

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

МОРГУНЕНКО АРТЕМ СЕРГІЙОВИЧ

УДК 657.6:[658.149.3:338.5]

**ДИСЕРТАЦІЯ
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА
ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ**

071 «Облік і оподаткування»
07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **А.М. Моргуненко**

Науковий керівник: **Сторожук Тетяна Миколаївна**, кандидат економічних наук,
доцент

Ірпінь – 2025

АНОТАЦІЯ

Моргуненко А. С. **Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням.** – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (07 – Управління та адміністрування). Державний податковий університет, Ірпінь, 2025.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню теоретико-методичних основ та практичних напрацювань щодо обліково-аналітичних аспектів забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням.

Теоретичну частину дослідження присвячено аналізу генези трансфертного ціноутворення з визначенням першопричин його виникнення та чинників еволюції через призму розвитку зовнішньоекономічної діяльності МГК. У межах дослідження здійснено аналіз методологічної та нормативно-правової бази регулювання трансфертного ціноутворення в Україні та світі. За результатами аналізу термінологічної бази регулювання трансфертного ціноутворення встановлено відсутність законодавчо закріпленого визначення поняття «трансфертне ціноутворення», що призводить до неоднозначності у його тлумаченні серед вітчизняних та закордонних науковців. Дослідження інституційної взаємодії суб'єктів трансфертного ціноутворення дало змогу сформулювати ширше поняття «політика трансфертного ціноутворення», що дозволяє краще відобразити системний характер цього явища, його значення в умовах сучасних економічних викликів та сприятиме ефективному регулюванню трансфертного ціноутворення і розширенню інституційного середовища з метою уникнення податкових спорів, забезпечення прозорості взаємодії між державою і суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Розширення термінологічної бази сприяло класифікації суб'єктів політики трансфертного ціноутворення за функціональними ознаками, а також визначенню слабких місць в обліково-

аналітичному забезпеченні з боку МГК та законодавчо-методологічних прогалин контролю з боку податкового органу.

Аналіз міжнародної нормативної бази, зокрема Настанов ОЕСР і практики європейських країн, дозволив сформулювати пропозиції щодо імплементації ефективних механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням у вітчизняне законодавство з урахуванням викликів цифровізації економічних процесів та євроінтеграції.

Практична складова дисертаційного дослідження присвячена визначенню місця трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерського обліку та вдосконаленню підходів до обліку, аналізу та контролю операцій з трансфертного ціноутворення суб'єктів господарювання як учасників МГК. У результаті дослідження визначено складові єдиної системи управління контрольованими операціями, що охоплює облікову політику суб'єкта господарювання з метою гармонізації інформаційного забезпечення трансфертного ціноутворення МГК.

З огляду на це у роботі розроблено документ у вигляді положення про облікову політику групи, який сприяє запровадженню єдиної та узгодженої облікової політики на рівні МГК, поєднуючи централізований (на рівні материнської компанії) та децентралізований (на рівні учасників групи) рівень її формування.

У процесі дослідження управління трансфертного ціноутворення, через призму цілісної системи обліку контрольованих операцій у межах МГК, було удосконалено систему інформаційного забезпечення шляхом документування внутрішньогрупових операцій, що можуть бути класифіковані як контрольовані. Розроблений «Реєстр внутрішньогрупових операцій з трансфертного ціноутворення МГК» дозволить покращити існуючу практику збору інформації в стандартизованому форматі для систематизації господарських операцій, які потенційно можуть бути визнані контрольованими. Для спрощення процесу формування релевантної інформації про розподіл фінансових показників в цілях трансфертного ціноутворення запропоновано використання «Відомості сегментування показників контрольованих операцій МГК» та «Відомість

сегментування показників контрольованих операцій учасника групи», що сприятиме консолідації інформації на рівні материнської компанії.

Крім того, за результатами аналізу процесу оцінки умов контрольованих операцій відповідності принципу «витагнутої руки» запропоновано модель поетапної оцінки операцій, сприятиме уточненню послідовності дій учасників МГК при формуванні політики трансфертного ціноутворення та удосконаленню існуючої системи інформаційного супроводження, забезпечуючи баланс між інтересами держави і суб'єкта господарювання.

В межах дослідження підходів до посилення обліково-аналітичного забезпечення в структурі управління єдиною та узгодженою політикою трансфертного ціноутворення МГК запропоновано впровадження автоматизованої системи, що передбачає автоматизацію традиційних процесів збору та обробки відповідних даних у вигляді «Звіту про контрагентів-нерезидентів». Дана система слугуватиме джерелом накопичення облікової інформації для формування звітних даних учасників групи. Система дозволить врахувати ризики недекларування або неповного декларування контрольованих операцій при формуванні звітності з трансфертного ціноутворення.

Окремим напрямком прикладної частини дослідження є документально-інформаційне забезпечення аудиторських процедур. З метою удосконалення документального оформлення та відображення результатів аудиту запропоновано форми робочих документів аудитора: «Експрес-аналіз господарських операцій з пов'язаними особами (за принципом суттєвості)» та «Оцінка узгодженості умов контрольованих операцій серед учасників МГК».

Інтеграція новітніх технологій у традиційні процедури обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням, ввиду практичної необхідності обробки великих масивів даних представляє собою зону перетину наукових досліджень у сферах обліку, оподаткування та інформаційних технологій. Розроблена автоматизована модель моніторингу (обліку, аналізу та контролю) контрольованих операцій на базі блокчейну з інтеграцією в аналітичний блок штучного інтелекту орієнтується на політику трансфертного ціноутворення

МГК і дає можливість детально аналізувати процес трансфертного ціноутворення від документування облікових даних до формування звітності та в режимі реального часу реагувати на існуючі ризики в політиці МГК.

З метою підвищення ефективності контролю суб'єктами політики трансфертного ціноутворення вперше розроблено модель нейронної мережі оцінки ризиків трансфертного ціноутворення. Особливістю запропонованої моделі є стандартизація і структуризація етапів оцінки ризиків із використанням як якісних, так і кількісних критеріїв ризиковості на основі міжнейронних зв'язків. Визначені ризики ранжуються за допомогою матричного відбору залежно від ступеня ризиковості. Модель дозволяє автоматизувати ризико-орієнтовний підхід до традиційного процесу роботи з ризиками трансфертного ціноутворення та сприяє точності отриманих результатів оцінки і мінімізації людського фактору. Запропоновані технологічні рішення в системі трансфертного ціноутворення сприяють цифровій трансформації обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням.

Результати дисертаційного дослідження апробовані Державною податковою службою України, суб'єктом господарювання – учасником МГК, аудиторською компанією, а також в процесі підготовки колективної монографії «Удосконалення моніторингу контрольованих операцій та оцінювання ризиків з питань трансфертного ціноутворення» підрозділу 3 «Основні показники ризиків трансфертного ціноутворення та підходів до їхнього визначення», що підтверджено довідками про впровадження. Наукові здобутки використовувались в освітньому процесі та при виконанні плану роботи кафедри обліку та аудиту Державного податкового університету про що свідчать акти впровадження.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, принцип «втягнутої руки», міжнародна група компаній, облікова політика, аналіз, звітність з трансфертного ціноутворення, ризики трансфертного ціноутворення, блокчейн, штучний інтелект, нейронні мережі.

ANNOTATION

Morhunenko A.S. Accounting and analytical support for transfer pricing control. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 Accounting and Taxation (07 – Management and Administration). State Tax University, Irpin, 2025.

This dissertation focuses on the theoretical and methodological foundations, as well as the practical developments, of the accounting and analytical aspects of transfer pricing control.

The theoretical part of the study is devoted to analysing the genesis of transfer pricing, identifying the root causes of its occurrence and the factors influencing its evolution in the context of the development of MNEs' foreign economic activity. The study examines the methodological and regulatory framework for transfer pricing regulation in Ukraine and worldwide. Based on the analysis of the terminological framework for regulating transfer pricing, it was established that there is no legally enshrined definition of the term “transfer pricing”, leading to ambiguity in its interpretation by domestic and foreign scholars alike. Studying the institutional interaction of transfer pricing entities has enabled a broader concept of “transfer pricing policy” to be formed, which better reflects the systemic nature of this phenomenon and its importance in the context of current economic challenges. This will contribute to the effective regulation of transfer pricing, as well as the expansion of the institutional environment, in order to avoid tax disputes and ensure transparency in the interaction between the state and foreign economic entities. Expanding the terminology base has facilitated the classification of transfer pricing policy subjects by functional characteristics and the identification of weaknesses in the MNE's accounting and analytical support, as well as legislative and methodological gaps in the tax authority's control.

Analysing the international regulatory framework, particularly the OECD Guidelines and the practices of European countries, enabled us to formulate proposals for implementing effective transfer pricing control mechanisms in domestic legislation, while

taking into account the challenges posed by the digitalisation of economic processes and European integration.

The practical component of the dissertation research determines the place of transfer pricing in the accounting system, improving the accounting, analysis and control of transfer pricing transactions for business entities participating in the MNE. The study identified the components of a unified system for managing controlled transactions which covers a business entity's accounting policy, with the aim of harmonising the information support for the MNE's transfer pricing.

Bearing this in mind, the paper proposes a document in the form of a regulation on the group's accounting policy. This would promote the adoption of a unified and consistent accounting policy at the level of an MNE by combining the centralised (at the level of the parent company) and decentralised (at the level of group members) approaches to its formation.

During the study of transfer pricing management through an integrated system of accounting for controlled transactions within the MNE, the information support system was improved by documenting intra-group transactions that could be classified as controlled. The developed “Register of Intragroup Transfer Pricing Transactions of MNE” improves the existing practice of collecting information in a standardised format, systematising business transactions that may potentially be recognised as controlled. To simplify the process of generating relevant information on the distribution of financial indicators for transfer pricing purposes, the use of the “Statement of Segmentation of Indicators of Controlled Transactions of an MNE” and the “Statement of Segmentation of Indicators of Controlled Transactions of a Group Member” is proposed, as this would facilitate the consolidation of information at the parent company level.

In addition, based on the analysis of the process of assessing controlled transactions for compliance with the arm's length principle, the author proposes a phased assessment model for transactions. This will clarify the participants' actions in forming the MNE's transfer pricing policy and improve the existing information support system, balancing the interests of the state and business entities.

As part of the study of approaches to strengthening accounting and analytical support within the management structure of a unified, coordinated transfer pricing policy for the MNE, the author proposes introducing an automated system to automate the traditional processes of collecting and processing relevant data in the form of a “Report on non-resident counterparties”. This system will accumulate accounting information for reporting purposes by group members. It will also allow the risks of non-declaration or incomplete declaration of controlled transactions to be taken into account when preparing transfer pricing reports.

A separate area of the practical part of the study focuses on the documentation and information support of audit procedures. To improve the documentation and reflection of audit results, the author proposes the following forms of auditor's working documents: “Express Analysis of Business Transactions with Related Parties (Based on the Materiality Principle)” and “Assessment of the Consistency of the Terms of Controlled Transactions among MNE Participants”.

The integration of the latest technologies into the traditional procedures of accounting and analytical support of transfer pricing control, given the practical need to process large amounts of data, is an area of intersection of scientific research in the fields of accounting, taxation and information technology. The developed automated model of monitoring (accounting, analysis and control) of controlled transactions based on blockchain with integration into the analytical block of artificial intelligence is focused on the transfer pricing policy of the MNE and makes it possible to analyze in detail the transfer pricing process from documenting accounting data to reporting and respond in real time to existing risks in the MNE policy.

In an effort to enhance the effectiveness of transfer pricing policies, the author has developed a neural network model for the first time to evaluate transfer pricing risks. The model's distinguishing feature is its standardisation and structuring of risk assessment stages using qualitative and quantitative criteria based on inter-neuronal connections. The identified risks are ranked using a matrix selection method according to their level of risk. The model enables the traditional process of dealing with transfer pricing risks to be

automated, thereby contributing to the accuracy of the assessment results and minimising the human factor.

The technological solutions proposed for the transfer pricing system contribute to the digital transformation of accounting and provide analytical support for transfer pricing control.

The results of the dissertation research have been tested by the State Tax Service of Ukraine, a business entity participating in the MNE, an audit company, as well as in the process of preparing a collective monograph “Improving the monitoring of controlled transactions and risk assessment on transfer pricing issues”, subsection 3 “Key indicators of transfer pricing risks and approaches to their determination”, which is confirmed by implementation certificates. The scientific achievements were used in the educational process and in the implementation of the work plan of the Department of Accounting and Audit of the State Tax University, as evidenced by the implementation certificates.

Keywords: transfer pricing, controlled transactions, arm’s length principle, multinational enterprise (MNE), accounting policy, analysis, transfer pricing reporting, transfer pricing risks, blockchain, artificial intelligence, neural networks.

Список публікацій здобувача

Статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України:

1. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Роль трансфертного ціноутворення у формуванні моделі податкової поведінки. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 2 (70). С. 162-168. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-2-8568> (0,53 д.а., особисто автора 0,27 д.а.).
2. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Загально-теоретичні засади еволюції норм трансфертного ціноутворення: проблемні питання та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-35> (0,9 д.а., особисто автора 0,45 д.а.).
3. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Використання штучного інтелекту при формуванні політики трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки"*. 2024. №3. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-3> (0,53 д.а., особисто автора 0,27 д.а.).
4. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Інтеграція блокчейн-технології в систему обліку та аналізу контрольованих операцій. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. (12). DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-12-09-03> (0,53 д.а., особисто автора 0,27 д.а.).
5. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Використання блокчейну та штучної нейронної мережі при автоматизації контролю в сфері трансфертного ціноутворення. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*. 2024. 328(2). С. 344-350. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-41> (0,53 д.а., особисто автора 0,27 д.а.).
6. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Методологічні аспекти трансфертного ціноутворення в контексті формування облікової політики МГК. *Український*

економічний часопис. 2024. (7). С. 117–124. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-7-19> (0,9 д.а., особисто автора 0,45 д.а.).

7. **Моргуненко А. С.** Методи оцінки умов контрольованих операцій: вітчизняні та світові підходи. *Ефективна економіка*. 2025. № 2. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.2.110> (0,85 д.а.).

8. **Моргуненко А. С.** Організація процесу оцінки операцій з трансфертного ціноутворення МГК. *Український економічний часопис*. 2025. (8). С. 63–67. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-8-11> (0,56 д.а.).

9. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Документальне оформлення операцій з трансфертного ціноутворення в системі обліку міжнародних груп компаній. *Облік і фінанси*. 2025. 1(107). С. 15–23. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1\(107\)-15-23](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1(107)-15-23) (0,9 д.а., особисто автора 0,45 д.а.).

10. **Моргуненко А. С.** Алгоритмізація процесу узгодженості серед учасників МГК при трансфертному ціноутворенні. *Причорноморські економічні студії*. 2025. Вип. 92. С. 68–73. DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.92-9> (0,75 д.а.).

Матеріали конференцій, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

11. **Моргуненко А. С.** Режим «Безпечні гавані» як опція міжнародної практики регулювання трансфертних цін. *II Міжнародний податковий конгрес*: [Електронне видання] збірник матеріалів (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 697-701. (0,1 д.а.).

12. **Моргуненко А. С.** Методи трансфертного ціноутворення: аналіз та використання суб'єктами господарювання. *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 12 травня 2023 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2023. С. 19-21. (0,24 д.а.).

13. **Моргуненко А. С.** Конкурентні правила трансфертного ціноутворення на шляху до євроінтеграції. *Трансформація фіскальної політики в умовах*

євроінтеграції: [Електронне видання] XIV Міжнародна науково-практична конференція (м. Ірпінь, 08 грудня 2023 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2023. С. 111-113 (0,12 д.а.).

14. **Моргуненко А. С.** Теоретичні аспекти принципу «вितягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Полтава, 26 жовтня 2023 р.). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 270-272 (0,2 д.а.).

15. **Моргуненко А. С.** Виклики трансфертного ціноутворення внаслідок цифровізації економіки. *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 29 березня 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С.161-63. (0,17 д.а.).

16. Сторожук Т. М. **Моргуненко А. С.** Попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як складова управління ризиками. *Модернізація економіки: сучасні реалії, прогностні сценарії та перспективи розвитку*: [Електронне видання] VI Міжнародна науково-практична конференція (м. Херсон – м. Хмельницький, 18-19 квітня 2024 р.). Херсон: Херсонський національний технічний університет, 2024. С. 307-309 (0,15 д.а., особисто автора 0,08 д.а.).

17. **Моргуненко А. С.** До питання удосконалення формування звітної документації з трансфертного ціноутворення. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики*: [Електронне видання] III Міжнародна науково-практична інтернет конференція (м. Ірпінь, 14 травня 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 85-89 (0,21 д.а.).

18. **Моргуненко А. С.** Концепція DEMPE-аналізу операцій з нематеріальними активами як механізм контролю за трансфертним ціноутворенням. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції*: [Електронне видання] XV Міжнародна науково-практична конференція (м. Ірпінь, 22 листопада 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 128-130 (0,13 д.а.).

19. **Моргуненко А. С.** До питання трансфертного ціноутворення в умовах тарифної війни. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 11 квітня 2025 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2025. (0,15 д.а.).

20. **Моргуненко А. С.** Аналіз трансфертного ціноутворення в умовах економічної невизначеності. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики*: [Електронне видання] IV Міжнародна науково-практична інтернет конференція (м. Ірпінь, 06 травня 2025 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2025. С.119-123 (0,18 д.а.).

У науково-дослідних роботах:

21. Удосконалення моніторингу контрольованих операцій та оцінювання ризиків з питань трансфертного ціноутворення: монографія/ Н. М. Борейко, С. С. Брехов, В. Ф. Дейнека, В. В. Кругляк, Є. А. Курілов та ін.; за заг. ред. С. С. Брехова. Ірпінь: ФОП Мельник А. А., 2021. 193 с. (Особисто автора 0,3 д.а.).

ЗМІСТ

ВСТУП	15
Розділ 1. Теоретичні основи обліку, аналізу та контролю трансфертного ціноутворення	26
1.1. Еволюція трансфертного ціноутворення	26
1.2. Політика трансфертного ціноутворення України на шляху до євроінтеграції	54
1.3. Організаційні аспекти трансфертного ціноутворення в системі обліку, аналізу та контролю	79
Висновки до Розділу 1	96
Розділ 2. Організація та методика обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення	101
2.1. Облікове відображення операцій з трансфертного ціноутворення суб'єктами господарювання	101
2.2. Політика трансфертного ціноутворення в контексті облікової політики МГК	118
2.3. Аналітичне забезпечення контролю трансфертного ціноутворення на основі моніторингу звітності	140
Висновки до Розділу 2	163
Розділ 3. Розвиток контролю операцій з трансфертного ціноутворення	169
3.1. Зарубіжні підходи регулювання трансфертного ціноутворення	169
3.2. Моделі контролю за трансфертним ціноутворенням в інформаційній системі МГК	183
3.3. Побудова матричної системи ризиків та її імплементація в систему контролю	197
Висновки до Розділу 3	213
ВИСНОВКИ	217
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	223
ДОДАТКИ	247

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання актуальною залишається господарська діяльність суб'єктів господарювання-учасників міжнародної групи компаній, які використовують механізм податкового планування для корелювання обсягу податкових надходжень до державного бюджету, формуючи при цьому істотні податкові скорочення. Використання інструменту під назвою трансфертне ціноутворення ефективно допомагає перерозподілу економічних благ між учасниками групи, спричиняючи не тільки акумуляцію капіталу у країнах із більш сприятливим податковим кліматом, але й сприяє оптимізації бізнес-процесів, зберігаючи баланс між досягненням ефективного стратегічного управління діяльністю групи та дотриманням податкового законодавства різних країн.

Для України питання економічно-політичних інтересів чітко межує з необхідністю вдосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням. Регулювання трансфертного ціноутворення набуває актуальності та значення у зв'язку із входженням на ринок все більшої кількості МГК, а також в виду необхідності вдосконалення податкового законодавства та облікової політики МГК.

Імплементація закордонного досвіду ризик-орієнтовних підходів та їх розвиток в Україні сприяє не тільки економічному клімату країни, але і сприяє розвитку обліково-аналітичного забезпечення контролю за формуванням трансфертних цін на шляху до європейської інтеграції України. Питання формування та покращення методології щодо ідентифікації та оцінки ризиків все частіше стає об'єктом практичних досліджень багатьох країн світу, враховуючи стрімку цифровізацію економічних процесів та необхідність адаптуватися до нових «правил гри» всіма суб'єктами політики трансфертного ціноутворення.

Враховуючи значення даної теми, актуальними є дослідження закордонних практик та ініціатив провідних організацій у сфері трансфертного ціноутворення, які приділяли увагу гармонізації контролю за трансфертним ціноутворенням між

державами та суб'єктами господарювання для забезпечення стабільності податкових процесів в глобальній економіці.

Питанню формування обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення присвятили свої роботи низка провідних вітчизняних та закордонних вчених, серед яких: Брехов С. С., Варналій З. С., Гіршлейфер Д., Курілов Є. А., Кругляк В. В., Коротун В. І., Краєвський В. М., Легенчук С. Ф., Ленг М., Мішин М. О., Скорик М. О., Петруцій Р., Фесенко В. В., Чиполліні К., Шмітт М. та інші.

Зокрема, теоретичні основи та історичні причини виникнення й становлення трансфертного ціноутворення мали відображення в роботах таких дослідників, як Задорожня Л. А., Кучерява М. В., Мельниченко Р. В., Мискін Ю. І., Олт Х., Селезень П. О., Швабій К. І. та інші. Тоді як практичні напрацювання в галузі обліку та оподаткування зробили Бонсон Е. та Беднарова М., Жиглей І. В., Карпенко І. В., Кулз М., Музичук М. І., Муравський О. Ю., Мюллер Р., Сторожук Т. М., Солодка Н. В., Титенко Л. В., Чижикова О. В. та інші.

Важливим доробком є напрацювання фіскального комітету ОЕСР, а також методично-рекомендаційні документи ООН, ЄС, Світового банку та інших міжнародних організацій щодо регулювання трансфертного ціноутворення, управління ризиками та врегулювання податкових спорів, що дозволяє забезпечити системний підхід, прозорість і відповідність міжнародним стандартам у сфері трансфертного ціноутворення.

Зважаючи на використання трансфертного ціноутворення як інструменту агресивного податкового планування в системі оподаткування, актуальним є удосконалення збору, обробки, накопичення та узагальнення інформації про контрольовані операції та їх документування в умовах використання автоматизованих систем та новітніх технологій.

Діюча практика організації оцінки відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки» є недостатньо ефективною і потребує комплексного підходу та упорядкування послідовності процесу для мінімізації ризиків.

Актуальним є удосконалення вітчизняного податкового контролю операцій з трансфертного ціноутворення на основі імплементації зарубіжних моделей регулювання контрольованих операцій. А нерозривність та взаємозалежність процесів обліку, аналізу та контролю операцій з трансфертного ціноутворення потребують побудови єдиної системи управління та функціонування цих процесів

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана, згідно з планами наукових робіт кафедри обліку та аудиту Державного податкового Університету за темою «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний № 0121U111098). У дослідженні висвітлено пропозиції щодо визначення методів трансфертного ціноутворення, а також розкрито інформацію про виклики аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації економіки. Практичну цінність складають рекомендації щодо ефективного використання методів трансфертного ціноутворення як інструменту фінансового управління МГК.

Окремі положення дисертаційної роботи відображені у діяльності Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України при виконанні на державне замовлення ННТР за темою «Практичне удосконалення системи оцінки ризиків контрольованих операцій з урахуванням кращої світової практики» (номер державної реєстрації: 012U11676) та «Розвиток системи управління податковими ризиками у діяльності ДФС України» (номер державної реєстрації: 0119U000569) – у частині аналізу закордонного досвіду управління ризиками трансфертного ціноутворення, виділення ключових показників наявності ризику та визначення підходів до їх оцінювання; використанні в процесі підготовки підрозділу 3 «Основні показники ризиків трансфертного ціноутворення та підходи до їхнього визначення» колективної монографії «Удосконалення моніторингу контрольованих операцій та оцінювання ризиків з питань трансфертного ціноутворення» (за заг. ред. С.С. Брехова. Ірпінь, 2021. 193 с.).

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає у розробці теоретико-

методологічних та практичних рекомендацій формування системи обліково-аналітичного забезпечення контролю операцій з трансфертного ціноутворення.

Для досягнення мети потрібно вирішити наступні завдання:

- упорядкувати термінологічну базу обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням;
- дослідити генезис трансфертного ціноутворення, встановити методологічні та причинно-наслідкові фактори розвитку трансфертного ціноутворення в Україні та світі в умовах глобалізації міжнародних економічних взаємовідносин;
- ідентифікувати місце трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерського обліку і звітності для обґрунтування необхідності побудови комплексної системи управління на основі єдиної та узгодженої облікової політики трансфертного ціноутворення МГК;
- проаналізувати порядок обліку контрольованих операцій та запропонувати документальне оформлення накопичення і узагальнення інформації з метою формування цілісної системи облікового забезпечення трансфертного ціноутворення МГК;
- охарактеризувати існуючий порядок організації процесу оцінки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» з метою удосконалення послідовності процесу оцінки та мінімізації інформаційної асиметрії між учасниками групи;
- удосконалити обліково-аналітичне забезпечення трансфертного ціноутворення між учасниками міжнародної групи компаній в частині оптимізації збору та обробки інформації за допомогою використання автоматизованих систем;
- сформувати єдину систему моніторингу контрольованих операцій на основі гармонійного поєднання процесів обліку, аналізу та контролю на базі гібридної блокчейн технології та штучного інтелекту;
- узагальнити діючу практику організації аудиторських процедур щодо трансфертного ціноутворення МГК та запропонувати впровадження уніфікованих форм робочих документів аудитора для удосконалення документально-інформаційного забезпечення;

- розробити ризик-орієнтовну систему управління ризиками трансфертного ціноутворення шляхом автоматизації традиційних процесів оцінки ризиків за рахунок використання моделі нейронної мережі.

Об'єктом дослідження є облік, аналіз та контроль операцій з трансфертного ціноутворення.

Предметом дослідження даної роботи є теоретичні, організаційно-методичні та практичні положення обліку, аналізу та контролю операцій з трансфертного ціноутворення.

Методи дослідження. Під час виконання дисертаційної роботи для дослідження поставлених завдань застосовувалися як загальнонаукові, так і специфічні методи наукового аналізу. Зокрема: історичний метод – використано для дослідження генезису трансфертного ціноутворення в Україні та світі, розвитку нормативно-правової бази, міжнародної практики трансферного ціноутворення, спричиненої цифровізацією економічних процесів; метод огляду наукових робіт – використано для дослідження та узагальнення наукових напрацювань за темою дисертаційної роботи; метод систематизації та аналізу – для дослідження трансфертного ціноутворення в системі податкового планування суб'єктів господарювання та державного контролю; статистично-економічний метод – для аналізу звітних показників за результатами декларування суб'єктами господарювання контрольованих операцій; аналогій та моделювання – використано при формуванні обліково-аналітичного забезпечення, формуванні облікової політики МГК щодо трансфертного ціноутворення, впровадження системи моніторингу контрольованих операцій на базі блокчейну та штучного інтелекту; візуалізації – при формуванні моделі нейронних мереж щодо управління ризиками трансфертного ціноутворення та системи моніторингу на основі гібридної блокчейн-технології; узагальнення – для формування остаточних висновків за результатами апробації наукового дослідження.

Інформаційну базу дослідження склали нормативно-правові акти, дані підприємства «Протек Солюшнз Україна», офіційні дані Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Міністерства фінансів

України та дані європейських країн.

Теоретичну основу дослідження сформували праці вітчизняних та зарубіжних авторів з проблем обліку, аналізу, контролю та оподаткування ЗЕД. Для моніторингу ризикових контрольованих операцій використано міжнародні стандарти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Організації Об'єднаних Націй (ООН), нормативно-правові документи країн ЄС, рекомендації Світового банку та інших організацій, що відіграють важливу роль в процесі управління економічними процесами.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в удосконаленні теоретико-методичного та організаційно-практичного забезпечення обліку, аналізу та контролю трансфертного ціноутворення та управління ризиками на основі формування єдиної облікової політики щодо трансфертного ціноутворення МГК. Найбільш вагомими результатами, що визначають наукову новизну дисертаційної роботи та особистий внесок автора є:

вперше:

- запропоновано модель системи моніторингу контрольованих операцій як гармонійне поєднання обліку, аналізу та контролю на базі блокчейн-технології з інтегрованим в аналітичний блок штучним інтелектом, яка охоплює усі етапи трансфертного ціноутворення та сприятиме оперативному накопиченню і обміну інформацією в захищеному форматі у вигляді ланцюга блоків із фіксацією історії змін та додавання записів підтверджених на рівні материнської компанії;

удосконалено:

- формування облікової політики МГК щодо трансфертного ціноутворення, яка передбачає дворівневу структуру: централізовану - на рівні материнської компанії та децентралізовану - на рівні учасників групи, що сприятиме організації єдиних та узгоджених підходів до управління контрольованими операціями;

- документальне забезпечення обліку внутрішньогрупових операцій на рівні учасників групи, які потенційно можуть бути визнані контрольованими, шляхом впровадження «Реєстру внутрішньогрупових операцій з трансфертного

ціноутворення МГК», «Відомості сегментування показників контрольованих операцій МГК» та «Відомість сегментування показників контрольованих операцій учасника групи» з метою формування інформаційного забезпечення в цілях трансфертного ціноутворення як для окремих учасників групи, так і для материнської компанії;

- організаційно-методичне забезпечення процесу оцінки контрольованих операцій шляхом розробки «Поетапної моделі організації процесу оцінки господарських операцій з трансфертного ціноутворення у МГК», яка забезпечує як вертикальні, так і горизонтальні взаємозв'язки між учасниками групи та сприяє забезпечення методологічної єдності та узгодженості в межах МГК;

- внутрішнє інформаційне середовище щодо трансфертного ціноутворення МГК шляхом розробки автоматизованої системи «Звіту про контрагентів-нерезидентів», що сприяє забезпеченню інформаційних потреб учасників групи та материнської компанії під час прийняття оперативних управлінських рішень;

- документування результатів аудиту трансфертного ціноутворення шляхом розробки форм робочих документів аудитора «Експрес-аналіз господарських операцій з пов'язаними особами (за принципом суттєвості)» та «Оцінка узгодженості умов контрольованих операцій серед учасників МГК», що сприяє інформаційному забезпеченню і узгодженості показників сторін контрольованої операції (учасників групи) та значно підвищує ефективність аудиту;

набуло подальшого розвитку:

- понятійно-термінологічний апарат шляхом удосконалення трактування понять «трансфертне ціноутворення» як елементу управлінського обліку МГК і «політика трансфертного ціноутворення», яке дозволяє розширити інституційне середовище в умовах сучасних економічних викликів та сприяє дослідженню тенденцій еволюції трансфертного ціноутворення, встановленню причинно-наслідкових зв'язків та факторів його розвитку в Україні та світі і провести систематизацію етапів становлення трансфертного ціноутворення в Україні;

- система управління ризиками трансфертного ціноутворення шляхом

автоматизації традиційних процесів ідентифікації та оцінки за рахунок розробки моделі нейронної мережі, яка характеризується універсальністю у використанні різними суб'єктами політики трансфертного ціноутворення та можливості пошуку закономірності шляхом оцінки зв'язків між нейронними сполуками (показниками ризиків), що дозволяє своєчасно приймати управлінські рішення як на оперативному, так і стратегічному рівнях;

- аналіз методологічного забезпечення підходів до процесу контролю за трансфертним ціноутворенням, що дозволило сформулювати пропозиції щодо удосконалення вітчизняної законодавчої бази через призму аналізу міжнародних документів в наслідок викликів цифровізації економічних процесів та під впливом євроінтеграції.

Практичне значення отриманих результатів. Результати дослідження, запропоновані у вигляді покращення обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням, формування облікової політики щодо трансфертного ціноутворення МГК, автоматизації моніторингу контрольованих операцій за рахунок впровадження блокчейн-технології та оцінки ризиків при використанні моделі нейронної мережі.

Окремі наукові розробки у вигляді висновків та рекомендацій, що складають наукову цінність, були підтверджені актами та довідками про впровадження від центрального органу виконавчої влади, вітчизняного суб'єкта господарювання, аудиторської компанії та науково-дослідного інституту:

- рекомендації щодо розроблених і обґрунтованих підходів до моделі оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, а також схема організації процесу такої оцінки визнані такими, що можуть бути використані при підготовці нормативно-правових актів та методичних рекомендацій ДПС України (довідка від 2024 року);

- результати дисертаційної роботи, щодо покращення визнання елементів облікової політики щодо трансфертного ціноутворення та методичних підходів до покращення підготовки звітності з трансфертного ціноутворення, а також рекомендації щодо удосконалення моніторингу контрольованих операцій за рахунок автоматизації процесів ідентифікації ризиків впроваджено в

підприємницьку діяльність ТОВ «Агропросперіс» (довідка від 13 червня 2024 року);

- пропозиції, сформовані за результатами проведеного наукового дослідження щодо запровадження алгоритму обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням та модель автоматизованої ідентифікації і оцінки ризиків трансфертного ціноутворення використані для подальшого впровадження в діяльність аудиторської компанії (довідка про впровадження ТОВ «АК «П.С.П. Аудит»);

- матеріали отримані за результатами наукового пошуку при написанні дисертаційної роботи використані в процесі виконання на державне замовлення ННТР «Практичне удосконалення системи оцінки ризиків контрольованих операцій з урахуванням кращої світової практики» та при підготовці підрозділу 3 «Основні показники ризиків трансфертного ціноутворення та підходи до їхнього визначення» колективної монографії «Удосконалення моніторингу контрольованих операцій та оцінки ризиків трансфертного ціноутворення» (акт про впровадження НДІ фіскальної політики УДФСУ від 12 вересня 2022 року);

- деякі пропозиції сформовані за результатами проведеного дослідження використанні у 2024 році в науково-дослідній роботі на тему «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний №0121U111098) кафедри обліку та аудиту Державного податкового університету в частині підготовки напрямку «Обліково-аналітична система бізнес-процесів в умовах сталого розвитку» та напрямку «Digital-технології у процесі формування обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктів господарювання» (акт впровадження від 21.05.2025 року);

- наукові розробки враховані в навчальному процесі при підготовці лекційних, семінарських та практичних занять зі здобувачами вищої освіти Державного податкового університету під час викладання дисциплін – «Облік ЗЕД», «Облік і звітність в оподаткуванні» та «Облік в оподаткуванні» (акт впровадження від 22.05.2025 року);

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота та результати отримані в

процесі її написання одержані автором особисто. Особистий внесок, висновки та пропозиції отримані у співавторстві отримали відображення в наукових працях, конференціях та круглих столах, що систематизовані у списку публікацій.

Апробація результатів дослідження. Окремі матеріали та висновки сформовані за результатами дисертаційного дослідження були обговорені та оприлюднені на 10 наукових конференціях і круглих столах, серед яких: «II Міжнародний податковий конгрес» (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.), «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень» (м. Ірпінь, 12 травня 2023 р.), «Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції: XIV Міжнародна науково-практична конференція» (м. Ірпінь, 08 грудня 2023 р.), «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін» (м. Полтава, 26 жовтня 2023 р.), «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень» (м. Ірпінь, 29 березня 2024 р.), «Модернізація економіки: сучасні реалії, прогностичні сценарії та перспективи розвитку: VI Міжнародна науково-практична конференція» (м. Херсон – м. Хмельницький, 18-19 квітня 2024 р.), «Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики: III Міжнародна науково-практична інтернет конференція» (м. Ірпінь, 14 травня 2024 р.), «Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції: XV Міжнародна науково-практична конференція» (м. Ірпінь, 22 листопада 2024 р.), «Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (м. Ірпінь, 11 квітня 2025 р.), «Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики: IV Міжнародна науково-практична інтернет конференція» (м. Ірпінь, 06 травня 2025 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 21 наукову працю (загальний обсяг 15,6 авт. арк. з яких 6,47 д.а. належить особисто автору), з них: 1 – колективна монографія, 10 – у наукових фахових виданнях України категорії

«Б»; 10 – у збірниках міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій, круглих столів.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається із анотації, списку публікацій, змісту, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертаційної роботи складає 299 сторінок друкованого тексту враховуючи додатки. Основний зміст дисертаційної роботи викладено на 208 сторінках. У дисертаційній роботі налічується: 28 таблиць, 38 рисунків та 21 додаток. Список використаних джерел налічує 203 найменування, що сформовано та розміщено на 24 сторінках.

Розділ 1. Теоретичні основи обліку, аналізу та контролю трансфертного ціноутворення

1.1. Еволюція трансфертного ціноутворення

В умовах сучасної економіки, все частіше компанії використовують механізм податкового планування, за допомогою якого оптимізують податкове навантаження. Процес податкового планування сприяв розвитку специфічних інструментів, серед яких трансфертне ціноутворення.

Враховуючи значення впливу податків на розвиток держави та підприємств, адміністрування податків стає одним із ключових аспектів державного регулювання та управлінського обліку і податкової політики підприємства. Однак на сучасному етапі визнано, що підприємства все частіше використовують податкове планування при формуванні власної облікової політики. Це пояснюється тим, що велике податкове навантаження не сприяє розвитку підприємництва. Тому можна підтримати точку зору вчених, які вважають, що податкове планування становить невід'ємну частину управління діяльністю підприємства.

М. Оліховська та В. Оліховський зазначають, що «податкове планування як функція податкового менеджменту є невід'ємною складовою загального процесу управління діяльністю підприємства, оскільки для формування та досягнення цілей організації необхідно враховувати також особливості функцій менеджменту, таких як організування, мотивування, контролювання та регулювання суб'єкта господарської діяльності» [1, с. 249].

Д. Відово, Ш. Відьястуті, М. Муртанта та А. Фейсал [2] зазначили, що ухилення від сплати податків компаніями є допустимим зусиллям, оскільки воно використовує лише те, що не регулюється законом.

Відповідно до результатів дослідження Р. Петруцція та Р. Тавареса [3], першим проявом використання схем податкового планування в окремих галузях промисловості Англії за допомогою пов'язаних підприємств можна вважати кінець 19 століття, коли почали зароджуватися перші транснаціональні компанії

Підтвердженням даного твердження є дослідження Г. Федеріко та А. Т. Хунгіто [4], де зазначається, що з початком зростання товарообігу певною мірою утворювався перерозподіл функцій та створювалися чіткі ієрархії в межах транснаціональних компаній (рис. 1.1).

У зв'язку з глобалізацією виробничих процесів, конкуренція на всіх рівнях зростає, спонукаючи суб'єктів господарювання адаптуватися до конкурентного економічного середовища. При цьому по мірі адаптації компаній виникає механізм внутрішньо-фірмових відносин, який сприяє подальшому розвитку та збільшенню економічних ресурсів великих компаній.

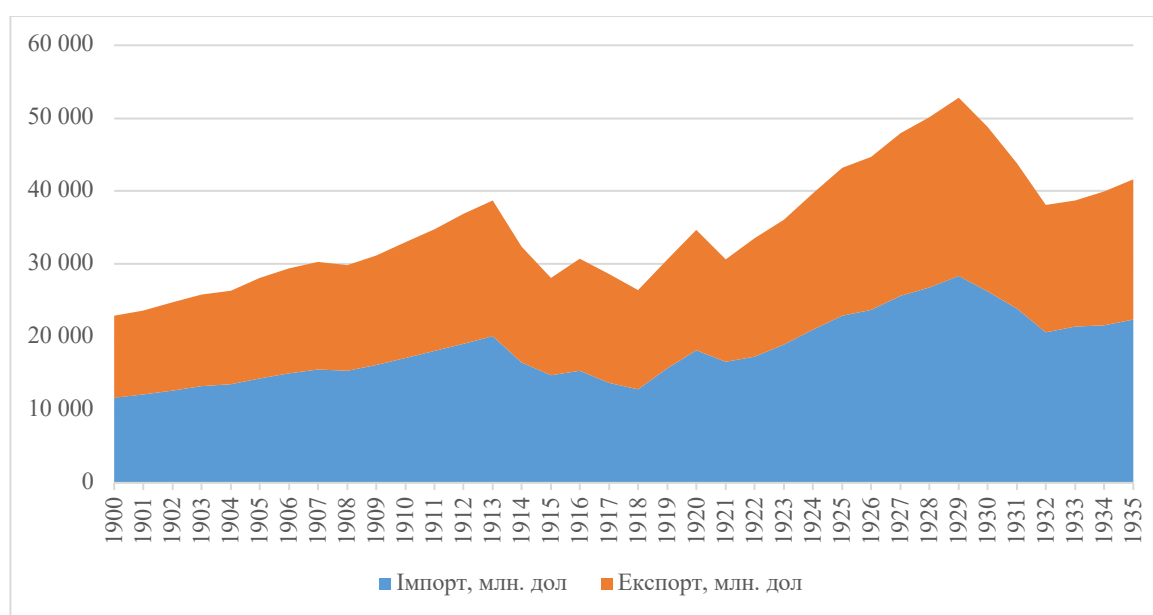


Рисунок 1.1 – Обсяг експортно та імпорتنих операцій в світі
1900-1934 рр., млн. дол США

Джерело: сформовано автором на основі даних [4].

Отож, у зв'язку з розвитком експортно-імпорتنих операцій в світі та зростанням числа транснаціональних корпорацій виникає потреба у створенні ефективної системи перенесення прибутків між пов'язаними компаніями, відомої як трансфертне ціноутворення. Трансфертне ціноутворення стало інструментом податкового планування, що сформувалося в умовах глобалізації ринкових процесів. Цей механізм забезпечує можливість адаптації до різних економічних умов та врахування специфіки ринків, на яких діють транснаціональні компанії,

сприяючи ефективному веденню бізнесу в умовах глобалізації та різноманітності економічних середовищ.

Р. Петрущій [3] зазначає, що історично трансфертне ціноутворення визначається як явище, що є результатом взаємодії двох факторів: виникнення складних бізнес-структур і бажання отримати економічну вигоду. Трансфертне ціноутворення як економічна концепція не є негативним явищем, оскільки його початкові цілі не були пов'язані з податковим плануванням, яке орієнтоване на зменшення податкових зобов'язань.

Однак, як подають Г. Кофлер та І. Верлінден [5], термін «трансфертне ціноутворення» все частіше визначається як інструмент для залучення іноземних внутрішньогрупових транскордонних інвестицій, (нечесної) податкової конкуренції та навіть незаконної державної допомоги. А тому і в контексті контролю за трансфертним ціноутворенням податкові органи потребують ідентифікації та виявлення факторів невідповідності операцій умовам, що склалися б на незалежному ринку.

Перелік опрацьованих визначень терміну «трансфертне ціноутворення» подано у додатку А. Характерною особливістю є те що деякі автори Роббінс С. і Стобо Р. [6], Хассет К. і Ньюмарк К. [7], Крістеа А. і Нгуен Д. [8], Гіршлайфер Дж. [9], Онищенко О. В., Хоменко Л. М., Авраменко О. І. [10, с. 617], Котенко А., Мішин М., Брояков С. [11, с. 5], Корінь І. В. [12, с. 4], Чижикова О. В. [13, с. 244] та Муравський О. Ю. [14, с. 25] дають чітке визначення даного поняття, тоді як Мельниченко Р. В. [15, с. 15], Гречко А. В. [16], Роджерс Х. і Оутс Л. [17], Купер Дж., Фокс Р., Лопрік Я. і Мохіндра К. [18] характеризують лише його особливості. На нашу думку, чітке визначення поняття «трансфертне ціноутворення» є більш раціональним, виходячи зі специфіки даного інструменту та необхідності визначеності відповідно до особливостей національного регулювання. За результатами аналізу у таблиці 1.1 представлено підходи вітчизняних і закордонних науковців та організацій до визначення терміну «трансфертне ціноутворення».

Аналіз визначень поняття «трансфертне ціноутворення» вітчизняними і закордонними спеціалістами свідчить про відсутність одностайного підходу та єдиного трактування. Одна група авторів вважає трансфертне ціноутворення процесом встановлення цін між декількома компаніями. Такі як Роббінс С., Стобо Р. [6], Онищенко О. В., Хоменко Л. М. та Авраменко О.І. [10, с. 617].

Таблиця 1.1 – Теоретико-практичні підходи до трактування поняття «трансфертне ціноутворення»

№ з/п	Ключова ознака групування трактувань	Ключові слова	Автори/джерела
1	Встановлення цін між декількома учасниками МГК	Ціноутворення, внутрішньогрупові операції, асоційовані підприємства	Пропозиції стосовно Директиви ЄС щодо трансфертного ціноутворення [19]; FATF [20]; Глосарій фінансової прозорості [21]; Практичне керівництво ООН щодо трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються [22]
2	Інструмент оптимізації податкового навантаження	Податкове планування, переміщення прибутку, низькоподаткові юрисдикції	Податковий кодекс України (в редакції з 2013 по 2015 роки) [23]; Хассет К., Ньюмарк К. [7]; Крістеа А., Нгуен Д. [8]
3	Правовий інструмент	Правовий інструмент, фіскальна безпека, боротьба з ухиленням від сплати податків	Гречко А. В. [16]; Котенко А., Мішин М., Брояков С. [11, с. 5]; Корінь І. В. [12, с. 4]; Мельниченко Р. В. [15, с. 15], Роджерс Х. та Оутс Л. [17]
4	Інструмент управлінського обліку	Перерозподіл ресурсів, управління фінансовими потоками, зменшення витрат, внутрішньофірмові операції	Роббінс С., Стобо Р. [6], Онищенко О.В., Хоменко Л.М., Авраменко О.І. [10, с. 617], Чижикова О. В. [13, с. 244]; Муравський О. Ю. [14, с. 25]
5	Нейтральний механізм	Нейтральна концепція, встановлення трансфертних цін, транскордонні операції	Купер Дж., Фокс Р., Лопрік Я., Мохіндра К. [18]; Гіршлайфер Дж. [9]
6	<i>Інструмент управлінського обліку встановлення цін між учасниками МГК</i>	<i>Інструмент управлінського обліку, внутрішньогрупові операції, учасники групи, податкове навантаження</i>	Авторське трактування: <i>трансфертне ціноутворення - це інструмент управлінського обліку встановлення цін на товари та/або роботи (послуги) у внутрішньогрупових операціях між учасниками МГК, який сприяє перерозподілу капіталу в середині групи з метою оптимізації податкового навантаження.</i>

Джерело: сформовано автором на основі [6 – 23].

Чижикова О. В. [13, с. 244] та Муравський О.Ю. [14, с. 25], характеризують його як інструмент управлінського обліку або засіб оптимізації податкового навантаження.

У противагу, Котенко А., Мішин М., Брояков С. [11, с. 5], Корінь І. В. [12, с. 4] та Мельниченко Р. В. [15, с. 15] трактують його як правовий інструмент, що забезпечує фіскальну безпеку. Водночас, ще одна група авторів, до якої належать Купер Дж., Фокс Р., Лопрік Я., Мохіндра К. [18] та Гіршлайфер Дж. [9], визначають трансфертне ціноутворення як нейтральний механізм. Підтримуючи позицію авторів, які розглядають трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку за допомогою якого здійснюється встановлення цін між учасниками МГК вважаємо за доцільне запропонувати визначення у такій редакції: трансфертне ціноутворення - це інструмент управлінського обліку встановлення цін на товари та/або результати робіт (послуг) у внутрішньогрупових операціях між учасниками МГК, який сприяє перерозподілу капіталу в середині групи з метою оптимізації ризиків та податкового навантаження. Таке трактування трансфертного ціноутворення дозволить повністю розкрити його суть, призначення та практичне використання між учасниками МГК, що сприятиме формуванню єдиної облікової політики серед учасників групи.

Різноманітність та різноплановість трактувань свідчить, що трансфертне ціноутворення виступає як складний і багатогранний механізм, який може використовуватися як для покращення конкуренто-спроможності компаній, так і для досягнення нечесних або незаконних цілей в залежності від конкретного контексту та мети його застосування. Отож контроль за трансфертним ціноутворенням є одним з основних міжнародних зусиль, щодо боротьби з виведенням прибутків транснаціональних компаній в низькоподатковій юрисдикції. Як результат, Фіскальний комітет Ліги націй в 1930-х роках в межах програми боротьби з наслідками застосування компаніями схем агресивного податкового планування та ухилення від сплати податків почав свою діяльність, що характеризувалася аналізом законів та адміністративних практик 35 країн [3].

В результаті чого, було створено проєкт конвенції, що містить пряме посилення на принцип, який надалі матиме назву принцип «витягнутої руки», та послужить основою для статей 7 і 9 Типової (Модальної) конвенції ОЕСР [24].

Починаючи з 1935 року в основу всієї концепції податкового контролю трансфертного ціноутворення США покладено принцип «витягнутої руки» як основоположний стандарт при визначенні та оцінці допустимості інвестиційного капіталу та/або оподаткування доходів. Стандарт, який повинен застосовуватися в кожному випадку, який представляє собою ситуацію, в якій неконтрольований платник податків укладає угоди на відстані «витягнутої руки» з іншим неконтрольованим платником податків [25].

У статті 9 Типової (Модальної) податкової конвенції ОЕСР, надано визначення даному принципу наступним чином: «Якщо між двома (асоційованими) підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований» [24].

Як зазначив П. Павоне: «до 1960-х років питання контролю трансфертного ціноутворення були суто типовою концепцією управлінського обліку, не стосуючись фіскальних проблем, пов'язаних із використанням механізму трансфертного ціноутворення в теперішньому значенні» [26].

При цьому в контексті ефективності дослідження еволюції контролю за трансфертним ціноутворенням важливим є виділити чинники що вплинули на використання трансфертного ціноутворення та його регулювання в подальшому (рис. 1.2).



Рисунок 1.2 – Основні чинники еволюції трансфертного ціноутворення

Джерело: запропоновано автором.

Так, період після закінчення Другої Світової Війни до початку 1960-х років – прийнято вважати періодом становленням транснаціональних корпорацій. Результатом чого є еволюція трансфертного ціноутворення від проблеми управлінського обліку до фіскальної проблеми, яку спровокувала зміна глобального бізнес-ландшафту, а саме: збільшення транснаціональної торгівлі за рахунок внутрішньогрупових операцій. Перенесення прибутку в інші юрисдикції першим відчув уряд США, за рахунок зменшення податкових зобов'язань платників податків, тоді як релокація прибутку через пов'язаних осіб досягає відчутного ефекту для податкової політики уряду США.

У 1968 році були опубліковані перші так звані Правила податкового контролю трансфертного ціноутворення [11 с. 64-68]. Даний документ законодавчо закріпив принцип «витягнутої руки» за допомогою якого буде здійснюватися аналіз операцій між пов'язаними компаніями та, у разі невідповідності даному принципу, проводитимуться відповідні коригування прибутку за допомогою трьох

методів ціноутворення (традиційні методи трансфертного ціноутворення: метод порівняльних ринкових цін, метод ціни перепродажу та витратний метод).

Наступним етапом, у зв'язку з паралельним розвитком правил регулювання трансфертних цін між Європою та Сполученими Штатами, на світ в 1979 році з'явився спеціальний документ, присвячений проблемам трансфертного ціноутворення – Звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії» [27].

За дослідженням Р. Аві-Йонах [28] застосування принципу «вितягнутої руки» було звужено виключно з метою контролю за трансфертним ціноутворенням, яке отримало своє відображення в статті 482 Кодексу внутрішніх доходів, та стало відправною точкою для аналізу і використання в судових спорах. Дані норми кодексу були введені в 1993 році та мали тимчасовий характер і постійно вдосконалювалися з огляду на тип операцій. Як результат, напрацьовані норми у вигляді постійних правил набули чинності в 1994 року.

Сполучені Штати стали першою країною в світі що на законодавчому рівні закріпила правила контролю за трансфертним ціноутворенням. Цей процес став поштовхом для більшості розвинених країн та сформував першу практику щодо регулювання операцій в середині транснаціональних компаній.

Так, забезпечення прозорості в оподаткуванні стає першочерговим завданням для більшості країн світу. Період 1990-х років став новим етапом для транснаціональних компаній впродовж якого відбулося припинення обмежень, які національні корпорації мали на світовому рівні, шляхом активного розширення на ринки країн, що розвиваються, та створення відповідних філій і відділень.

Підтвердження даної інформації мало відображення в дослідженні Дж. Даннінга та С. Лундан [29], який провів емпіричну роботу з розрахунку прямих іноземних інвестицій в національну економіку провідних країн світу та частки доходів транснаціональних компаній в загальному ВВП країн (табл.1.2).

Таблиця 1.2 – Значення транснаціональних корпорацій у світовій економіці
1982-2005 рр.

поточні ціни, млрд. доларів

Показники	Роки			
	1982	1990	2000	2005
Надходження прямих іноземних інвестицій	59	202	1 271	916
Відтік прямих іноземних інвестицій	28	230	1 150	779
ВВП	10 899	21 898	31 895	44 674
Транскордонні злиття та поглинання компаній	н/д	151	1 144	716
Валове накопичення основного капіталу	2 397	4 925	6 466	9 420
Роялті та надходження ліцензійних платежів	9	30	66	91

Джерело: сформовано автором на основі [29].

Відповідною реакцією на розширення присутності транснаціональних компаній є публікація у 1995 році Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [30], яка була схвалена Радою ОЕСР. Варто відзначити, що публікація ініціативи, в першу чергу, викликана активним розвитком транснаціональних корпорацій. Другим фактором є закріплення загальноприйнятих напрацювань щодо трансфертного ціноутворення, спрямованого на забезпечення справедливості та прозорості у податкових відносинах між дочірніми компаніями та їх пов'язаними компаніями.

Однак при дослідженні оновлень Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення важливо відмітити опублікований звіт на засіданні саміту «Великої двадцятки» (G20) у 2013 році. Схвалений ОЕСР звіт має назву: «План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting / План заходів з протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування)» [31]. В звіті чільне місце посідає питання контролю за трансфертним ціноутворенням, а саме:

- **Кроки 8-10 «Удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням»** (дані кроки зосереджені на наступних проблемних питаннях: крок 8 – удосконалення процесу аналізу трансфертного ціноутворення під час здійснення операцій з нематеріальними активами; крок 9 – удосконалення процесу аналізу трансфертного ціноутворення під час здійснення операцій з передачі ризиків між членами МГК або розподілу надмірного капіталу між

ними; крок 10 – удосконалення процесу аналізу трансфертного ціноутворення під час здійснення інших операцій з високими ризиками: внутрішньогрупові послуги з низькою доданою вартістю, товарні операції, тощо);

- **Крок 13 «Правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній»** (даний крок впроваджує трирівневу структуру звітності: локальний файл, майстер-файл та звіт в розрізі країн міжнародних груп компаній).

Тим не менше, Фіскальний комітет ради ОЕСР продовжив активну діяльність у напрямку постійного вдосконалення, що відобразилось у внесенні змін та доповнень до Настанов ОЕСР у 2010, 2017 та 2022 роках (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 – Внесені зміни та доповнення до Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення за період 1995-2022 рр.

Редакція	Ключові зміни
Настанови ОЕСР 1995 р.	1. Затверджено напрацювання стосовно пріоритетності традиційних методів над трансакційними методами. 2. Затверджено на міжнародному рівні принцип «витагнутої руки». 3. Узагальнено адміністративні питання, а саме: - визначено складові аналізу порівняльності, які включають п'ять факторів; - визначено інструмент інтерквартильного розрахунку діапазону цін/рентабельності; 4. Затверджено підходи щодо структури документації з трансфертного ціноутворення. 5. Перші напрацювання стосовно аналізу операцій з внутрішньо-груповими послугами та нематеріальними активами.
Настанови ОЕСР 2009 р.	1. Оновлено розділ IV «Адміністративні підходи до запобігання та вирішення суперечок, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням»: внесено деякі поправки, головним чином для відображення прийнятої у 2008 році оновленої редакції Типової податкової конвенції, зокрема нового параграфу 5 статті 25, що стосується арбітражу. 2. Значні оновлення стосовно процедури взаємної згоди для вирішення міжнародних податкових спорів.
Настанови ОЕСР 2010 р.	1. Змінено підходи до визначення переваг традиційних методів над трансакційними і визнано всі методи однаково надійними. 2. суттєво переглянуто розділи I-III і внесено нові вказівки щодо: - вибору найбільш точного методу трансфертного ціноутворення відповідно до обставин; - практичного застосування методів трансакційного прибутку (метод трансакційної чистої маржі та метод розподілу прибутку); - щодо виконання порівняльного аналізу. 3. Доповнено новим розділом IX «реструктуризація бізнесу».

Продовження табл. 1.3

Редакція	Ключові зміни
Настанови ОЕСР 2017 р.	- Внесено зміни в існуючі розділи у зв'язку з публікацією у 2016 році остаточних звітів BEPS щодо дій 8-10 «Узгодження результатів трансфертного ціноутворення зі створенням цінності» та дії 13 «Трирівнева документація з трансфертного ціноутворення». - Переглянуто настанови щодо безпечних гаваней у Розділі IV.
Настанови ОЕСР 2022 р.	- Переглянуто та оновлено розділ II «Методи трансфертного ціноутворення» в частині застосування методу розподілу прибутку; - Оновлено настанови щодо нематеріальних активів, які важко оцінити; - Додано новий розділ щодо трансфертного ціноутворення для фінансових операцій.

Джерело: сформовано автором за даними ОЕСР [30].

За даними сайту ОЕСР [32] розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з під оподаткування щорічно призводять до втрат від 100 до 240 мільярдів доларів США для кожної з країн світу. В той час, більше 140 країн і юрисдикцій співпрацюють для впровадження 15 заходів Плану дій BEPS, спрямованих на протидію ухиленню від сплати податків, зміцнення узгодженості міжнародних податкових правил і створення більш прозорого податкового середовища.

М. Мішин та Є. Курілов [33] визначили основні організації, які розроблюють рекомендаційні правила контролю за трансфертним ціноутворенням і умовно поділити на три блоки:

I. рекомендації ОЕСР;

II. звіти та напрацювання ООН;

III. нормативно-правові акти (включаючи настанови ЄС) впровадженні в законодавство європейських країн.

Окрім цього, ОЕСР розробила профілі країн, згідно з якими можна спостерігати відмінності у врегулюванні державою трансфертного ціноутворення (дод. Б). За результатами огляду законодавчих вимог щодо застосування трансфертного ціноутворення в країнах Європейського Союзу у таблиці 1.4 представлено підходи європейських країн до здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням. Результати проведеної роботи дозволили провести групування країн ЄС:

- за пріоритетністю методів та ієрархією їх застосування;

- за видом операцій (зовнішні/внутрішні);
- за законодавством (національним/ЄС).

Таблиця 1.4 – Підходи країн Європейського Союзу до здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням.

Підходи до здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням	Країни ЄС
За пріоритетністю методів та ієрархією застосування	
Наявна пріоритетність методів	Австрія, Бельгія, Греція, Данія, Естонія, Ірландія, Іспанія, Італія, Кіпр, Латвія, Литва, Польща, Португалія, Румунія, Словенія, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія, Швеція
Наявна ієрархія методів	Болгарія, Хорватія
Країни без чіткої ієрархії/пріоритетності	Німеччина, Словаччина
За видом операцій (зовнішні/внутрішні)	
Зовнішньоекономічні операції	Австрія, Бельгія, Болгарія, Греція, Італія, Німеччина, Швеція
Внутрішні та зовнішньоекономічні операції	Данія, Естонія, Ірландія, Іспанія, Кіпр, Латвія, Литва, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Польща, Португалія, Румунія, Словаччина, Словенія, Угорщина, Франція, Чехія
За законодавством (національним/ЄС)	
Методи чітко визначені в національних нормативно-правових актах	Більшість європейських країн, зокрема: Австрія, Бельгія, Греція, Польща, Угорщина, Чехія, Італія, Словенія.
Пряме посилання на Настанови ОЕСР	Ірландія, Люксембург, Мальта, Фінляндія, Франція, Швеція

Джерело: сформовано автором за даними [32; 34].

Результати дослідження підходів європейських країн до здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням свідчать про їхню різноманітність, зумовлену економічними особливостями та прагненням до відповідності Настановам ОЕСР, які є міжнародними стандартами. Варто зазначити що деякі країни охоплюють як зовнішні, так і внутрішні операції. Регулювання виключно

зовнішніх операцій є характерним для низки країн, таких як Австрія, Бельгія та Швеція. Більш комплексний підхід, що враховує і внутрішні операції, застосовується в таких країнах, як Данія, Естонія та Франція. Для України цей аналіз є особливо актуальним, оскільки до 2015 року контроль охоплював внутрішні операції, але згодом був сфокусований виключно на зовнішньоекономічних операціях, що вимагає аналізу та гармонізації на шляху до євроінтеграції.

В 2017 році швидкий розвиток технологічних процесів сприяє цифровізації економіки, що суттєво впливає на бізнес-середовище та компанії. Цифровізація розглядається як відкриття кордонів, завдяки чому компаніям легше продавати продукцію в певній юрисдикції з мінімальною фізичною присутністю там [35]. Відтак доходи транснаціональних компаній перерозподіляються за рахунок агресивних схем податкового планування. Г. Котіна, М. Степура та Ю. Поливана [36 с. 186] доводять, що за підрахунками ОЕСР сума щорічних втрат загальних доходів від податку на прибуток підприємств становить близько 4-10%, або 100 – 240 мільярдів доларів США. За останніми даними Euractiv – «Еврактив» [37], згідно зі статистикою податкових гаваней, таких як Бермудські острови чи Ірландія, близько 40% прибутку транснаціональних компаній уникають оподаткування. Отож ЄС втрачає 20% своїх доходів від цифрових компаній.

Робота ОЕСР та ООН щодо викликів пов'язаних з зміною економічного ландшафту здійснюється на постійній основі. Завдання цих організацій включають:

1. ОЕСР:

- ідентифікація та адаптація до зміни економічного середовища;
- розробка ефективних правил боротьби з шкідливими практиками та гібридними режимами оподаткування;
- збільшення прозорості та ефективності міжнародних механізмів обміну податковою інформацією.

2. ООН:

- забезпечення пропорційного податкового навантаження як на розвинуті країни, так і ті, що розвиваються;

- дослідження практики правил трансфертного ціноутворення з залученням країн членів організації до діалогу для спільної роботи з метою вирішення проблем;
- урахування проблем країн що розвиваються, уникнення дискримінації правил трансфертного ціноутворення.

З огляду на еволюцію трансфертного ціноутворення та опублікованих даних ОЕСР щодо становлення правил контролю за трансфертним ціноутворенням можна виділити наступні три ключові етапи (рис. 1.3):



Рисунок 1.3 – Основні етапи розвитку правил контролю за трансфертним ціноутворенням у світі

Джерело: сформовано автором на основі [3; 30].

Варто зазначити, що на практиці третій етап має вагомe значення з огляду на цифровізацію бізнес-процесів, а саме процес вдосконалення існуючих норм трансфертного ціноутворення. На підставі аналізу, проведеного зарубіжними вченими щодо найбільших транснаціональних корпорацій та презентації ОЕСР

нової програми у 2019 році під назвою BEPS 2.0 [38], пов'язаної з швидкозмінним трансфертним середовищем, виникає проблематика, пов'язана з диджиталізацією економіки. Зокрема, це включає аспекти, пов'язані із законним переміщенням прибутку в юрисдикцію, де створюється додана вартість. Досліджується перехід від принципу «витягнутої руки» до «формульного розподілу прибутку», який передбачає спрощений підхід до процесу оподаткування надприбутків МГК, які не здійснюють фізичної присутності в юрисдикції, де відбуваються операції з надання цифрових послуг або інші операції, пов'язані з диджитал процесами.

С. Піччіото та Дж. Кадет [39] зазначають, що МГК розглядають «формульний підхід» як альтернативу принципу «витягнутої руки» відповідно до нової економічної реальності. Автори стверджують, що даний підхід дозволить МГК справедливо розподіляти свої прибутки між учасниками групи, що здійснюють діяльність в країнах без фізичної присутності. Відповідно «формульний підхід» має революційний характер незважаючи на побоювання ОЕСР, висловлені в Настановах. Серед основних недоліків «формульного підходу» ОЕСР виділяє труднощі у впровадженні системи таким чином, щоб уникнути подвійного неоподаткування [30].

Отже, можна стверджувати що формування плану BEPS є здійсненням уточнень в системі контролю за трансфертним ціноутворенням, що передбачає удосконалення існуючих методик та створення нових ініціатив, які спричиненні економічним розвитком. Дані ініціативи певною мірою відходять від традиційних підходів та створюють нову систему регулювання трансфертного ціноутворення. До того ж, поява складних бізнес-структур створює нові ризики пов'язанні з оптимізацією податкового навантаження. Для комплексної оцінки необхідно розглянути базу напрацювань світової спільноти в сфері контролю за трансфертним ціноутворенням (рис 1.4).

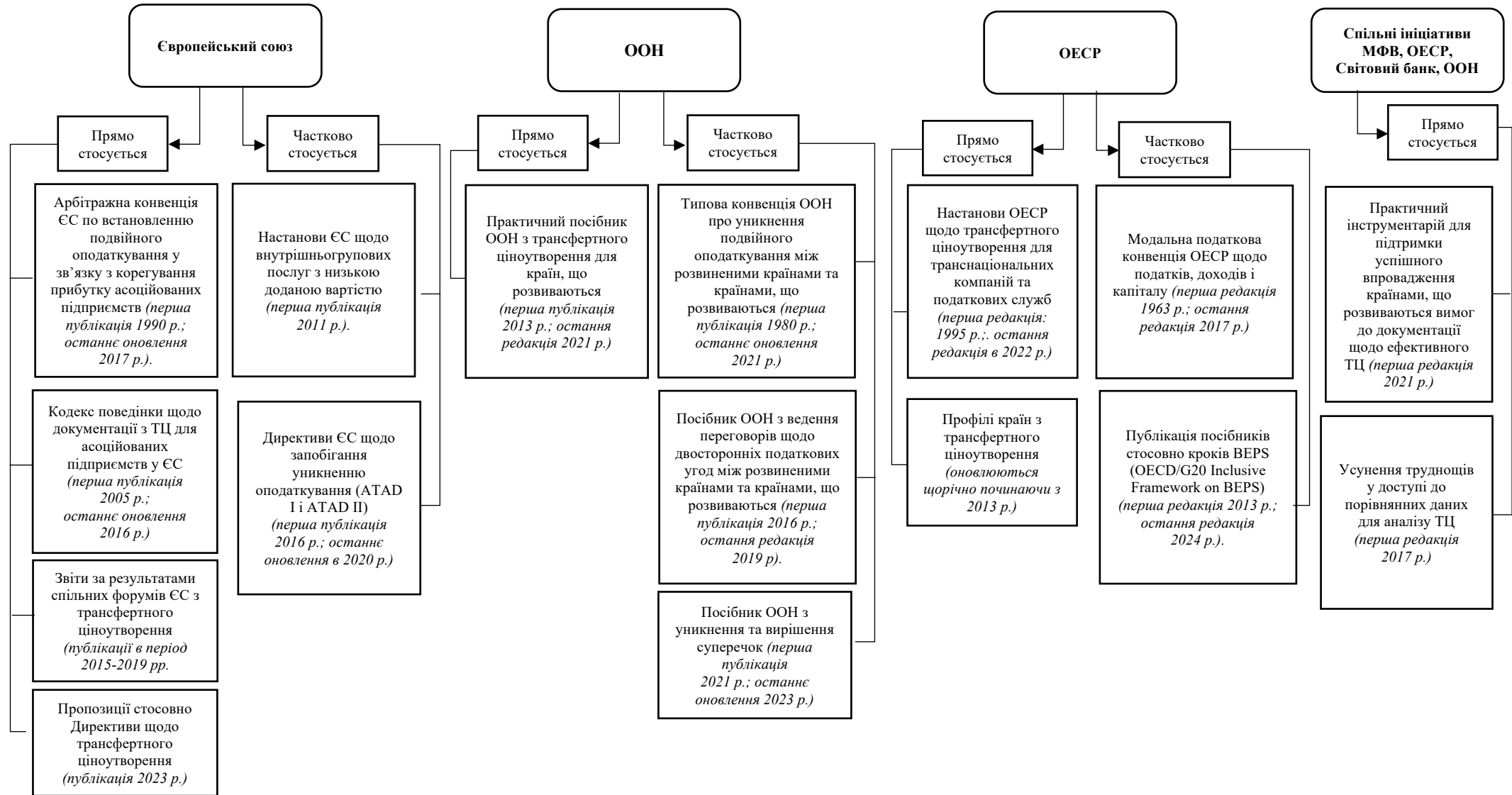


Рисунок 1.4 – Систематизація документів світових організацій стосовно трансферного ціноутворення

Джерело: сформовано автором на основі [13; 19; 22; 24; 30; 32; 40 – 50].

Даний перелік документів не є вичерпним та постійно вдосконалюється з огляду ініціатив світових спільнот (ООН, ОЕСР, ЄС та інших) та постійної роботи спільно з консалтинговими компаніями для удосконалення методичних рекомендацій з метою усунення прогалин та проблемних питань в сфері трансфертного ціноутворення.

У свою чергу зазначимо, що в українському законодавстві правила контролю за трансфертним ціноутворенням були запровадженні з 1 вересня 2013 року Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [51]. До Податкового кодексу України було введено поняття «трансфертне ціноутворення», яке трактувалося як система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, що підпадають під контроль згідно зі статтею 39 Податкового кодексу України як контрольовані операції [23]. При цьому наголошується, що контроль застосовується для забезпечення дотримання рівня «звичайних цін» у контексті оподаткування прибутку підприємств та податку на додану вартість. Такий контроль введено як щодо зовнішньоекономічних операцій, так і щодо окремих операцій між резидентами-пов'язаними особами. Так розпочалося створення термінологічної основи для формування механізму контролю за трансфертним ціноутворенням та визначення методології його застосування. Відбулось розширення наявних понять і механізмів щодо проведення аналізу контрольованих операцій у податковому кодексі та введення нових термінів, що сприяло уточненню та розвитку системи регулювання трансфертного ціноутворення. Однак, «...вагомими змінами були запровадженні лише у 2015 році, які затвердили на законодавчому рівні принцип «вितягнутої руки», змінили критерії взаємної «пов'язаності сторін» та зміст контрольованих операцій, що сприяло гармонізації нормативної бази вітчизняного законодавства стосовно трансфертного ціноутворення до діючих світових стандартів та Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних корпорацій та податкових служб» [52]. В результаті чого можна стверджувати, що за такий короткий час запровадженні правила мали

постійний розвиток з метою відповідності стандартам світової спільноти. Даний процес супроводжувався низкою консультацій ОЕСР.

У таблиці 1.5 зазначено ключові етапи розвитку трансфертного ціноутворення в Україні, визначені вітчизняними науковцями.

Таблиця 1.5 – Етапи еволюції трансфертного ціноутворення в Україні

Автор	Визначені етапи	Примітка
Онищенко О.В., Хоменко Л.М., Авраменко О.І. [10, с. 619]	Виділяють три етапи: 1) зародження (1994–2010); 2) упорядкування (2010–2013 рр.); 3) вдосконалення трансфертного ціноутворення (з 2013 р.).	Автори зосереджуються на формуванні понятійного апарату, інтеграції трансфертного ціноутворення у ПКУ та модернізації відповідно до міжнародних стандартів.
Король С., Уманцова Г., Шушакова І. [53, с. 91]	Описують три етапи: 1) формування базових понять (1994–2010 рр.); 2) систематизація напрямів та термінології з внесенням змін до ПКУ (2010–2013 рр.); 3) адаптація до міжнародних ініціатив (з 2013 р.).	
Мельниченко Р. В. [15, с. 74-96]	Автор виділяє сім етапів: 1) впровадження норм контролю за трансфертним ціноутворенням до ПКУ у 2013 році; 2) удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням шляхом ухвалення відповідного закону в грудні 2014 року; 3) зміни до ПКУ щодо трансфертного ціноутворення, прийняті в липні 2015 року. 4) зміни до податкового законодавства у зв'язку з покращенням інвестиційного клімату в грудні 2016 року; 5) зміни до ПКУ з метою забезпечення збалансованості бюджетних надходжень прийняті у грудні 2017 року. 6) зміни до ПКУ з метою оптимізації адміністрування податків і зборів у листопаді 2018 року; 7) усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві в січні 2020 року.	Автор досліджує розвиток трансфертного ціноутворення через призму законодавчих змін. Етапи прямо пов'язані з законами, які вносять зміни до ПКУ щодо запровадження в 2013 р. та подальшого покращення контролю за трансфертним ціноутворенням.
Муравський О. Ю. [14, с. 20]	Наголошує на поетапному розвитку: запровадження поняття ТЦ та виділяє чотири етапи: 1) 1994–2010 рр; 2) закріплення у законодавстві (2010–2013 рр.); 3) удосконалення на основі міжнародних норм (2013–2017 рр.); 4) гармонізація з BEPS (з 2017 р.).	

Джерело: сформовано автором на основі [10, с. 619; 14, с. 20; 15, с. 74-96; 53, с. 91].

Відтак у рамках даного дослідження, питання еволюції норм трансфертного ціноутворення є особливо важливим, тоді як фрагментарний аналіз дає змогу

встановити зв'язок між правилами контролю трансфертного ціноутворення в світі та відображення даної практики в українському законодавстві.

