

# НАУКОВА ДИСКУСІЯ

## SCIENTIFIC DISCUSSION

УДК 657.433.9:631.8

### ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ: ПОНЯТТЯ ТА ВПЛИВ НА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Н.В. Гойло, к.е.н.

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, Україна*

*Гойло Н.В. Трансфертне ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій: поняття та вплив на показники фінансової звітності.*

Проаналізовано сутність методів трансфертного ціноутворення, визначено їх переваги та недоліки, запропоновано Робочу таблицю визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною для складання Звіту про контрольовані операції, надано рекомендації щодо відображення внутрішньогрупових розрахунків у фінансовій звітності підприємств-учасників групи, що забезпечить інформативність фінансової звітності підприємств-учасників групи та спростить процедуру складання консолідованої фінансової звітності материнської компанії.

*Ключові слова:* трансфертне ціноутворення, методи трансфертного ціноутворення, внутрішньогрупові операції, внутрішньогрупові розрахунки, фінансова звітність

*Гойло Н.В. Трансфертне ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій: поняття та вплив на показники фінансової звітності.*

Проанализированы сущность методов трансфертного ценообразования, определены их преимущества и недостатки, предложено Рабочую таблицю определения разницы между трансфертной ценой/тарифом и обычной ценой для составления Отчета о контролируемых операциях, даны рекомендации по отражению внутригрупповых расчетов в финансовой отчетности предприятий-участников группы, что обеспечит информативность финансовой отчетности предприятий-участников группы и упростит процедуру составления консолидированной финансовой отчетности материнской компанией.

*Ключевые слова:* трансфертное ценообразование, методы трансфертного ценообразования, внутригрупповые операции, внутригрупповые расчеты, финансовая отчетность

*Goilo N.V. Transfer pricing in carrying out intra-group transactions: the concept and impact on financial statements.*

The article analyzes the essence of transfer pricing methods, identifies their strengths and weaknesses, suggests "Working Table determining the difference between transfer price/tariff and the regular price for drawing up a Statement of Controlled Operations", gives recommendations on reflecting intra-group payments in the financial statements of companies-participants which will provide informativeness of financial statements of companies-participants and simplify the preparation of consolidated financial statements of the parent company.

*Keywords:* transfer pricing, methods of transfer pricing, intra-group transactions, intra-group settlements, financial statements

В даний час у більшості сучасних моделей ринкової економіки, як в Україні, так і за кордоном, активно створюються, функціонують і розвиваються корпоративні економічні структури у вигляді холдингів, концернів, корпорацій і т.д. У зміцненні позицій об'єднань підприємств на світових ринках і забезпеченні їх ефективного функціонування важливого значення набувають внутрішньогрупові зв'язки, реалізація яких відбувається у формі різноманітних господарських операцій, що в результаті об'єднуються у внутрішньогрупові розрахунки. Особливості трансфертного ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій, необхідність посилення контролю за обсягом таких операцій та заборгованістю, що виникає в результаті, особливості оподаткування, специфічні риси окремих процедур обумовлюють необхідність розробки рекомендацій теоретичного та практичного характеру щодо звітного відображення розрахунків, що здійснюються в межах групи підприємств.

#### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Вагомий внесок у дослідження теоретико-методологічних та організаційно-методичних питань бухгалтерського обліку та контролю внутрішніх розрахунків зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: А.С. Борзова, О.М. Брадун, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, Н.О. Литвиненко, С.П. Лозовицький, М.Р. Лучко, Н.М. Малога, С.З. Мошенський, І.І. Невас, А.В. Озеран, В.О. Озеран, В.П. Онищенко, Н.А. Остап'юк, В.П. Пантелєєв, С.М. Петренко, О.І. Пилипенко, П.М. Попов, М.С. Пушкар, О.А. Романенко, С.С. Свірідова, І.В. Семчук, О.С. Сніжко, Я.В. Соколов, З.І. Тенюх, Г.В. Уманців, Л.В. Чижевська, І.Я. Яремко.

Питання трансфертного ціноутворення розглянуто у працях: А. Вагенгофера, Р. Доджа, К. Друрі, Г. Кюппера, Д. Пфафа, П. Хорвача.

Науковцями трансфертне ціноутворення розглянуто з різних точок зору. Однак, питання механізму використання трансферних цін при здійсненні внутрішньогрупових операцій корпоративними утвореннями є порівняно новим для вітчизняної економіки, а, відтак, потребує подальшого дослідження.

### **Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми**

Незважаючи на те, що трансфертні ціни є об'єктом численних досліджень як в Україні, так і за кордоном, праць, присвячених дослідженню формування інформації про внутрішні операції всередині групи підприємств із застосуванням трансферних цін для цілей управління ефективністю розрахунків, практично немає. Можливо, це обумовлено розвиненою практикою внутрішньокорпоративного регулювання. Але базові аспекти повинні бути розроблені в єдиному підході.

При цьому інформація, яка в даний час включається у звітність за внутрішньогруповими операціями, лише відображає поточну подію, зафіксовану в бухгалтерському обліку, але не може повністю задовольнити потребу різних груп користувачів у прийнятті управлінських рішень щодо підвищення ефективності розрахунків між учасниками групи підприємств. Необхідна якісно нова фінансова інформація про внутрішньогрупові розрахунки, на основі якої можна не тільки аналізувати ситуацію, а й приймати рішення з управління цими розрахунками, а також використовувати її для аналізу ситуації, що склалася на галузевому рівні.

Недостатня теоретична база для відображення в бухгалтерському обліку внутрішньогрупових розрахунків у зв'язку з неточністю даних, розбіжності при звірці на звітну дату, викликають необхідність подальшого розвитку методології їх обліку та контролю. Також відсутність єдиних методичних засад щодо розкриття інформації про внутрішні розрахунки у фінансовій звітності визначили актуальність дослідження даного питання.

