

С.Ф. Легенчук, д.е.н., проф.

І.В. Жиглей, д.е.н., проф.

Державний університет «Житомирська політехніка»

## Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній: історія виникнення та проблеми формування в контексті удосконалення системи обліку

*Визначено необхідність проведення досліджень у напрямі формування Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній. Проаналізовано чинні вимоги до формування зазначеного Звіту в Україні та його структуру. Розглянуто причини та фактори запровадження практики розкриття транснаціональними корпораціями спеціалізованої звітності по країнах (ненормальна прибутковість компанії, фінансова криза, оприлюднення ОЕСР звіту «Розвиток розмивання бази та переміщення прибутку»). Розкрито напрями реалізації звіту «Розвиток розмивання бази та переміщення прибутку». Висвітлено призначення СвС звітності та її роль в удосконаленні трансфертного ціноутворення. Проведено історичний аналіз нормативного регулювання СвС звітності в Україні на основі використання звітів експертної оцінки ОЕСР. Виділено основні облікові проблеми імплементації практики формування СвС звітності. Проаналізовано наслідки імплементації практики формування СвС звітності для розвитку системи бухгалтерського обліку та її здатність вирішення проблеми BEPS.*

**Ключові слова:** звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній; СвС звітність; трансфертне ціноутворення; податкова звітність; транснаціональні компанії.

**Постановка проблеми.** Внаслідок імплементації з 2021 року в національне законодавство тривірневої моделі звітності з трансфертного ціноутворення, що була рекомендована ОЕСР в межах ініціативи BEPS, на сьогодні остання містить такі складові: 1) документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл); 2) глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (майстер-файл); 3) Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-country звіт (далі – СвС звіт)). Третій елемент звітності з трансфертного ціноутворення, який згідно з прийнятим законодавством вперше подаватиметься міжнародною групою компаній (далі – МГК) в Україні за фінансовий рік, що закінчується у 2021 році, на сьогодні переважно залишається поза увагою науковців, оскільки відсутня як практика його використання в Україні, так і теоретичні засади його побудови та формування на підприємствах, які також можна розглядати як об'єкт наукових досліджень вчених. Окрім цього, вітчизняними вченими зовсім не порушуються проблемні питання, присвячені визначенню ролі Звіту у розрізі країн МГК в підвищенні рівня їх податкової прозорості, ролі цього Звіту в протидії корупції та підвищенні ефективності корпоративних репутаційних ризиків інвесторів й інших заінтересованих стейкхолдерів, питанням мінімізації опортуністичної поведінки менеджменту МГК, спрямованих на використання інструментів ухилення від сплати податків шляхом агресивного податкового планування. Як зауважують А.Кнобель та А.Кобем, більшість країн втрачає від ухилення від сплати податків і лише невелика кількість вииграє за рахунок усіх інших, головні з них – Нідерланди, Ірландія, Люксембург, Швейцарія і Бермуди. Оцінки податкових втрат, опубліковані дослідниками з відділу фінансових питань МВФ, передбачають витрати в розмірі 2–3 % податкових надходжень для країн ОЕСР, та 6–13 % для країн, що розвиваються [9]. Наведене вище зумовлює актуальність проведення досліджень у цьому напрямі з акцентуванням уваги на ролі Звіту у розрізі країн МГК в підвищенні ефективності функціонування різних груп стейкхолдерів, заінтересованих у використанні облікової інформації та забезпеченні податкової прозорості.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спираються автори.** Питанням впровадження Звіту у розрізі країн МГК, а також аналізу особливостей його використання як нового інструменту надання інформації про операції з трансфертного ціноутворення заінтересованим користувачам приділяли увагу Е.Аутслей, Р.Дж. Браун, Х.Вей, Й.Воґет, Д.Войцік, Х.Волфф, П.Джоші, В.К. Дутт, М.Т. Еверс, Н.Йоханнесен, Б.Н. Йоргенсен, А.Кнобель, А.Кобем, Д.Т. Ларсен, К.А. Людвіг, І.Меєр, Р.Мерфі, К.Ніколей, М.Овереш, Я.В. Олійник, Е.Перссон, П.Ф. Поуп, М.Хенлон, К.Шпенгель.

**Метою статті** є аналіз особливостей нормативного регулювання та методичних аспектів складання Звіту у розрізі країн МГК, виділення та аналіз основних облікових проблем імплементації практики формування такого виду звітності.

**Викладення основного матеріалу.** У грудні 2020 року Міністерством фінансів було затверджено форму та порядок складання Звіту в розрізі країн МГК, що має складатися за фінансовий рік та містити інформацію в розрізі кожної юрисдикції, у якій зареєстрований учасник МГК або в якій МГК проводить свою діяльність [1]. Такий Звіт має бути поданий протягом 12 місяців після закінчення фінансового року

або протягом 12 місяців після закінчення календарного року, у разі відсутності інформації щодо часових параметрів фінансового року материнської компанії МГК.