За результатами аналізу еволюції трансфертного ціноутворення в Україні можна визначити, що три з чотирьох досліджень мають спільні риси. Зокрема, у виділенні початкового періоду (1994–2010 рр.), пов'язаного із зародженням понять і механізмів трансфертного ціноутворення, а також етапу становлення (2010–2013 рр.), коли трансфертне ціноутворення почало інтегруватися в законодавство України. Водночас Р. В. Мельниченко [15, с. 74-96] зосереджує своє дослідження на періоді з 2013 року, що пов'язано із запровадженням контролю за трансфертним ціноутворенням та його подальшим удосконаленням відповідно до законодавчих ініціатив уряду. Серед відмінностей також слід відзначити систематизацію авторами кількості етапів: окремі дослідники [15, с. 74-96] виділяють більшу кількість етапів та приділяють більше уваги інтеграції міжнародних норм у національне законодавство, інші [10, с. 619; 14, с. 20] виділяють 3-4, акцентуючи увагу на розвитку та змінах.

За результатами дослідження та систематизації напрацювань науковців представлено власне бачення. Авторський поділ передбачає чотири ключові етапи становлення трансфертного ціноутворення в Україні відповідно до змін цифровізації економічних процесів та удосконалення податкового законодавства відповідно до вимог ЄС (рис. 1.5).

Такий поділ дає змогу дослідити першопричини становлення зовнішньоекономічних операцій між пов'язаннями компаніями та зрозуміти чинники, що вплинули на зародження та розвиток трансфертного ціноутворення в Україні.

Початком першого (підготовчого) етапу є розвиток фінансово-промислових груп шляхом приватизації державного майна. Відтак як констатував І. Андрущенко [54] за цей час змінили форму власності 40,4 тис. малих підприємств та близько 10 тис. великих і середніх. В межах даного етапу Україна доєдналася до співпраці з ОЕСР щодо гармонізації економічних процесів внаслідок створення дієвої законодавчої бази.

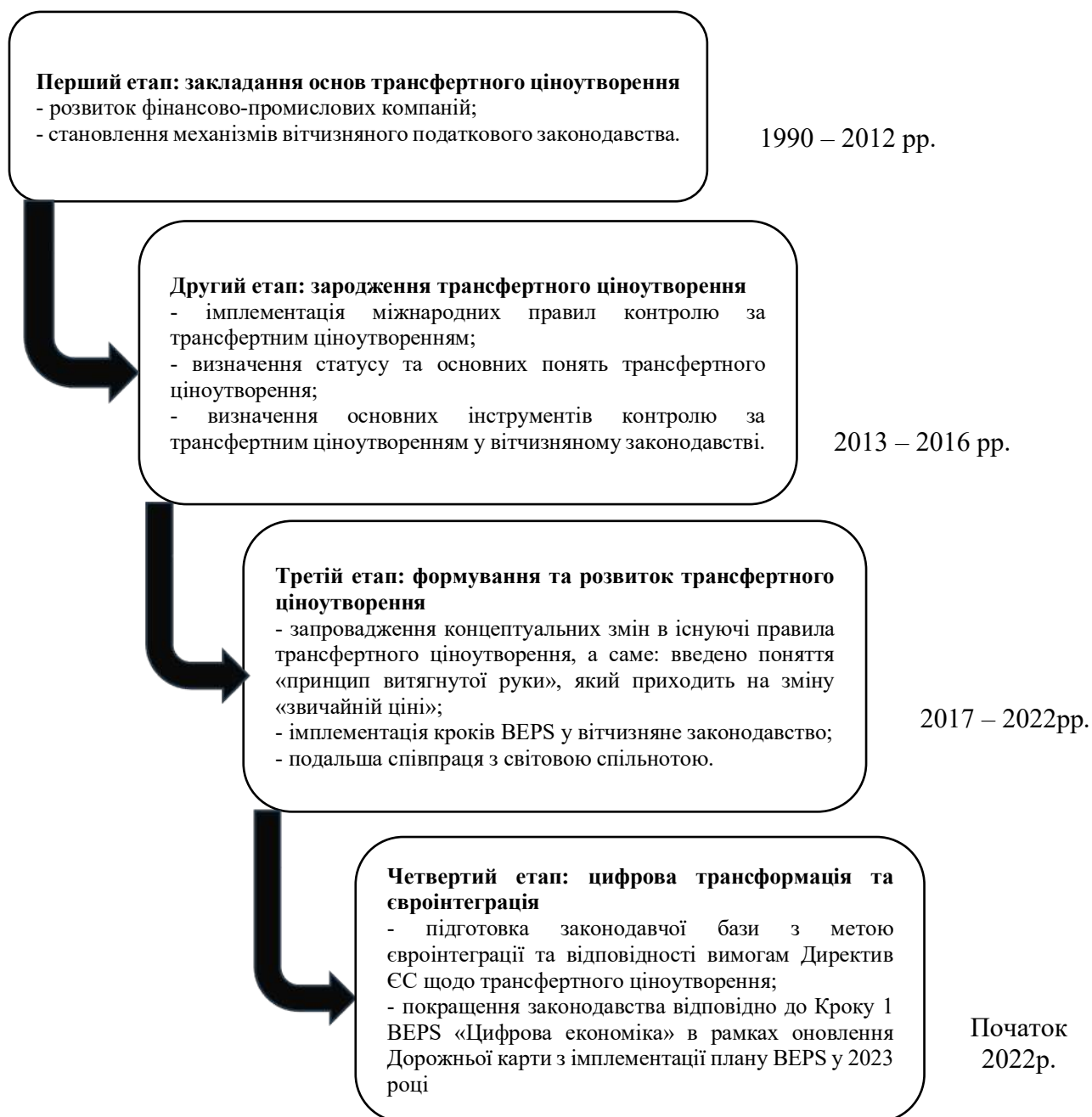


Рисунок 1.5 – Еволюція розвитку трансфертного ціноутворення в Україні

Джерело: сформовано автором.

Даний етап характеризується розвитком зовнішньоекономічних відносин та посиленням конкуренції (рис. 1.6). Великі компанії починають використовувати механізми оптимізації податкового навантаження, а відтак держава створює ефективні методи контролю та регулювання за зовнішньоекономічними операціями. Зокрема, українські вчені все активніше досліджують аспекти контролю за трансфертними цінами як з теоретичної, так і практичної перспективи.

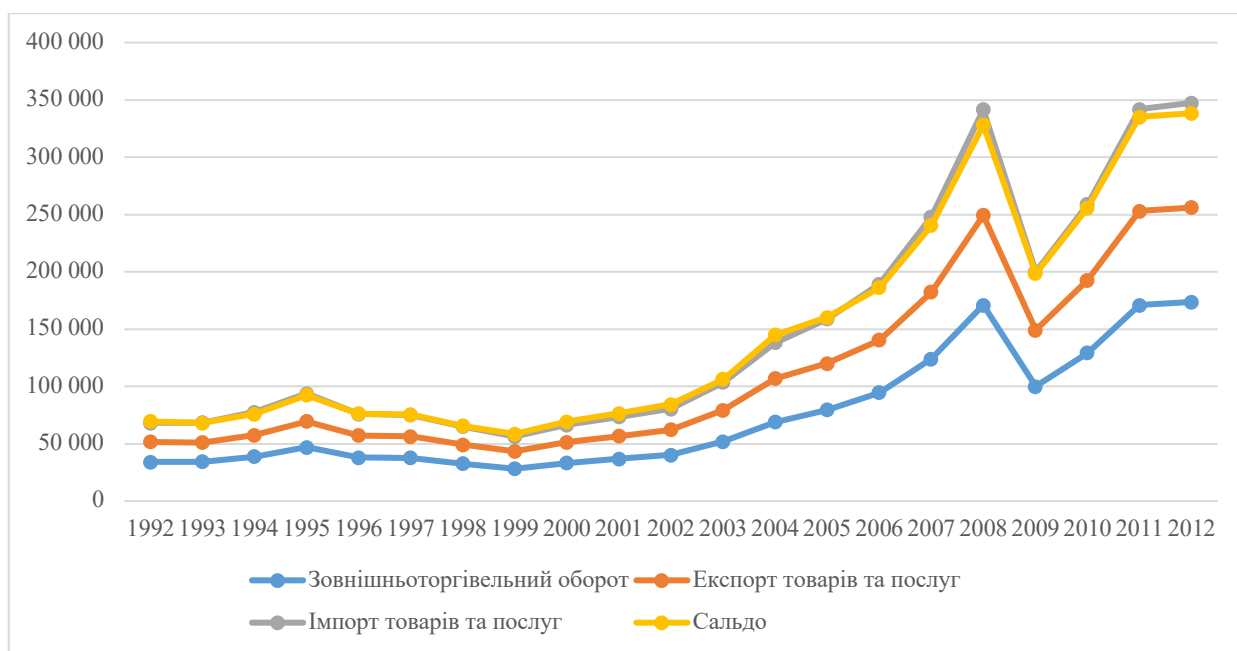


Рисунок 1.6 – Динаміка експортно-імпортних операцій в Україні за 1992-2012 рр., млн дол. США.

Джерело: сформовано автором на основі [55].

Під час впровадження нових норм податкового законодавства, спрямованих на регулювання діяльності міжнародних компаній, виникають нові труднощі та протиріччя. Тому виникає потреба в розробці та імплементації системи трансфертного ціноутворення відповідно до стандартів ОЕСР.

Другий етап є періодом прийняття Закону України «Про внесення змін до ПКУ щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» [51]. У ході даного етапу відбувається запровадження правил та термінології щодо контролю за трансфертним ціноутворенням. Зокрема, визначаються ключові терміни: «контроль за трансфертним ціноутворенням», «критерії віднесення операцій до контрольованих» та затверджується термін «звичайна ціна». Тобто, починає формуватися нормативно-правова база щодо регулювання трансфертного ціноутворення, приймаються підзаконні акти, що слугують інструментами здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням, а саме:

1. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення» [56];

2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні» [57];

3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення» [58].

Відтак, як зазначає Антощенкова В. [59], головною метою Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [51] є побудова дієвої системи державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, що дасть змогу захистити податкову базу і запобігатиме «утіканню» прибутку з України та уникненню при цьому підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі.

Третій етап є періодом внесення змін до існуючих правил трансфертного ціноутворення з метою підготовки до імплементації плану BEPS. Початком даного етапу є 1 січня 2015 року коли до статті 39 ПКУ внесено зміни Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням». За даними дослідження Є. Курілова та В. Кругляка [60] до національного законодавства введено поняття «принцип витягнутої руки», який є ширшим за поняття «звичайна ціна». Крім того, дозволяє (або вимагає) враховувати не лише ціну операції, а також інші фінансові та комерційні умови, які впливають на обсяг оподатковуваного прибутку платника. З під контролю трансфертного ціноутворення виключено операції між резидентами України та податок на додану вартість.

На даному етапі, було сформовано нормативно-правову базу, яка визначає:

1. порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та порядку проведення опитування уповноважених посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення [61];

2. порядок проведення перевірок з питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» [62];

3. форму та порядок складання звіту про контрольовані операції [63];

4. форму та порядок складання акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» [64].

Аналізуючи еволюцію контролю за трансфертним ціноутворенням, доцільно розглянути позитивні та негативні сторони впровадження принципу «витягнутої руки» (табл. 1.6).

Таблиця 1.6 – Переваги та недоліки впровадження принципу «витягнутої руки»

Переваги	Недоліки
- надає контролюючому органу необхідну правову базу для захисту бази оподаткування; - зменшує випадки подвійного оподаткування; - створює рівні умови для підприємств; - узгоджується з зобов'язаннями, які країна, взяла на себе згідно з міжнародним правом (наприклад, внаслідок чинних податкових угод, які містять еквівалент статті 9 Типової (Модальної) податкової конвенції ОЕСР; - зменшує невизначеність для платників податків і контролюючих органів, які можуть спиратися на широкий спектр міжнародно визнаних принципів і практик; - надає країні можливість впливати на майбутні зміни в сфері міжнародного трансфертного ціноутворення та захищати інтереси платників податків-резидентів у дискусіях з іншими податковими органами; - зменшує витрати МГК щодо дотримання лише одного підходу до трансфертного ціноутворення, що робить більш імовірним застосування єдиного підходу на глобальному рівні (материнської компанії) та регіональному рівні (учасників групи).	- може укладнювати доступ до отримання інформації, якої може не існувати або яка не є легкодоступною; - може спричиняти адміністративне навантаження на податкові органи; - приводить до значного навантаження на платників податків; - може призвести до певної невизначеності для платників податків та податкової адміністрації щодо трактування конкретних операцій та обставин; - використання односторонніх методів може не враховувати прибуток мережі та економію від масштабу; - потрібні значні інвестиції у розвиток потенціалу податкового органу; - багато країн, що розвиваються, мають обмежену кількість чинних угод про оподаткування, які надають правову основу для забезпечення звільнення від економічного подвійного оподаткування.

Джерело: сформовано автором на основі [28; 30].

Дані таблиці 1.6 свідчать про наявність значної кількості як переваг, так і недоліків впровадження принципу «вितягнутої руки». За результатами аналізу встановлено, що імплементація принципу «вितягнутої руки» в національне законодавство з метою практичного застосування дозволяє гармонізувати вітчизняне законодавство з міжнародною податковою політикою країн світу. Даний принцип забезпечує прозорість у сфері міжнародного оподаткування та уникнення подвійного оподаткування. До позитивних сторін варто віднести зменшення витрат МГК на дотримання податкових вимог і стимулювання підвищення їх конкурентоспроможності на глобальному ринку, що сприяє зниженню ризиків подвійного оподаткування та узгодженню податкової політики держав із загальновизнаними міжнародними рекомендаціями.

Разом із тим, серед недоліків принципу «вितягнутої руки» виокремлюються відсутність інформації та складність у раціональному виділенні даних про окремі господарські операції учасників МГК під час проведення аналізу контрольованих операцій. З іншого боку, складність адміністрування податковими органами є одним із головних недоліків для держави, у якій здійснюють свою діяльність МГК.

Отже, можна констатувати, що переваги принципу «вितягнутої руки» створюють надійну базу для формування гармонізованого та справедливого міжнародного податкового середовища як для суб'єктів господарювання, що здійснюють контрольовані операції, так і для контролюючих органів, які реалізують контроль за трансфертним ціноутворенням. Крім того, принцип сприяє раціональному розподілу податкових надходжень між країнами та мінімізує ризик подвійного оподаткування, що відповідає інтересам світової спільноти.

Наступним кроком в еволюції розвитку трансфертного ціноутворення є приєднання України з 01.01.2017 р. до Програми розширеного співробітництва ОЕСР та зобов'язання запровадити п'ятий, шостий, тринадцятий та чотирнадцятий кроки Плану BEPS («мінімальний стандарт») [65]. Даний процес знайшов своє відображення в податковому законодавстві з прийняттям у 2020 році Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у

податковому законодавстві» [66]. Як зазначає Р. В. Мельниченко [15], запровадження даного закону є революційним та одночасно прогресивним, оскільки ним кардинально було реформовано вітчизняне податкове законодавство відповідно до рекомендацій ОЕСР в рамках Плану дій BEPS. Поряд з цим слід відзначити, що в площині бізнесу цей закон викликав шквал критики, оскільки ним, по суті, було перекрито більшість існуючих до цього легальних каналів виводу прибутку за кордон і здійснення оптимізації податкового навантаження, що є «звичним» на пострадянських просторах ведення бізнесу.

Враховуючи, що кожна країна, приєднуючись до реалізації плану BEPS, який включає 15 Кроків, окрім обов'язкового «мінімального стандарту», може обрати додаткові кроки для впровадження в національне законодавство, Міністерство фінансів України та НБУ спільно з міжнародними партнерами визначило перелік необхідних кроків, що значно перевищують «мінімальний стандарт». «Мінімальний стандарт» включає: крок 5 «Протидія шкідливим податковим практикам», крок 6 «Запобігання зловживанням пільгами при застосуванні податкових конвенцій (угод про уникнення подвійного оподаткування)», крок 13 «Документація з трансфертного ціноутворення та звітність у розрізі країн МГК (Country-by-Country Reporting)» та крок 14 «Механізм вирішення спорів щодо застосування угод про уникнення подвійного оподаткування». Вищезазначені кроки спрямовані на гармонізацію та відповідність національного законодавства до стандартів ОЕСР у сфері міжнародного оподаткування, боротьби з виведенням прибутків з під оподаткування та розмивання бази оподаткування на шляху до євроінтеграції.

До основних нововведень, які впроваджують заходи щодо боротьби з ухиленням від оподаткування (BEPS), Україна визначила перелік додаткових кроків, які імplementовані в рамках Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [67]:

Крок 3: Включає правила визнання контрольованих іноземних компаній та їх аналізу і оподаткування;

Крок 4: Обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;

Крок 6: Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування;

Крок 7: Запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва;

Кроки 8-10: Удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням;

Крок 13: Вдосконалення правил звітності в розрізі країн МГК;

Крок 14: Механізм вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

Проте важливо розглянути етапи трансфертного ціноутворення, які вже знайшли своє відображення в податковому законодавстві України поряд із тими, які ще належить впровадити. Наприклад, крок 13 передбачає внесення одного із ключових інновацій - трирівневу структуру документації з трансфертного ціноутворення (Локальний файл, Майстер-файл та Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній) для подання інформації про діяльності групи компаній.

У рамках реалізації кроків 8-10 Плану BEPS, Міністерство фінансів України прийняло рішення затвердити «Порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» [68].

Як зазначає М. Мішин [69], аналіз оновлених національних правил трансфертного ціноутворення за операціями із сировинними товарами свідчить, що вони є відображенням сучасних тенденцій міжнародного оподаткування, які базуються на оновлених рекомендаціях Настанов ОЕСР. Відтак, визначення відповідності умов контрольованої операції з сировинними товарами принципу «витягнутої руки» фактично може бути здійснене платниками податків та контролюючими органами за логічними та послідовними правилами, як у сучасному періоді, так і в ретроспективі. Цей аналіз може проводитися відповідно до самостійно встановлених норм та алгоритмів, що враховують методику

«Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»» навіть без формального посилення на них [68].

Наступним етапом реалізації зобов'язань, щодо послідовного застосування міжнародних податкових стандартів є оновлення Дорожньої карти з імплементації Плану дій BEPS на 2023-2025 роки. Як, зазначає Міністерство фінансів України, в рамках даного процесу особлива увага буде зосереджена на реалізації оподаткування цифрової економіки. Відтак, на 15-му пленарному засіданні («Inclusive Framework on BEPS/Програма розширеного співробітництва БЄПС») у офісі ОЕСР було погоджено заяву щодо наміру України реалізації двокомпонентного рішення для вирішення податкових проблем цифрової економіки [70].

Зазначимо, що ОЕСР з огляду на виклики цифровізації економічних процесів було розроблено двухкомпонентне рішення, яке має на меті унеможливити агресивне податкове планування транснаціональними групами компаній [71]. Складовими вищезазначеного рішення є [72; 73, с. 162]:

- Компонент 1 (Pillar 1) зосереджується на перерозподілі прибутку отриманого транснаціональними групами компаній від цифрової діяльності незалежно від їх фізичної присутності. Використання даного компоненту має в основі декілька інструментів:

- «Група один» (Amount A) - запроваджує право на оподаткування МГК, які здійснюють діяльність у межах юрисдикції «ринку» або місця призначення товарів і/або послуг, незалежно від їхньої фізичної присутності. В результаті, частка залишкового (нерозподіленого) прибутку МГК корпорації буде розподілятися за формулою;

- «Група два» (Amount B) - встановлює певну альтернативу для базових маркетингових та дистриб'юторських компаній, які фізично працюють в юрисдикції, де здійснюється торгівля. Відтак, даний підхід покликаний покращити традиційний процес контролю за трансфертним ціноутворенням з огляду на існуючі проблеми.

- Компонент 2 (Pillar 2) в рамках реалізації правил «Global Anti-Base Erosion, GloBE» включає додаткове оподаткування прибутків материнських компаній транснаціональних груп компаній (з консолідованим доходом понад 750 мільйонів євро) у вигляді додаткової суми податку в разі не дотримання правила «глобального мінімального податку». Розмір ставки податку становитиме 15 % [74].

Як результат, використання двухкомпонентного рішення, запропонованого ОЕСР, зумовлює покращення правил міжнародного оподаткування, контролю за трансфертним ціноутворенням та відповідності операцій принципу «витягнутої руки» з метою запобігання подвійного оподаткування або не оподаткування прибутку підприємств. В результаті, постає необхідність ретельного перегляду та вдосконалення існуючих податкових механізмів та створення понятійної бази для визначення цифрових операцій. Характеристика імплементації концепції «Amount B» у вітчизняне податкове законодавство з метою удосконалення існуючих механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням у сфері цифрових операцій узагальнено в додатку В. На основі проведеного узагальнення сформовано наступні пропозиції:

- формування дорожньої карти щодо імплементації концептуальних рекомендацій «Amount B» та відповідності механізмів податковому законодавству ЄС;
- запровадження спрощеного підходу аналізу та звітування за операціями щодо надання цифрових послуг;
- покращення аналітичних інструментів для аналізу великих масивів даних у цифровій сфері;
- створення автоматизованої системи, що буде здійснювати аналіз ступеня ризиковості платника податків під час здійснення цифрових послуг.

Отож, аналіз еволюції трансфертного ціноутворення розкриває його складність та часту змінюваність. У даному контексті розглянуто еволюцію трансфертного законодавства в розвинених країнах світу, його позитивні аспекти при впровадженні норм в національну систему, а також взаємодія з

глобалізаційними процесами, зокрема в сфері уникнення подвійного оподаткування.

Фрагментарний аналіз практики в Україні визначив чотири ключові етапи розвитку механізму трансфертного ціноутворення, які були відображені у послідовних реформах податкового законодавства. Розвиток трансфертного ціноутворення свідчить про законодавчі успіхи розвинених країн та постійні зусилля ОЕСР в напрямку поліпшення податкового контролю і виявлення його недоліків.

1.2. Політика трансфертного ціноутворення України на шляху до євроінтеграції

Стрімкий розвиток політики трансфертного ціноутворення, пов'язаний зі зміною економічних процесів. Країни все частіше імплементують норми контролю за схемами мінімізації податкового навантаження, на противагу тому як бізнес-середовище використовує дієві методи податкового планування.

За результатами аналізу системи поглядів на процес податкового планування вітчизняних і зарубіжних авторів доречним є класифікація факторів, що впливають на частоту та розміри податкового планування:

1. Законодавчі колізії:

- відсутність податкової прозорості;
- наявність законодавчих прогалин;
- нестабільне або часто змінюване законодавство.

2. Економічні та соціальні чинники:

- рівень наявності корупції в контролюючих органах;
- розмір податкового навантаження на суб'єктів господарювання;
- рівень розвитку фінансово-промислової системи в країні, що в результаті зменшує потреби в використанні схем агресивного планування.

3. Міжнародна політика:

- вплив податкових угод на можливості використання схем податкового планування для уникнення подвійного оподаткування;

- існування багатосторонньої співпраці між різними країнами з метою протидії ухиленню з під оподаткування суб'єктів господарювання.

Зважаючи на те, що трансфертне ціноутворення є лише одним із інструментів податкового планування, на нашу думку доцільно виокремити фактори, які мають прямий вплив на його використання. До таких факторів можна віднести:

- рівень прозорості та зрозумілості нормативно-правових актів у сфері трансфертного ціноутворення;

- відсутність систематизації вітчизняного досвіду виявлення та оцінки ризиків трансфертного ціноутворення у вигляді законодавчо закріплених або рекомендаційних матеріалів;

- ефективність діяльності контролюючих органів у виявленні та запобіганні зловживанням трансфертними цінами;

- економічна доцільність контролю за трансфертним ціноутворенням у порівнянні з іншими інструментами податкового планування.

За оцінками Ю. Швець та Т. Сухаренко [75], сучасну світову економіку суттєво визначає вплив понад 500 транснаціональних корпорацій, що можна вважати свого роду «стабільною основою». Загалом, в різних юрисдикціях працює близько 60 тисяч міжнародних груп компаній і транснаціональних корпорацій, які виходять за межі країн свого походження та налічують близько 250 тисяч філіалів. Ці суб'єкти контролюють половину світового промислового виробництва та виконують майже 70% операцій у світовій торгівлі.

З метою дослідження поняття «політика трансфертного ціноутворення», варто визначити сутність терміну «політика». Так, у словнику даний термін визначається як «загальний напрямок, характер діяльності...» [76]. Відповідно до результатів дослідження П. Томсона [77], для повнішого розуміння події чи соціального явища необхідно не лише приділяти увагу тому, що було сказано і зроблено, але необхідно також враховувати соціальний контекст, в якому відбуваються взаємодії між учасниками. У світлі цього варто розглядати політику

трансфертного ціноутворення в контексті податкової політики компанії та існуючого податкового ризику для держави.

Питання урегульованої взаємодії між суб'єктами політики трансфертного ціноутворення є першочерговим, оскільки розподіл податкових зобов'язань між державами та МГК безпосередньо залежить від правової природи зовнішньоекономічних операцій. Зворотною стороною цього питання є проблема спільних перевірок, коли представники з різних країн створюють групу аудиторів для перевірки контрольованої операції.

Відтак, формування стандартизованих підходів до трансфертного ціноутворення обумовлено тим, що кожна країна при розробці національних правил використовує рекомендації ОЕСР, а іноді й прямо посилається на Настанови ОЕСР. Проте, це не завжди усуває невизначеність у раціональності дій кожної із сторін у межах двосторонніх перевірок, адже Настанови ОЕСР мають суто рекомендаційний характер, та в більшості країн не є обов'язковими до використання.

На нашу думку, стандартизація правил трансфертного ціноутворення у вигляді документа «Політика трансфертного ціноутворення» затвердженого на рівні певного регіону, для прикладу країн європейського континенту є ключовим елементом для уникнення спорів щодо подвійного оподаткування та забезпечення прозорості взаємодії між державами і суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Крім того, стандартизація сприятиме ефективній координації спільних перевірок і запобіганню податковим спорам. Для України - це особливо актуально у контексті інтеграції України до стандартів Європейського Союзу.

Стратегію мінімізації податкових зобов'язань умовно можна класифікувати на дві основні групи відповідно до існуючих моделей податкової поведінки, запропонованих Н. В. Лагодієнко, Г. Ю. Бондаренко та В. П. Тарасенко [78] (рис. 1.7).

Перша група включає підходи, що базуються на прогалинах законодавства або використанні різних систем оподаткування в різних країнах, що діють у межах національного законодавства. З іншого боку, друга група пов'язана з порушенням

норм законодавства, таких як ухилення через подання до податкових служб фіктивних документів та зниження обсягу податкових зобов'язань при декларуванні.

М. Хенлон та Ш. Хейцмен [79] вважають ухилення від сплати податків одним з явних методів зниження податкових зобов'язань через низку методів податкового планування, зокрема трансфертного ціноутворення.

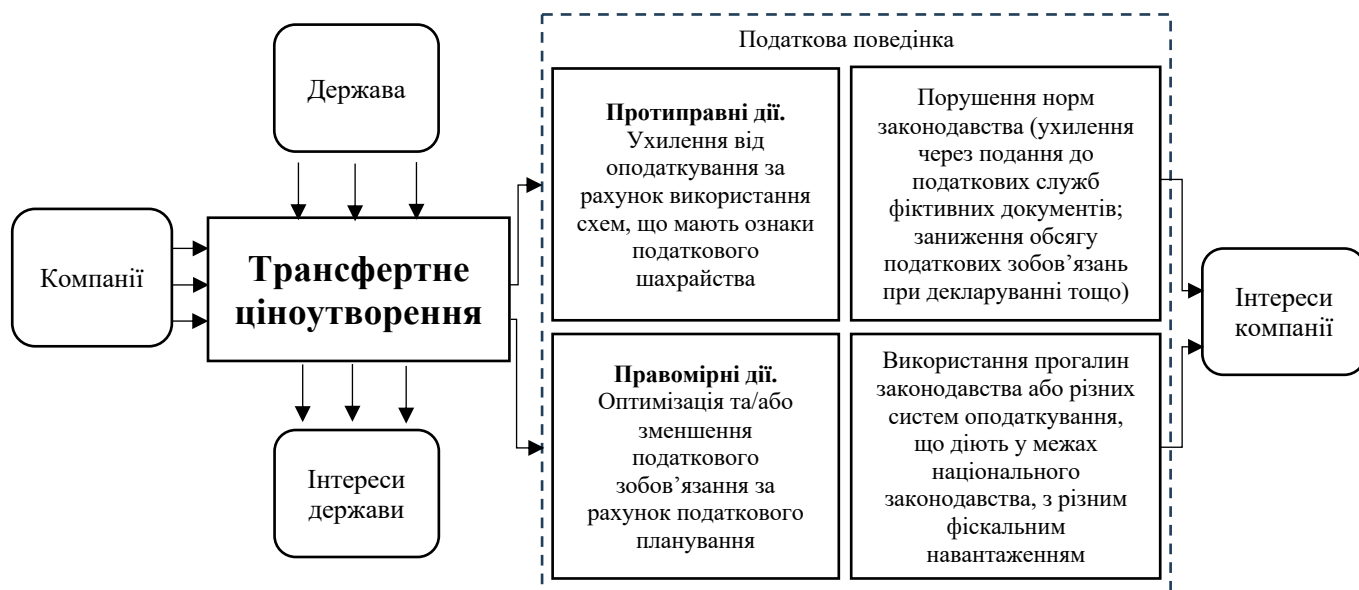


Рисунок 1.7 – Стратегія поведінки суб'єктів господарювання при трансфертному ціноутворенні

Джерело: сформовано автором на основі систематизації [78].

Трансфертне ціноутворення як один із інструментаріїв податкового планування може бути використано як правомірна дія, так і в результаті протиправних дій. Проміжне становище трансфертного ціноутворення визначається його гнучкістю, яка дозволяє задовольняти інтереси як суб'єктів господарювання, так і контролюючих органів. Водночас, більшість авторів класифікують трансфертне ціноутворення як інструмент податкового планування, що є правомірним за умови його використання відповідно до законодавства.

З метою виявлення місця трансфертного ціноутворення в системі існуючих схем мінімізації податкових зобов'язань, авторами був проведений детальний аналіз наявних публікацій пов'язаних з трансферним ціноутворенням.

Р. Мельниченко зазначає: «сфера трансфертного ціноутворення є особливо вразливою для держави, оскільки платники податків за допомогою маніпулювання цінами між пов'язаними компаніями можуть цілком легально «розмивати» свою базу оподаткування» [15]. Тоді як за класичним підходом Ф. Веллоса, трансфертне ціноутворення полягає в маніпулюванні видатками, прибутками і затратами у угодах між «пов'язаними» особами таким способом, який відрізняється від умов, що були б використані в операціях за звичайних ринкових умов, з метою отримання податкової вигоди [80, с. 313].

Підсумовуючи можна зробити висновок, що політика трансфертного ціноутворення пов'язана з існуючими прогалинами податкового законодавства за допомогою якого суб'єкти господарювання оптимізують своє податкове навантаження. Тому політику трансфертного ціноутворення можна трактувати як характер діяльності між пов'язаними сторонами, що знаходяться в різних юрисдикціях з різними системами оподаткування, який передбачає перерозподіл економічних ресурсів і, як правило, здійснюється шляхом перекладання податкових зобов'язань з країн із високими ставками оподаткування до країн із низькими ставками.

Однак, щоб зрозуміти логіку політики трансфертного ціноутворення Х. Роджерс та Л. Оутс [17] пропонують розглядати трансфертне ціноутворення для цілей оподаткування як «поле», яке має динамічну арену боротьби, зайняту акторами, окремими особами, організаціями та навіть установами з різним ступенем домінування. Варто зазначити, що у дослідженні автори, в рамках правового регулювання, вказують на те, що трансфертне ціноутворення тісно пов'язане з:

- іншими сферами економіки з більш широкою областю оподаткування;
- юридичним середовищем, де розробляють, впроваджують і застосовують закони;
- адміністративною сферою, де працюють фахівці податкових органів;
- професійною сферою, яка визначає та обмежує дії учасників з професійною кваліфікацією та індивідуальними особливостями.

Отож, важливо розглянути питання формування інституційного середовища в якому взаємодіють суб'єкти політики трансфертного ціноутворення та методи трансфертного ціноутворення, які вони використовують при здійсненні контролю за трансфертними цінами. Доцільно, також розглянути еволюцію поглядів на застосування методів трансфертного ціноутворення при визначенні ризиків щодо контрольованих операцій.

П. Гориславець та А. Мукан розумно формулюють політику трансфертного ціноутворення, розглядаючи даний процес через суб'єктів господарювання. «Трансфертна політика – це сукупність заходів і методів управління підприємства, що базується на використанні різниць у системах оподаткування з метою мінімізації розміру податкового навантаження» [81]. Податкові органи вважають, що головною метою маніпулювання трансфертними цінами є зниження загального рівня податкового тягара. Проте важливо відзначити, що податковий фактор не є єдиним чинником у формуванні трансфертних цін.

З урахуванням вище зазначених тез важливо висвітлити наслідки для всіх учасників сфери трансфертного ціноутворення. При цьому, варто класифікувати суб'єктів відповідно до їх функціонального профілю, серед яких ключовими є стратегічне планування з метою задоволення власних економічних інтересів для підприємств та функція регулювання для державних органів. У таблиці 1.7 систематизовано і доповнено суб'єкти та їх вплив на політику трансфертного ціноутворення на основі дослідження А. О. Касич [82] та О. В. Чижикової [13].

Відповідно до визначених функцій, зокрема регулювання та контролю, прослідковується зацікавленість держави у збільшенні податкових надходжень до державного бюджету та впровадження уніфікованої ризик-орієнтовної законодавчої системи з метою створення конкурентного ринкового середовища. Зазначимо, що за даними ОЕСР [30], впровадження норм щодо контролю за трансфертним ціноутворенням, встановлюється кожною юрисдикцією окремо у зв'язку з специфікою як економічних, так і адміністративних труднощів і вимагає врахування значного рівня міжнародного співробітництва.

**Таблиця 1.7 – Суб’єкти та їх вплив на політику трансфертного
ціноутворення**

№ з/п	Суб’єкти політики трансфертного ціноутворення	Функції	Вплив на політику трансфертного ціноутворення
1	Податкова служба, Міністерство фінансів та інші державні органи	Регулювання та контроль	Створення правової бази та контроль за дотримання правил трансфертного ціноутворення для забезпечення ефективного функціонування та зменшення податкових ризиків для підприємств.
2	Транснаціональні компанії	Стратегічне планування	Розробка стратегії і політики ведення господарської діяльності та оптимізації податкових зобов’язань відповідно до правових вимог.
3	Міжнародні організації та аудиторські компанії, податкові консультанти	Експертна підтримка	Надання консультацій, експертних порад та проведення аудитів і аналізу для забезпечення відповідності компаній стандартам, міжнародним нормам та оптимізації існуючих норм трансфертного ціноутворення за рахунок аналізу ризиків.
4	Інвестори	Аналіз та прийняття рішень	Вивчення трансфертної політики компаній та аналіз її впливу на фінансові показники для прийняття рішень щодо інвестицій та оптимального використання податкових можливостей.

Джерело: сформовано автором на основі систематизації [13; 82].

У той час, функція стратегічного планування призначена для оптимізації податкових зобов’язань підприємств і включає в себе використання агресивних схем податкового планування, що призводить до необґрунтованого зменшення податкового навантаження.

Зазначимо, що хоча міжнародні організації не відіграють ключову роль у політиці трансфертного ціноутворення, вони здійснюють експертну підтримку. Так, при формуванні та розробці законодавчої бази з питань трансфертного ціноутворення України враховуються рекомендації, консультації та наглядові функції міжнародних організацій, що ґрунтуються на світових практиках, застосовуваних іншими країнами.

Проведене дослідження та аналіз взаємодії суб’єктів трансфертного ціноутворення через виконання функцій кожною з сторін, дозволяє визначити конкретні фактори та їх вплив на стратегію трансфертного ціноутворення. Отримані результати надають можливість розкрити

специфіку цих факторів та їх роль у формуванні політики трансфертного ціноутворення.

Визначення конкретного впливу факторів на рішення суб'єктів є ключовим моментом для розробки стратегій, спрямованих на забезпечення економічної ефективності та відповідності податковому законодавству. Попереднє розуміння впливу дозволяє суб'єктам адаптувати свою політику трансфертного ціноутворення до змін в бізнес-середовищі та здійснення податкового менеджменту, сприяючи оптимізації прибутку та уникненню податкових ризиків. Такий підхід сприяє збалансуванню взаємовідносин між суб'єктами та визначенню оптимальних стратегій для досягнення корпоративних та податкових цілей.

У спрощеному вигляді (схематично) вплив контролю за трансфертним ціноутворенням на баланс інтересів держави та суб'єктів господарювання на основі дослідження Орлової В. К [84] представлено на рисунку (рис. 1.8).

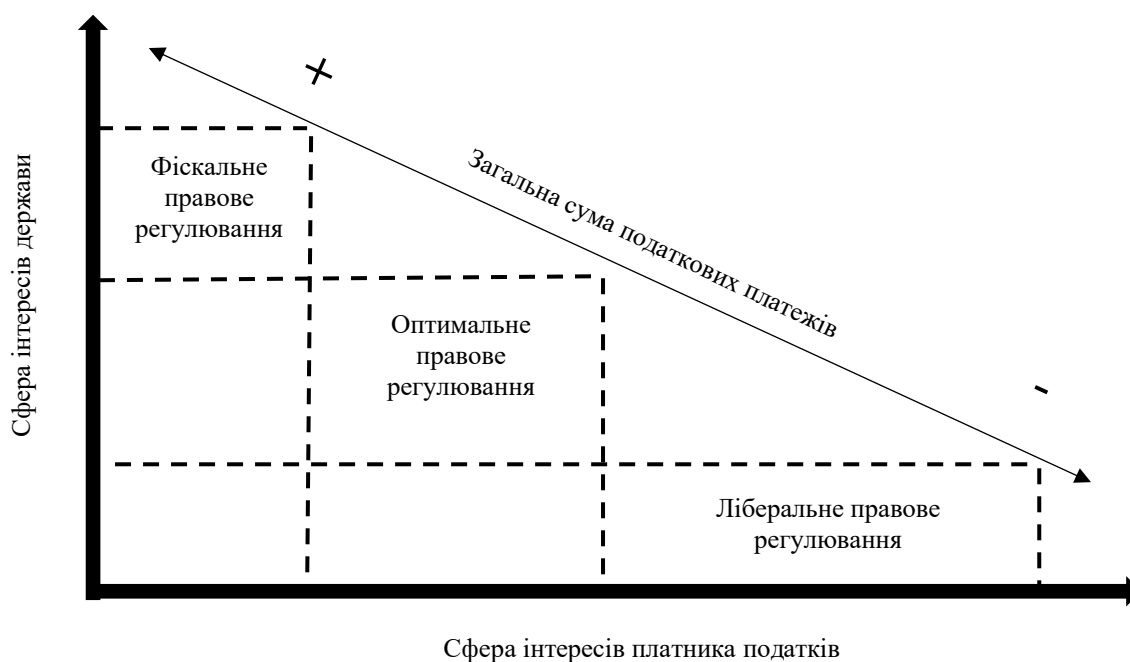


Рисунок 1.8 – Механізм впливу контролю за трансфертним ціноутворенням на баланс інтересів держави та платників податків

Джерело: сформовано автором на основі [84].

К. С. Падхі [83] зазначає, що найважливішим фактором політики трансфертного ціноутворення є зловживання цінами між пов'язаними компаніями

з метою збільшення прибутків дочірніх компаній в низькоподаткових юрисдикціях. Однак це може призвести до дестабілізації економічного середовища країни з високими ставками податку на прибуток, де лише використовуються економічні ресурси та не сплачуються належні податкові платежі.

Враховуючи вищезазначене, важливо відзначити взаємозв'язок між інтересами учасників трансфертного ціноутворення та обсягами податкових надходжень. Процес формування політики трансфертного ціноутворення можна порівняти із кривою «Лаффера». Сутність полягає в тому, що чим жорсткіше податкове законодавство, тим частіше платники податків вдаються до використання трансфертного ціноутворення для уникнення оподаткування. Внаслідок цього виникають конфліктні ситуації, які можуть призвести до дестабілізації економічного та соціального середовища.

Цей ефект може мати серйозні наслідки, такі як відтік капіталу, формування монополій, зменшення конкурентоспроможності та негативний вплив на населення. Такі конфліктні аспекти породжують нестабільність у податковій системі та можуть впливати на соціально-економічну динаміку, створюючи потенційні загрози для сталого розвитку міжнародної спільноти. Отже, розуміння цих взаємозв'язків є важливим кроком для розробки ефективних стратегій управління трансфертним ціноутворенням та підтримання стійкого економічного середовища.

Після визначення учасників політики трансфертного ціноутворення та їхніх інтересів у цьому процесі, наступним етапом дослідження є проведення аналізу методів трансфертного ціноутворення. Це дослідження ґрунтується на принципах, що гарантують відповідність умов у операціях, подібних тим, що могли б мати місце на незалежному ринку. Важливо враховувати, що розуміння методів трансфертного ціноутворення та їх правильне використання є критичним як для платників податків, які використовують інструменти податкового планування для мінімізації ризиків, так і для контролюючих органів, що здійснюють податковий контроль.

Існує декілька підходів до визначення методів трансфертного ціноутворення. М. Гладіка та Г. Перцевіч [85] пропонують їх класифікувати на два типи, перший тип відноситься до стандартів управлінського обліку, тоді як другий відноситься до стандартів ОЕСР.

Основою першого типу методів є максимізація економічних вигід, що здебільшого стосується внутрішнього ціноутворення в середині компанії за допомогою використання наявних правил управлінського обліку.

Л. Титенко та С. Богдан [86] вдало структурували підходи до визначення методів трансфертних цін, притаманних управлінському обліку:

- 1) на основі ринкових цін;
- 2) на основі собівартості визначеної за маржинальними витратами, нормативними витратами, повними витратами або подвійною ставкою;
- 3) на основі договірних цін.

Інший тип методів стосується напрацювань Фіскального комітету ОЕСР, що має на меті не тільки максимізацію економічних вигід між пов'язаними компаніями в юрисдикціях, де створюється додана вартість, а й встановлення чітких та зрозумілих правил для всіх гравців політики трансфертного ціноутворення. Методи трансфертного ціноутворення, які рекомендує ОЕСР, ґрунтуються на принципі «вितягнутої руки», який впроваджений у податковому законодавстві України.

Підтвердженням даної тези є дослідження В. Хоменко та А. Хомутенко [87], які зазначають, що визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» здійснюється шляхом застосування загальновизнаних методів. Ці методи рекомендовані міжнародними настановами ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій, а також враховані в нормах ст. 39 ПКУ.

У таблиці 1.8 проведено порівняння визначення принципу «вितягнутої руки», рекомендованого світовою спільнотою з внутрішніми нормами вітчизняного законодавства з метою виявлення спільних рис та відмінностей. Це сприяє узгодженню підходів і розкриває відмінності у трактуванні термінів, що є важливим для досягнення синергії податкового законодавства щодо уникнення

подвійного оподаткування на міжнародній арені. Порівняльний аналіз даних термінів є важливим кроком у вирішенні питань юридичної точності та взаєморозуміння, сприяючи гармонізації теоретико-практичної складової у міжнародному контексті.

Таблиця 1.8 – Порівняльний аналіз принципу «витягнутої руки»

Назва документа	Моделна конвенція ОЕСР	Податковий кодекс України
Номер статті	Стаття 9	Стаття 39
Визначення	«Якщо між двома асоційованими підприємствами в їхній комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований» [30].	«Обсяг оподатковуваного прибутку (об'єкта оподаткування), отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку (об'єкта оподаткування) платника податку» [23].
Спільні риси	1. Передбачає справедливе оподаткування при визначенні прибутку між пов'язаними (асоційованими) особами при трансфертному ціноутворенні. 2. Визначає механізм коригування прибутку суб'єкта господарювання, якщо умови контрольованих операцій не відповідають принципу «витягнутої руки». 3. Розглядає взаємовідносини в середині групи компаній через пов'язаних (асоційованих) осіб.	
Відмінні риси	1. Орієнтований на глобальний характер застосування.	1. Орієнтований на національні вимоги та специфіку застосування.
	2. Предметом розгляду є усі комерційні або фінансові взаємовідносини між пов'язаними особами.	2. Розглядає оподатковуваний прибуток.
	3. Носить рекомендаційний характер, адже не встановлює чітких правил в рамках окремих юрисдикцій.	3. Має законодавчо-нормативну силу, адже встановлює чітко визначені правила в рамках окремої юрисдикції.

Джерело: сформовано автором на основі [23; 30].

З метою раціонального визначення найбільш прийняттого методу в процесі відбору необхідно брати до уваги відповідні сильні та слабкі сторони, які визначенні ОЕСР [30]:

- доречність методу з точки зору природи контрольованої операції, визначеної, зокрема, за допомогою функціонального аналізу;
- наявність надійної інформації (зокрема щодо неконтрольованих ознак порівнянності), необхідної для застосування обраного методу та/або інших методів;
- ступінь порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань щодо порівнянності, які можуть знадобитися для усунення істотних різниць між ними.

Загалом, методи, які рекомендуються ОЕСР для транснаціональних компаній та податкових служб, можна умовно розділити на дві категорії: традиційні методи та транзакційні методи прибутку. При цьому важливо враховувати ряд переваг та недоліків, характерних для кожного з цих методів (табл. 1.9).

Разом з цим слід відзначити, що відповідно до Настанов ОЕСР [30] щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб рекомендується дотримуватися об'єктивності при виборі методів трансфертного ціноутворення. Процес відбору найбільш раціонального методу значною мірою залежить від сфери його застосування, що визначає певну «природну ієрархію». У випадках, коли традиційний і транзакційний методи можна застосувати з однаковою надійністю, перевагу варто надавати традиційним методам.

На противагу цьому, вітчизняне законодавство визначає чітку пріоритетність методів. Відповідно до абз. 6 пп. 39.3.2.1 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 ПКУ [23] «платник податку з урахуванням зазначених критеріїв використовує будь-який метод, який він вважає найбільш доцільним, однак у разі, якщо існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни».

Таблиця 1.9 – Методи трансфертного ціноутворення ОЕСР

Категорія методів	Метод	Норма (пункт) Настанов ОЕСР	Ступінь порівнянності	Суть методу
Традиційні методи	Порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ)	2.14 – 2.26	Дуже високий	Порівняння ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з діапазоном ринкової ціни реалізації
	Ціни перепродажу	2.27 – 2.44	Високий	Порівняння валової рентабельності, розрахованої під час контрольованої операції, з діапазоном валової рентабельності зіставних операцій
	«Витрати плюс»	2.45 – 2.61	Високий	Порівняння валової рентабельності собівартості, застосованої під час контрольованої операції, з діапазоном валової рентабельності собівартості
Транзакційні методи прибутку	Чистого прибутку	2.64 – 2.113	Середній	Порівняння чистої рентабельності, застосованої під час контрольованої операції, з діапазоном чистої рентабельності
	Розподілення прибутку	2.114 – 2.187	Середній	Розподіл частини загального прибутку/збитку при проведенні аналізу контрольованої операції відповідно до бази розподілу (доходи, витрати, активи, трудові ресурси тощо)

Джерело: сформовано автором на основі [30; 88].

З урахуванням національних особливостей та рекомендацій ОЕСР, розглянуто специфіку запровадження методів трансфертного ціноутворення за допомогою яких здійснюється перевірка відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» у різних країнах світу (додаток Г).

Як свідчать дані додатка Г досліджувані країни за критерієм використання методів трансфертного ціноутворення можна поділити на дві групи:

1 – країни, які використовують всі методи;

2 – країни, які не використовують інші методи, крім методу ПНЦ, метод ціни перепродажу, метод «Витрати плюс», метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку.

Відповідно до інформації зазначеної на офіційному веб-порталі ОЕСР в розділі «Профілі країн щодо трансфертного ціноутворення» (Transfer Pricing

Country Profiles) [32] методи трансфертного ціноутворення використовуються в повному обсязі в законодавствах таких держав, як Албанія, Аргентина, Австрія, Бельгія, Боснія і Герцеговина, Угорщина, Німеччина, Данія, Ірландія, Італія, Люксембург, Мексика, Нідерланди, Польща, Сполучене Королівство, Фінляндія, Франція, Чилі, Чехія, Швейцарія, Швеція, Естонія (додаток Б, додаток Г).

Варто зауважити, що ряд держав, які є членами ОЕСР, а саме: Австралія, Канада та Норвегія застосовують методи посиляючись на розділ 2 «Методи трансфертного ціноутворення» Настанов ОЕСР, який при проведенні аналізу контрольованих операцій передбачає врахування характерних особливостей операцій з метою раціонального застосування найбільш доцільного методу.

За результатами оприлюдненої інформації ДПС України [89], за 2022 звітний період з 2,3 тис. поданих звітів суб'єктами господарювання в 60% випадків було використано метод порівняльної неконтрольованої ціни, у 35% - метод чистого прибутку, і лише у 4% - інші методи.

На основі детального аналізу та порівняння визначено переваги та недоліки методів трансфертного ціноутворення (додаток Д). Отже, в результаті проведеного узагальнення інформації про рекомендовані ОЕСР та впроваджені у вітчизняне податкове законодавство методи трансфертного ціноутворення, можна зробити висновок про наявність у кожного методу переваг та недоліків. Це дає змогу визначити сферу застосування кожного з методів. З метою визначення найбільш пріоритетного до практичного використання методу проведено аналіз виду контрольованої операції. Важливо зауважити, що відповідно до ст. 39 ПКУ [23], у разі здійснення операцій з сировинними товарами застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни є імперативною нормою.

У разі наявності внутрішніх зіставних операцій традиційні методи (метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу та метод «витрати плюс») мають перевагу над методами чистого прибутку та розподіленого прибутку. Проте за відсутності внутрішніх зіставних операцій методи ціни перепродажу та «витрати плюс» втрачають свою надійність при аналізі відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Існуючі відмінності методів трансфертного ціноутворення в кожній з юрисдикцій мають визначатися з урахуванням національної специфіки та доповнювати і удосконалювати закріплені норми, не встановлюючи нового регулювання, а лише розкривати мету та принципи контролю за трансфертним ціноутворенням.

Не є винятком і Україна, яка в рамках покращення норм у сфері регулювання трансфертних цін удосконалює положення існуючого законодавства та спрямовує сили на впровадження дій (кроків) Плану дій BEPS (Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування). Відтак, встановлено «нові» правила щодо методології застосування методів трансфертного ціноутворення під час встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» умов контрольованих операцій із сировинними товарами. Зокрема, у законодавчих змінах визначено пріоритетність методу порівняльної неконтрольованої ціни як імперативну норму.

Як зазначає М. Мішин: «створенні порядки контролю за сировинними товарами не є українською новацією, подібний документ був імплементований в Казахстані з урахуванням консультацій представників фіскального комітету ОЕСР» [90].

Отже, важливим напрямом створення ефективної структури політики трансфертного ціноутворення в діяльності МГК є стандартизація нормативно-правового регулювання та встановлення єдиних принципів і правил складання фінансової звітності. Зазначений підхід сприяє послідовності та прозорості у взаємодії між контролюючими органами та платниками податків. Водночас, у частині внутрішньогрупових принципів і підходів до побудови політики трансфертного ціноутворення, важливо забезпечити її адаптивність.

Процес формування гнучкої політики трансфертного ціноутворення сприяє не лише забезпеченню відповідності діяльності МГК вимогам та стандартам, але й створенню умов для подальшої перевірки їхньої діяльності іншими суб'єктами-користувачами та владними органами. Така гармонізація сприяє підвищенню прозорості та відповідальності у сфері оподаткування.

Можна стверджувати, що при побудові вітчизняного податкового законодавства політика трансфертного ціноутворення має базуватись на підходах запропонованих ОЕСР, та узагальнення сучасних світових практик застосування принципу «витагнутої руки». Результати даного підходу є підґрунтям для стабільної податкової системи, яка має на меті гармонізувати взаємовідносини між всіма учасниками.

Важливим кроком при формуванні податкового законодавства України в частині трансфертного ціноутворення є відповідність рекомендаціям ОЕСР, що забезпечує стабільність податкової системи та сприяє гармонізації взаємовідносин між суб'єктами політики трансфертного ціноутворення.

Як результат важливим етапом для України є набуття членства в ОЕСР. Першим етапом є офіційна заява про бажання країни приєднатися до ОЕСР, яка було оприлюднено у 2022 році. Наступним етапом, зазначають представники Офісу реформ Кабінету Міністрів України [91] є виконання кроків дорожньої карти «Програма ОЕСР для України». З огляду на це, виконання вищезазначеної програми буде переглянуто політику країни не лише в економічній, а й в антикорупційній та інших сферах. Включання України до ОЕСР наблизить податкове законодавство до вимог ЄС на шляху до євроінтеграції, сприятиме формуванню інвестиційного клімату в Україні та удосконаленню політики трансфертного ціноутворення.

При дослідженні міжнародної політики трансфертних цін країн європейського континенту, частина яких є членами ЄС було використано базу даних ОЕСР. Досліджено складові політики трансфертного ціноутворення:

- наявність концепції трансфертного ціноутворення;
- наявність принципу «витагнутої руки»;
- розмір ставки податку на прибуток підприємств (корпоративного податку).

З огляду на існуючу законодавчу базу західноєвропейських країн, в державах, де присутні норми контролю за трансфертним ціноутворенням (табл. 1.10) і не практикуються низькі ставки корпоративного податку, ризик посилення використання трансфертного ціноутворення значно знижується.

Таблиця 1.10 – Аналіз законодавства про трансфертне ціноутворення в країнах Південно-Східної Європи

№ з/п	Назва країни	Назва документу яким запроваджено норми трансфертного ціноутворення	Наявність правил трансфертного ціноутворення	Наявність у законодавстві принципу «витягнутої руки»	Членство в ОЕСР	Ставка корпоративного податку (податку на прибуток), %
Країни члени ЄС						
1	Болгарія	Corporate Income Tax Act (Закон «Про податок на прибуток підприємств»)	✓	✓	-	10
2	Греція	Income Tax Code (Кодекс податку на прибуток)	✓	✓	✓	22
3	Хорватія	Corporate Profit Tax Law (Закон про податок на прибуток підприємств)	✓	✓	-	18
4	Кіпр	Income Tax Law (Закон про податок на прибуток)	✓	✓	-	12,5
5	Румунія	Romanian Fiscal Code (Податковий кодекс Румунії)	✓	✓	-	16
6	Словенія	Corporate Income Tax Act (Закон про податки корпоративного доходу)	✓	✓	✓	19
7	Польща	Corporate Income Tax act (Закон про податок на прибуток підприємств)	✓	✓	✓	19
Країни за приналежністю до європейського континенту						
1	Албанія	Law «On Income Tax» (Закон «Про доходи і податок»)	✓	✓	-	15
2	Чорногорія	The law on tax on profit of legal entities (Закону «Про податок на прибуток юридичних осіб»)	✓	✓	-	9-15
3	Сербія	Corporate income tax law (Закон «Про податок на прибуток підприємств (Офіційний вісник)	✓	✓	-	15
4	Молдова	Moldovan Tax Code (Податкового кодексу Молдови)	✓ (з 2023 року)	✓	-	12

№ з/п	Назва країни	Назва документу яким запроваджено норми трансфертного ціноутворення	Наявність правил трансфертного ціноутворення	Наявність у законодавстві принципу «витягнутої руки»	Членство в ОЕСР	Ставка корпоративного податку (податку на прибуток), %
5	Туреччина	Corporate Income Tax Law (Закон про податок на прибуток підприємств)	✓	✓	✓	25
6	Україна	Податковий кодекс України	✓	✓	-	18
7	Північна Македонія	Corporate Income Tax Law (Закон про податок на прибуток підприємств)	✓	✓	-	10

Джерело: сформовано автором на основі [32;92].

Аналіз даних таблиці 1.11 свідчить, що тільки 4 країни мають членство в ОЕСР, тоді як в усіх вищенаведених країнах імplementовано норми трансфертного ціноутворення та використовується принцип «витягнутої руки» при визначенні відповідності операцій, що підпадають під податковий контроль за трансфертним ціноутворенням. Як висновок можна стверджувати, що існує високий рівень гармонізації національних норм контролю за трансфертним ціноутворенням із міжнародними підходами, навіть за відсутності членства в ОЕСР. Це свідчить про прагнення країн Південно-Східної Європи інтегруватися у глобальний економічний простір і забезпечити прозорість податкового адміністрування.

За дослідженням Г. Матеї та Д. Пірву [93], економічна інтеграція ускладнила проблеми оподаткування прибутків підприємств та зменшила здатність податкових органів контролювати комерційні та грошові потоки компаній, які здійснюють міжнародну діяльність. Отже, політика трансфертного ціноутворення має бути гнучкою, щоб своєчасно та швидко реагувати на постійні зміни економічного середовища з метою нівелювання ризиків недотримання податкових платежів. Для оцінки трансфертного ціноутворення в Україні,

було проведено аналіз динаміки декларування контрольованих операцій за період з 2013 – 2023 рр.

За даними Державної податкової служби України [89], обсяг контрольованих операцій за 2023 рік порівняно з відповідним періодом 2022 року збільшився на 12 %. В середньому за результатами двох попередніх звітних періодів компанії декларували подано понад 2,9 тис. шт. звітів на рік, тоді як у 2024 році даний показник на рівні 2,5 тис. шт. (рис. 1.9 та рис. 1.10).

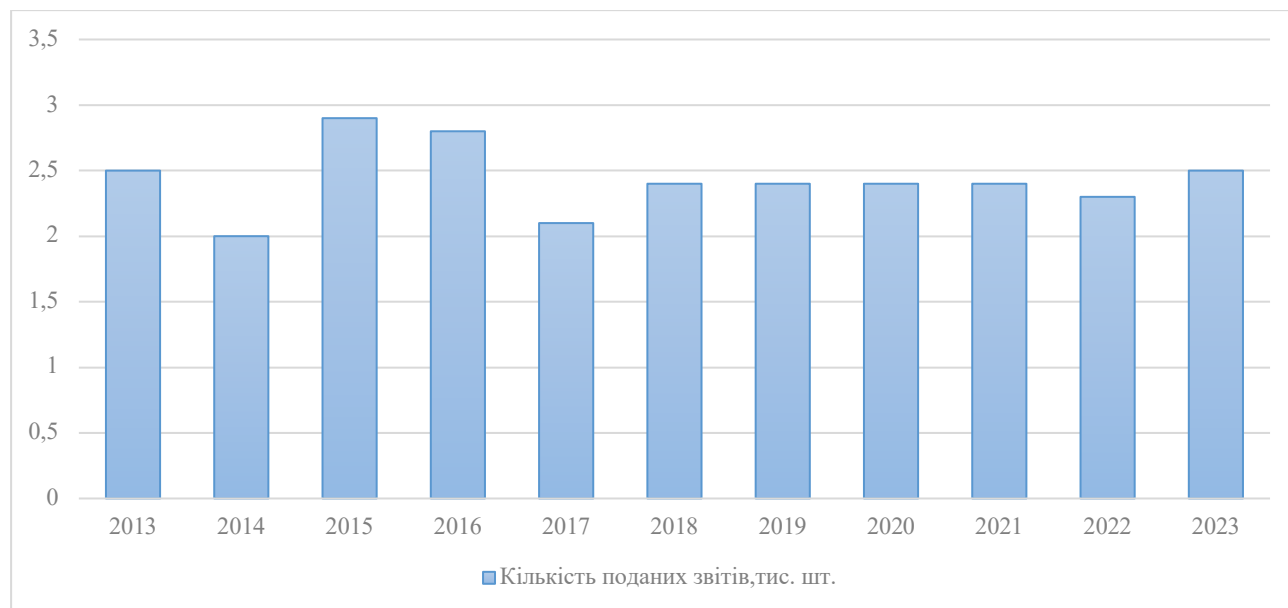


Рисунок 1.9 – Динаміка декларування контрольованих операцій за 2013 – 2023 роки.

Джерело: сформовано автором на основі [89].

Загалом динаміка декларування суб'єктами господарювання контрольованих операцій має позитивну тенденцію до зростання, що свідчить про дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства. На рисунку 1.10 відображено динаміку обсягів задекларованих контрольованих операцій за 2013 – 2023 роки.

Отже, динаміка та обсяги задекларованих операцій свідчать про актуальність питань трансфертного ціноутворення та важливість правильного застосування методів трансфертного ціноутворення.

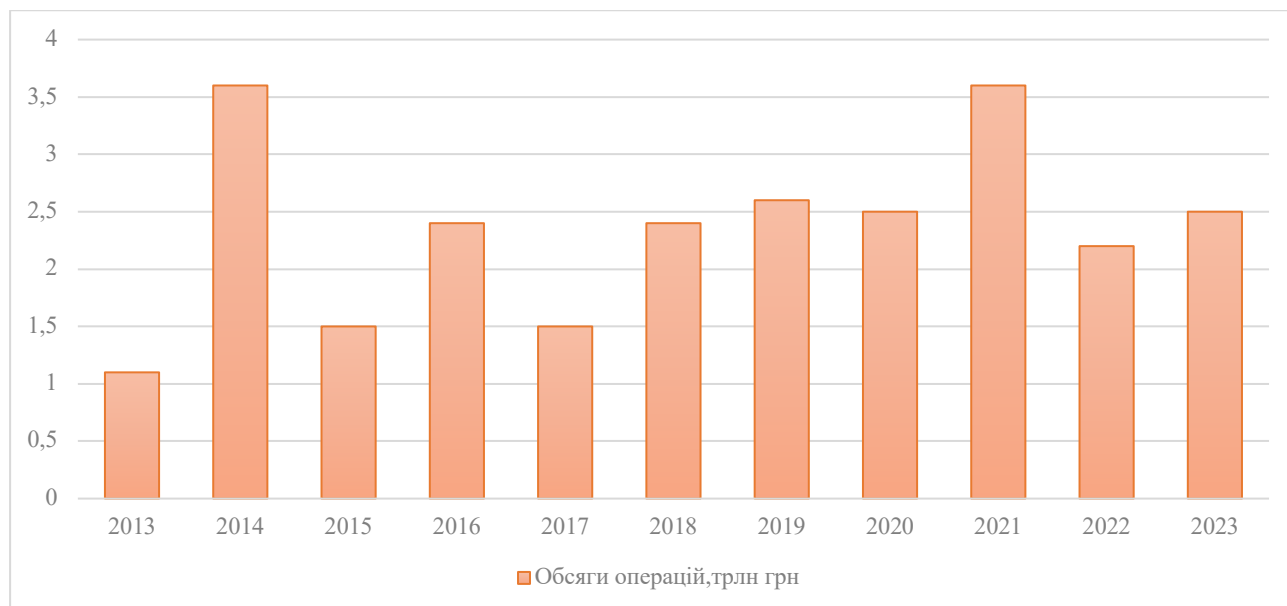


Рисунок 1.10 – Динаміка обсягів задекларованих контрольованих операцій за 2013 – 2023 роки.

Джерело: сформовано автором на основі [89].

Для оцінки ефективності роботи ДПС за результатами контролю за трансфертним ціноутворенням протягом 2015 – 2023 років доцільно проаналізувати динаміку надходжень до зведеного бюджету України [94; 95; 96; 97], отриманих за результатами податкових перевірок контрольованих операцій (додаток Е).

Важливим аспектом аналізу є визначення співвідношення сум донарахованого податку на прибуток підприємств з сумою фактичної сплати в розрізі перевірок контрольованих операцій, загальної суми фактичної сплати в розрізі контрольно-перевірочних робіт податкової служби, а також частки надходжень до Зведеного бюджету від сплати податку на прибуток підприємств.

Протягом 2015–2023 років ДПС України завершено 109 перевірок, найбільше з яких проведено у 2021 році - 28 перевірок (25,6% від загальної кількості). Загальна сума фактичної сплати податку на прибуток підприємств за результатами контролю за трансфертним ціноутворенням становить 0,412 млрд грн, що в середньому дорівнює 0,003 млрд грн на одну перевірку.

Водночас, за 9 років донараховано 4,1 млрд грн податку на прибуток підприємств за результатами податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Це становить лише 0,004% від загальної суми надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету.

Отож, зважаючи на незначну частку фактичних податкових надходжень до бюджету за результатами таких перевірок, актуальність питання вдосконалення організації та методів контролю є очевидною. Існуючі підходи до організації та проведення контрольно-перевірочних робіт операцій з трансфертними цінами потребують детального перегляду та оптимізації. На нашу думку, одним із перспективних напрямів є інтеграція новітніх технологій у традиційну систему контролю за трансфертним ціноутворенням. Це дозволить підвищити ефективність перевірок, зменшити адміністративне навантаження та забезпечити більш об'єктивний аналіз контрольованих операцій.

Забезпечення ефективної політики трансфертного ціноутворення в Україні потребує від держави розвитку обліково-аналітичного забезпечення контролю за такими операціями та ефективної системи управління ризиками для постійного удосконалення з огляду на значний адміністративний тягар. ОЕСР в посібнику з оцінки ризиків трансфертного ціноутворення (англ. «Public consultation draft handbook on transfer pricing risk assessment»), зазначає: «основне завдання податкової служби – мати здатність максимально точно та надійно виокремлювати платників та операції, з якими пов'язаний високий ризик трансфертного ціноутворення, використовуючи при цьому мінімальну кількість обмежених ресурсів» [98]. Таке виокремлення є завданням аналізу ризиків трансфертного ціноутворення має бути належним чином обґрунтоване та здійснюватися методично перед проведенням аудиту. Так, Державна податкова служба повинна повною мірою залучатись до загальносвітових процесів протидії розмиванню податкової бази та приховування прибутків і посилено працювати над удосконаленням вітчизняного законодавства в частині протидії міжнародному податковому плануванню. Особливу увагу слід зосередити на вдосконаленні правил та процесів виявлення ризиків під час здійснення податкового контролю за

трансфертним ціноутворенням, оподаткуванні контрольованих іноземних компаній, обміні інформацією з компетентними органами іноземних держав та інших важливих напрямках, які відповідають новітнім світовим практикам.

Взагалі ризик означає «можливість настання ймовірної події або сукупності подій, що призводять до прямих матеріальних збитків» [99]. ОЕСР трактує аналіз ризиків трансфертного ціноутворення як «процес ідентифікації ризиків податковою службою на основі договорів платника про трансфертне ціноутворення та визначення необхідності перевірки таких ризиків із застосуванням ресурсномісткого аудиту» [98].

За результатами проведеного опитування аудиторською компанією EY Global в 2023 році, «Чому податкове управління є ключовим в епоху більшого податкового ризику та суперечок» (англ. «Why tax governance is key in an era of more tax risk and controversy») [100] було опрацьовано відповіді 2 127 респондентів (податкових менеджерів, фінансових директорів та власників транснаціональних компаній у 47 країнах і 20 секторах економіки). Встановлено, що понад 50 % опитаних вважають, що збільшення податкових перевірок відбулося за рахунок інтенсивності, і у 2022 році на 79 % більше в порівнянні з дослідженням 2021 року. При цьому ризик несплати податків при здійсненні зовнішньо-економічної діяльності залишається на рівні 53 % на наступні декілька років.

Отже, питання оцінки ризику трансфертного ціноутворення є актуальним. Як результат, світовими організаціями створено міжнародні документи, в яких зазначено ціль ідентифікації та аналізу ризиків, зазначено ключові елементи оцінки ризику і джерела інформації, які для такої оцінки можуть і повинні використовуватися. У таблиці 1.11 наведено порядок здійснення оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, рекомендований світовими організаціями.

Аналіз міжнародних документів, рекомендованих для оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, свідчить про доцільність взаємодії структурних підрозділів з різних сфер. Відтак пропонуємо під час проведення перевірок формувати робочу групу з наступних спеціалістів: правової сфери, аудиторів

(фахівців трансфертного ціноутворення), IT спеціалістів, економістів та фахівці з оцінки відповідно до виду контрольованої операції.

Виходячи з того, що суб'єкт політики трансфертного ціноутворення повинен максимально точно та надійно ідентифікувати операції з високим ризиком [98] та зважаючи на наявні ресурси, питання формування робочих груп на рівні контролюючого органу має бути врегульовано відповідним положенням.

Таблиця 1.11 – Рекомендовані ОЕСР і ООН процедури і етапи здійснення оцінки ризиків трансфертного ціноутворення

Посібник ОЕСР щодо здійснення оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, квітень 2013 р. (Public consultation: Draft handbook on transfer pricing risk assessment, OECD) (Проект для громадського обговорення)	Практичне керівництво ООН щодо трансфертного ціноутворення для країн, які розвиваються, травень 2021 р. (UN practical manual on transfer pricing for developing countries)
1. Узагальнення кількісних даних з податкових декларацій та звітності з трансфертного ціноутворення.	1. Початковий огляд і ідентифікація потенційних ризиків.
2. Виявлення ймовірних областей високого рівня ризику трансфертного ціноутворення на основі аналітичної обробки кількісних даних.	2. Здійснення кількісної оцінки можливих ризиків високого рівня.
3. Здійснення кількісної оцінки ризику високого рівня.	3. Здійснення повторного (додаткового) збору відомостей.
4. Здійснення якісного аналізу інформації та одночасного пошуку і збору додаткових відомостей з відкритих джерел інформації.	4. Прийняття рішення щодо доцільності подальшого проведення аналізу та оцінки ризику.
5. Винесення попереднього рішення про продовження процесу оцінки ризику.	5. Здійснення більш поглибленого дослідження ризику, включаючи вивчення на високому рівні документації та проведення функціонального аналізу з метою підтвердження початкових висновків.
6. Здійснення більш поглибленого огляду ризиків, включаючи аналіз порівнянності, на підставі документації.	6. Здійснення більш детальної кількісної оцінки можливих ризиків.

Джерело: сформовано автором на основі [22; 98].

При формуванні групи, що буде здійснювати контрольно-перевірочні заходи, важливо враховувати специфіку операцій, які підлягають перевірці. Окрім цього, діяльність таких груп повинна бути одноразовою для кожної перевірки, з метою мінімізації корупційних ризиків та уникнення викривлення результатів.

Структура робочої групи для організації та проведення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, на нашу думку, повинна мати наступний вигляд (табл. 1.12).

Таблиця 1.12 – Структура робочої групи для організації та проведення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням

Суб'єкт групи	Опис додаткових функціональних особливостей	Показники ефективності
Внутрішні експерти		
Аудитори, які є фахівцями з трансфертного ціноутворення	- Формування спеціалізованої групи та проведення комунікації між суб'єктами політики трансфертного ціноутворення. - чіткий розподіл обов'язків та здійснення координації робочої групи; - надання інших методологічних консультацій учасникам перевірки.	- Частка виконаних завдань за строками ($\geq 90\%$); - кількість перевірок, завершених без затримок.
ІТ спеціалісти	- оптимізація робочого часу на обробку великих масивів даних: цінових показників, бухгалтерських даних та аналіз фінансової звітності та податкових розрахунків; - використання програм для автоматизації ідентифікації та оцінки ризиків.	- Точність прогнозів порушень ($\geq 85\%$); - зменшення часу на обробку великих масивів даних та аналіз цінових показників ($\geq 20\%$);
Юристи	- Супроводження на етапі аналізу первинних документів та листування між суб'єктами перевірки; - методологічна підтримка при провадженні адміністративного та судового оскарження результатів перевірки; - гармонізація законодавства з міжнародними стандартами.	Відсоток успішних судових справ ($\geq 70\%$).
Зовнішні експерти		
Економісти	- Оцінка впливу економічних факторів на ціноутворення; - аналіз виду економічної діяльності за період перевірки; - підготовка економічного обґрунтування ринкових відхилень.	Визнання оцінки судом для підвищення доказової бази
Оцінювачі	- Збір ринкових даних для унікальних та важко оцінюваних операцій (нематеріальні активи, продаж корпоративних прав та інше) з метою формування остаточного висновку щодо ринкової вартості контрольованих операцій.	Визнання оцінки судом для підвищення доказової бази

Джерело: складено автором.

Особливо варто звернути увагу на формування правової допомоги під час судових оскаржень, враховуючи середній кількість перевірок, що оскаржується у суді та відсутність профільних спеціалістів у сфері трансфертного ціноутворення серед працівників юридичного спрямування, що є одним із недоліків у структурі ДПС України.

Як зазначають В. В. Кругляк та Є.А. Курілов «...в судовому порядку були оскаржені понад 60% матеріалів перевірок на загальну суму близько 1,7 млрд грн донарахованих сум податку на прибуток та ПДВ та 5,7 млрд грн зменшених збитків» [101]. Забезпечення кваліфікованої правової підтримки, орієнтованої на специфіку трансфертного ціноутворення, має стати пріоритетним завданням для підвищення ефективності захисту позицій сторін у судових інстанціях.

Тому погоджуємося з думкою зазначеною у «Посібнику ОЕСР щодо здійснення оцінки ризиків трансфертного ціноутворення» [98], в частині того, що трансфертне ціноутворення взаємодіє з багатьма сферами та має складну структуру, що створює певні труднощі у процесі аналізу формування понятійного апарату та викладенні стратегій, методики та регламентів, пов'язаних із цією проблематикою. Необхідно враховувати міжгалузеву взаємодію трансфертного ціноутворення з різними областями міжнародного оподаткування, правового середовища, адміністративною сферою та професійними аспектами.