*Метою статті є* проаналізувати зміст існуючих методів трансфертного ціноутворення, що використовуються при здійсненні внутрішньогрупових розрахунків, визначити їх переваги та недоліки, вплив на показники фінансової звітності групи підприємств.

### **Вклад основного матеріалу дослідження**

Необхідність систематизації інформації про внутрішньогрупові розрахунки пов'язана з потребою оцінки управлінським персоналом ефективності таких операцій і спрощення складання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством. Тому внутрішньогрупові операції повинні відповідати вимогам законодавчих актів України та внутрішніх положень суб'єктів господарювання відповідно до

вимог користувачів, а інформація про них – бути своєчасною і достовірною.

Принципи побудови фінансової звітності для групи компаній є досить простими. Найбільш доцільним є вивчення основних положень, на яких заснований облік у групах компаній. У разі оволодіння основними принципами складання звітності та особливостями ведення бухгалтерського обліку в групі компаній, процес складання консолідованої фінансової звітності буде значно полегшений.

На думку Роя Доджа (Roy Dodge) [1] принципи побудови фінансової звітності та основні положення про ведення бухгалтерського обліку в групі компаній наступні:

- консолідована звітність надається для вигод акціонерів в материнській компанії;
  - існує два методи складання консолідованих звітів, вони відомі як бухгалтерський облік придбання та бухгалтерський облік злиття;
  - бухгалтерський облік придбання відображає в консолідованому балансі, що показує який може бути стан, якщо материнська компанія придбає активи та зобов'язання дочірньої компанії замість володіння інвестиціями;
  - де вклад у дочірню компанію менше, ніж 100%, частина групи, що знаходиться у власності акціонерів інших, ніж акціонерів холдингової компанії – ці акціонери називаються частка меншості;
  - у зведеному балансі, меншу частину займають зобов'язання з їх відсотками чистих активів у їх власній компанії;
  - якщо сума інвестицій в дочірню компанію перевищує запас акцій компанії за справедливою вартістю чистих активів цієї дочірньої компанії на момент придбання, то ця різниця називається гудвіл, що виникає при об'єднанні (консолідації);
  - гудвіл, що виникає при об'єднанні (консолідації), це приклад придбаного гудвілу, що необхідно або негайно списати до резервної групи, або нарахувати амортизацію на прибуток від звичайної діяльності протягом визначеного строку корисного використання;
  - інвестиції, що становлять 20% чи більше (але не більше ніж 50%) у голосуючому капіталі іншої компанії повинні розглядатись як асоційована компанія;
  - інвестиції в асоційованій компанії повинні бути описані в балансі як частка участі і об'єднані шляхом використання методу пайової участі;
  - метод участі вимагає, щоб інвестиції були включені до групи у балансі у тій сумі, що відповідає акціям інвесторів чистих активів в асоційованій компанії.
- При складанні консолідованої звітності особливу увагу слід приділити внутрішньогруповим операціям – їх необхідно виключити. Доходи та витрати від

внутрішньогрупових операцій виключаються, оскільки вони є лише переміщенням ресурсів з одного підприємства даної групи в іншу і не змінюють консолідовану суму чистих активів групи.

Наслідком внутрішньогрупових операцій можуть бути внутрішньогрупові сальдо та нереалізовані прибутки та збитки. Внутрішньогрупові сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату, яке утворилося в результаті внутрішньогрупових операцій [2].

Якщо розрахунки з внутрішньогрупових операцій на дату консолідації не завершені, тоді в балансах підприємств групи буде відображено відповідно сальдо дебіторської та кредиторської заборгованості, що також необхідно виключити при консолідації. Внутрішньогрупові сальдо доцільно визначати за даними запропонованих субрахунків 185 «Довгострокова дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків», 363 «Поточна дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків», 551 «Довгострокова кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків», 633 «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків» [3].

У свою чергу, результатом внутрішньогрупової реалізації активів можуть бути нереалізовані прибутки та збитки. Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства [2]. Нереалізовані прибутки повністю виключаються при консолідації. Нереалізовані збитки також виключаються, окрім збитків, які не можуть бути відшкодовані. Нереалізовані прибуток і збитки визначаються за даними відповідно рахунків «Доходи майбутніх періодів» і «Витрати майбутніх періодів».

У нинішніх умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності система бухгалтерського обліку вимагає коригування своїх напрямків, зокрема, систематизації операцій, що здійснюються в межах групи підприємств. Інформація про зазначені операції наводиться у фінансовій звітності окремих підприємств. При цьому залишки за внутрішньогруповими розрахунками при консолідації фінансової звітності материнською компанією виключаються. Тому точність і достовірність бухгалтерської інформації про внутрішньогрупові розрахунки має особливе значення як для окремих підприємств, що входять до складу групи, так і для групи підприємств у цілому.

Ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій може здійснюватися за одним із передбачених п. 39.3 ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [4]. методів (порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни

перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку, розподілення прибутку) або в поєднанні декількох методів. Дані методи запроваджено у зв'язку з прийняттям документу «Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб» від 22.07.2010 р. [5]. Трансфертне ціноутворення є системою визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визначених відповідно до ст. 39 ПКУ контрольованими. Звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Як характеризують методи трансфертного ціноутворення Р. Блажко та А. Бабак [6] метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) ґрунтується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), що застосовується у внутрішньогрупових операціях, з ринковим діапазоном цін на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги) у зіставних операціях.