У наведеному положенні визначено набір вимог, за якими окремі учасники МГК мають складати такий Звіт. Зокрема, сукупний консолідований дохід МГК, в яку входить платник податків, за рік складання цього Звіту, перевищує еквівалент 750 мільйонів євро, і при цьому виконується одна з чотирьох обставин: платник податків є материнською компанією МГК; материнська компанія МГК уповноважує платника податків резидента України на подання Звіту у розрізі країн до контролюючого органу; відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії МГК подання Звіту від такої міжнародної групи компаній не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника МГК на подання Звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання; між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії МГК або іншого учасника цієї МГК, уповноваженого материнською компанією такої МГК 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 [1].

Звіт в розрізі країн МГК складається з двох частин, перша з яких містить загальну інформацію про суб'єктів, відносно яких подається цей Звіт (платник податків, МГК), та період складання Звіту. В другій, основній частині («Окремі звіти в розрізі країн»), розкривається інформація про доходи, податки та різні напрями ділової активності в розрізі держав (юрисдикцій), де МГК проводить свою діяльність, а також перелік усіх учасників МГК в розрізі таких держав (юрисдикцій).

Як зазначає Р.Мерфі [11, с. 96], саме ним у 2003 році вперше було запропоновано ідею використання транснаціональними корпораціями звітності по країнах, що полягає в тому, що такі компанії публікують Звіт про прибутки та збитки й обмежену інформацію з балансу та Звіту про рух грошових коштів для кожної юрисдикції, де вони провадять свою діяльність, як частину своїх річних фінансових звітів. Основною метою впровадження такої нової практики розкриття інформації була мінімізація негативних наслідків глобалізації, що проявлялись в навмисному ухиленні МГК від сплати податків в окремому місці за окремою ставкою та у визначений час, що виникали внаслідок відсутності уніфікації систем оподаткування в різних країнах світу. Існуючі негармонізовані податкові правила на тлі використання концепції багатоваріантності бухгалтерського обліку, закладеної в основу GAAP US та IAS / IFRS, надавали широкий простір для здійснення облікових маніпуляцій у частині сплати податків МГК, одним із інструментів яких також було здійснення операцій з трансфертного ціноутворення.

Тому з часом ідея Р.Мерфі щодо нового специфічного способу оприлюднення облікової інформації МГК (в розрізі держав (юрисдикцій)) була підхоплена окремими національними (США, Канада та ін.) та наднаціональними регуляторами (ЄС), які вимагають щоб окремі групи компаній (виходячи з галузі або сфери їх діяльності, обсягів доходів та інших критеріїв) розкривали інформацію за допомогою «Country-by country reporting». Причиною введення нових правил звітування стала ненормальна прибутковість таких компаній, яка на думку експертів виникла внаслідок ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування. Так у липні 2013 року Європейський парламент схвалив Директиву щодо річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та відповідних звітів окремих видів підприємств, що вимагала від великих підприємств і всіх громадських організацій, діяльність яких містить дослідження, розвідку, розробку та видобуток корисних копалин або нафти та газу, або вирубки первинних лісів. Запровадження практики формування таких звітів стало одним з прикладів реалізації ідеї Р.Мерфі, однак, яка мала лише обмежене поширення на специфічну групу міжнародних компаній, які визначались американським законом Додда – Френка про реформу Уолл-стріт і захист прав споживачів (2010 рік) і стосувалися посилення суспільного контролю за відносинами між видобувними галузями та урядами країн, в яких працюють міжнародні компанії.

Для того щоб ідея Р.Мерфі була цілісно впроваджена в життя, був потрібен «потужний поштовх» або причина, яка б чітко підтвердила необхідність забезпечення більшої прозорості податкової звітності, що оприлюднюється МГК. Економічною передумовою запровадження нової практики звітування МГК, спрямованої на підвищення рівня їх податкової прозорості, на думку Р.Дж. Брауна, Б.Н. Йоргенсена та П.Ф. Поупа, стала фінансова криза, що виявилася каталізатором, який призвів до формування закликів про необхідність скоординованої відповіді на міжнародному рівні на зловживання і використання лазівок у податковому законодавстві [4, с. 108]. Безпосереднім же «поштовхом до дій» стало оприлюднення ОЕСР у лютому 2013 року Звіту «Розвиток розмивання бази та переміщення прибутку» (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting), в якому було визначено [12, с. 15, 33], що поведінка BEPS є дуже поширеною серед МГК, та існує підвищена сегрегація між місцем, де відбувається фактична підприємницька діяльність та здійснюються інвестиції, та місцем, де оприлюднюється інформація про прибуток для цілей оподаткування. Чинні облікові правила дають можливість маніпулювати обсягами оподаткованого прибутку в МГК, використовуючи механізми креативного обліку (різноманітні юридичні конструкції, та нематеріальні права та зобов'язання тощо), а також юридично переносити ризики всередині МГК, що

приводить до зменшення частки прибутку, пов'язаного з основними операціями. Фактично укладачі Звіту BEPS задекларували існування облікових маніпулювань менеджментом значної кількості МГК, хоча конкретних та безапеляційних доказів такої поведінки конкретними суб'єктами в цьому звіті не було надано.