Схематично зобразимо модель політики трансфертного ціноутворення, яка враховує потреби як держави, так і суб'єктів господарювання як представлено у додатку Ж. Розробка ефективних стратегій та методики управління ризиками, що пов'язані з трансфертним ціноутворенням вимагає глибокого розуміння його взаємодії з цими сферами, а також постійного вдосконалення підходів до регулювання та аналізу цього складного процесу.

1.3. Організаційні аспекти трансфертного ціноутворення в системі обліку, аналізу та контролю

Важливим аспектом формування обліково-аналітичного забезпечення є визначення нормативно-правового регулювання віднесення операцій до контрольованих. Враховуючи, що міжнародне законодавство не встановлює чітких критеріїв визнання операцій контрольованими, кожна юрисдикція може розробляти вітчизняні правила контролю за трансфертним ціноутворенням у відповідності до власної специфіки та керуючись рекомендаціями ОЕСР, які представлені у вигляді Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення [30].

Питання формування облікової системи контрольованих операцій активно досліджується як вітчизняними авторами, так і закордонними, серед яких варто відзначити Максимову В. Ф. [102], Назарова К. О. та Гоцуляк В. Д. [103], Олійника Я. В. [104], Пушкара М. С. [105], Педросо Е., Гомес К. та Ясін М. [106], Топоркову О. А. [107], Тепавач Р., Станкович А. та Кнежевич С. [108].

М. Б. Кулинич [109, с. 160] вбачає трансферне ціноутворення дієвим інструментом управління суб'єктом господарювання та визначає його місце в системі управлінського обліку.

Інша група авторів зазначає [110], що трансфертні ціни можна визначити як ціноутворення внутрішньогрупових операцій, яке відбуваються в межах власних дочірніх компаній. Підтвердженням даної гіпотези є дослідження Ч. Хайд та Ч. Чо [111], в рамках якого автори встановлюють взаємозв'язок між трансфертними цінами, які визначає материнська компанія для всієї групи, припускаючи, що МГК обирає одну трансфертну ціну для цілей оподаткування, а іншу – для надання стимулів з метою ефективного управління своїми дочірніми компаніями.

Результати досліджень Л. Титенко та С. Богдана [86] щодо впливу трансфертних цін на оптимізацію управлінського обліку свідчать про те, що трансфертне ціноутворення є дієвим механізмом транснаціональних корпорацій у

вигляді системи взаємопов'язаних облікових показників для досягнення стратегічних цілей, при плануванні внутрішньогрупового руху економічних ресурсів (товарів, робіт та послуг).

На рисунку 1.11 зображено коло ефективного управління трансфертним ціноутворенням, яке вимагає комплексного підходу до обліку, фінансового аналізу та стратегічного планування, щоб забезпечити оптимальні умови для функціонування підприємства на міжнародному рівні.

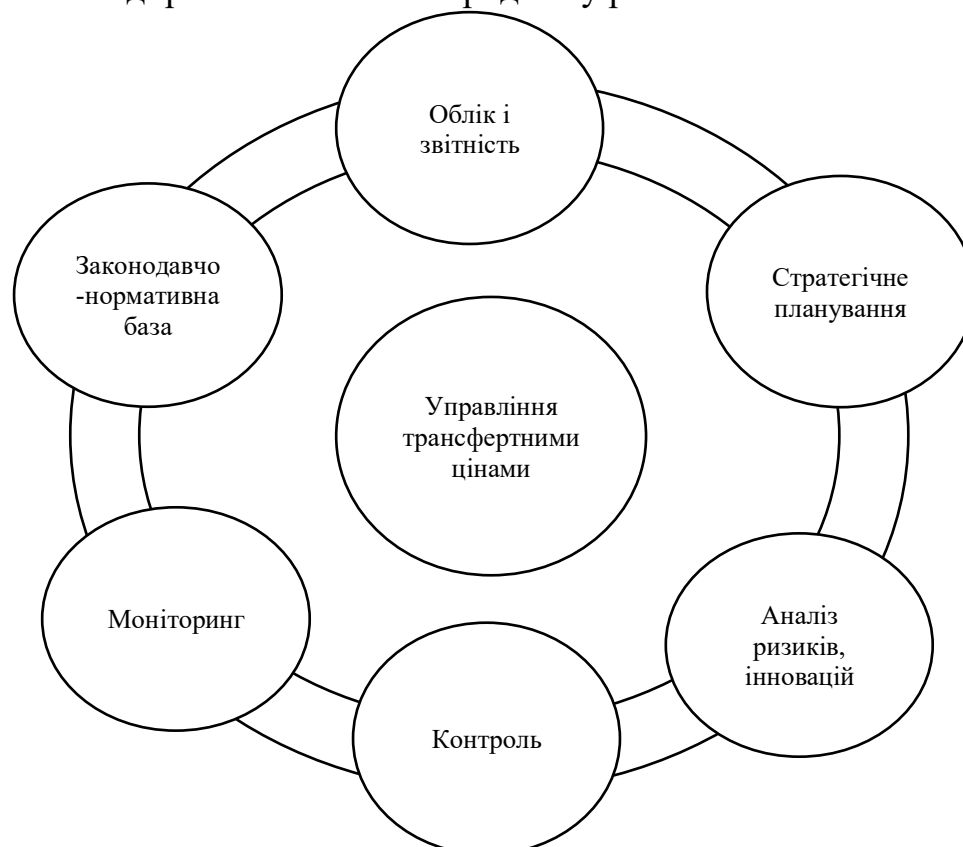


Рисунок 1.11 – Коло ефективного управління трансфертним ціноутворенням

Джерело: складено автором.

Зважаючи на те, що бухгалтерський облік формує унікальну систему збору, групування, обробки інформації та представлення внутрішнім та зовнішнім зацікавленим сторонам постає необхідність у визначенні місця трансфертного ціноутворення у системі ефективного управління підприємством. Для цього необхідно розглядати інструмент трансфертного ціноутворення з різних сторін та врахувати особливості його відображення в системі бухгалтерського обліку (див. табл. 1.13).

Таблиця 1.13 – Особливості відображення трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерського обліку

Підсистеми бухгалтерського обліку	Трансфертне ціноутворення	Практична реалізація впливу
Фінансовий облік та звітність	Впливає на точність та об'єктивність фінансових показників на основі яких буде формуватися фінансова звітність, оскільки впливає на визначення доходів і витрат як окремих учасників групи, так і показників МГК. При невідповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» серед учасників групи може виникнути потреба в коригуванні фінансових показників для реального відображення прибутків та оцінки фінансового стану групи.	- використання окремих рахунків для обліку доходів і витрат, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням; - проведення регулярного аналізу та оцінки внутрішньогрупового ціноутворення відповідно до ринкових умов; - документування та підготовка звітності, що підтверджують вплив трансфертного ціноутворення на фінансові показники; - впровадження механізмів внутрішнього аналізу та контролю для перевірки відповідності контрольованих операцій.
Управлінський облік та звітність	Впливає на оцінку ефективності управління МГК, розподілу економічних ресурсів за рахунок внутрішньогрупових операцій, а також прийняття стратегічних рішень керівництвом МГК. Управлінський облік використовує дані трансфертного ціноутворення для аналізу фінансових і нефінансових показників, що дозволяє внутрішнім користувачам забезпечити узгоджену політику групи та адаптувати її відповідно до умов ринку. Сприяє формуванню конкурентних переваг з урахуванням поточних і довгострокових цілей групи компаній забезпечуючи основу для фінансового контролю і планування.	- формування стратегічного підходу для моделювання впливу контрольованих операцій на фінансові результати учасників МГК; - включення даних про трансфертні операції у систему управління внутрішньогруповими операціями для забезпечення прозорості та ефективності облікових процесів; - використання результатів аналізу трансфертних операцій для оцінки ключових показників ефективності.
Податкові розрахунки та звітність	Встановлює набір правил, контролю і регулювання податкової поведінки МГК при визначенні податкових зобов'язань учасників групи, відповідно до принципу «втягнутої руки». Відхилення трансфертних операцій від ринкових умов може спричинити коригування, податкові донарахування або штрафні санкції. Крім того, використання трансфертного ціноутворення визначає розподіл доходів і витрат між підрозділами групи компаній. Передбачає підготовку звітності з трансфертного ціноутворення, яка обґрунтовує умови контрольованих операцій та застосування трансфертних цін і їх відповідність податковим нормам, забезпечуючи прозорість податкового планування.	- суб'єкти господарювання впроваджують процедури аналізу і моніторингу контрольованих операцій для забезпечення їх відповідності принципу «втягнутої руки»; - обґрунтування оцінки операцій з трансфертного ціноутворення, проведення аналізу зіставності та складання звітності відповідно до податкових норм; - при встановленні розбіжностей у ціноутворенні компанії здійснюють необхідні коригування, які відображаються у звітності з трансфертного ціноутворення; - оптимізує податкове зобов'язання як окремого учасника групи, так і всієї групи в цілому, забезпечуючи відповідність МГК законодавчим вимогам.

Джерело: складено автором на основі [111].

Враховуючи особливості відображення трансфертного ціноутворення в різних підсистемах бухгалтерського обліку, слід провести детальний аналіз їх впливу на формування політики трансфертного ціноутворення.

Взаємозв'язок фінансового обліку та трансфертного ціноутворення. Фінансовий облік включає формування даних стосовно проведених контрольованих операцій та здійснення аналізу ланцюга створення доданої вартості. Систематичний моніторинг фінансових показників, таких як, доходи, витрати, прибуток або збиток, дозволяє здійснювати оцінку відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» на рівні учасників групи.

Водночас важливим аспектом вищезазначеної оцінки є аналіз фінансового показника (рентабельності) в межах контрольованих операцій, з метою проведення ефективного економічного аналізу. Даний показник можна порівняти з середньо галузевими показниками, що може слугувати певним орієнтиром наявності ризиковості. Але відмінність показника рентабельності від середньо-галузевого не є фактом наявності ризику невідповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», а лише орієнтиром для подальшого аналізу. До таких показників (коефіцієнтів) відносять: валову рентабельність; валову рентабельність собівартості; рентабельність операційних витрат (коефіцієнт Беррі (Berry Ratio)); чисту рентабельність; чисту рентабельність витрат; рентабельність капіталу та рентабельність активів.

З одного боку, фінансовий облік забезпечує необхідні дані для аналізу трансфертного ціноутворення, включаючи показники доходу, собівартості, валового та операційного прибутку. З іншого боку, вимоги трансфертного ціноутворення впливають на організацію фінансового обліку, змушуючи компанії розробляти додаткові реєстри для фіксації специфічної інформації про внутрішньогрупові операції дотримуючись єдиної політики групи.

Отже, взаємозв'язок фінансового обліку та трансфертного ціноутворення є двостороннім: фінансовий облік надає інформаційну базу для аналізу, а вимоги трансфертного ціноутворення формують підходи до облікової політики, спрямованої на забезпечення прозорості та відповідності законодавчим нормам.

Взаємозв'язок оподаткування та трансфертного ціноутворення.

Інструменти податкового планування дозволяють дотримуватися податкового законодавства, тоді як використання трансфертного ціноутворення учасниками МГК в рамках уникнення подвійного оподаткування є важливим для уникнення податкових ризиків та конфліктів з податковими органами.

Дозволяє оцінювати податкові наслідки здійснення контрольованих операцій та впливає на обрання податкової політики в межах групи компаній, що здійснює розгалужену систему діяльності в різних юрисдикціях. За рахунок цього мінімізує податкове зобов'язання та максимізує прибуток групи компаній.

Важливим інструментом для практичної реалізації правил трансфертного ціноутворення, який сприяє дотриманню податкового законодавства та забезпечує прозорість фінансової інформації, є запровадження єдиної систем обліку та звітності в середині МГК. Така система дозволить централізовано збирати й аналізувати інформацію про контрольовані операції, здійснювати сегментацію інформації за кожною операцією, що дає можливість групі компаній ефективно реалізовувати політику трансфертного ціноутворення, знижуючи ризики недотримання податкових вимог.

Взаємозв'язок управлінського обліку та трансфертного ціноутворення.

Ефективність управління ресурсами допомагає в оцінці та плануванні ресурсів компанії, що залучені у межах ланцюга створення доданої вартості контрольованої операції, що впливає на ефективність та результативність показників діяльності кожного з учасників зовнішньоекономічної операції. При цьому, стратегічне планування сприяє вибору оптимальних стратегій ціноутворення, маркетингових підходів та інших аспектів, що впливають на контрольовані операції.

Отже, можна стверджувати, що трансфертне ціноутворення та контрольовані операції знаходять відображення в різних підсистемах системи бухгалтерського обліку, формуючи обліково-аналітичного забезпечення не лише у контексті визначення оподатковуваного прибутку, але й подачі фінансової звітності, визначення економічних ресурсів, які підпадають під контроль трансфертного

ціноутворення, а також оптимізації розподілу прибутку МГК у сприятливі економічні зони.

Під обліково-аналітичним забезпеченням Т. Маренич розуміє: «сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів і важелів впливу на одержання та перетворення економічної інформації, що дає змогу на основі вхідного масиву даних одержати вихідні облікові показники, які необхідні для складання звітних форм, планування, аналізу, контролю, прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами, а також управління ними» [112, с. 24].

На думку А. Ж. Сакун [113, с. 251], облікова система базується на інформації, яка може бути первинною (з первинних документів, що важливо для контролю процесів) та вторинною (результат обробки, яка використовується для прийняття управлінських рішень). Автор зазначає, що важливо чітко визначати інформаційні потреби підприємства для ефективного управління ними.

За результатами наукових досліджень, можна стверджувати, що розуміння облікової системи та наявність чіткого уявлення про структуру і її функціонування є важливою складовою для забезпечення якісної розробки політики трансфертного ціноутворення на підприємстві. Під системою трансфертного ціноутворення О. В. Чижикова [13, с. 69] розуміє комплекс правил і процедур, які впроваджуються органом управління з метою розрахунку та обліку окремих господарських операцій по всьому ланцюгу створення доданої вартості, а також управління процесом створення економічного блага під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Тому можна стверджувати, що елементами такої системи є не окремі операції, а взаємозв'язки між ними (умови), що визначаються процедурою обліку господарських операцій (рис. 1.12).

Варто зазначити, що трансфертне ціноутворення може впливати на стратегічні рішення щодо місця розташування виробництва та вибору ринків збуту, зокрема в контексті ведення бізнесу МГК. Як наслідок, контролюючі органи при проведенні контролю за трансфертним ціноутворенням приділяють особливу пильність до контрольованих операцій з взаємопов'язаними особами, оскільки

оптимізуючи податкові надходження група компаній здійснює вибір юрисдикцій з ліберальною податковою політикою. Це дозволяє максимізувати економічні вигоди та перерозподілити прибуток так, щоб ефективно управляти економічними ресурсами групи та максимально використовувати можливості від застосування трансфертного ціноутворення.

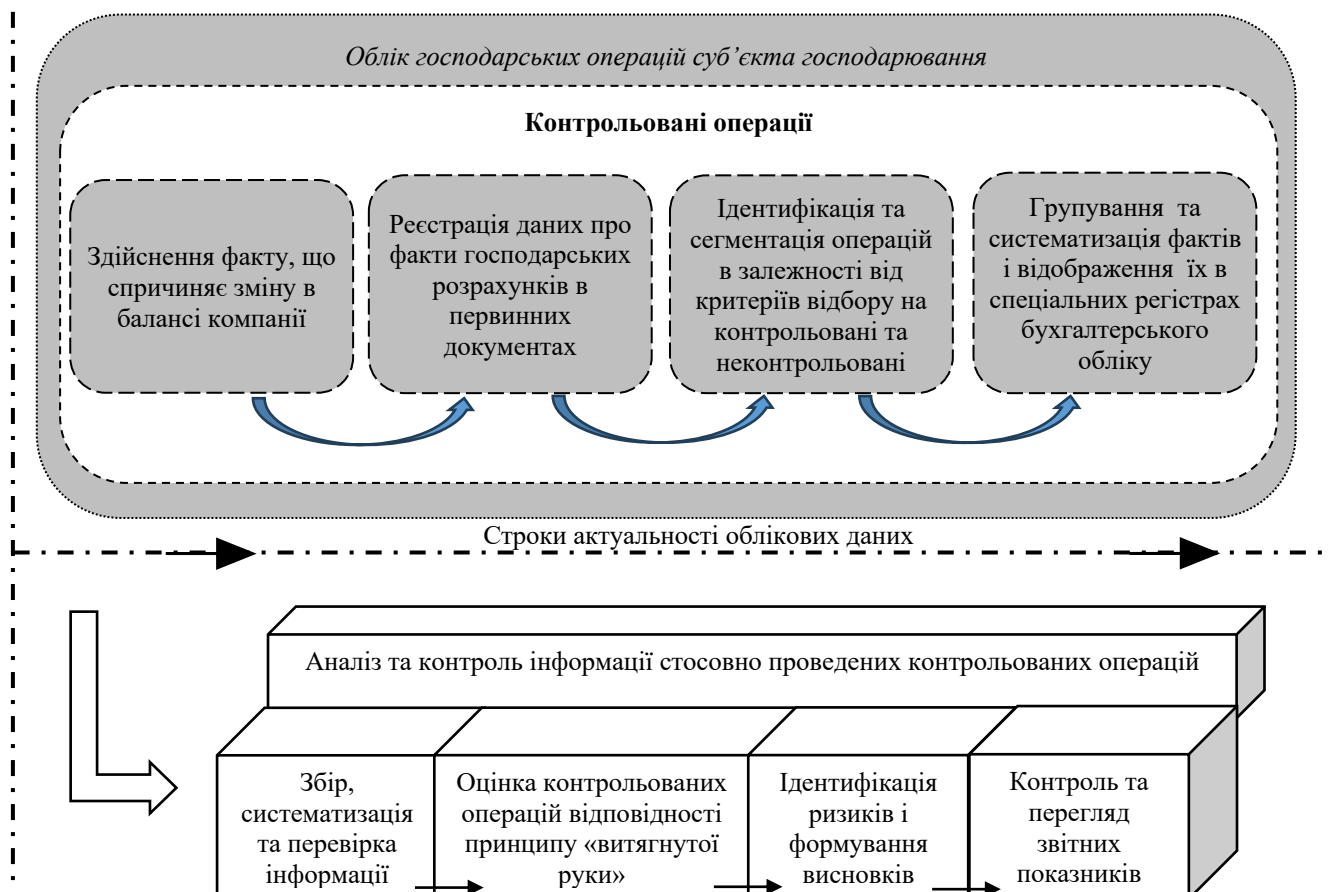


Рисунок 1.12 – Система управління контрольованими операціями

Джерело: складено автором.

Враховуючи вищезазначене, важливо розглянути причинно-наслідковий зв'язок відсутності єдиної методології системи обліку контрольованих взаєморозрахунків. Серед даних причин можна виділити декілька ключових:

- значна відмінність у вимогах та методах системи обліку у різних країнах (юрисдикціях), що може призводити до ускладнення встановлення єдиної та узгодженої облікової політики щодо трансфертного ціноутворення МГК;

- різниця у підходах до міжнародного оподаткування в юрисдикціях, де здійснює діяльність група компаній, що створює перешкоди для стандартизації системи обліку контрольованих операцій.

Зокрема вплив системи трансфертного ціноутворення на МГК, Дж. Смоларські, Н. Вілнер та Дж. Вега [114] визначають як налагоджений механізм, який повинен забезпечувати справедливую оцінку діяльності всіх членів групи та заохочувати до покращення організаційної діяльності з метою формування загальних інтересів групи компаній, а не інтересів окремих учасників.

Важливо зазначити, що враховуючи багатогранність обліку контрольованих операцій, необхідно розглядати господарські операції з різних аспектів бухгалтерського обліку, зокрема управлінського та фінансового, а також оподаткування і звітності. Логічно визначена послідовність структури облікового процесу контрольованих операцій, із використанням сучасних методів бухгалтерського обліку, дозволяє чітко відобразити процес обліку, враховуючи особливості трансфертного ціноутворення. Так, запровадження систематизованого підходу до обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення дає можливість формування прозорості та достовірної інформації для аналізу, складання звітності та прийняття управлінських рішень на рівні материнської компанії МГК. Функції обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення представлено в таблиці 1.14.

Структуру обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення необхідно розділити на чотири невід'ємні та взаємопов'язані складові:

1. Етап формування облікової політики. На даному етапі визначають елементи та принципи облікової політики МГК. Формування окремого розділу присвяченого трансфертному ціноутворенню слугуватиме збалансованому (організаційному, методичному і технічному) механізму мінімізації ризиків та гармонізації норм бухгалтерського обліку.

**Таблиця 1.14 – Функції системи обліково-аналітичного забезпечення
трансфертного ціноутворення**

Функція	Цілі виконання функції
Інформаційна	Забезпечує потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів в оперативній та достовірній інформації на основі якої здійснюється прийняття рішень. Це може включати підготовку звітності з трансфертного ціноутворення, аналітичних звітів для керівництва та інші документів.
Облікова	Передбачає збір, систематизацію та облік господарських операцій, які підпадають під критерії контрольованих або мають відношення до них. Це включає збереження первинних даних, запис на бухгалтерських рахунках інформації про контрольовані операції формування регістрів аналітичного та синтетичного обліку
Аналітична	Передбачає аналіз облікової інформації з метою ідентифікації ризиків недотримання принципу «витягнутої руки». Аналітичне забезпечення дозволяє виявляти недоліки або порушення законодавчих норм та розробляти стратегії керування трансфертними цінами
Контрольна	Включає, моніторинг дотримання законодавства під час здійснення контрольованих операцій на всіх етапах від первинного обліку до складання звітності та проведення перевірки звітності, регістрів обліку та первинних документів
Регуляторна	<i>Включає регулювання представленої інформації зовнішнім користувачам при здійсненні оптимізації податкових зобов'язань за рахунок використаної інформації про розподіл економічних ресурсів між учасниками групи за допомогою трансфертного ціноутворення. Це охоплює розробку єдиної та уніфікованої політики МГК, щодо управління податковими ризиками</i>

Джерело: складено автором на основі даних [115].

2. Етап здійснення обліку. Цей процес включає формування первинних документів, упорядкування інформації, що відображається на синтетичних і аналітичних рахунках підприємства в регістрах обліку. В межах даного етапу здійснюється систематизація та реєстрація операцій, формування необхідних первинних документів, рахунків обліку, регістрів аналітичного та синтетичного обліку стосовно здійснених операцій і виділення контрольованих операцій, що відображає діяльність підприємства в середині ланцюга створення доданої вартості.

За відсутності єдиної позиції щодо формування інформації про внутрішньогосподарські операції, які потенційно можуть бути визнані контрольованими в кожній із юрисдикцій учасників групи (сторін контрольованої операції), виникає необхідність у створенні окремого регістру для накопичення та

збереження інформації в розрізі контрагентів, що сприятиме уніфікації підходів до обліку та звітності контрольованих операцій в межах міжнародної групи.

3. Етап аналізу. У межах даного етапу, здійснюється аналіз відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки». Основна мета аналізу є виявлення та виправлення помилок і недоліків проведених контрольованих операцій, а також оцінка відповідності умов задокументованих операцій вимогам податкового законодавства. Враховуючи значні терміни строку позивної давності в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, що складають 7 років відповідно до статті 39 ПКУ [23] та у випадку значних термінів судового оскарження результатів перевірки підприємства стосовно дотримання принципу «витагнутої руки», постає питання у важливим питанням є інформаційне забезпечення системи контролю за трансфертним ціноутворенням.

4. Етап контролю та підготовки звітності. На даному етапі формується звітність з трансфертного ціноутворення (як для окремого суб'єкта господарювання, так і всієї групи), яка підлягає регулярному перегляду та оновленню. Зважаючи на його значущість, цей етап можна розглядати як окремий етап системи контролю відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки».

На рисунку 1.13 представлено схему обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення, що відображає процес пов'язаний з виявленням та перетворенням даних на інформаційний ресурс для зовнішніх та внутрішніх користувачів, що слугуватиме узагальненням економічної інформації про діяльність МГК.

Систематизація інформаційного ресурсу, забезпечує аналіз даних з метою виявлення та усунення можливих ризиків трансфертного ціноутворення і відображає не лише сам процес обліку, але й його взаємозв'язок з аналізом та контролем. Це дозволяє виявити та задовільнити інформаційні потреби системи управління. а за результатами якої можна зробити висновки та прийняти обґрунтовані управлінські рішення.

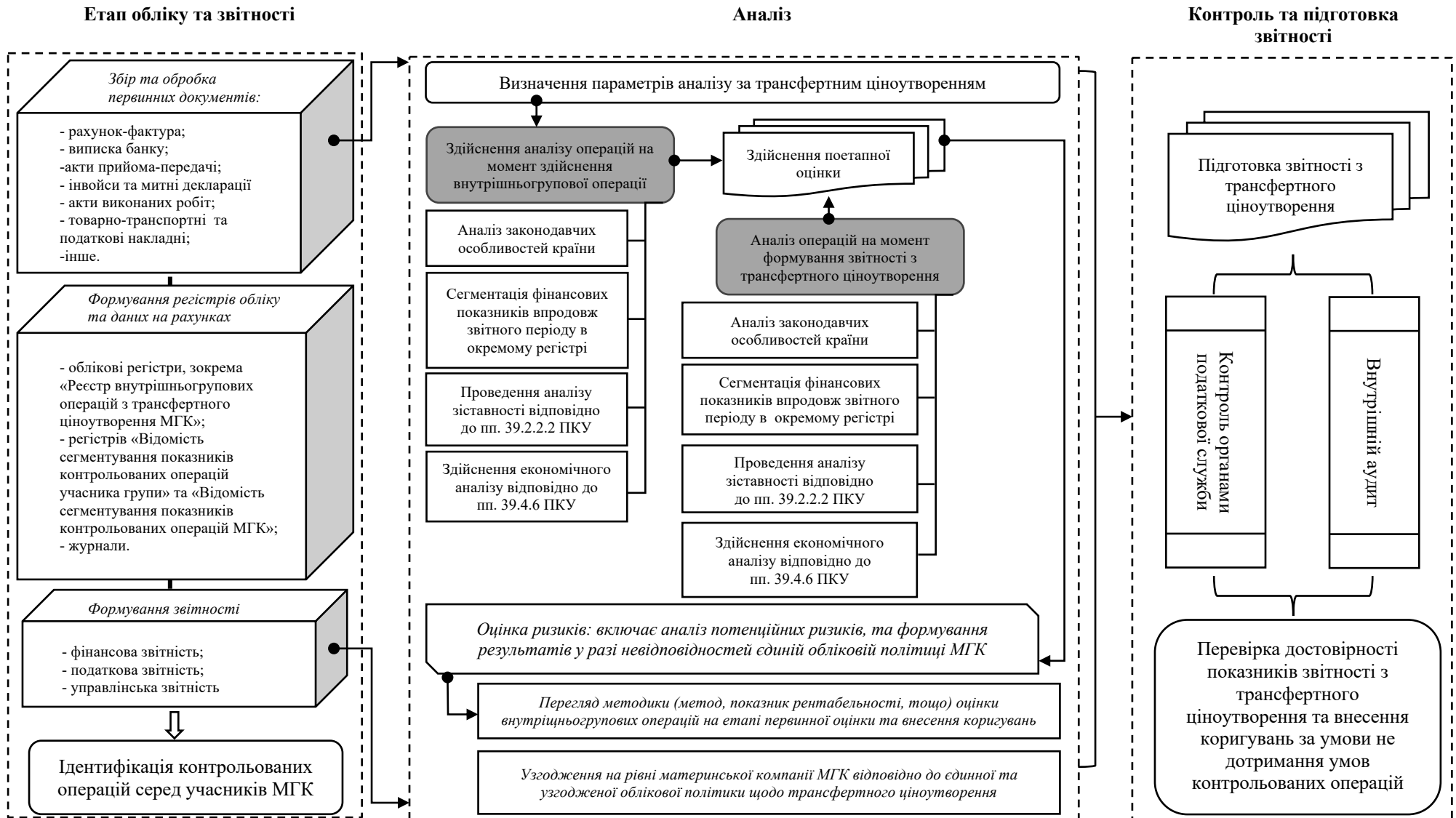


Рисунок 1.13 – Схема обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення

Джерело: складено автором.

Розкриття логіки поєднання обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення та організації управління відображено на рис. 1.14.



Рисунок 1.14 – Організація узгодження обліково-аналітичного забезпечення системи управління трансфертним ціноутворенням підприємства

Джерело: складено автором.

Складові обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення мають різні зони відповідальності в системі управління підприємством. Представлена схема (див. табл. 1.13) демонструє складність і багатосторонність процесу оцінки, що дає змогу зрозуміти, що під час аналізу трансфертного ціноутворення на рівні кожного учасника групи та материнської компанії важливою складовою є поетапність оцінювання господарських операцій, визнаних

контрольованими, – від моменту їх виникнення до відображення остаточних результатів у звітності з трансфертного ціноутворення в процесі її складання.

Проте вони виконуються одними й тими самими посадовими особами підприємства, що вимагає узгодженого підходу та чіткої координації дій. Тому важливо щоб система управління підприємством була основана на даних обліку, аналізу та контролю і сформованої єдиної обліково-аналітичної системи. Ключовим аспектом даної пропозиції є формування структури обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення, що автоматично узгоджується з об'єктами управління відповідно до організаційної структури підприємства.

Вищевикладений підхід визначає ключові особливості елементів структури організації управління підприємством та обліково-аналітичного забезпечення, що демонструє взаємозв'язок між процесами стратегічного управління та формуванням єдиної політики МГК щодо трансфертного ціноутворення. Запропонована модель відображає пряму взаємозалежність в єдиній системі обліку, аналізу та контролю, яка ґрунтується на визначенні логічних взаємозв'язків між структурними одиницями групи компаній, з урахуванням специфічних особливостей кожної з них. Це сприяє формуванню цілісної архітектури обліково-аналітичного процесу та застосуванню основних елементів методу бухгалтерського обліку. Так, отримуємо сукупність елементів обліково-аналітичного забезпечення, до якої інтегровано елементи контролю та сформовано систему управління підприємством, що в свою чергу забезпечує узгодженість процесів та підвищенню ефективності прийняття стратегічних рішень на рівні материнської компанії.

Джерела інформації пропонуємо розмежувати на внутрішні та зовнішні, основні з яких систематизовано в додаток ІІ.

Внутрішні джерела інформації для визначення контрольованих операцій включають:

1. Інформацію про внутрішні процеси: розуміння внутрішніх бізнес-процесів групи компаній, що допомагає визначити політику трансфертного ціноутворення,

якої варто притримуватись кожному члену групи з метою ефективного перерозподілу економічних благ. Включає функціональний аналіз діяльності учасників групи, організаційну структуру групи, внутрішньогрупові фінансові потоки, систему ведення бухгалтерського обліку серед учасників групи, політику трансфертного ціноутворення МГК, а також специфічні економічні умови та фактори, які діють на учасників групи.

2. Договори та угоди: враховуючи що контракти поділяються на спотові (купівлі-продажу), ф'ючерсні або форвардні аналіз договірних умов є важливим при встановленні фактичної поведінки в межах контрольованих операцій. Для визначення зіставності умов контрольованої операції аналізується низка факторів, зокрема кількість товарів, строки виконання зобов'язань, умови платежів, валютні ризики, механізм розподілу прав та обов'язків тощо. Залежно від типу операції – товари, розрахунки, послуги чи операції з нематеріальними активами – важливими є різні аспекти, такі як ціна, строки виконання зобов'язань, умови платежів, валютні ризики, а також розподіл функцій, активів і ризиків.

3. Показники фінансової та управлінської звітності: аналіз показників відображених у фінансовій звітності, зокрема балансі (звіті про фінансовий стан), звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіті про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітках до річної фінансової звітності. Зокрема, баланс дозволяє оцінити боргове навантаження. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) дозволяє проаналізувати фінансові показники суб'єкта господарювання на основі чого буде визначено вартісні критерії для цілей трансфертного ціноутворення, а також дослідити показники прибутковості та рентабельності. За даними управлінської звітності можна оцінити внутрішньогрупові фінансові операції з інвестування та реструктуризації бізнесу, прибутковість внутрішньогрупових послуг тощо. Оскільки встановлених форм управлінської звітності немає, кожен суб'єкт господарювання може розробляти власні формати, які дозволяють глибше аналізувати фінансові показники, деталізувати внутрішньогрупові операції та формувати інформаційне забезпечення облікових даних.

4. Податкова та митна звітність: Податкова декларація з податку на прибуток підприємств, трирівнева звітність з трансфертного ціноутворення та звіт про контрольовані іноземні компанії дозволяють ідентифікувати ризики невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Водночас митні декларації є оперативним джерелом даних про господарські операції, зокрема їхній обсяг, тип, вагу, умови поставки тощо, що сприяє контролю з точки зору трансфертного ціноутворення.

Зовнішні джерела інформації для визначення контрольованих операцій включають:

1. Ринкова інформація: аналіз ринкової ситуації, зокрема цінових показників на ідентичні або подібні товари, роботи та послуги дозволяє оцінити умови, в яких діяли суб'єкти господарювання за відповідним видом діяльності. Водночас врахування впливу зовнішніх факторів на економічне середовище дає змогу здійснити коректне порівняння ринкових цін із цінами в контрольованих операціях, що є необхідним для оцінки їх відповідності ринковим умовам.

2. Міжнародні та вітчизняні комерційні бази даних: за умови відсутності внутрішніх даних про зіставні операції серед найбільш поширених баз даних використовуються «Orbis», «YouControl», «Royalty Range», «RoyaltyStat», «KtMine», «Bloomberg», «Refinitiv» та інші. При цьому ДПС щорічно публікує «Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін», [116] який включає бази даних інформаційних агенств – Argus Media LTD, S&P Global Platts, Refinitiv Holdings LTD тощо.

3. Інші джерела інформації: можуть бути корисними для дослідження динаміки цін і загальної економічної ситуації на ринку, однак не є достатніми для оцінки ризиків трансфертного ціноутворення. Зокрема, до таких джерел належать результати економічних і фінансових досліджень (МВФ, Світового банку, аналітичні матеріали OECD, галузеві звіти аудиторських та консалтингових компаній) та дані торговельних бірж, які формують не тільки інформацію про фактичні операції, а й попит та пропозицію на товарні позиції, зокрема: London Metal Exchange (LME), Chicago Mercantile Exchange (CME), Intercontinental

Exchange (ICE). Крім того, до зовнішніх джерел інформації, що є у використанні податкового органу віднесено інформацію, отриману в межах міжнародних угод відповідно до підпункту «г» п.п. 39.5.3.1 п.п. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 ПКУ [23].

Зважаючи на існуючі інформаційні потреби у контексті обліково-аналітичного забезпечення, суб'єкти політики трансфертного ціноутворення мають використовувати конкретне джерело інформації. Ці, потреби можуть включати:

- потреба у первинній інформації, яка відображається у первинних документах та контрактах, що відображає діяльність сторін контрольованої операції. Наприклад: специфікація, рахунок-фактура, інвойс, акти приймання-передачі, акти виконаних робіт, інші документи, що підтверджують витрати на логістику, страхування, власне розроблені форми в цілях відображення здійснення внутрішньогрупових операцій тощо.

- потреби у вторинній інформації, яка включає аналітичні та синтетичні дані та іншу інформацію стосовно виконаних функцій залучених суб'єктів господарювання.

- потреби у спеціалізованих аналітичних засобах та даних звітності для визначення ефективності діяльності та контролю за фінансами підприємства. Наприклад: аналітичні інформаційні системи;

- потреби у забезпеченні безпеки та конфіденційності інформації шляхом використання відповідних новітніх технологій. Наприклад: використання хмарних сховищ або альтернативної бази даних на основі блокчейн технології при збереженні та обміні інформацією між учасниками групи з наданням захищеного доступу до файлів в цілях контролю за трансфертним ціноутворенням;

- потреби у системі аналізу та контролю, яка дозволяє вчасно виявляти проблемні питання та вживати відповідних заходів для їх вирішення. Наприклад: впровадження автоматизованих рішень на основі штучного інтелекту та ризик-орієнтованих нейронних мереж, які в режимі реального часу здійснюють моніторинг та аналіз ризиків невідповідності контрольованих операцій вимогам трансфертного ціноутворення.

З метою розуміння інформаційних потреб для ефективного управління політикою трансфертного ціноутворення та випередження ризиків, необхідно постійно удосконалювати інформаційне забезпечення. С. Я. Бабінська [117] пропонує покращення цього процесу за допомогою розробки набору методів, які стосуються збирання, обробки, зберігання і використання інформації в обліково-аналітичних цілях (табл. 1.15).

Таблиця 1.15 – Механізми опрацювання інформації з трансфертного ціноутворення

Методи	Конкретизація дій
Збирання інформації	- перевірка документації – для встановлення факту і умов здійснення контрольованої операції; - проведення опитувань визначення факторів впливу на умови контрольованих операцій та інших особливостей; - здійснення запитів на контрагентів нерезидентів з метою отримання підтвердження наявності зіставних операцій тощо.
Опрацювання інформації	- групування даних або об'єднання операцій, що тісно взаємопов'язані чи є продовженням одна одної; - узагальнення з формуванням висновків щодо наявного економічного ефекту від здійснення контрольованих операцій - порівняння отриманої інформації на предмет зіставності при застосування методів трансфертного ціноутворення; - економіко-математичні методи для моделювання сценаріїв впливу факторів на умови контрольованих операцій тощо.
Зберігання інформації	- створення документальних архівів без використання технічних засобів – для надання інформації на запит контролюючого органу; - створення електронних баз даних в цілях ініціативи контролюючого органу щодо запровадження Е-аудиту; - створення комбінованих архівів (з використанням засобів техніки і без них), з метою надання інформації в зручному вигляді різним суб'єктам політики трансфертного ціноутворення (учасникам групи або контролюючому органу).
Використання інформації	- передача в усній формі, наприклад, в результаті опитування посадових осіб або господарювання контрольованого органу; - подання у вигляді письмових повідомлень без застосування технічних засобів – обмін інформацією між суб'єктам політики трансфертного ціноутворення; - представлення у вигляді письмових повідомлень, наприклад звітності з трансфертного ціноутворення
Перегляд інформації	- оновлення застарілих даних на основі щорічної актуалізації документації з трансфертного ціноутворення, що призведе до більшої надійності обґрунтування умов контрольованих операцій; - відстеження та коригування змін для формування єдиної доказової позиції щодо відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»; - порівняння за допомогою аналізу та визначення шляхів покращення унаслідок впливу зовнішні або внутрішніх факторів з метою узгодженості учасників МГК в частині трансфертного ціноутворення.

Джерело: сформовано автором на основі [117].

Однак, успішне використання інформації залежить від того, наскільки користувачі вміло використовують її для досягнення своїх цілей та прийняття обґрунтованих рішень. Серед основних користувачів варто виділити: управлінський персонал різних рівнів: вищого рівня (директор, головний бухгалтер), середній рівень (керівники відділів) та операційного рівня (менеджери, аналітики); аудиторські компанії; акціонери, інвестори та кредитори; податкова служба та інші.

Вказані типи внутрішніх та зовнішніх джерел інформації в звітній документації з трансфертного ціноутворення визначають ступінь надійності інформаційного забезпечення. Оперативне реагування та оцінка інформаційних ризиків дозволять ефективно управляти політикою трансфертного ціноутворення і забезпечити її надійність.

Висновки до Розділу 1

За результатами дослідження теоретичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення встановлено:

1. Відсутність єдиного підходу до трактування поняття «трансфертного ціноутворення» у вітчизняних і зарубіжних джерелах підтверджують його багатогранність. Аналізуючи наукові дослідження встановлено, що на практиці трансфертне ціноутворення переважно розглядається як інструмент податкового планування або процес ціноутворення. Водночас недостатньо дослідженою залишається управлінська складова трансфертного ціноутворення як елементу управлінського обліку МГК, що функціонує як єдина економічна одиниця. На основі аналізу джерел трактування поняття «трансфертного ціноутворення» та з метою покращення підходів до організації управлінського обліку МГК запропоновано авторське визначення «трансфертного ціноутворення» – як інструменту управлінського обліку встановлення цін на товари та/або роботи (послуги) у внутрішньогрупових операціях між учасниками МГК, який сприяє перерозподілу капіталу в середині групи з метою оптимізації ризиків та податкового навантаження.

Запропоноване визначення забезпечує методологічну єдність та створює можливість для практичного формування узгодженої облікової політики щодо трансфертного ціноутворення МГК, що у свою чергу, полегшує регулювання трансфертного ціноутворення на рівні держави.

2. У ході проведеного дослідження теоретичних основ генезису трансфертного ціноутворення встановлено першопричини його формування за рахунок глобалізації міжнародних економічних взаємовідносин між учасниками МГК. Це сприяло розвитку міжнародної практики контролю за трансфертним ціноутворенням. Історичний метод дослідження дозволив систематизувати періоди еволюції та розвитку трансфертного ціноутворення в світі та встановити чинники, які вплинули на його використання та регулювання, а саме: економічні, політичні та організаційні.

3. Розвиток Настанов ОЕСР та інших міжнародних рекомендацій на основі яких податкові служби різних країн світу імплементують правила контролю за трансфертним ціноутворенням дозволив сформувати профіль імплементації концепції «Amount B» у вітчизняне законодавство для вдосконалення підходів до аналізу операцій із цифровими послугами.

За результатами проведеного фрагментарного аналізу практики трансфертного ціноутворення в Україні виділено чотири етапи, що дає змогу узагальнити становлення та подальший розвиток вітчизняної практики контролю за трансфертним ціноутворенням та сприяє підвищенню ефективності податкового регулювання, зокрема в частині забезпечення інформаційної складової еволюції трансфертного ціноутворення. Це дозволило визначити контрольні точки для гармонізації вітчизняного законодавства з міжнародними рекомендаціями контролю за трансфертним ціноутворенням та адаптації до сучасних викликів цифровізації економічних процесів на шляху до євроінтеграції України.

4. Відсутність чіткого визначення та розуміння поняття «політика трансфертного ціноутворення» створює значну проблему для ефективного регулювання контролю за трансфертним ціноутворенням в контексті взаємодії суб'єктів відповідного напрямку. За своєю природою дане поняття є ширшим, ніж

«трансфертне ціноутворення», оскільки охоплює роль державного регулювання, спрямованого на забезпечення податкової прозорості та справедливості у відносинах між пов'язаними особами. Формування визначення «політики трансфертного ціноутворення» дозволяє краще відобразити системний характер цього явища та його значення в умовах сучасних економічних викликів. Це сприятиме мінімізації податкових ризиків, забезпечує прозорість взаємовідносин між сторонами та гармонізацію з міжнародними рекомендаціями для уникнення спорів щодо подвійного оподаткування та забезпечення прозорості взаємодії між державами і суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

5. Інституційне середовище, в якому взаємодіють суб'єкти політики трансфертного ціноутворення через виконання функцій кожним із суб'єктів потребує доповнення суб'єктами експертної підтримки (аудиторські компанії, податкові консультанти) та аналізу й прийняття рішень (інвестори). Розуміння цих взаємозв'язків є важливим кроком для розробки ефективних стратегій управління трансфертним ціноутворенням та підтримання стійкого економічного середовища, розкриваючи роль кожного із суб'єктів при формуванні політики трансфертного ціноутворення.

6. Особливості практичного застосування методів трансфертного ціноутворення, з урахуванням законодавчих підходів різних країн світу дозволили систематизувати переваги та недоліки загальноприйнятих методів, а також ідентифікувати відмінності у підходах до їх регулювання на міжнародному рівні. Отримані результати дозволяють глибше оцінити сильні та слабкі сторони різних методів трансфертного ціноутворення, що важливо для оптимізації їх застосування суб'єктами господарювання при формуванні політики МГК щодо трансфертного ціноутворення.

7. Аналіз результатів вітчизняної практики контрольно-перевірочних заходів та оцінки результативності існуючих підходів до організації та проведення перевірок виявив низькі показники ефективності. Запропоновано перегляд організаційної структури робочої групи, яка здійснює перевірки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», з урахуванням залучення

фахівців із різних галузей. Такий підхід сприятиме підвищенню об'єктивності та результативності контрольно-перевірочних заходів в частині контролю за трансфертним ціноутворенням за рахунок впровадження ризико-орієнтовних підходів до процесу відбору ризикових суб'єктів господарювання.

8. Важливість оцінки ризику трансфертного ціноутворення через призму аналізу міжнародних документів, що регламентують управління ризиками дозволяє розкрити детально методологію і підходи до оцінки та управління ризиками в глобальній практиці трансфертного ціноутворення. Отримані результати сприяють гармонізації українського законодавства з міжнародними стандартами, забезпечуючи підвищення ефективності регулювання трансфертного ціноутворення та адаптацію до сучасних викликів з метою розробки пропозицій щодо покращення існуючих механізмів роботи з ризиками.

9. Недостатній рівень дослідження місця трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерського обліку (фінансового, управлінського та податкових розрахунків і звітності) ускладнює процес взаємодії підсистем обліку, аналізу та контролю за трансфертним ціноутворенням, створює бар'єри в процесі збирання, аналізу та документування інформації про контрольовані операції. Все це негативно впливає на процес ефективного управління господарською діяльністю суб'єктів політики трансфертного ціноутворення.

За результатами проведеного дослідження встановлено тісний взаємозв'язок трансфертного ціноутворення з підсистемами бухгалтерського обліку. У підсумку було визначено ключові складові єдиної системи управління контрольованими операціями та виділено чотири блоки обліково-аналітичного забезпечення: формування облікової політики щодо трансфертного ціноутворення та впровадження єдиної уніфікованої облікової політики трансфертного ціноутворення МГК; проведення аналізу на основі узгодженості контрольованих операцій серед учасників МГК, здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням та підготовки звітності на основі сучасних систем моніторингу контрольованих операцій.

Реалізація запропонованого підходу сприятиме формуванню цілісної системи інформаційне забезпечення трансфертного ціноутворення і підвищенню оперативності та ефективності управлінських рішень МГК.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [73; 118; 119; 120; 121; 122; 123; 124; 125].

Розділ 2. Організація та методика обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення

2.1. Облікове відображення операцій з трансфертного ціноутворення суб'єктами господарювання

У контексті формування обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення основним і визначальним фактором є система обліку контрольованих операцій, що є базою інформаційного забезпечення, на основі якої суб'єкт господарювання приймає тактичні та стратегічні рішення. Для ефективного забезпечення управління діяльністю суб'єкта господарювання та своєчасного реагування на ймовірні ризики при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, варто досліджувати сукупність підсистем обліку, аналізу та контролю. Такий підхід слугуватиме основою своєчасного реагування на потенційні ризики недотримання податкового законодавства.

На нашу думку, для ефективного використання трансфертного ціноутворення в межах МГК, результати діяльності мають бути відображені у відповідності до єдиних принципів обліку та управління групи. При цьому, одним із ключових аспектів такого аналізу є визначення підходів на основі єдиної та узгодженої облікової політики МГК. Важливим елементом облікової політики є побудова системи ідентифікації контрольованих операцій, щоб уникати ризиків недотримання податкового законодавства.

І. В. Карпенко [126, ст. 130-131] визначає необхідність запровадження окремого документа «Положення про облік контрольованих операцій» або розділу «щодо обліку контрольованих операцій» в наказі про облікову політику суб'єкта господарювання. Автор пропонує власну структуру документа, який складається із загального розділу, організаційно-технічного, методичного розділу, а також розділу «інше», куди автор відносить питання внутрішнього документообігу та розділу «додатки». Запропонована структура положення охоплює питання обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням.

Однак, на нашу думку автор не врахував ситуації, коли суб'єкт господарювання є частиною МГК, яка повинна діяти як єдиний організм з метою максимізації економічних вигід. Зважаючи на те, що за даними Державної податкової служби («Результати декларування контрольованих операцій за 2023 рік») [127] 88,6 % контрольованих операцій класифіковано як контрольовані на підставі критерію «пов'язані особи».

І. Музичук [128, с. 160-165] та інші науковці вбачають необхідність виділення окремого розділу в обліковій політиці підприємства стосовно трансфертного ціноутворення, особливо у випадках, коли суб'єкт господарювання є членом МГК. Автор пропонує власну структуру розділу з визначенням його ключових елементів. Окремо звертає увагу на важливості забезпечення побудови функції управління цією політикою на рівні групи, пропонуючи централізувати управління трансфертним ціноутворенням.

За результатами аналізу наукових досліджень і враховуючи, що процес формування облікової політики не має чітко визначеної структури, нами розроблено окреме Положення про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення МГК (додаток К). Це положення вводиться в дію наказом про облікову політику. Запропонована структура охоплюватиме дві ключові складові: централізовану (єдиний підхід) і децентралізовану (особливості діяльності учасників групи). Детальна структура цього документа буде представлена в пункті 2.2 розділу 2 даного дисертаційного дослідження.

За відсутності єдиної позиції щодо формування інформації про внутрішньогосподарські операції, які потенційно можуть бути визнані контрольованими в кожній із юрисдикцій учасників групи (сторін контрольованої операції), виникає необхідність у створенні окремого реєстру для накопичення та збереження інформації в розрізі контрагентів-нерезидентів, що сприятиме уніфікації підходів до обліку та звітності контрольованих операцій в межах міжнародної групи.

Дослідження наукових праць та практики обліку свідчить про недостатнє висвітлення аспектів економічного аналізу та відсутність відображення змін

показників у часовому вимірі. На нашу думку, необхідно розробити реєстр для накопичення та аналізу даних про господарські операції між нерезидентами в частині трансфертного ціноутворення, що дозволить ефективно оцінювати відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Погоджуючись з О. Муравським [14, с. 78] та І. Карпенко [129, с. 419-420] щодо важливості запровадження окремого реєстру обліку для накопичення інформації про господарські операції, які потенційно можуть бути визначені як контрольовані, нами запропоновано «Реєстр внутрішньогрупових операцій з трансфертного ціноутворення МГК» [130] з метою здійснення поетапного аналізу процесу трансфертного ціноутворення (додаток Л).

Зважаючи на існування спірних питань у об'єктивному отриманні даних в момент та після здійснення внутрішньогосподарських операцій, які можуть бути ідентифікованими як контрольовані, нами запропоновано розробити реєстр обліку, за допомогою якого підприємства (учасники групи) зможуть ідентифікувати умови здійснення господарських операцій, як під час здійснення такої операції, так і в момент підготовки звітності з трансфертного ціноутворення, враховуючи поетапний характер заповнення даного реєстру (див. додаток Л).

Заповнення реєстру здійснюється на момент проведення внутрішньогрупових операцій у розрізі кожного учасника групи окремо, на основі первинних документів, що ідентифікують факт здійснення відповідної господарської операції підприємством. Під час ідентифікації операцій суб'єкт господарювання здійснює аналіз відповідності умов принципу «витягнутої руки», та визначає фактори, що можуть слугувати маркером ризику.

Подальший перегляд інформації, відображеної в реєстрі, повинен здійснюватися на етапі підготовки звіту про контрольовані операції, але до дати його подання до контролюючого органу. При цьому, запропонований реєстр має переглядатися, уточнюватися та доповнюватися поетапно, зважаючи на специфіку трансфертного ціноутворення, наявності надійної інформації, що буде сформована за результатами календарного року. Це дозволяє по мірі надходження інформації об'єктивно оцінити відповідність умов контрольованих операцій принципу

«витагнутої руки». На момент поетапної оцінки має міститися повна та достовірна інформація про всі господарські операції визначенні контрольованими за результатами звітного періоду (календарного року). Під час перегляду інформації до реєстру вносяться відповідні записи. У випадку розбіжностей, учасники групи проводять відповідні коригування, інформація про які повідомляється материнській компанії або уповноваженій компанії учасника групи, з метою узгодженої політики трансфертного ціноутворення групи.

Крім того, при наявності ризиків відповідні коригування у внутрішньогрупових операціях має здійснити і інша сторона (учасник групи) у своїй звітності, забезпечуючи належне управління ризиками та їх мінімізацію. Це особливо актуально у випадках здійснення пропорційного коригування однією із сторін міжнародної групи, зокрема коли стороною контрольованої операції було самостійно здійснено коригування цін у межах операцій між пов'язаними особами або реалізовано відповідні процедури на підставі висновків податкових органів за результатами аудиту.

У подальшому сформовані відомості передаються учасниками групи материнській компанії або уповноваженій компанії для консолідації та врахування при підготовці трирівневої документації з трансфертного ціноутворення (глобальної документації та звіту в розрізі країн МГК) [23].

Враховуючи відсутність законодавчо закріпленої форми сегментації фінансових показників та чіткого алгоритму їх розподілу, нами було проведено аналіз дослідження, здійсненого аудиторськими компаніями з «великої четвірки» PricewaterhouseCoopers та KPMG [131; 132]. Враховуючи наявність проблемного питання в належній організації коректного визначення сегментованих показників, запропонована форма реєстру дає змогу виключити елементи з розрахунку, які не стосуються контрольованої операції на рівні окремого суб'єкта господарювання. На рівні материнської компанії це дозволить ефективно застосовувати комплексний підхід до формування єдиної та узгодженої політики трансфертного ціноутворення МГК.

З огляду на специфіку та достовірний характер внутрішньогрупових операцій, які визнаються контрольованими, серед учасників МГК існує практична необхідність у сегментації фінансових показників, зважаючи на потребу в належному проведенні економічного аналізу, в межах якого необхідно ідентифікувати та з максимальною точністю розподілити фінансові показники на ті, що безпосередньо або опосередковано стосуються контрольованих операцій. У зв'язку з цим пропонуємо впровадження окремого реєстру «Відомості сегментування показників контрольованих операцій МГК» (додаток М.1), яка передбачає необхідність суб'єкту господарювання надати повну та документально підтверджену інформацію про фінансові показники при підготовці звітності з трансфертного ціноутворення. Крім того, дана форма реєстру потрібна як для розкриття інформації контролюючому органу, так і на вимогу одного з учасників групи при складанні звітності з трансфертного ціноутворення у межах своєї юрисдикції з метою мінімізації податкових ризиків при виборі досліджуваної сторони (контрагента-нерезидента).

Іншою важливою стороною практичного використання відомості сегментації фінансових показників є консолідація індивідуальних звітів учасників на рівні материнської компанії або уповноваженого учасника групи в формі окремого реєстру «Відомість сегментування показників контрольованих операцій учасника групи» (додаток М.2). Це слугуватиме інструментом за допомогою якого материнська компанія зможе оперувати показниками кожної дочірньої компанії, для встановлення розміру націнки для кожного із учасників групи виходячи з розміру виконуваних функцій, понесених ризиків та використаних активів кожним учасником групи.

Запропоновані реєстри дозволять стандартизувати підхід до аналізу трансфертного ціноутворення як на рівні окремого учасника, так і на рівні групи в цілому, закріплюючи єдину та узгоджену політику трансфертного ціноутворення.

Методика формування даних на рівні учасника групи передбачає поетапність дій, необхідних для документування фінансових показників.

Першим етапом є визначення суми кожної контрольованої операції, яка може бути ідентифікована у складі доходу (чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – рядок 2000, ф. 2) або собівартості (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – рядок 2050, ф. 2). Ці показники визначаються на основі реєстрів обліку внутрішньогрупових операцій, зокрема запропонованого нами «Реєстру трансфертного ціноутворення внутрішньогрупових операцій МГК».

Наступним етапом є розподіл інших доходів та витрат операційної діяльності на контрольовані та неконтрольовані. При цьому фінансові показники розподіляються залежно від їхньої приналежності до контрольованої операції, а ті, що безпосередньо не пов'язані з нею, виключаються з аналізу та відносяться до неконтрольованих операцій.

На заключному етапі аналізуються показники, які не можуть бути прямо розподілені. У такому випадку компанія застосовує «ключ розподілу» – відсоткове співвідношення до доходу, собівартості або інших релевантних показників, безпосередньо пов'язаних із контрольованою операцією. На основі сегментованих показників учасник групи здійснює розрахунок рентабельності та, за необхідності, застосовує коригування для забезпечення відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Невирішеним питанням є аналітичне забезпечення інформації про здійсненні господарські операції. На практиці окремий облік контрольованих операцій не ведеться ввиду складності ідентифікації операцій, що можуть на кінець звітного періоду бути визнаними як контрольовані.

Так, Н. О. Литвиненко [133, с. 279-282] пропонує використовувати ієрархічний підхід для ведення аналітичного обліку внутрішніх розрахунків. Це забезпечить системний підхід до накопичення та інтерпретації інформації, необхідної для управління процесами розподілу та перерозподілу капіталу в таких групах. І. В. Карпенко [129, с. 420-421] вважає доцільним розмежовувати операції на рівні аналітичних рахунків, зокрема, залежно від їх впливу на консолідовану фінансову звітність, поділяючи інформацію за видами операцій між пов'язаними і

непов'язаними особами, та на контрольовані і неконтрольовані з подальшою їх деталізацією.

Для удосконалення обліку операцій із пов'язаними особами та забезпечення ефективної ідентифікації таких операцій для аналізу господарської діяльності Н. А. Солодка [134, с. 82-92] рекомендує доповнити План рахунків окремим синтетичним рахунком 32 «Внутрішньогрупові операції» для відображення операцій із пов'язаними особами та доповнити рахунок 28 субрахунками та аналітичними рахунками в частині деталізації інформації про внутрішньогрупові операції.

Тоді як, О. Ю. Муравський [14, с. 98-101] та М. І. Музичук [128, с. 201-202] пропонують удосконалити облікове відображення операцій трансфертного ціноутворення шляхом розширення робочого плану рахунків через введення аналітичних рахунків першого, другого та третього порядків. Але О. Ю. Муравський акцентує увагу на другому рівні аналітичних рахунків шляхом поділу операцій на контрольовані та неконтрольовані, тоді як М. І. Музичук пропонує облік операцій здійснювати з поділом на з пов'язаними особами та «ризиковими» нерезидентами на першому рівні аналітичних рахунків. При цьому, в обох підходах недостатньо враховано, що на момент здійснення операції не завжди можливо однозначно визначити її статус як контрольованої і критерії визнання «контрольованою» операцію можуть змінитись на кінець року. На нашу думку, це є суттєвим обмеженням при формуванні методики обліку, оскільки ідентифікація контрольованої операції часто потребує додаткового аналізу ознак пов'язаності, зокрема з урахуванням введеного з 2025 року в ПКУ [23] критерію «економічної пов'язаності». Цей критерій вимагає відсоткового розрахунку частки операцій із кожним контрагентом-нерезидентом та частки від загального доходу компанії.

Тому для формування надійного обліково-аналітичного забезпечення потрібно врахувати ступінь деталізації інформації з метою належного проведення економічного аналізу в цілях трансфертного ціноутворення шляхом сегментації фінансових показників за окремими типами контрактів та іншими показниками. У

зв'язку з цим актуальним є впровадження субрахунків з поділом на контрагентів, що знаходяться в групі та інших контрагентів за видом операцій та типом контрактів (таблиця 2.1). Це сприятиме систематизації в обліку господарських операцій в цілях трансфертного ціноутворення учасника МГК.

Таблиця 2.1 – Перелік рахунків для систематизації операцій в метою трансфертного ціноутворення

№ з/п	Субрахунок	Аналітичний рахунок	
		1 порядок	2 порядок
1.	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	362. 1 «Розрахунки з учасниками МГК»	362.1.1 «Розрахунки за спотовим контрактом»
			362.1.2 «Розрахунки за форвардними контрактами»
		362. 2 «Розрахунки з іншими нерезидентами»	362.2.1 «Розрахунки за спотовим контрактом»
			362.2.2 «Розрахунки за форвардними контрактами»
2.	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	632. 1 «Розрахунки з учасниками МГК»	632.1.1 «Розрахунки за спотовим контрактом»
			632.1.2 «Розрахунки за форвардними контрактами»
		632. 2 «Розрахунки з іншими нерезидентами»	632.2.1 «Розрахунки за спотовим контрактом»
			632.2.2 «Розрахунки за форвардними контрактами»

Джерело: складено автором.

Отже, запропонований перелік змін рахунків для систематизації в обліку трансфертного ціноутворення, який передбачає поділ операцій за аналітичними рахунками 1-го і 2-го порядків, дозволяє деталізувати інформацію про розрахунки з нерезидентами – як учасниками МГК, так і іншими контрагентами, враховуючи постійні зміни критеріїв визнання операцій контрольованими.

На практиці суб'єкти політики трансфертного ціноутворення, оцінюючи контрольовані операції, послідовно здійснюють ряд кроків, до досягнення найбільш доречного результату. Враховуючи ретельність і послідовність дій, процес оцінки включає обрання методу трансфертного ціноутворення. Обраний метод має відповідати нормам податкового законодавства, міжнародним рекомендаціям та фактичним діям сторін. При цьому враховується наявність

облікових та порівняльних даних у межах МГК. Метод не повинен потребувати додаткових коригувань, або ж застосовані коригування мають приводити до найбільш обґрунтованого результату. Такий результат має відображати відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Це свідчить про важливість часового аспекту при організації процесу оцінки контрольованих операцій.

Відповідно до Настанов ОЕСР (п. 3.5 Секції А Розділу III) [30], даний процес є не лінійним та включає 9 кроків. Акцент робиться на досягненні найбільш доречного результату, тоді як метод і джерела інформації можуть змінюватися в процесі повторної оцінки. Зважаючи на те, що не завжди на момент здійснення операції, за відсутності внутрішніх зіставних операцій, доступні зовнішні зіставні операції (дані) або існують фактори впливу на умови контрольованої операції. Також може виникнути практична необхідність повторити процес оцінки, вибору методу трансфертного ціноутворення тощо.

Враховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне, при формуванні єдиної та узгодженої облікової політики в частині трансфертного ціноутворення на рівні окремих учасників групи, окремим пунктом враховувати аналіз особливостей законодавства юрисдикцій, у яких присутні сторони контрольованої операції, зокрема в частині економічного аналізу – обов'язковості застосування певних методів, джерел інформації. Як приклад, у вітчизняному законодавстві застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни до операцій із сировинними товарами з 2020 року є імперативною нормою. Тоді як у разі неможливості застосування цього методу суб'єкту господарювання необхідно проаналізувати весь ланцюг постачання – від виробника товару до першої непов'язаної особи в розумінні ПКУ.

Належна сегментація фінансових показників може вплинути як на загальну стратегію групи, так і на результат застосування методу обома сторонами внутрішньогрупової операції. Вона також дозволяє уникнути подвійного оподаткування в країнах, де група здійснює свою діяльність.

На рисунку 2.1 представлена модель обліково-аналітичного забезпечення, що включає поетапну організацію процесу оцінки господарських операцій з трансфертного ціноутворення у МГК.



Рисунок 2.1 – Поетапна модель організації процесу оцінки господарських операцій з трансфертного ціноутворення у МГК

Джерело: складено автором на основі [135].

При цьому, проведення оцінки залежатиме від інформаційного забезпечення, яке є основою для прийняття управлінських рішень, на основі якого і буде

здійснюватися встановлення відповідності платника податків принципу «витягнутої руки», зважаючи на те, що у процесі аналізу контрольованих операцій ключовим аспектом є формування надійної інформації зважаючи на існуючі потреби.

Для цього необхідно мати розуміння сфери діяльності суб'єкта господарювання та групи компаній в цілому, його міжнародних бізнес-операцій та характеристик відповідної галузі і ринку, в якому він провадить свою діяльність.

У цьому контексті, варто дослідити інформаційне забезпечення виходячи з алгоритму ведення аналізу трансфертного ціноутворення (рис. 2.2), який чітко повинен відповідати нормам вітчизняного законодавства стосовно ідентифікації контрольованих операцій. Одночасно, облік повинен бути гнучким для оперативного реагування на зміни в законодавстві та облікової політики МГК.

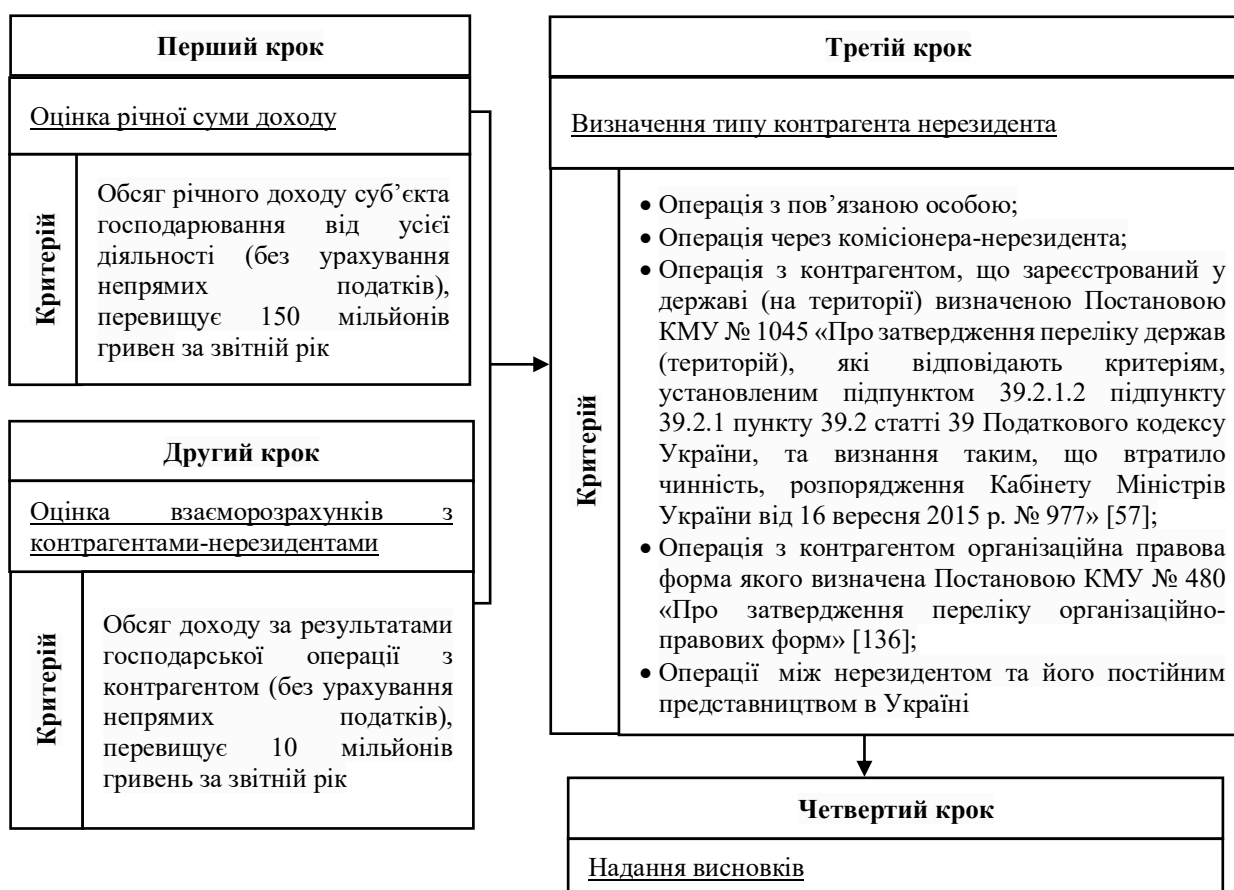


Рисунок 2.2 – Алгоритм віднесення господарських операцій до контрольованих відповідно до норм вітчизняного законодавства

Джерело: складено автором на основі [23].

При цьому, необхідним є постійний моніторинг чинного податкового законодавства та міжнародних рекомендацій, адже умови, за яких операція відноситься до контрольованої, можуть змінюватися та доповнюватися з урахуванням існуючої економічної ситуації в середині країни.

Перший крок - підприємство аналізує свій річний дохід за звітний період (календарний рік) з урахуванням вартісного критерію в обсязі 150 млн гривень (після виключення непрямих податків) відповідно до п.п. 39.2.1.7 ПКУ [23].

Другий крок – дослідження взаєморозрахунків з кожним контрагентом-нерезидентом передбачає аналіз взаєморозрахунків з кожним контрагентом-нерезидентом відповідно до правил бухгалтерського обліку з метою перевірки виконання умови, передбаченої п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ [23], щодо операцій, сума яких перевищує 10 млн грн (без урахування непрямих податків). Головними джерелами для визначення обсягу контрольованих операцій з окремими контрагентами є дані, які містяться у первинних документах, митних та податкових деклараціях.

У межах даного етапу дослідження здійснюється аналіз на основі використання «Реєстр внутрішньогрупових операцій з трансфертного ціноутворення МГК» (див. дод. Л) з метою з'ясування відповідності обсягів річного доходу суб'єкта господарювання критеріям, встановленим податковим законодавством.

Третій крок – це встановлення статусу контрагента-нерезидента. На даному етапі важливою складовою є визначити та класифікувати контрагента, а саме [23]:

- контрагент-нерезидент - пов'язана особа, критерії яких врегульовано п.п. 14.1.159 ПКУ [23]);

- контрагент-нерезидент зареєстрований в низькоподатковій юрисдикції (перелік визначено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977» [23];

- контрагент-нерезидент, який має відповідну організаційно правову форму (перелік визначено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» [23];

- контрагент нерезидент - комісіонер;

- нерезидент, що має операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), з постійним представництвом в Україні.

При цьому, варто зазначити що при здійсненні операцій між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні крок перший не враховується, оскільки дані стосунки є всередині однієї юридичної особи.

Четвертий крок – враховуючи значну кількість контрагентів-нерезидентів, операції з якими можуть бути віднесені до контрольованих операцій, виникає необхідність у накопиченні інформації у зручному вигляді з метою оперативного реагування на ймовірні ризики. У зв'язку з цим, основною метою дослідження є розробка комплексної автоматизованої системи документообігу для потреб трансфертного ціноутворення, який також виконуватиме функцію оперативного реагування на потенційні ризики недотримання податкового законодавства, ґрунтуючись на зібраних і проаналізованих даних.

Застосування законодавчо визначених критеріїв ідентифікації контрольованих операцій в системі обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення, надасть можливість своєчасно відносити операції до контрольованих з подальшим їх аналізом. В свою чергу, своєчасне та достовірне інформаційне забезпечення надасть співставні дані, на основі яких будуть прийняті відповідні управлінські рішення щодо контролю відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Найбільш об'ємний та не менш важливий процес включає формування показників звітності з трансфертного ціноутворення за результатами аналізу

фінансової інформації, нормативно-правових актів та практики забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням.

На основі зібраних даних в формі окремого реєстру «Реєстру трансфертного ціноутворення внутрішньогрупових операцій МГК» здійснюється сегментація показників у формі відомості потенційних контрольованих операцій МГК з метою подальшого аналізу відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та економічного аналізу показників рентабельності та/або цін згідно з обраним методом трансфертного ціноутворення. Результати цього аналізу використовуються для ідентифікації ризиків і розробки стратегій їх усунення.

Враховуючи, що контрольовані операції не завжди є операціями з пов'язаними особами, М. І. Музичук [128, с. 201-202] пропонує аналізувати операції з усіма контрагентами-нерезидентами на момент здійснення господарської операції. Для обробки облікової інформації щодо трансфертного ціноутворення автор вважає доцільним створити модуль «Довідники», на основі яких автоматично формувати звіт «Операції з нерезидентами». Реалізація цієї пропозиції передбачає модернізацію інформаційної системи окремих суб'єктів господарювання, що здійснюють операції з контрагентами-нерезидентами, з метою підвищення точності та оперативності обліку, а також забезпечення належного рівня контролю й аналізу таких операцій.

Водночас варто зазначити, що автор не враховує рівень деталізації інформації, двосторонній характер внутрішньогрупових операцій та зміни до ПКУ щодо пов'язаності за критерієм обсягу операцій. Аналіз обмежується технічним аспектом автоматизованої системи на рівні окремого суб'єкта господарювання, без розгляду процесу узгодження отриманих результатів на рівні материнської компанії. Залишається відкритим питання організаційної складової, зокрема місця зберігання інформації, оперативного управління нею та реагування на результати її аналізу.

Оскільки отримана інформація слугуватиме інструментом ідентифікації контрольованих операцій та базою для заповнення звітності з трансфертного ціноутворення як на рівні материнської компанії, так і інших учасників групи,

необхідний комплексний підхід до її впровадження. Важливим аспектом є забезпечення єдиної та узгодженої облікової політики МГК, впровадження механізму обміну інформацією між учасниками групи, що призведе до підвищення прозорості та точності звітності.

Зважаючи на це, вважаємо за доцільне запропонувати цифрову екосистему забезпечення узгодженого аналізу трансфертного ціноутворення між учасниками МГК під назвою «Звіт про контрагентів-нерезидентів», реалізовану у вигляді бази даних, що сприяє інформаційному забезпеченню групи. Технічне завдання для інформаційної системи, що забезпечуватиме оперативне отримання, обробку та обмін інформацією про операції з контрагентами-нерезидентами між усіма учасниками групи подано в додатку Н. Такий підхід сприятиме підвищенню ефективності інформаційного забезпечення та узгодженості політики групи щодо трансфертного ціноутворення шляхом мінімізації ризиків недекларування або неповноти декларування всіх контрольованих операцій протягом звітного періоду.

На основі зібраної інформації користувачі (учасники групи) можуть сформулювати запит за результатами завершення звітного періоду (календарного року), в якому було здійснено господарські операції і отримати оперативну інформацію про контрольовані операції суб'єкта господарювання за відповідний звітний період у формі звіту з обраними параметрами.