Метод ціни перепродажу може застосовуватися лише у випадку, якщо товари/послуги купуються у межах внутрішньогрупових операцій, а потім перепродаються непов'язаним особам. Цей метод застосовується виключно для визначення звичайної ціни товарів/послуг, які придбаються у межах такої внутрішньогрупової операції.

Метод ґрунтується на показнику валової рентабельності (відношення валового прибутку до чистого доходу), який розраховується щодо вказаної вище операції з придбання та перепродажу товару/послуги. Отриманий показник валової рентабельності порівнюється з ринковим діапазоном валової рентабельності (для визначення останнього використовуються показники валової рентабельності не менше ніж трьох зіставних операцій з непов'язаними особами).

Метод «витрати плюс» схожий на метод ціни перепродажу, але, на відміну від останнього, має універсальне застосування (практично будь-які операції з реалізації товарів, робіт, послуг). Застосування цього методу не обмежується лише операціями з купівлі товарів/послуг у пов'язаної особи і їхнього подальшого перепродажу непов'язаній особі, як це має місце з методом ціни перепродажу. Крім того, даний метод дозволяє визначити звичайну ціну не лише придбання (як метод ціни перепродажу), а й реалізації товарів/послуг у внутрішньогрупових операціях.

В основі цього методу теж лежить показник валової рентабельності, але вже тепер валової рентабельності собівартості (визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів/послуг). Так само, як і в методі ціни перепродажу, отриманий показник валової рентабельності собівартості порівнюється з ринковим діапазоном такого показника.

Метод чистого прибутку є третім і останнім методом, пов'язаним із застосуванням показників рентабельності. Даний метод є свого роду «допоміжним» чи «резервним» методом щодо методів ціни перепродажу та методу «витрати плюс». Він застосовується лише у разі відсутності або недостатності інформації для застосування двох вищезазначених методів. За своєю економічною природою метод чистого прибутку аналогічний методу «витрати плюс» з тією різницею, що метод «витрати плюс» оперує показником валової рентабельності, а метод чистого прибутку одним із передбачених законом показників чистої рентабельності.

При застосуванні методу розподілення прибутку оцінюється фактичне розподілення сукупного прибутку між сторонами внутрішньогрупових операцій. Після цього

здійснюється перерозподіл такого прибутку за аналогією з розподіленням прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами. Метод передбачає оцінку вкладу в сукупний прибуток відповідно до виконаних кожною зі сторін функцій, використаних активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків під час здійснення внутрішньогрупових розрахунків.

Порядок розрахунку та застосування показників ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності, які складають основу для застосування методів визначення ціни у внутрішньогрупових операціях затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 763 [7]. Переваги та недоліки кожного із розглянутих методів наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Переваги та недоліки застосування методів трансфертного ціноутворення

Назва методу	Переваги застосування	Недоліки застосування
Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	Є найбільш близьким до оцінювання результатів діяльності підприємства в цілому. Можливість оцінювання діяльності підприємства-продавця і підприємства-покупця в умовах ринкового середовища, покращує автономність діяльності таких підприємств	Особливості формування ринкових цін під впливом соціально-політичних, сезонних та інших факторів в різних часових інтервалах. На деякі проміжні види продукції (послуг) можуть бути відсутні аналоги на ринку. При застосуванні даного методу необхідно надавати знижки (на суму економії внаслідок зниження витрат на збут тощо)
Ціни перепродажу	Є найбільш придатним для операцій з товарами торгівельними підприємствами	Маржа ціни перепродажу є більш точною, якщо вона використовується в короткостроковому періоді після придбання товару
«Витрати плюс»	Ефективний для підприємств, які виготовляють напівфабрикати; коли сторони діють в межах договорів про використання спільних виробничих потужностей; при довгострокових договорах купівлі-продажу; та при наданні послуг. Дозволяє підприємству-продавцю отримати прибуток від передачі продукції (послуг) по трансфертній операції	Якщо підприємства передаватимуть по трансферту продукції іншим підприємствам з урахуванням маржі, то до того часу, коли необхідно буде визначити величину надбавки для останнього підприємства в цьому ланцюгу, процентна маржа досягне значних розмірів, що призведе до зниження прибутковості чи збитковості діяльності останньої ланки
Чистого прибутку	Індикатор чистого прибутку найменшою мірою залежить від відмінностей між операціями; необхідно вивчити фінансовий індикатор лише для одного підприємства групи, для інших – використовується аналогічний	Вимагає розробки докладних рекомендацій зі встановлення порівняльності; необхідність використання інформації про трансфертну операцію, яка може бути відсутня в момент здійснення операції
Розподіленого прибутку	Застосовується для високо інтегрованих операцій, для яких односторонні методи недоречні. Дозволяє враховувати вагомість внеску кожного учасника	Складність отримання інформації від іноземних учасників групи підприємств, вимірювання спільних доходів і витрат

*Джерело: Власна розробка автора*

На думку Р. Блажко та А. Бабака [6] застосування методів, які ґрунтуються на валовій рентабельності (метод ціни перепродажу та метод «витрати плюс») є пріоритетним, оскільки ці методи дають змогу зробити більш об'єктивне порівняння показників рентабельності, а відповідно, і більш правильно визначити звичайну ціну. В основі показника чистої рентабельності лежить показник прибутку від операційної

діяльності, який на відміну від показника валового прибутку, що лежить в основі показника валової рентабельності, враховує адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Вказана група витрат може сильно відрізнятись у різних суб'єктів господарювання, а отже, негативно впливати на точність визначення звичайної ціни шляхом порівняння їх показників рентабельності.

Отже, при виборі методу трансфертного ціноутворення для групи підприємств необхідно враховувати специфіку діяльності учасників групи, переваги та недоліки кожного із розглянутих методів ціноутворення.

