінці виконання, який може затримувати розпізнавання відхилення від стандартів і вживання коригувальних заходів;
- система фінансового контролю зарубіжних філій ґрунтується на прийнятих у міжнародних корпораціях моделях трансферного ціноутворення.

Усе це ускладнює фінансовий контроль у міжнародних корпораціях і потребує використання у складних випадках й інших технік контролю, насамперед інструментів контролю виробничих процесів та внутрішніх ревізій.

Система контролю виробничих процесів створюється на підприємствах з метою здійснення єдиних, об'єктивних та ефективних методів підвищення ефективності виробництва. Ця система бере участь в управлінні виробництвом і тому належить до апарату управління та складається **платіжний баланс** (balance of payments) – це балансовий рахунок міжнародних операцій як вартісне вираження всього комплексу господарських зв'язків країни у формі співвідношення надходжень та платежів.

Платіжний баланс на певну дату існує у вигляді співвідношення платежів та надходжень, які щодня постійно змінюються. Стан платіжного балансу визначає попит і пропозицію національної та іноземної валюти в цей момент і є одним із факторів формування валютного курсу. Платіжний баланс за певний період (місяць, квартал, рік) складається на основі статистичних показників при здійсненні за цей період зовнішньоекономічні дії і дає змогу аналізувати зміни

в міжнародних економічних зв'язках країни, масштабах і характері її участі у світовому господарстві.

Ревізія означає цільові спеціальні перевірки працівниками центрального офісу результатів діяльності зарубіжних відділень, за допомогою яких установлюється не лише об'єктивність наданої звітності, а й причини, що призвели до наявного стану, а також розробляються шляхи поліпшення діяльності відділення і подолання негативних результатів. Перевірки виконуються головним відділом концернових ревізій, який входить до складу центрального відділу планування. До ревізорської команди входять ревізори зазначеного відділу концернових ревізій, фахівців інших підрозділів, а також експертів зі сторони. Таким чином, ревізія набуває рис консультування.

Контроль якості потребує спеціальної техніки внаслідок значної ролі цієї характеристики в забезпеченні міжнародної конкурентоспроможності корпорацій. Головна особливість цієї техніки полягає в тому, щоб чітко визначити відповідальність належних підрозділів у досягненні встановлених рівнів якості. На рівні корпорації в цілому використовуються такі інструменти, як цикл контролю якості, колесо Демінга (планування – виконання – перевірка – реакція), система Шинго (досягнення нульових дефектів за допомогою особливих процедур), методи Тагуші (найкраще поєднання кількісних ознак продукції і виробничого процесу) і т. ін. Для виробничих дільниць широко застосовуються такі сім статистичних методів контролю якості: діаграма Паретто, причинно–наслідкова діаграма, стратифікація (розшарування); відомості перевірки, гістограми, діаграма розсіювання (кореляції), контрольні карти Шухарта.

Контроль діяльності персоналу пов'язаний переважно з оцінкою виконання працівниками своїх обов'язків. З одного боку, це дозволяє визначити шляхи поліпшення діяльності працівників. З іншого – цей контроль дозволяє пов'язати винагороду з виконанням, визначити кандидатів на службове виконання. Найпоширенішими інструментами такого контролю є періодична оцінка менеджерами виконання роботи підлеглими. При цьому важливо врахувати відмінність між культурою виконання місцевим персоналом і культурою праці менеджерів-експатріантів.

Досить поширеними в міжнародних корпораціях є спеціальні центри оцінки, які виявляють потенціал співробітників для подальшого розвитку. У цих центрах широко використовуються різноманітні вправи, тести, ділові ігри та інші методи виявлення потенціальних здібностей працівників. Конкретні типові інструменти, що застосовуються зазначеними центрами оцінки, охоплюють:

- «кошикові» справи, що потребують управлінської уваги;
- групові справи, в яких кандидати працюють як члени команди, що приймають рішення;
- ділові справи щодо прийняття рішень учасниками, які конкурують між собою на подібних ринках;
- підготовка бізнес-плану;
- справи з написання ділових листів.

Після цього результати виконання зазначених справ узагальнюються, проводяться інтерв'ю з менеджерами і визначаються перспективні кандидати для подальшого просування по службі.

Слід звернути увагу на такий важливий інструмент контролю, як *контролінг*, що широко використовується в практиці діяльності американських і німецьких міжнародних корпорацій. Контролінг, на відміну від звичайного контролю, поєднує планування, регулювання і контроль шляхом інтегрованого інформаційного забезпечення з метою управління прибутком. Контролінг включає до свого складу, крім того, питання документування шляхом бухгалтерського обліку, підготовку і передачу первинної, орієнтованої на результат (як правило, прибуток) інформації, формування певних процедур, правил і т. ін.

Функції контролера:

- планування (складання, координація і реалізація фінансових планів);
- складання та інтерпретація звітів;
- оцінка результатів і консультування вищих менеджерів;
- питання оподаткування;
- складання звітів для державних органів;
- забезпечення збереження майна;
- народногосподарські дослідження (розстановка сил у зовнішньому середовищі).