На основі отриманого масиву даних системою в автоматичному режимі здійснюється оцінка умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Цей етап включає визначення або перегляд методу (-ів) трансфертного ціноутворення з урахуванням змін умов контрольованих операцій під впливом зовнішніх або внутрішніх факторів, а також проведення економічного аналізу для встановлення ціни/рентабельності, що буде включена у звітність з трансфертного ціноутворення та складання документації з урахуванням наявних вимог. Також на даному етапі формуються висновки та рекомендації щодо подальших дій у сфері трансфертного ціноутворення. Візуалізація запропонованого інформаційного середовища під назвою «Звіт про контрагентів-нерезидентів» у форматі автоматизованої системи представлена на рис. 2.3.

АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА «ЗВІТ ПРО КОНТРАГЕНТІВ-НЕРЕЗИДЕНТІВ»

Блокчейн ID:

Назва групи:

Додати операцію

Експортувати дані

Синхронізувати з програмою ведення обліку

Інформація про компанію

Назва:
ТОВ «А»

Код ЄДРПОУ:
000000000

Статус аналізу:
Відсутній ризик ТЦ

Дата реєстрації:
XX.XX.XXXX

Звітний період:
2025 рік

Картка контрольованих операцій

Дата останнього оновлення: XX.XX.XXXX

Контрагент	Країна	Тип операції	Загальна сума, тис грн	Реквізити контракту	Тип контрагента	Метод ТЦ	...	Статус
1	2	3	4	5	6	7	...	n
Компанія «А»	ОАЕ	Товари	10 000	№01-2024 від 20.01.2024р.	Пов'язаність	«Витрати плюс»	...	Відповідає принци «витягнутої руки»
Компанія «В»	Кіпр	Роялті	50 000	№03-2024 від 15.04.2024р.	Пов'язаність	ПНЦ	..	Потребує коригувань

Блокчейн-верифікація даних

Хеш останнього блоку:	Відображається унікальний номер
Часова мітка:	Відображається дата та час
Статус верифікації:	Підтверджено/не підтверджено

Примітка: усі дані про контрольовані операції зберігаються в захищеному блокчейні, що забезпечує незамінність та прозорість інформації. Кожна операція має унікальний хеш (закодований номер), який гарантує цілісність даних та захист від несанкціонованих змін

Параметри пошуку

Аналіз контрольованих операцій

Звітний рік

Вид операцій

Контрагент

Країна

Рік

Всі

Введіть назву

Введіть країну

Сума операції від, тис грн

Сума операції до, тис грн.

Тип контрагента

Введіть мін суму

Введіть максимальну суму

Всі

Сформувати звіт про КО

Експортувати дані

Рисунок 2.3 – Приклад середовища аналітичної системи «Звіт про контрагентів нерезидентів» МГК

Джерело: складено автором.

Інтеграція інформації в єдиний звіт, який буде містити дані про потенційні контрольовані операції на локальному рівні суб'єкта господарювання - учасника міжнародної групи компаній, дозволить упорядкувати адміністрування контрольованих операцій. За рахунок розвитку інформаційних технологій, що дозволяють працювати з великими масивами даних, це сприятиме підвищенню ефективності розрахунків податкових зобов'язань та оптимізації бізнес-процесів. Послідовність формування звіту представлено на рис. 2.4.

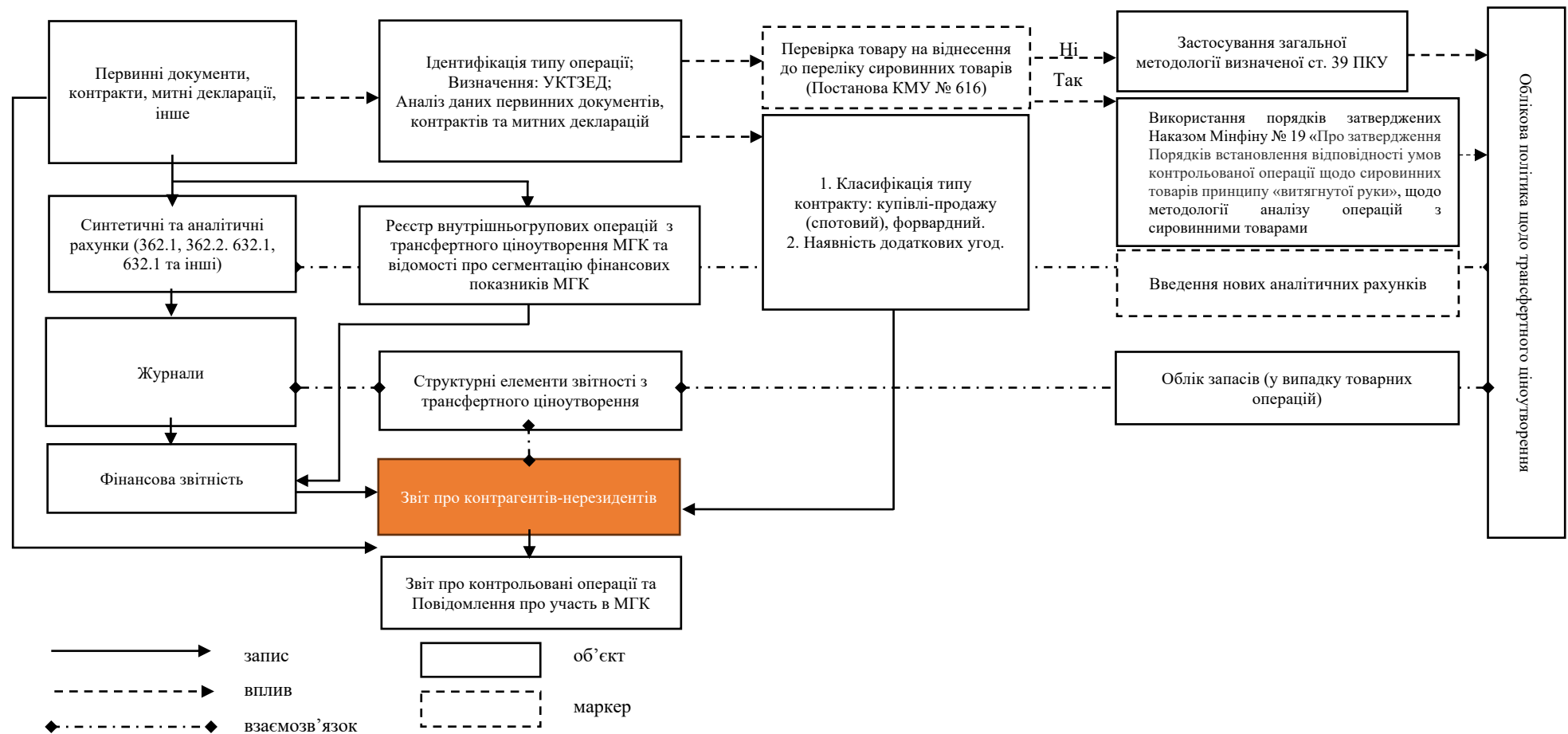


Рисунок 2.4 – Схема маркерів оперативного реагування при формуванні звіту про контрагентів-нерезидентів суб'єкта господарювання

Джерело: складено автором.

Отже, зважаючи на побудову облікових реєстрів журнальної форми обліку, основною цінністю запропонованої форми звіту має стати її тісний взаємозв'язок із первинними документами, контрактами, митними деклараціями, включаючи інвойси, рахунки-фактури та інші форми документального відображення господарських операцій. Розширений перелік відображеної інформації буде формуватися за запитом користувача в автоматизованому режимі. З огляду на значний обсяг даних, запропонована форма звіту має бути реалізована на основі архітектури блокчейн, в яку інтегровано генеративний штучний інтелект (GenAI). Створення окремої системи накопичення інформації для групи компаній розглянуто в розділі 3 даної роботи.

2.2. Політика трансфертного ціноутворення в контексті облікової політики МГК

Ефективне управління діяльністю підприємства за рахунок ціноутворення є важливою складовою конкурентного економічного середовища. Інформація про ціни суб'єкта господарювання та умови їх формування, що відображається в первинних документах, облікових реєстрах та в системі рахунків бухгалтерського обліку формують основу для обґрунтованого прийняття стратегічних управлінських рішень.

Особливу увагу варто приділяти діяльності міжнародних груп компаній, що цілеспрямовано використовують пов'язаних суб'єктів господарювання з метою консолідованого підходу до використання та управління інструментом під назвою «трансфертне ціноутворення». З огляду на дану ситуацію, питання формування облікової політики та методичних положень щодо її вдосконалення в частині трансфертного ціноутворення виникає все частіше.

Питання формування облікової політики та її впливу на фінансові показники досліджували як вітчизняні, так і закордонні вчені, серед яких

С. Бреґг [137], І. Гондюк та Н. Шевчук [138], Н. Р. Домбровська [139], Т. Данеску, А. Данеску, М. Прозан [140], М. Пушкар [141], Т. М. Сторожук [142] та інші.

Відповідно до МСБО № 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [143] під обліковою політикою слід розуміти конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практики, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Важливим етапом у контексті відображення інформації про контрольовані операції, сигналізації про можливі ризики трансфертного ціноутворення та забезпечення ефективної обліково-аналітичної системи є розроблення окремого документу про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення МГК та визначення його ключових елементів для материнської компанії та інших учасників групи.

При цьому грамотно сформована облікова політика групи є важливою з кількох причин:

- відповідність вимогам законодавства в межах кожної із юрисдикцій, де здійснюють свою діяльність учасники групи;
- узгодженість у взаємодії з контрагентами-нерезидентами, які є учасниками міжнародної групи та контролюючими органами;
- ефективне управління фінансовими ресурсами та оптимізація податкового навантаження.

В загальному підсумку все це зменшує витрати часу, фінансових, матеріальних, трудових ресурсів, які пов'язані з вирішенням різноманітних питань щодо трансфертного ціноутворення.

Т. М. Сторожук [142, с. 266] зазначає, що в обліковій політиці повинні розкриватися не прийоми та способи методу бухгалтерського обліку (бо вони є незмінними та єдиними для всіх), а особливості їх застосування щодо кожного з об'єктів обліку, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, якість організації облікових робіт, ступінь застосування автоматичних засобів обробки облікових даних та користь наданої інформації для прийняття управлінських рішень.

В. Гросу, А. Мелега та Л. Григорі [144, с. 3-4] стверджують, що впровадження стандартизованої облікової політики полегшує порівняння трансфертних цін і підвищує точність фінансової звітності.

Враховуючи вищевикладене та специфіку трансфертного ціноутворення, облікова політика підприємства є одним із способів досягнення управлінських завдань шляхом:

1. Одержання точної і достовірної інформації що забезпечить ідентифікацію показників контрольованих операцій.

2. Спрощення процесу формування узгодженої політики трансфертного ціноутворення за рахунок делегування функціональних обов'язків відповідальному підрозділу материнської компанії або уповноваженому учаснику групи, що відповідатиме за координацію облікових процесів на загальногруповому рівні.

3. Оперативність одержання інформації за рахунок автоматизації процесів і оптимізації рутинних дій за рахунок впровадження новітніх технологій.

4. Здійснення поточного контролю за господарськими операціями з метою упередження помилок та шахрайству.

5. Адаптація до змін в результаті побудови гнучкої системи обліково-аналітичного забезпечення, яка дозволить швидко реагувати на зміни в умовах відкритого ринку та «мінливого» законодавства.

6. Підтримка оперативного та стратегічного управління в результаті використання узгодженої інформації по всьому ланцюгу створення доданої вартості.

Важливим при формуванні документу про облікову політику буде визначити складові та їх вплив на формування політики трансфертного ціноутворення та показники звітності (табл. 2.2). Формування структури документу має враховувати організаційну структуру діяльності суб'єкта та основні процеси.

Таблиця 2.2 – Вплив елементів облікової політики на показники звітності з трансфертного ціноутворення вітчизняного суб'єкта господарювання

	Звіт про контрольовані операції	Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній	Документація з трансфертного ціноутворення	Глобальна документація з трансфертного ціноутворення	Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній
Загальні дані					
Розділ I. Організаційна складова					
Координація дій групи компаній		+	+	+	+
Документообіг групи	+	+	+	+	+
Облік господарських операцій з контрагентами-нерезидентами	+		+		
Розділ II. Технічна складова					
Внутрішній та зовнішній контроль	+	+	+	+	+
Інформаційна система та захист даних	+	+	+	+	+
Розділ II. Методична складова					
Методика ідентифікації контрольованих операцій	+		+		
Документальне відображення	+	+	+	+	+
Методика аналізу та оцінка ризиків	+		+	+	
Прикінцеві положення					
Зміни до Положення про облікову політику	+		+	+	+

Джерело: складено автором.

При формуванні облікової політики МГК щодо трансфертного ціноутворення необхідно враховувати, що вона буде включати також положення, які мають конфіденційний характер і призначені виключно для визначених цілей. Зацікавлені сторони поділяються на зовнішніх та внутрішніх користувачів. До зовнішніх користувачів можна віднести акціонерів (включаючи інвесторів та кредиторів) та податкову службу, яка зацікавлена у фінансовій та податковій звітності підприємства. У свою чергу до внутрішніх користувачів належать керівники підприємства, адміністративний персонал та інші підрозділи і аудиторські компанії, які потребують інформації для внутрішнього контролю та

прийняття ефективних управлінських рішень. Такий підхід до класифікації користувачів задовольняє потреби та вимоги щодо інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень при оцінці політики трансфертного ціноутворення групи.

Отже, правильно визначена облікова політика має стати основою для обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням з метою ефективного адміністрування економічних ресурсів суб'єкта господарювання. Ця політика відображається у послідовності етапів, які спрямовані на забезпечення достовірності та точності обліку контрольованих операцій та формування звітності на основі проаналізованих даних.

З огляду на відсутність регламентованої структури наказу про облікову політику існує декілька підходів до сегментації елементів даної політики. Один з яких запропонований Л. В. Коваль [145, с. 3], яка розмежовує чотири складові: організаційна, технічна, методична та управлінська. Окремо автор, зазначає що в межах управлінської складової, яка є конференційною, необхідно наводити загальну інформацію, а більш конкретну у додатках, до яких матимуть доступ тільки певні користувачі інформації. В. О. Іваненко та А. В. Мейш [146, с. 75] виділяють три складові (організаційну, методичну та технічну), а Т. М. Сльозко [147, с. 162] виділяє лише два основних аспекти: методичний та організаційний.

Узагальнюючи вітчизняні наукові дослідження стосовно складових облікової політики, треба врахувати специфіку трансфертного ціноутворення та приналежність підприємства до міжнародної групи компаній. З урахуванням зазначених складових, міжнародна група на рівні материнської компанії, так і на рівні учасників групи повинна формувати структуру документа про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення, що відповідатиме його потребам та особливостям функціонування. Процес формування документу можна схематично зобразити у вигляді рисунка 2.5.



Рисунок 2.5 – Алгоритм формування документа про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення

Джерело: запропоновано автором на основі [134].

Формування та впровадження облікової політики щодо трансфертного ціноутворення у міжнародній групі та його реалізація на рівні окремих суб'єктів господарювання є поетапним процесом, який представлено на рисунку 2.5. Процес створення документа з багаторівневою структурою (рівень материнської компанії та інших учасників групи) та організації цілісної системи елементів облікової політики щодо трансфертного ціноутворення, як основи ефективної системи контролю за трансфертним ціноутворенням, має включати набір інструментів, методів і процедур, рекомендованих ОЕСР [30] та ООН [22]. Як наслідок, ці заходи спрямовані на управління ризиками, що виникають у групі.

При впровадженні документу про облікову політику необхідно щоб материнська компанія чітко визначила свою стратегію та мала чітке уявлення про цілі та завдання. Це дозволить систематизувати і узгодити підходи до управління трансфертним ціноутворенням, що стане основою для раціонального використання інтелектуальних, фінансових та матеріальних ресурсів усіх підприємств – учасників групи. Зважаючи на особливості процесу трансфертного ціноутворення, його законодавчо-нормативного регулювання та необхідність управління кількістю елементів буде значною. Елементи облікової політики в частині трансфертного ціноутворення МГК з розподілом на складові представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Елементи облікової політики в частині трансфертного ціноутворення

№ з/п	Розділ (група елементів)	Опис процесу формування складових документу
1. Організаційна складова		
1.1	Координація дій групи компаній	- запровадження уніфікованого механізму співпраці між учасниками групи та учасниками групи і материнською компанією через аналіз горизонтальних і вертикальних зв'язків; - встановлення відповідальної уповноваженої особи для здійснення координації дій між учасниками групи на рівні операційної взаємодії; - здійснення координації дій учасників групи відповідальним органом у структурі групи для забезпечення виконання політики з трансфертного ціноутворення; - координація роботи з зовнішніми зацікавленими сторонами, включаючи податкову; - встановлення материнською компанією фінансового року, який може не збігатись з календарним роком.
1.2	Документообіг групи	- формування переліку документів з урахуванням необхідних матеріалів та інформації в залежності від типу контрольованих операцій; - складання плану організації документообігу; - встановлення послідовності дій при здійсненні архівування документів з урахуванням термінів позовної давності в різних юрисдикціях.

№ з/п	Розділ (група елементів)	Опис процесу формування складових документу
1.3	Облік господарських операцій з контрагентами - нерезидентами	- формування робочого плану рахунків; - визначення переліку і способів збору облікових даних, що дозволяє здійснювати аналіз в розрізі кожного окремого контрагента-нерезидента.
2. Технічна складова		
2.1	Внутрішній та зовнішній контроль	- встановлення маркерів контролю для моніторингу взаємодії між структурними підрозділами; - організація системи контролю з боку материнської компанії для забезпечення відповідності внутрішнім регламентам і єдиній політиці групи; - впровадження системи контролю для своєчасного виявлення та коригування потенційних ризиків на всіх рівнях управління; - перевірка точності даних та відповідність законодавчим вимогам і внутрішнім регламентам.
2.2	Інформаційна система та захист даних	- впровадження програмного забезпечення або сукупності програмних рішень по роботі з великими масивами даних з урахуванням належного ступеня забезпечення безпеки даних; - визначення послідовності дій підрозділів компанії при зборі та обміні інформацією; - розробка порядку складання та обліку документів з використанням автоматизованих систем.
3. Методична складова		
3.1	Методика ідентифікації контрольованих операцій	- створення гармонізованої методики оперативної ідентифікації контрольованих операцій, в сукупності господарських операцій учасників групи; - встановлення критеріїв ідентифікації контрольованих операцій; - запровадження поетапної оцінки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»; - формування методики практичного застосування обраних методів та коригувань при наявності відмінностей контрольованих операцій принципу «витагнутої руки».
3.2	Методика аналізу та оцінка ризиків	- визначення послідовності дій посадових осіб при здійсненні аналізу господарських операцій з контрагентами-нерезидентами; - впровадження методики проведення функціонального аналізу, активів та ризиків, вибору методу трансфертного ціноутворення (або комбінації методів) та проведення економічного аналізу; - створення алгоритму врахування пільгових режимів серед учасників групи компаній, або наявності договорів про попереднє узгодження ціноутворення між суб'єктом господарювання групи та податковим органом; - визначення ринкової вартості та розумної економічної мети нематеріального активу, а також розміру відсотку як винагороди за його використання; - встановлення механізму оцінки кредитоспроможності групи компаній та відсоткової ставки за позикою та кредитами; - визначення алгоритму ідентифікації контрольованих операцій, організації процесу проведення порівняльного аналізу та вибору методу (-ів) трансфертного ціноутворення до операцій з передачі функцій або активів у процесі реструктуризації бізнесу з урахуванням факторів впливу на умови господарської операції; - визначення способів ідентифікації функцій, наявних ризиків, критеріїв їх оцінки для кожної операції в ланцюгу створення доданої вартості в залежності від специфіки діяльності учасників групи; - встановлення прийомів та процедур оцінки ідентифікованих ризиків; - формування методики проведення аналізу в залежності від ймовірності настання ризиків та ступеня можливих збитків.
3.3	Документальне відображення	- документування контрольованих операцій та розробка форм первинних документів; - формування звітних форм управлінського обліку для консолідації показників МГК; - формування методики складання звітності учасниками групи відповідно до національного законодавства.

Джерело: авторська розробка, оприлюднено у [148].

Як видно з таблиці 2.3, елементи документу про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення можуть впливати на облікові дані кожного суб'єкта господарювання групи компаній, статті звітності та аналітичні показники. Важливо зазначити, що багато дослідників вважають, що облікова політика має складові, які можна розділити на ті, що обов'язково мають бути включені до фінансової звітності, тобто підлягають розкриттю, і ті, що є необов'язковими, тобто можуть бути включені за бажанням [149]. В даному контексті важливо звернути увагу на звітність з трансфертного ціноутворення та перелік інформації, розкриття якої є необхідним.

Враховуючи значну кількість елементів облікової політики групи, які мають бути єдиними для всіх учасників групи компаній Т. М. Сторожук [150], розподіляє на блоки: організація діяльності групи, організація та ведення обліку, внутрішньогрупові операції, інвентаризація, звітність та дивідендна політика.

Тому вважаємо за доцільне розробити Проект положення про облікову політику МГК щодо трансфертного ціноутворення (додаток К), який буде поділено на два рівні: облікова політика материнської компанії та облікова політика інших учасників групи (в межах кожної юрисдикції).

Ключовими особливостями запропонованого підходу до моделювання процесу формування Положення про облікову політику з трансфертного ціноутворення є:

- єдина та узгоджена структура документа: включає чітку ієрархію на етапі формування та затвердження документу щодо питання обліково-аналітичного забезпечення контрольованих операцій при дворівневій структурі (материнської компанії та інших учасників групи). Даний підхід дозволяє здійснювати оперативне управління в середині групи та систематизацію великих масивів даних;
- інтеграція з основною політикою: передбачає врахування особливостей специфіки діяльності та національних правил контролю за трансфертним ціноутворенням на місцевому рівні кожного суб'єкта господарювання в групі.

Документ дозволяє материнській компанії оперативно реагувати на зміни ринкових умов кожного окремого учасника групи, що сприяє ефективному

перерозподілу економічних ресурсів. Така інтеграція допомагає уникнути дублювання інформації і забезпечує єдиний підхід до формування та використання облікових даних для складання звітності з трансфертного ціноутворення, як на рівні материнської компанії, так і її дочірніх підприємств.

Основні етапи консолідації облікової політики щодо трансфертного ціноутворення групи компаній за допомогою документального забезпечення мають включати послідовність, яка створить узгоджену систему зі всіма суб'єктами групи компаній та елементами облікової політики при формуванні трирівневої документації з трансфертного ціноутворення. Враховуючи той факт, що всі «тонкощі» трансфертного ціноутворення неможливо врахувати під час формування трирівневої документації з трансфертного ціноутворення, варто зосередити увагу на узгодженості сторін контрольованої операції (учасників групи) та відповідності єдиній політиці трансфертного ціноутворення МГК.

За результатами дослідження можна зробити припущення, що існує певна ступінь неоднозначності, оскільки запропоновані елементи облікової політики можуть дублювати певні аспекти звітності щодо трансфертного ціноутворення і не завжди відповідати виключно обліковим потребам. Враховуючи, що групі доведеться обирати методи оцінки господарських операцій під впливом факторів, трансфертне ціноутворення слід розглядати як об'єкт облікової політики. У зв'язку з цим відповідний документ має формувати єдину позицію групи щодо обліку таких операцій, при цьому його зміст повинен ґрунтуватися на професійному судженні. Оскільки трансфертне ціноутворення частково належить до сфери бухгалтерського обліку, що підтверджує об'єктивну необхідність у розробленні запропонованого вище Положення про облікову політику з питань трансфертного ціноутворення. При його формуванні також необхідно враховувати основний ризик невизначеності під час податкової перевірки, або у разі судового оскарження, коли неможливо застосувати додаткові заходи для захисту своїх інтересів.

Модель формування облікової політики з трансфертного ціноутворення міжнародної групи компаній зображена на рисунку 2.6.

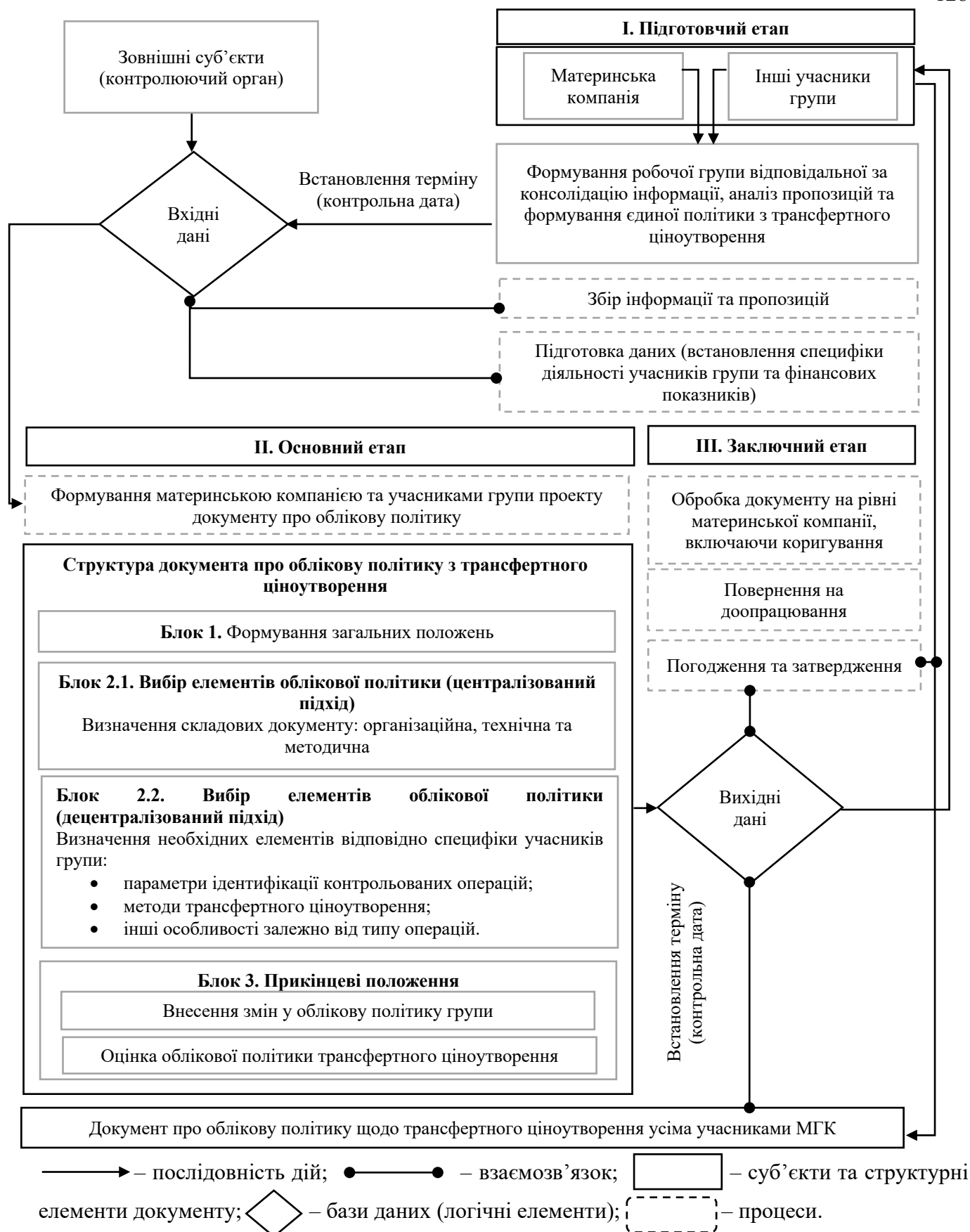


Рисунок 2.6 – Модель формування документа про облікову політику з трансфертного ціноутворення МГК

Джерело: авторська розробка, оприлюднено у [148].

Формування документу включатиме послідовність дій, що охоплює перелік осіб, відповідальних за формування та впровадження облікової політики щодо трансфертного ціноутворення, з чітко визначеною послідовністю кожного етапу та його складовими, що враховують специфіку діяльності МГК. За рахунок впровадження єдиної та уніфікованої облікової політики на рівні материнської компанії, буде сформовано «централізовану складову». Одночасно, для врахування специфіки діяльності учасників групи на місцевому рівні, буде зберігатися децентралізований підхід через деталізацію елементів, необхідних для кожної одиниці окремо. Даний підхід забезпечить відповідність політики групи компаній реальним потребам бізнесу та посилить його управлінську ефективність.

Підготовчий етап передбачає формування робочої групи, відповідальної за консолідацію інформації, аналіз діючого документу про облікову політику, збір пропозицій та формування проєкту єдиної та узгодженої політики з трансфертного ціноутворення. Враховуючи, що формування облікової політики групи це трудомісткий, процес, що потребує відповідального й професійного підходу, виникає потреба в залученні широкого кола працівників підприємства, які будуть відповідати за певний сектор роботи на рівні окремого суб'єкта господарювання (табл. 2.4). Це сприяє глибшому та більш комплексному вивченню всіх аспектів облікової політики та врахування національних особливостей, принципів та методик трансфертного ціноутворення в розрізі юрисдикцій де присутні учасники групи.

Оскільки облікова політика значно впливає на фінансові показники звітності як материнської компанії так і інших учасників групи, важливо враховувати обрану стратегію компанії при формуванні цієї політики. Ця стратегія повинна враховувати основні елементи, визначені нормативно-правовою базою. Тому серед нормативного різноманіття альтернативних варіантів застосування законодавчих норм слід обрати той, що найефективніше представить підприємство на рівні інших учасників групи. Вибір елементів облікової політики повинен бути зорієнтованим

на забезпечення мінімальних витрат і максимальних фінансових результатів підприємства.

Таблиця 2.4 – Суб'єкти формування облікової політики з трансфертного ціноутворення ТОВ «Протек Солюшнз Україна»

Суб'єкт формування облікової політики	Особливості
Керівництво підприємства	Прийняття стратегічних рішень. Контроль за дотриманням стратегії ціноутворення групи при здійсненні зовнішньо-економічних операцій.
Фінансовий відділ	Взаємодія з материнською компанією, щодо узгодження цінових показників. Визначення форми, методів, способів та прийомів ведення обліку операцій з трансфертного ціноутворення. Формування звітності. Аналіз діяльності підприємства та партнерів по бізнесу. Оцінка ризиків та здійснення внутрішнього аудиту.
Юридичний відділ	Розробка договірних умов та заходів зі зниження правових ризиків.
Відділ зовнішніх зв'язків	Забезпечення взаємодії з податковими органами. Аналіз ринку. Моніторинг податкових змін та узгодження з іншими компаніями групи.

Джерело: складено автором.

Основний етап включає організаційні, технічні та методичні складові. Важливою складовою є організація процесів, таких як координація дій учасників групи, документообіг тощо. Перший крок даного етапу – аналіз внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на трансфертне ціноутворення групи компаній. Цей аналіз дозволить визначити потреби та вимоги групи щодо облікової політики при здійсненні координації дій між учасниками групи за рахунок проведення аналізу горизонтальних та вертикальних зав'язків між учасниками та учасниками і материнською компанією.

Враховуючи той факт, що облікова політика допомагає систематизувати та встановити правила використання трансфертного ціноутворення з метою оптимізації фінансової звітності, покращення управлінських рішень та забезпечення відповідності податкового законодавства, важливо здійснити аналіз

факторів, які будуть впливати на формування елементів облікової політики суб'єкта господарювання (рис. 2.7).

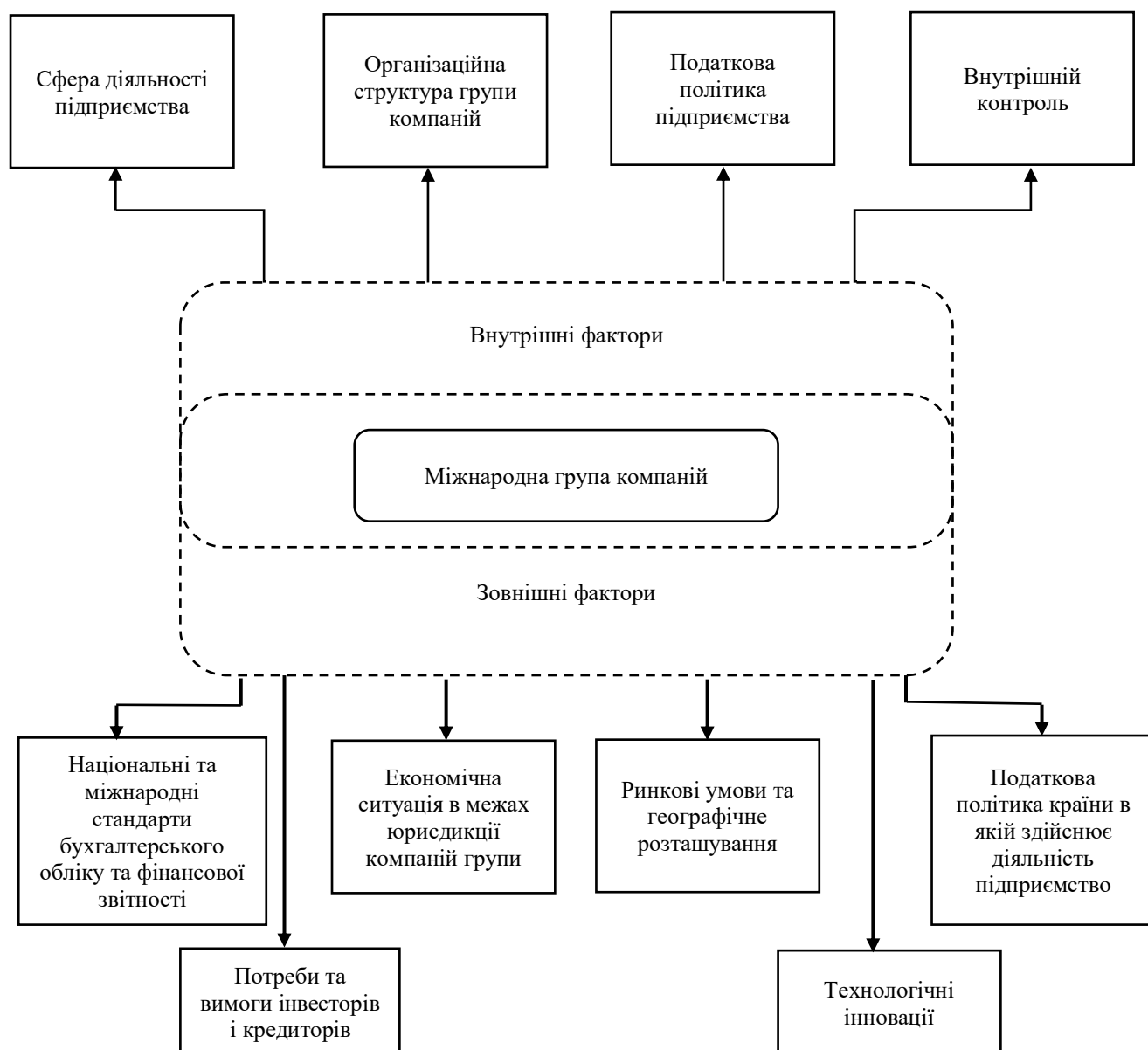


Рисунок 2.7 – Фактори що впливають на облікову політику МГК щодо трансфертного ціноутворення

Джерело: складено автором на основі [151].

При цьому, зважаючи на низку зовнішніх факторів формування політики трансфертного ціноутворення серед пов'язаних осіб, при аналізі розгалуженої системи ланцюгів постачання та фінансових потоків варто керуватись професійним судженням відповідальних осіб на рівні окремого підприємства (аудитор, бухгалтер, фінансовий директор та інші), або залучених спеціалістів зі сторони.

В виду відсутності урегульованості на законодавчому рівні, підґрунтям для формування документу про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення МГК є загальні поняття та критерії визнання контрольованих операцій, які описані в вітчизняному податковому законодавстві юрисдикцій, де присутні учасники групи та принципи формування облікових даних і показників фінансової звітності відповідно до національних та міжнародних стандартів фінансової звітності.

У своїх роз'ясненнях ДПС наголошує на необхідності, щорічного перегляду документації з трансфертного ціноутворення щодо проведених контрольованих операцій, адже дана форма податкової звітності з трансфертного ціноутворення має містити інформацію відповідно до вимог ПКУ, чинних на момент направлення запиту платнику податків [152].

Особливістю документу про облікову політику МГК виступатиме поєднання теоретичних, методичних та практичних навичок учасників групи компаній відповідно до їхніх національних особливостей, що не суперечить логіці нормативно-правових актів з обліку та оподаткування та єдиній узгодженій політиці материнської компанії. При цьому в основі будь-якого судження мають бути засади об'єктивності, ретельного аналізу і обґрунтованості кожного кроку.

Обмін інформацією повинен здійснюватися оперативно та забезпечувати кожного учасника актуальною інформацією, дотримуючись належних заходів захисту даних. Враховуючи складну структуру МГК для цього необхідно чітко визначити основні елементи облікової політики МГК. Тому важливим є створення автоматизованого процесу документообігу між учасниками групи з використанням інформаційно-комунікаційних технологій або новітніх технологій. Порядок документообігу буде залежати від типу контрольованих операцій і технологічних можливостей, які можуть задовольнити потреби в управлінських функціях, пов'язаних із формуванням та виконанням політики трансфертного ціноутворення. Схематичне відображення організації документообігу групи представлено на рисунку 2.8).

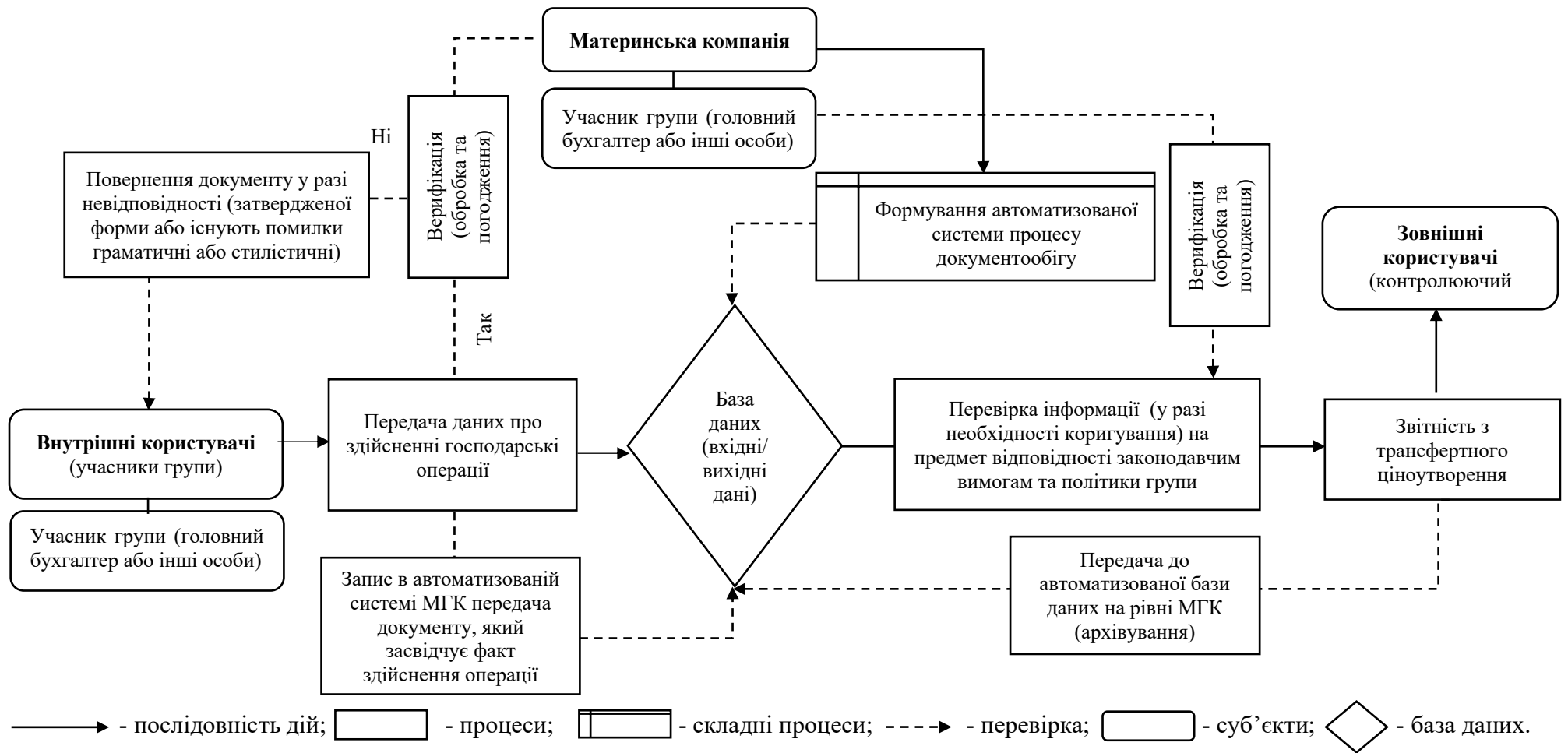


Рисунок 2.8 – Схема документообігу в групі компаній при впровадженні єдиної уніфікованої облікової політики трансфертного ціноутворення

Джерело: складено автором.

Важливою складовою даного етапу є методична розробка порядку відображення контрольованих операцій в обліку, оптимізація та уніфікація положень облікової політики, яка враховує усі аспекти трансфертного ціноутворення, такі як:

- виявлення та накопичення облікових даних;
- ідентифікація та аналіз ризиків;
- декларування показників, за якими в подальшому буде здійснюватися контроль.

Зважаючи на складові трирівневої документації з трансфертного ціноутворення [153] та специфіку щодо її формування, група компаній має враховувати особливості діяльності кожного із учасників та дотримуватись концепції єдиної економічної одиниці при підготовці інформації про доходи, прибутки, сплачені податки, нерозподілені прибутки та інше в розрізі країн.

Враховуючи специфіку вимог щодо деталізованого розкриття інформації, при розробці методичної складової облікової політики щодо трансфертного ціноутворення слід звернути увагу на положення МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [154], з метою врахування вимог щодо усунення впливу внутрішньогрупових операцій на процес формування консолідованої фінансової звітності. Беручи до уваги важливість розподілу економічних результатів у розрізі суб'єктів господарювання, необхідно затвердити Відомість сегментації показників (доходів, витрат, активів, зобов'язань тощо) учасників групи шляхом внесення її в облікову політику МГК. Оскільки не всі операції, які ідентифіковані як контрольовані, можуть бути відображені в бухгалтерському обліку (наприклад операції, що призводять до зміни обсягів функцій, активів та ризиків без перенесення їх між учасниками групи, що спричинено бізнес-стратегією групи) то вони матимуть вплив на відображення кінцевих показників групи як єдиної економічної одиниці.

Окремою важливою складовою є встановлення материнською компанією фінансового року для групи, який може не збігатися з календарним роком та

матиме значний вплив на проведення економічного аналізу учасників групи і формування трирівневої документації, зокрема Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній.

При цьому узгоджена політика щодо показників, які впливатимуть на звітність з трансфертного ціноутворення, повинна враховувати економічні особливості юрисдикції. «Децентралізована складова» має відображати ці особливості при формуванні доказової бази для аналізу контрольованих операцій на основі первинних документів, викладу договірних умов та економічного аналізу контрольованих операцій, враховуючи ринкові умови та бізнес-стратегію міжнародної групи компаній. Для кожного з учасників групи при дослідженні зіставних матеріалів повинна бути розроблена Методика відповідних розрахунків на основі специфіки діяльності групи «Protech Solutions», з урахуванням запропонованої ОЕСР поетапності аналізу ризиків. Зокрема, необхідно здійснити наступну послідовність дій [50]:

1. Ідентифікація економічно значимих ризиків при проведенні контрольованих операцій учасниками групи.
2. Аналіз та оцінка документального відображення виявлених ризиків.
3. Збір інформації про дії сторін контрольованих операцій та проведення функціонального аналізу (функцій, активів та ризиків) кожної із сторін контрольованої операції.
4. Визначення узгодженості прийняття ризику, зафіксованого в контракті, на предмет відповідності фактичним діям сторін.
5. Визначення здійснення стороною, яка бере на себе ризик за контрактом, контролю над ризиком та чи має вона фінансові можливості для його прийняття. Якщо умови виконані, ця сторона вважається такою, що приймає ризик, і подальші кроки не потрібні.
6. Якщо сторона, яка бере на себе ризик, не контролює його або не має фінансових можливостей для його прийняття, ризик слід розподілити на ту сторону, яка контролює ризик та має фінансові можливості для його прийняття.

Отже, під час основного етапу формування документа про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення слід враховувати двокомпонентний підхід: консолідацію результатів діяльності групи на рівні материнської компанії та специфіку діяльності її учасників. Документ матиме «гібридну» концепцію, що забезпечує уникнення дублювання інформації при консолідації звітних показників групи для виконання стратегічних рішень і мінімізації податкового навантаження загалом та інтегровано в автоматизовану систему «Звіт про контрагентів-нерезидентів».

Логіка формування документу про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення, полягає в оптимізації роботи об'єднаних структур, оскільки материнська компанія розподіляє функції між своїми дочірніми підрозділами у різних країнах, створюючи ланцюг виробництва та послуг. Функції можуть включати виробництво, торгівлю, дослідження та розробку, маркетинг або підтримку, залежно від ролі кожного учасника групи. Отож, кожен суб'єкт господарювання відповідає за свою частину в ланцюзі створення доданої вартості, виконуючи відповідні функціональні повноваження, а материнська компанія координує та контролює ці процеси для забезпечення єдності облікової політики, що дозволяє:

1. Забезпечити ефективне використання ресурсів усіх підрозділів компанії.
2. Максимізувати синергію та координацію між відділами та функціональними одиницями.
3. Підтримувати узгодженість та стандартизацію процесів та процедур у всій мережі компанії.
4. Мінімізувати ризики та забезпечувати дотримання податкових та законодавчих вимог у різних юрисдикціях.
5. Оптимізувати виробничі витрати та підвищити конкурентоспроможність компанії на міжнародному ринку.

Врахування вищезазначених рекомендацій під час формування документа про облікову політику з трансфертного ціноутворення дозволить побудувати ефективну систему управління ланцюгом створення доданої вартості в різних

операціях, та сприятиме успішному веденню бізнесу як на рівні кожного з учасників групи, так і материнської компанії. Цільова орієнтація на організацію та управління її діяльністю дозволяє компаніям максимально використовувати ресурси та потенціал для досягнення бізнес-стратегії групи компаній в умовах конкурентного середовища.

На етапі підготовки документа про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення необхідно розробити та затвердити структуру багатофакторної моделі взаємозв'язку між усіма учасниками групи (рис. 2.9).

Отже, запропонована багатофункціональна облікова політика щодо трансфертного ціноутворення у міжнародній групі суб'єктів господарювання має отримати корпоративний статус, що має передбачати розкриття взаємовідносин між усіма учасниками групи, об'єктами внутрішньогрупових операцій та стосуватися усіх сегментів та видів господарської діяльності групи.

Щоб застосувати наведену вище, необхідно взяти до уваги наступні припущення та коментарі:

1) Багатофункціональна структура облікової політики трансфертного ціноутворення передбачає покрокове врахування вимог нормативно-правових актів бухгалтерського обліку та податкового законодавства, кожної юрисдикції в якій здійснює свою діяльність група компаній, а також стратегічних умов управління групою на рівні материнської компанії.

2) Документ про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення має відповідати бізнес-стратегії групи і залежати від рівня децентралізації, а також автономії з урахуванням функціонального профілю дочірніх компаній при формуванні ланцюга доданої вартості господарських операцій. Зокрема, це стосується методів трансфертного ціноутворення та визначення конкретних параметрів, наприклад рівня рентабельності, який має встановлюватись відповідно до функціональних обов'язків кожної конкретної компанії у групі. У централізованій групі значення таких параметрів можуть бути безпосередньо визначені в політиці, тоді як у децентралізованих групах політика трансфертного ціноутворення міститиме загальні рекомендації.

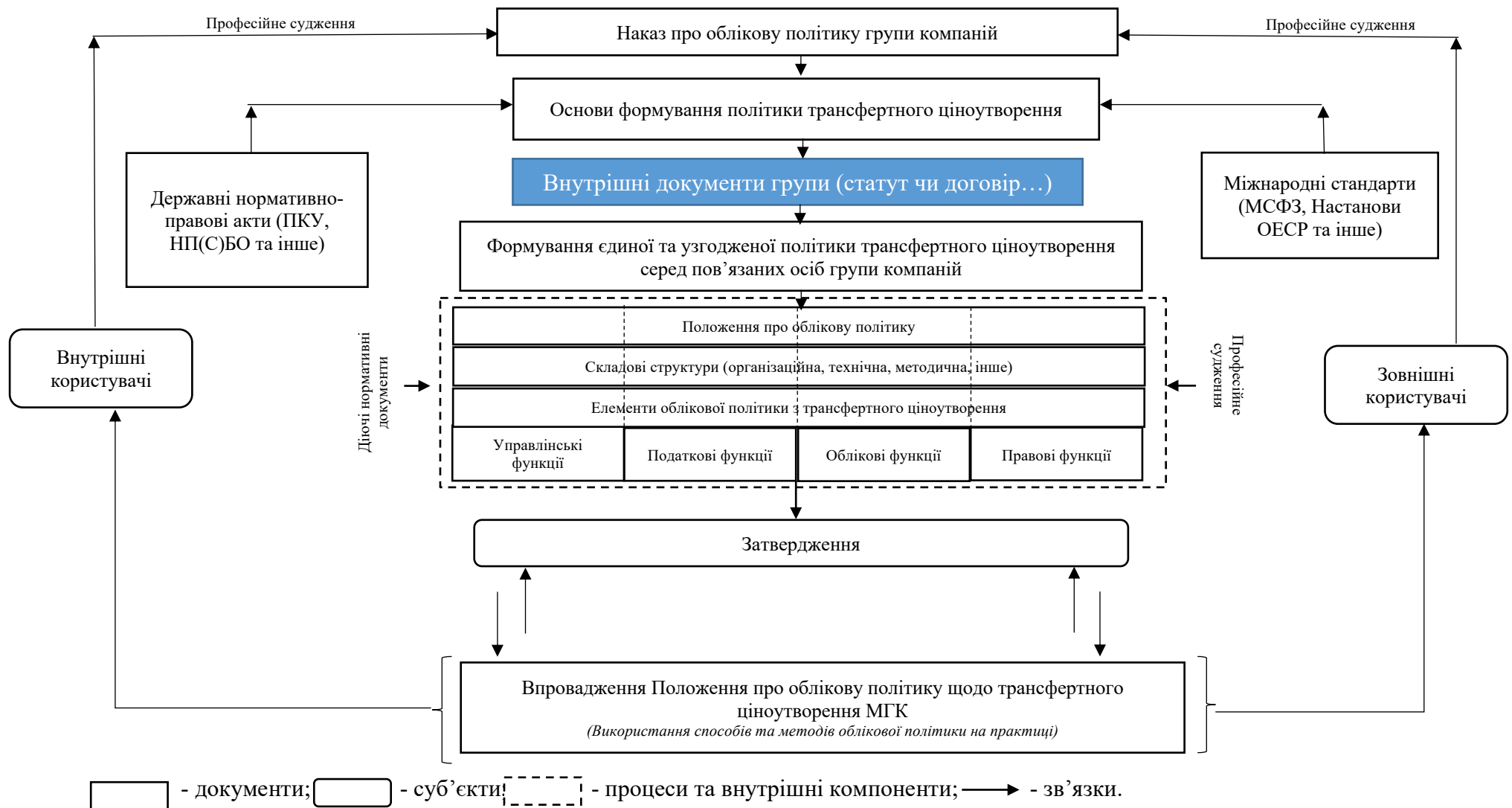


Рисунок 2.9 – Багатофункціональна структура облікової політики трансфертного ціноутворення

Джерело: складено автором.

Варто зазначити, що при формуванні політики трансфертного ціноутворення слід враховувати індивідуальні ризики кожної дочірньої компанії, особливості її діяльності та участь у ланцюзі створення доданої вартості. Такий підхід сприятиме забезпеченню відповідності політики групи конкретним потребам та ефективному управлінню податковими ризиками, зберігаючи при цьому високий рівень відповідності вимогам податкового та законодавства в сфері бухгалтерського обліку.

3) Єдина консолідована облікова політика групи використовується всіма учасниками групи в межах юрисдикції (у разі наявності відокремлених підрозділів в різних регіонах), що дозволяє забезпечити відповідність між різними підрозділами та уніфікацію підходів до трансфертного ціноутворення всередині юрисдикції.

4) Дотримання однакових та узгоджених підходів є обов'язковою умовою при формуванні звітності з трансфертного ціноутворення для подання до податкової служби. Це вирішує проблеми виконання податкових зобов'язань, забезпечує прозорість у фінансовій звітності та звітності з трансфертного ціноутворення, сприяючи кращому управлінню ризиками і підвищенню ефекту контролінгу, який стимулює менеджмент в середині групи компаній.

5) Моніторинг та контроль застосування облікової політики всіма членами групи. Зважаючи на значущість кожного суб'єкта господарювання у міжнародній групі компаній, питання делегування функцій з формування, оновлення та впровадження політики трансфертного ціноутворення є вкрай важливою складовою, адже політика трансфертного ціноутворення в групі має бути результатом домовленостей і компромісу між окремими компаніями групи. Враховуючи значну кількість суб'єктів господарювання, які формують МГК доцільним є створення окремого підрозділу материнської компанії, який централізовано буде надавати консультаційні послуги з моніторингу політики трансфертного ціноутворення.

6) Затвердження та обов'язковість впровадження облікової політики всіма учасниками групи повинна реалізовуватися рішенням правління або ради

директорів материнської компанії та рішеннями керівництва інших учасників групи.

Впровадження документу про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення є заключним етапом. Цей етап буде мати логічно-хронологічну структуру, яка включатиме послідовність дій кожного учасника у групі компаній та групи в цілому (див. рис. 2.9). Цей етап є ключовим у забезпеченні внутрішньої узгодженості та дотримання стандартів усією групою.

Отож, правильно визначена облікова політика з трансфертного ціноутворення сприятиме ефективному управлінню фінансовими ресурсами та мінімізації податкових ризиків у різних юрисдикціях. Детальний аналіз документу про облікову політику є важливою складовою з метою розуміння, оцінки та підготовки рекомендацій для подальшого удосконалення політики підприємства щодо трансфертного ціноутворення кожного суб'єкта господарювання та МГК в цілому.

2.3. Аналітичне забезпечення контролю трансфертного ціноутворення на основі моніторингу звітності

Про актуальність забезпечення контролю за формуванням документації з трансфертного ціноутворення, свідчить загальна динаміка обсягів задекларованих контрольованих операцій за період існування норм контролю за трансфертним ціноутворенням у вітчизняному податковому законодавстві.

За даними Державної податкової служби України, в середньому суб'єктами господарювання задекларовано контрольованих операцій на суму 2,4 трлн грн [89]. Контролюючий орган зазначає, що у період з 2015 по 2024 роки проведено 112 перевірок з питань дотримання платниками принципу «витягнутої руки», за результатами яких донараховано 1,5 млрд грн з податку на прибуток підприємств та зменшено збитки підприємств на суму 7,5 млрд грн. Варто зазначити, що недотримання податкового законодавства в частині трансфертного

ціноутворення встановлено 1 802 факти порушень та застосовано штрафних санкцій у розмірі понад 122 млн грн. [89]. Статистичні дані свідчать про значні витрати та зусилля, які підприємства несуть на виконання вимог трансфертного ціноутворення. Тому дослідження та удосконалення методики підготовки звітної документації з трансфертного ціноутворення є питанням, яке станом на сьогодні має значну актуальність та важливість для суб'єктів політики трансфертного ціноутворення.

Як зазначає А. В. Котенко [11, с.104], національне законодавство сформувалось під впливом загальних рекомендацій ОЕСР і з 2013 р. в Україні запроваджено щорічне подання звіту про контрольовані операції та підготовку документації з трансфертного ціноутворення за звітний період (календарний рік). Однак, значних змін звітність із трансфертного ціноутворення зазнала в межах імплементації трирівневої документації з трансфертного ціноутворення в рамках імплементації рекомендацій ОЕСР в межах ініціативи BEPS (Base erosion and profit shifting / План заходів з протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування). В рамках Кроку 13 BEPS запроваджують наступні форми звітності [153]:

- документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл);
- глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (майстер-файл);
- звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній.

З урахуванням Закону України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до ПКУ щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [66], в Україні вступила в дію норма про трирівневу документацію. Питання методологічних засад щодо гармонізації вітчизняного законодавства з врахуванням вимог Плану дій BEPS та підготовки звітності з трансфертного ціноутворення представлено Л. Г. Ловінською, Я. В. Олійник та М. В. Кучерявою [155], автори виділяють інформаційне забезпечення трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення шляхом формування термінологічної бази.

Л. Фелега [156], аналізуючи затверджені рекомендації серед країн членів ОЕСР, які включають вимоги до документації з трансфертного ціноутворення, вважає їх важливим кроком у боротьбі з розмиванням податкової бази та уникненням оподаткування прибутків.

У загальному розумінні звітна документація з трансфертного ціноутворення має на меті надати інформацію про суб'єкта господарювання, який у своїй діяльності використав належні методи щодо визначення ціни у операціях з пов'язаними особами. Це робиться для запобігання недобросовісної поведінки, що може призвести до викривлення ціни, як результат до зменшення донарахувань з податку на прибуток підприємств. Іншою характеристичною рисою є те, що документація є інструментом для виявлення і контролю таких ситуацій, щоб забезпечити дотримання податкових правил та уникнення податкових ризиків [153].

Враховуючи правову природу звітності з трансфертного ціноутворення та правила і процедури щодо її формування, регламентовані статтею 39 ПКУ [23], доцільно ввести нове поняття «звітна документація з трансфертного ціноутворення». Під звітною документацією з трансфертного ціноутворення слід розуміти набір документів, що містять інформацію про суб'єкта господарювання, який дотримується послідовної позиції при використанні методів поетапної оцінки обґрунтування відповідності умов операцій, що ідентифіковані як контрольовані за критерієм пов'язаності відповідно до вимог податкового законодавства. Як результат, введення такого поняття в законодавчо-нормативні документи дозволить створити єдиний підхід до структури, змісту та форм звітності, зважаючи на те, що в чинному вітчизняному нормативному регулюванні відсутня стандартизована форма документації з трансфертного ціноутворення, а існує лише перелік інформації, яка може бути подана у довільній формі.

Як результат, можна стверджувати про важливість класифікації податкової звітності, яка охоплює як податкові, так і фінансові аспекти діяльності МГК, на дві основні категорії (звітність суб'єкта господарювання - учасника групи та звітність

групи), які є невід'ємними частинами обліково-аналітичного процесу управління трансфертним ціноутворенням, що представлено на рисунку 2.10.

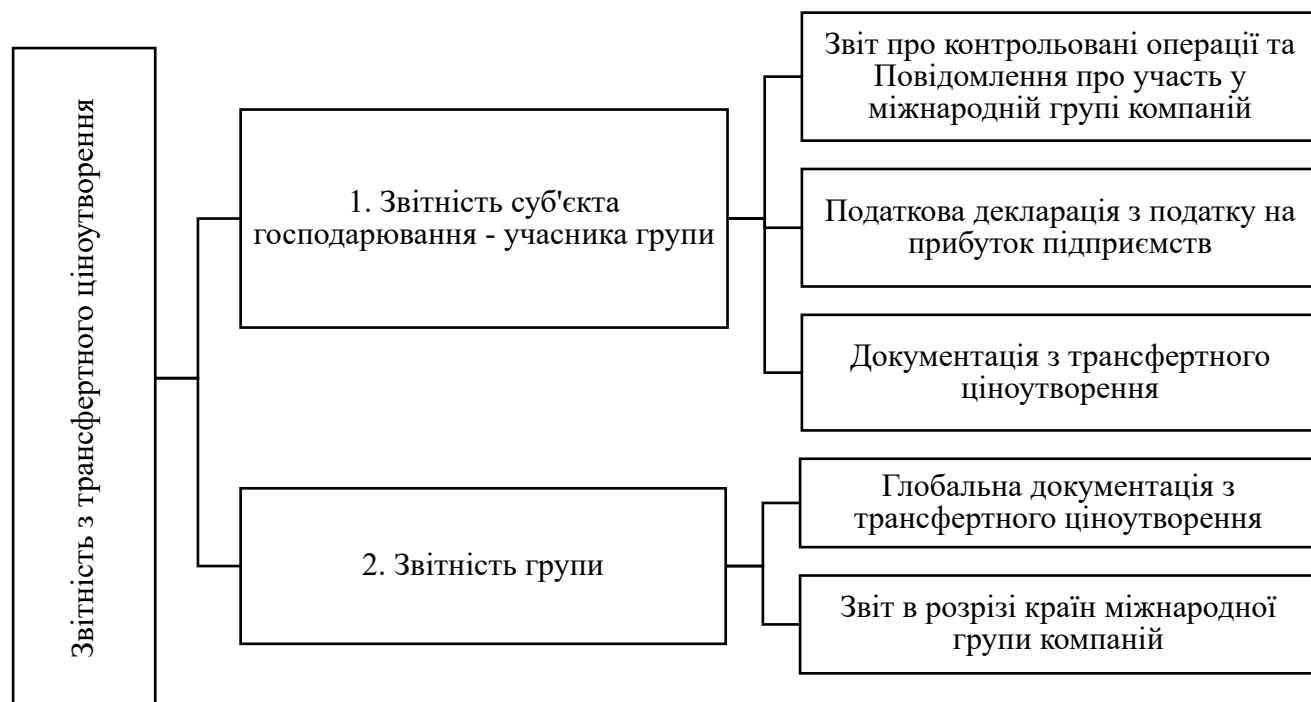


Рисунок 2.10 – Звітність з трансфертного ціноутворення.

Джерело: складено автором.

Звітність з трансфертного ціноутворення є інструментом, який дозволяє податковому органу ідентифікувати та оцінити ризики, на основі яких буде прийнято управлінське рішення щодо ефективного контролю суб'єктів господарювання в яких встановлено невідповідність умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки». Отже, звітність з трансфертного ціноутворення не лише фіксує фактичні показники контрольованих операцій у вигляді послідовного переліку інформації, а й слугує інструментом забезпечення контролю за дотриманням вимог трансфертного ціноутворення.

Враховуючи, що фактичним джерелом інформації про здійснені контрольовані операції є звітність з трансфертного ціноутворення, важливо розглянути характеристику форм.

У таблиці 2.5 проаналізовано складові, що формують трирівневу структуру звітності з трансфертного ціноутворення. Ця структура є універсальним інструментом для моніторингу ризиків контрольованих операцій МГК, оскільки

надає повне уявлення про політику трансфертного ціноутворення, функції кожного з учасників групи та демонструє розподіл консолідованого прибутку та податкових зобов'язань.

Таблиця 2.5 – Характеристика звітності з трансфертного ціноутворення

№ з/п	Вид звітності	Перелік інформації	Аналітичні можливості
1.	Звіт про контрольовані операції	Структура звіту передбачає декілька файлів (додатків до звіту): 1) основний файл надає загальну інформацію з зазначенням реквізитів платника та контрагентів-нерезидентів і зазначенням загальної суми операцій; 2) другий файл розкриває інформацію щодо пов'язаності за класифікацією, визначеною ДПС. 3) третій файл формується в розрізі кожного контрагента та надає представлення в розвернутій формі інформації стосовно операцій визнаних контрольованими, а саме: деталізована інформація про вид операції, основні реквізити контактів що стосуються контрольованих операцій, визначення дати та кількості поставок, сум, валюти операцій, умов постачання, виробника і бренду товару (робіт, послуг) та методу трансфертного ціноутворення аналізованої сторони, джерела інформації та інші дані.	Звіт дає змогу податковим органам: - ідентифікувати операції; - аналізувати повноту декларування контрольованих операцій; - оцінювати потенційні ризики умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки».
2.	Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній	Інформація щодо ідентифікації приналежності до міжнародної групи компаній відповідно до вимог підпункту 39.4.2.2 ПКУ [23]. Зокрема, визначення фінансового року групи та суми консолідованого доходу МГК	Допомагає визначити суб'єктів, які мають готувати глобальну документацію, та подавати звіт у розрізі країн МГК. Це забезпечує прозорість структури групи та фінансових потоків.
3.	Звітна документація з трансфертного ціноутворення (Документація з трансфертного ціноутворення)	Документ складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог підпункту 39.4.6 ПКУ [23]: - детальний аналіз структури суб'єкта господарювання; - опис умов контрольованих операцій з зазначенням виконуваних функцій, понесених ризиків та використаних активів кожною із сторін контрольованої операції; - результати перевірки на відповідність принципу «втягнутої руки» на основі проведеного економічного аналізу; - інша інформація, що дає повне уявлення про бізнес процеси підприємства.	Документація допомагає оцінити суб'єкта господарювання на наявність ризиків відповідності умов операцій законодавчим вимогам та мінімізувати податкові ризики для підприємства.
4.	Глобальна документація з трансфертного ціноутворення	Надається інформація відповідно до вимог підпункту 39.4.7 ПКУ[23]: - опис структури міжнародної групи; - стратегія ведення бізнесу; - розподіл фінансових і нематеріальних активів між учасниками групи; - консолідована фінансова звітність або інша консолідована звітність у вигляді додатків.	Забезпечує глибоке розуміння діяльності МГК для податкових органів та регулювання трансфертного ціноутворення, мінімізуючи ризики міжнародних податкових спорів.

5.	Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній	Форма звітності, яка представляє собою узагальнену інформацію щодо економічної діяльності групи в усіх країнах, де група має присутність. Містить інформацію про: - розподіл прибутку; - сплачений та нарахований податок на прибуток (корпоративний податок); - інформацію щодо кількості співробітників; - інші економічні показники в розрізі кожної країни, де працює група.	Звіт дозволяє податковим органам аналізувати розподіл прибутку та податкове навантаження групи, виявляючи можливі випадки агресивного податкового планування
6.	Податкова декларація з податку на прибуток підприємств	Інформація про: - дохід підприємства; - витрати; - оподатковуваний прибуток; - суми податків, що підлягають сплаті.	Декларація дозволяє податковим органам визначати суму доходів, розмір податкового зобов'язання підприємства та виявляти ризики несплати податків.

Джерело: складено автором на основі [23].

Результати проведеного аналізу в послідовному використано для систематизації аналітичного забезпечення процесу моніторингу контрольованих операцій на підприємстві з метою удосконалення трансфертного ціноутворення.

Для з'ясування змісту та призначення звітності з трансфертного ціноутворення не менш важливим є визначення її цілей. ОЕСР встановлює ряд основних цілей щодо формування основного звітного документа, представленого нами як звітна документація з трансфертного ціноутворення, а саме [30]:

1. забезпечення врахування суб'єктами господарювання вимог щодо трансфертного ціноутворення при встановленні цін та інших умов операцій між пов'язаними особами;

2. правильність розрахунку та відображення доходів, отриманих від таких операцій у своїх податкових деклараціях;

3. надання податковій службі інформації, яка є необхідною при формуванні доказової бази при здійсненні оцінки ризиків трансфертного ціноутворення;

4. забезпечення податкової служби корисною інформацією при здійсненні ретельного моніторингу контрольованих операцій суб'єктів господарювання, що підлягають оподаткуванню в їхній юрисдикції. Зазвичай, така інформація подається як основна документація, але можуть знадобитися і додаткові дані під час перевірки або моніторингу в рамках контролю за трансфертним ціноутворенням.

Запровадження поняття «звітної документації з трансфертного ціноутворення» є важливим для вирішення проблеми невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» як під час ціноутворення і при документуванні результатів операцій між пов'язаними особами. З іншого боку, слід звернути увагу, що дана звітність може обтяжувати суб'єктів господарювання в частині адміністрування господарських операцій у яких відсутні операції з пов'язаними особами та спричинити додаткові витрати, зменшуючи економічну активність компаній. Тому держава, визначаючи політику контролю за трансфертним ціноутворенням, повинна бути обережною та переконатися, що включає прозорі та зрозумілі правила, які стимулюватимуть підприємства дотримуватись принципу «витягнутої руки».

В. М. Абдалла [157, с. 41] зазначає, що документація трансфертного ціноутворення є важливою формою звітності та визначає перелік питань на які мають бути відповіді за результатами аналізу ризиків, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням:

1. Чи відповідає документація податковому законодавству, не створюючи ризику для інших юрисдикцій в яких здійснює діяльність контрагент-нерезидент?

2. Чи повинні міжнародні групи компаній створювати окремі документації з трансфертного ціноутворення для кожної країни, в якій вони здійснюють свою діяльність при наявності контрольованих операцій? Якщо так, чи означає це, що на запит податкового органу однієї країни може бути отримано доступ до документації контрагента, який є учасником групи та стороною контрольованої операції, в іншій країні?

3. Чи може будь-який уряд використовувати будь-які відмінності, щоб відхилити документацію, створену для його використання?

4. Чи один набір документів підходить для всіх, чи для кожної країни переважають конкретні факти та обставини?

Один з важливих недоліків, який потрібно враховувати під час здійснення аналізу звітності з трансфертного ціноутворення, зокрема звітної документації з трансфертного ціноутворення та глобальної документації, полягає у її

ретроспективному характері. Це означає, що беруться дані та проводиться аналіз ризиків на основі минулих подій, що може ускладнювати прийняття оперативних рішень щодо трансфертного ціноутворення. Для покращення ефективності, варто вивчати можливі варіанти удосконалення процесу збору та аналізу даних, щоб забезпечити оперативну реакцію на ризики та зміни в правилах контролю за трансфертним ціноутворенням.

Під час розроблення стратегії оцінки операцій з трансфертного ціноутворення МГК варто враховувати часові проміжки (фактичний та історичний (ретроспективний)) при формуванні кожного із видів звітності. Незважаючи на те, що в вітчизняному законодавстві є позиція щодо врахування ринкових умов, які впливають на невідповідність умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки», документація з трансфертного ціноутворення має забезпечувати використання репрезентативних даних. Це може бути за допомогою методів трансфертного ціноутворення, що базуються на порівнянні ціни/рентабельності підприємства у контрольованих операціях із зіставними неконтрольованими операціями з відкритих джерел інформації «зовнішні зіставні операції», зокрема з комерційних баз даних (База даних «Orbis», «RoyaltyRange» тощо).

Особливість використання відкритих джерел інформації «зовнішніх зіставних операцій» є те, що, бази даних постійно оновлюються та доповнюються, що підвищує надійність інформації, отриманої за результатами аналізу. Це дозволяє покращити точність та об'єктивність зіставних даних, які використовуються під час економічного аналізу.

Фіскальний комітет ОЕСР пропонує два види підходів до оцінки часових проміжків, відповідно до пунктів 3.69 та 3.70 Секції В.2 Розділу III Настанов ОЕСР [30]. У деяких випадках платники податків складають звітність з трансфертного ціноутворення, щоб показати, що вони приклали зусилля з метою дотримання принципу «вितягнутої руки». Тобто, виконали дії під час проведення операцій усередині міжнародної групи, застосували формування трансфертних цін в режимі реального часу (*ex-ante*). Цей підхід враховує доступну інформацію на момент здійснення господарської операції, що включає не лише порівняльні

операції з минулими роками, але й економічні та ринкові зміни, що відбуваються з підприємством та відповідно документуються. За своєю суттю, ця інформація дозволяє відображати реальну ситуацію та уникати майбутніх розбіжностей. Варто зазначити, що даний підхід найбільш репрезентативний у разі наявності нестабільності на ринку, яка спричинена зовнішніми факторами, серед яких: війна, пандемія тощо.

У інших випадках платники податків можуть перевіряти результати своїх контрольованих операцій на основі вже сформованих даних щоб продемонструвати, що умови цих операцій відповідають принципу «витягнутої руки», тобто на основі подій, що відбулися під час формування звітності з трансфертного ціноутворення (ex-post). Даний вид оцінки трансфертного ціноутворення зазвичай здійснюється у процесі формування податкової декларації наприкінці року, щоб підтвердити відповідність умов господарських операцій.

Враховуючи, що будь які коригування цін мають вплив на обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», зазначений у звітності з трансфертного ціноутворення кожної із сторін контрольованої операції (учасника групи), пропонуємо здійснювати аналіз умов контрольованих операцій на основі оцінки узгодженості трансфертного ціноутворення серед учасників МГК.

Запропонована модель ґрунтується на положенні п.п. 5.27 Розділ 5 «Документація» Настанов ОСЕР, де зазначено, що «...платник податків зазвичай повинен враховувати чи є його трансфертне ціноутворення доцільним для податкових цілей, перш ніж ціноутворення буде встановлено, і повинен підтвердити принцип «витягнутої руки» своїх фінансових результатів під час подання податкової декларації» [30].

Процес поетапної оцінки узгодженості умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» між учасниками МГК, який враховує як зовнішні, так і внутрішні фактори впливу на здійснення таких операцій, представлено на рисунку 2.11.