З 1 вересня 2013 р. в Україні вступив в силу Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», на основі якого прийнято ряд законодавчих актів щодо трансфертного ціноутворення. Цей термін означає систему визначення звичайної ціни товарів і результатів виконання робіт (надання послуг) у внутрішньогрупових операціях. Документи по трансфертному ціноутворенню повинні забезпечувати відповідність цін товарів, робіт чи послуг, які використовуються при внутрішньогрупових розрахунках, рівню звичайних (ринкових) цін.

Також Наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2016 р. № 8 р. [8] затверджено форму Звіту про контрольовані операції, в якому наводиться детальна інформація про внутрішньогрупові операції.

Для спрощення процедури складання Звіту про контрольовані операції та системного визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною доцільно інформацію про ціни для внутрішньогрупових операцій систематизувати у внутрішньому документі «Робоча таблиця визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною для складання Звіту про контрольовані операції». Фрагмент запропонованої Робочої таблиці визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною для складання Звіту про контрольовані операції наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Фрагмент Робочої таблиці визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною для складання Звіту про контрольовані операції

№ з/п	Код джерела інформації для визначення звичайної ціни	Звичайна ціна/тариф за од., грн.	Код ціни/тарифу відповідно до методів визначення трансфертної ціни у контрольованих операціях					
			301	302	303	304	305	306
			Трансфертна ціна за од., грн.					
			500 000	520 000	515 000	495 000	508 000	520 000
	А	Б	1	2	3	4	5	6
1	401	550 000	-50 000	-30 000	-35 000	-55 000	-42 000	-30 000
2	402	525 000	-25 000	-5 000	-10 000	-30 000	-17 000	-5 000
3	403	550 000	-50 000	-30 000	-35 000	-55 000	-42 000	-30 000
4	404	530 000	-30 000	-10 000	-15 000	-35 000	-22 000	-10 000
5	405	525 000	-25 000	-5 000	-10 000	-30 000	-17 000	-5 000
6	406	535 000	-35 000	-15 000	-20 000	-40 000	-27 000	-15 000
7	407	570 000	-70 000	-50 000	-55 000	-75 000	-62 000	-50 000
8	408	520 000	-20 000	0	-5 000	-25 000	-12 000	0
9	409	545 000	-45 000	-25 000	-30 000	-50 000	-37 000	-25 000

Джерело: Власна розробка автора

Наприклад, в межах холдингової компанії відбулася реалізація автомобіля за трансфертною ціною. При виборі методу трансфертного ціноутворення (гр. 1-6) і джерела отримання інформації для визначення звичайної ціни (гр. А та гр. Б) необхідно прослідкувати різницю між їх значеннями та обрати варіант, який задовольняє умови прийняття управлінського рішення. В даний документ вносяться відомості про трансфертні ціни/тарифи, за якими здійснюються внутрішньогрупові розрахунки за реалізовані товари, виконані роботи, надані послуги (ціни формуються на основі одного з методів: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) (гр. 1), ціни перепродажу (гр. 2); «витрати плюс» (гр. 3); чистого прибутку (гр. 4); розподілення прибутку (гр. 5); метод порівняльної неконтрольованої ціни відповідно до підпункту 39.2.1.3 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I ПКУ (гр. 6). В окрему графу проставляється звичайна ціна за одиницю відповідно до джерела отримання інформації про дану звичайну ціну. На перетині проставляється

результат віднімання трансфертної ціни/тарифу та звичайної ціни за одиницю. При складанні Звіту про контрольовані операції підприємство повинно відобразити суми, на які здійснено внутрішньогрупові операції. З метою запобігання виникнення штрафних санкцій необхідно чітко простежити значення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною за одиницю.

Згідно з п. 1 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані надавати фінансову звітність, порядок складання якої (крім бюджетних та банківських установ) передбачений національними П(С)БО. Організаційно-правова форма діяльності підприємств має значний вплив на методику складання фінансової звітності. З появою холдингових компаній, а також акціонерних товариств з великою кількістю дочірніх підприємств, виникла необхідність подання консолідованої звітності. Об'єднання підприємств у вигляді холдингу складає і подає консолідовану фінансову звітність, яка не

враховує суми внутрішньогрупових розрахунків. У свою чергу, підприємства, що входять до складу групи, в фінансовій звітності відображають суми заборгованості за внутрішніми розрахунками у ф. № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) рядок 1145 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків» та рядок 1645 «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків».

Характерною рисою даної звітності є те, що активи, зобов'язання, доходи і витрати двох або більше юридично самостійних одиниць об'єднуються в окрему систему фінансових звітів. Згідно з результатами досліджень Я.В. Соколова [9], Н.А. Блатов ще в 1930 р. виділив кілька підстав класифікацій балансу, серед яких за обсягом вчений навів:

1) простий (заповнюється при повній централізації обліку);

2) зведений (складається при децентралізації обліку шляхом сальдування рахунків взаємних розрахунків);

3) складний, або складений (отримують шляхом механічного агрегування окремих балансів, що відносяться до підвідомчих господарських одиниць) (в 1904 р. з'явився консолідований баланс, але Н.А. Блатов не знав про такий тип балансів).

Вперше в світовій практиці процес консолідації застосували американські компанії на початку ХХ ст. [10]. Першою компанією, яка опублікувала консолідовану звітність, стала United States Steel Company. Розробником цієї звітності вважається англійський бухгалтер А. Дікінсон, представник аудиторської фірми Price Waterhouse (США), який разом з головним бухгалтером сталеливарної корпорації В. Гілбертом розробив техніку консолідації, використовуючи концепцію економічної єдності взаємодіючих компаній. Пізніше консолідована звітність стала складатися і в європейських країнах. Це відбулося в кінці 40-х років ХХ століття [11, 12].