На основі вказаного звіту у вересні 2013 року країни ОЕСР та G20 ухвалили План дій щодо подолання проблеми BEPS, що передбачав 15 конкретних дій [3] та що мав бути реалізований за трьома основними напрямками: 1) забезпечення узгодженості у внутрішніх правилах, які впливають на транскордонну діяльність; 2) посилення змістовних вимог в існуючих міжнародних стандартах; 3) покращення прозорості та визначеності. Основною метою цього плану було забезпечення оприлюднення прибутку МГК там, де здійснюється господарська діяльність, що їх генерує, мінімізуючи можливість його «перенесення» за допомогою BEPS-інструментів з метою ухилення від сплати податків. тринадцятою дією в зазначеному Плані став перегляд вимог до підготовки документації з трансфертного ціноутворення внаслідок існування відсутності повного розуміння ланцюжка створення вартості МГК, що збільшувало можливість для маніпулювань та зловживань шляхом реалізації поведінки BEPS.

Розробники цього плану визначили основною проблемою, яку має подолати впровадження 13-ї Дії, відсутність якісних даних про корпоративне оподаткування, що є основним обмеженням для вимірювання фіскальних та економічних наслідків ухилення від сплати податків, що ускладнює органам влади проведення оцінки трансфертного ціноутворення за операціями між пов'язаними компаніями та проведення аудиту [2]. Вирішення цієї проблеми запропоновано здійснювати шляхом розробки спеціалізованого звіту МГК – СбС, який має надаватися щорічно та для кожної податкової юрисдикції, де МГК здійснюють бізнес. У цьому звіті для кожної податкової юрисдикції, в якій МГК здійснюють бізнес, розкривається інформація про суму доходу, прибутку до оподаткування та сплаченого і нарахованого податку на прибуток, кількість своїх працівників, заявлений капітал, нерозподілений прибуток та матеріальні активи в кожній податковій юрисдикції.

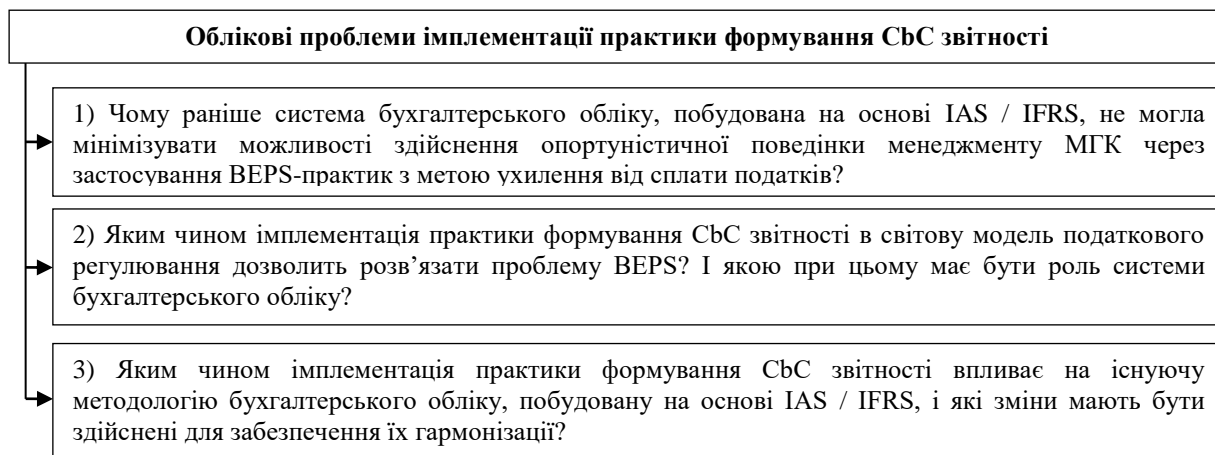
Загальні вимоги до формування Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній та опис його структури було визначено при описі стандартизованого підходу до документації з трансфертного ціноутворення в спеціалізованому аналітичному документі ОЕСР «Документація з трансфертного ціноутворення та СбС звітність» (2015 рік). Зокрема, такий звіт має містити певну інформацію, що стосується загального розподілу доходу та податків, сплачених МГК, разом із певними показниками розташування економічної діяльності в МГК. Він буде корисним для оцінки ризику трансфертного ціноутворення на вищому рівні, а також може використовуватися податковими адміністраціями для оцінки інших ризиків, пов'язаних з BEPS, і, якщо це доцільно, для економічного та статистичного аналізу [13, с. 16]. СбС звіти є додатковим інструментом підзвітності перед податковими адміністраціями та іншими групами заінтересованих осіб (органи контролю, ЗМІ, громадські організації тощо), надаючи додаткову публічну інформацію про місцезнаходження МГК, особливості їх діяльності та місця створення їх вартості і сплати податків. Наявність доступу у всіх заінтересованих стейкхолдерів до СбС звітів надає можливість розраховувати показники невідповідності, що дозволяють визначити основні податкові ризики та можливі маніпуляції менеджменту МГК з метою ухилення від сплати податків.