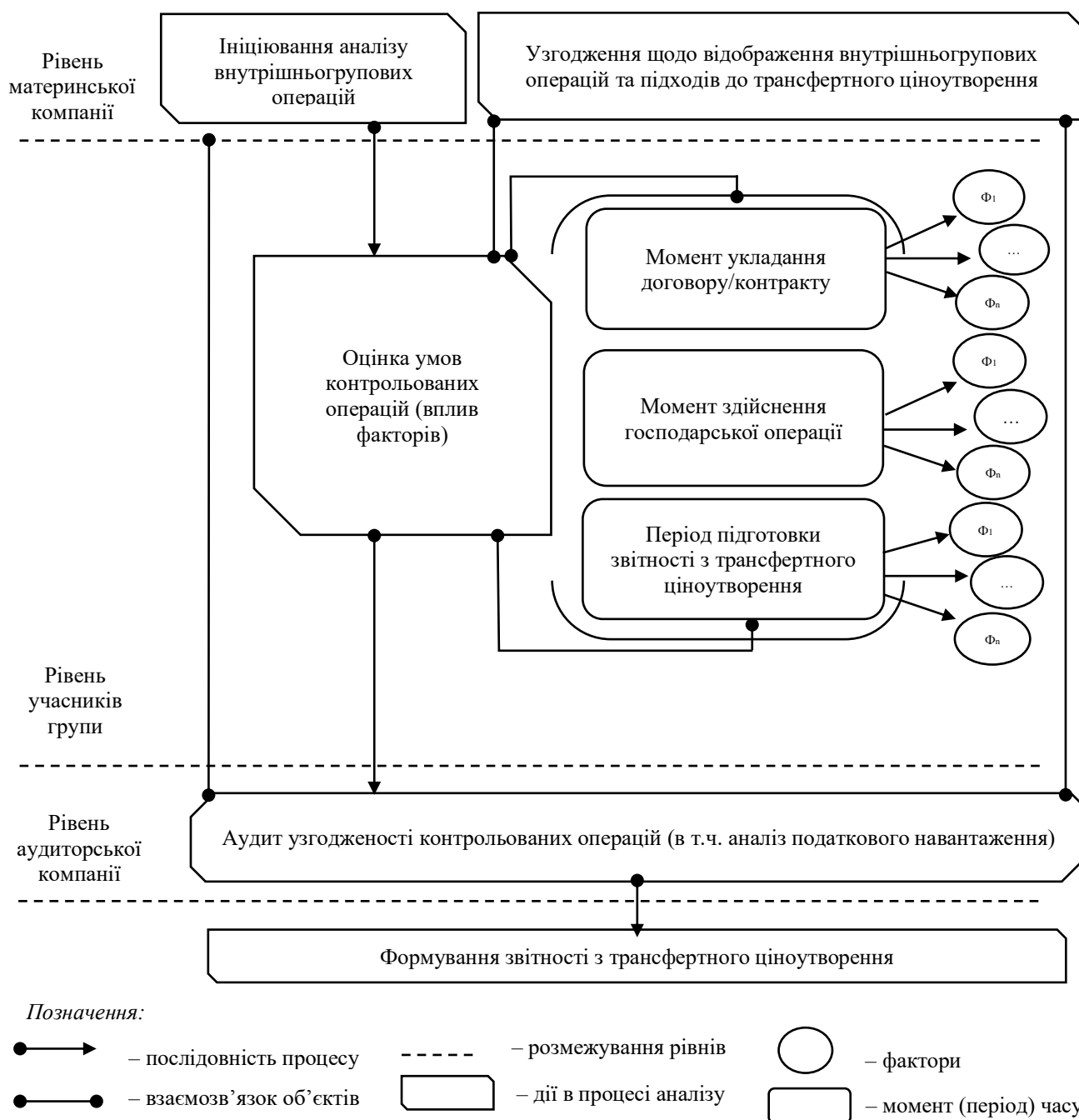


Рисунок 2.11 – Аналіз умов контрольованих операцій на основі моделі оцінки узгодженості трансфертного ціноутворення серед учасників МГК

Джерело: авторська розробка представлена у [158, с. 71].

Запропонована модель забезпечує багаторівневий аналіз відповідності внутрішньогрупових операцій принципу «витягнутої руки» та гармонізації з єдиною обліковою політикою МГК. Її універсальність дозволяє застосовувати

модель як для оцінки окремих операцій, так і для формування загальної трансфертної політики на рівні материнської компанії групи.

Ключові етапи моделі:

1. Ініціювання аналізу – визначення стратегічних цілей МГК, функціональних ролей учасників та моделювання сценаріїв впливу факторів на ціноутворення.

2. Оцінка на рівні учасників групи – аналіз факторів впливу відповідно до локальної специфіки, узгодження результатів із загальною політикою групи.

3. Аудит узгодженості – оцінка податкових ризиків, відповідності методів, ідентифікація потенційного ризикових підходів. За необхідності вносяться коригування.

4. Формування звітності – консолідація результатів для оптимізації політики трансфертного ціноутворення МГК та зниження ризиків подвійного оподаткування.

Запропонована модель сприяє підвищенню прозорості, своєчасному виявленню ризиків і забезпеченню відповідності політики трансфертного ціноутворення вимогам податкового законодавства у всіх юрисдикціях присутності МГК.

Враховуючи складність ідентифікації контрольованих операцій, пропонуємо створити робочі документи аудитора. Для обліку господарських операцій з учасниками групи компаній за принципом суттєвості розроблено у вигляді робочого документу аудитора – «Аналіз господарських операцій з пов'язаними особами (за принципом суттєвості)». Визначаючи «сегментовані показники», це дозволить здійснювати фіксацію господарських операцій з урахуванням алгоритму розподілу доходів і витрат відповідно до підпунктом 39.3.9 ПКУ [23]. Формування нового документу дозволить оперативно реагувати на відхилення цінкових показників комерційних джерел даних відповідно до законодавства та здійснювати записи до внутрішньогрупової звітності, з подальшим завантаженням до автоматизованої системи групи «Звіт про контрагентів-нерезидентів».

Фрагмент робочого документу «Експрес-аналіз господарських операцій з пов'язаними особами (за принципом суттєвості)» для обліку операцій з трансфертного ціноутворення відображено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Фрагмент робочого документу «Експрес-аналіз господарських операцій з пов'язаними особами (за принципом суттєвості)»

№ з/п	Операція	Кореспонденція		Індикатори	Алгоритм розрахунку	Середньогалузевий діапазон значень	Результат показника (гр. 5) в контрольованій операції	Наявність ризику*
		Дебет	Кредит					
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Продаж медичного обладнання	362	703	Чиста рентабельність витрат	(Показник підприємства)/Середній показник галузі*100	0-1	0,5	Немає
2.	...	...	...	...	...	...	...	...
3.	Отримання маркетингових послуг	92	632	Чиста рентабельність	(Показник підприємства)/Середній показник галузі*100	0-1	(-1)	Є
Примітка*: подається коментар у разі наявності ризику і специфічних умов, що могли вплинути на показники цін/рентабельності господарських операцій в порівнянні з іншими операціями підприємства («внутрішні зіставні операції») та середньогалузевими індикаторами.								

Джерело: розроблено автором на основі [158].

У запропонованому документі представлено алгоритм проведення обліково-аналітичної процедури: зазначення виду операції, відображення кореспонденції рахунків в бухгалтерському обліку з подальшим визначенням цифрового показника рентабельності на основі обґрунтованої сегментації фінансових показників. Показник рентабельності (чиста рентабельність, чиста рентабельність витрат тощо) передбачений ст. 39 ПКУ, що буде використаний для порівняння із середньогалузевим індикатором рентабельності для оцінки ризиків на етапі первинної оцінки. Як результат, у графі 9 «Наявність ризику» буде визначено результат первинної оцінки ризику.

За результатами «експрес»-аналізу підприємство у формі в рубриці «примітки» зазначатиме фактори, що вплинули на ціноутворення, і, в автоматичному режимі, буде завантажувати в аналітичну систему «Звіт про контрагентів-нерезидентів» з метою обміну інформацією з материнською компанією групи. При цьому результати аналізу можуть бути використані суб'єктом господарювання при підготовці звітної документації з трансфертного ціноутворення.

Узгодженість результатів оцінки контрольованих операцій серед учасників МГК пропонуємо узагальнювати та відображати у вигляді робочого документу аудитора – «Оцінка узгодженості умов контрольованих операцій серед учасників МГК» (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Оцінка узгодженості умов контрольованих операцій серед учасників МГК

Назва групи компаній											
Звітний період											
Період аудиту											
№ з/п	Учасник групи		Контр агент-сторона на контр ольованої операції	Сума контр ольованої операції, грн	Фактор, що впливає на відхилення умов контрольованої операції		Показник ціни / рентабельності в контрольованій операції	Діапазон ціни / рентабельності в зіставних операціях	Сума коригування контролюваної операції, грн	Податкове навантаження учасника групи, %	Необхідність зміни облікової політики МГК щодо трансфертного ціноутворення (так/ні)
	Назва	Тип			Назва	Ступінь ризику					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	ТОВ «А»	Виробник	ТОВ «С»	50 млн.грн.	Валютний ризик	Висока	3%	Визначені відсотки	-	1,5%	Так
Висновок: інформація про рівень ризику невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та подвійному оподаткуванню учасника МГК (в розрізі учасників та операцій де існує ризик невідповідностей), з урахуванням впливу факторів, що можуть призвести до таких ризиків.											
Особа, що здійснювала аудит:			ПІБ				Підпис		Дата	XX.XX.XXXX	

Джерело: представлено автором у [158].

Запропонована форма робочого документа аудитора виконує функцію інструменту оцінювання дієвості реалізації узгодженої політики трансфертного ціноутворення між учасниками групи, які беруть участь у контрольованих операціях. Вона дозволяє сформувати обґрунтований висновок щодо ймовірності порушення принципу «витягнутої руки» з урахуванням потенційних ризиків подвійного оподаткування. Такий підхід забезпечує своєчасну аналітичну підтримку для прийняття управлінських рішень на рівні материнської компанії у випадках виявлення відхилень, пов'язаних із внутрішніми або зовнішніми чинниками. Окрім цього, зазначена форма дозволяє проаналізувати податкове навантаження в розрізі юрисдикцій відповідно до функціонального розподілу обов'язків між учасниками, що сприяє підвищенню ефективності управління трансфертним ціноутворенням у межах глобального ланцюга створення вартості.

Є. А. Курілов та М. О. Мішин [159, с.12] зазначають, що документація з трансфертного ціноутворення немає уніфікованої форми. Як результат, це може бути як сукупність документів, так і єдиний документ, складений у довільній формі з відображення елементів передбачених податковим законодавством. При цьому, як зауважує А. Котенко [11] формування звіту про контрольовані операції повинно відбуватися на основі підготовленої належним чином документації з трансфертного ціноутворення.

Отже, дослідивши основні форми звітності з трансфертного ціноутворення, можна сформувати алгоритм складання звітності під час проведення моніторингу контрольованих операцій та формування політики трансфертного ціноутворення. Такий алгоритм включає визначення послідовних етапів як для суб'єктів господарювання, так і для податкового органу. Важливо зазначити, що не всі суб'єкти господарювання здатні (або не всім їм треба) складати усі види звітності з трансфертного ціноутворення, враховуючи низку факторів, серед яких головним є відсутність приналежності до міжнародної групи компаній.

Першим етапом складання звітності з трансфертного ціноутворення є формування інформаційної бази залежно від її типу (додаток II). Проведений аналіз свідчить про необхідність уніфікації підходів до звітності шляхом створення на

державному рівні реєстру нерезидентів в цілях трансфертного ціноутворення із присвоєнням їм унікальних кодів та зазначенням організаційно-правових форм господарювання. Це сприятиме вдосконаленню звітності з трансфертного ціноутворення, зокрема звіту про контрольовані операції, повідомлення про участь у МГК та трирівневої документації з трансфертного ціноутворення.

При цьому виникає практична потреба у стандартизації форм звітів, що забезпечить впровадження автоматизованих систем для збору даних, та спростить підготовку документів і підвищить прозорість інформації. Застосування єдиних інструкцій та стандартів у процедурі звітності дозволить забезпечити ефективну взаємодію між суб'єктами господарювання та контролюючими органами.

Відповідно, елементами системи контролю за трансфертним ціноутворення за результатами моніторингу контрольованих операцій є блок інформаційного забезпечення, що складається з елементів звітності з трансфертного ціноутворення. Дана система формується з взаємопов'язаних елементів, які в сукупності створюють потужну базу даних на основі якої суб'єкт господарювання буде приймати відповідні рішення, а податкова служба буде формувати аналітичні висновки щодо ризикових підприємств.

З огляду на систему звітності з трансфертного ціноутворення, доцільно проаналізувати та зобразити її багаторівневу структуру. Компоненти цієї звітності відображають різноманітні аспекти контрольованих операцій, що дозволяє підприємствам:

- а) чітко визначати ролі та обов'язки учасників міжнародної групи компаній;
- б) виконувати аналіз відповідності податковому законодавству;
- в) оцінювати ризики та визначати стратегії управління ними;
- г) формувати плани дій для вирішення виявлених проблем та вдосконалення політики трансфертного ціноутворення.

Аналіз структурних елементів формування звітності з трансфертного ціноутворення та відповідальних суб'єктів у групі (на рівні материнської компанії та інших учасників) представлено на рисунку 2.12.

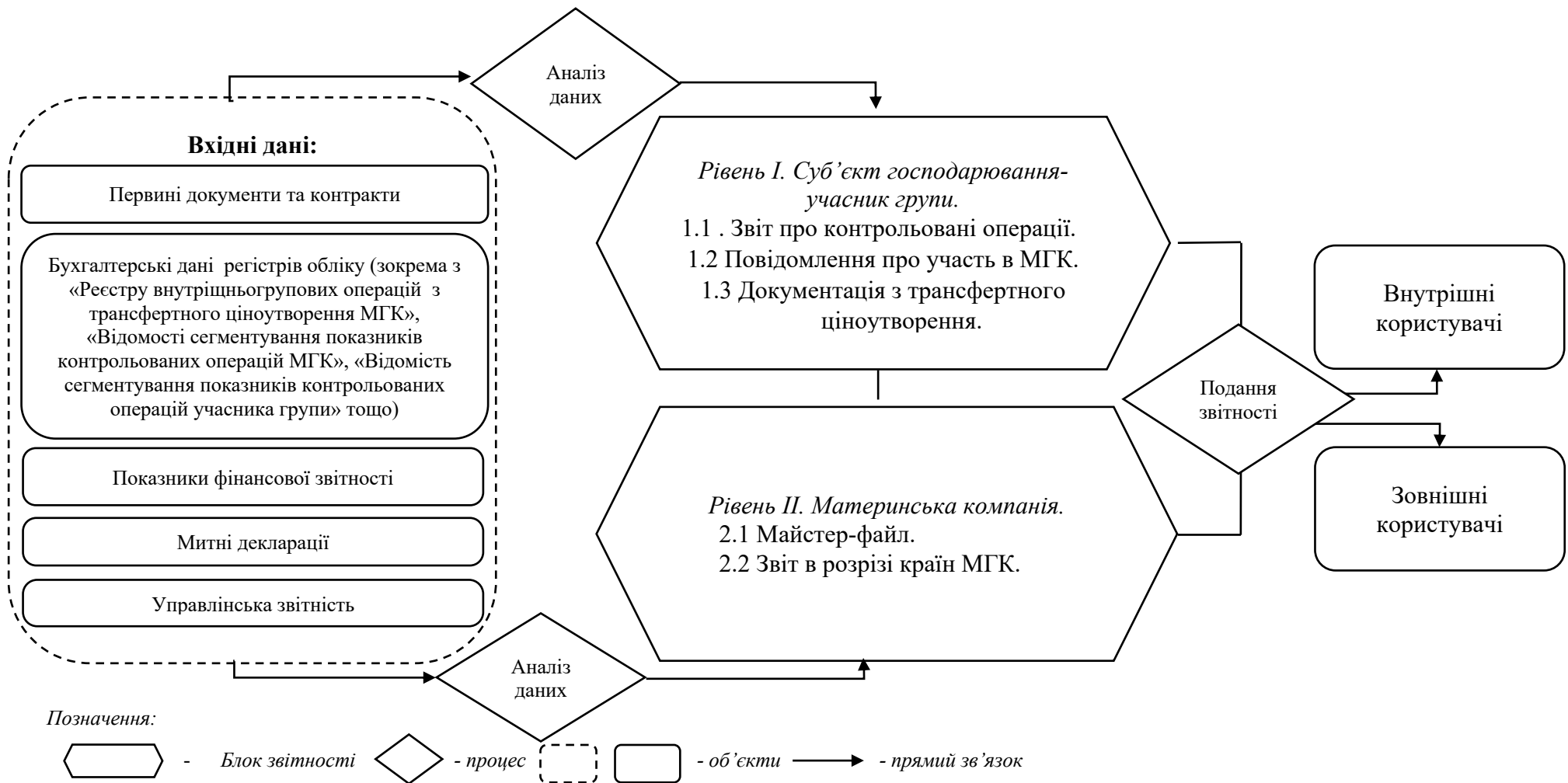


Рисунок 2.12 – Дворівнева блок-схема формування звітності з трансфертного ціноутворення

Джерело: сформовано автором на основі [23].

Другим етапом є ідентифікація суб'єктів відповідальних за складання звітності з трансфертного ціноутворення. Звітна документація з трансфертного ціноутворення включає в себе не лише податкові аспекти, а й ширший спектр показників, що вимагає залучення різних підрозділів підприємства для її належного наповнення. Це означає, що окрім бухгалтерів, до процесу підготовки звітної документації також потрібно залучати спеціалістів з маркетингу, технічних питань та управління. Склад команди спеціалістів формується відповідно до характеру та обсягу операцій, що здійснюються підприємством.

Як результат, варто розмежовувати суб'єктів даного процесу на зовнішніх і внутрішніх. До внутрішніх суб'єктів, варто віднести головного бухгалтера, фінансового директора та інших спеціалістів адміністративного персоналу за відповідним напрямком роботи. До зовнішніх суб'єктів, яким можуть бути передані на аутсорсинг окремі елементи або форми звітності з метою комплексної підготовки звітності з трансфертного ціноутворення, належать: *аудиторські компанії, податкові консультанти та інші відповідні суб'єкти*. Диверсифікація даного процесу дає ефективний перерозподіл трудових ресурсів за рахунок залучення спеціалістів за відповідним напрямком роботи.

С. Ф. Легенчук та І. В. Жиглей [160, с. 64-65] визначають ряд переваг від застосування аутсорсингу послуг з формування звітності з трансфертного ціноутворення:

- залучення вузькопрофільних спеціалістів та досвідчених професіоналів з метою підвищення якості формування звітності з трансфертного ціноутворення, що знижує ризики недотримання податкового законодавства;
- залучення досвідчених спеціалістів та аудиторських компаній у процесі звітування з трансфертного ціноутворення працює на випередження настання ризиків недотримання відповідності умов контрольованих операцій;
- залучення консалтингових та аудиторських компаній сприятиме підвищенню конфіденційності інформації через їхню репутаційну політику та досвід роботи з конфіденційними даними та інформацією, наданою клієнтами. В

такий спосіб суб'єкти господарювання зможуть забезпечити безпеку своїх даних, що є критичними в умовах конкурентного середовища.

Крім того, на нашу думку, такий підхід сприятиме:

- скороченню витрат часу та коштів на персонал, відповідальний за контроль трансфертного ціноутворення та підготовку звітності щодо контрольованих операцій;

- зменшенню витрат на закордонні відрядження завдяки залученню міжнародних консалтингових компаній для отримання інформації за межами однієї юрисдикції;

- мінімізації витрат на покращення знань та проведення тренінгів щодо змін в законодавстві з трансфертного ціноутворення та міжнародного податкового планування;

- забезпеченню покрокового супроводу підприємства під час податкової перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки» та подальше оскарження результатів перевірки;

- удосконаленню процесу обліково-аналітичного забезпечення з метою покращення політики трансфертного ціноутворення в межах обраної бізнес-моделі підприємства;

- комплексному покращенню якості підготовки звітної документації з трансфертного ціноутворення за рахунок залучення зовнішніх експертів, що мають високу ділову репутацію та доступ до унікальних та вартісних комерційних баз даних;

- підвищенню довіри до звітних показників суб'єктів господарювання для забезпечення стабільності та репутації компанії при виконанні податкового законодавства в сфері трансфертного ціноутворення за рахунок чіткого документування всіх етапів формування звітності і використання перевірених джерел інформації, що створює підґрунтя для довіри з боку зовнішніх користувачів інформації.

Однак, зважаючи на значну вартість послуг зі складання звітної документації з трансфертного ціноутворення нами запропоновано можливість оптимізації

процесу формування елементів звітної документації за рахунок залучення новітніх технологій у вигляді штучного інтелекту [161]. Пропонується впровадження штучного інтелекту в аналітичну систему МГК, що дозволить здійснювати аналіз внутрішньогрупових операцій на основі ризико-орієнтованого підходу. Такий підхід має бути адаптований до законодавчих вимог кожної юрисдикції, у якій ведуть діяльність учасники групи, та натренований на базі контрактних умов, інформації з первинних документів й даних бухгалтерського обліку.

Отже, використання алгоритмів штучного інтелекту при формуванні звітної документації з трансфертного ціноутворення допоможе ідентифікувати можливі ризики недотримання податкового законодавства в оперативному режимі на рівні учасників групи та дозволить забезпечити відповідність політиці групи щодо трансфертного ціноутворення.

Третім етапом є визначення алгоритму підготовки звітності з трансфертного ціноутворення. На підставі проведеного дослідження, запропоновано створити покрокову схему забезпечення моніторингу контрольованих операцій в процесі формування звітності з трансфертного ціноутворення з метою ідентифікації контрольних точок, щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктом господарювання принципу «витягнутої руки».

У контексті формування даної моделі у вигляді блок-схеми варто розглядати процес моніторингу контрольованих операцій з двох сторін – суб'єкта господарювання та контролюючого органу. Під час дослідження складових моніторингу контрольованих операцій схема повинна включати обидві сторони із чітким визначенням ключових етапів, об'єктів, періодичності та часового виміру елементів процесу моніторингу контрольованих операцій.

Враховуючи, що підприємство повинно бути готовим продемонструвати й обґрунтувати (у тому числі в суді) дотримання принципу «витягнутої руки» в контрольованих операціях, важливо розуміти, що моніторинг таких операцій здійснюється на основі звітності. При цьому під час моніторингу контрольованих операцій має проводитися комплексна оцінка ризиків невідповідності принципу

«витягнутої руки» та можливості порушення податкового законодавства в різних юрисдикціях МГК.

Як результат, побудова моделі моніторингу контрольованих операцій під час формування звітності для суб'єктів господарювання повинна включати моделювання послідовного порядку дій, що передбачає обробку великих масивів даних. Необхідність обробки великих масивів структурованої та неструктурованої інформації, отриманої від учасників групи з метою оцінки відповідності політики трансфертного ціноутворення МГК, зумовлює впровадження новітніх технологій для оптимізації традиційного процесу накопичення та представлення інформації. Зокрема науковцями запропоновано використання хмарних технологій шляхом інтеграції в управлінський облік, що дозволяють обробляти та зберігати дані на віддалених серверах [162; 163; 164]. Більш досконалою і доцільною в цьому випадку, на нашу думку, є альтернатива використання блокчейн-середовища в межах МГК. Така технологія забезпечує обмін інформацією в режимі реального часу між зацікавленими сторонами контрольованих операцій, сприяючи наданню для оперативного управління більш точної і всебічної інформації.

Так, для суб'єктів господарювання пропонуємо алгоритмізацію формування щорічної звітності з трансфертного ціноутворення як зображено на рисунку 2.13. Сформована послідовність дає можливість визначити джерела ризиків з метою запобігання виникненню негативних ситуацій. Даний підхід спрямований на активний контроль за трансфертним ціноутворенням, використовуючи ідентифікацію ризиків, що дозволить здійснювати передбачення та управління можливими загрозами на основі новітніх технологій. Поетапне створення методичних рекомендацій здійснить заміну традиційного ручного процесу та усуне людський фактор на етапі контролю та управління ризиками трансфертного ціноутворення. Як результат, буде розроблено чіткий алгоритм дій для ефективного управління ризиками суб'єкта господарювання.

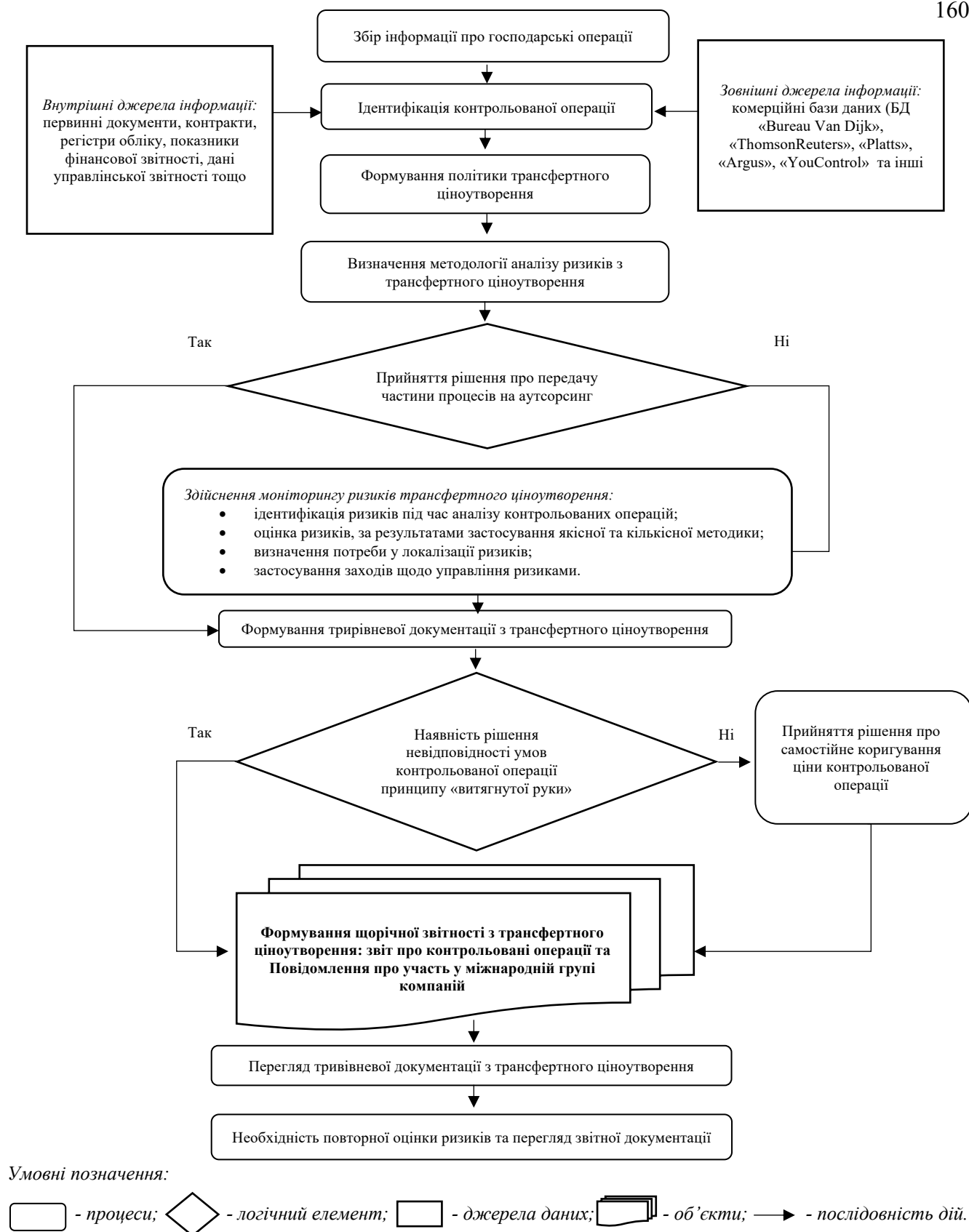


Рисунок 2.13 – Блок-схема процесу формування щорічної звітності з трансфертного ціноутворення.

Джерело: складено автором на основі [23; 61].

Іншою стороною трансфертного ціноутворення є поточний контроль за відповідністю господарських операцій нормам вітчизняного законодавства.

Враховуючи, що підприємства щорічно подають звіт про контрольовані операції, податкова служба має аналізувати великі масиви даних зіставляючи їх з наявною внутрішньою та зовнішньою інформацією. Даний процес включає безперервний процес моніторингу контрольованих операцій на рівні контролюючого органу, за результатами аналізу якого формується перелік підприємств з найбільшим ступенем ризику, щодо яких буде ініційовано запит на надання документації з трансфертного ціноутворення.

Як зазначає В. І. Коротун [165, с. 45], серед головних пріоритетів податкової служби є здійснення контрольних заходів, тоді як ефективність такого підходу має сформуватись за допомогою проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення. Водночас, адміністрування ризиків вимагає здійснення аналізу усього ланцюга створення доданої вартості контрольованої операції. Ретельне опрацювання звітної документації дозволяє зробити належну оцінку впливу цих факторів на ціноутворення.

Після аналізу звітної документації приймається рішення щодо спростування або підтвердження наявної ризиковості, з подальшим встановленням переліку суб'єктів господарювання, які будуть підпадати під контрольно-перевірочні заходи.

Процес покрокового моніторингу контрольованих операцій податковими органами, за даними звітності з трансфертного ціноутворення може бути представлений схематично (рис. 2.14). Сформована послідовність кроків дає можливість ідентифікувати та оцінити ризиків в частині дотримання податкової дисципліни та умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» з метою виконання контролю. Запропонований підхід спрямований на активний моніторинг та контроль за трансфертним ціноутворенням зі сторони держави. Це сприяє забезпеченню мінімізації ризиків уникнення від оподаткування та вдосконалення адміністративних процедур.

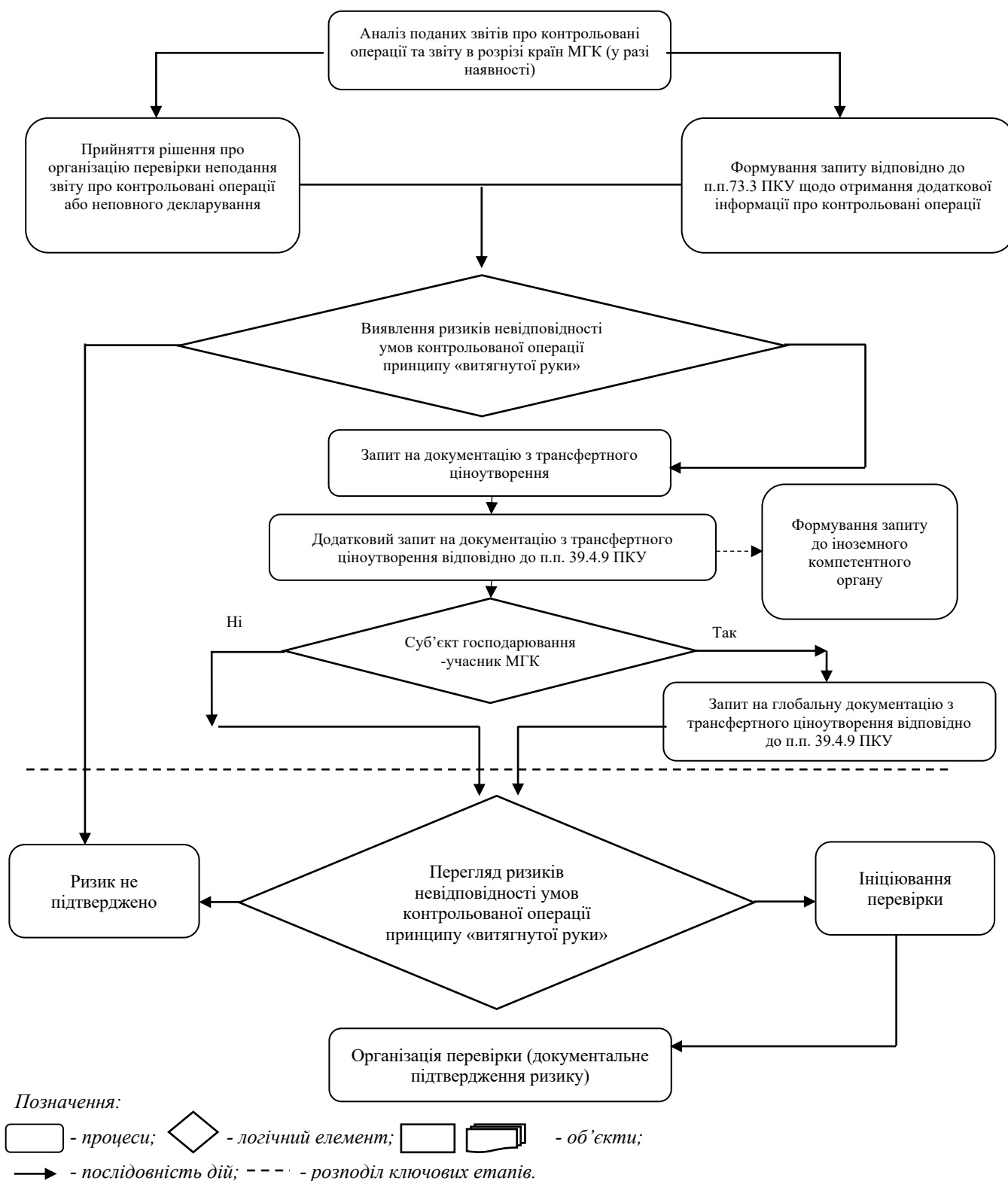


Рисунок 2.14 – Блок-схема контролю за трансфертним ціноутворення

Джерело: складено автором на основі [23; 61; 62; 68].

Сформована послідовність на рівні підприємств дає можливість оперативно реагувати на недотримання умов контрольованих операцій принципу «витягнутої

руки». Крім того, такий підхід забезпечить організацію послідовних кроків податкового органу для ефективного використання ресурсів та вирішення потенційних податкових ризиків.

Висновки до Розділу 2

Результати дослідження організації та методики обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення свідчать про:

1. Існує практична необхідність у накопиченні та систематизації інформації в зручному форматі з метою своєчасного визначення умов їх відповідності принципу «витягнутої руки» при дотриманні узгоджених принципів обліку та управління МГК. Враховуючи складність ідентифікації господарських операцій як контрольованих на момент їх здійснення розроблено «Реєстр внутрішньогрупових операцій з трансфертного ціноутворення МГК», який дозволить на рівні учасників групи накопичувати та систематизувати інформацію про операції, що потенційно можуть бути визначені як контрольовані. Реєстр також містить аналітичну частину для накопичення інформації про відповідність умов господарських операцій принципу «витягнутої руки» в процесі здійснення поетапного аналізу. Реалізація запропонованого підходу сприятиме вдосконаленню підходів до відображення в обліку господарських операцій з трансфертного ціноутворення та стане основою інформаційно-аналітичного забезпечення управління трансфертним ціноутворенням в межах МГК.

2. Доведено необхідність формування надійного облікового забезпечення проведення економічного аналізу в цілях трансфертного ціноутворення шляхом сегментації фінансових показників за окремими типами контрактів та іншими показниками. Для підготовки даних з відповідним ступенем деталізації запропонований перелік змін рахунків, який передбачає поділ операцій за аналітичними рахунками 1-го і 2-го порядків рахунків 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Це дозволить деталізувати інформацію про розрахунки з нерезидентами – як

учасниками МГК, так і іншими контрагентами та за типом контрактів, враховуючи постійні зміни критеріїв визнання операцій контрольованими. Таке облікове відображення сприятиме деталізації та систематизації в обліку господарських операцій в цілях трансфертного ціноутворення учасника МГК

3. Відсутність чіткого алгоритму сегментації фінансових показників для здійснення аналізу обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки», викликає потребу у точному розподілі фінансових показників, що прямо або опосередковано відносяться до контрольованих операцій. З цією метою запропоновано використовувати реєстри: «Відомості сегментування показників контрольованих операцій МГК» та «Відомість сегментування показників контрольованих операцій учасника групи». Алгоритмізація розподілу фінансових показників дозволить здійснювати аналіз відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» й узгодженість з єдиною політикою трансфертного ціноутворення МГК на рівні материнської компанії. Використання таких форм спрямовано на усунення існуючих прогалини у проведенні економічного аналізу для цілей трансфертного ціноутворення.

4. Процес оцінки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» є складною системою, яка має враховувати вплив багатьох зовнішніх та внутрішніх факторів на умови здійснення господарських операцій МГК. Відсутність можливості провести надійну оцінку на момент здійснення ціноутворення, виникає необхідність у впровадженні «Поетапної моделі організації процесу оцінки господарських операцій з трансфертного ціноутворення у МГК». Рекомендована модель передбачає послідовність етапів: від момент здійснення операції до моменту формування звітності з трансфертного ціноутворення. Представлений підхід дозволяє системно оцінювати відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» на різних етапах облікового процесу. При цьому модель, ґрунтуючись на структурованому переліку інформації, сприятиме інтеграції політики трансфертного ціноутворення кожного учасника

групи в єдину систему обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення МГК.

5. Існуючий порядок функціонування інформаційного середовища щодо консолідації даних про контрольовані операції в межах МГК має низку недоліків. Це призводить до методологічних неузгодженостей при формуванні політики трансфертного ціноутворення, ускладнює обмін інформацією між учасниками групи та створює труднощі при складанні звітності з трансфертного ціноутворення. З метою усунення вказаних проблем запропоновано алгоритм функціонування автоматизованої системи «Звіт про контрагентів-нерезидентів», що передбачає інтеграцію даних учасників групи в єдиний інформаційний простір та дозволяє підвищити рівень внутрішньої узгодженості у процесі підготовки звітної документації. Запропонований процес автоматизації забезпечує комплексне вирішення завдання узгодженості дій учасників МГК і дозволяє материнській компанії оперативно реагувати на ймовірні ризики недекларування або неповного декларування контрольованих операцій. Зокрема, через механізми електронного документообігу та аналітичну функцію звітування за контрагентами-нерезидентами система сприяє зниженню ризиків недотримання вимог податкового законодавства.

6. В практичній діяльності суб'єктів господарювання (учасників групи) відсутнє оформлення облікової політики в частині трансфертного ціноутворення. Це призводить до непослідовності у підходах до обґрунтування умов контрольованих операцій, вибору методу оцінки та узгодженості позицій між учасниками групи. Основою для побудови ефективного обліково-аналітичного забезпечення учасників МГК має бути ефективна облікова політика, що дозволить формувати узгоджену інформацію серед учасників групи, яка є критично важливою для обґрунтованих управлінських рішень у сфері трансфертного ціноутворення і інтегрована у корпоративну структуру. Тому розроблено документ у вигляді положення про облікову політику групи, який передбачає дві складові – централізовану (на рівні материнської компанії) та децентралізовану (на рівні учасників групи). Такий підхід урегулює взаємовідносини між учасниками

групи та слугуватиме єдиному і узгодженому формуванню інформації про контрольовані операції та трансфертне ціноутворення. Децентралізована складова дозволить врахувати специфіку діяльності кожного учасника групи та економічних умов, що були сформовані на локальному ринку.

7. Існуюча проблема формування інформації для складання усіх компонентів звітності з трансфертного ціноутворення ускладнює її ефективне використання в процесі контролю. Відсутність нормативно закріплених форм документації з трансфертного ціноутворення та методологічної єдності між учасниками МГК призводить до інформаційної асиметрії, обмежує аналітичні можливості звітів і унеможливорює своєчасне реагування на податкові ризики. З позицій розгляду процесу інформаційного забезпечення проведення аналізу структурних елементів звітності визначено їх змістові особливості, обсяг необхідної інформації та потенціал аналітичного використання. Сформульовано авторське визначення поняття «звітна документація з трансфертного ціноутворення» як комплексної системи узгоджених показників, що відображають позицію всіх учасників групи відповідно до принципу «витягнутої руки» та вимог податкового законодавства.

8. Характерною особливістю управління політикою трансфертного ціноутворення МГК є складність формування інформації, що відображається у звітності з трансфертного ціноутворення, враховуючи набір її обов'язкових елементів. Для вирішення проблеми запропоновано блок-схему формування звітності з трансфертного ціноутворення, яка дозволяє чітко визначити обов'язки учасників МГК (материнської компанії та інших учасників групи), що сприятиме підвищенню точності прийнятих рішень при управлінні політикою трансфертного ціноутворення між учасниками групи, розподілу обов'язків, а також дозволить спростити процес підготовки звітності з трансфертного ціноутворення.

9. Практична необхідність забезпечення узгоджених підходів до здійснення аналізу процесу обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» на рівні окремого учасника групи та його потенційного впливу на загальну політику трансфертного ціноутворення МГК потребує урегулювання. На основі проведеного дослідження запропоновано

модель поетапної оцінки шляхом узгодженості умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» в межах МГК, що підсилюють як вертикальні, так і горизонтальні зв'язки між учасниками МГК. Це забезпечує методологічну єдність та можливість практичного формування єдиної облікової політики, зважаючи на двосторонній характер внутрішньогрупових операцій, ідентифікованих як контрольовані, та проведення контролю узгодженості і відповідності податковому законодавству кожної із сторін (учасника групи) податковому законодавству.

10. Відсутність інструментів для документального обґрунтування достовірності та правильності показників відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» ускладнює процес внутрішнього контролю та аудиту. З метою забезпечення системного підходу до аудиту та обґрунтування умов контрольованих операцій запропоновано впровадження двох форм робочих документів аудитора. Перша форма «Експрес-аналіз господарських операцій з пов'язаними особами (за принципом суттєвості)» орієнтована на оперативний збір інформації під час здійснення операцій між учасниками групи за принципом суттєвості. Друга форма «Оцінка узгодженості умов контрольованих операцій серед учасників МГК» призначена для фіксації результатів узгодженості дій учасників групи щодо оцінки відповідності умов операцій принципу «витягнутої руки» та виявлення потенційних ризиків. Запровадження таких форм робочих документів дозволить стандартизувати процедури аудиту трансфертного ціноутворення, забезпечити узгодженість підходів до аналізу показників і своєчасно ідентифікувати відхилення.

11. Формування звітності з трансфертного ціноутворення є ключовою складовою обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення МГК. Однак на практиці відсутній цілісний підхід до аналізу й контролю звітності з трансфертного ціноутворення. Це знижує ефективність управління трансфертним ціноутворенням та ускладнює процеси взаємодії між сторонами. На основі узагальнення процедурних аспектів аналізу та контролю звітності з трансфертного ціноутворення з боку як суб'єкта господарювання, так і контролюючого органу запропоновано блок-схему контролю за трансфертним ціноутворенням.

Рекомендована візуалізована модель звітного процесу сприяє підвищенню прозорості, спрощенню координації між сторонами та покращенню управління трансфертним ціноутворенням у межах вітчизняного податкового законодавства.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [125; 130; 135; 148; 158; 166; 167].

Розділ 3. Розвиток контролю операцій з трансфертного ціноутворення

3.1. Зарубіжні підходи регулювання трансфертного ціноутворення

Наявність ознак потенційних ризиків під час здійснення контрольованих операцій не обов'язково свідчить про недотримання підприємством принципу «витягнутої руки». Однак, ці ознаки можуть бути індикатором неправильного формування політики трансфертного ціноутворення МГК.

Так, для покращення розуміння і виявлення ризиків, їхньої оцінки та ефективного управління доцільно здійснити аналіз новітніх тенденцій та практичних напрацювань, які використовуються у різних країнах світу. Це допоможе отримати комплексний погляд на підходи та тенденції, що застосовуються юрисдикціями для виявлення й управління ризиками трансфертного ціноутворення і визначити місце в даному процесі новітніх технологій та наявних методів оптимізації традиційних процесів контролю за трансфертним ціноутворенням. Це дасть можливість сформувати уявлення про способи, які можуть бути найбільш ефективними та сприятимуть покращенню стратегії управління ризиками трансфертного ціноутворення.

Враховуючи, що кожна юрисдикція ухвалює свої правила контролю за трансфертним ціноутворенням, з огляду на економічні особливості та національні відмінності, створення ефективної ризико-орієнтованої системи має відбуватися з використанням керівництв ОЕСР з метою розбудови ефективної системи управління податковими ризиками. Тому варто дослідити світові тенденції в сфері контролю за трансфертним ціноутворенням. Комплексне дослідження існуючих напрямків розвитку ризик-орієнтованого процесу дасть можливість запропонувати варіанти рішень для практичного удосконалення моніторингу контрольованих операцій.

Як зазначають К. Брихта, М. Іштока та інші [168] питання контролю та регулювання процесу трансфертного ціноутворення були предметом дослідження з боку ОЕСР та ЄС. Сучасні механізми посилення контролю та регулювання в цій

сфері здебільшого викладені в Плані дій BEPS. У рамках Плану дій BEPS приділяється особлива увага підвищенню податкової прозорості щодо внутрішньогрупових операцій, обміну інформацією між податковими органами, а також запобіганню виведенню прибутків з-під оподаткування.

Питання закордонних тенденцій в сфері трансфертного ціноутворення досліджено Р. Петрущієм та М. Ленгом [169]. Автори виділяють певні тенденції, що будуть слугувати показниками прогресу та розвитку трансфертного ціноутворення у світі, а саме:

- запровадження ОЕСР в рамках Кроку 1 Плану BEPS двухкомпонентного рішення («Група один» - Pillar 1 та «Група два» - Pillar 2) [71; 170] щодо вирішення питання оподаткування компаній цифрового сектору економіки;

- створення чітких та зрозумілих правил стосовно ефективного застосування традиційних методів трансфертного ціноутворення в нових умовах, де вплив цифрової економіки та новітніх технологій став визначальним фактором при вирішенні питань контролю трансфертного ціноутворення.

За результатами дослідження двухкомпонентного рішення, М. І. Музичук зазначає [128, с. 71-77], що «Група один» (Pillar 1) передбачає спрощені підходи до контролю за трансфертним ціноутворення та визначає можливі переваги від його впровадження. Автор також проводить аналіз «Групи два» (Pillar 2) та визначає кроки європейських країн щодо імплементації «Групи два» зокрема через впровадження норм Директиви ЄС «Про забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у ЄС» у 2023 році. Крім того, автор оцінює вплив цих змін на вітчизняне законодавство в контексті євроінтеграційних процесів.

З огляду на підписання Україною у 2023 році оновленої «Дорожньої карти з імплементації Плану дій BEPS» [70], що враховуватиме положення «Групи один» (Pillar 1) (Зокрема, Amount B - альтернативи застосування принципу «витягнутої руки» для базової маркетингової та дистриб'юторської діяльності внаслідок цифровізації економіки) пропонується моделювання сценаріїв законодавчих

ініціатив із врахуванням необхідності гармонізації правил з міжнародними рекомендаціями ОЕСР та зобов'язаннями, які взяла на себе Україна.

У табл. 3.1 представлено компоненти гармонізації правил контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні та країн членів ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення операцій з цифрової економіки.

Таблиця 3.1 – Контроль за трансфертним ціноутворенням операцій з цифровими послугами відповідно до положень «Групи два» Плану BEPS

Правила	Опис застосування	Рекомендації до впровадження в Україні
Сфера застосування положень «Групи один» Плану BEPS	Країни, що впроваджують у національне законодавство правила «Групи один» (Amount B), мають право вибору сфери застосування цих правил. Вони можуть або застосовувати їх до всіх платників податків загально, або впроваджувати спрощену процедуру для певних категорій платників, які скористалися цим механізмом.	Доцільно запровадити пільговий режим у вигляді «безпечної гавані» для операцій з базової маркетингової та дистриб'юторської діяльності на прикладі ініціативи США.
Класифікація операцій	Маркетингові та дистриб'юторські операції - купівля-продаж здійснюється з пов'язаною особою з метою подальшого перепродажу третій стороні; господарська операція з агентами або комісіонерами за умови, що торговий агент або комісіонер бере участь у розповсюдженні товару між непов'язаними особами.	Законодавчо закріпити перелік операцій та критеріїв контрольованих операцій відповідно до рекомендацій ОЕСР, що можуть відноситися до пільгового режиму.
Ціноутворення	Встановлюється матриця ціноутворення, яка за класифікацією видів економічної діяльності виражатиме діапазон рентабельності зіставних компаній в результаті проведеного економічного аналізу відповідно до Настанов ОЕСР.	Пропонується на щорічній основі формувати ДПС діапазони рентабельності для підприємств відповідних галузей, що підпадають під пільговий податковий режим.

Правила	Опис застосування	Рекомендації до впровадження в Україні
Документація	1. Підготовка документації з трансфертного ціноутворення за спрощеними правилами протягом трьох років з першого січня року, в якому підприємство перейшло на спрощені правила, з переліком рекомендованої інформації: - чітке визначення виду операцій, включаючи функціональний аналіз сторін контрольованої операції (підприємства та контрагента); - зазначення договору, що підтверджує факт про намір здійснити операцію та інші документи, що дають можливість ідентифікувати господарську операцію; - розрахунок доходів та витрат, що відносяться до контрольованої операції відповідно до методології рекомендованої ОЕСР; 2. Складання Звіту про документування сегментації фінансових показників та застосування методу трансфертного ціноутворення до контрольованої операції відповідно до методології рекомендованої ОЕСР.	Впровадження рекомендації застосування спрощеного підходу щодо підготовки Документації з трансфертного ціноутворення у разі використання пільгового режиму «безпечні гавані» для суб'єктів господарювання базової маркетингової та дистриб'юторської діяльності.

Джерело: створено автором на основі [170; 171; 172]

Отже, проведений аналіз свідчить, що впровадження вищезазначених рекомендацій ОЕСР дозволить покращити існуючі правила контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні, особливо в умовах змін економічного середовища та зростаючого впливу цифровізації на традиційні бізнес-процеси. На даний момент у вітчизняному законодавстві відсутні спрощені (альтернативні) режими регулювання трансфертного ціноутворення.

Однак, з огляду на євроінтеграційні процеси та міжнародні підходи, перспективним напрямком розвитку є впровадження альтернативних (спрощених) режимів регулювання трансфертного ціноутворення до ст. 39 ПКУ, законодавчо закріпивши умови пільгового режиму, а також запровадивши нові індикатори для визначення суб'єктів господарювання, які можуть скористатися спрощеною процедурою.

З огляду на існуючі тенденції, прикладом гармонізації традиційних правил європейських країн є ініціатива Європейської комісії «Бізнес у Європі: система оподаткування прибутку» («Business in Europe: Framework for Income Taxation») у вигляді Директиви «Директива Ради про трансфертне ціноутворення» («Council Directive on Transfer Pricing») [19]. В рамках даної ініціативи контролюючі органи в режимі реального часу зможуть:

- управляти податковими ризиками трансфертного ціноутворення в різних країнах Європейського союзу з метою запровадження певних загальних підходів у сфері транскордонної діяльності та норм трансфертного ціноутворення;
- здійснювати пошук прозорості та вирішення податкових спорів між суб'єктом господарювання та податковою службою, що виражається у спрощеному підході.

Отже, міжнародні тенденції трансфертного ціноутворення характеризуються увагою до аналізу ризикових операцій та необхідності впровадження новітніх технологій в традиційні процеси моніторингу контрольованих операцій. Однак, при вивченні передових практик у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням необхідно враховувати не лише рекомендації ОЕСР, ООН, Європейського союзу, а й практику країн, які не є членами ОЕСР. Це важливо для того, щоб переконатися, що стандарти та рекомендації ОЕСР є актуальними та ефективними для всіх країн незалежно від їхнього членства у ОЕСР або інших міжнародних організаціях.

З метою забезпечення гармонізації та покращення підходів до організації процесу контролю за трансфертним ціноутворенням та сприяння зменшенню ризиків для всіх учасників міжнародних економічних відносин у таблиці 3.2

наведено узагальнені напрацювання з методичного забезпечення застосування трансфертного ціноутворення та здійснення аналізу ризиків. Зокрема, представлені методичні рекомендації, які використовують країни світу в процесі трансфертного ціноутворення.

Практична необхідність у рекомендаційних роз'ясненнях законодавчих норм, що регулюють правила контролю за трансфертним ціноутворенням, а також складність реалізації окремих процедур в частині аналізу та формування звітності з трансфертного ціноутворення, використання механізму попереднього узгодження ціноутворення, оцінки відповідності умов фінансових операцій визнаних контрольованими є надзвичайно важливою та актуальною. При цьому окрему складність становлять опубліковані рекомендації ОЕСР щодо оцінки операцій з цифровими послугами, які потребують адаптації до національного законодавства. У зв'язку з чим є необхідність визначення країн в яких впроваджено методичні підходи щодо трансфертного ціноутворення.

Таблиця 3.2 – Характеристика нормативного регулювання трансфертного ціноутворення в країнах світу

№ з/п	Країна	Назва документу	Характеристика
1	2	3	4
1.	Німеччина	Адміністративні принципи трансфертного ціноутворення. Administrative Principles on transfer pricing [173]	Рекомендації податкової служби Німеччини слугують доповненням та методичними роз'ясненнями щодо застосування нормативно-правової бази. Водночас вони містять роз'яснення щодо використання певних норм Настанови ОЕСР (зокрема фінансові операції) та конкретизують окремі ініціативи наприклад щодо роботи з цифровими послугами в рамках концепції «Amount B».
2.	Велика Британія	Керівні рекомендації - Допомога з загальними ризиками в підходах до трансфертного ціноутворення. Help with common risks in transfer pricing approaches – GfC7 [174]	Податковим органом Великої Британії представлено Керівні принципи трансфертного ціноутворення, в яких викладено методологію та практичні вказівки щодо дотримання податкового законодавства та рекомендації з точки зору контролюючого органу щодо застосування шести етапного процесу ОЕСР для аналізу ризиків.
3.	Сінгапур	Настанови щодо трансфертного ціноутворення Сінгапуру. Singapore Transfer Pricing Guidelines [175]	Сінгапур розробив власні настанови з трансфертного ціноутворення, які здебільшого базуються на принципах ОЕСР і використовуються як орієнтир. Хоча ці настанови не є частиною національного законодавства, вони слугують практичним інструментом для платників податків щодо дотримання принципу «витягнутої руки» у взаємовідносинах з пов'язаними особами. Крім загальних положень, документ містить специфічні для Сінгапуру підходи

1	2	3	4
4.	Данія	Рекомендації щодо трансфертного ціноутворення. Armslængde-princippet og Transfer Pricing Guidelines [176]	Сформовані уточнення нормативно-правової бази та застосування Настанов ОЕСР у вигляді окремих рекомендацій щодо трансфертного ціноутворення не змінюють законодавчих норм в частині змісту та трактування принципу «витягнутої руки». Проте вони охоплюють всі аспекти комерційних і фінансових відносин між пов'язаними особами, які можуть підлягати контролю з метою оподаткування.
5.	Саудівської Аравії	Настанови трансфертного ціноутворення Саудівської Аравії. Saudi Transfer Pricing Guidelines [177]	Рекомендації Саудівської Аравії базуються на Настановах ОЕСР та забезпечують якісне застосування місцевого законодавства контролю за трансфертним ціноутворенням шляхом роз'яснення складних питань. Нові редакції рекомендацій були спрямовані на здійснення формування трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення, контролю за операціями з нематеріальними активами та допомагають зрозуміти основні процедурні моменти укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення.
6.	Малайзії	Керівні принципи трансфертного ціноутворення Малайзії. The Malaysia Transfer Pricing Guidelines [178]	Керівні принципи Малайзії базуються на положеннях Настанов ОЕСР та впроваджують ключові рекомендації до місцевого законодавства. Їх особливістю є те, що вони не лише розширюють та уточнюють положення законодавства в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, а й набувають обов'язкового характеру до застосування як платниками податків, так і податковим органом. Зокрема, це процедури організації та проведення перевірок, визначення розмірів штрафних санкцій тощо.
7.	Єгипет	Рекомендації щодо трансфертного ціноутворення Єгипту. Egyptian Transfer Pricing Guidelines [32]	Рекомендації Єгипту мають правовий статус та доповнюють законодавчі норми в частині контролю за трансфертним ціноутворенням. Практичною цінністю є регламентація застосування методів трансфертного ціноутворення, підходів до підготовки документації з трансфертного ціноутворення та аналізу операцій з дивідендами тощо. Крім того, рекомендації встановлюють розміри штрафних санкцій та терміни подання звітності з трансфертного ціноутворення.
8.	Ямайка	Практичні примітки щодо трансфертного ціноутворення. Practice Note Transfer Pricing [179]	У законодавстві Ямайки значну частину положень Настанов ОЕСР в редакції 2015 року було імплементовано до національного правового поля Практичними примітками щодо трансфертного ціноутворення, надавши їм юридичного статусу. Настанови ОЕСР водночас слугують додатковим джерелом тлумачення положень місцевого законодавства, що забезпечується через їх офіційне включення до Практичних приміток щодо трансфертного ціноутворення Ямайки. Це дозволяє поєднувати вітчизняні норми законодавства та використовувати міжнародні рекомендації у вигляді інструменту для інтерпретації норм внутрішнього законодавства.

Джерело: складено автором на основі [32; 173-179].

Отже, аналіз міжнародної практики методичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням засвідчує значну варіативність підходів до імплементції Настанов ОЕСР шляхом впровадження національних рекомендацій,

що характерно для певних країн світу. Відтак, у деяких юрисдикціях (наприклад, Німеччина, Саудівська Аравія, Єгипет) використовуються рекомендації як інструмент, що розширює та покращує тлумачення законодавчих норм, тоді як інші (Велика Британія, Малайзія та Ямайка) формалізують їх шляхом закріплення юридичного статусу, як обов'язкового до використання. Варто відзначити, що спільною рисою національних підходів аналізованих країн є їх формування на основі Настанов ОЕСР [30], що спрямовані на покращення дотримання принципу «витягнутої руки» та підвищення взаємодії між податковим органом та суб'єктом господарювання.

Відтак, узагальнення світової практики та практики окремих країн створює підґрунтя для розробки «Настанов трансфертного ціноутворення України», що сприятиме інтеграції національного законодавства в правову систему Європейського Союзу та відповідатиме міжнародним рекомендаціям в частині адміністративних підходів до здійснення податкового контролю вирішення складних питань оцінки фінансових операцій та операцій з нематеріальними активами.

Це дозволить зменшити рівень податкової невизначеності для суб'єктів господарювання та податкової служби. Беручи до уваги потребу у формуванні практичних рекомендацій у сфері трансфертного ціноутворення та необхідності чіткого визначення ролі національних настанов у системі нормативного регулювання, доцільно розробити комплексну модель нормативно-правового регулювання та методичного забезпечення трансфертного ціноутворення в Україні (рис. 3.1).

Перевагами запропонованої моделі є:

1. Гнучкість та швидка адаптивність до законодавчих змін – модель здатна оперативно враховувати на оновлювати та доповнювати нормативно-правові акти, що регулюють трансфертне ціноутворення, а також реагувати на міжнародні ініціативи в настілок зміни економічного середовища.

2. Уникнення законодавчих колізій - дозволяє нівелювати суперечності між окремими законодавчими положеннями, які можуть виникати внаслідок недосконалості законодавчої системи.

3. Доповнення правового регулювання - сприяє якісному доповненню та вирішенню складних питань в частині аналізу та оцінки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», що виникають на практиці.

4. Зменшення ризику неоднозначного тлумачення вітчизняного законодавства - знижує ймовірність суб'єктивного або суперечливого трактування окремих положень з боку суб'єкта господарювання та контролюючого органу.

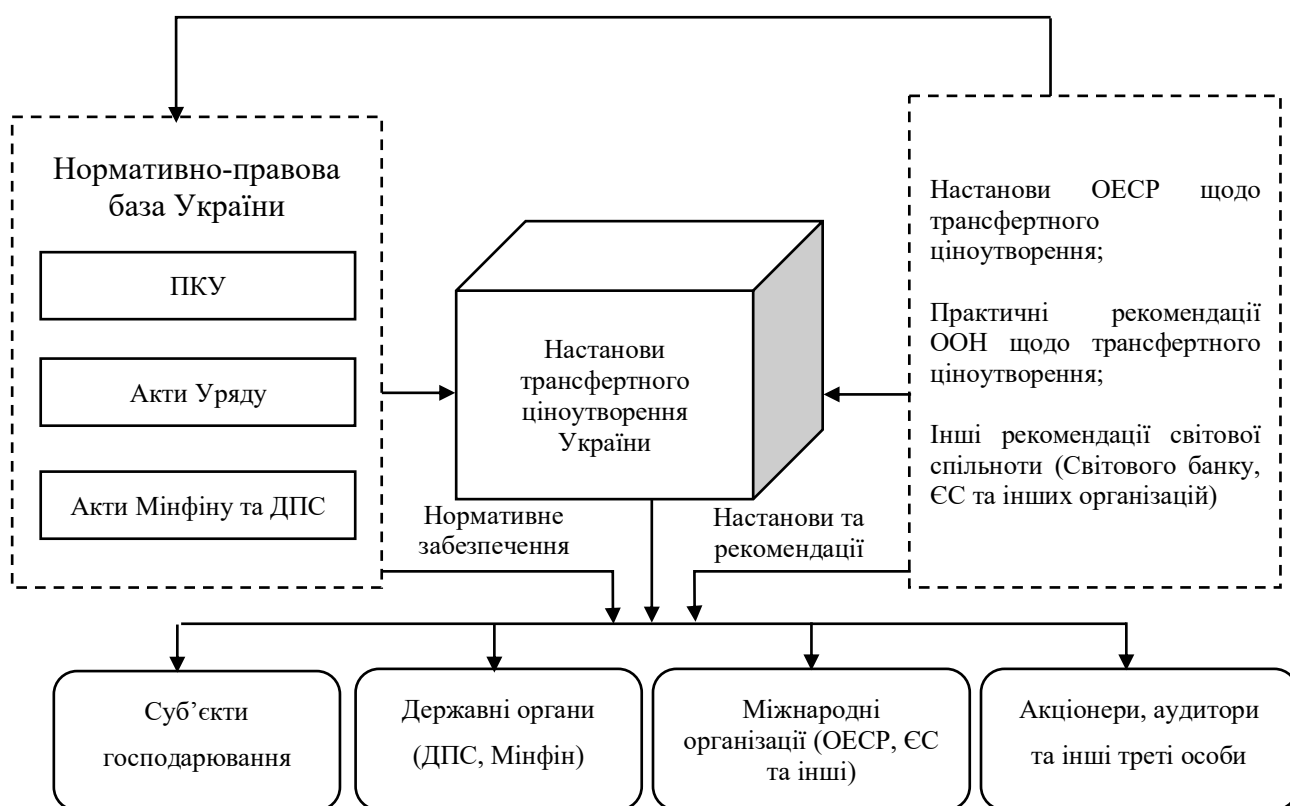


Рисунок 3.1 – Комплексна модель нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні

Джерело: авторська пропозиція представлена в [120].

До недоліків можна віднести:

1. Складність впровадження - постійне оновлення методології відповідно до змін нормативно-правових актів вимагає значних ресурсів, кваліфікованих кадрів та часу.

2. Ризик нестабільності регуляторного середовища - часті зміни підходів до тлумачення норм можуть створювати невизначеність для платників податків і ускладнювати планування господарської діяльності.

3. Залежність від якості правозастосовної практики - ефективність нівелювання колізій та прогалин залежить від професійного рівня фахівців, які здійснюють інтерпретацію норм, що може призводити до суб'єктивізму.

4. Обмеження у випадках відсутності міжнародної гармонізації - в умовах, коли міжнародні норми не адаптовані до національного законодавства, навіть гнучка система може стикатися з труднощами у забезпеченні правової визначеності.

Як наслідок, запропонована концептуальна модель сприятиме не лише розширенню методичного забезпечення національної практики, а й систематизуватиме нормативно-правові акти у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням. Крім того, рекомендації мають стати перехідною ланкою між Настановами ОЕСР, європейськими стандартами, світовими ініціативами та вітчизняним законодавством, що забезпечуватиме гармонізацію та прозорість контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні.

Іншою практичною складовою є дослідження особливостей аналізу управління ризиками трансфертного ціноутворення на основі міжнародного досвіду. Це завдання є особливо актуальним з огляду на потребу вдосконалення системних підходів до організації управління ризиками та підвищення ефективності традиційних підходів до здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням. Аналіз підходів до управління ризиками трансфертного ціноутворення відповідно до законодавчого регулювання в різних країнах світу представлено в додатку Р.

Ключовими прикладами для аналізу виступають підходи, реалізовані у Великій Британії та Бразилії. Зазначені юрисдикції репрезентують два типи моделей: стандартизовану (британську) та гібридну (бразильську), що дає змогу оцінити переваги, недоліки та перспективи цифровізації податкового контролю.

У Великій Британії управління ризиками трансфертного ціноутворення базується на шестиетапному аналізі, запропонованому в Настановах ОЕСР, з

попереднім моніторингом усіх суб'єктів господарювання. Особливістю британського підходу є поєднання якісних і кількісних маркерів ризику та механізм попереднього скринінгу, що дозволяє виокремити на ранніх етапах безризикові операції або операції з низьким ступенем ризику. До переваг належать рання ідентифікація відхилень та зосередження перевірок на потенційно проблемних (ризикових) операціях. Разом з тим, процес залишається частково залежним від суб'єктивних оцінок інспекторів та не охоплює повною мірою операції з низьким ступенем ризику.

У Бразилії функціонує багаторівнева система, яка поєднує централізований та регіональний контроль. Аналіз ризиків здійснюється на місцевому рівні з визначенням переліку суб'єктів господарювання по яких треба здійснити відпрацювання, а консолідація даних - на рівні центрального органу. Сильні сторони даного підходу - це врахування регіональних особливостей і поєднання автоматизованих та ручних процедур. Водночас подвійна модель управління створює ризик непослідовності у практиках між регіонами та посилює вплив людського чинника.

На сьогодні практика в Україні відповідно до законодавчо-нормативних документів базується на ручній обробці даних. Попри наявність електронної звітності, відсутність централізованої аналітичної платформи свідчить про актуальність побудови інтегрованої цифрової моделі управління ризиками трансфертного ціноутворення. Водночас, у 2024 році контролюючим органом було започатковано використання великих масивів даних, що може розглядатися як перший крок до цифровізації процесу аналітичного контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Проте наразі відсутня публічно доступна інформація щодо методології її здійснення в повному обсязі та профілів ризику під кожен тип операцій, що унеможливорює належне функціонування. Це може свідчити про її «тестовий» характер, а також про обмежену здатність забезпечити якісне та повноцінне функціонування на поточному етапі.

За результатами дослідження практичних підходів до управління ризиками трансфертного ціноутворення, можна стверджувати про практичну ефективність

стратегії Бразилії, яка передбачає формування на початковому етапі робочого плану щодо відпрацювання ризиків на місцевому рівні для кожного регіону.

Паралельно з цим, підхід Великої Британії фокусується на прозорості маркерів ризику та формуванні загальних «правил» відбору суб'єктів господарювання, які становлять підвищені ризики. Впровадження таких підходів вимагає тісної співпраці між центральними органами виконавчої влади та суб'єктами господарювання, що забезпечить належний контроль за трансфертним ціноутворенням.

На нашу думку, варто імплементувати обидві практики в вітчизняне законодавство, що дозволить покращити систему управління ризиками трансфертного ціноутворення за рахунок галузевого підходу на обласних рівнях до оцінки ризиків та ввести прозорі критерії відбору ризикових суб'єктів, що сприятиме ефективнішому контролю за дотриманням міжнародних стандартів. Іншою складовою закордонної практики є формування системи моніторингу контрольованих операцій, з подальшим аналізом ступеня ризиковості та прийняття оптимальних управлінських рішень зі сторони підприємства.

Отже, практика управління ризиками трансфертного ціноутворення демонструє суттєві відмінності залежно від рівня автоматизації, ролі місцевих органів та ступеня централізації в державному регулюванні. Провідним вектором сучасної діяльності у сфері трансфертного ціноутворення є ризико-орієнтований підхід, який дозволяє здійснювати ефективний податковий контроль з боку податкових органів під час аналізу контрольованих операцій МГК.

Аналізуючи підходи до вдосконалення традиційної системи моніторингу контрольованих операцій, варто звернути увагу на практику Еквадору. Розробляючи автоматизовану систему моніторингу, Еквадор використав рекомендації ОЕСР «Публічна консультація: проект посібника з оцінки ризиків трансфертного ціноутворення» (Public consultation: draft handbook on transfer pricing risk assessment) [98] та Практичне керівництво ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються [22]. Як результат, було створено модель ризиків трансфертного ціноутворення, яка має кілька компонентів.

Основою цієї моделі є збір інформації за допомогою Міжгалузевого стандартного процесу інтелектуального аналізу даних (CRISP-DM), що дозволяє підготувати інформацію у зручному форматі. Моделювання здійснюється за допомогою нейронної мережі, яка надає уявлення про ризики трансфертного ціноутворення суб'єктів господарювання. Модель складається з вхідних даних та кількох прихованих шарів, які формують нейронну структуру моделі. Для аналізу додатково використовуються такі методи: аналіз головних компонентів, мережа Кохонена (Kohonen), кластери К-медіа, двоступеневі кластери, виявлення аномалій, дерева рішень та пошук тексту.

Податковою службою Еквадору з метою налаштування (первинного оцінювання) моделі було охоплено підприємства, які здійснювали контрольовані операції з пов'язаними особами за фінансовий період 2012-2017 років. Для полегшення аналізу та відбору платників податків, що підлягають контролю, використовувались результати тренувальної моделі встановлення точної оцінки наявних ризиків та ідентифікації операцій з високим ступенем ризиковості. Як результат, дана модель дозволяє ефективно оцінювати та управляти ризиками трансфертного ціноутворення, забезпечуючи більш точний і обґрунтований підхід до моніторингу контрольованих операцій.

Крім того, за дослідженнями аудиторської компанії ПрайсвотерхаусКуперс (PwC PricewaterhouseCoopers) [180] щодо новітніх технологій в сфері трансфертного ціноутворення, визначено ключові сфери використання великих масивів даних. Однією із сфер є описова аналітика, яка визначає і виводить тенденції, створюючи шаблони з великих масивів даних для підтримки процесу прийняття ефективних рішень, та включає: збір фінансової інформації у різних юрисдикціях групи компаній, регіонах, бізнес-підрозділах та складських одиницях, вимірюючи ключові показники ефективності (KPI) або будь-які відповідні показники.

Іншою сферою використання новітніх технологій є покращення інструментів комп'ютерного обчислення та візуалізації даних (наприклад, Tableau, R-Studio, Power BI), які допомагають у аналітиці шляхом створення динамічних

інформаційних панелей, щоб отримати уявлення про результати різних сценаріїв і гіпотез від використання заданої політики трансфертного ціноутворення. Вони включають інструменти розпізнавання шаблонів і прогнозування, які є ключовими компетенціями штучного інтелекту, такі як розвиток рентабельності, прийняття та відхилення зіставних операцій (компанії), прогнозування ринкових цін, витрат і доходів від продажів, а також відстеження ланцюга створення доданої вартості, що є особливо корисним для DEMPE аналізу (розробка, покращення, підтримка, захист, експлуатація) оцінки нематеріальних активів тощо. Ці моделі прогнозування використовуються в прескриптивному аналізі для визначення найкращого прийняття управлінських рішень.

Типовий процес аналізу контрольованих операцій з огляду на існуючі переваги і недоліки та візуалізації даних компанії ПрайсвотерхаусКуперс (PricewaterhouseCoopers) більш детально схематично представлено на рис. 3.2. [181].



Рисунок 3.2 – Типовий процес аналізу контрольованих операцій та візуалізації даних з погляду аудиторської компанії ПрайсвотерхаусКуперс (PricewaterhouseCoopers)

Джерело: побудовано автором на основі [180; 181].

Для підвищення ефективності аналізу контрольованих операцій з огляду на розвиток технологічних рішень, нами запропоновано доповнити процес окремим блоком «Аналіз відхилень та моделювання оптимальних рішень» із використанням технологій штучного інтелекту. Така оптимізація процесів сприяє підвищенню здатності швидко реагувати на зміни в ринковому середовищі та виявляти ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворенням. Це покращує точність аналітичних даних, що дозволяє приймати більш оперативні та обґрунтовані управлінські рішення.

Разом з тим, схема демонструє потенціал застосування новітніх технологій і штучного інтелекту в процесі аналізу господарських операцій в частині здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням МГК від моменту формування стратегії встановлення цін і заповнення звітності з трансфертного ціноутворення, узгодженості політики між учасниками групи до вирішення спорів щодо дотримання принципу «витягнутої руки». Інтеграція штучного інтелекту допомагатиме виявляти аномалії, моделюватиме сценарії на основі яких керівництво прийматиме обґрунтовані управлінські рішення щодо трансфертного ціноутворення МГК, що підвищує прозорість і ефективність контролю внутрішньогрупових операцій.

Отже, для удосконалення моніторингу контрольованих операцій доцільно використовувати практику передових країн світу та результати розвитку техніки і технологій.

3.2 Моделі контролю за трансфертним ціноутворенням в інформаційній системі МГК

Ефективність процесу контролю трансфертного ціноутворення в Україні має формуватися з урахуванням тенденцій сучасних економічних процесів та вивчення міжнародної практики розвитку контролю за трансфертними цінами в операціях між пов'язаними особами. Паралельно необхідно проаналізувати та оптимізувати

українське законодавство. В таблиці 3.3 систематизовано основні переваги від використання новітніх технологій, щодо покращення моніторингу контрольованих операцій.