Погоджуємося з думкою проф. Л.В. Чижевської [13], що представлення консолідованої звітності стало реальним лише з прийняттям національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема стандарту «Консолідована фінансова звітність». Кожен член групи володіє повною юридичною самостійністю, одночасно перебуваючи у фінансовій і господарській залежності від материнського / холдингового підприємства. Проте кожне підприємство, що входить до складу групи, зобов'язане окремо вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність. До цього моменту групи підприємств, пов'язаних між собою системою участі, складали зведену звітність за традиційною методикою з використанням елементів консолідації.

Потреба в даних консолідованої звітності пояснюється об'єктивними процесами глобалізації та інтеграції господарських відносин, концентрації капіталу, розвитком господарських

зв'язків на внутрішньому та зовнішньому ринках, утворенням транснаціональних корпорацій, холдингових компаній, об'єднань підприємств, до складу яких входять дочірні підприємства.

Підготовка консолідованої звітності починається із визначення структури групи, складання списку підприємств, звітність яких необхідно консолідувати. Материнське підприємство визначає перелік дочірніх підприємств першого порядку. В свою чергу дочірні підприємства наводять список власних підприємств, в які здійснено інвестиції. При цьому ступінь контролю над підприємствами, які є об'єктами інвестицій дочірніх підприємств першого порядку, повинен визначитися материнським підприємством групи. Погоджуємося з думкою Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюги та М.М. Шигун [14], що головне підприємство не повинно доручати дочірнім підприємствам першого порядку самостійно класифікувати їх вкладення і визначати перелік дочірніх підприємств, так як це може призвести до втрати окремих учасників групи. Помилка при визначенні списку консолідованих підприємств автоматично призводить до недостовірності звітних даних.

Кожен член групи має повну юридичну самостійність, одночасно перебуваючи у фінансовій та господарській залежності з іншими учасниками групи. Таким чином, кожне підприємство, що входить до групи, зобов'язане окремо вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність. Раніше групи підприємств, пов'язаних між собою системою участі, складали зведену звітність за традиційною методикою з використанням елементів консолідації.

Варто зауважити, що материнська компанія може володіти як 100% акцій дочірнього підприємства, так і меншим відсотком акцій. В такому випадку виникає необхідність врахування частки меншості. Також необхідно звернути увагу, що дочірні підприємства можуть володіти іншими підприємствами (100 % акцій, контрольний пакет акцій або часткою меншості). Ці умови впливають на визначення дивідендів, які розраховуються для виплати учасникам холдингу. Субдочірні компанії – компанії, в яких дочірня компанія володіє контрольним пакетом акцій. Субдочірні компанії повинні включатися в консолідовані звіти.

Як зазначає В.С. Плотніков [15], згідно з одним із методів, дочірня компанія об'єднується зі своєю власною дочірньою компанією. Потім отриманий результат консолідується з показниками материнської компанії для складання консолідованого звіту групи. Дана процедура має назву двоступінчатого методу.

Проте значно швидше та з меншою ймовірністю допущення помилки також правильно об'єднати всі три компанії в одну дію – одноступінчатий метод. Для реалізації даного методу необхідно знайти відсоток володіння материнської компанії в субдочірній компанії (рис. 1).

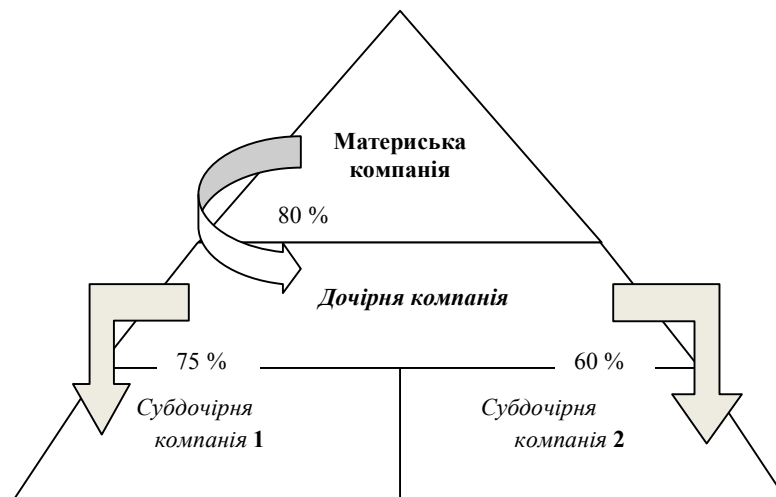


Рис. 1. Схема підпорядкованості підприємств холдингу  
Джерело: Власна розробка автора

Материнська компанія володіє 80% дочірньою компанією. Дочірня компанія володіє 75% субдоочірньої компанії 1 та 60% субдоочірньої компанії 2. Таким чином група володіє 80% від 75% та 80% від 60%:

$$80\% \times 75\% = 60\%,$$

$$80\% \times 60\% = 48\%.$$

Хоча 48% менше 50%, проте, субдоочірня компанія 2 вважається дочірньою компанією, що потребує консолідації, в силу того, що материнська компанія контролює дочірню компанію, яка, в свою чергу, контролює субдоочірню компанію 2.

В кінцевому рахунку, звіти групи будуть охоплювати материнську компанію, плюс 80% дочірньої компанії, плюс 60% субдоочірньої компанії 1 та 48% субдоочірньої компанії 2.