Оскільки з 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Плану дій BEPS, то це створило необхідні правові передумови для реалізації мінімального стандарту Плану дій BEPS, що містить чотири обов'язкові дії з п'ятнадцяти, однією з яких є впровадження нової документації з трансфертного ціноутворення та звітності у розрізі країн МГК.

Починаючи з 2018 року, ОЕСР проводить публікацію звітів експертної оцінки щодо практики впровадження та використання СбС звітність в розрізі різних країн світу, які приєдналися до Плану дій BEPS. Метою таких публікацій є формування на основі аналізу існуючих практик з різних країн світу пропозицій щодо більш якісного впровадження окремих дій з Плану дій щодо подолання проблеми BEPS. Так в звіті 2018 року зазначається, що в Україні ще немає правової та адміністративної бази для впровадження СбС звітності, внаслідок чого надаються рекомендації щодо необхідності формування в Україні внутрішньої правової та адміністративної бази стосовно вимог СбС (з урахуванням її особливого внутрішнього законодавчого процесу) та запровадження обміну інформаційною базою, а також заходів для забезпечення належного використання [14, с. 718]. У такому ж звіті 2019 року констатується, що в Україні ще немає нормативного регулювання подачі СбС звітів, а також немає законодавства для впровадження мінімального стандарту BEPS Дія 13 [15, с. 531], внаслідок чого експерти залишають свої рекомендації щодо удосконалення практики створення нормативного забезпечення для впровадження СбС звітності в Україні. У такому ж звіті 2020 року [16, с. 423] зазначається, що Україна підписала закон про імплементацію мінімального стандарту BEPS Дія 13 21 травня 2020 року, а у звіті 2021 року [17, с. 226] теж наголошено на такій імплементації, однак також вирізняє ряд рекомендацій в частині удосконалення внутрішньої правової та адміністративної бази, обміну інформаційною базою та належного використання звітів СбС. Таким чином, експертами ОЕСР було підтверджено імплементацію в Україні мінімального стандарту BEPS Дія 13, що на кінець 2021 року також зробили понад

100 юрисдикцій світу, однак для ефективної реалізації практики формування СвС звітності в Україні необхідно здійснити ряд доповнень та змін в існуючу нормативно-правову базу.

Поступове всесвітнє поширення практики з формування Звіту в розрізі країн МГК або СвС звітів, що з 2020 року також запроваджено і в Україні, поставило перед науковцями в сфері обліку три основні проблеми, які потребують розв'язання (рис. 1).



*Рис. 1. Облікові проблеми імплементації практики формування СвС звітності*

Якщо перша проблема передбачає необхідність проведення детального аналізу того, якими були основні прогалини в системі бухгалтерського обліку, побудованій на основі IAS / IFRS, виходячи із виявлених ОЕСР причин та наслідків проблеми BEPS, і більше стосується переосмислення якості та ролі облікових правил та принципів у функціонуванні макроекономічних систем, то друга проблема стосується аналізу ефективності впровадження практики формування СвС звітності на рівні окремих юрисдикцій та в глобальному контексті щодо подолання проблеми BEPS, визначення напрямів її удосконалення та розвитку, виходячи з наявних емпіричних даних щодо результатів такого звітування, а також на основі виявлених побічних ефектів від впровадження такої практики (удосконалення облікової прозорості, зменшення рівня конфіденційності інформації, посилення рівня уніфікації податкових правил тощо). Третя проблема стосується співвідношення існуючих облікових правил розкриття інформації про діяльність підприємств у частині нарахування податку на прибуток з інформацією, що оприлюднюється в СвС звітності, а також впливу останньої на теоретико-методологічні засади обліку. Зокрема, формування шляхів їх розвитку з метою формування інформаційних передумов для подолання проблеми BEPS.

Вирішення першої з вирізнених проблем (рис. 1), пов'язане з класичною проблемою системи стандартів бухгалтерського обліку: яка група заінтересованих користувачів є пріоритетною для цієї системи і які саме інтереси мають враховуватись в першу чергу під час розробки теоретико-методологічних засад, покладених в основу такої системи стандартів. Оскільки для IAS / IFRS пріоритетними користувачами є інвестори, то інші групи користувачів, які використовують інформацію з фінансової звітності, складеної на основі застосування IAS / IFRS, мають значно менше впливають на процес розробки даних стандартів і на лобювання своїх інтересів та інформаційних потреб, які б забезпечували вирішення безпосередньо їх цілей, зокрема мінімізацію можливостей ухилення від податків МГК за допомогою BEPS-інструментів.