Таблиця 3.3 – Систематизація переваг автоматизації моніторингу контрольованих операції на основі новітніх технологій

Аспект	Переваги
Загальний ефект від використання блокчейн-технології	1. Безпека інформації при здійсненні операцій: використання криптографічних методів для захисту даних забезпечує високий рівень безпеки та унеможливорює фальсифікацію інформації. 2. Доступність та глобальність: за рахунок децентралізації забезпечена доступність інформації учасникам мережі при наявності виходу до інтернету. 3. Децентралізована система обліку і звітності: децентралізація обліку за рахунок ліквідації вертикальної системи управління веде до підвищення оперативності збору, обробки даних та вдосконалення форм і методів облікового процесу. Децентралізація звітності передбачає оперативне надання своєчасної та корисної інформації апарату управління. 4. Надійний захист та оперативність одержання необхідної інформації з метою прийняття оперативних управлінських рішень: оптимізація часу (фактично в режимі реального часу) на збір, реєстрацію та обробку даних за допомогою блокчейну, де дані чітко структуровані в ланцюг блоків (сукупність логічно взаємопов'язаних баз даних), який постійно довшає. Криптографічний захист даних дозволяє керувати рівнем доступу до інформації для різних учасників системи. 5. Аутентифікація контрольованих операцій, що дозволяє забезпечити високу прозорість та підзвітність операцій.
Загальний ефект від використання штучного інтелекту	1. Автоматична ідентифікація контрольованих операцій за рахунок покращення класичної системи обліку господарських операцій та віднесення їх до категорії контрольованих. 2. Оцінка ризиків на всіх етапах ланцюга створення доданої вартості контрольованої операції 3. Матричний відбір операцій з підвищеним ризиком за допомогою впровадження системи нейронної мережі. 4. Мінімізація рутинних процесів традиційної практики моніторингу контрольованих операцій. 5. Швидка інтеграція з іншими системами управління та аналізу, що дає можливість комплексно приймати рішення при проведенні моніторингу та оцінки ризиків трансфертного ціноутворення.

Джерело: складено автором на основі [182].

В Україні, в межах розробленої «Національної стратегії доходів до 2030 року» [183], приділяється увага автоматизації податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, що є одним із кроків до створення надійної ризико-

орієнтовної системи контролю за трансфертним ціноутворенням. Зважаючи на великі масиви даних та сучасні умови розвитку новітніх технологій, в Україні планується впровадити систему по роботі з ризиками трансфертного ціноутворення від ідентифікації до процесу аналізу підприємств, базуючись на великих масивах даних.

Благодушко А. В. [184] за результатами дослідження визначає переваги від використання сучасних технологій, які глибоко інтегровані в систему обліку та управління господарськими операціями в цілях трансфертного ціноутворення в МГК. Автор підкреслює, що використання сучасних інструментаріїв сприяє покращенню контролю за трансфертним ціноутворенням як для суб'єктів господарювання, так і для податкових органів, враховуючи обмежені адміністративні ресурси.

Разом з тим, Ю. М. Попівняк [185] від інтеграції блокчейн-технології в традиційну систему організації обліку та аудиту зазначає як ряд переваг (оптимізація ресурсів, точність і відкритість даних, уникнення ризиків ведення обліку тощо), так і недоліків (складність технології, відсутність нормативно-правового забезпечення, приватність та конфіденційність інформації тощо). При цьому С. Я. Бабінська [186] виокремлює технологію блокчейн як перспективу підвищення ефективності під час здійснення аудиторських процедур, мінімізуючи ризик неналежного аудиторського висновку та витрат часу в процесі проведення аудиту.

Практичну необхідність використання новітніх інформаційних систем в процесі обробки та представлення інформації у вигляді великих масивів (BigData) для підвищення інформаційного забезпечення управлінського обліку також обґрунтували у своїх роботах С. Ф. Легенчук, Т. О. Завалій та О. М. Денисюк [187].

Отже, аналіз наукових досліджень з питань цифровізації обліково-аналітичних процесів та розвитку новітніх технологій свідчить про існування ряду переваг та недоліків. Проте більшість авторів виділяє позитивні аспекти від використання даної технології в процесі здійснення обліку, аналізу та аудиту. Відтак можна стверджувати, що в умовах використання таких технологій існує

необхідність покращення керованості великими масивами даних в процесі обліку господарських операцій МГК та забезпечення оперативного реагування на ризики під час обробки та представлення інформації у контексті контролю за трансфертним ціноутворенням.

За результатами проведеного дослідження доцільною пропозицією вважаємо створення універсальної автоматизованої системи моніторингу контрольованих операцій, що буде використовуватись як суб'єктами господарювання так і податковими органами. Особливістю цієї системи є використання штучного інтелекту (нейронних мереж) та блокчейн-технології. Це необхідно, оскільки зацікавлені особи в сфері трансфертного ціноутворення приймають рішення на основі опрацювання великих масивів даних, як наслідок, потребують різних видів інформації. Перелік користувачів інформації з трансфертного ціноутворення та їх інтереси представлено в таблиці 3.4.

Система має забезпечити точну ідентифікацію та оцінку ризиків трансфертного ціноутворення, завдяки чому можна буде своєчасно та ефективно виявляти потенційні невідповідності чинному законодавству та своєчасно реагувати на них. Використання штучного інтелекту дозволить автоматизувати аналіз великих масивів даних, підвищуючи ефективність процесу моніторингу контрольованих операцій. Нейронні мережі автоматизують виявлення прихованих закономірностей та аномалій у зібраній інформації, а блокчейн-технології забезпечать високу ступінь захисту та прозорості інформації. Теоретичні положення організації обліково-аналітичного забезпечення та звітування мають стати основою організаційного процесу та концепції архітектурного підходу. Реалізація системи автоматизованого моніторингу контрольованих операцій на основі оцінки ризиків трансфертного ціноутворення має базуватися на трьох основних етапах архітектурної моделі [182]:

Крок 1. Створення мережі та запис операцій у форматі децентралізованої структури, яка охоплює:

Таблиця 3.4 – Користувачі інформації з трансфертного ціноутворення

Користувачі	Інтереси користувачів	Завдання	Мета
Аудиторські компанії, податкові консультанти	Перевірити інформацію щодо наявності або спростування ризиків з метою надання якісної консультації, щодо оперативного та стратегічного управління політикою трансфертного ціноутворення.	- покращення процесу аналізу контрольованих операцій; - оцінка відповідності законодавству; - виявлення можливих фінансових аномалій.	Удосконалення оподаткування прибутку підприємств та створення дієвого механізму мінімізації податкових ризиків.
Податкова служба та інші державні органи виконавчої влади	-Перевірити відсутність податкових ризиків використання трансфертного ціноутворення; - контроль виконання зобов'язань щодо уникнення подвійного оподаткування у рамках міжнародних договорів.	- Оптимізація процесу адміністрування контролю за трансфертним ціноутворенням шляхом інтеграції новітніх технологій; - створення оптимальної системи моніторингу ризиків.	Максимізація податкових надходжень та зменшення витрат на адміністрування.
Менеджери МГК, акціонери та інвестори.	- Забезпечити податкову прозорість та підвищити довіру інвесторів; - переконатись у фінансовій стійкості компаній та відсутності податкових ризиків.	- Розробка ефективної стратегії ведення господарської діяльності; - прийняття раціонального рішення при формуванні політики трансфертного ціноутворення шляхом моделювання майбутніх сценаріїв.	Мінімізація податкових зобов'язань та максимізація прибутків шляхом ефективного управління ризиками.
Міжнародні організації (ОЕСР, ООН, МВФ, ЄС та інші).	Формування загальних та уніфікованих правил контролю за трансфертним ціноутворенням для єдиних підходів оцінки податкових ризиків країн з розвинутою економікою і тих, що в процесі економічного розвитку.	- створення гармонізованих міжнародних стандартів та рекомендацій щодо трансфертного ціноутворення, за рахунок обробки великих масивів даних; - прогнозування поведінки суб'єктів на основі існуючих варіацій.	Створення міжнародних стандартів і рекомендацій для формування чітко визначених «правил гри» та забезпечення рівномірного економічного зростання.

Джерело: складено автором на основі [161].

- документальне забезпечення господарських операцій з використанням технології («Smart-контракт») для верифікації здійсненої операції;

- формування системи записів в окремих регістрах бухгалтерського обліку в автоматизованому режимі з фіксацією даних та їх перевірки на відповідність.

Крок 2. Верифікація операцій та доступ до даних включає:

- коректність та автентичність нової інформації всіма учасниками процесу;
- підтвердження нової інформації, отриманої від учасників групи, на рівні материнської компанії з метою її верифікації та підтвердження нових записів;

- формування послідовної інформації про нові контрольовані операції, шляхом систематизації даних у вигляді ланцюга, що сприяє підтримці послідовності записів на усіх вузлах мережі при внесенні нових записів (блоків).

Крок 3. Моніторинг та звітність, що передбачає:

- ідентифікацію та сегментацію даних про здійснені господарські операції, які визначенні як контрольовані, із використанням генеративного штучного інтелекту;

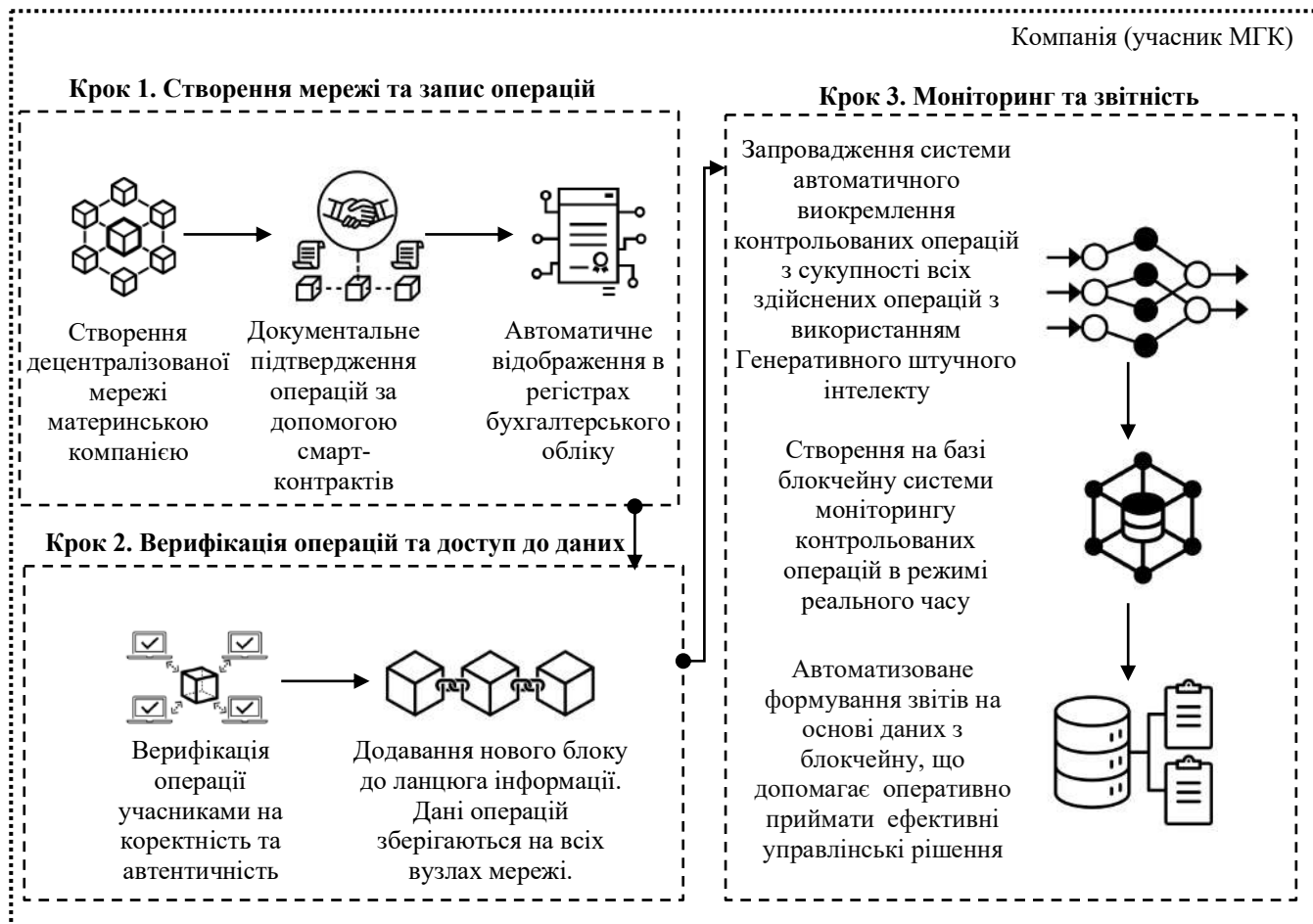
- складання звітності з трансфертного ціноутворення в автоматичному режимі на основі інформації, яка записана у вигляді ланцюга блоків, що забезпечує швидкість процедурних моментів та повноти інформації в звітних формах;

- впровадження моніторингу контрольованих операцій у вигляді системи, яка здатна оперативно реагувати на наявні ризики та формувати релевантну інформацію для подальшого представлення керівництву з метою прийняття управлінських рішень.

Автоматизована модель забезпечить оперативну реакцію на ризики, включаючи їх ідентифікацію, розрахунок ступеня ризиковості матричним способом та здійснення подальшого аналізу кваліфікованим персоналом. Відображення отриманої логічної блок-схеми автоматизованої системи моніторингу контрольованих операцій та оцінки ризиків наведено на рис. 3.3.

Як видно з рисунку 3.3, використання блокчейн-технології є однією з головних переваг у процесі моніторингу контрольованих операцій. Ця технологія створює автоматизовану та захищену систему, яка дозволяє членам групи в режимі

реального часу обмінюватися даними та відстежувати транзакції. Завдяки цьому забезпечується прозорість, підвищується швидкість і ефективність моніторингу та зменшується ризик помилок викривлення даних при формуванні консолідованої інформації на рівні материнської компанії групи.



Умовні позначення:

→ - послідовність дій; ●→ - синхронізація кроків

Рисунок 3.3. – Модель автоматизованого процесу обліку та моніторингу контрольованих операцій

Джерело: авторська розробка, оприлюднено у [182].

З точки зору класифікації видів блокчейну та враховуючи осіб, яким надається інформація, що буде підтверджена та додана у вигляді нового запису, Г. Тріпатхі, М. Ахад та Г. Касаліно виділяють: «публічний блокчейн (англ. – Public blockchain), приватний блокчейн (англ. – Private blockchain), консорціумний блокчейн (англ. – Consortium blockchain) та гібридний блокчейн (англ. – Hybrid blockchain)» [188].

Найбільш вживаним серед користувачів є публічний блокчейн, враховуючи відкритість системи. Як наслідок будь-який користувач може до неї долучитися та брати участь у процесі верифікації інформації, яка розгалужена серед усіх користувачів. Ніхто не має одноосібної власності на інформацію, яка зберігається в зашифрованому вигляді на сервері кожного з користувачів.

Приватний блокчейн є ефективним інструментом в процесі обліку та аналізу господарських операцій, що підпадають під критерії контрольованих. В рамках даного виду блокчейну, використовується принцип централізованої системи, де виключно певні суб'єкти можуть читати або верифікувати операції групи компаній.

Зважаючи на складну політику трансфертного ціноутворення, універсальною є гібридна модель, яка слугуватиме збалансованою формою, що поєднує переваги приватного та публічного блокчейну. Серед основних переваг, які поєднують ці дві моделі можна виокремити:

- належний контроль за господарськими операціями, що підпадають під критерії контрольованих;
- сучасні стандарти безпеки;
- прозорість при здійсненні контролю на усіх рівнях;
- доступність інформації для всіх учасників мережі;
- збалансований підхід;
- можливість визначення відповідальної особи або організації;
- гнучке визначення доступу до необхідної інформації;
- збереження конфіденційності.

Контроль дозволяє централізовано здійснювати управління та верифікацію даних, що характерно для приватного блокчейну. Прозорість надає можливість зовнішнім користувачам отримувати доступ до інформації, що характерна публічному блокчейну. Крім того, гібридна модель забезпечує збалансований підхід, що включає підвищений криптографічний захист, властивий публічному блокчейну та можливість визначення відповідальної особи або організації, що притаманно для приватного блокчейну. Водночас, гібридна модель забезпечує прозорість і доступність інформації для всіх учасників мережі, що сприяє

підвищенню довіри та підзвітності суб'єкта господарювання. У підсумку, гібридна модель сприяє гнучкому визначенню доступу до необхідної інформації, зберігаючи конфіденційність та контроль над критично важливими даними, що є ключовими для приватного блокчейну. Це забезпечить ефективне управління політикою трансфертного ціноутворення в середині МГК, надаючи можливість відповідальним особам або організаціям здійснювати належний контроль за господарськими операціями, що підпадають під критерії контрольованих. Гібридна модель створює механізм управління контрольованими операціями, що відповідає сучасним стандартам безпеки та прозорості при здійсненні контролю на усіх рівнях структури МГК.

Отож, однією із головних переваг формування автоматизованої системи моніторингу контрольованої операцій є впровадження гібридної блокчейн системи. Релевантною для МГК дана технологія є з огляду на надійне збереження та структурування даних, на основі яких керівники підприємств можуть швидко та ефективно приймати управлінські рішення, а контролюючі органи здійснювати постійний моніторинг та контроль.

Така технологія дає можливість керівникам та відповідальним особам на основі структурованих даних швидко реагувати на ризики, ідентифіковані під час здійснення безперервного процесу моніторингу контрольованих операцій. Враховуючи важливість дотримання належного рівня прозорості та підзвітності, впровадження блокчейну в складну систему управління трансфертним ціноутворенням є ефективним рішенням для оптимізації бізнес-процесів у МГК. Як наслідок, не тільки знижується рівень ймовірного недотримання податкового законодавства, але й підвищується увага до господарських операцій, сприяючи вдосконаленню політики трансфертного ціноутворення в цілому.

Як зазначає Т. Б. Адейері [189], інтеграція штучного інтелекту в блокчейн систему дозволить покращити фінансові процеси суб'єкта господарювання за рахунок аналітичних можливостей обробки великих масивів даних. Відтак поєднання двох технологій, як зазначає автор, забезпечить основу для оперативного прийняття стратегічних рішень в режимі реального часу.

В результаті проведеного дослідження пропонуємо доповнити автоматизовану систему модулем штучного інтелекту, а саме шляхом побудови нейронної мережі, яка забезпечить можливість оцінки та класифікації ризиків недотримання податкового законодавства на основі вхідних даних суб'єктам господарювання. Це дозволить системі більш точно визначати потенційні порушення, аналізувати великі обсяги даних та прогнозувати ймовірні ризики, що сприяє ефективнішому контролю в частині дотримання норм трансфертного ціноутворення кожного з учасників міжнародних групи компаній. Запропоновану автоматизовану систему моніторингу контрольованих операцій та оцінки ризиків можна умовно поділити на наступні складові:

1. Блокчейн-технологія, яка забезпечує децентралізоване збереження інформації серед авторизованих користувачів системи. Процес включає послідовні кроки від ідентифікації господарської операції за допомогою «смарт»-контрактів до додавання зашифрованого блоку даних в журнали облікових записів суб'єкта господарювання.

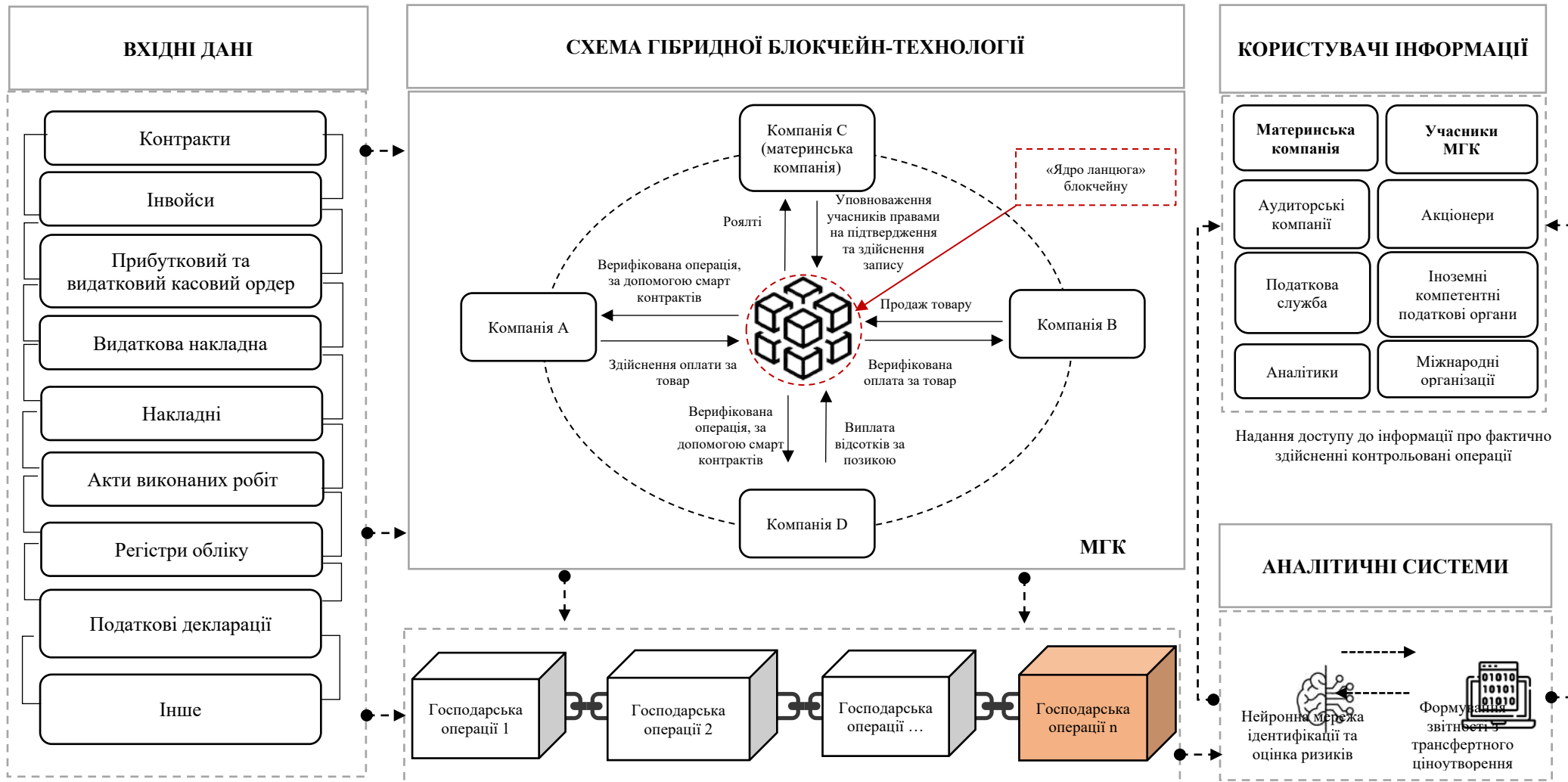
2. Модуль штучного інтелекту, що включає нейронні мережі для ідентифікації та оцінки ризиків, а також для прогнозування потенційних порушень на основі великих масивів даних.

3. Аналітичні інструменти, які використовують методи глибокого машинного навчання для виявлення закономірностей та аномалій, що дозволяє швидко реагувати на можливі ризики.

4. Система звітності - передбачає автоматичне генерування в режимі реального часу звітності з трансфертного ціноутворення для контролюючих органів та керівників компаній, забезпечуючи високий рівень підзвітності.

5. Модуль інтеграції, який дозволяє інтеграцію з іншими системами управління підприємством, що забезпечує комплексний підхід до моніторингу та управління операціями.

На рисунку 3.4 представлена модель автоматизованої системи моніторингу контрольованих операцій.



Умовні позначення:

→ - послідовність операцій ● → - синхронізація кроків

Рисунок 3.4 – Модель автоматизованої системи моніторингу контрольованих операцій

Джерело: складено автором на основі [190].

Впровадження автоматизованого процесу моніторингу контрольованих операцій передбачає представлення кібернетичного аспекту побудови системи моніторингу контрольованих операцій як системи «Вхід» – «Механізм» – «Вихід» – «Перегляд результатів», в основі якого лежить автоматизація процесів за допомогою гібридного блокчейну (див. рис. 3.4). Завдяки цій технології можна в режимі реального часу реагувати на існуючі ризики, використовуючи алгоритми штучного інтелекту для сегментації ризикових операцій. Це дозволяє забезпечити швидку і точну ідентифікацію потенційних порушень та прийняття оперативних управлінських рішень

Алгоритм вищезазначеної моделі автоматизованої системи моніторингу контрольованих операцій включає перелік наступних кроків:

1. Систематизація вхідних даних – включає сукупність документів та інформації, необхідної для належного дотримання податкової дисципліни та прийняття стратегічних рішень в процесі забезпечення єдиної та узгодженої політики трансфертного ціноутворення МГК, як на рівні учасників групи, так і материнської компанії.

2. Формування гібридної блокчейн технології – ядро багатофункціональної системи яка сприяє ідентифікації, перевірці та формуванню ланцюга інформації в зашифрованому вигляді шляхом створення нових записів в зашифрованому форматі.

3. Інтеграція аналітичних систем включає дві складові:

1. Ідентифікація та оцінка ризиків – формування системи аналізу та контролю в яку глибоко інтегровано новітні технології (штучний інтелект та нейронні мережі) для оперативного аналізу наявних ризиків та контролю за узгодженістю інформації в межах політики трансфертного ціноутворення МГК;

2. Формування звітності з трансфертного ціноутворення – відбувається формування та компіляції отриманої інформації з метою забезпечення повноти наповнення звітності з трансфертного ціноутворення на предмет та відповідність представлених даних, за допомогою штучного інтелекту.

Отже, архітектура системи передбачає безперервний збір, верифікацію та захищене інформаційне середовище про контрольовані операції, дозволяє не тільки в оперативному режимі ідентифікувати ризики невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а й невідповідність узгодженості серед сторін контрольованих операцій (учасників групи) відповідно до вимог податкового законодавства. Це сприяє підвищенню ефективності реалізації облікової політики щодо трансфертного ціноутворення МГК.

В свою чергу, блок «Аналітичні системи» є складною багатофункціональною системою. На рисунку 3.5. представлено структуру та перелік ключових складових (блоків) «Аналітичної системи», яка формує контрольні точки моніторингу контрольованих операцій (вимоги користувачів інформації на основі інтересів для прийняття ефективних управлінських рішень).

Отже, представлена система автоматизованого моніторингу (обліку, аналізу та контролю) контрольованих операцій з використанням гібридного блокчейну є основою багатогранної, розвиненої системи управління бізнес-процесами. Проведення моніторингу контрольованих операцій МГК з обмеженим колом осіб, яким надано можливість здійснювати керування системою, забезпечує обмежений доступ іншим користувачам системи. Архітектура захищеної системи формуватиметься з учасників МГК та уповноваженого учасника або групи учасників, які здійснюватимуть ідентифікацію та підтвердження господарських операцій між суб'єктами міжнародної групи. Як наслідок на сервері кожного члена міжнародної групи компанії в режимі реального часу буде збережено облікові записи суб'єкта господарювання (журнали реєстрації) щодо здійснених господарських операцій та елементи звітності з трансфертного ціноутворення.

Перспективні можливості автоматизації моніторингу контрольованих операцій потребують детального дослідження ризико-орієнтованої системи контролю за трансфертним ціноутворенням з використанням нейронної мережі для ідентифікації та оцінки потенційних ризиків під час здійснення операцій з трансфертного ціноутворення. Ця система повинна охоплювати всі етапи

життєвого циклу інформації в транснаціональних групах компаній, що є основою організації обліково-аналітичного забезпечення їхньої діяльності.

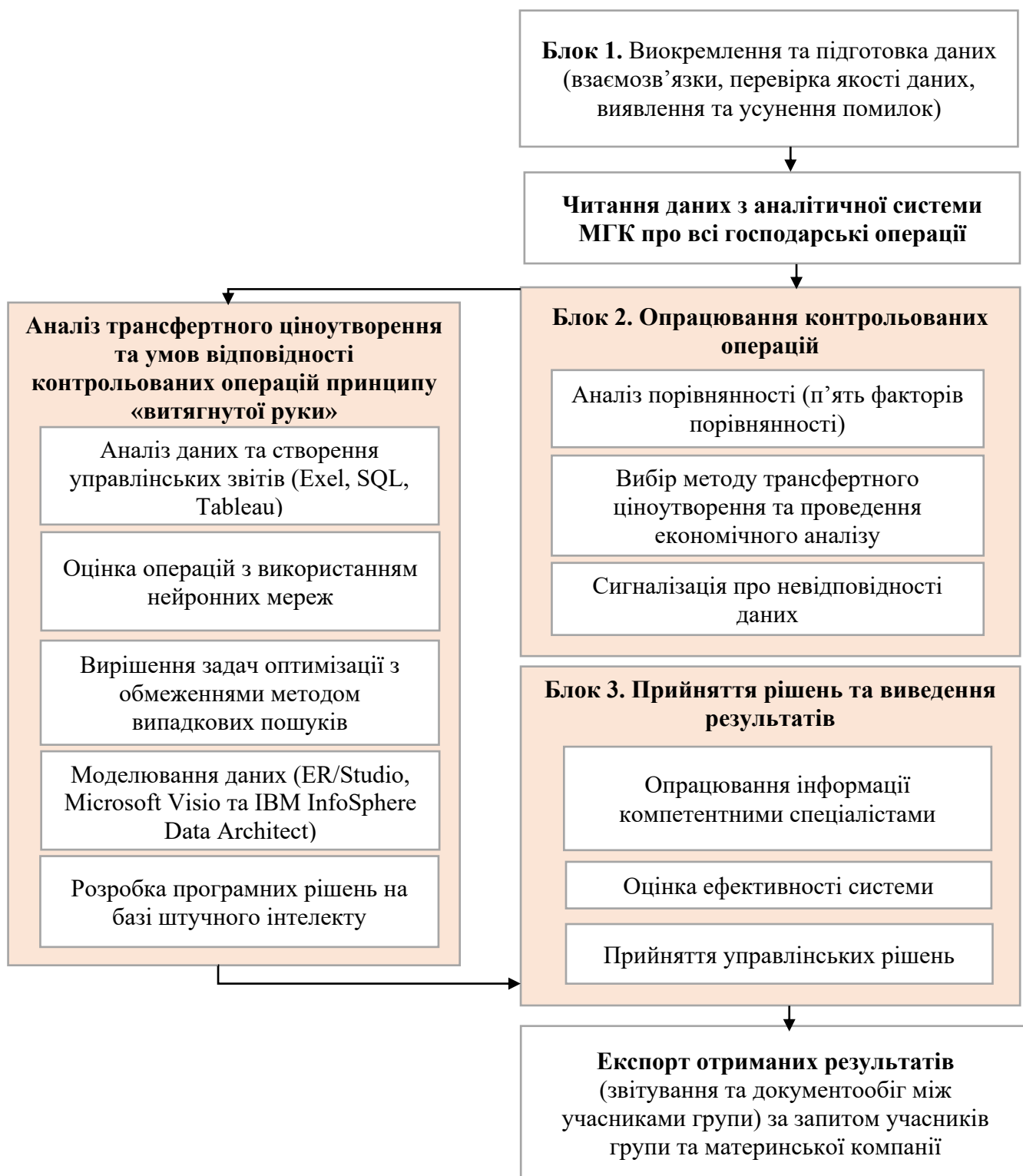


Рисунок 3.5 – Структура блоку «аналітичні системи» в складі автоматизованої системи моніторингу контрольованих операцій

Джерело: складено автором.

Важливою складовою такої системи є параметри конфігурації, які формуються з урахуванням настання певних подій в обліку. Це дозволяє адаптувати систему до специфічних вимог компаній та забезпечувати високий рівень інтерпретації даних, що сприяє оперативному прийняттю рішень та ефективному управлінню бізнес-процесами. Головною гіпотезою є моделювання системи, побудованої на наявності тісного (нейронного) зв'язку між обліковими даними та фактичними умовами, які передували управлінським рішенням.

3.3. Побудова матричної системи ризиків та її імплементація в систему контролю

Організація Організація оцінки ризиків в автоматизованій системі моніторингу контрольованих операцій МГК має на меті удосконалення існуючих практик, щодо запобігання конфлікту інтересів та унеможливлення недотримання принципу «витягнутої руки» і податкового законодавства для розширення функціональності обліку, аналізу та контролю трансфертного ціноутворення. Досягнути даної мети неможливо без використання новітніх технологій для проведення ретельного аналізу звітності з трансфертного ціноутворення та оцінки її відповідності вимогам користувачів інформації та умовам ризико-орієнтованої системи.

В. М. Краєвський та О. Ю. Муравський [191, с.159-173]. підкреслюють важливість застосування ризик-орієнтованого підходу для оцінки трансфертного ціноутворення як у діяльності суб'єктів господарювання, так і податкових органів. У своєму дослідженні автори пропонують методологічне забезпечення для класифікації ризиків, яке передбачає визначення ключових етапів стандартного процесу ідентифікації та оцінки ризиків, що може підвищити точність оцінок та посилити контроль за трансфертним ціноутворенням.

Окремо варто звернути увагу на проведені дослідження О. В. Чижиковою [13, с.198-213], яка пропонує вдосконалити методологію оцінки

ризиків трансфертного ціноутворення шляхом доповнення класифікацією джерел оцінки ризиків. Автор пропонує структуру, що розподіляє ризики за природою виникнення, типом доступу до інформації, системою виміру, характером інформації та способом використання. Впровадження цієї класифікації рекомендовано здійснити через створення інтегрованої моделі оцінки ризику як для компанії загалом, так і для окремих операцій.

Частково погоджуємося з авторами в частині підходів до ключових етапів та класифікації маркерів ризику. Однак, на нашу думку, авторами не досліджено процес автоматизації оцінки ризиків МГК при формуванні політики трансфертного ціноутворення, та не враховано наявність великих масивів даних з якими приходится працювати.

У даному випадку показовим є дослідження Дж. Коклі та К. Брауна [192], у межах якого автори розглядають інновації в системі бухгалтерського обліку та фінансів і пропонують удосконалити традиційний аналіз операцій суб'єктів господарювання за допомогою використання моделей нейронних мереж з використанням методу зворотного поширення помилки з градієнтним спуском. Це дозволяє підвищити точність та надійність за рахунок використання автоматизації процесу обліку. Тому важливо розробити концептуальні рекомендації щодо оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, використовуючи модель нейронної мережі. В основі даної моделі лежить багатофакторна нелінійна функція, що дозволить успішно реалізувати оцінку ризиків в системі автоматизованого процесу моніторингу (обліку, аналізу та контролю) контрольованих операцій. Для цього необхідно дослідити процес оцінки ризиків трансфертного ціноутворення та структурні елементи нейронної мережі, і за результатами аналізу надати пропозиції щодо вирішення наступних завдань:

1. вибір індикаторів ризику контрольованих операцій;
2. формування вхідних даних для нейронної мережі;
3. встановлення прихованих шарів нейронної мережі на основі результатів попередніх досліджень;
4. обґрунтування шкал оцінювання наявності ризику;

5. використання матричного аналізу для інтерпретації отриманих результатів щодо оцінки показників;

6. аналіз отриманих результатів та навчання нейронної мережі на основі виявлених помилок.

Формування концептуальних підходів до оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення за допомогою новітніх технологій, базою якої є обліково-аналітичне забезпечення МГК, надасть користувачам інформації можливість ефективного прийняття управлінських рішень та створить можливості в режимі реального часу реагувати на ймовірні ризики.

Результати міжнародної практики щодо використання нейронних мереж та визначення індикаторів вітчизняної політики оцінки ризиків трансферного ціноутворення, було апробовано під час виконання ННТР «Практичне удосконалення системи оцінки ризиків контрольованих операцій з урахуванням кращої світової практики» (номер державної реєстрації ННТР 0121U111676). За результатами встановлено цілі та рекомендації щодо оцінки ризиків трансфертного ціноутворення при розробці та удосконаленні моніторингу контрольованих операцій. Виявлені в процесі дослідження індикатори та методи оцінки ризиків з трансфертного ціноутворення слугують базовим матеріалом для розробки ієрархічних інструментів управління ризиками, яке направлено на мінімізацію втрат, пов'язаних з матеріалізацією бізнес-процесів на інноваційному підприємстві.

З метою декомпозиції процесу управління ризиками трансфертного ціноутворення в системі моніторингу контрольованих операцій використано дослідження А. А. Пилипенко [193], який пропонує використання стандартів IDEF0 і IDEF3, при формуванні та описі бізнес-процесів.

На основі вищезазначеного нами запропоновано варіант формування моделі інтеграції нейронної мережі в систему моніторингу контрольованих операцій з використанням IDEF0 та IDEF3 моделювання із додаванням покрокового процесу функціональних блоків, відображеного на рис 3.6.

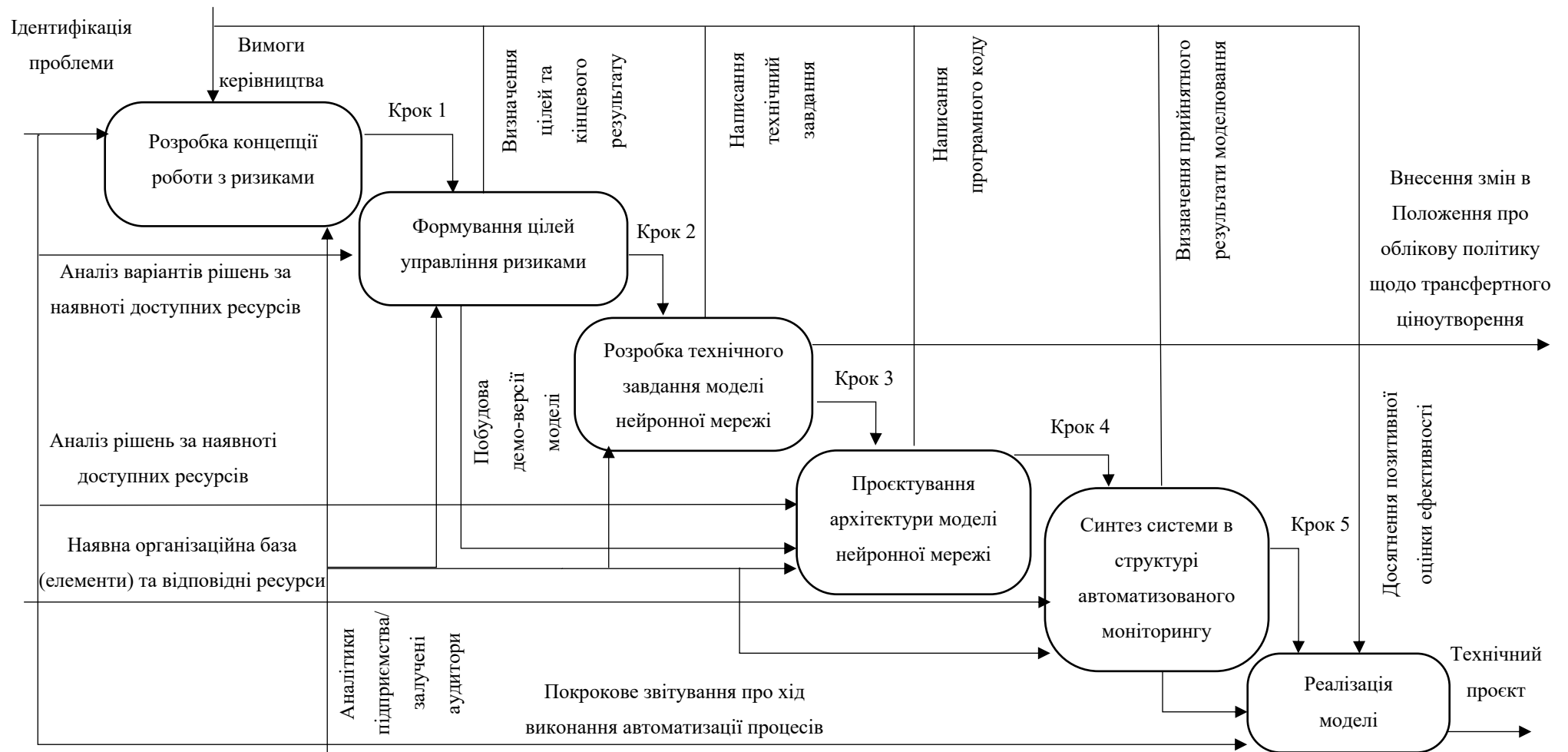


Рисунок 3.6 – Модель інтеграції нейронної мережі в систему моніторингу контрольованих операцій

Джерело: складено автором.

Далі необхідно визначити послідовність дій управління ризиками трансфертного ціноутворення, визначивши «маркери» та ключові етапи, а саме: «Формування методології» → «Аналіз та оцінювання ризиків» → «Прийняття рішень та перегляд результатів» (рис. 3.7). При формуванні методології оцінювання ризиків моделі нейронної мережі та присвоєння значення кожному з індикаторів ризику трансфертного ціноутворення можуть бути використані як якісні, так і кількісні показники, що враховуватимуть як складові звітності, так і підходи до організації обліково-аналітичного забезпечення.

Процес оцінки ризиків трансфертного ціноутворення описано в Практичному керівництві ООН щодо трансфертного ціноутворення, та передбачає наступні складові [22]:

- первинний аналіз і виявлення (ідентифікацію) ймовірних ризиків;
- багаторівнева кількісна оцінка ймовірних ризиків;
- збір додаткових даних для дослідження (зовнішні джерела інформації);
- рішення про проведення поглибленого аналізу та продовження процесу оцінки ризиків;
- поглиблений аналіз ризиків, включаючи огляд (аналіз) на високому рівні документації і функціонального аналізу для підтвердження первинних висновків;
- детальна кількісна оцінка ймовірних ризиків;
- початкова взаємодія з платником податків;
- рішення щодо проведення перевірки на основі спеціальних оглядів (експертних оцінок) або оцінок, проведених комітетами/колегіями.

Враховуючи активний підхід до управління ризиками трансфертного ціноутворення та методологію вітчизняної моделі контролю за трансфертним ціноутворенням, систематизація процесу оцінки ризиків дозволить ефективно приймати управлінські рішення та мати чітке уявлення про даний процес [23; 61]. Положення управління ризиками трансфертного ціноутворення на базі нейронної мережі узагальнено в розробленому проєкті технічного завдання, яке представлена в додатку С.

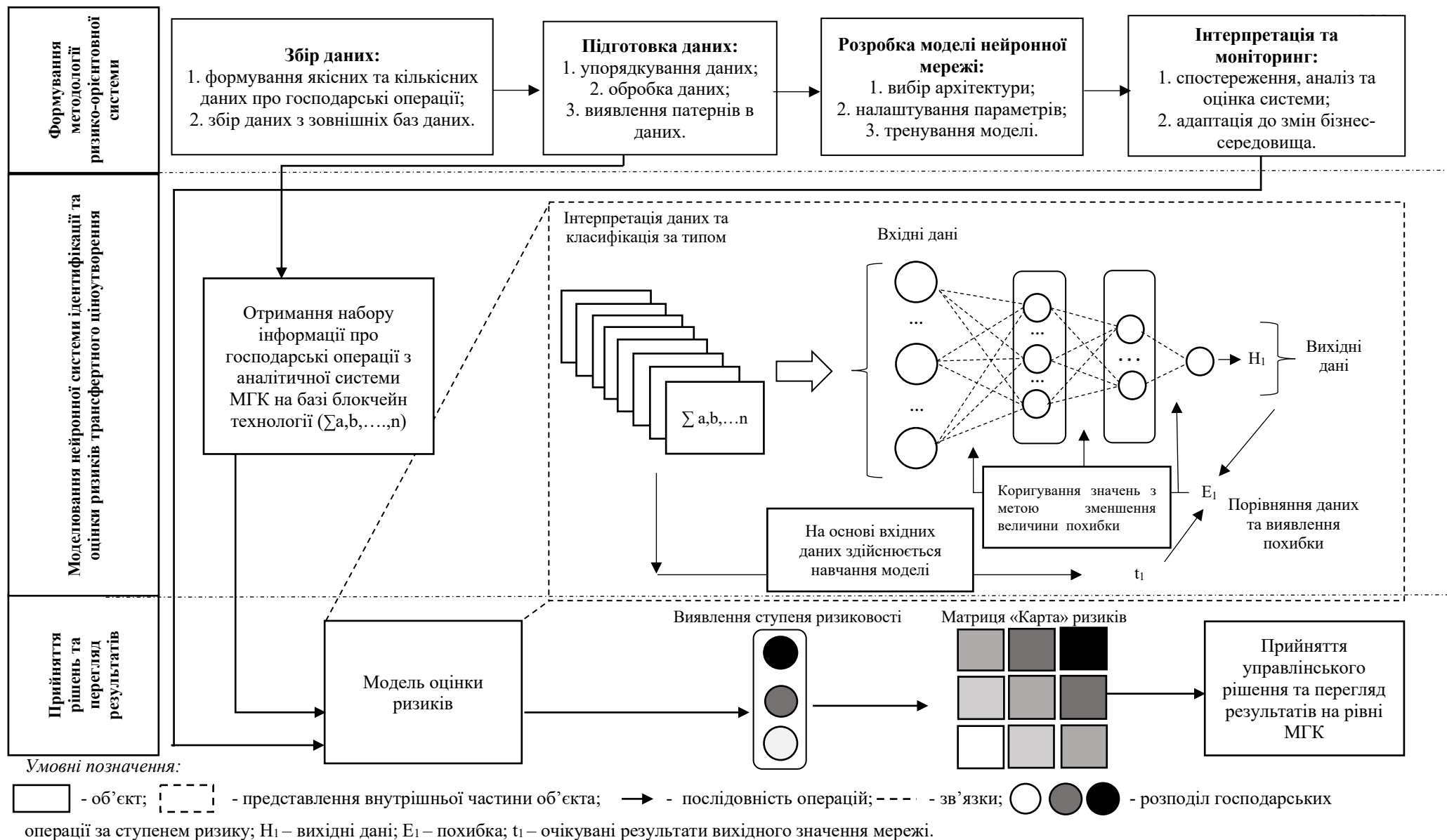


Рисунок 3.7 – Модель управління ризиками трансфертного ціноутворення з використанням нейронної системи ідентифікації та оцінки

Джерело: складено автором на основі [194].

Запропонована нами модель ризико-орієнтованої системи трансфертного ціноутворення має ґрунтуватись на поетапному алгоритмі, що враховує специфіку контролю за трансфертним ціноутворенням та забезпечує практичну реалізацію системного підходу до управління податковими ризиками. Алгоритм формування архітектури моделі включає наступні етапи:

Етап I. Ідентифікація маркерів ризику. На даному етапі формується перелік індикаторів, що будуть свідчити про відображення ризику трансфертного ціноутворення на рівні окремого суб'єкта господарювання, що здійснює контрольовані операції. На даному етапі формуються матриця показників за відповідним напрямком (фінансовий, структурний та інші). З огляду на важливість «ваги» кожного з індикаторів в матриці для побудови автоматизованої нейронної мережі, відповідному індикатору буде присвоєно певний коефіцієнт в межах від нуля до одиниці. Значення нуля свідчить про повну відсутність, а одиниця – про максимальну ймовірність або інтенсивність. Агреговані дані будуть використовуватися як вхідні (векторні) дані для подальшого аналізу із застосуванням штучних нейронних мереж. В таблиці 3.4 сформовано категоризацію індикаторів ризику за допомогою використання рекомендацій ОЕСР [98] і Практичних рекомендацій ООН [22]. Даний підхід має створити глибокий аналіз контрольованих операцій, під час здійснення процесу постійного моніторингу.

Етап II. Методологія розрахунку. Складовими побудови моделі нейронної мережі є формування архітектури, що складається з «вхідного рівня». Це вхідні вузли (нейрони), які отримують вхідну інформацію про контрольовані операції. Вхідні нейрони обробляють інформацію відповідно до певної функції, що визначається як функція активації, що розподіляє та здійснює передачу отриманого результату на наступний рівень нейронів, який має назву «прихованого рівня». «Прихований рівень» отримує інформацію від проміжних нейронів, сумує її і оцінює відповідно до заданої значимості кожного з індикаторів ризику та передає новий набір інформації до наступного прихованого шару. В результаті, отриманий показник нейрона буде залежати від вагового значення нейронів декількох рівнів.

Тоді як, кожен вузол характеризується функцією переходу та пороговим значенням.

Таблиця 3.5 – Систематизація індикаторів матриці ризиків трансфертного ціноутворення

Тип контрольованої операції (N)	Показники/ Індикатори (Kn)		Значення показника, Wij
Фінансові операції	Процентні ставки за позикою/кредитом	K ₁	0,4
	Заборгованість за позикою/кредитом	K ₂	0,6
	...	...	...
	Інші операції (обмін валюти, капіталізація)	K ₉	0,2
Товарні операції	Ціни на товари та сировину	K ₁₀	0,6
	Рентабельність операцій	K ₁₁	0,5
	...	...	...
	Інші ознаки (умови поставки, обсяги, валюта розрахунку, логістика)	K ₁₈	0,4
Внутрішньо-групові послуги	Вартість послуг	K ₁₉	0,4
	Тип послуг	K ₂₀	0,3
	...	...	...
	Інші ознаки (розподіл витрат, доцільність, методи розрахунку)	K ₂₇	0,5
Операції з нематеріальними активами (НМА)/ інтелектуальна власність	Ліцензійні платежі	K ₂₈	0,2
	Вартість НМА	K ₂₉	0,4
	...	...	...
	Розподілу функцій (розробки, удосконалення, супровід та захисту)	K ₃₆	0,6
Організаційна структура МГК	Структура активів групи	K ₃₇	0,3
	Розподіл функцій, активів та ризиків	K ₃₇	0,5
	...	...	...
	Інші види ознак (географічне розташування членів групи, корпоративна структура та інше)	K ₄₅	0,4
Показники рентабельності	Показник рентабельності кожного із учасників групи компаній	K ₄₆	0,5
	Розподіл доходів та витрат групи	K ₄₇	0,3
	...	...	...
	Сума сплачених податків в кожній юрисдикції	K ₅₄	0,4

Тип контролюваної операції (N)	Показники/ Індикатори (K _n)	Значення показника, W _{ij}	Тип контролюваної операції (N)
Договори про покриття витрат	Умови договору	K ₅₅	0,4
	Розподіл витрат за функціональним профілем	K ₅₆	0,6
	...	...	...
	Інші документальні ознаки (доцільність, методи)	K ₆₃	0,2
Реструктуризація бізнесу (функцій або активів)	Оцінка вартості активів	K ₆₄	0,3
	Умови реструктуризації та документація	K ₆₅	0,2
	...	...	...
	Передача функцій, активів та ризиків	K ₇₂	0,5

Джерело: складено автором на основі [98; 195].

Отже, кожен нейрон попереднього рівня формує вхідні дані, які першочергово надсилаються до його вхідних вузлів з подальшою передачею на наступний «прихований рівень», в якому здійснюється обчислення та формуються отримані результати. Результати обчислень передаються далі, що дозволяє сформувати вихідні дані. При цьому кількість «прихованих рівнів» може бути визначена зі складності сфери для якої будується модель нейронної мережі.

Іншим важливим джерелом інформації при побудові «прихованих рівнів» є визначення базових фінансових індикаторів (коефіцієнтів рентабельності) для оцінки наявності ризику з метою кількісної оцінки критерію ризиковості. Визначення структури мережі означає, що при застосуванні класифікації індикаторів ризику трансфертного ціноутворення кількість «вузлів», яка, як зазначено у вхідному шарі, зазвичай вибирається як кількість векторів економічних ознак господарської діяльності. У вихідному рівні загальна кількість вузлів ідентична індикаторам матриці ризиків, які потрібно розрізняти.

Крім того, вибір вузлів і їх кількість у «прихованому рівні» може базуватися на досвіді. Зважаючи на специфіку даного показника важливо застосовувати як поточний, так і ретроспективний огляд цифрового значення рентабельності за

періоди діяльності суб'єктів господарювання в межах контрольованої операції, беручи до уваги:

- динаміку показника рентабельності, в межах контрольованої операції;
- динаміка кількісних показників за попередні періоди у яких відсутні контрольовані операції;
- середньогалузеві показники рентабельності компаній відповідного регіону.

За наслідками важливо досліджувати попередні періоди аналізованої сторони, зважаючи на ретроспективний характер господарських операцій учасників міжнародної групи компаній. Зважаючи на відсутність чітко визначених термінів аналізу історичних даних, як базовий період пропонується використовувати п'ять років, зважаючи на терміни позовної давності, визначені ПКУ. Орієнтовний перелік базових показників і коефіцієнтів фінансової та податкової звітності, які необхідні для обрахунку «прихованого рівня» другого порядку індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення наведено у додатку Т.

При цьому одним з найважливіших етапів формування моделі нейронної мережі є процес навчання. В процесі навчання здійснюється налаштування величини значення коефіцієнтів, які визначають силу сигналу між нейронами перед застосуванням мережі. Це завдання виконується за допомогою алгоритму навчання, який навчає мережу та багаторазово змінює значимість доки не буде відкалібровано вагові значення коефіцієнтів моделі під конкретні умови. У більшості програм алгоритм навчання припиняється, коли розбіжність (помилка) між бажаним виходом і виходом, виробленим мережею, падає нижче попередньо визначеного порогу. Процес навчання може тривати до моменту, доки не буде досягнуто найбільш прийняттого результату і як наслідок розбіжність (помилка) знизиться до заданого порогового значення. Використовуючи розбіжність (помилку) у зворотному зв'язку даний метод має назву «зворотного поширення помилки» (Backpropagation).

В. Пачеллі, М. Аццолліні [196] зазначають, що існує три основних види навчання нейронних мереж, а саме:

- навчання під наглядом (supervised learning) – використовується набір даних які є релевантними при здійсненні навчання. В процесі навчання формується налаштування значимості в результаті помилки, сформованої на основі використання правильних даних з відповідними вхідними нейронами;

- навчання без нагляду (unsupervised) – використовується набір даних без розуміння правильної відповіді або кінцевого результату. В процесі навчання алгоритм знаходить закономірності серед вхідних даних та видає результат;

- посилене навчання (reinforced learning) – використовує систему навчання, яка передбачає систему «призів» та «штрафів», що надалі будуть формувати вагові значення для вузлів нейронної мережі. Автори зазначають, що посилене навчання застосовується для навчання адаптивних систем, які виконують завдання, що складається з послідовності дій.

Мета процесу машинного навчання є знайти універсальний набір значень, які дадуть можливість підвищити результативність побудованої нейронної мережі. Це допоможе якомога точніше відповідати фактичним цілям при формуванні ризико-орієнтовної моделі системи моніторингу контрольованих операцій.

Етап III. Аналіз та оцінка ризику. Заключним етапом є оцінка отриманих результатів моделі ризику трансфертного ціноутворення.

Як результат, модель нейронної мережі щодо ідентифікації та оцінки ризиків трансфертного ціноутворення буде навчена за допомогою контрольованого алгоритму, зокрема, алгоритму зворотного поширення помилки. Відповідний алгоритм виконує оптимізацію вагових значень мережі, намагаючись мінімізувати похибку між бажаним і фактичним результатом.

Представити покроковий процес формування моделі ідентифікації та оцінки ризиків трансфертного ціноутворення можна за допомогою математичних формул. Для цього запропоновано процедуру оцінки всіх господарських операцій в системі моніторингу контрольованих операцій [197, с. 348]:

Перший крок: формування вхідних даних штучної нейронної мережі. Формування вхідних даних моделі з інформації про господарські операції МГК та складових аналізу порівняльності відповідних операцій: характеристики товарів

(робіт, послуг), функціональний аналіз, контрактні умови, бізнес-стратегії сторін та економічні умови діяльності сторін. Даний процес можна виразити у формі рівняння:

$$z = \sum_{i=1}^n a w_a + b w_b + \dots + n w_m, \quad (3.1)$$

де, z – аргумент активаційної функції (вхідні дані у вигляді індикаторів ступеня ймовірного ризику);

$a, b, \dots, n$ – інформація про господарські операції міжнародної групи компаній;

$w_{a,b,\dots,n}$ – вагові коефіцієнти нейронів (складові аналізу порівнянності);

m – сума кількості вхідних даних;

i – вказує порядок розрахунку з першого значення.

Другий крок: формування прихованих шарів нейронної мережі. В межах даного етапу формуються приховані шари нейронної мережі, за допомогою яких мережа буде опрацьовувати вхідні дані та передавати їх до наступного шару, на якому буде здійснено оцінювання міжнейронного зв'язку. Оцінювання здійснюється шляхом розрахунку функції активації. В нашому випадку це сигмоїда, що має вигляд наступного рівняння:

$$y(z) = \frac{1}{1+e^{-z}}, \quad (3.2)$$

де, y – функція від аргументу (вхідних господарських операцій);

z – вхідні дані;

e – математична константа число Ейлера.

Третій крок: формування вихідних значень. Отримання вихідних значень, сигналізує про наявність ступеня ризику господарських операцій в середині транснаціональної групи компаній та їх відповідності критеріям контрольованих і умовам принципу «витягнутої руки». Формула вихідних значень нейронної мережі представлена наступним чином:

$$P = f(z) + bn, \quad (3.3)$$

де, P – вихідне значення мережі;

f – функція оцінки відповідності умовам принципу «витягнутої руки»;

z – сигнали активаційної функції;

b_n – зміщення функції (похибка).

Четвертий крок: навчання нейронної мережі.

Для навчання нейронної мережі використано метод зворотного поширення помилки. Процес налаштування вагових коефіцієнтів нейронної мережі (навчання) визначається поширенням помилки від вихідного шару мережі до вхідного, що дозволяє адаптувати вагові значення моделі управління ризиками трансфертного ціноутворення з метою покращення точності прогнозів. Основою цього методу є обчислення градієнта функції помилки для мінімізації помилок у навчальній вибірці. Функція помилки представлена наступним чином:

$$E_{(w_{a,b,...,n})} = \frac{1}{2} \sum (t - P)^2, (3.4)$$

де E – похибка;

$w_{a,b,...,n}$ – вагові коефіцієнти нейронів (складові аналізу порівнянності);

t – очікуваний результат вихідного значення мережі;

P – фактичне вихідне значення мережі.

Модель нейронної мережі ризиків трансфертного ціноутворення подано на рисунку 3.6. Процес лістингу та отримані результати нейронної мережі як прототипу виконано з використанням мови програмування Python, що наведено в Додатку У. Для моделювання застосовано підхід, запропонований С. О. Субботіним [198]. Відмінною складовою представленого нами проєкту є використання бібліотеки «PyTorch», яка забезпечує динамічні обчислення, що, як зазначає О. В. Царинюк [199], є дуже корисним під час проведення досліджень і спрощує створення та налаштування нейронних мереж.

Представлена у дослідженні ідентифікація та оцінка ризиків трансфертного ціноутворення, дозволяє автоматизувати процеси контролю та аудиту контрольованих операцій. Це забезпечує оперативне реагування на ризики недотримання принципу «витягнутої руки» і своєчасне прийняття управлінських

рішень та подачу звітності в різних юрисдикціях, де здійснює діяльність МГК. Нейронна мережа отримує вхідні дані, зважує їх та передає через кілька шарів нейронів, використовуючи функції переходу та порогові значення для активації нейронів. Це дозволяє мережі виконувати складні обчислення та підсумовування вхідних даних, забезпечуючи точний і ефективний моніторинг контрольованих операцій.

Так, використання штучної нейронної мережі в системі моніторингу значно підвищує ефективність управління ризиками, знижуючи можливість порушень та забезпечуючи відповідність принципам трансфертного ціноутворення (рис. 3.8).

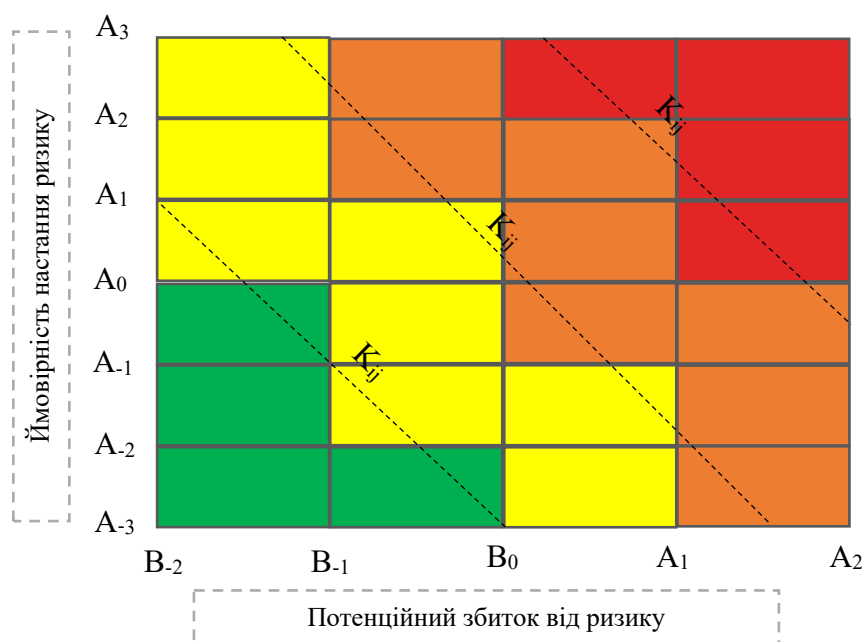


Рисунок 3.8 – Елементи штучної нейронної мережі при здійсненні оцінки ризиків трансфертного ціноутворення

Джерело: побудовано автором на основі [200].

Ключовим результатом управління процесом ризиків трансфертного ціноутворення буде етап ранжування кількісних та якісних характеристик, що стане відображенням індикаторів у вигляді «карти». Карта визначається межами та відповідним кольоровим забарвленням: червоний (високий рівень), помаранчевий (середній рівень), жовтий (низький рівень) та зелений (ризик відсутній) (рис. 3.9).

Рівень ймовірності настання ризику та потенційного збитку може змінюватися як у позитивному, так і в негативному напрямку з кожним наступним рівнем. Вектор показує як змінюється ситуація ризику залежно від того, як поєднуються ймовірність та збиток.



Умовне позначення:

A – рівень ймовірності настання ризику;

B – рівень потенційного збитку;

K – умовне позначення вектору;

«j» і «i» - індекси, які вказують на конкретні позиції в матриці.

Рисунок 3.9 – Матриця оцінки ризиків в процесі автоматизованого моніторингу контрольованих операцій.

Джерело: складено автором.

За результатами використання даної матриці при оцінці ризиків трансфертного ціноутворення в процесі моніторингу контрольованих операцій можна зробити висновок про відповідність або невідповідність суб'єкта господарювання нормам податкового законодавства. За результатами оцінених ризиків формується Профіль ризику (див. додаток Ф) на основі якого приймаються відповідні управлінські рішення щодо обмеження його дії, а сформований список ризиків може бути передано для подальшого опрацювання внутрішнім або зовнішнім аудиторам для надання висновків щодо ефективного управління ними. Процес оцінки ризиків не просто має перелічувати податкові ризики, а й оцінювати

серйозність ризику та його можливі наслідки, причини виникнення і способи роботи з ними.

Відповідно до запропонованої матриці ризиків слід застосовувати відсоток інтенсивності (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Систематизація інтенсивності ризиків трансфертного ціноутворення

Інтенсивність		Опис
Червоний (високий ступінь ризику)	65% < 85%	Наявний ризик недотримання принципу «вितягнутої руки», що супроводжується ризиками з минулих періодів та може призвести до значних збитків
Помаранчевий (середній ступінь ризику)	30% < 65%	Наявний потенційний ризик за результатами аналізу минулих періодів зі значними потенційними збитками
Жовтий (низький ступінь ризику)	<30%	Порівняно незначний ризик трансфертного ціноутворення та низька ймовірність виникнення збитків
Зелений (відсутній ризик)	0%	Відсутній ризик недотримання принципу «витягнутої руки»

Джерело: складено автором.

Диференціація ризиків із присвоєнням процентного значення кожному з якісних та кількісних показників виміру ризиків трансфертного ціноутворення надає низку переваг та можливостей при застосуванні ризико-орієнтовного підходу. Варто зазначити, що переваги та можливості будуть і для суб'єктів господарювання, і для податкової служби.

Для суб'єктів господарювання до переваг та можливостей можна віднести:

1. забезпечення систематизації процесів ризико-орієнтованого управління контролю за трансфертним ціноутворенням, необхідного для досягнення цілей МГК;

2. підвищення можливості виявлення всіх ризиків, базуючись на їх зв'язку з відповідними процесами;
3. встановлення найвагоміших контрольованих операцій з найвищим ступенем ризику, що потребують пріоритетного перегляду;
4. створення плану та програми внутрішнього аудиту на основі виявлених ризиків.

Для податкової служби переваги та можливості наступні:

1. дозволить ідентифікувати ризики в контрольованих операціях суб'єктів господарювання і групувати за відповідним показником та рівнем ризиковості з метою залучення ресурсів пропорційно визначеному рівню ризику;
2. дає можливість сформувати послідовність дій щодо відпрацювання ризику трансфертного ціноутворення в порядку від високоризикових до безризикових;
3. дозволить раціонально формувати процес відбору контрольованих операцій підприємств щодо яких буде організовано контрольно-перевірочні заходи.

Отже, створення багатофакторної моделі оцінки ризиків, що базується на нейронних мережах є ключовим кроком до підвищення ефективності управління та забезпечення надійного контролю за трансфертним ціноутворенням у міжнародній групі компаній. З боку податкової служби впровадження ризико-орієнтованої системи на базі нейронної мережі дасть можливість державі розподіляти ресурси з урахуванням характеру та кількості операцій, забезпечуючи ефективність та точність контрольно-перевірочних заходів, а також контролю за трансфертним ціноутворенням в цілому.

Висновки до Розділу 3

За результатами проведеного дослідження розвитку контролю операцій з трансфертного ціноутворення встановлено:

1. Дослідження економічного середовища, зумовленого цифровізацією, дозволяє зробити припущення про наявність ризику недостатнього

методологічного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням щодо цифрових послуг. На шляху євроінтеграційних процесів та приведення правової бази у відповідність до європейського законодавства з метою гармонізації правового поля в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, проаналізовано процес практичного вдосконалення вітчизняної практики за рахунок законодавчих ініціатив ЄС. В процесі комплексного аналізу визначено компоненти гармонізації правил контролю за трансфертним ціноутворенням України та країн членів ОЕСР. Запропоновані підходи представлено у вигляді компонентів гармонізованих правил контролю за трансфертним ціноутворенням щодо оптимізації контролю за господарськими операціями з цифровими послугами в цілях трансфертного ціноутворення, які розширюють предметну область та дозволяють оптимізувати процес контролю зі сторони суб'єктів політики трансфертного ціноутворення.

2. Аналіз світових практик управління ризиками трансфертного ціноутворення та євроінтеграційні процеси України актуалізують необхідність покращення вітчизняних підходів управління ризиками. На основі виділених основних переваг і недоліків закордонних практик зокрема, Великої Британії, Еквадору та інших запропоновано впровадження окремих елементів в національну модель управління ризиками. Для удосконалення традиційної системи моніторингу контрольованих операцій запропоновано інтеграцію новітніх технологій, зокрема автоматизованих рішень для дотримання податкового комплаєнсу шляхом впровадження моделі автоматизованого процесу моніторингу контрольованих операцій в яку інтегровано новітні технології блокчейн та штучний інтелект. Це сприятиме формуванню цілісної системи управління ризиками трансфертного ціноутворення, підвищить якість моніторингу контрольованих операцій та сприятиме гармонізації вітчизняної практики з світовим досвідом.

3. Розвиток сучасних технологій та нагромадження великих масивів даних в інформаційній системі суб'єктів господарювання ускладнює традиційні процеси моніторингу контрольованих операцій МГК. Відсутність автоматизованих рішень для збору, зберігання та обміну інформацією між учасниками групи обмежує

процес управління операцій з трансфертного ціноутворення. Для вирішення зазначених проблем пропонується покращення процесу моніторингу контрольованих операцій за рахунок впровадження гібридної блокчейн технології у систему обліку і аналізу контрольованих операцій з метою ефективної взаємодії усіх учасників групи за рахунок оперативного обміну інформацією в режимі реального часу. Унікальність даної системи включає захищену базу даних з верифікацією інформації про контрольовані операції. Це створює основу побудови надійної системи управління контрольованими операціями та підвищує ефективність моніторингу в середині МГК.

4. Блок «Аналітичні системи» є складною багатофункціональною частиною архітектури моніторингу контрольованих операцій, що потребує практичного забезпечення прозорості та керованості цього процесу. Запропоновано визначити контрольні точки у системі моніторингу шляхом візуалізації структури автоматизованої аналітичної системи моніторингу контрольованих операцій. Візуалізація дозволить зосередити увагу на ключових точках моніторингу контрольованих операцій, що сприяє оперативному реагуванню на відхилення при прийнятті управлінських рішень в межах МГК.

5. Практична необхідність покращення організації процесу контролю трансфертного ціноутворення МГК зумовлює потребу впровадження новітніх технологій в систему моніторингу контрольованих операцій. Запропоновано візуалізацію процесу інтеграції нейронної мережі в систему моніторингу контрольованих операцій з використанням IDEF0 та IDEF3 моделювання на основі покрокового представлення процесу у вигляді функціональних блоків. Зазначений підхід дозволяє забезпечити структурованість, поетапність та узгодженість процесів у межах МГК, що підвищує ефективність моніторингу контрольованих операцій.

6. При здійсненні контролю сучасна система оцінки ризиків трансфертного ціноутворення часто не враховує взаємозв'язок кількісних та якісних показників. Це переважно спричинено обмеженими спроможностями та значними обсягами інформації, що знижує ефективність системи управління ризиками трансфертного

ціноутворення. Для удосконалення існуючої системи організації управління ризиками трансфертного ціноутворення запропоновано модель нейронної мережі ідентифікації та оцінки ризиків. Маркерами ризиків при цьому будуть слугувати якісні та кількісні критерії ризиковості, визначені за результатами аналізу методичних рекомендацій ОЕСР, ООН та вітчизняних науковців. Інтерпретацію результатів та ухвалення обґрунтованих управлінських рішень пропонується здійснювати у ризико-орієнтованій моделі нейронної мережі з використання матричної оцінки ризиків. Зазначені пропозиції дозволять здійснювати глибший аналіз ризиків та обробку великих обсягів даних, що забезпечить підвищення ефективності від її використання.

7. Ідентифікація ризиків трансфертного ціноутворення та потреба у своєчасному реагуванні та прийнятті обґрунтованих управлінських рішень потребує належного представлення результатів оцінки ризиків з використанням нейронної мережі в процесі автоматизованого моніторингу контрольованих операцій. Враховуючи практичну необхідність та доцільність управління ризиками у межах МГК, запропоновано «Профіль ризику трансфертного ціноутворення», що відображатиме результати оцінки ризиків та можливі варіанти їх мінімізації. При цьому на основі зазначеного профілю будуть прийматися відповідні оперативні та стратегічні управлінські рішення МГК, що сприяє підвищенню ефективності функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [120; 125; 161; 182; 197; 201; 202; 203].

ВИСНОВКИ

Результатом виконання дисертаційного дослідження є розробка теоретико-методологічних основ та практичних рекомендацій формування системи обліково-аналітичного забезпечення контролю операцій з трансфертного ціноутворення, що сприятимуть більш ефективному управлінню контрольованими операціями в діяльності МГК, враховуючи цифровізацію економічних процесів та розвиток новітніх технологій в сучасних умовах господарювання.

Результати вирішення поставлених завдань викладені у наступних висновках:

1. За результатами аналізу термінологічної бази регулювання трансфертного ціноутворення встановлено відсутність законодавчо закріпленого визначення поняття «трансфертне ціноутворення», що призводить до неоднозначності у його тлумаченні серед вітчизняних та закордонних науковців. Зважаючи на необхідність термінологічної узгодженості при здійсненні трансфертного ціноутворення на макро- і мікрорівні як елементу управлінського обліку МГК запропоновано визначення трансфертного ціноутворення як інструменту управлінського обліку встановлення цін на товари та/або роботи (послуги) у внутрішньогрупових операціях між учасниками МГК, який сприяє перерозподілу капіталу в середині групи з метою оптимізації ризиків та податкового навантаження.

Для чіткої класифікації зацікавлених сторін та підвищення ефективності координації взаємодії між ними представлено визначення поняття «політика трансфертного ціноутворення», яке є більш ширшим ніж поняття «трансфертне ціноутворення», що дозволяє краще відобразити системний характер цього явища, його значення в умовах сучасних економічних викликів та сприятиме ефективному регулюванню трансфертного ціноутворення та розширенню інституційного середовища з метою уникнення податкових спорів та забезпечення прозорості взаємодії між державою і суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Упорядкування термінології забезпечує якість і методологічну визначеність

теоретичної бази для вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням.

2. Дослідження теоретичних основ зародження та еволюції трансфертного ціноутворення дозволило встановити першопричини його формування за рахунок глобалізації міжнародних економічних взаємовідносин між учасниками МГК та визначити фактори його розвитку в Україні та світі. Проведена систематизація періодів генезису трансфертного ціноутворення сприяє становленню та подальшому розвитку вітчизняної практики контролю за трансфертним ціноутворенням, сприяє підвищенню ефективності податкового регулювання та дозволяє визначити контрольні точки для гармонізації вітчизняного законодавства з міжнародними рекомендаціями контролю за трансфертним ціноутворенням і його адаптації до сучасних викликів цифровізації економічних процесів на шляху до євроінтеграції України.

Аналіз розвитку міжнародних рекомендацій щодо контролю за трансфертним ціноутворенням (зокрема, Настанов ОЕСР) та проведена характеристика застосування трансфертного ціноутворення в практиці європейських країн дозволила сформулювати пропозиції з імплементації світового досвіду у вітчизняну практику та законодавство.