Як пояснює В.С. Плотников [15], у випадку запису собівартості інвестиції в субдоочірню компанію в робочий рахунок витрат на забезпечення контролю, в нього записують тільки частину, що належить до частки материнської компанії в дочірній (80%). 20%, що залишилися, записують в дебет робочого рахунку частки меншості. З точки зору частки меншості це правильно, адже за кредитом робочого рахунку частки меншості вже записано 20 % акціонерного капіталу та резервів дочірньої компанії, величини, які включають в себе вартість інвестицій в субдоочірню компанію 1 та субдоочірню компанію 2. Якщо частина частки меншості у витратах, що відносяться до цих інвестицій, не виключається, то частку меншості буде завищено.

Погоджуємося з думкою І.В. Семчук [16], що «методика розрахунку показників для формування звітності групи підприємств передбачає не тільки зведення звітних показників, але й застосування спеціальних облікових процедур. Дані процедури полягають у використанні складних розрахунків, умовних виключень і поправок. Розрахунковий характер складання консолідованої фінансової

звітності призводить до ускладнення роботи бухгалтера та підвищує ймовірність допущення помилок. Проте необхідно зазначити, що коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на окрему фінансову звітність як материнського, так і дочірніх підприємств».

Відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17] консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності, перш за все, визначається потребами її користувачів. Користувачі інформації консолідованої фінансової звітності є як зовнішні, так і внутрішні:

- акціонери материнського підприємства і дочірніх підприємств;
- аналітики і консультанти;
- бізнес-партнери;
- громадськість;
- державні органи управління;
- зовнішні інвестори;
- керівництво і спостережна рада материнського підприємства і дочірніх підприємств;
- кредитори;
- неурядові організації;
- працівники;
- управлінський персонал групи [18].

Консолідована фінансова звітність призначена для характеристики загального фінансового стану та загального фінансового результату діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. При цьому вона також відображає всі економічні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання групи і виконує функцію контролю для материнського підприємства.

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» передбачає, що фінансова звітність материнської компанії та її дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той же період і на ту ж дату. Загальновідомо, що консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних подій за подібних обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це зазначається у примітках до консолідованої фінансової звітності [19].

Вірно зазначає І.В. Семчук [16], що методика розрахунку показників для формування звітності групи підприємств передбачає не тільки зведення звітних показників, але і застосування спеціальних облікових процедур. Дані процедури полягають в тому, що використовуються спеціальні розрахунки, умовні винятки і поправки.

Також слід зазначити, що в Україні серед наукових досліджень діяльності об'єднань підприємств, 66,67% досліджень стосуються методики складання консолідованої фінансової звітності. Це говорить про те, що у нашій державі удосконалюється зростаюча тенденція до об'єднання економічних суб'єктів господарювання у консолідовані групи.

Відповідно до інформації, наведеної на офіційному сайті Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України [20], залишки внутрішньогрупових розрахунків займають значну питому вагу у валюті балансу підприємств: від незначної частини до 61,4%.

Тобто для підприємств різних галузей залишки внутрішньогрупових розрахунків можуть займати різну питому вагу в балансі, а суми

внутрішньогрупових розрахунків можуть бути значними.

Розрахунки між підприємствами, що входять до складу групи, відображаються відповідно на рахунках дебіторської та кредиторської заборгованості за відповідними субрахунками. Введення окремих субрахунків для обліку внутрішньогрупових розрахунків дозволяє сформулювати необхідну інформацію про строковість і величину внутрішніх операцій, що здійснюються в межах об'єднання. Крім того, стає можливим простежити факт здійснення таких операцій, визначити своєчасність розрахунків за нарахованими зобов'язаннями та залишки на певну дату. При складанні материнською компанією консолідованої звітності, залишки за даними рахунками не враховуються. Однак, при складанні окремих фінансових звітів кожним підприємством, що входить до складу групи, суми залишків дебіторської та кредиторської заборгованості із внутрішньогрупових розрахунків відображаються в Балансі (Звіт про фінансовий стан) – рядок 1145 «Поточна дебіторська заборгованість за внутрішньогруповими розрахунками» та р. 1645 «Поточна кредиторська заборгованість за внутрішньогруповими розрахунками». Для узгодження пропозицій щодо застосування окремих субрахунків дебіторської та кредиторської заборгованості довгострокового та поточного характеру для облікового відображення внутрішньогрупових розрахунків до існуючих рядків пропонуємо додати вписувані «у тому числі...»: р. 1041 «Довгострокова дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків» та р. 1516 «Довгострокова кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків» (табл. 3).

Таблиця 3. Існуючі та запропоновані рядки для відображення внутрішньогрупових розрахунків у формі фінансової звітності 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Код рядка	Назва
	АКТИВ
	I. Необоротні активи
1040	Довгострокова дебіторська заборгованість
1041	в т.ч. із внутрішньогрупових розрахунків
	II. Оборотні активи
1145	Поточна дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків
	ПАСИВ
	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
1515	Інші довгострокові зобов'язання
1516	в т.ч. із внутрішньогрупових розрахунків
	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
1645	Поточна кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків

*Джерело: Власна розробка автора*

Підприємствам, що входять до складу групи, та звітність яких підлягає консолідації головним (материнським/холдинговим) підприємством, в окремих фінансових звітах доцільно на дату

балансу відображати залишки внутрішньогрупових розрахунків в запропонованих рядках. Використання та заповнення запропонованих додатково вписуваних рядків рекомендується



внести до переліку додаткових статей фінансової звітності, що міститься в додатку 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», та до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. Додатково вписувані рядки пропонується використовувати підприємствам на власний розсуд враховуючи чіткість сум залишків за вказаними субрахунками, про що обов'язково вказується в Положенні про облікову політику підприємств.