Функції казначея:

- залучення капіталу;
- зв'язок з інвесторами;
- короткострокове інвестування;
- зв'язок із банками і фінансовий контроль;
- кредитори і дебітори;
- капіталовкладення;
- страхування.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4496>, вільний (дата звернення: 10.10.2022) . – Назва з екрана.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 (зі змінами та доповненнями). – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>, вільний (дата звернення: 10.10.2022). – Назва з екрана.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>, вільний (дата звернення: 10.10.2022). – Назва з екрана.
4. Влияние транснациональных корпораций на мировую экономику [Електронний ресурс]. – 2017. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-transnatsionalnyh-korporatsiy-na-mirovuyu-ekonomiku-2/viewer>, вільний (дата звернення: 10.10.2022) . – Назва з екрана.
5. Гринь О. В. Роль ТНК у сучасній світовій економіці [Електронний ресурс] /О. В. Гринь. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : http://journals.iir.kiev.ua/index.php/ec_n/article/view/3061/, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.
6. Деятельность транснациональных корпораций на международном инвестиционном рынке [Електронний ресурс]. – 2014. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://www.monographies.ru/ru/book/section?id=8375>, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.
7. История Samsung Electronics [Електронний ресурс] : 2020. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : https://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%98%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F_Samsung_Electronics, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.
8. Когут М.В. Вплив транснаціональних корпорацій на міжнародний трансфер технологій / М.В. Когут // Вісник Одеського національного університету. Серія «Економіка». – 2015. – Т. 20. – Вип. 3. – С. 19–22.
9. Конкурентні переваги транснаціональних корпорацій в умовах глобалізації Samsung [Електронний ресурс] : – Електронні текстові дані. –

Режим доступу : http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7242/1/zbirnyk_tez_20-22_05_20-44.pdf, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

10. Куцик П.О. Глобальна економіка: принципи становлення, функціонування, регулювання та розвитку : монографія / Куцик П.О., Ковтун О.І., Башнянин Г.І. – Львів : ЛКА, 2015. – 594 с.

11. Кошельник Ю.С. Шляхи підвищення конкурентоспроможності підприємства в умовах глобалізації / Ю.С. Кошельник, З.Я. Шацька // Економіка та підприємництво. – 2018. – №4 (103). – С. 145–150.

12. Марченко В. М. Наукове забезпечення конкурентоспроможності підприємства / В. М. Марченко, О. М. Євтушенко // Молодий вчений. – 2015. – № 1 (16). – С. 15–18.

13. Место и роль транснациональных корпораций в современной мировой экономике [Електронний ресурс] : Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://moluch.ru/archive/145/40719/> , вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

14. Наслідки глобалізації товарних ринків для національної економіки України [Електронний ресурс] : Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://cyberleninka.ru/article/n/naslidki-globalizatsiyi-tovarnih-rinkiv-dlya-natsionalnoyi-ekonomiki-ukrayini/viewer>, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

15. Павлюк . Т. С. Аналіз розвитку світових ТНК: досвід для України / Т. С. Павлюк ., М. В. Діденко // МДУ. – 2018. – №15. – С. 46–52.

16. Annual Report [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : https://cnbj1.fds.api.xiaomi.com/company/announcement/en-us/2019_AR_E.pdf, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

17. Ansoff Matrix of Samsung [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://ansoffs.com/ansoff-matrix-of-samsung/>, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

18. Ansoff Matrix – Samsung’s Journey from a Grocery Store to Diversified Conglomerate [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://www.superheuristics.com/ansoff-matrix-samsung/> , (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

19. Artificial Intelligence, Innovation and the Future [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://www.samsung.com/us/ssic/artificial-intelligence-innovation-the-future/>, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

20. Condensed Consolidated Statements Of Operatoins [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://www.apple.com/newsroom/pdfs/Q4%20FY19%20Consolidated%20Financial%20Statements.pdf> , вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

21. Consolidated Financial Statements Samsung Electronics Co., Ltd. [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : https://images.samsung.com/is/content/samsung/p5/global/ir/docs/2019_con_quarter04_all.pdf , вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

22. Top 10 world`s largest companies in 2020 [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://www.vanndigit.com/top-10-worldslargest-companies/>, вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

23. Transnational corporations in the global world economic environment [Електронний ресурс]. – Електронні текстові дані. – Режим доступу : <https://core.ac.uk/download/pdf/82283168.pdf> , вільний (дата звернення: 10.10.2020) . – Назва з екрана.

Навчальне видання

ВЛАСОВА Олена Євгенівна
КРАВЦОВА Софія Віталіївна

**ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ У
МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ**

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*(для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі
спеціальності 071 – Облік і оподаткування)*

Відповідальний за випуск *С. С. Родченко*

За авторською редакцією

Комп'ютерне верстання *О. Є. Власова*

План 2020, поз. 107Л

Підп. до друку 29.12.2022. Формат 60 × 84/16.

Електронне видання. Ум. друк арк. 4,3

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002.

Електронна адреса: office@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 5328 від 11.04.2017.