3. Недостатній рівень дослідження місця трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерського обліку і звітності (фінансового, управлінського, податкових розрахунків) ускладнює процес моніторингу контрольованих операцій на підприємстві та створює бар'єри для ефективного формування політики трансфертного ціноутворення учасників МГК. На основі аналізу взаємозв'язку трансфертного ціноутворення з підсистемами бухгалтерського обліку визначено складові єдиної системи управління контрольованими операціями (формування єдиної облікової політики трансфертного ціноутворення МГК; проведення аналізу на основі узгодженості контрольованих операцій серед учасників МГК; здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням та підготовки звітності на основі сучасних систем моніторингу контрольованих операцій), що сприятиме гармонізації інформаційного забезпечення трансфертного ціноутворення МГК.

Концептуальною основою обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення визначено облікову політику. Розроблений документ у вигляді положення про облікову політику групи сприяє запровадженню єдиної та узгодженої облікової політики на рівні МГК, поєднуючи централізований (на рівні материнської компанії) та децентралізований (на рівні учасників групи) рівень її формування. Такий підхід гарантує узгодженість основних елементів облікової політики та уніфіковане відображення інформації для користувачів різних рівнів МГК.

4. Доведено, що відсутність цілісної системи обліку контрольованих операцій у межах МГК ускладнює процес формування повної та достовірної інформації, необхідної для оцінки відповідності умов здійснення таких операцій принципу «витягнутої руки». Розроблений «Реєстр внутрішньогрупових операцій з трансфертного ціноутворення МГК» дозволить покращити існуючу практику збору інформації в стандартизованому форматі для систематизації господарських операцій, які потенційно можуть бути визнані контрольованими. Практичну потребу деталізації інформації щодо операцій, які потенційно можуть бути визнаними контрольованими на кінець звітного періоду, запропоновано вирішити шляхом впровадження окремих субрахунків, які відображають поділ за контрагентами, видами контрактів тощо.

Для спрощення процесу формування релевантної інформації про розподіл фінансових показників в цілях трансфертного ціноутворення запропоновано використання «Відомості сегментування показників контрольованих операцій МГК» та «Відомість сегментування показників контрольованих операцій учасника групи», що сприятиме консолідації інформації на рівні материнської компанії.

Використання розроблених реєстрів і уточненої системи рахунків другого та третього порядку створює передумови формування єдиної системи збору, обробки та відображення інформації, що забезпечить узгодженість політики трансфертного ціноутворення між учасниками групи та материнською компанією.

5. Існуючий порядок організації процесу оцінки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» характеризується

недостатнім інформаційним забезпеченням, яке призводить до непослідовності результатів оцінки в момент здійснення господарської операції та відображення її результатів в процесі підготовки звітності з трансфертного ціноутворення, що ускладнює процес управління політикою трансфертного ціноутворення на рівні МГК. Наявність впливу різноманітних зовнішніх і внутрішніх факторів на процеси трансфертного ціноутворення висвітлює потребу забезпечення послідовності підходів в єдиній та узгодженій системі бухгалтерського обліку в частині трансфертного ціноутворення МГК. З метою усунення асиметрії в підходах до оцінки запропоновано «Поетапну модель організації процесу оцінки господарських операцій з трансфертного ціноутворення у МГК», яка забезпечить комплексний підхід та врахування факторів впливу на умови контрольованих операцій, підвищить рівень узгодженості та сприятиме мінімізації ризиків неоднозначної позиції результатів оцінки на рівні учасників групи.

6. Результативність стратегічного управління політикою трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання в значній мірі визначається обліково-аналітичним забезпеченням, а вітчизняна практика досі не передбачає належної автоматизації процесів збору та обробки відповідних даних. Запропонований механізм збору інформації представлений у вигляді автоматизованої системи «Звіт про контрагентів-нерезидентів», яка дозволить підвищити консолідацію даних про контрольовані операції в межах МГК, зменшить ризики недекларування або неповного декларування під час формування звіту про контрольовані операції та забезпечить здійснення ефективного внутрішньогрупового контролю.

7. Значне зростання обсягів інформації в сучасних умовах діяльності суб'єктів господарювання потребує практичної необхідності модернізації існуючих систем обліку контрольованих операцій та аналізу політики трансфертного ціноутворення в межах МГК. Найбільш ефективним вирішенням визначено поєднання обліку, аналізу та контролю в єдину систему моніторингу контрольованих операцій. Розроблена автоматизована модель на базі гібридної блокчейн технології, формуватиме ядро системи моніторингу контрольованих операцій, яка охоплює всі етапи: від обліку до формування звітності з

трансфертного ціноутворення. Практична реалізація запропонованої моделі сприятиме ефективному обміну інформацією між учасниками групи, оперативному внесенню записів та накопиченню інформації в захищеному форматі у вигляді ланцюга блоків із фіксацією історії змін та додавання записів підтверджених на рівні материнської компанії. Це сприяє підвищенню керованості інформаційними потоками та надійності повного циклу моніторингу контрольованих операцій МГК.

8. Аналіз діючої теорії та практики організації аудиторських процедур щодо трансфертного ціноутворення МГК засвідчив недосконалість документально-інформаційного забезпечення, що передбачає ризики зниження якості аудиту та невиконання аудитором свої обов'язків в процесі оцінки обліку контрольованих операцій та узгодженості дій учасників групи в частині оцінки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Для удосконалення документального оформлення та відображення результатів аудиту запропоновано форми робочих документів аудитора: «Експрес-аналіз господарських операцій з пов'язаними особами (за принципом суттєвості)» та «Оцінка узгодженості умов контрольованих операцій серед учасників МГК». Використання вищезазначених документів сприятиме підвищенню рівня аудиторських процедур в частині аналізу політики трансфертного ціноутворення МГК та підвищенню рівня ефективності прийняття управлінських рішень на рівні материнської компанії.

9. Недосконалий рівень автоматизації та обмежені можливості традиційних підходів до ідентифікації та оцінки ризиків в системі управління політикою трансфертного ціноутворення МГК формує труднощі в обробці великих масивів даних, недооцінку взаємозв'язків кількісних та якісних показників та призводить до несвоечасності прийняття управлінських рішень як на оперативному, так і стратегічному рівнях.

Розроблена модель нейронної мережі ідентифікації та оцінки ризиків трансфертного ціноутворення та запропонована її інтеграція в систему моніторингу контрольованих операцій МГК за допомогою IDEF0 та IDEF3 моделювання забезпечить структурованість і поетапність здійснення процедур

контролю за трансфертним ціноутворенням та сприятиме значному підвищенню обліково-аналітичного забезпечення МГК. Інтерпретація отриманих результатів сформована у форматі «Профілю ризику трансфертного ціноутворення», що забезпечує зручне представлення інформації для подальшого відпрацювання ризиків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Оліховська М. В., Оліховський В. Я. Концепція податкового планування в системі менеджменту організацій. *Класичний приватний університет*. 2018. Вип. 6 (11). С. 248-252.
2. Wibowo D. P., Widyastuti S., Murtanto M., & Faisal AR. The Effect of Tax Planning, Tax Avoidance and Profitability on Company Value With Financial Performance as Intervening Variables. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal*. 2022. Vol. 5 (1). DOI: <https://doi.org/10.33258/birci.v5i1.3760> (data accessed: 02.04.2022).
3. Petruzzi, R., Tavares, R. (2019). Transfer pricing and value creation. Series on International Tax Law, Michael Lang (ed), 116. URL: <https://www.gbv.de/dms/zbw/1671000579.pdf> (data accessed: 09.04.2022).
4. Junguito, A.T., & Federico, G. (2016). World trade, 1800-1938: a new data-set. Universidad Carlos III de Madrid Instituto Figuerola de Ciencias Sociales. Working Papers in Economic History, 16-01.
5. Kofler G., & Verlinden I. Unlimited Adjustments: Some Reflections on Transfer Pricing, General Anti-Avoidance and Controlled Foreign Company Rules, and the “Saving Clause”. *Bulletin for International Taxation*. 2020. Vol.74. Issu 4/5. URL: <https://koflerge.files.wordpress.com/2020/09/unlimited-adjustments.pdf> (data accessed: 02.04.2022).
6. Robbins, S.M., and Stobaugh, R.B. (1973). Money in the Multinational Enterprise: A Study of Financial Policy. New York, NY: Basic Books.
7. Hassett, K., & Newmark, K. (2008). Taxation and Business Behavior: A review of the recent literature. In Diamond, J., Zodrow, G. (Eds.), *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices and Implications* (pp. 191-214). MIT Press.
8. Cristea, A., & Nguyen, D. X. (2014). Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships. *International Trade eJournal*.

URL: https://mpa.ub.uni-muenchen.de/61922/2/MPRA_paper_61922.pdf (data accessed: 02.04.2022).

9. Hirshleifer, J. (1956). On the Economics of Transfer Pricing. *The Journal of Business*, 29 (3), 172-184.

10. Онищенко О. В., Хоменко Л. М., Авраменко О. І. Еволюція трансфертного ціноутворення в Україні: податковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 21. С. 615–620. URL: <http://global-national.in.ua/archive/21-2018/117.pdf> (дата звернення: 06.05.2022).

11. Котенко А. М., Мішин М. О., Брояков С. В. та ін. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування: монографія / за ред. А. М. Котенка; Нац. акад. прав. наук України. НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. Харків: Право, 2021. 162 с.

12. Корінь І. В. Регулювання трансфертного ціноутворення в процесі забезпечення фіскальної безпеки держави : дис. ... д-ра філософії : 051 / Державний податковий університет. Ірпінь, 2023. 237 с.

13. Чижикова О. В. Обліково-аналітичне забезпечення контролю трансфертного ціноутворення: дис. ... д-ра філософії: 071 / Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. Київ, 2023. 271 с.

14. Муравський О. Ю. Облік і контроль операцій трансфертного ціноутворення на засадах податкового комплаєнсу: дис. ... д-ра філософії: 071/ Державний податковий університет. Ірпінь, 2024. 286 с.

15. Мельниченко Р. В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

16. Гречко А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2016. № 13. С. 85-91.

17. Rogers H., & Oats L. Transfer pricing: changing views in changing times. *Accounting Forum*. 2021. 46. pp. 83 – 107.

18. Cooper, J., Randall, F., Loeprick, J., & Mohindra, K. (2016). *Transfer Pricing and Developing Economies*. A Handbook for Policy Makers and Practitioners. Directions in Development. World Bank, Washington, D.C.

19. European Commission. Proposal for a Council Directive on transfer pricing, Strasbourg COM/2023/529 final. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_529_1_EN_ACT_part1_v7.pdf. (data accessed: 02.05.2023).

20. Financial Action Task Force (2006). Trade-based money laundering. Glossary. Paris. URL: <http://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/trade-basedmoneylaundering.html> (data accessed: 02.05.2023).

21. Transparency International International Secretariat. Financial Transparency Glossary. 2014. URL: http://www.transparency.ee/cm/files/2014_financialtransparency_glossary_en.pdf (data accessed: 07.05.2023).

22. United Nations (2021). Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. New York. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf (data accessed: 07.05.2023).

23. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI // База даних «Законодавство України/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 02.05.2023).

24. OECD (2019). Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing, Paris. DOI: https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (data accessed: 02.06.2023).

25. Oates M. and O'Brien J. The Arm's-Length Standard: Why it matters. *International Tax Journal*. 2009. URL: http://tax.cchgroup.com/images/FOT/ITJ_35-04_Oates-OBrien.pdf (data accessed: 04.06.2023).

26. Pavone P. Transfer pricing: Business or tax process? Difficult equilibrium between two dimensions. *Revista ESPACIOS*. Vol. 41(5). 2020. URL: <https://www.revistaespacios.com/a20v41n05/20410521.html> (data accessed: 09.06.2023).

27. OECD (1979). *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264167773-en> (data accessed: 09.07.2023).

28. Avi-Yonah, R. S. (2007). *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*. *Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009*. 73. URL: http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art73 (data accessed: 09.05.2023).

29. Lundan, S. M. & Dunning, J. H. (2008). *Multinational Enterprises and the Global Economy*, Second Edition. Cheltenham:Edward Elgar. pp. 960.

30. OECD (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (data accessed: 27.07.2023).

31. OECD (2016). *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>. (data accessed: 14.12.2023).

32. OECD Transfer Pricing Country Profiles. *OECD: website*. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles> (data accessed: 14.12.2023).

33. Мішин М. О., Курілов Є. А. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції та перспективи. *Вісник Міністерства доходів і зборів України*. 2013. № 38. URL: <https://web.archive.org/web/20190405122749/visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6064> (дата звернення: 12.12.2023).

34. EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2022-23. *EY: website*. URL: <https://go.ey.com/3TS1FdM> (data accessed: 14.12.2023).

35. Eden, L., Srinivasan, N., & Lalapet, S. (2019). Transfer Pricing Challenges in the Digital Economy: Hic Sunt Dracones? *Tax Management International Journal*, 48, 1-5. URL: <https://ssrn.com/abstract=3412546> (data accessed: 14.12.2023).

36. Котіна Г., Степура М., Поливана Ю. Оподаткування цифрових послуг як альтернативний інструмент фіскальної політики в глобальному світі. *Підприємництво та інновації*. 2020. (12), С. 188-194.

37. Tax evasion deprives the EU of 20% of corporate taxes. *Euractiv: website*. URL: <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/tax-evasion-deprives-the-eu-of-20-of-corporate-taxes/> (data accessed: 24.12.2023).

38. BEPS 2.0: What you need to know. *KPMG: website*. URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/03/beps-2-0-what-you-need-to-know.html> (data accessed: 14.12.2024).

39. Picciotto, Sol and Kadet, Jeffery M. (2022). The Transition to Unitary Taxation. *Tax Notes International*. URL: <https://ssrn.com/abstract=4281528> (data accessed: 24.12.2023).

40. OECD (2020). Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. OECD, Paris. URL: www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf (data accessed: 24.12.2023).

41. Business Taxation. *European Commission: website*. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation_en (data accessed: 24.12.2023).

42. United Nations (2023). United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes. United Nations New York. DOI: <https://doi.org/10.18356/9789210001151> (data accessed: 24.12.2023).

43. United Nations (2021). United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries. United Nations New York. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (data accessed: 24.12.2023).

44. United Nations (2021). United Nations Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries 2019. United Nations New York. DOI: <https://doi.org/10.18356/37b3acb6-en> (data accessed: 24.12.2023).

45. Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union. (2006/C 176/01). EU. July 2006. 7p. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728\(01](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728(01) (data accessed: 24.12.2023).

46. European Commission (2019). EU Joint transfer pricing forum. The application of the profit split method within the EU (DOC: JTPF/002/2019/EN). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/bb85897b-4914-44a5-8a7d-4a37d37e1b9a_en?filename=report_on_the_application_of_the_profit_split_method_within_the_eu_en.pdf (data accessed: 24.12.2023).

47. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. Final Act Joint Declarations Unilateral Declarations. Official Journal of the European Communities. 1990. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/documents-publications/treaties-agreements/agreement/?id=1990093> (data accessed: 24.12.2023).

48. Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee. Guidelines on low value adding intra-group services. European commission. Brussels. 2011. 32 p. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0016:FIN:EN:PDF> (data accessed: 24.12.2023).

49. OECD (2021). Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements. OECD Publishing, Paris. URL: https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_TP_Documentation.pdf (data accessed: 24.12.2023).

50. OECD (2017). The Platform for Collaboration on Tax: A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses. OECD Publishing, Paris. pp. 237.

51. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII. // База даних «Законодавство України/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> (дата звернення: 06.02.2024).

52. Андрусь О. І. Проблеми трансфертного ціноутворення в Україні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2018. № 4. С. 55-60.

53. Король С. Я., Уманців Г. В., Шушакова І. К. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. *Економічна теорія та право*. 2021. № 2 (45). С. 87–100.

54. Андрущенко І. В. Концентрація капіталу в економіці України: розвиток фінансово-промислових груп. *Економіка та наука*. 2009. № 12. С. 44–46.

55. Державна служба статистики України: офіційний сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 06.02.2024).

56. Порядку розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2013 р. № 763 (втратив чинність) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/763-2013-п#Text> (дата звернення: 06.02.2023).

57. Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2013 р. № 1045-р // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1042-2013-p/ed20131225#Text> (дата звернення: 06.02.2023).

58. Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 р. № 866-р (втратив чинність) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/866-2013-p#Text> (дата звернення: 06.02.2023).

59. Антощенкова В. Актуальність функціонування трансфертних цін в умовах агропромислової інтеграції. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. 2013. № 2(3). С. 47–52. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_2\(3\)_6.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_2(3)_6.pdf) (дата звернення: 06.02.2023).

60. Кругляк В., Курілов Є. Трансфертне ціноутворення 2023 актуальні вітчизняна та міжнародна нормативна бази, статистика результатів та коментарі щодо методології контролю ТЦ та судової практики. К. : ТОВ «Інтерконтиненталь-Україна», 2023. 216 с.

61. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 // *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15> (дата звернення: 06.02.2023).

62. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки» : Наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2016 № 344 // *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text> (дата звернення: 06.02.2023).

63. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2016 № 8 // *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16> (дата звернення: 06.02.2023).

64. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки» та Вимог до його (її) складення: Наказ Міністерства фінансів України від 13.07.2017 № 629// *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0931-17> (дата звернення: 06.02.2023).

65. Кругляк В., Курілов Є. Приєднання України до Плану BEPS. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. № 41. URL: <https://web.archive.org/web/20200203050650/http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006198-priyednannya-ukrayini-do-planu-beps> (дата звернення: 15.09.2022).

66. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX // *База даних «Законодавство України/ВР України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 06.02.2023).

67. BEPS. *Міністерство фінансів України* : вебсайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> (дата звернення: 06.02.2023).

68. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 № 19 // *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text> (дата звернення: 06.09.2022).

69. Мішин М. О. Трансфертне ціноутворення за операціями із сировинними товарами: міжнародні стандарти та національні правила. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки* : зб. наук. праць НДІ ПЗІР НАПрН України № 3 за матеріалами інтернет-конференції, 26 березня 2021 року. Харків, 2021. С. 126-135.

70. Україна запускає нову Дорожню карту з імплементації Плану дій BEPS з метою посилення зусиль у сфері наближення податкової системи до міжнародних податкових стандартів. *Урядовий портал: вебсайт*. URL: <https://surl.li/zvsquv> (дата звернення: 06.09.2024).

71. OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (data accessed: 24.12.2023).

72. OECD (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD Publishing, Paris. July 1. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (data accessed: 24.12.2023).

73. Моргуненко А. С. Виклики трансфертного ціноутворення внаслідок цифровізації економіки. *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 29 березня 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 161-163.

74. OECD (2021). Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (data accessed: 24.12.2023).

75. Швець Ю. О., Сухаренко Т. А. Основні етапи розвитку транснаціональних компаній та їх зв'язок з глобалізацією. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2016. № 3. Т. 1. С. 204–209.

76. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD). Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун». 2007. С. 1736.

77. Grenfell, Michael. (2012). Pierre bourdieu: Key concepts, Second Edition. Pierre Bourdieu: Key Concepts, Second Edition. 1-292. URL: <http://eprints.soton.ac.uk/id/eprint/421096> (data accessed: 24.12.2023).

78. Лагодієнко Н. В., Бондаренко Г. Ю., Тарасенко В. П. Особливості податкового планування в управлінні підприємством: методи та інструменти. *Modern Economics*. 2019. № 17(2019). С. 121-126. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V17\(2019\)-19](https://doi.org/10.31521/modecon.V17(2019)-19) (дата звернення: 09.09.2023).

79. Hanlon, Michelle, and Shane Heitzman (2010). A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics* 50, №. 2–3 (December 2010). pp. 127–178.

80. Velloso F.C., Muller Brigagao G.A. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992. P. 313.

81. Гориславець П., Муқан А. Концептуальні підходи до трактування сутності трансфертної політики в сучасних умовах. *Економіка та суспільство*. 2021. (57). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-27> (дата звернення: 09.09.2023).

82. Касич А. О. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 19-23.

83. Padhi, S. K. (2019). Transfer pricing a review of literature. *International journal of advanced research in management*. Vol. 10. Issue 1. pp. 01–07.

84. Орлова В. К. Крива Лаффера: теорія і практика. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2001. № 417. С. 477-480.

85. Perčević, H., & Hladika, M. (2017). Application of transfer pricing methods in related companies in Croatia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 30, 611 - 628. URL: <https://doi.org/10.1080/1331677X.2017.1305779> (data accessed: 24.12.2023).

86. Титенко Л., Богдан С. Трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку. *Галицький економічний вісник*. № 3 (64). 2020. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/64/842.pdf> (дата звернення: 09.09.2023).

87. Хомутенко В., Хомутенко А. Методичні способи та прийоми проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». *Криміналістичний вісник*. 2023. № 2 (40). DOI: <https://doi.org/10.37025/1992-4437/2023-40-2-30> (дата звернення: 09.09.2023).

88. Сапрунова О., Курілов Є., Кругляк В. та Мішин М. Трансфертне ціноутворення 2018. Вісник офіційно про податки. За заг. ред. М. М. Данилюк. Київ: ДП «СВЦ», 2018. 80 с.

89. Пресслужба Державної податкової служби України. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (квітень 2024 року). URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/652/774066/Dodatok_1_Rezultati_rob_oti_TTS_31.03.2024_1_.pdf (дата звернення: 02.10.2023).

90. Мішин М. О. Спеціальне нормативне регулювання трансфертного ціноутворення для операцій із сировинними товарами. *Сучасні тенденції розвитку законодавства України в контексті проведення державних реформ*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Чернівець. юрид. ін-т Нац. ун-ту «Одес. юрид. акад.». Чернівці. 2021. С. 104-110.

91. Шлях до «клубу успішних країн»: що дає Україні членство в ОЕСР та як його досягти. *Веб-сайт Офіс реформ КМУ*. URL: <https://rdo.in.ua/article/shlyah-do-klubu-uspishnyh-krayin-shcho-daye-ukrayini-chlenstvo-v-oesr-ta-yak-yogo-dosyagty> (дата звернення: 02.10.2023).

92. Grant Thornton. Global transfer pricing guide: website. <https://www.grantthornton.global/en/insights/global-transfer-pricing-guide/> (data accessed: 24.12.2023).

93. Matei, G., & Pîrvu, D. (2011). Transfer Pricing in the European Union. *Theoretical and Applied Economics*. № 4 (557).pp. 99-110. URL: https://www.researchgate.net/publication/227364310_Transfer_Pricing_in_the_European_Union (data accessed: 26.12.2023).

94. Швабій К.І. Контроль за контрольованими. *LB.ua: веб-сайт*. 2021. URL: https://lb.ua/blog/kostiantyn_shvabii/501025_kontrol_kontrolovanimi.html (дата звернення: 03.06.2023).

95. Податкові перевірки. *Звіт за результатами розслідування за власною ініціативою, проведений Радою бізнес-омбудсмена України*. Квітень, 2024. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/podatkovyi-perevirky-v2.pdf> (дата звернення: 03.06.2024).

96. Доходи зведеного бюджету за 2021. *Міністерство фінансів України: веб-сайт*. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2021_sait.pdf (дата звернення: 06.06.2024).

97. Бюджет 2023. *Міністерство фінансів України: веб-сайт*. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2023-582 (дата звернення: 26.02.2024).

98. OECD (2013). Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment. OECD. Paris, 30 April 2013. URL: <https://tpguidelines.com/april-2013-draft-handbookon-transfer-pricing-risk-assessment/> (data accessed: 24.02.2023).

99. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Київ: Видавничий Центр «Академія», 2002. Т.3. 952 с.

100. Why tax governance is key in an era of more tax risk and controversy. EY Global. 2023. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax/why-tax-governance-is-key-in-an-era-of-more-tax-risk-and-controversy (data accessed: 04.05.2024).

101. Кругляк В. В., Курілов Є.А. Судова практика щодо контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Юридична практика*. 2023. URL: <https://pravo.ua/sudova-praktyka-shchodo-kontroliu-za-transfertnym-tsinoutvoreniam-v-ukraini/> (дата звернення: 26.02.2024).

102. Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 230-234.

103. Назарова К. О., Гоцуляк В. Д. Облікова система ділового партнерства підприємства: маркетинговий підхід. *Бізнес Інформ*. 2018. № 7. С. 308-313.
104. Олійник Я. В. Система бухгалтерського обліку: питання термінології. *Фінанси України*. 2011. № 5. С. 112-118.
105. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 152 с.
106. Pedroso, E., Gomes, C.F., & Yasin, M.M. (2020). Management accounting systems: an organizational competitive performance perspective. *Benchmarking: An International Journal*, 27, 1843-1874. DOI: <https://doi.org/10.1108/BIJ-12-2019-0547> (data accessed: 04.05.2024).
107. Топоркова О. А. Облікова система малих підприємств України в контексті законодавчих змін. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: Економічні науки*. 2020. № 11(3). С. 55-61.
108. Knežević, S., Stankovic, A., & Teravac, R. (2012). Accounting Information System as a Platform for Business and Financial Decision-Making in the Company. *Management: Journal for Theory and Practice Management*, 17, 63-70. DOI: <https://doi.org/10.7595/management.fon.2012.0033> (data accessed: 04.05.2024).
109. Кулинич М. Трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2016. Вип. 2. С. 159-167.
110. da Silva Stefano, G., Antunes, T.D., Lacerda, D.P., Wolf Motta Morandi, M.I., & Piran, F.A. (2021). The impacts of inventory in transfer pricing and net income: Differences between traditional accounting and throughput accounting. *British Accounting Review*, Volume 54, Issue 2. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2021.101001> (data accessed: 04.05.2024).
111. Choe, C., & Hyde, C.E. (2004). Keeping Two Sets of Books: The Relationship between Tax & Incentive Transfer Prices. *Tax Law: International & Comparative Tax eJournal*. vol. 14(1), Spring, 165-186.
112. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 2. С. 21-26.

113. Сакур А. Ж. Облікова система як інформаційна база управління збутовою діяльністю. *Таврійський науковий вісник. Серія : Економіка*. 2020. Вип. 2. С. 248-252.

114. Smolarski, J.M., Wilner, N.A., & Vega, J.G. (2019). Dynamic transfer pricing under conditions of uncertainty – the use of real options. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 15 No. 4, 535-556. URL: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/jaoc-08-2018-0083/full/html> (data accessed: 15.05.2024).

115. Оляднічук Н. В., Підлубна О. Д. Обліково-аналітичне забезпечення економічної діяльності суб'єкта підприємництва. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2020. Вип. 33(2). С. 16-21.

116. Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін. *Веб-сайт ДПС*. 2024. URL: <https://surli.cc/kkelwh> (дата звернення: 10.03.2024).

117. Бабінська С. Я. Обліково-аналітична інформація – важливий елемент інформаційного забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства. *Приазовський економічний вісник*. Вип. 5(16). 2019. С. 340-344.

118. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Роль трансфертного ціноутворення у формуванні моделі податкової поведінки. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 2 (70). С. 162-168.

119. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Загально-теоретичні засади еволюції норм трансфертного ціноутворення: проблемні питання та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-35> (дата звернення: 30.12.2023).

120. Моргуненко А.С. Методи оцінки умов контрольованих операцій: вітчизняні та світові підходи. *Ефективна економіка*. 2025. № 2. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.2.110> (дата звернення: 01.05.2025).

121. Моргуненко А. С. Методи трансфертного ціноутворення: аналіз та використання суб'єктами господарювання. *Обліково-аналітичне забезпечення*

управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 12 травня 2023 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2023. С.19-21.

122. Моргуненко А. С. Конкурентні правила трансфертного ціноутворення на шляху до євроінтеграції. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції:* [Електронне видання] XIV Міжнародна науково-практична конференція (м. Ірпінь, 08 грудня 2023 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2023. С. 111-113.

123. Моргуненко А. С. Теоретичні аспекти принципу «вितягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін:* [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Полтава, 26 жовтня 2023 р.). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 270-272.

124. Моргуненко А. С. Виклики трансфертного ціноутворення внаслідок цифровізації економіки. *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень:* [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 29 березня 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 161-63.

125. Моргуненко А. С. До питання трансфертного ціноутворення в умовах тарифної війни. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку:* [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 11 квітня 2025 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2025. URL: <http://surl.li/ufjniu> (дата звернення: 20.05.2025).

126. Карпенко, І. В. Організація обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Причорноморські економічні студії.* № 27 (2). 2018. С. 125-131.

127. Пресслужба Державної податкової служби України. Результати декларування контрольованих операцій за 2023 рік: ключові підсумки. *Веб-сайт*

ДПС. 2024. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/847512.html> (дата звернення: 30.12.2024).

128. Музичук М. І. Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі. дис. д-ра філософії: 071 / Київ. 2023. 386 с.

129. Карпенко І. В. Методика обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. 2018. Вип. 1. С. 416-424.

130. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Документальне оформлення операцій з трансфертного ціноутворення в системі обліку міжнародних груп компаній. *Облік і фінанси*. 1(107). 2025. С. 15-23.

131. Dobre-Jakubone L., Smutova Z. Preparing financial statement for transfer pricing: analytical segmentation options 1/10/23. *Веб-сайт PwC*. 2023. URL: <https://mindlink.lv/preparing-financial-statement-for-transfer-pricing-analytical-segmentation-options-11023> (дата звернення: 10.02.2025).

132. Визначення доходів та витрат у методі чистого прибутку. *Веб-сайт KPMG*. 2024. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2024/07/vyznachennya-dokhodiv-ta-vytrat-u-metodi-chystoho-prybutku.html> (дата звернення: 10.02.2025).

133. Литвиненко Н. О. Аналітичний облік внутрішніх розрахунків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.2. С. 277-284.

134. Солодка Н. В. Облік та аудит внутрішньогрупових операцій на підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2019. 267 с.

135. Моргуненко А. С. Організація процесу оцінки операцій з трансфертного ціноутворення МГК. *Український економічний часопис*. 2025. Вип. 8. С. 63-67.

136. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: постанова Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 480.

// База даних «Законодавство України/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.05.2024).

137. Bragg S. M. Accounting Policies and Procedures Manual: A Blueprint for Running an Effective and Efficient Department. 5th ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2012. 544 p.

138. Годнюк І., Шевчук Н. Облікова політика та її вплив на діяльність підприємства в умовах воєнного стану. *Економічні горизонти*. 2023. (2(24)). С. 110–119.

139. Домбровська Н. Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск 9. С. 771-775.

140. Danescu, Tatiana & Prozan, Mihaela & Dănescu, Andreea. (2014). Accounting Policies And Procedures - Theoretical And Practical Connotations In Treating Risks. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 131. pp. 332-339.

141. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.

142. Сторожук Т.М. Облікова політика як засіб для досягнення цілей підприємства. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(3). С. 263-271.

143. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / Верховна Рада України: вебсайт. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (дата звернення: 10.05.2024).

144. Grosu, Veronica & Melega, Anatol & Grigoroï, Lilia. (2023). Financial-accounting model for transfer pricing based on standardised accounting policies. *European Journal of Accounting, Finance & Business*. 2023. № 11. DOI: <https://doi.org/10.4316/EJAFOB.2023.1111> (data accessed: 15.05.2024).

145. Коваль Л. В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7048> (дата звернення: 10.05.2024).

146. Іваненко В. О., Мейш А. В. Особливості організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. № 1. С. 75-82.

147. Сльозко Т. М. Облікова політика: організаційний аспект системності обліку. *Наукові праці НДФІ*. 2006. № 1. С. 160–166.

148. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Методологічні аспекти трансфертного ціноутворення в контексті формування облікової політики МГК. *Український економічний часопис*. 2024. (7). С. 117–124.

149. Барановська Т. В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2003. № 3 (25). С. 18–26.

150. Сторожук Т. М. Облікова політика материнської (холдингової) компанії та її дочірніх підприємств. *Облік і фінанси*. 2016. № 3. С. 38-42.

151. Сторожук Т. М. Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. 460 с.

152. Щодо подання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючих органів (лист ДФС від 31.01.2018 р. № 365/6/99-99-15-02-02-15/ІПК). *Бухгалтер911: веб-сайт*. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/schodo-podannya-dokumentaciyi-1035443.html> (дата звернення: 10.05.2024).

153. OECD (2017). BEPS Action 13. Country-by-Country Reporting OECD Handbook on Effective Tax Risk Assessment. OECD, Paris. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessmemant.pdf> (data accessed: 15.05.2024).

154. МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / *Верховна Рада України: вебсайт*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text (дата звернення: 10.05.2024).

155. Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Кучерява М. В. Імплементация міжнародних рекомендацій щодо запровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення в Україні. *Фінанси України*. 2020. № 9. С. 95–109.

156. Feleagă, L., & U., I. (2016). Transfer pricing documentation – an efficient measure for combating the base erosion and profit shifting? *The Audit Financiar journal*, 14(134), 183-183.

157. Abdallah, W.M. (2016). Documentation of Transfer Pricing: A New Global Approach. *International Journal of Accounting and Taxation*, 4(2), 23-72.

158. Моргуненко А. С. Алгоритмізація процесу узгодженості серед учасників МГК при трансфертному ціноутворенні. *Причорноморські економічні студії*. 2025. Вип. 92. С. 68-73.

159. Мішин М., Курілов Є. Документація з трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід. *Вісник Міністерства доходів і зборів України*. 2015. № 15. С. 9-17.

160. Легенчук, С. Ф., Жиглей, І. В. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 1(99). С. 62-68.

161. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Використання штучного інтелекту при формуванні політики трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2024. №3. С. 120-124. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-3-9704> (дата звернення: 11.10.2024).

162. Ковова І. С. Особливості побудови управлінського обліку підприємства на базі хмарних технологій. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. 2023. Вип. 53. С. 74-81.

163. Михайловина С. О., Матрос О. М., Поліщук О. М. «Хмарні» технології як важливий аспект розвитку системи бухгалтерського обліку і оподаткування. *Ефективна економіка*. 2021. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9153> (дата звернення: 22.07.2024).

164. Шиш А. М. Хмарні технології у бухгалтерському обліку та фінансовому аналізі в Україні: аналіз відмінностей та стратегії адаптації до місцевого контексту. *Здобутки економіки: перспективи та інновації*. 2024. № 2. URL: <https://econp.com.ua/index.php/journal/article/download/13/10/18> (дата звернення: 22.07.2024).

165. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 42-46.

166. Моргуненко А. С. До питання удосконалення формування звітної документації з трансфертного ціноутворення. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики*: [Електронне видання] III Міжнародна науково-практична інтернет конференція (м. Ірпінь, 14 травня 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 85-89.

167. Моргуненко А. С. Аналіз трансфертного ціноутворення в умовах економічної невизначеності. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики*: [Електронне видання] IV Міжнародна науково-практична інтернет конференція (м. Ірпінь, 06 травня 2025 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2025. С.119-123.

168. Brychta, K., Ištók, M., Sulik-Górecka, A. & Poreisz, V. (2020). Transfer Pricing in V4 Countries. Brno University of Technology – VUTIAM. DOI: <http://dx.doi.org/10.13164/9788021458734> (data accessed: 15.05.2024).

169. Petruzzi R., Lang M. (2023). Transfer Pricing Developments around the world 2023. Kluwer Law International. 488 p.

170. OECD (2025). Consolidated Report on Amount B: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/182b47ad-en> (data accessed: 20.03.2025).

171. Eden, L. (2023). Pillar One Amount B: Simplifying the Arm's Length Principle for Baseline Distribution Activities. *Submission to the OECD/Inclusive Framework on 1 September 2023 in Response to the 12 July 2023 Public Consultation*

Document on Pillar One Amount B. URL: <https://ssrn.com/abstract=4560131> (data accessed: 02.10.2024).

172. OECD (2024). Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, DOI: <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en> (data accessed: 20.03.2025).

173. Bundesministerium der Finanzen. (2024). Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-12-12-vwg-verrechnungspreise-2024.html (data accessed: 20.03.2025).

174. HMRC's (2024). Help with common risks in transfer pricing approaches – GfC7. HMRC: website. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/help-with-common-risks-in-transfer-pricing-approaches-gfc7> (data accessed: 20.03.2025).

175. Inland Revenue Authority of Singapore. (2024). Singapore Transfer Pricing Guidelines. URL: https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/etaxguide_cit_transfer-pricing-guidelines_7th.pdf?sfvrsn=26bfb1a6_18 (data accessed: 20.03.2025).

176. SKAT's guidance Armslængdeprincippet og Transfer Pricing Guidelines: website. URL: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049960&chk=219882> (data accessed: 20.03.2025).

177. Zakat, Tax and Customs Authority. (2021). Saudi Transfer Pricing Guidelines. URL: https://zatca.gov.sa/en/HelpCenter/guidelines/Documents/Transfer_Pricing_Guidelines_Final_Manual.pdf (data accessed: 20.03.2025).

178. Inland Revenue board of Malaysia. (2024). The Malaysia Transfer Pricing Guidelines. URL: <https://www.hasil.gov.my/media/c55fiwyk/malaysia-transfer-pricing-guidelines-2024.pdf> (data accessed: 20.03.2025).

179. Tax administration Jamaica. (2017). Practice Note Transfer Pricing. URL: <https://www.jamaicatax.gov.jm/documents/10194/4919356/transfer+pricing.pdf/d0e7ac68-2f3d-926a-e4d7-e6143bd519c1> (data accessed: 20.03.2025).

180. PwC's Global Workforce Hopes and Fears Survey – 2024. PwC: website. 2024. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/issues/workforce/hopes-and-fears.html> (дата звернення: 16.10.2024).

181. PwC's. Transfer pricing analytics: The exploitation of Big Data and emerging technologies in transfer pricing. PwC. 2019. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/transfer-pricing/perspectives/assets/tp-16-analytics.pdf> (дата звернення: 16.10.2024).

182. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Інтеграція блокчейн-технології в систему обліку та аналізу контрольованих операцій. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. № 12. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-12-09-03> (дата звернення: 06.09.2024).

183. Національна стратегія доходів до 2030 року. *Міністерство фінансів України: веб-сайт*. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (дата звернення: 16.09.2024).

184. Благодушко А. В. Особливості автоматизації процесів з трансфертного ціноутворення в ТНК та податкових органах. *Український економічний часопис*. 2025. № 8. С. 7–12.

185. Попівняк Ю. М. Технологія блокчейн у бухгалтерському обліку й аудиті: сучасний стан, можливості та перспективи застосування. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 3(89). С. 137–144.

186. Бабінська С. Я. Технологія блокчейн в аудиті: сучасний стан та перспективи застосування. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-36-26> (дата звернення: 10.04.2025).

187. Легенчук С. Ф., Завалій Т. О., Денисюк О. М. Big Data в стратегічному управлінському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. 3(56). С. 14–20.

188. Tripathi, G., Ahad, M.A., & Casalino, G. (2023). A comprehensive review of blockchain technology: Underlying principles and historical background with future challenges. *Decision Analytics Journal*. Vol. 9. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2772662223001844> (data accessed: 20.03.2025).

189. Adeyeri T. B. Blockchain and AI Synergy: Transforming Financial Transactions and Auditing. *Blockchain Technology and Distributed Systems*. 2024. 4 (1). pp. 24-44.

190. Sudipta, Dr. Ch., Nanda, Ch. S., Patil, A., Pradnya, V., Patil, Venkatesan, K. (2023). Blockchain Technology impacts on Accounting and Auditing business. *The Journal of New Zealand Studies*, 12. URL: https://www.researchgate.net/publication/371349781_Blockchain_Technology_impacts_on_Accounting_and_Auditing_business (data accessed: 20.12.2024).

191. Краєвський В.М., Муравський О.Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис*. 2023. № 1. С. 23–28.

192. Coakley, J.R., & Brown, C.E. (2000). Artificial neural networks in accounting and finance: modeling issues. *Intell. Syst. Account. Finance Manag*, 9, 119-144. DOI: <https://doi.org/10.59403/32zp45y> (data accessed: 20.12.2024).

193. Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань. Харків: Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.

194. Yan, J. (2022). Application of improved BP neural network model in bank financial accounting. *Intell. Syst. Appl.*, 16, DOI: <https://doi.org/10.1016/j.iswa.2022.200155> (data accessed: 20.12.2024).

195. Кругляк В. В. Індикатори ризиків трансфертного ціноутворення згідно з документами міжнародних організацій та шляхи їх подальшого використання. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 4. С. 59–65.

196. Pacelli V., Azzollini M. An Artificial Neural Network Approach for Credit Risk Management. *Journal of Intelligent Learning Systems and Applications*. 2011. 3 (2). pp. 103-112.

197. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Використання блокчейну та штучної нейронної мережі при автоматизації контролю в сфері трансфертного ціноутворення. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2024. № 2. С. 344-350. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-41> (дата звернення: 25.05.2024).

198. Субботін С. О., Нейронні мережі : теорія та практика: навч. посіб. Житомир: Вид. О. О. Євенок, 2020. 184 с.

199. Царинюк О. В. Застосування методів машинного навчання для класифікації супутникових зображень: огляд літератури та ключових фреймворків. *Наукові записки НаУКМА. Комп'ютерні науки*. 2024. том. 6. с. 36–40.

200. Sarker I. H. Deep Learning: A Comprehensive Overview on Techniques, Taxonomy, Applications and Research Directions. *SN COMPUT. SCI.* 2021. Vol. 2 (420). DOI: <https://doi.org/10.1007/s42979-021-00815-1> (data accessed: 20.12.2024).

201. Моргуненко А. С. Режим «Безпечні гавані» як опція міжнародної практики регулювання трансфертних цін. *II Міжнародний податковий конгрес: [Електронне видання] збірник матеріалів* (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 697-701.

202. Сторожук Т. М. Моргуненко А. С. Попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як складова управління ризиками. *Модернізація економіки: сучасні реалії, прогностні сценарії та перспективи розвитку: [Електронне видання] VI Міжнародна науково-практична конференція* (м. Херсон – м. Хмельницький, 18-19 квітня 2024 р.). Херсон: Херсонський національний технічний університет, 2024. С. 307-309.

203. Моргуненко А. С. Концепція DEMPE-аналізу операцій з нематеріальними активами як механізм контролю за трансфертним ціноутворенням. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції: [Електронне видання] XV Міжнародна науково-практична конференція* (м. Ірпінь, 22 листопада 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 128-130.

ДОДАТКИ

Таблиця А.1 – Тракткування поняття «трансфертне ціноутворення»

№ з/п	Визначення	Тип визначення (характеристика/ тракткування поняття)	Джерело
1.	«встановлення цін для операцій між асоційованими підприємствами (тобто членами однієї мультинаціональної корпорації - МНК), що передбачає передачу майна або послуги»	Характеристика	Пропозиції до Директиви ЄС щодо трансфертного ціноутворення [19]
2.	«система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до ст. 39 ПКУ контрольованими»	Пряме	Податковий кодекс України (в редакції до 2015 року) [23]
3.	«загальний термін для ціноутворення транскордонних внутрішньофірмових операцій між пов'язаними компаніями»	Пряме	Практичне керівництво ООН щодо трансфертного ціноутворення для країн, які розвиваються [22]
4.	«встановлення ціни на основі взаємних домовленостей, а не на умовах вільного ринку, практично часто асоціюється з операціями у середині компанії»	Пряме	Словник Міжнародної групи з протидії відмиванню брудних грошей (FATF) [20]
5.	«процес, за допомогою якого материнські компанії та/або дочірні компанії однієї материнської компанії в різних країнах встановлюють між собою ціни на товари чи послуги»	Пряме	Глосарій фінансової прозорості [21]
6.	«практика за допомогою якої транснаціональні компанії піддають різноманітним маніпуляціям показник прибутку»	Пряме	Роббінс С. і Стобо Р. [6]
7.	«практика транснаціональних корпорацій організовувати внутрішньофірмові продажі так, щоб більша частина прибутку була отримана в низькоподатковій країні»	Пряме	Хассет К. і Ньюмарк К. [7]
8.	«ціноутворення на товари, якими обмінюються пов'язані сторони, що надає МНК інструмент для розподілу доходів між афілійованими особами в різних податкових юрисдикціях»	Пряме	Крістеа А. і Нгуен Д. [8]
9.	«нейтральною концепцією, яка просто стосується визначення трансфертних цін для операцій між асоційованими сторонами»	Характеристика	Купер Дж., Фокс Р., Лопрік Я. і Мохіндра К. [18]
10.	«...сума в доларах, що використовується підрозділами, які постачають і купують товари чи послуги в межах компанії, щоб зафіксувати обмін товарами чи послугами»	Пряме	Гіршлайфер Дж. [9]
11.	«підсфера міжнародного оподаткування, у якій багатонаціональні підприємства борються з різними податковими органами країн, у яких вони працюють, щоб досягти домовленості щодо частки прибутку, що оподатковується кожною країною»	Характеристика	Роджерс Х. і Оутс Л. [17]

№ з/п	Визначення	Тип визначення (характеристика/ трактування поняття)	Джерело
12.	«спеціальна ціна, встановлена між пов'язаними особами, яка впливає на фінансовий результат»	Пряме	Онищенко О.В., Хоменко Л.М., Авраменко О. І. [10, с. 617]
13.	«...однією з причин конфлікту інтересів держави і платників податку на прибуток, які використовують трансфертні ціни для перерозподілу капіталу таким чином, щоб максимально зменшити суму оподаткованого прибутку»	Характеристика	Гречко А. Б. [16]
14.	«інститут національного податкового права, норми якого є результатом протидії розмиванню оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування»	Пряме	Котенко А., Мішин М., Брояков С. [11, с. 5]
15.	«правовий інструмент, що використовується суб'єктами господарювання для оптимізації свого податкового навантаження»	Характеристика	Мельниченко Р. В. [15, с. 15]
16.	«система визначення вартості товарів та послуг, які продаються або передаються між внутрішніми підрозділами одного підприємства або між різними підприємствами, що належать до єдиного батьківського концерну чи групи компаній»	Пряме	Корінь І. В. [12, с. 4]
17.	«процес перерозподілу ресурсів та прибутків в рамках групи компаній з метою оптимізації витрат на організацію та обслуговування ланцюгів створення вартості, управління фінансовими потоками та зменшення податкового навантаження в середині групи компаній»	Пряме	Чижикова О. В. [13, с. 244]
18.	«...в системі обліку і оподаткування розуміємо узгоджену зі стратегією політики компанії у здійсненні між центрами відповідальності операцій, на об'єкт яких визначаються трансфертні ціни, за умови забезпечення їх оптимальності у цілях ефективного функціонування центру відповідальності і обґрунтованості у цілях дотримання податкового законодавства»	Пряме	Муравський О. Ю. [14, с. 25]
19.	трансфертне ціноутворення - це інструмент управлінського обліку встановлення цін на товари та/або результати робіт (послуг) у внутрішньогрупових операціях між учасниками МГК, який сприяє перерозподілу капіталу в середині групи з метою оптимізації ризиків та податкового навантаження.	Пряме	Пропозиція автора

Джерело: сформовано автором на основі вказаних у таблиці джерел.

Додаток Б

Таблиця Б.1 – Характеристика застосування трансфертного ціноутворення в практиці європейських країн

№ з/п	Країна	Рік запровадження правил ТЦ	Вид операцій (зовнішні/внутрішні)	Критерії визначення операцій	Методи ТЦ	Пріоритетність методів (так/ні/ієрархія)	Рік запровадження правил щодо документації з ТЦ	Термін позовної давності
1.	Австрія	1996	Зовнішні	Відсутні (застосовується методологія зазначена в Настановах ОЕСР)	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку) та інші	Так	1996	7 років
2.	Бельгія	2004	Зовнішні	Відсутні (застосовується методологія зазначена в Настановах ОЕСР)	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2006	6 років
3.	Болгарія	2006	Зовнішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Ієрархія методів	2010	5 років
4.	Греція	1994	Зовнішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2008	6 років
5.	Данія	1998	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами; постійні представництва за кордоном; нерезиденти, які займаються діяльністю, пов'язаною з викидами вуглеводів (на яких поширюється Закон про податок на вуглеводи)	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	1999	6 років
6.	Естонія	2007	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку) та інші	Так	2007	3 роки (загальний термін) та 5 років (в разі наявності умислу)
7.	Ірландія	1997 (ПВР) та з 2010 (створено законодавство про ТЦ)	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	Національне законодавство не визначає методів, однак відображає принципи та методи з Настанов ОЕСР	Так	2010	4 роки

№ з/п	Країна	Рік запровадження правил ТЦ	Вид операцій (зовнішні/внутрішні)	Критерії визначення операцій	Методи ТЦ	Пріоритетність методів (так/ні/ісрархія)	Рік запровадження правил щодо документації з ТЦ	Термін позовної давності
8.	Іспанія	1997 та з 2014 (перегляд та приведення у відповідність існуючим Настановам ОЕСР)	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку) та інші	Так	2006	4 роки
9.	Італія	1986 та з 2018 року (запроваджено ПВР)	Зовнішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2010	5 років
10.	Кіпр	2002 (ПВР) та з 2022 (правила контролю за ТЦ)	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2022	6 років
11.	Латвія	1995 (запроваджено ПВР)	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами; операції з компаніями які розташовані, створені або зареєстровані в юрисдикціях або територіях з низьким рівнем оподаткування або без оподаткування	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2006	5 років
12.	Литва	2004	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2004	5 років
13.	Люксембург	1967 (запроваджено ПВР) та з 2016 (правила контролю за ТЦ)	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	Національне законодавство не визначає методів, однак відображає принципи та методи з Настанов ОЕСР	Так	2016	5 років (загальний термін) та 10 років (в разі наявності шахрайства)
14.	Мальта	2024 набувають чинності	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами; операції з постійними представництвами	Національне законодавство не визначає методів, однак відображає принципи та методи з Настанов ОЕСР	Ні	-	3 роки

№ з/п	Країна	Рік запровадження правил ТЦ	Вид операцій (зовнішні/внутрішні)	Критерії визначення операцій	Методи ТЦ	Пріоритетність методів (так/ні/єрархія)	Рік запровадження правил щодо документації з ТЦ	Термін позовної давності
15.	Нідерланди	1969	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2002	3 років (з можливістю подовження) та у разі наявності податкової оцінки 7 років (у випадку ЗЕД операцій 12 років)
16.	Німеччина	1983	Зовнішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Ні	1983	5 років (загальний термін) та 10 років (в разі наявності шахрайства); окремі положення передбачають коригування трансфертного ціноутворення впродовж 7 років
17.	Польща	1992	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами; операції з постійним представництвами; операції в рамках режиму «безпечні гавані»	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку) та інші	Так	2001	5 років
18.	Португалія	2002	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку) та інші	Так	2002	10 років
19.	Румунія	2004	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2006	5 роки (загальний термін) та 10 років (в разі наявності шахрайства)
20.	Словаччина	2009	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку) та інші	Ні	2009	10 років
21.	Словенія	2005	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	2005	10 років

№ з/п	Країна	Рік запровадження правил ТЦ	Вид операцій (зовнішні/внутрішні)	Критерії визначення операцій	Методи ТЦ	Пріоритетність методів (так/ні/ієрархія)	Рік запровадження правил щодо документації з ТЦ	Термін позовної давності
22.	Угорщина	1992	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку) та інші	Так	2003	5 років (в рамках Арбітражної конвенції можна коригувати податкову базу після закінчення терміну)
23.	Фінляндія	2007	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	Національне законодавство не визначає методів, однак відображає принципи та методи з Настанов ОЕСР	Так	2007	6 років
24.	Франція	1996	Зовнішні та внутрішні за спрощеними правилами (без підготовки документації)	Операції з пов'язаними особами	Національне законодавство не визначає методів, однак відображає принципи та методи з Настанов ОЕСР	Так	2010	3 роки з можливістю продовження
25.	Хорватія	2005	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Ієрархія	2005	6 років
26.	Чехія	1993	Зовнішні та внутрішні	Операції з пов'язаними особами	П'ять методів (ПНЦ, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподіленого прибутку)	Так	не передбачає жодних зобов'язань щодо ведення документації	3 років (з можливістю продовження на додаткові 5 чи 10 років)
27.	Швеція	1999 (ПВР) та з 2007 (правила контролю за ТЦ)	Зовнішні	Операції з пов'язаними особами	Національне законодавство не визначає методів, однак відображає принципи та методи з Настанов ОЕСР	Так	2007	6 років

Примітка: ПНЦ – метод порівняльної неконтрольованої ціни; ПВР – принцип «втягнутої руки», ТЦ – трансфертне ціноутворення.

Джерело: сформовано автором на основі [32; 34; 92].

**Таблиця В.1 – Імплементація концепції «Amount B» у вітчизняне
податкове законодавство**

Категорія	Короткий опис
Мета впровадження	Забезпечення нормативно-правової бази з урахуванням рекомендацій ОЕСР щодо проведення моніторингу суб'єктами політики трансфертного ціноутворення операцій із цифровими послугами під час застосування концепції «Amount B» (Компонент Б)
Основні завдання	1. Формування понятійної бази, враховуючи специфіку операцій з цифрової економіки та механізмів концепції «Amount B» (Компонент Б). 2. Внесення змін в існуючу нормативно-правову базу. 3. Оновлення критеріїв ідентифікації контрольованих операцій. 2. Перегляд методики аналізу контрольованих операцій (функціонального аналізу, методів трансфертного ціноутворення та інше). 3. Оновлення порядку щодо розрахунку ринкового діапазону рентабельності, враховуючи специфіку методики формульного розрахунку суми прибутку від цифрових послуг. 5. Оновлення форм звітності з трансфертного ціноутворення. 6. Оновлення критеріїв ризику трансфертного ціноутворення.
Зацікавлені сторони	Платники податків: суб'єкти господарювання, які надають або отримують цифрові послуги в межах МГК. Контролюючі органи: податкова служба, яка забезпечує відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та уникнення подвійного оподаткування відповідно до міжнародних стандартів. Міжнародні організації: ОЕСР та ЄС, які здійснюють підтримку гармонізації правил країн, що долучились до імплементації «Amount B» в рамках плану BEPS.
Очікувані результати	- Зниження адміністративного навантаження; - зменшення податкових спорів; - прозорість операцій у цифровій економіці.
Критерії успішності	1. Зменшення кількості спорів між суб'єктами господарювання та контролюючими органами. 2. Своєчасне надання звітності щодо здійснених контрольованих операцій. 3. Відсутність методологічних неузгодженостей правил контролю за трансфертним ціноутворенням під час імплементації «Amount B» у відповідності до рекомендацій ОЕСР. 4. Уникнення податкових спорів між країнами.
Рекомендації імплементації концепції «Amount B» у вітчизняне податкове законодавство	- Формування дорожньої карти щодо імплементації концептуальних рекомендацій «Amount B» та відповідності механізмів податковому законодавству ЄС. - Запровадження спрощеного підходу аналізу та звітування за операціями щодо надання цифрових послуг. - Покращення аналітичних інструментів для аналізу великих масивів даних у цифровій сфері. - Створення автоматизованої системи, що буде здійснювати аналіз ступеня ризиковості платника податків під час здійснення цифрових послуг.

Джерело: розроблено автором на основі [71; 72].

Таблиця Г.1 – Світова практика застосування методів трансфертного ціноутворення

№ з/п	Країна	Метод ПНЦ	Метод ціни перепродажу	Метод «Витрати плюс»	Метод чистого прибутку	Метод розподіленого прибутку	Інші методи	Примітка
Європа								
1	Албанія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Відповідно до пункту 2 статті 36/2 Закону № 8438 від 28.12.1998 «Про податок на прибуток» платник може застосувати найбільш доцільний метод що не суперечить принципу «втягнутої руки»
2	Австрія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Австрія застосовує пряме посилання на Настанови ОЕСР, що означає, що загалом допускаються інші методи. Однак чітке визначення відсутнє
3	Бельгія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
4	Боснія і Герцеговина	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Боснія і Герцеговина застосовує пряме посилання на Настанови ОЕСР, що означає, що загалом допускаються інші методи. Однак чітке визначення відсутнє
5	Болгарія	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
6	Хорватія	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
7	Чеська Республіка	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
8	Данія	✓	✓	✓	✓	✓	-	Дозволяється застосуванням інших методів, у вигляді підтвердження результатів основних п'яти методів
9	Естонія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
10	Фінляндія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
11	Франція	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
12	Німеччина	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
13	Греція	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
14	Угорщина	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
15	Ісландія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
16	Ірландія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
17	Італія	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
18	Латвія	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
19	Ліхтенштейн	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-
20	Литва	✓	✓	✓	✓	✓	✓	У окремих випадках, коли не можливо застосувати базові методи, передбачено використання оціночних методів

№ з/п	Країна	Метод ПНЦ	Метод ціни перепродажу	Метод «Витрати плюс»	Метод чистого прибутку	Метод розподіленого прибутку	Інші методи	Примітка
21	Люксембург	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
22	Мальта	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
23	Нідерланди	✓	✓	✓	✓	✓	-	
24	Норвегія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
25	Польща	✓	✓	✓	✓	✓	✓	У разі неможливості застосування п'яти основних методів, застосовується інший метод застосовується інший метод, у тому числі метод оцінки, який є найбільш прийнятним за даних обставин.
26	Португалія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Передбачає використання будь-якого іншого загальноприйнятого методу, техніки або моделі оцінки активів, коли базові методи не можливо використати.
27	Румунія	✓	✓	✓	✓	✓	-	Крім того, існує пряме положення щодо «будь-якого іншого методу», що не суперечить Настановами ОЕСР.
28	росія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Передбачає у якості «інших методів» використання методу оцінки незалежних оцінщиків для разових контрольованих операцій (нетипових для суб'єкта господарювання).
29	Словацька Республіка	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство допускає використання інших методів, застосування яких відповідає принципу «витягнутої руки».
30	Словенія	✓	✓	✓	✓	✓	-	
31	Іспанія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Інші методи (не вказані) та загальноприйняті методики оцінки можуть бути використані, якщо жоден з п'яти визнаних методів не може бути застосований, та методи оцінки відповідають принципу «витягнутої руки».
32	Швеція	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
33	Швейцарія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.

№ з/п	Країна	Метод ПНЦ	Метод ціни перепродажу	Метод «Витрати плюс»	Метод чистого прибутку	Метод розподіленого прибутку	Інші методи	Примітка
34	Туреччина	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Інші методи (не вказані), однак визначено що вони мають відповідати характеру операцій.
35	Україна	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Також передбачена можливість використання методики оцінки на основі дискontованих грошових потоків для контрольованих операцій з нематеріальними активами, іншою інтелектуальною власністю та операцій з реструктуризації бізнесу у разі відсутності зіставних неконтрольованих операцій у межах застосування методів трансфертного ціноутворення.
36	Об'єднане Королівство Великої Британії	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
37	Косово	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
Африка								
1	Ангола	✓	✓	✓	-	-	-	-
2	Єгипет	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство передбачає можливість методу глобального формульного розподілу як альтернативи принципу «втягнутої руки», щодо визначення належного рівня прибутку в юрисдикціях контрагентів-нерезидентів
3	Кенія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Правила трансфертного ціноутворення передбачають інші методи, які можуть бути встановлені Компетентним органом, якщо, на його думку та з огляду на характер операцій, умови контрольованих операцій не можуть бути визначені
4	Ліберія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство передбачає використання «інших методів», особливість є схвалення його використання після розгляду відповідного обґрунтування контролюючим органом
5	Нігерія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-
6	Сенегал	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
7	Сейшельські острови	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР та Практичним посібником ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються.
8	Південна Африка	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.

№ з/п	Країна	Метод ПНЦ	Метод ціни перепродажу	Метод «Витрати плюс»	Метод чистого прибутку	Метод розподіленого прибутку	Інші методи	Примітка
9	Туніс	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
Північна Америка								
1	Канада	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
2	Коста-Ріка	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
3	Домініканська республіка	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
4	Гондурас	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
5	Ямайка	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Передбачає використання будь якого методу, що не суперечить принципу «втягнутої руки»
6	Мексика	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
7	Панама	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
8	Сполучені Штати Америки	✓	✓	✓	✓	✓	✓	«Інші методи» включають варіації перерахованих вище методів, а також методи доходу, ринкової капіталізації та ціни придбання.
Південна Америка								
1	Аргентина	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Відповідно до статті 29, Закон № 862/2019 «про податок на прибуток», інші методи можуть застосовуватися до певних випадків (коли особливі обставини операції перешкоджають оцінці її активів, ризиків або функцій).
2	Бразилія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	До 2023 року, законодавство Бразилії включало три методи (ПНЦ, ціни перепродажу та «витрати плюс»).
3	Чилі	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
4	Колумбія	✓	✓	✓	✓	✓	-	
5	Парагвай	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Існує певна специфіка до використання інших методів, відтак парагвайське законодавство вимагає коригування експортних цін на товари відповідно до публічних міжнародних цін на дату відправлення або на попередній день. Дані особливості використовуються на визначену групу сировинних товарів.
6	Перу	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
7	Уругвай	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство передбачає встановлення особливостей щодо імпорту та експорту товарів, які котируються на відкритих ринках, відтак ціни повинні використовуватися для цілей визначення чистого доходу з уругвайських джерел, якщо не доведено протилежне.

№ з/п	Країна	Метод ПНЦ	Метод ціни перепродажу	Метод «Витрати плюс»	Метод чистого прибутку	Метод розподіленого прибутку	Інші методи	Примітка
7	Уругвай	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство передбачає встановлення особливостей щодо імпорту та експорту товарів, які котируються на відкритих ринках, відтак ціни повинні використовуватися для цілей визначення чистого доходу з уругвайських джерел, якщо не доведено протилежне.
Азія								
1	Китайська Народна Республіка	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Інші методи можуть стосуватися методів оцінки активів, таких як витратний, ринковий та метод оцінки доходів, а також деяких інших методів, які відповідають принципу "прибуток повинен оподатковуватися в тій юрисдикції, де відбувається економічна діяльність і створюється вартість"
2	Грузія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Інші методи можуть бути використані при виконанні двох умов: а) жоден із затверджених методів не може бути застосований для визначення умов контрольованої операції; та б) такий інший метод дає результат, який відповідає результату, що був би досягнутий незалежними підприємствами, в подібних господарських операціях;
3	Індія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Інший метод передбачений правилом 10АВ Правил оподаткування прибутку 1962 року. "Іншим методом" може бути будь-який метод.
4	Індонезія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Дозволяє використовувати інші методи, такі як метод оцінки матеріальних і нематеріальних активів та метод оцінки бізнесу.
5	Ізраїль	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Іншим методом може бути найбільш прийнятний метод за зіставних обставин, який порівнює зовнішньоекономічну операцію з аналогічною операцією.
6	Японія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	«Інший метод» передбачає методику оцінки на основі прогнозованих грошових потоків.
7	Корея	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Для операції з надання внутрішньогрупової платіжної гарантії між резидентом та іноземною пов'язаною особою передбачено використання «інших методів»: 1. розрахунок звичайної ціни на основі очікуваних ризиків гарантій та витрат, які були понесені; 2. розрахунок звичайної ціни на основі очікуваної вигоди принципала; 3. розрахунок звичайної ціни на основі очікуваних ризиків та витрат гаранта та очікуваних вигід принципала.
8	Мальдіви	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Передбачено використання інших методів у разі попереднього схвалення контролюючим органом.

№ з/п	Країна	Метод ПНЦ	Метод ціни перепродажу	Метод «Витрати плюс»	Метод чистого прибутку	Метод розподіленого прибутку	Інші методи	Примітка
9	Малайзія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Передбачено використання будь-якого іншого методу, дозволеного контролюючим органом, який забезпечує найвищий ступінь порівнянності між операціями.
10	Саудівська Аравія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Не встановлює деталізації щодо «інших методів»
11	Сінгапур	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР. та Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються.
12	Шрі Ланка	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
Австралія та Океанія								
1	Австралія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.
2	Нова Зеландія	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
3	Папуа-Нова Гвінея	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Національне законодавство не визначає жодного конкретного методу, існує посилання на доцільність використання методів передбачених Настановами ОЕСР.

Джерело: сформовано автором на основі [32, 34; 92]

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Характеристика методів трансфертного ціноутворення

Назва методу	Короткий опис	Основна сфера застосування	Переваги (Сильні сторони)	Недоліки (Слабкі сторони)
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ)	Двосторонній метод що порівнює ціну в операції, нараховану за товари, роботи чи послуги, передані під час контрольованої операції за порівнянних обставин.	Операції з сировинними товарами, ф'ючерсні та форвардні контракти.	- найпростіший метод для більшості типів операцій; - наявний двосторонній аналіз	- вимагає найбільшого рівня зіставності; - будь яка розбіжність може мати істотний вплив на ціну операції; - застосування розумних коригувань для усунення розбіжностей в операціях не завжди є практичними.
Метод ціни перепродажу	Односторонній метод що порівнює валову маржу, отриману посередником в контрольованій операції з валовою маржою, отриманою в неконтрольованій операції з незалежним підприємством	Використовують зокрема, в торговельних операціях, де однією з сторін є дистриб'ютор.	- відмінності між товарами є менш значущими, ніж при методі ПНЦ; - найбільш надійний метод, коли перепродувач не додає значну вартість до вартості товару.	- низька надійність у разі існування істотної різниці у способах ведення бізнесу асоційованими та незалежними підприємствами; - залежить від порівнянності виконуваних функцій; - складність коригувань у випадку наявності відмінностей бухгалтерського обліку контрольованих та неконтрольованих операцій, - відсутність доступної інформації щодо облікових політик зіставних компаній; - вплив часу між датою придбання та датою реалізації на маржу ціни перепродажу.
Метод «витрати плюс»	Односторонній метод, що порівнює валову маржу собівартості, отриману виробником в контрольованій операції, з валовою маржою собівартості, отриманою в неконтрольованій операції з незалежним підприємством.	Використовується зокрема при продажі вироблених товарів (робіт, послуг), наприклад: виконання робіт; надання послуг; продаж товарів (послуг), сировини.	- відмінності між товарами є менш значущими, ніж при методі ПНЦ; - є найбільш точним та доречним методом у випадках, коли виробник, який продає товар, або постачальник послуг не вносить цінних унікальних нематеріальних активів або не бере на себе жодних незвичайних ризиків в контрольованій операції.	- висока залежність від порівнянності виконуваних функцій; - низька надійність у разі існування істотної різниці у способах ведення бізнесу асоційованими та незалежними підприємствами; - складність коригувань у випадку наявності відмінностей бухгалтерського обліку контрольованих та неконтрольованих операцій; - відсутність доступної інформації щодо облікових політик зіставних компаній.

Назва методу	Короткий опис	Основна сфера застосування	Переваги (Сильні сторони)	Недоліки (Слабкі сторони)
Метод чистого прибутку	Односторонній метод, який порівнює чистий прибуток відносно досліджуваної сторони (платник податків або нерезидент) в межах контрольованої операції з відповідним показником рентабельності в неконтрольованій операції.	Універсальний метод для всіх типів операцій з подібним функціональним профілем.	- ступінь впливу відмінностей умов проведення операцій та функцій, виконуваних сторонами операцій, на показники прибутковості є меншою, ніж при застосуванні традиційних операційних методів; - можливість використовувати за умови відсутності надійних даних щодо класифікації витрат у валових та операційних прибутках зіставних компаній.	- не є надійним, якщо кожна сторона операції здійснює цінні та унікальні внески; - індикатор чистого прибутку платника податків може формуватися під дією певних факторів, які не впливають або мають не значний вплив на ціну або рентабельність між незалежними підприємствами.
Метод розподілення прибутку	Двосторонній метод, який спочатку визначає спільний прибуток від контрольованих операцій, а потім розподіляє його на економічно обґрунтованій основі.	Найбільш доцільний метод при наявності унікальної операції або нематеріального активу який важко оцінити.	- може застосовуватися до високо інтегрованих операцій у випадках, коли односторонній метод є недоцільним; - є найбільш доречним методом у випадках, коли обидві сторони операції вносять унікальні та вагомні внески в операцію.	- труднощі під час практичного застосування; - невелика ймовірність отримання інформації про іноземні підприємства; - складний процес вимірювання спільних доходів і витрат усіх асоційованих підприємств, що беруть участь у контрольованій операції; - необхідність проведення великої кількості коригувань у веденні бухгалтерського обліку з метою приведення його до єдиної основи.

Джерело: сформовано автором на основі [30; 88].

Таблиця Е.1 – Результати перевірки контрольованих операцій в Україні за 2015-2023 роки

№ з/п	Рік	Кількість завершених перевірок контрольованих операцій	Сума донарахованого податку на прибуток підприємств за результатами контролю за трансфертним ціноутворенням (млрд грн)	Сума сплаченого податку до бюджету за результатами завершених перевірок контрольованих операцій (млрд грн)	Сума грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету від суб'єктів господарювання по донарахованих грошових зобов'язаннях (млрд грн)	Загальна сума податку на прибуток підприємств внесена до Зведеного бюджету (млрд грн)	Частка суми донарахованого податку на прибуток на одну перевірку контрольованих операцій в звітному періоді (%)	Частка надходжень з податку на прибуток за результатами перевірок контрольованих операцій в загальній сумі грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету за результатами перевірок (%)	Частка надходжень з податку на прибуток за результатами перевірок контрольованих операцій в загальній сумі надходжень до Зведеного Бюджету (%)
1	2015	3	0,03	0,003	-	39,1	1,000	-	0,008
2	2016	6	0,072	0,007	-	60,2	1,200	-	0,012
3	2017	24	0,3	0,074	5,3	73,4	1,250	1,396	0,101
4	2018	20	0,23	0,007	3,4	106,2	1,150	0,206	0,007
5	2019	17	0,35	0,013	3,8	117,3	2,059	0,342	0,011
6	2020	2	0,11	0	2,2	118,5	5,500	0,000	0,000
7	2021	28	0,4	0,016	4,9	163,8	1,429	0,327	0,010
8	2022	0	0	0,29	1,8	104,6	0	16,111	0,277
9	2023	9	2,61	0,002	3,1	217,0	26,100	0,065	0,001

Джерело: сформовано на основі [94; 95; 96; 97].



Рисунок Ж.1 – Модель політики трансфертного ціноутворення в системі міжнародного оподаткування

Джерело: складено автором.

**Таблиця И.1 – Внутрішні та зовнішні джерела інформації аналізу
контрольованих операцій**

Тип джерела	Джерело	Форма
Внутрішні дані суб'єкта господарювання	Фінансова звітність	Баланс
		Звіт про фін результати
		Звіт про грошові кошти
		Звіт про власний капітал
		Примітки до фінансової звітності
		Первинні документи
Внутрішні дані суб'єкта господарювання	Управлінська звітність	Звітні форми встановленні підприємством
Внутрішні дані суб'єкта господарювання	Податкова звітність	Податкова декларація з податку на прибуток підприємств
Внутрішні дані суб'єкта господарювання		Звітність з трансфертного ціноутворення
Внутрішні дані суб'єкта господарювання/Зовнішні дані сформовані державними органами та іншими комерційними організаціями	Митна звітність	Митна інформація про експортно-імпорті операції суб'єктами господарювання
Зовнішні дані сформовані державними органами та іншими комерційними організаціями	Статистична звітність	Статистичні показники про діяльність відповідної економічної галузі в якій здійснює діяльність суб'єкт господарювання
Зовнішні дані сформовані державними органами та іншими комерційними організаціями	Комерційні бази даних	Цінові агенства та комерційні дані (фінансові та цінові)

Джерело: розроблено автором.

Проект положення про облікову політику групи «Protech Solutions» щодо трансфертного ціноутворення

(що включає відображення дворівневої структури документу)

Проект документа сформовано відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XII від 16.07.1999 р., Міжнародних стандартів фінансової звітності та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку учасників групи. Документ призначений для забезпечення єдиної та уніфікованої облікової політики щодо трансфертного ціноутворення, а також надання достовірної інформації з урахуванням вимог податкового законодавства та міжнародних стандартів контролю за трансфертним ціноутворенням зацікавленим сторонам.

Розділ I. Загальні положення

Визначення основних термінів та понять, які використовуються в Положенні про облікову політику МГК щодо трансфертного ціноутворення (далі – Положення):

- Материнська компанія – це суб'єкт господарювання, який готує консолідовану інформацію щодо трансфертного ціноутворення групи, використовуючи єдину й узгоджену облікову політику, здійснює контроль та приймає стратегічні та оперативні рішення.
- Пов'язана особа (учасник групи) – це суб'єкт господарювання, що здійснює діяльність у межах однієї юрисдикції відповідно до місцевих законодавчих норм та уповноважений на підготовку звітної документації з трансфертного ціноутворення, контроль над яким здійснює материнська компанія.
- Міжнародна група компаній (МГК) – група, що охоплює материнську компанію та пов'язаних осіб (інших учасників групи).

- Контрольована операція – це господарська операція між учасниками групи, що підпадає під критерії контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до податкового законодавства юрисдикцій, у яких здійснюють діяльність учасники групи.
- Звітна документація з трансфертного ціноутворення – це комплекс інформації представлений у визначенні формі, який підтверджує відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» в межах одного суб'єкта господарювання групи.

1.1. Метою облікової політики щодо трансфертного ціноутворення є обрання в межах, передбачених стандартами та іншими нормативними документами, форми бухгалтерського обліку, методів, методики, способів ідентифікації та оцінки ризиків, які застосовує група для ведення обліку контрольованих операцій та складання звітності з трансфертного ціноутворення.

1.2. Документ про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення розроблений групою відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення і Практичного керівництва ООН щодо трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, та затверджується уповноваженою особою материнської компанії для уніфікації формування облікової інформації та створення єдиної моделі контролю за трансфертним ціноутворенням.

Розділ II. Елементи облікової політики МГК

2.1. Координація діяльності групи компаній.

2.1.1. Згідно з Положенням про облікову політику, материнська компанія здійснює внутрішньогрупову координацію або делегує ці повноваження уповноваженій особі (учаснику групи) для забезпечення формування єдиної та уніфікованої політики групи.