### Висновки

Методика визначення показників під час формування звітності групи підприємств передбачає комплекс процедур для узагальнення інформації про діяльність групи, а також усунення впливу на фінансовий стан внутрішньогрупових операцій, які здійснюються із застосуванням трансфертних цін. Встановлено, що при виборі методу трансфертного ціноутворення для групи підприємств необхідно враховувати специфіку діяльності учасників групи, переваги та недоліки кожного із розглянутих методів ціноутворення. Необхідність систематизації та узагальнення

облікової інформації щодо здійснення внутрішньогрупових розрахунків за окремими їх видами пов'язана з потребою оперативності надання інформації про внутрішньогрупові розрахунки для подальшого аналізу і контролю, а також виключення залишків за ними при складанні консолідованої звітності материнською/холдинговою компанією. Для спрощення процедури складання Звіту про контрольовані операції та системного визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною запропоновано інформацію про ціни для внутрішньогрупових операцій систематизувати у внутрішньому документі «Робоча таблиця визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною для складання Звіту про контрольовані операції». Також з метою підвищення оперативності надання інформації про внутрішньогрупові розрахунки для подальшого аналізу і контролю, а також виключення залишків за ними при складанні консолідованої звітності материнською/холдинговою компанією, щодо здійснення таких операцій запропоновано додаткові вписувані рядки фінансової звітності.

### Abstract

Currently, most models of market economy, both in Ukraine and abroad, actively create, operate and develop the group of companies such as holding companies, concerns, corporations, etc. Specific features of transfer pricing in carrying out intra-group transactions, necessity to strengthen control on the volume of transactions and debts in consequence of them, specific features of taxation and individual procedures determine working out theoretical and practical recommendations on reporting payments within the group of companies. The purpose of the article is to analyze the contents of the existing transfer pricing methods used in carrying out intra calculations, determine their strengths and weaknesses, impact on financial statements group of companies. It is established that the choice of transfer pricing method for group companies should take into account the specifics of the group, the advantages and disadvantages of each of these methods of pricing.

To simplify the procedures of drawing up the Statement of Controlled Operations and systematic determination of the difference between transfer pricing/tariffs and regular price it is offered to systemize the information on prices for intra-group transactions in the internal document "Working Table determining the difference between transfer price/tariff and the regular price for drawing up a Statement of Controlled Operations". Also, to improve prompt delivery of information on intra calculations for analysis and control, and to exclude remnants from them while preparing consolidated financial statements of a parent/holding company, additional written lines of financial statements are proposed.

*JEL Classification: G 12, G 13, M 41.*

### Список літератури:

1. Roy Dodge, Foundations of Business Accounting: Chapman & Hall / Roy Dodge – 1993. – 594 p.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
3. Гойло Н.В. Методика бухгалтерского учета внутригрупповых расчетов: направления развития / Н.В. Гойло // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – Воронеж: ФГБОУ ВПО Воронежский ГАУ, 2013. – Вып. 3(38). – С. 223-227.
4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. Затверджений Верховною радою України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
6. Блажко Р. Методи визначення ціни у контрольованих операціях: [Електронний ресурс] / Р. Блажко, А. Бабак – Режим доступу: <http://www.bnwes.info/buhgalteriya/novosti-sayta-2014/metodi-viznachennya-tsini-u-kontrolovanih-operatsiyah-11790.html>.
7. Порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 763 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/763-2013-%D0%BF>.
8. Звіт про контрольовані операції затверджений Наказом Міністерства фінансів України 18.10.2016 р. № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16/print1467358644432696>.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебное пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
10. Hermanson R.H. Financial accounting: a business perspective / R.H. Hermanson, J.D. Edwards. – [6th ed.]. – Richard D. Irwin, Inc., 1995. – 670 p.
11. Nikolai L.A. Principles of accounting / L.A. Nikolai, J.D. Bazley, J.C. Stallman. – [3rd ed.]. – PWS - KENT, Boston, 1990. – 1235 p.
12. Tim Sutton. Corporate Financial Accounting and Reporting / Tim Sutton. – 2nd ed. – 2004. – 722 p.
13. Чижевська Л.В. Актуальні питання складання консолідованої звітності / Л.В. Чижевська // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту/ Серія: Економічні науки. – 2003. – № 1(23). – С. 195-199.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / [Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, М.М. Шигун та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутиця. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dt-kt.net/books/book-13/chapter-620/>.
15. Учет в холдинговых компаниях: сборник заданий для практических занятий для студентов специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / [сост. В.С. Плотников]. – Саратов: Издат. центр СГСЭУ, 2003. – 16 с.
16. Семчук І.В. Методичні засади складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств / І.В. Семчук // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту / Серія: Економічні науки. – 2009. – № 1(47). – С. 120-122.
17. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. Затверджений Верховною радою України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
18. Семчук І.В. Консолідація фінансової звітності: методика виконання процедур / І.В. Семчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – Вип. 3 (49). – С. 12.
19. Сук Л.К. Фінансовий облік: [навч. пос.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук /. – [2-е вид.]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pidruchniki.com/1048030444023/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/konsolidovana\\_finansova\\_zvitnist](http://pidruchniki.com/1048030444023/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/konsolidovana_finansova_zvitnist).
20. Дані офіційно оприлюдненої звітності підприємств на сайті Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]: Офіц. сайт. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua>.