Погляди всіх авторів, які аналізують можливість розв'язання проблеми BEPS шляхом імплементації практики формування СвС звітності можна об'єднати в дві основні групи. Представники першої групи зазначають про значні позитиви від імплементації такої практики, що сприятимуть мінімізації опортуністичної поведінки менеджменту МГК через використання BEPS-інструментів. Так, на думку М.Хенлона впровадження СвС звітності сприятиме таким результатам: 1) зменшує переміщення доходів (або покращує рух реальної діяльності) МГК; 2) генерується більший обсяг даних для податкових органів, що потенційно може призвести до більш або потенційно менш ефективних перевірок трансфертного ціноутворення; 3) виникає більше спроб вимагати права на оподаткування доходів МГК з боку урядів; 4) відбуватиметься відхід від ціноутворення на основі правила «втягнутої руки» до іншої політики на основі призначення, джерела або формулярного розподілу [6]. На думку Ф.Хуггера в цілому СвС звітність, схоже, досягає своєї головної мети – скорочення переміщення корпоративного прибутку. Проте податкові платежі не зростають, і такі небажані наслідки, як скорочення економічної активності або уникнення зобов'язань шляхом коригування доходів, вносять викривлення в СвС звітність [7, с. 43].

Окремі дослідники наводять цифрові докази позитивного впливу розкриття СбС звітності на діяльність МГК. Так А.Джоші, Е.Аутслей та Е.Перссон [8, с. 2357–2358] виявили вплив підвищення податкової прозорості за допомогою СбС звітування на поведінку податкового планування європейських банків. Автори наголошують на збільшенні ефективних податкових ставок приблизно на 1–2 пунктів %, а на рівні філій – скорочення маніпулювань з прибутками, починаючи з 2018 року, що є доказом того, що подібні ініціативи щодо прозорості заважають ухилятися від сплати податків менеджменту європейських банків. Проаналізувавши особливості імplementованої практики СбС звітування МГК в Індонезії, Н.Курніаван та А.Д. Сапутра [10, с. 79] виявили збільшення ефективних податкових ставок серед МГК на 4–8 пунктів %, що відображає зниження рівня ухилення від сплати податків. Таким чином, автори також підтвердили, що практика формування СбС звітності досягла своєї мети, оскільки сприяє мінімізації можливостей МГК ухилятися від сплати податків.

Представники другої групи поглядів достатньо скептично ставляться до можливості розв'язання всіх проблем BEPS шляхом імplementації практики розкриття СбС звітності внаслідок існування значної кількості проблем як з методологією її формування, джерелами інформації для її наповнення, так і з національними політиками щодо регулювання процесів її формування та використання податковими органами. Так М.Овереш та Х.Волфф зауважують, що поведінка менеджменту МГК щодо ухилення від сплати податків та обсяг публічного розкриття пов'язані між собою, внаслідок чого СбС звітність може стати додатковим ефективним інструментом для політиків, щоб обмежити глобальне корпоративне податкове планування [18, с. 21]. На думку Д.Войціка [19, с. 1187] хоча часткова звітність за країнами, зокрема СбС звітність, має переваги для боротьби з корупцією та оцінки корпоративних репутаційних ризиків інвесторами та іншими заінтересованими сторонами, однак лише повна звітність по країні матиме більшу цінність для інвесторів та інших користувачів, дозволяючи набагато краще оцінити репутаційні та специфічні для країни інвестиційні ризики. Це збільшить ймовірність зміни поведінки менеджменту МГК в частині здійснення податкових маніпулювань, зокрема дозволить розв'язати проблему BEPS. Такі науковці, як М.Т.Еверс, І.Меєр та К.Шпенгель взагалі зазначають, що оприлюднення СбС звітності не можна розглядати як переконливий захід для боротьби з проблемою BEPS, тому на їх думку видається більш розумним боротися з агресивним податковим плануванням за допомогою інших засобів, ніж СбС звітність [5]. Свою позицію вони обґрунтовують тим, що вигоди від впровадження СбС звітності, принаймні частково, не мають теоретичного підґрунтя і в цілому не переважають пов'язані з цим процесом витрати.

На ще одну проблему забезпечення ефективної реалізації практики формування СбС звітності для розв'язання проблеми BEPS наголошує М.Хенлон [6]. Автор зазначає, що для аналізу ризиків ухилення від сплати податків та для підвищення ймовірності оподаткування прибутку там, де відбувається економічна діяльність МГК, необхідно забезпечити порівнянність СбС звітності. Однак оскільки така звітність формується на основі даних регульованої системи фінансового обліку, то у випадку зміни останніх, дані в СбС звітності будуть відрізнятися з року в рік через зміни в стандартах IAS / IFRS. У результаті автор констатує, що при аналізі СбС звітності податковим адміністраціям слід деталізовано аналізувати зміни у стандартах, лише після чого може бути надана оцінка діям менеджменту МГК.