2.1.2. Ведення обліку господарських операцій і контролю покладається на відповідну особу в межах окремих учасників групи, здебільшого головного бухгалтера. У своїй діяльності учасники групи керуються нормативно-правовими актами та правилами, встановленими материнською компанією відповідно до затверджених посадових інструкцій, які визначають обов'язки і міру відповідальності кожного учасника групи.

2.1.3. Перед наданням інформації на запит зовнішніх користувачів, перелік та зміст запитуваної інформації погоджується з материнською компанією або уповноваженою особою (учасником групи) для дотримання єдиної політики в кожній юрисдикції.

2.1.4. Фінансовий рік групи компаній збігається з календарним роком (01.01 – 31.12 включно).

Періодичність подання та підготовки фінансової звітності визначається відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності». При цьому, звітним періодом в цілях контролю за трансфертним ціноутворенням є календарний рік відповідно до ПКУ, який збігається з фінансовим роком групи.

2.2. Порядок організації, зберігання та обміну інформацією.

2.2.1. За результати проведення господарської операції здійснюється формування пакета документів, які надалі завантажуються на хмарний ресурс МГК за тематичною ознакою. Формування даних здійснюється в окремих папках з посиланням на відповідні реквізити:

- найменування суб'єкта господарювання;
- назва і порядковий номер папки (справи);
- період, за який сформовано документ (рік, два роки тощо);
- кількість файлів у папці;
- предмет операції.

2.2.2. Інформація повинна зберігатися у цифровому форматі (на хмарному сервері) протягом терміну, передбаченого податковим законодавством відповідної юрисдикції.

2.2.3. Обмін інформацією здійснюється за допомогою засобів електронного документообігу в постійному режимі, при цьому материнська компанія або уповноважена особа (учасник групи) встановлює графік обміну на щомісячній основі.

2.3. Облік господарських операцій з контрагентами-нерезидентами.

2.3.1. Порядок організації обліку контрольованих господарських операцій в межах групи регламентується Положенням, затвердженим на рівні материнської компанії.

2.3.2. Материнська компанія або уповноважений учасник групи забезпечує єдині стандарти обробки показників учасників групи щодо трансфертного ціноутворення та організації обліку контрольованих операцій. Це гарантує їхнє коректне відображення в реєстрах бухгалтерського обліку та своєчасне включення до звітності з трансфертного ціноутворення.

2.3.3. Первинна документація, яка підтверджує здійснення господарських операцій з контрагентами-нерезидентами, формується щомісяця на основі даних, отриманих в аналітичній системі «Звіт про контрагентів-нерезидентів». Учасники групи складають окремий документ – «Реєстр-розрахунок трансфертного ціноутворення внутрішньогрупових операцій МГК». Документація групується за відповідними ознаками та своєчасно відображається у реєстрах бухгалтерського обліку.

2.3.4. Для збору облікових даних «Protech Solutions» формується робочий план рахунків на рівні материнської компанії стосовно контрольованих операцій з метою виокремлення прямих доходів та витрат, що безпосередньо пов'язані з контрольованою операцією на дату здійснення таких операцій з відповідним підтвердженням первинним документом.

Зокрема для товарних операцій:

1. 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»:

- для операцій з учасниками МГК: 362.1 «Розрахунки з учасниками МГК» з деталізацією:
 - 362.1.1 «Розрахунки за спотовим контрактом» – у випадку постачання товарів/послуг за разовими або короткостроковими договорами;
 - 362.1.2 «Розрахунки за форвардними контрактам» – при довгострокових угодах із фіксацією майбутніх цін;
 - для операцій з іншими нерезидентами: 362.2 «Розрахунки з іншими нерезидентами», включаючи:
 - 362.2.1 «Розрахунки за спотовим контрактом»;
 - 362.2.2 «Розрахунки за форвардними контрактам».
2. 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»:
- для закупівель у пов'язаних особах (учасників МГК): 632.1 «Розрахунки з учасниками МГК», з розподілом на:
 - 632.1.1 «Розрахунки за спотовим контрактом»;
 - 632.1.2 «Розрахунки за форвардними контрактам»;
 - для взаєморозрахунків з іншими постачальниками-нерезидентами:
 - 632.2 «Розрахунки з іншими нерезидентами», включаючи:
 - 632.2.1 «Розрахунки за спотовим контрактом»;
 - 632.2.2 «Розрахунки за форвардними контрактам».

2.4. Інформаційні системи та програмне забезпечення.

2.4.1. Дані для підготовки звітності з трансфертного ціноутворення повинні формуватися (збиратися), оброблятися та накопичуватися відповідно до встановлених правил на рівні материнської компанії враховуючи єдиний та уніфікований підхід. Під час накопичення інформації, необхідно інтегрувати в діяльність групи аналітичну систему «Звіт про контрагентів-нерезидентів», яка забезпечуватиме послідовність формування та повноту даних на рівні всіх учасників групи. Технічні рішення повинні підтримувати можливість ведення обліку в різних юрисдикціях, враховувати специфіку національних стандартів

бухгалтерського обліку і податкового законодавства та своєчасну передачу інформації на запит материнської компанії.

2.4.2. Для забезпечення внутрішнього та зовнішнього контролю за трансфертним ціноутворенням, усі учасники групи повинні використовувати єдину базу даних, розроблену та запроваджену на рівні материнської компанії. База даних повинна забезпечувати децентралізований доступ кожного із учасників при підготовці звітності відповідно до вимог юрисдикції присутності учасника.

2.5. Методика ідентифікації та оцінки контрольованих операцій

2.5.1. Враховуючи відмінний функціональний профіль учасників групи та вид контрольованих операцій, вибір методу трансфертного ціноутворення та проведення економічного аналізу здійснюється на рівні кожного учасника групи, залученого до контрольованих операцій, відповідно до національних правил контролю за трансфертним ціноутворенням. Орієнтовний перелік методів відповідно до Настанов ОЕСР представлена в Таблиці 1.

Таблиця 1

Методи трансфертного ціноутворення

Традиційні методи
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ)
Метод ціни перепродажу
Метод «витрати плюс»
Транзакційні методи
Метод чистого прибутку
Метод розподілу прибутку

Наприклад, для операцій з придбання товарів групи від виробника ціна має формуватися з урахуванням ціни продажу на умовах поставки, яка розраховується як середня ціна плюс націнка, визначена за коефіцієнтом, сформованим під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів (таблиця 2).

**Профіль господарської операції відповідно до застосованого методу
трансфертного ціноутворення**

Вид операції:	Дистрибуція продукції (перепродаж імпортованого медичного обладнання)
Назва методу:	Ціни перепродажу
Ціна:	Ціна реалізації плюс націнка, скоригована з урахуванням функцій дистриб'ютора та факторів впливу
Опис розрахунку	Націнка дистриб'ютора визначається з урахуванням функціонального профілю (відсутності значних нематеріальних активів, та понесених ризиків) та порівнюваних зіставних операцій. При розрахунку враховується рівень витрат на збут, логістику та зберігання (формується націнка). Націнка може коригуватись з огляду на особливості ринку, наприклад, знижки або сезонні коливання попиту.

2.5.2. Методика визначення та сегментації доходів і витрат, що відповідає економічній суті контрольованої операції на рівні групи, повинна здійснюватися відповідно до пункту 2.84 Настанов ОЕСР «Витрати та доходи, не пов'язані з контрольованою операцією, що перевіряється, повинні бути виключені, якщо вони суттєво впливають на порівнянність з неконтрольованими операціями».

2.5.2. Облік операційних витрат групи повинен здійснюватися у розрізі окремих товарних позицій та брендів учасників групи.

2.5.3. Для розрахунку фінансових показників (доходів та витрат) в розрізі брендів слід використовувати «ключ розподілу», відповідно до питомої ваги кожної операції.

2.5.4. Співвідношення розрахунку потрібно ґрунтувати на тому, які функції виконує учасник групи та несе ризики, у зв'язку з веденням діяльності за кожним з видів товарних позицій (таблиця 3).

Функціонально-ризиковий аналіз

Назва функції/ризикау	Опис	Перелік учасників МГК		
		ТОВ «Протек Солюшнз Україна»	Контрагент-сторона контрольованої операції	Материнська компанія
1. Аналіз функцій				
Виробництво	Адаптація товару групи до запитів кінцевих споживачів тощо	-	x	-
Дистрибуція	Розповсюдження товару групи кінцевим споживачам	x	-	-
...	...	...	...	...
Володіння товарним знаком	Створення та підтримка товарного знаку на продукцію групи	-	-	x
2. Аналіз ризиків				
Виробничі ризики	Ризик переривання виробництва або зниження ефективності через технічні або логістичні фактори.	-	x	-
Зміни ринкових цін	Ризик коливань цін на товари/послуги, що впливає на прибутковість операції	x	-	-
...	...	...	...	...
Інвестиційний ризик	Ризик, пов'язаний із вкладенням капіталу та поверненням інвестицій у довгострокові активи	-	-	x

2.5.5. Доходи та витрати, що можуть бути прямо ідентифіковані як пов'язані з конкретною контрольованою операцією, відносяться до неї у повному обсязі за принципом прямого віднесення.

У випадках, коли прямий зв'язок встановити неможливо, але існує економічна залежність, розподіл здійснюється пропорційно частці доходу від реалізації товарів (робіт, послуг), придбаних у межах контрольованих операцій, у структурі загального доходу.

2.5.7. Всі інші доходи та витрати, які розподіляються пропорційно обраному «ключу розподілу», враховуючи природу отриманих доходів і понесених витрат, включаючи особливості придбаного в контрольованих операціях товару.

2.5.8. Збір порівняних даних та проведення розрахунків здійснюється двома способами, а саме: зовнішні джерела інформації – за допомогою комерційних баз джерел (бази даних «Orbis», «YouControl», цінових агенств «Platts», «Argus» тощо), внутрішні – на основі облікових даних учасників групи, що зберігаються в аналітичній системі групи «Звіт про контрагентів-нерезидентів».

2.5.9. За відсутності внутрішніх зіставних операцій (господарських операцій з непов'язаними особами, які не підпадають під визначення контрольованих операцій) для аналізу трансфертного ціноутворення на медичне обладнання та запасні частини, застосовується метод ціни перепродажу за наявності внутрішніх зіставних операцій. Трансферна ціна визначається наступним чином:

1. встановлення базової ціни: визначається цільова оптова ціна на обладнання та запчастини, з урахуванням потенціалу збуту, життєвого циклу продукту, витрат на виробництво, ризиків перерозподілу та інших факторів;
2. коригування до експортної ціни: ціна коригується до бруто-експортної ціни, після чого застосовується знижка на рівні від 50% до 60%, що відображає витрати посередника, включаючи витрати на продаж, операційні витрати та очікуваний прибуток, залежно від функцій і прийнятих ризиків;
3. методологія погодження: Встановлена методика трансфертного ціноутворення погоджується між материнською компанією та компаніями збуту/сервісу для забезпечення узгодженості підходів у групі.

2.5.10. Оцінка відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється на основі інформації з різних джерел (внутрішніх та зовнішніх). Внутрішня інформація включає дані фінансової звітності, бухгалтерського обліку, внутрішньогрупових угод та інших документів, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання. Зовнішня інформація охоплює ринкові показники, бази даних порівнянності, галузеві звіти та інші аналітичні матеріали. На основі цих даних здійснюється всебічний аналіз

відповідності умов контрольованих операцій встановленим вимогам. Систематизація потенційних джерел інформації наведена в таблиці 4.

Таблиця 4

Джерела інформації для трансфертного ціноутворення

Тип джерела	Назва
Зовнішнє	Цінові бази даних
	База фінансової звітності та реєстраційних даних
	База даних щодо вартості нематеріальних активів, фінансових та інших послуг
Внутрішнє	Фінансова звітність
	Управлінська звітність
	Податкова та митна звітність
	Статистична звітність

2.6. Методика аналізу та оцінка ризиків

2.6.1. Аналіз та оцінка ризиків здійснюються відповідно до Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення та вітчизняних законодавчих норм. Ризики трансфертного ціноутворення мають оцінюватися в контексті окремих (або сукупності взаємопов'язаних та згрупованих) господарських операцій кожного учасника групи. Ідентифікацію ризиків необхідно проводити встановлюючи на внутрішньогруповому рівні методики оперативного виявлення таких операцій у загальній сукупності господарських операцій серед учасників групи.

2.6.2. Ідентифікація ризиків повинна базуватись на матричній системі, запровадженою материнською компанією або уповноваженою особою, з відповідними коефіцієнтами наявності економічної значимості та ступеня ризиковості, враховуючи фактичну поведінку сторін контрольованої операції та її документальне відображення, із деталізацією таких аспектів, як:

- операції з передачі нематеріальних активів;
- реструктуризацію бізнесу;
- нетипові відсоткові стави (кредити, позики, тощо);
- збитковість;

- наявність пільгових режимів «безпечних гаваней», або договорів про попереднє узгодження ціноутворення;
- невідповідність договірних умов фактичній поведінці сторін.
- наявність значної заборгованості тощо.

2.6.3. Враховуючи специфіку учасників групи у ланцюгу створення доданої вартості в контрольованих операціях, при ідентифікації ризиків доцільно застосовувати децентралізований підхід до їх оцінки. Використання розробленої методики моніторингу та оцінки ризиків з урахуванням національних законодавчих особливостей спрямоване на мінімізацію можливих негативних наслідків при підготовці звітної документації з трансфертного ціноутворення.

2.7. Документальне відображення

2.7.1. Документальне відображення облікових даних в інформаційній системі «Звіт про контрагентів-нерезидентів» або іншому програмному забезпеченні, яке забезпечить ефективне ведення бухгалтерського обліку контрольованих операцій учасників МГК.

2.7.2. Для забезпечення узгодженого підходу до консолідації фінансових показників групи розробляються та впроваджуються єдині звітні форми управлінського обліку (Реєстр-розрахунок трансфертного ціноутворення внутрішньогрупових операцій МГК та відомість сегментування показників учасників як на рівні учасника групи так і консолідована форма на рівні материнської компанії МГК), які повинні використовувати всі учасники групи. Звітні форми адаптуються з урахуванням вимог управлінської звітності материнської компанії та узгоджуються на рівні групи.

2.7.3. Методика складання податкової та управлінської звітності з трансфертного ціноутворення учасниками групи розробляється з урахуванням вимог національного законодавства кожної юрисдикції та перелік інформації який має відображати звітність (табл.5).

Структура трирівневої документації з трансфертного ціноутворення

№ з/п	Вид звітності	Відповідальні особи	Терміни подання
1	2	3	4
1	Звіт про контрольовані операції (КО)	Учасники групи	Після звітної дати визначеної законодавцем в межах юрисдикції на рівні учасників групи
2	Документація з трансфертного ціноутворення (Local-file)	Учасники групи	Після звітної дати подання звіту про контрольовані операції, визначеної законодавцем в межах юрисдикції на рівні учасників групи
3	Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Master-file)	Материнська компанія	Після закінчення фінансового року, але не пізніше наступного місяця
4	Звіт в розрізі країн МГК (Country-by-Country Reporting)	Материнська компанія або уповноважена особа групи	-

Розділ III. Прикінцеві положення

3.1. Зміни до Положення про облікову політику

3.1.1. Зміни до Положення про облікову політику здійснюються у наведених нище випадках:

- у разі зміни вимог статуту організації;
- у разі, якщо зміни облікової політики забезпечать більш повне відображення контрольованих операцій в бухгалтерському обліку та звітності з трансфертного ціноутворення;
- у разі зміни вимог законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та податкового законодавства в юрисдикції будь-якого учасника групи.

3.1.2. Зміни до Документу про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення окремого суб'єкта господарювання затверджуються директором.

3.1.3. Оцінка загальної політики групи щодо трансфертного ціноутворення здійснюється материнською компанією в кінці фінансового року відповідно до порядку, встановленого групою в Положенні про облікову політику

Джерело: розроблено автором.

**Таблиця И.1 – Внутрішні та зовнішні джерела інформації аналізу
контрольованих операцій**

Тип джерела	Джерело	Форма
Внутрішні дані суб'єкта господарювання	Первинні документи та фінансова звітність	Баланс
		Звіт про фін результати
		Звіт про грошові кошти
		Звіт про власний капітал
		Примітки до фінансової звітності
		Первинні документи
Внутрішні дані суб'єкта господарювання	Управлінська звітність	Звітні форми встановлені підприємством
Внутрішні дані суб'єкта господарювання	Податкова звітність	Податкова декларація з податку на прибуток підприємств
Внутрішні дані суб'єкта господарювання		Звітність з трансфертного ціноутворення
Внутрішні дані суб'єкта господарювання/Зовнішні дані сформовані державними органами та іншими комерційними організаціями	Митна звітність	Митна інформація про експортно-імпорті операції суб'єктами господарювання
Зовнішні дані сформовані державними органами та іншими комерційними організаціями	Статистична звітність	Статистичні показники про діяльність відповідної економічної галузі в якій здійснює діяльність суб'єкт господарювання
Зовнішні дані сформовані державними органами та іншими комерційними організаціями	Комерційні бази даних	Цінові агенства та комерційні дані (фінансові та цінові)

Джерело: розроблено автором.

Додаток Л

Таблиця Л.1 – Реєстр внутрішньогрупових операцій з трансфертного ціноутворення МГК

№ з / п	Найменування контрагента	Код нерезидента в країні резиденції за відсутності ЄДРПОУ (ключ пошуку додаткової інформації)	Інформація про господарську операцію			Інформація з трансфертного ціноутворення								
			Вид, дата, умови поставки, реквізити контракту (угоди тощо) та первинних документів (акти виконаних робіт, митні декларацій, інвойси тощо), валюта, кількість, загальна сума інше	Кореспонденція рахунків		На момент здійснення операції			На момент формування звітності			Коригування		
						Метод трансфертного ціноутворення	Використане джерело інформації	Значення показника ціни/рентабельності	Метод трансфертного ціноутворення	Використане джерело інформації	Значення показника ціни/рентабельності	Дата застосування коригувань	Фактори (ринкові/неринкові), що вплинули на вартісну оцінку операції	Ціни або показники, що коригуються в контрольованій операції
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Джерело: авторська розробка, оприлюднено у [130].

Додаток М

Таблиця М.1 – Відомості сегментування показників контрольованих операцій МГК

Назва групи										
Звітний період										
Період фінансового року групи										
К-ть учасників групи										
Назва показника фінансової звітності (Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф.1 та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф.2)	Компанія №1				...	Компанія №n				
	Контрольована операція №1 (назва, код нерезидента в країні резиденції та тип)		Неконтрольовані операції			Контрольована операція №n (назва, код нерезидента в країні резиденції та тип)		Неконтрольовані операції		
	Загальна сума операцій, в тому числі:		Загальна сума операцій, в тому числі:			Загальна сума операцій, в тому числі:		Загальна сума операцій, в тому числі:		
	Ідентифікова на сума, тис грн	Розподілена сума, тис грн	Ідентифікова на сума, тис грн	Розподілена сума, тис грн		Ідентифікова на сума, тис грн	Розподілена сума, тис грн	Ідентифікована сума, тис грн	Розподілена сума, тис грн	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2000 ф.2)					...					
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2050 ф.2)					...					
Валовий прибуток (рядок 2090 ф.2)					...					
Адміністративні витрати (рядок 2130 ф.2)					...					
Витрати на збут (рядок 2150 ф.2)					...					
Інші операційні витрати (рядок 2180 ф.2)					...					
Фінансові витрати (рядок 2250 ф.2)					...					
Інші витрати (рядок 2270 ф.2)					...					

Продовження додатку М.1

Фінансовий результат від операційної діяльності (рядок 2190/2195 ф.2)					...					
Дебіторська заборгованість (рядок 1125 ф.1)					...					
Кредиторська заборгованість (рядок 1615 ф.1)					...					
Запаси (рядок 1100 ф.1)					...					
Усього, необоротні активи (рядок 1095 ф.1)					...					
Усього, оборотні активи (рядок 1195 ф.1)					...					
Поточні фінансові інвестиції (рядок 1160 ф.1)					...					
Гроші та їх еквіваленти (рядок 1165 ф.1)					...					
Усього, поточні зобов'язання і забезпечення (рядок 1695 ф.1)					...					
Ключ розподілу (%, від доходу/собівартості тощо, що прямо відноситься до контрольованої операції)			X	X	...			X	X	X
Показник рентабельності відповідно до застосованого методу трансфертного ціноутворення			X	X	...			X	X	X
Коригування (у випадку наявних невідповідностей)			X	X	...			X	X	X

Джерело: авторська розробка, оприлюднено у [130, с. 18].

Таблиця М.2 – Відомість сегментування показників контрольованих операцій учасника групи

Назва групи						
Звітний період						
Період фінансового року групи						
К-ть учасників групи						
Назва показника фінансової звітності (Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф.1 та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф.2)	Компанія №1				...	Компанія №n
	Контрольована операція №1 (назва, код нерезидента в країні резиденції та тип)		Неконтрольовані операції			
	Загальна сума операцій, в тому числі:		Загальна сума операцій, в тому числі:			
	Ідентифікована сума, тис грн	Розподілена сума, тис грн	Ідентифікована сума, тис грн	Розподілена сума, тис грн		
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2000 ф.2)					...	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2050 ф.2)					...	
Валовий прибуток (рядок 2090 ф.2)					...	
Адміністративні витрати (рядок 2130 ф.2)					...	
Витрати на збут (рядок 2150 ф.2)					...	
Інші операційні витрати (рядок 2180 ф.2)					...	
Фінансові витрати (рядок 2250 ф.2)					...	
Інші витрати (рядок 2270 ф.2)					...	
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток/збиток (рядок 2190/2195 ф.2)					...	

Продовження додатку М.2

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (рядок 1125 ф.1)					...	
Кредиторська заборгованість (товари, роботи, послуги) (рядок 1615 ф.1)					...	
Запаси (рядок 1100 ф.1)					...	
Усього, необоротні активи (рядок 1095 ф.1)					...	
Усього, оборотні активи (рядок 1195 ф.1)					...	
Поточні фінансові інвестиції (рядок 1160 ф.1)					...	
Гроші та їх еквіваленти (рядок 1165 ф.1)					...	
Усього, поточні зобов'язання і забезпечення (рядок 1695 ф.1)					...	
Ключ розподілу (%, від доходу/собівартості тощо, що прямо відноситься до контрольованої операції)			X	X	...	
Показник рентабельності відповідно до застосованого методу трансфертного ціноутворення			X	X	...	
Коригування (при наявних невідповідностей)			X	X	...	

Джерело: авторська розробка, оприлюднено у [130, с.18].

Технічне завдання інформаційної бази даних «Звіт про контрагентів-нерезидентів»

Назва розділу	Зміст розділу
1. Характеристика об'єкта та результатів його функціонування	
1.1. Опис об'єкта автоматизації	Інформаційна система для автоматизації процесу збору, аналізу та підготовки інформації в зрозумілому та зручному вигляді для внутрішніх користувачів. Об'єктом автоматизації є інтеграція наявних бухгалтерських і фінансових програм суб'єкта господарювання для забезпечення єдиного та комплексного масиву даних. Програмне забезпечення даної форми звіту повинно охоплювати операцій між контрагентами-нерезидентами, з можливістю швидкої ідентифікації потрібної інформації у формі звіту з обраними параметрами.
1.2. Мета автоматизації	Мета – упорядкування інформації та зменшення ручного втручання при визначенні актуальних даних для ідентифікації контрольованих операцій з подальшою підготовкою звітності з трансфертного ціноутворення з метою упередження ризиків та мінімізації податкових зобов'язань, пов'язаних із недотриманням правил трансфертного ціноутворення
1.3. Опис характеру взаємодії з іншими процесами, включаючи неавтоматизовані	Система взаємодіє з наявними бухгалтерськими програмами для отримання даних про операції з контрагентами-нерезидентами. Для забезпечення адміністрування обліку система має витягувати дані безпосередньо з бухгалтерської бази, що містить інформацію про наявні зовнішньоекономічні відносини суб'єкта господарювання. Одночасно рівень інтеграції з іншими інформаційними ресурсами, повинен надавати можливість швидкого доступу до основної інформації з державний реєстрів та інформації про групу компаній, що включають: основні показники, загальну структуру групи, дані податкової та фінансової звітності та інше.
2. Функції системи	
2.1. Детальний опис бізнес-процесів	Система охоплює бізнес-процеси, пов'язані з реєстрацією, обліком і аналізом операцій з контрагентами-нерезидентами. Вона включає процеси збору, накопичення та систематизації даних з подальшим автоматичним формуванням звіту. Робота з базою передбачає можливість перегляду необхідної інформації про господарські операції, з подальшим збереженням результатів і роботи з ними у вигляді звіту у форматі CSV (значення, розділені комами). Цей звіт можна буде обробляти для автоматизації оцінки оперативної інформації та аналізу на предмет ризиків трансфертного ціноутворення. Система повинна: - автоматично формувати інформацію про контрагентів-нерезидентів за звітний період (рік) на основі бухгалтерських та інших даних, отриманих із первинних документів; - надавати можливість оперативно отримувати зведену інформацію за усіма операціями, а також проводити вибіркового пошук за заданими критеріями (контрагент, тип операцій, період, характеристики, вартісні показники); - забезпечувати формування та налаштування критеріїв збору і збереження даних відповідно до особливостей діяльності суб'єкта господарювання та облікової політики компанії. Зазначена інформація повинна відображатися шляхом виведення графічного зв'язку на екранну форму із зазначення джерела виникнення і припинення зв'язку. Система повинна надавати можливість ручного введення (коригування) інформації про господарські операції із зазначенням історії таких змін та доповнень.
2.2. Перелік вхідних даних (документів)	• Первинні документи, реєстри обліку (накладні, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, субрахунки та аналітичні рахунки). • Контракти між контрагентами-нерезидентами. • Дані про ціни в операціях з учасниками групи та аналогічні угоди з незалежними сторонами. • Інша інформація наявна в групі компаній до якої відноситься суб'єкт господарювання (дані про пов'язаних фізичних та юридичних осіб).

Назва розділу	Зміст розділу
2.4. Посилання на інструкції або методики	Система базується на обліковій політиці групи компаній щодо трансфертного ціноутворення, а також на національних методичних рекомендаціях для визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Крім того, система підтримує інтеграцію з міжнародними стандартами та методологіями, якими користуються інші учасники групи, що забезпечує узгодженість підходів до трансфертного ціноутворення на глобальному рівні
2.5. Опис процесів перетворення вхідної інформації на вихідні дані (звіт про контрагентів-нерезидентів)	• Збір вхідних даних про операції з контрагентами-нерезидентами. • Збір та накопичення інформації з первинних документів, бухгалтерських реєстрів обліку. • Автоматизоване створення звіту, який містить інформацію про всі операції з нерезидентами, включаючи їхні обсяги, типи операцій, використані методи визначення ціни, і кінцевий висновок щодо їх відповідності ринковим умовам.
3. Формування вимог користувача до системи	
3.1. Формування запитів	Система повинна дозволяти користувачам формувати запити на отримання аналітичних даних по конкретних операціях, контрагентах чи періодах. Запити можуть бути збережені для регулярного використання.
3.2. Взаємодія з аналізом	Система заснована на технології блокчейн, що дозволяє інтегрувати її з аналітичними інструментами для ідентифікації та оцінки ризиків. Це забезпечує можливість автоматизованого формування звіту про здійсненні операції за звітний період (рік) та надання рекомендацій щодо необхідності коригування даних, з метою підвищення точності і відповідності вимогам податкового законодавства та стандартів фінансової звітності на основі нейронних мереж.
3.3. Тестування	Перед запуском система проходить етап тестування з використанням історичних даних для перевірки її точності та відповідності вимогам користувача.

Джерело: розроблено автором.

Додаток П

Таблиця П.1 – Удосконалення звітності з трансфертного ціноутворення

Рівень звітування в структурі групи	Тип звітності	Джерела даних	Звітний період	Перелік осіб, що зобов'язанні подавати	Пропозиції щодо удосконалення
Учасники групи (окремий суб'єкт господарювання)	Податкова звітність				
	1. Звіт про контрольовані операції	Первинні документи (інвойси, акти виконаних робіт тощо), контракти, реєстри обліку, податкова та митна інформація (Митна декларація, Податкова декларація з податку на прибуток підприємств, тощо), комерційні бази даних («Orbis», «YouControl», «Platts» тощо)	Календарний рік	Суб'єкти господарювання, які здійснюють господарські операції, що підпадають під критерії контрольованих	- доповнити додаток 2 до звіту «Відомості про особу, яка бере участь у КО» окремою графою: «Кредитний рейтинг компаній (у разі здійснення фінансових операцій)»; «Основний договір» та «Сума операції, що є відмінною від винагороди комісіонера (сторони контрольованої операції) (при наданні послуги комісіонера)»; «Показник (база), який обрано для розподілу прибутку в межах учасників контрольованої операції» (при використанні методу розподілення прибутку); - формування на рівні держави присвоєння кодів нерезидентам та формування «Єдиного реєстру нерезидентів в цілях трансфертного ціноутворення» із зазначенням організаційно-правової форми діяльності нерезидента.
	2. Повідомлен про участь у міжнародній групі компаній	Податкова інформація (Податкова декларація з податку на прибуток підприємств), фінансова звітність (Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. 2-к), управлінська звітність (звіт про політику групи щодо трансфертного ціноутворення, звіт про структуру управління МГК) тощо	Календарний рік	За 2020-2021 звітні періоди - всі суб'єкти господарювання, що здійснили контрольовані операції; З 2022 звітного періоду - суб'єкти господарювання, що здійснили контрольовані операції та входять до міжнародної групи компаній	- додати окрему графу «Відомості переходу компанії з однієї групи до іншої протягом звітного періоду (у разі наявності випадків переходу)»; - формування на рівні держави присвоєння кодів нерезидентам та формування «Єдиного реєстру нерезидентів» із зазначенням організаційно-правової форми діяльності нерезидента.
	3. Документація з трансфертного ціноутворення	Первинні документи (інвойси, акти виконаних робіт тощо), реєстри обліку, податкова та митна інформація (Митна декларація, Податкова декларація з податку на прибуток підприємств, аудиторський файл SAF-T UA, тощо), фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. 1 та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф.2), аудиторський висновок, управлінська звітність (Звіт про політику групи щодо трансфертного ціноутворення, Звіт про структуру управління МГК, Звіт про розподіл функцій, активів і ризиків тощо), комерційні бази даних («Orbis», «YouControl», «Platts» тощо)	Календарний рік	Суб'єкти господарювання, що здійснюють господарські операції та подають звіт про контрольовані операції	- формування спрощених підходів до малих та середніх суб'єктів господарювання з незначним ступенем ризику шляхом впровадження граничних рівнів обороту або обсягу контрольованих операцій, нижче яких компанії звільняються від обов'язку подавати документацію; - формування єдиного стандартного формату документації з визначеними елементами, які будуть затверджені нормативно-правовим актом.
	3.1. Дані про групу та компанію				визначення чіткого переліку обов'язкової інформації до подання;
	3.2. Опис бізнес середовища				створення матриці екзогенних факторів впливу на підприємство та методів, які використовував суб'єкт для зменшення їх впливу на діяльність.
	3.3 Інформація про контрольовані операції				- визначення конкретних суб'єктів господарювання, задіяних в контрольованій операції з метою реструктуризації; - додати окрему графу «Показники рентабельності кожної із сторін (у разі здійснення операцій з контрагентом з однієї групи компаній)».

	3.4 Функціональний аналіз				- імплементация ст.39 ПКУ, зокрема функцій ДЕРМЕ (розробка, вдосконалення, підтримка, захист та експлуатація) при проведенні операцій з нематеріальними активами; - оновлення положень ст.39 ПКУ відповідно до Настанов ОЕСР в редакції 2022 року, за рахунок врахування функціональних особливостей для фінансових операцій
	3.5 Економічний аналіз (включаючи вибір методу) та порівняльне дослідження				- створення «Порядку регулювання принципів здійснення економічного аналізу для операцій з нематеріальними активами»; - створення «Порядку регулювання принципів здійснення економічного аналізу фінансових операцій»
	4. Податкова декларація з податку на прибуток підприємств				доповнити додаток ТЦ окремою графою «Основний договір» та «Сума операції, що є відмінною від винагороди комісонера (сторони контрольованої операції) (при коригуванні контрольованих операцій через комісонера-нерезидента)»
	4.1 Додаток ТЦ				
Материнська компанія	5. Глобальна документація з трансфертного ціноутворення	Бухгалтерські дані (первинні документи, реєстри обліку), фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. 1 та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф.2)	Квартал, півріччя, три квартали, рік (наростаючим підсумком)	Суб'єкти господарювання (юридичні особи) які здійснювали господарську діяльність та подають Податкову декларацію з податку на прибуток підприємств	формування стандартного єдиного формату документації з визначеними елементами, які будуть затверджені нормативно-правовим актом.
	5.1. Опис організаційної структури групи				доповнити опис організаційної структури групи аналітичним підходом, подібним до практики, закріпленої у законодавстві Бельгії, що передбачає не лише формальне відображення підпорядкування та зв'язків між учасниками групи, а й оцінку економічної ролі кожного учасника у створенні доданої вартості.
	5.2. Загальний опис бізнес процесів групи				деталізація ділової мети кожного учасника відповідно до Положення про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення МГК
	5.3. Опис нематеріальних активів у володінні МГК				- запровадити ДЕМРЕ аналіз (розробка, покращення, підтримка, захист і експлуатація) для ідентифікації всіх переданих і використаних нематеріальних активів; - зазначення учасників групи та інших суб'єктів господарювання, що здійснюють володіння нематеріальними активами
	5.4. Опис фінансових операцій МГК				розширити описову частину документації в розділі «Опис фінансових операцій МГК» інформацією відповідно до вимог Настанов ОЕСР про кредитний рейтинг компаній (у разі наявності операцій з кептивного страхування (перестрахування) або гарантій сторін)

Продовження додатку П

	5.5 Додатки у вигляді консолідованої звітності або інших форм звітності (управлінська, податкова)				розширити перелік додатків (у разі наявності Положення про облікову політику щодо трансфертного ціноутворення МГК)
	6. Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній	Фінансова звітність учасників МГК (Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф.2), податкова інформація (Податкова декларація з податку на прибуток підприємств, тощо), управлінська звітність (Звіт про доходи та витрати, тощо)	Фінансовий рік встановлений МГК	Суб'єкти господарювання, що входять до складу міжнародної групи компаній, а сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передувє звітному року, дорівнює або перевищує еквівалент 750 млн євро та виконується одна з умов передбачених п.п 39.4.10 ПКУ.	доповнити окремими графами: «Перше подання звіту»; «Загальні відомості про групу», де дані подавати окремими колонками «Сума сукупного доходу МГК» та «Сума сукупного податку на прибуток (корпоративного податку) або його аналогу нарахованого та сплаченого МГК»; «Платежі, отримані від інших учасників групи, які розглядаються як дивіденди» відповідно до оновлених Настанов ОЕСР
На рівні всіх учасників МГК	Управлінська звітність				
	1. Звіт про контрагентів-нерезидентів	Фінансова звітність учасників МГК (Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф.2), податкова інформація (Податкова декларація з податку на прибуток підприємств, тощо), управлінська звітність (Ресстр-розрахунок трансфертного ціноутворення внутрішньогрупових операцій МГК, відомість сегментування показників учасників МГК тощо)	Визначається обліковою політикою МГК щодо трансфертного ціноутворення		запровадження нової форми аналітичної системи «Звіт про контрагентів-нерезидентів» в середині МГК

Джерело: складено автором на основі [23].

Таблиця Р.1 – Практичні підходи до управління ризиками трансфертного ціноутворення в різних країнах світу

Країна	Назва документу	Підходи	Переваги та недоліки
Австралія	Податок на прибуток: документація та практичні питання, пов'язані з встановленням та переглядом трансфертного ціноутворення в міжнародних операціях. Documentation and practical issues associated with setting and reviewing transfer pricing – Taxation Ruling TR 98/11	Здійснюється моніторинг контрольованих операцій від ідентифікації до встановлення рівня ризиковості. Ризико-орієнтована система включає п'ять рівнів, які забезпечують практичну методологію оцінки операцій з трансфертного ціноутворення, а саме: 1. Низький рівень якості процесів щодо використання методології і підготовки документації з трансфертного ціноутворення; 2. Низько-середній рівень якості процесів щодо використання методології та оформлення документації з трансфертного ціноутворення; 3. Середній рівень якості процесів щодо використання методології і та оформлення документації з трансфертного ціноутворення; 4. Середньо-високий рівень якості процесів щодо використання методології та оформлення документації з трансфертного ціноутворення; 5. Високий рівень якості процесів щодо використання методології та оформлення документації з трансфертного ціноутворення. Відповідно до кожного типу ризиків податковий орган може застосовувати відповідні заходи, для прикладу суб'єкти господарювання з високим ступенем ризику можуть бути передані на перевірку. Варто зазначити, що австралійська податкова служба використовує поєднання ручного та автоматизованого процесу, від традиційного спостереження що здійснюють інспектори до автоматизованої обробки великих масивів даних із застосуванням типових критеріїв ризиковості.	Переваги: 1. використання автоматизованих методів у поєднанні з традиційними під час комплексної оцінки ризиків трансфертного ціноутворення підвищує ефективність аналізу; 2. функціонування матриці ризиків із чітко визначеними критеріями для сегментації операцій за п'ятьма рівнями дозволяє ефективно розподіляти ресурси, щодо організації контрольно-перевірочних заходів; 3. робота з великими масивами даних, що охоплює широкий комплекс інформації та документів стосовно контрольованих операцій, дозволяє зосередити увагу на найбільш ризикових операціях. Недоліки: 1. наявність автоматизованої складової, яка не враховує несистемні відмінності, що призводить до недостатньої актуальності індикаторів при оцінці ризиків; 2. трудомістке та дороговартісне обслуговування системи; 3. наявність ручних процесів, що може призводити до помилок та затримок під час обробки інформації.
США	Посібники з внутрішніх доходів. Internal Revenue Manuals	Процес оцінки ризиків трансфертного ціноутворення включає складний процес з багатоступеневою послідовністю дій та включає: • ретельний аналіз попередніх документів у вигляді податкової звітності з трансфертного ціноутворення та робочих документів стосовно використанням Договорів попереднього узгодження ціноутворення (Advance Pricing Mutual Agreement); • аналіз операцій та податкових декларацій з застосуванням всеосяжного аналізу, який включає оцінку фінансових та нефінансових показників; • дослідження історії перевірок та здійснених господарських операцій платника податків. Основна мета процесу оцінки ризиків полягає у виявленні та аналізі потенційно ризикових контрольованих операцій з подальшим відпрацюванням, щоб забезпечити відповідність даних операцій принципу «втягнутої руки» і мінімізувати податкові ризики для компаній.	Переваги: 1. використання ретельного аналізу з урахуванням багатоступеневого підходу до аналізу фінансових показників та інших факторів дозволяє раціонально відбирати платників з підвищеним ризиком до яких буде організовано перевірку; 2. ретроспективний аналіз суб'єкта господарювання, який дозволяє оцінити тенденції діяльності та дає можливість проведення глибокого аналізу бізнес-процесів і оцінки ризиків на ранніх етапах моніторингу; 3. послідовний аналіз з покроковим моніторингом контрольованих операцій, що включає традиційні методи оцінки невідповідності умовам відкритого ринку. Недоліки: 1. складний підхід до процесу моніторингу та аналізу контрольованих операцій, який є трудомістким і вимагає значних часових ресурсів; 2. складність оцінки нефінансових показників через суб'єктивізм податкових інспекторів; 3. необхідність обробки великих масивів даних, через що від етапу моніторингу до перевірки може пройти більше року.

Велика Британія	Керівні рекомендації - Допомога з загальними ризиками в підходах до трансфертного ціноутворення. Help with common risks in transfer pricing approaches - GfC7	Оцінка ризиків трансфертного ціноутворення починається з попереднього моніторингу всіх суб'єктів господарювання на наявність потенційних ризиків. Даний процес не є суто механічним, та включає оцінку відповіді на загальні три питання, а саме: • Чи мають операції наявні ризики трансфертного ціноутворення? • Чи є достатні ресурси для роботи з будь-якими ризиками, які можуть бути виявлені? • Чи є ознаки того, що сума податкових донарахувань може бути значною? Структура оцінки ризиків побудована на шести етапному аналізі ризиків зазначеному в Настановах Організації економічного співробітництва та розвитку. Процес аналізу ідентифікованих ризиків Великої Британії включає декілька етапів: 1. оцінювання ризиків, що представлене у вигляді детального аналізу діяльності суб'єктів господарювання; 2. залежно від використання ризик-факторів (якісних та кількісних) здійснюється пріоритетність направлення запиту підприємству щодо підтвердження відповідності контрольованих операцій нормам податкового законодавства шляхом надання документації з трансфертного ціноутворення; 3. за результатами аналізу та роботи з ризиками здійснюється визначення шляхів відпрацювання ризикових операцій. Крім того, податковою службою Великої Британії представлено рекомендації, в яких викладено точку зору контролюючого органу щодо застосування шести етапного процесу ОЕСР для аналізу ризиків.	Переваги: 1. наявність якісних та кількісних маркерів ризику при аналізі контрольованих операцій, що дозволяє податковим органам зосередитися на найважливіших аспектах при оцінці операцій; 2. використання попереднього моніторингу ризиків трансфертного ціноутворення, що дозволяє ідентифікувати ризики на ранніх етапах; 3. використання механічного аналізу для виокремлення безризикових та операцій з низьким ризиком, де сума затрат на їх опрацювання перевищує можливі донарахування. Недоліки: 1. недостатній рівень покриття операцій із незначним ступенем ризику; 2. аналіз великих масивів даних може затягнути процес від моменту моніторингу до реальної перевірки, що створює ризики втрати актуальності інформації; 3. складність оцінки нефінансових показників через суб'єктивізм податкових інспекторів.
Нідерланди	Звіт в розрізі країн: Звітування по країнах: Посібник з ефективної оцінки податкових ризиків. Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment	Оцінка ризиків здійснюється двома підходами: 1. «Знизу вгору» в межах даного підходу податкові інспектори на місцях проводять загальну оцінку ризиків для великих підприємств із залученням спеціалізованої групи координації трансфертного ціноутворення; 2. «Зверху вниз» спеціалізовані групи координації трансфертного ціноутворення забезпечує узгодженість та якість на національному рівні, визначаючи додаткові дії для податкових інспекторів на місцях (запит на документацію або іншу інформацію).	Переваги: 1. багатовекторний підхід до моніторингу контрольованих операцій, який включає: централізовану складову в загальній оцінці ризиків та детальний аналіз при проведенні аудиту місцевими податковими інспекторами (децентралізована складова); 2. сегментований підхід до оцінки операцій суб'єктів господарювання від найбільших до найменших; 3. наявність безпосередньої роботи податкових інспекторів на місцях з метою постійного контакту та швидкої взаємодії. Недоліки: 1. при використанні підходу «знизу вгору» можлива відмінність в оцінці контрольованих операцій у різних регіонах; 2. при використанні підходу «зверху вниз» є витрати на координацію процесів інспекторів на місцях; 3. централізований підхід може недостатньо оцінити специфіку регіонів або окремих підприємств, що може призвести до недостатньої точності ідентифікації ступеня ризиковості.

Індія	Звіт в розрізі країн: Звітування по країнах: Посібник з ефективною оцінки податкових ризиків. Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment	Процес контролю за трансфертним ціноутворенням включає комп'ютеризований процес, який використовує аналіз великих масивів даних та оцінку ризиків. Серед ключових ініціатив, процес оцінки ризиків включає: 1. Використання комп'ютерного асистента при відборі ризикових операцій: програма представлена у вигляді централізованого механізму, що використовує великі масиви даних отримані від податкових інспекторів на місцях та аналізі минулорічних показників; 2. Система моніторингу підприємств, що не подають декларацію про податкові зобов'язання: включає ідентифікацію суб'єктів, що здійснюють значні фінансові операції та мають потенційні податкові зобов'язання які не задекларовано; наступним кроком є пріоритизація суб'єктів на основі їх класифікації. 3. Проект прозорості (Project Insight): передбачає створення центру аналізу фінансових операцій, з подальшим використанням даних при проведенні моніторингу контрольованих операцій та виконання вимог щодо міжнародного обміну інформацією про відкриття фінансових рахунків нерезидентами (FATCA та CRS).	Переваги: 1. використання автоматизованих систем, що використовують великі масиви даних та інформацію, отриману від місцевих інспекторів; 2. використання ретроспективних даних при формуванні системи оцінки ризиків; 3. наявність бази даних, що дозволяє оперативного отримувати податкову інформацію; 4. централізоване управління щодо організації проведення перевірок найбільш ризикових суб'єктів господарювання. Недоліки: 1. складність оцінки нефінансових показників через автоматизацію процесів; 2. трудомістке та дорогі обслуговування системи; 3. ризик отримання неповних або недостовірних даних від інспекторів на місцях, що може вплинути на точність оцінки ризиків і результати моніторингу.
Бразилія	Звіт в розрізі країн: Звітування по країнах: Посібник з ефективною оцінки податкових ризиків. Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment	Оцінка ризиків складається з трьох етапів, які формують комплексну багаторівневу систему: 1. Перший етап, передбачає формування плану роботи по відпрацюванню ризиків трансфертного ціноутворення в межах окремих регіонів Бразилії (здійснюється на місцевому рівні). 2. Другий етап, включає консолідацію визначених критеріїв ризиковості для аналізу підприємств, що будуть передані на перевірку даних (складається з поєднання ручного та автоматизованого процесу). 3. Третій етап, організація контрольних-перевірочних заходів щодо ризикових суб'єктів господарювання. Особливістю даної країни є поєднання централізованої та децентралізованої моделі ідентифікації та оцінки контрольованих операцій, зважаючи на регіональну специфіку.	Переваги: 2. Оцінка ризиків відповідно до регіональної специфіки підвищує точність процесу оцінки ризиків. 3. Поєднання автоматизованого та ручного процесів при оцінці контрольованих операцій враховує складність аналізу нефінансових показників. 4. Чіткий розподіл ресурсів щодо організації контрольних заходів. Недоліки: 1. Поєднання централізованої та децентралізованої моделей може призвести до невідповідностей у підходах до оцінки ризиків між різними регіонами, що вплине на якість аналізу. 2. Присутній значний людський фактор під час формування плану роботи по відпрацюванню ризиків. 3. Відсутність централізованого підходу може призвести до недостатньої точності ідентифікації ступеня ризиковості.

Джерело: сформовано автором на основі [32; 92; 153; 174].

Технічне завдання управління ризиками трансфертного ціноутворення на базі нейронної мережі

1. Загальні положення.

1.1. Технічне завдання управління ризиками трансфертного ціноутворення (далі – Завдання) визначає процедуру та методичні підходи до ідентифікації та оцінки ризиків шляхом синтезу моделі нейронної мережі в систему моніторингу контрольованих операцій.

1.2. Робота системи передбачає проведення наступних методичних процедур:

- визначення архітектури нейронної мережі;
- вибір якісних та кількісних маркерів ризику;
- моделювання нейронної мережі;
- синтез моделі в систему моніторингу контрольованих операцій.

2. Мета та завдання.

2.1. Створення моделі нейронної мережі ідентифікації та оцінки господарських операцій в режимі реального часу, які потенційно мають ризики трансфертного ціноутворення.

2.2. Модель повинна виявляти можливі ризики трансфертного ціноутворення і оцінювати їх, ранжуючи результати за допомогою матричної системи. Тлумачення цих результатів у формі профілю ризику підвищить ефективність управління ризиками через своєчасну реакцію на потенційні загрози.

3. Вибір архітектури мережі та функціональні особливості.

3.1. Архітектура математичної моделі нейронної мережі: багат шарова структура, яка містить, вхідні дані, вагові значення показників, функцію підсумовування, функцію активації та вихідні дані (індекс ризику).

3.2. Навчання та валідація: навчання нейронної мережі на основі історичних даних про контрольовані операції, історію перевірок користувача нейронної мережі та подальша перевірка відповідності даних користувача моделі заданим

параметрам, шляхом інтеграції баз даних з фінансовими, операційними та ринковими показниками.

3.3. Адаптивність: мережа повинна підтримувати можливість актуалізації маркерів ризику у процесі використання, тоді як процес навчання має відбуватися за результатами звітної періоду визначеного національними особливостями податкового законодавства користувача для вдосконалення з часом та інтеграції нових ризикових факторів.

4. Система оцінки ідентифікованих ризиків та інтерпретація результатів.

4.1. Мережа нейронних зв'язків повинна ідентифікувати та оцінювати потенційні ризики за результатами здійснених господарських операцій впродовж звітної періоду (року), а саме:

- розпізнавати наявний ризик в контрольованих операціях;
- класифікувати ідентифікований ризик за рівнем потенційного впливу;
- автоматичне формування висновку за результатами оцінки контрольованих операцій суб'єкта господарювання.

4.2. Отримані результати у вигляді висновку в автоматичному режимі ранжуються на основі матричної системи. Результати повинні бути відображені у вигляді кольорового забарвлення отриманого ризику, що дозволяє легко ідентифікувати пріоритетність реагування.

5. Тестування і оцінка ефективності.

5.1. Тестування сформованої мережі має пройти етап тестування для визначення точності ідентифікації ризиків та відповідності завданням користувача. Для моделювання нейронної мережі, що працює з ризиками трансфертного ціноутворення, можуть бути використані програмні засоби, такі як Python, Matlab або Statistica Neural Networks.

5.2. Основними параметрами для проведення оцінки ефективності на етапі тестування є:

- формування точності ідентифікації ризиків трансфертного ціноутворення;
- можливість адаптивності до змін ваги маркерів;

- мінімізація помилки при отримання вихідних результатів.

6. Оформлення результатів оцінки.

6.1. Інтерпретація результатів моделі нейронної мережі у вигляді профілю ідентифікованого ризику повинна забезпечувати зручне та зрозуміле подання, зокрема:

- загальні відомості про виявлений ризик;
- варіанти мінімізації або усунення ризику;
- графічне відображення результатів за допомогою кольорових індикаторів.

7. Інтеграція моделі в автоматизовану систему моніторингу контрольованих операцій.

7.1. Процес інтеграції з існуючою системою моніторингу контрольованих операцій повинен включати, зокрема, надання доступу до бази даних користувача нейронної мережі.

7.2. Підтримка передачі та обробки даних у реальному часі, з метою своєчасного виявлення патернів при проведенні господарських операцій до моменту визнання її контрольованою.

7.3. Організація захисту даних і контроль доступу до інформації для запобігання несанкціонованому використанню та забезпечення безпеки процесів моніторингу.

Джерело: складено автором.

Таблиця Т.1 – Систематизація показників для визначення кількісного виміру ризиків трансфертного ціноутворення

№ з/п	Індикатор/показник рентабельності	Формула згідно з Балансом (Звітом про фінансовий стан) ф.1 та Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) ф.2
1.	Валова рентабельність	$\frac{\text{Графа 2090 (2095)}}{\text{Графа 2000}} = \frac{\text{Валовий прибуток (збиток)}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)}}$
2.	Валова рентабельність собівартості	$\frac{\text{Графа 2090 (2095)}}{\text{Графа 2050}} = \frac{\text{Валовий прибуток (збиток)}}{\text{Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)}}$
3.	Чиста рентабельність	$\frac{\text{Графа 2190 (2195)}}{\text{Графа 2000}} = \frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)}}$
4.	Чиста рентабельність витрат	$\frac{\text{Графа 2190 (2195)}}{\text{Графа 2050} + \text{Графа 2130} + \text{Графа 2150} + \text{Графа 2180}} = \frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)}}{\text{Собівартість реалізованої продукції + Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші операційні витрати}}$
5.	Рентабельність операційних витрат (Berry Ratio)	$\frac{\text{Графа 2090 (2095)}}{\text{Графа 2130} + \text{Графа 2150} + \text{Графа 2180}} = \frac{\text{Валовий прибуток (збиток)}}{\text{Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші операційні витрати}}$
6.	Рентабельність активів	$\frac{\text{Графа 2190 (2195)}}{\text{Графа 1095} + \text{Графа 1195} - \text{Графа 1160} - \text{Графа 1165}} = \frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)}}{\text{Усього нематеріальні активи + Усього оборотні активи - Поточні фінансові інвестиції - Гроші та їх еквіваленти}}$
7.	Рентабельність капіталу	$\frac{\text{Графа 2190 (2195)}}{\text{Графа 1095} + \text{Графа 1195} - \text{Графа 1160} - \text{Графа 1165} - \text{Графа 1695}} = \frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)}}{\text{Усього нематеріальні активи + Усього оборотні активи - Поточні фінансові інвестиції + Гроші та їх еквіваленти - Усього поточні зобов'язання і забезпечення}}$

№ з/п	Індикатор/ показник рентабельності	Формула згідно з Балансом (Звітом про фінансовий стан) ф.1 та Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) ф.2
Формула згідно з фінансовою звітністю малого підприємства		
1.	Валовий прибуток 2090	$\text{Графа 2000} - \text{Графа 2050}$ $=$ (Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг))
2.	Фінансовий результат від операційної діяльності 2190	$\text{Графа 2120} + \text{Графа 2000} - \text{Графа 2050} - \text{Графа 2180}$ $=$ (Інші операційні доходи + Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – Інші операційні витрати)

Джерело: складено автором на основі [88].

Проект лістингу формування моделі нейронної мережі управління ризиками трансфертного ціноутворення засобами мови Python

```
import torch
import torch.nn as nn
import torch.optim as optim

# Для прикладу вхідним даним задаємо випадкові числа
risk_markers = torch.tensor([
    [0.7, 0.8, 0.6, 0.4, 0.5], # Контрольована операція 1
    [0.3, 0.9, 0.4, 0.6, 0.8], # Контрольована операція 2
    [0.5, 0.4, 0.7, 0.9, 0.3]  # Контрольована операція 3
], dtype=torch.float32)

# Визначаємо вагові значення для кожного маркера ризику
risk_weights = torch.tensor([0.2, 0.3, 0.25, 0.15, 0.1], dtype=torch.float32)

# Створюємо багатoshарову нейронну модель для оцінки ризику
class RiskModel(nn.Module):
    def __init__(self):
        super(RiskModel, self).__init__()
        # Два прихованих шари та один вихідний шар
        self.hidden1 = nn.Linear(5, 3) # перший прихований шар (5 входів, 3
виходи)
        self.hidden2 = nn.Linear(3, 2) # другий прихований шар (3 входи, 2 виходи)
        self.output = nn.Linear(2, 1) # вихідний шар (2 входи, 1 вихід)

    def forward(self, x):
        x = torch.sigmoid(self.hidden1(x)) # активація першого прихованого шару
        x = torch.sigmoid(self.hidden2(x)) # активація другого прихованого шару
        x = torch.sigmoid(self.output(x)) # активація вихідного шару
        return x

# Ініціалізуємо модель, функцію втрат та оптимізатор
model = RiskModel()
criterion = nn.MSELoss()
optimizer = optim.Adam(model.parameters(), lr=0.01)

# Обчислюємо вагу маркерів ризику на вхідних даних
weighted_risks = risk_markers * risk_weights

# Цільове значення (очікуваний ризик для кожної контрольованої операції)
target_risks = torch.tensor([[0.6], [0.7], [0.5]], dtype=torch.float32)

# Навчання нейронної мережі
epochs = 100
for epoch in range(epochs):
    model.train()
```

```

# Обнулення градієнтів
optimizer.zero_grad()

# Передбачення
predictions = model(weighted_risks)

# Обчислення втрат
loss = criterion(predictions, target_risks)

# Зворотне поширення помилки
loss.backward()
optimizer.step()

# Друк результату кожні 10 епох
if (epoch + 1) % 10 == 0:
    print(f'Epoch [{epoch+1}/{epochs}], Loss: {loss.item():.4f}')

# Оцінка ризику після навчання
model.eval()
with torch.no_grad():
    risk_assessment = model(weighted_risks)
    print("\nОцінка ризику для контрольованої операції:")
    for i, risk in enumerate(risk_assessment, 1):
        print(f"Контрольована операція {i}: Ризик {risk.item():.4f}")

```

Отриманий результат:

```

Epoch [10/100], Loss: 0.0218
Epoch [20/100], Loss: 0.0115
Epoch [30/100], Loss: 0.0073
Epoch [40/100], Loss: 0.0067
Epoch [50/100], Loss: 0.0068
Epoch [60/100], Loss: 0.0067
Epoch [70/100], Loss: 0.0067
Epoch [80/100], Loss: 0.0066
Epoch [90/100], Loss: 0.0066
Epoch [100/100], Loss: 0.0066

```

Оцінка ризику для контрольованих операцій:

```

Контрольована операція 1: Ризик 0.5995
Контрольована операція 2: Ризик 0.5999
Контрольована операція 3: Ризик 0.5993

```

Джерело: сформовано автором з використанням OpenAI ChatGPT-4 (листопад 2024 р.).

№ з/п	Профіль ризику			Кількість балів
Розділ І. Загальні дані операції				
1.1	Вид операції			
1.2	Тип контрагента			
1.3	Країна контрагента			
1.4	Сума операції			
...	...		...	...
1.n	Операція відповідає діяльності компанії			
Розділ 2. Перелік якісних та кількісних критеріїв ризику				
2.1	Якісні показники			
2.1.1				
...		...		...
2.1.n				
2.2	Кількісні показники			
2.2.1		Тривала збитковість		
...		...		
2.2.n				
Розділ 3. Заходи мінімізації ризику				
3.1	Назва заходу	...	Результат	
ID Операції: n	Назва учасника групи МГК: учасник №1			Загальний бал: n
Примітка				
	0% (відсутній ризик)			
	<30% (середній рівень ризику)			
	30-70% (високий рівень ризик)			
	70-100% (дуже високий рівень ризику)			

Рисунок Ф.1 - Проект профілю ризику трансфертного ціноутворення

Джерело: складено автором.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ***Статті у наукових виданнях,******включених до переліку наукових фахових видань України:***

1. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Роль трансфертного ціноутворення у формуванні моделі податкової поведінки. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 2 (70). С. 162-168. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-2-8568>
2. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Загально-теоретичні засади еволюції норм трансфертного ціноутворення: проблемні питання та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-35>
3. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Використання штучного інтелекту при формуванні політики трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки"*. 2024. № 3. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-3>
4. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Інтеграція блокчейн-технології в систему обліку та аналізу контрольованих операцій. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. (12). DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-12-09-03>
5. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Використання блокчейну та штучної нейронної мережі при автоматизації контролю в сфері трансфертного ціноутворення. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*. 2024. 328(2). С. 344-350. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-41>
6. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Методологічні аспекти трансфертного ціноутворення в контексті формування облікової політики МГК. *Український економічний часопис*. 2024. (7). С. 117–124. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-7-19>

7. **Моргуненко А. С.** Методи оцінки умов контрольованих операцій: вітчизняні та світові підходи. *Ефективна економіка*. 2025. № 2. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.2.110>

8. **Моргуненко А. С.** Організація процесу оцінки операцій з трансфертного ціноутворення МГК. *Український економічний часопис*. 2025. (8). С. 63–67. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-8-11>

9. Сторожук Т. М., **Моргуненко А. С.** Документальне оформлення операцій з трансфертного ціноутворення в системі обліку міжнародних груп компаній. *Облік і фінанси*. 2025. 1(107). С. 15–23. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1\(107\)-15-23](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1(107)-15-23)

10. **Моргуненко А. С.** Алгоритмізація процесу узгодженості серед учасників МГК при трансфертному ціноутворенні. *Причорноморські економічні студії*. 2025. Вип. 92. С. 68–73. DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.92-9>

Матеріали конференцій, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

11. **Моргуненко А. С.** Режим «Безпечні гавані» як опція міжнародної практики регулювання трансфертних цін. *II Міжнародний податковий конгрес*: [Електронне видання] збірник матеріалів (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 697-701.

12. **Моргуненко А. С.** Методи трансфертного ціноутворення: аналіз та використання суб'єктами господарювання. *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 12 травня 2023 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2023. С. 19-21.

13. **Моргуненко А. С.** Конкурентні правила трансфертного ціноутворення на шляху до євроінтеграції. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції*: [Електронне видання] XIV Міжнародна науково-практична

конференція (м. Ірпінь, 08 грудня 2023 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2023. С. 111-113.

14. **Моргуненко А. С.** Теоретичні аспекти принципу «вितягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Полтава, 26 жовтня 2023 р.). Полтава: Полтавський державний аграрний університет, 2023. С. 270-272.

15. **Моргуненко А. С.** Виклики трансфертного ціноутворення внаслідок цифровізації економіки. *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 29 березня 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 161-163.

16. Сторожук Т. М. **Моргуненко А. С.** Попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як складова управління ризиками. *Модернізація економіки: сучасні реалії, прогностні сценарії та перспективи розвитку*: [Електронне видання] VI Міжнародна науково-практична конференція (м. Херсон – м. Хмельницький, 18-19 квітня 2024 р.). Херсон: Херсонський національний технічний університет, 2024. С. 307-309.

17. **Моргуненко А. С.** До питання удосконалення формування звітної документації з трансфертного ціноутворення. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики*: [Електронне видання] III Міжнародна науково-практична інтернет конференція (м. Ірпінь, 14 травня 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 85-89.

18. **Моргуненко А. С.** Концепція DEMPE-аналізу операцій з нематеріальними активами як механізм контролю за трансфертним ціноутворенням. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції*: [Електронне видання] XV Міжнародна науково-практична конференція (м. Ірпінь, 22 листопада 2024 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2024. С. 128-130.

19. **Моргуненко А. С.** До питання трансфертного ціноутворення в умовах тарифної війни. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 11 квітня 2025 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2025.

20. **Моргуненко А. С.** Аналіз трансфертного ціноутворення в умовах економічної невизначеності. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики*: [Електронне видання] IV Міжнародна науково-практична інтернет конференція (м. Ірпінь, 06 травня 2025 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2025. С. 119-123.

У науково-дослідних роботах:

21. Удосконалення моніторингу контрольованих операцій та оцінювання ризиків з питань трансфертного ціноутворення: монографія/ Н. М. Борейко, С. С. Брехов, В. Ф. Дейнека, В. В. Кругляк, Є. А. Курілов та ін.; за заг. ред. С. С. Брехова. Ірпінь: ФОП Мельник А. А., 2021. 193 с.

ДОВІДКИ ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ

ЗАТВЕРДЖЕНО

В.о. ректора
Державного податкового університету

Валентина УНИНЕЦЬ-ХОДАКІВСЬКА

«14» вересня 2022

АКТ

**про впровадження у наукову діяльність
Науково-дослідного інституту фінансової політики Державного
податкового університету
результатів дисертаційного дослідження
Моргуненка Артема Сергійовича**

Комісія у складі головного наукового співробітника відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції, д.ю.н., професора Тимченка Л. Д., завідувача відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції, д.ю.н. Кононенка В. П., старшого наукового співробітника відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції, Ковтунович Н. Л. склала цей акт про те, що надані Моргуненком А. С. теоретичні й емпіричні матеріали, отримані ним за результатами власного наукового пошуку при виконанні дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії, впроваджені у діяльність Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України при виконанні на державне замовлення ННТР «Практичне удосконалення системи оцінки ризиків контрольованих операцій з урахуванням кращої світової практики» (номер держреєстрації: 0121U111676) та «Розвиток системи управління податковими ризиками у діяльності ДФС України (номер державної реєстрації: 0119U000569).

Матеріали надані Моргуненком А. С. опрацьовані в процесі виконання зазначеної ННТР та використані при підготовці підрозділу 3 «Основні показники ризиків трансфертного ціноутворення та підходи до їхнього визначення» колективної монографії «Удосконалення моніторингу

контрольованих операцій та оцінювання ризиків з питань трансфертного ціноутворення» (за заг. ред. С. С. Брехова. Ірпінь, 2021. 193 с.).

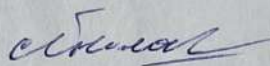
Зазначені матеріали становлять наукову та практичну цінність у сфері реформування державних фінансів.

В.о. директора
Науково-дослідного інституту
фінансової політики



Марія КАРМАЛШТА

Члени комісії:
Головний науковий співробітник
відділу дослідження міжнародної
податкової конкуренції,
д.ю.н., професор



Леонід ТИМЧЕНКО

Завідувач відділу дослідження
міжнародної податкової
конкуренції, д.ю.н.



Валерій КОНОНЕНКО

Старший науковий співробітник
відділу дослідження міжнародної
податкової конкуренції



Наталія КОВТУНОВИЧ

ДОВІДКА

Про впровадження науково-дослідницьких результатів дисертаційної роботи аспіранта кафедри обліку та консалтингу Державного податкового університету Моргуновича Артема Сергійовича на тему «Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням»

Надана довідка засвідчує, що аудиторська компанія ТОВ «АК «П.С.П. АУДИТ» на основі проведеного аспірантом Моргуновичем Артемом Сергійовичем наукового дослідження для здобуття наукового ступеня доктора філософії використано для подальшого впровадження в практичну діяльність такі рекомендації та наукові розробки автора:

- запропоновані алгоритми обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням та модель автоматизованої ідентифікації та оцінки ризиків трансфертного ціноутворення для компанії платника.

Директор ТОВ «АК «П.С.П. АУДИТ»



Д.С. Сушко



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ (ДПС)

Львівська пл. 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від _____ 20 ____ р. № _____

На № _____ від _____ 20 ____ р.

ДОВІДКА

**Про впровадження результатів дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування на тему «Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням»
Моргуненка Артема Сергійовича**

Державна податкова служба України (далі - ДПС) розглянула матеріали дисертаційного дослідження Моргуненка А.С. на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням».

Матеріали дисертаційного дослідження спрямовані на впровадження системи обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення та аналізу контролю за ризиками. Основною метою дослідження є вдосконалення теоретичних і практичних підходів до контролю за трансфертним ціноутворенням у сучасних умовах.

Автором розроблено системні моделі для моніторингу ризиків шляхом автоматизації традиційних процесів контролю, що дозволить більш ефективно реалізувати вимоги законодавства України та методологічні засади контролю за трансфертним ціноутворенням. Запровадження цих моделей сприятиме адаптації чинних норм законодавства і підвищить результативність контролю.

Зокрема в практичну діяльність ДПС було впроваджено:

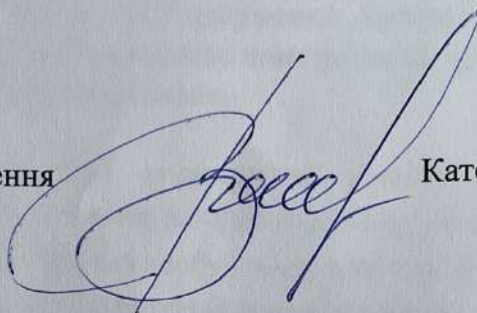
- послідовність використання індикаторів ризиків: розроблена систематизована матриця основних індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення, пов'язаних з бухгалтерськими показниками та фінансовою звітністю підприємств. Індикатори враховують специфіку компаній і мають вагові коефіцієнти для використання в автоматизованій системі оцінки ризиків.

- автоматизація процесів моніторингу: створена модель для оцінки ризиків, що перетворює значення індикаторів у загальний показник ризику з можливістю його класифікації та детального аналізу. Це дозволяє ідентифікувати операції та фактори, які найбільше впливають на ризики трансфертного ціноутворення.

Практичне значення роботи може полягати в тому, що розроблені та обґрунтовані модель оцінки та схема організації процесу оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, при відповідальному опрацюванні та адаптації, з врахуванням особливостей видів економічної діяльності та операційних типів компаній, використовуються при підготовці нормативно-правових актів та методичних рекомендацій.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного податкового університету.

Директор Департаменту
трансфертного ціноутворення



Катерина РИЖЕНКОВА



03124, Україна, місто Київ,
бульвар Вацлава Гавела, будинок 6, корпус 3
тел.(044) 498-22-40, (044) 498-25-10 – бухгалтерія
Код ЄДРПОУ 39003716
АТ"АП БАНК", Р/Р UA023805480000026002004911601
ІПН 390037126593

ДОВІДКА

про впровадження науково-дослідницьких результатів дисертаційної роботи аспіранта кафедри обліку та консалтингу Державного податкового університету Моргуненко Артема Сергійовича на тему «Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням» в практику діяльності ТОВ «Агропросперіс»

Науково-практичні результати дослідження Моргуненко А.С., що були ним отримані в процесі роботи над дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 - «Облік і оподаткування» на тему: **«Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням»** розглянуті та прийняті до практичного впровадження управлінням трансфертним ціноутворенням ТОВ «Агропросперіс».

Зокрема, в практичну діяльність підприємства були впровадженні:

- визначені елементи облікової політики щодо трансфертного ціноутворення включено до наказу про облікову політику підприємства, що дозволило підвищити рівень відповідності умов контрольованих операцій принципу витягнутої руки» міжнародної групи компаній;
- методичні підходи до покращення підготовки звітності з трансфертного ціноутворення, на основі яких було удосконалено форми та зміст документації з трансфертного ціноутворення, що дозволило більш детально аналізувати умови контрольованих операцій та підвищило прозорість і точність фінансових показників;
- методичні рекомендації щодо удосконалення моніторингу контрольованих операцій за рахунок автоматизації процесів ідентифікації ризиків трансфертного ціноутворення включено в систему внутрішнього контролю, що призвело до зниження податкових ризиків та підвищення оперативності прийняття управлінських рішень.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного податкового університету.

Директор з економіки
та оподаткування

Вячеслав Саган
13 червня 2024 року



«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з навчально-методичної роботи Державного податкового університету, канд. юрид. наук, доцент


 **Іван ШЕМЕЛИНЕЦЬ**
 « 22 » _____ 2025 року

АКТ

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
в освітній процес**

м. Ірпінь

« 22 » травня 2025 року

Комісія у складі: завідувача кафедри обліку та аудиту, доктора економічних наук, професора, А. В. Лісового, декана факультету податкової справи, обліку та аудиту, доктора економічних наук, професора В. М. Краєвського, завідувача навчально-методичного відділу, доктора філософії, Г. В. Гришук, склали цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження Моргуценка Артема Сергійовича на тему «Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням» використовуються в освітньому процесі при підготовці лекційних, семінарських та практичних занять зі здобувачами вищої освіти Державного податкового університету під час викладання дисциплін – «Облік ЗЕД», «Облік і звітність в оподаткуванні» та «Облік в оподаткуванні», а саме:

1. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Роль трансфертного ціноутворення у формуванні моделі податкової поведінки. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». № 2 (70), 2023. С.162-168.

2. Сторожук Т. М., Моргуненко А. С. Загально-теоретичні засади еволюції норм трансфертного ціноутворення: проблемні питання та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-35>

3. Моргуненко А. С. Режим «Безпечні гавані» як опція міжнародної практики регулювання трансфертних цін. *II Міжнародний податковий конгрес*

[Електронне видання]: збірник матеріалів (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021.1298 С.697-701.

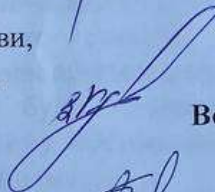
4. Моргуненко А. С. Методи трансфертного ціноутворення: аналіз та використання суб'єктами господарювання. *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень*: [Електронне видання] матеріали круглого столу (м. Ірпінь, 12 травня 2023 р.). Ірпінь: Державний податковий Університет, 2023.С.19-21.

Комісія підтверджує, що пропозиції, висновки та рекомендації, сформульовані Моргуненком Артемом Сергійовичем за результатами дисертаційного дослідження, використовуються при формуванні навчально-методичного забезпечення та проведенні навчальних занять.

Завідувач кафедри обліку та аудиту,
докт. екон. наук., професор

 Андрій ЛІСОВИЙ

Декан факультету податкової справи,
обліку та аудиту, докт. екон. наук.,
професор

 Володимир КРАЄВСЬКИЙ

Завідувач навчально-методичного
відділу, доктор філософії

 Ганна ГРИЩУК

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з наукової роботи
Державного податкового університету,
к.е.н., доцент, е.н.с.

Олександра ЄМІРНОВА
« 21 » 2025 року

АКТ

впровадження результатів дисертаційного дослідження

Комісія у складі: завідувача кафедри обліку та аудиту, д.е.н., професора А. В. Лісового, декана факультету податкової справи, обліку та аудиту, д.е.н., професора В. М. Краєвського, провідного фахівця науково-організаційного відділу Н. В. Добрянської, склали цей акт про те, що у ході виконання науково-дослідної роботи на тему «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний №0121U111098), яка виконується кафедрою обліку та аудиту Державного податкового університету, були використані матеріали дисертації Моргуненко Артема Сергійовича на тему «Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням».

Наукові розробки А. С. Моргуценка були використані для підготовки напрямку «Обліково-аналітична система бізнес-процесів в умовах сталого розвитку» та напрямку «Digital-технології у процесі формування обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктів господарювання», які виконувалися у 2024 році відповідно до програми НДР.

Комісія вважає, що наукову цінність становлять пропозиції А. С. Моргуценка щодо визначення методів трансфертного ціноутворення, а також розкриття інформації про виклики аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації економіки.

Практичну цінність складають рекомендації щодо ефективного використання методів трансфертного ціноутворення як інструменту фінансового управління МГК.

Завідувач кафедри обліку та
аудиту, д.е.н., професор

Андрій ЛІСОВИЙ

Декан факультету податкової
справи, обліку та аудиту,
д.е.н., професор

Володимир КРАЄВСЬКИЙ

Провідний фахівець науково-
організаційного відділу

Наталія ДОБРЯНСЬКА