## References:

1. Roy Dodge (1993). Foundations of Business Accounting: Chapman & Hall.
2. Natsionalne polozhennya (standart) bukhgalterskoho obliku 2 «Konsolidovana finansova zvitnist» zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 27.06.2013 r. № 628 [National provision (Standard) 2 «Consolidated Financial Statements» approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 27.06.2013 № 628]. (2013, June). Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
3. Hoilo, N.V. (2013). Metodika bukhgalterskogo ucheta vnutrihruppovykh raschetov: napravleniya razvitiya [Methods of accounting intercompany settlements: development trends]. Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. Voronezh: FGBOU VPO Voronezhskiy GAU. 3(38). pp. 223-227.
4. Podatkovyy kodeks Ukrayiny № 2755-VI vid 02.12.2010 r. Zatverdzhenny Verkhovnoyu radoyu Ukrayiny [Tax Code of Ukraine № 2755-VI of 02.12.2010. Approved by the Verkhovna Rada of Ukraine]. (2010, December). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Nastanovy Orhanizatsiyi ekonomichnoho spivrobotnytstva ta rozvytku shchodo transfertnoho tsinoutvorennya dlya transnatsionalnykh kompaniy ta podatkovykh sluzhb vid 22.07.2010 r. [Guidance Organization for Economic Cooperation and Development on transfer pricing for multinational enterprises and tax authorities on 22.07.2010]. (2010, July). Retrieved from <http://minrd.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
6. Blazhko, R., and Babak, A. (2014). Metody vyznachennya tsiny u kontrolovanikh operatsiyakh [Methods for determining prices in controlled transactions]. Retrieved from <http://www.bnwes.info/buhgalteriya/novosti-sayta-2014/metodi-viznachennya-tsini-u-kontrolovanikh-operatsiyah-11790.html>.
7. Poryadok rozrakhunku ta zastosuvannya rynkovoho diapazonu tsin i rynkovoho diapazonu rentabelnosti dlya tsiley transfertnoho tsinoutvorennya zatverdzhenny Postanovoyu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 17.10.2013 r. № 763 [The procedure for calculating and applying the market price range and market profitability range for transfer pricing purposes approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine of 17.10.2013 № 763]. (2013, October). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/763-2013-%D0%BF>.
8. Zvit pro kontrolovani operatsiyi zatverdzhenny Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy 18.10.2016 r. № 8 [Report controlled operations approved by the Ministry of Finance of Ukraine 18.10.2016 №8]. (2016, October). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z018716/print1467358644432696>.
9. Sokolov, Ya.V. (1996). Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney [Accounting: from the beginnings to the present day]. M.: Audit, YUNITI.
10. Hermanson, R.H., and Edwards, J.D. (1995). Financial accounting: a business perspective. (6th ed.). Richard D. Irwin, Inc.
11. Nikolai, L.A., Bazley, J.D., and Stallman, J.S. (1990). Principles of accounting. (3rd ed.). PWS -KENT, Boston.
12. Tim Sutton. (2004). Corporate Financial Accounting and Reporting. (2nd ed.).
13. Chyzhevska, L.V. (2003). Aktualni pytannya skladannya konsolidovanoi zvitnosti [Current issues of consolidated reporting]. Visnyk Zhytomyrskoho inzhenerno-tehnolohichnoho instytutu. Seriya: Ekonomichni nauky. 1(23). pp. 195-199.
14. Butynets', F.F., Malyuha, N.M., and Shyhun, M.M. et al. (2006). Bukhhalterskiy finansovyy oblik [Accounting Accounting]. F.F. Butynets' (Ed.). (Vols. 1-7, Vol. 7). Zhytomyr: PP "Ruta". Retrieved from <http://dt-kt.net/books/book-13/chapter-620/>.
15. Plotnikov, V.S. (2003). Uchet v kholdingovykh kompaniyakh: sbornik zadaniy dlya prakticheskikh zanyatiy dlya studentov spetsialnosti 060500 "Bukhgalterskiy uchet, analiz i audit" [Accounting for holding companies: a collection of tasks for practical classes for students of specialty 060500 "Accounting, analysis and audit"]. Saratov: Izdat. tsentr SGSEU.
16. Semchuk, I.V. (2009). Metodichni zasady skladannya konsolidovanoi finansovoyi zvitnosti hrupy pidpnyemstv [Methodical principles of consolidated financial statements of companies]. Visnyk Zhytomyrskoho inzhenerno-tehnolohichnoho instytutu. Seriya: Ekonomichni nauky. 1 (47). pp. 120-122.
17. Zakon Ukrainy "Pro bukhalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" № 996-KHIV vid 16 lypnya 1999 r. Zatverdzhenny Verkhovnoyu radoyu Ukrainy [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" № 996-XIV of July 16, 1999 approved the Verkhovna Rada of Ukraine]. (1999, July). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
18. Semchuk, I.V. (2009). Konsolidatsiya finansovoyi zvitnosti: metodyka vykonannya protsedur [Consolidation of financial statements: methods of execution procedures]. Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tehnolohichnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky. Zhytomyr: ZHDTU. Vol. 3 (49).
19. Suk, L.K., and Suk, P.L. Finansovyy oblik [Financial Accounting]. (2nd ed.). Retrieved from [http://pidruchniki.com/1048030444023/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/konsolidovana\\_f finansova\\_zvitnist](http://pidruchniki.com/1048030444023/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/konsolidovana_f finansova_zvitnist).
20. Dani ofitsiyno opryludnenoyi zvitnosti pidpnyemstv na sayti Ahent-stva z rozvytku infrastruktury fondovoho rynku Ukrainy [Data released by officially reporting companies at the Agency for Infrastructure Development stock market of Ukraine]. Retrieved from <http://smida.gov.ua>.

Надано до редакційної колегії 16.04.2016

Гойло Наталя Валеріївна / Natalia V. Goilo  
[goylo@ukr.net](mailto:goylo@ukr.net)

**Посилання на статтю / Reference a Journal Article:**

*Трансфертне ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій: поняття та вплив на показники фінансової звітності [Електронний ресурс] / Н. В. Гойло // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 3 (25). – С. 150-160. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n3.html>*