Відповідь на запитання «Яким чином імplementація практики формування СбС звітності впливає та впливатиме на існуючу методологію бухгалтерського обліку?» досі залишається відкритим, оскільки на сьогодні наявні лише перші результати запровадження такої практики в окремих країнах світу. Зокрема, в Україні на даний момент взагалі відсутня така практика, що не дозволяє зібрати необхідний емпіричний матеріал для проведення аналізу ефективності такої практики в зменшенні ухилень від сплати податків. У той же час окремі вчені вже вирізняють позитивні та негативні аспекти впливу практики формування СбС звітності на чинну систему бухгалтерського обліку.

Так, на думку Р.Мерфі розробники МСФЗ визнають, що фінансова звітність, створена з використанням IAS / IFRS, непридатна для використання податковими органами, навіть якщо вона підготовлена для окремого підприємства на неконсолідованій основі. Автор виокремлює такі проблеми використання групових рахунків для цілей оподаткування: 1) ці фінансові звіти не обов'язково враховують усі компанії, які належать до групи для цілей оподаткування; 2) вони не розкривають усі компанії, які консолідуються, місце їх знаходження та сферу діяльності; 3) вони цілеспрямовано виключають з розгляду та перегляду всі внутрішньогрупові операції, які створюють ризик трансфертного ціноутворення; 4) вони не вказують сегментні дані, які надають будь-яку корисну вказівку на місце здійснення операцій для цілей оподаткування; 5) вони не обов'язково відображають операції, здійснені на базових рахунках, що розкриваються окремим податковим органам, які займаються справами окремих компаній, що входять до складу МГК [11, с. 100–101]. Тому Р.Мерфі вважає, що введення СбС звітності поза існуючою системою IAS / IFRS було покликано для забезпечення користувачів інформацією про особливості оподаткування прибутку підприємств з метою подолання проблеми BEPS, що на сьогодні нездатна зробити IASB. Окрім цього, автор не бачить гідної альтернативи, яка б змогла усунути проблему BEPS лише за допомогою використання методологічного інструментарію, наявного в IAS /

IFRS. Подібного погляду щодо ролі чинної системи бухгалтерського обліку також дотримуються М.Т. Еверс, І.Меєр та К.Шпенгель [5], які вважають, що ні консолідовані, ні індивідуальні фінансові звіти не є належною платформою для надання податкової інформації про конкретну країну, і, отже, СбС звіти не можуть ґрунтуватися на розширених стандартах фінансового обліку. Такі висновки, наведені авторами, ставлять перед IASB нові виклики, виходячи з яких мають бути удосконалені IAS / IFRS, оскільки в іншому випадку поступово може виникнути комплексна альтернативна система звітування, орієнтована на забезпечення специфічних інформаційних потреб, що стосуються оподаткування прибутку підприємства, і яка забезпечить подолання проблеми BEPS.

Браун Р.Дж., Йоргенсен Б.Н. та Поуп П.Ф. розглянули ще одну проблему, яка стосується розвитку бухгалтерського обліку в результаті імплементації практики подання СбС звітності. Вона стосується необхідності одночасного подання МГК різних форм географічної звітності (СбС звітність та звітність за географічними сегментами) за один і той самий звітний період. Проведені ними дослідження показали, що СбС звітність мало впливає на звітність за географічними сегментами, однак при формуванні останньої банки ЄС, які працюють у юрисдикціях з дуже низькими «ефективними» ставками оподаткування для іноземних інвесторів, стратегічно об'єднують географічні сегменти таким чином, щоб приховати участь у таких юрисдикціях [4, с. 108]. Відповідно автори на прикладі формування звітності за географічними сегментами показали, яким чином менеджментом банків ЄС здійснюється опортуністична поведінка, а також яким чином вона приховується під час формування звітності за сегментами. Саме на подолання таких випадків і спрямована імплементація СбС звітності, яка має бути засобом покращення підзвітності МГК перед податковими адміністраціями та засобом забезпечення їх облікової прозорості.

**Висновки та пропозиції.** Розвиток глобальної економіки в останні десятиліття, що пронизана діяльністю МГК, дозволив виявити значні прогалини в сфері міжнародного оподаткування, які створюють всі необхідні умови для реалізації поведінки BEPS. Значна кількість МГК ухиляється від сплати податків, використовуючи агресивне податкове планування і «переміщуючи» свої доходи в юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування, таким чином зменшуючи рівень податкових надходжень у більшості країн світу. Після виявлення та переосмислення цієї проблеми міжнародні економічні регулятори, зокрема р країн, що входить до ОЕСР та G20, запропонували удосконалити чинні міжнародні податкові правила, зокрема в частині системи звітності, що надається МГК. У запропонованому Плані дій (2013 рік), основною метою якого було підвищення ймовірності оподаткування прибутку в тому місці (юрисдикції), де відбувається економічна діяльність МГК, що приносить цей прибуток, 13-ю дією було передбачено необхідність оприлюднення Звіту у розрізі країн МГК (СбС звіт). Оприлюднення СбС звітів дозволить локальним податковим органам встановити те, чи займалися МГК трансфертним ціноутворенням з метою реалізації поведінки BEPS для ухилення від сплати податків, проводячи ефективний та надійний аналіз ризиків трансфертного ціноутворення, а також сприяти підвищенню рівня прозорості податкового адміністрування. Приєднавшись до цього Плану дій у 2017 році, в Україні наприкінці 2020 року Міністерством фінансів також було затверджено форму та порядок складання Звіту в розрізі країн МГК, перші з яких мають бути подані за 2021 р.

Імплементація практики формування СбС звітів у більшості країн світу поставила перед науковцями ряд облікових проблем, які потребують розв'язання: 1) чому раніше система бухгалтерського обліку, побудована на основі IAS / IFRS, не могла мінімізувати можливості здійснення опортуністичної поведінки менеджменту МГК через застосування BEPS-практик з метою ухилення від сплати податків? 2) яким чином імплементація практики формування СбС звітності в світову модель податкового регулювання дозволить вирішити проблему BEPS? І якою при цьому має бути роль системи бухгалтерського обліку; 3) яким чином імплементація практики формування СбС звітності впливає на існуючу методологію бухгалтерського обліку, побудовану на основі IAS / IFRS, і які зміни мають бути здійснені для забезпечення їх гармонізації? Проведений аналіз наведених вище проблем дозволив встановити, що імплементацію практики формування СбС звітності слід розглядати як один з викликів, що дозволить перевірити універсальність та загальну здатність системи бухгалтерського обліку, побудованої на основі IAS / IFRS, забезпечувати інформаційні потреби різних груп користувачів облікової інформації.

#### Список використаної літератури:

1. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : Наказ Міністерства фінансів від 14.12.2020 р. № 764 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text>.
2. Action 13 Country-by-Country Reporting [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.
3. BEPS Actions [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.
4. *Brown R.J.* The interplay between mandatory country-by-country reporting, geographic segment reporting, and tax havens: Evidence from the European Union / *R.J. Brown, B.N. Jorgensen, P.Pope* // *Journal of Accounting and Public Policy*. – 2019. – Vol. 38, Issue 2. – P. 106–129.

5. Evers M.T. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting suitable to combat international profit shifting? / M.T. Evers, I.Meier, Ch.Spengel // ZEW Discussion Papers. – № 17–008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.econstor.eu/handle/10419/149883?locale=de>.
6. Hanlon M. Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights / M.Hanlon // Bulletin for International Taxation. – Vol. 72, № 4/5 [Electronic resource]. – Access mode : [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3118531](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3118531).
7. Hugger F. The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance / F.Hugger // IFO WORKING PAPERS 304 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ifo.de/DocDL/wp-2019-304-hugger-corporate-tax-avoidance.pdf>.
8. Joshi P. Does Public Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? Evidence from the European Banking Industry / P.Joshi, E.Outslay, A.Persson // Contemporary accounting research. – 2020. – Vol. 37, Issue 4. – P. 2357–2397.
9. Knobel A. Country-by-country reporting: how restricted access exacerbates global inequalities in taxing rights / A.Knobel, A.Cobham [Electronic resource]. – Access mode : [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2943978](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2943978).
10. Kurniawan N. Does the recently implemented regulation on country-by-country reporting deter tax avoidance? / N.Kurniawan, A.D. Saputra // Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia. – 2020. – Vol. 17, Issue 1, Art. 4. – P. 59–83.
11. Murphy R. Country-by-country Reporting / R.Murphy ; in T.Pogge, K.Mehta (ed.) // Global Tax Fairness. – Oxford University Press, 2016. – P. 96–112.
12. Addressing base Erosion and Profit shifting / OECD Publishing, 2013. – 88 p.
13. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting : Action 13, Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. – Paris : OECD Publishing, 2015. – 71 p.
14. Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1): Inclusive Framework on BEPS : Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. – Paris : OECD Publishing, 2018. – 756 p.
15. Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2): Inclusive Framework on BEPS : Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. – Paris : OECD Publishing, 2019. – 572 p.
16. Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS : Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. – Paris : OECD Publishing, 2020. – 450 p.
17. Country-by-Country Reporting – Compilation of 2021 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS : Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. – Paris : OECD Publishing, 2021. – 242 p.
18. Overesch M. Financial Transparency to the Rescue: Effects of Country by-Country Reporting in the EU Banking Sector on Tax Avoidance / M.Overesch, H.Wolff // Contemporary accounting research. – 2021. – Vol. 38, Issue 3. – P. 1616–1642.
19. Wójcik D. Accounting for globalization: evaluating the potential effectiveness of country-by-country reporting / D.Wójcik // Environment and Planning C: Government and Policy. – 2015. – Vol. 33. – P. 1173–1189.

#### References:

1. MFU (2020), *Pro zatverdzhennja formy ta Porjadku zapovnennja Zvitu v rozrizi kraj'n mizhnarodnoi' grupy kompanij*, Nakaz Ministerstva finansiv vid 14.12. No. 764, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text>
2. *Action 13 Country-by-Country Reporting*, [Online], available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>
3. *BEPS Actions*, [Online], available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
4. Brown, R.J., Jorgensen, B.N. and Pope, P.F. (2019), «The interplay between mandatory country-by-country reporting, geographic segment reporting, and tax havens: Evidence from the European Union», *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 38, Issue 2, pp. 106–129.
5. Evers, M.T., Meier, I. and Spengel, Ch. (2017), «Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting suitable to combat international profit shifting?», *ZEW Discussion Papers*, No. 17–008, [Online], available at: <https://www.econstor.eu/handle/10419/149883?locale=de>
6. Hanlon, M. (2018), «Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights», *Bulletin for International Taxation*, Vol. 72 No. 4/5, [Online], available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3118531](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3118531)
7. Hugger, F. (2020), «The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance», *IFO WORKING PAPERS 304*, [Online], available at: <https://www.ifo.de/DocDL/wp-2019-304-hugger-corporate-tax-avoidance.pdf>
8. Joshi, P., Outslay, E. and Persson, A. (2020), «Does Public Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? Evidence from the European Banking Industry», *Contemporary accounting research*, Vol. 37, Issue 4, pp. 2357–2397.
9. Knobel, A. and Cobham, A. (2016), *Country-by-country reporting: how restricted access exacerbates global inequalities in taxing rights*, [Online], available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2943978](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2943978)
10. Kurniawan, N. and Saputra, A.D. (2020), «Does the recently implemented regulation on country-by-country reporting deter tax avoidance?», *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 17, Issue 1, Art. 4, pp. 59–83.
11. Murphy, R. (2016), «Country-by-country Reporting», In Pogge, T. and Mehta, K. (ed.), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press, pp. 96–112.
12. OECD (2013), *Addressing base Erosion and Profit shifting*, OECD Publishing, 88 p.

13. OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 71 p.
14. OECD (2018), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1): Inclusive Framework on BEPS*, Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 756 p.
15. OECD (2019), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2): Inclusive Framework on BEPS*, Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 572 p.
16. OECD (2020), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS*, Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 450 p.
17. OECD (2021), *Country-by-Country Reporting – Compilation of 2021 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS*, Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 242 p.
18. Overesch, M. and Wolff, H. (2021), «Financial Transparency to the Rescue: Effects of Country by-Country Reporting in the EU Banking Sector on Tax Avoidance», *Contemporary accounting research*, Vol. 38, Issue 3, pp. 1616–1642.
19. Wójcik, D. (2015), «Accounting for globalization: evaluating the potential effectiveness of country-by-country reporting», *Environment and Planning C: Government and Policy*, Vol. 33, pp. 1173–1189.

**Легенчук** Сергій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0002-3975-1210>.

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- облік нематеріальних активів;
- нефінансова та інтегрована звітність.

E-mail: [legenchuk2014@gmail.com](mailto:legenchuk2014@gmail.com).

**Жиглей** Ірина Вікторівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<http://orcid.org/0000-0002-9529-6849>.

Наукові інтереси:

- облік зовнішньоекономічної діяльності;
- соціальна відповідальність бізнесу;
- обліково-аналітичне забезпечення соціально відповідальної діяльності.

E-mail: [iv\\_zhygley@ukr.net](mailto:iv_zhygley@ukr.net).

**Lehenchuk S.F., Zhyhlei I.V.**

**Report in terms of countries of the international group of companies: history and problems of formation in the context of improving the accounting system**

The necessity of conducting research in the direction of forming the Report in terms of countries of the international group of companies has been determined. The current requirements for the formation of the Report in terms of countries of the international group of companies in Ukraine and its structure have been analyzed. The reasons and factors for the implementation of the practice of disclosure by multinational corporations of specialized reporting by country (abnormal profitability of companies, financial crisis, publication of the OECD report "Development of base erosion and profit shifting") have been analyzed. The directions of realization of the report "Development of base erosion and profit transfer" have been disclosed. The purpose of CbC reporting and its role in improving transfer pricing have been highlighted. A historical analysis of the regulatory framework for CbC reporting in Ukraine based on the use of OECD peer review reports has been conducted. The main accounting problems of implementation of the practice of forming CbC reporting have been disclosed. The consequences of the implementation of the practice of forming CbC reporting on the development of the accounting system and its ability to solve the problem of BEPS have been analyzed.

**Keywords:** report in terms of countries of the international group of companies; CbC reporting; transfer pricing; tax reporting; multinational companies.

Стаття надійшла до редакції 15.02.2022.