

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ



ACCOUNTING AND TAXATION

Благодушко Андрій, Євдокимова Наталія. Трансфертне ціноутворення в Україні: еволюція регулювання та вплив на організацію обліку та оподаткування. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2025. Випуск 3-4. С. 7-18.
DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2025.03-04.007>

УДК 657:336.225.6

JEL Classification H20, H26, M41

Благодушко Андрій

аспірант кафедри обліку та консалтингу

Державний податковий університет

м. Ірпінь, Україна

E-mail: blagodushko@ukr.net

ORCID: 0009-0001-3559-4473

Євдокимова Наталія

кандидат економічних наук, старший викладач

кафедри фінансово-економічних дисциплін

КЗВО «Вінницький гуманітарно-педагогічний коледж»

м. Вінниця, Україна

E-mail: evdokimovanatalia1976@vgpk.edu.ua

ORCID: 0009-0007-1034-560X

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ: ЕВОЛЮЦІЯ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація.

Вступ. Метою досліджень був розгляд еволюції правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні в контексті імплементації Настанов ОЕСР та ініціатив BEPS і показано, як зміни законодавства вплинули на вимоги до бухгалтерського та управлінського обліку підприємств. Виокремлено чотири етапи становлення режиму ТЦ: етап «звичайної ціни», трансформаційний етап упровадження статті 39 ПКУ, етап гармонізації з Настановами ОЕСР та адаптаційний етап точкового доопрацювання норм.

Методи. Інформаційну базу дослідження склали норми ПКУ (у динаміці редакцій статті 39), підзаконні акти щодо порядку розрахунку діапазону рентабельності та змісту ТЦ-документації, міжнародні рекомендації ОЕСР, а також добір наукових праць українських авторів; застосовано документальний, порівняльний, структурно-логічний та системний аналіз.

Результати. Запропоновано поетапну модель розвитку вітчизняного законодавства з ТЦ, для кожного етапу визначено його нормативний зміст, ступінь відповідності міжнародним стандартам і наслідки для обліку. Показано перехід від епізодичного документального підтвердження окремих операцій до побудови внутрішніх реєстрів контрольованих операцій, групування доходів і витрат за функціональними напрямками, продуктами,

контрагентами й центрами відповідальності, а також до узгодження фінансових, податкових і ТЦ-показників.

Перспективи. Подальші дослідження доцільно спрямувати на галузевий аналіз впливу вимог ТЦ на організацію обліку, розроблення методик автоматизації ТЦ-функціоналу в ERP-системах і формування практичних рекомендацій щодо інтеграції ТЦ у облікову політику та систему управління податковими ризиками.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, звичайна ціна, принцип витягнутої руки, контрольовані операції, інтегрований облік, управлінський облік, діапазон рентабельності

Вступ.

Трансфертне ціноутворення (ТЦ) протягом останнього десятиліття перетворилося на один з ключових інструментів податкової політики, спрямованої на протидію розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку транснаціональними групами. Для України проблема побудови ефективного режиму ТЦ має подвійний вимір. З одного боку, йдеться про забезпечення фіскальної стабільності та справедливого оподаткування діяльності міжнародних груп компаній; з іншого - про необхідність гармонізації внутрішнього законодавства з міжнародними стандартами, насамперед Настановами ОЕСР з трансфертного ціноутворення та Планом дій BEPS.

Особливість українського контексту полягає в тому, що формальне запровадження спеціального режиму ТЦ відбулося на основі вже існуючої конструкції «звичайної ціни», яка певний час виконувала функцію сурогатного механізму принципу витягнутої руки. Така еволюція супроводжувалася істотними змінами в системі доказування, методології порівняльного аналізу та підходах до побудови облікових систем на рівні підприємств.

У цій ситуації постає комплексна наукова проблема: не лише описати хронологію змін законодавства, а й виявити, як саме трансформація режиму ТЦ вплинула на організацію бухгалтерського та управлінського обліку, структуру інформаційних потоків та внутрішні процедури контролю за ціноутворенням.

Мета.

Метою статті є науковий аналіз еволюції регулювання трансфертного ціноутворення в Україні в контексті міжнародних стандартів та обґрунтування її впливу на організацію бухгалтерського й управлінського обліку підприємств.

Для досягнення цієї мети поставлено такі завдання:

- Систематизувати міжнародну методологічну основу трансфертного ціноутворення та визначити її роль як орієнтира для національного законодавця.
- Запропонувати поетапну модель розвитку правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні та надати характеристику основним рисам кожного з виокремлених етапів.
- Проаналізувати відповідність національних норм Настановам ОЕСР, виокремивши як точки зближення, так і розбіжності.
- Оцінити вплив кожного етапу на організацію бухгалтерського та управлінського обліку, зокрема на побудову реєстрів контрольованих операцій, сегментацію прибутковості та інтеграцію ТЦ у систему ризик-менеджменту.
- Сформулювати дискусійні питання та напрями удосконалення регулювання і облікових практик у сфері ТЦ.

Методологія дослідження.

Методологічну основу дослідження становлять:

- *Історико-правовий аналіз* - для виокремлення етапів розвитку регулювання ТЦ в Україні та реконструкції логіки змін законодавчих норм;
- *Порівняльно-правовий метод* - для зіставлення положень статті 39 ПКУ з Настановами ОЕСР та Модельною конвенцією ОЕСР;
- *Системний підхід* - для аналізу впливу змін у сфері ТЦ на організацію бухгалтерського, податкового та управлінського обліку як єдиної інформаційної системи підприємства;

- Індукція та дедукція - для переходу від аналізу окремих норм до формулювання узагальнених висновків щодо моделі регулювання ТЦ в Україні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Міжнародний порядок у регулюванні ТЦ ґрунтується переважно на розробках ОЕСР, ЄС та ООН, які задають методологічні межі застосування принципу витягнутої руки, визначення зіставності, побудови діапазонів рентабельності та структури документації. Визнання Настанов ОЕСР де-факто глобальним стандартом підтверджується тим, що національні податкові режими більш ніж 130 юрисдикцій будуються саме на їх положеннях.

У вітчизняному науковому середовищі значний масив досліджень присвячено аналізу розвитку податкового законодавства України, однак питання ТЦ часто розглядаються фрагментарно - або крізь призму загальної характеристики статті 39 ПКУ, або в контексті практики контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Водночас залишаються обмеженими комплексні дослідження, які б поєднували:

- періодизацію розвитку регулювання ТЦ;
- оцінку ступеня його відповідності Настановам ОЕСР;
- аналіз наслідків для організації бухгалтерського та управлінського обліку.

Окремі дослідження акцентують увагу на впровадженні трирівневої документації, тесті ділової мети, удосконаленні процедур пов'язаності та ризик-орієнтованого відбору платників до перевірок. Проте взаємозв'язок між цими елементами та трансформацією облікових систем підприємств загалом розкритий недостатньо.

Серед українських досліджень, які безпосередньо зосереджені на юридичних аспектах трансфертного ціноутворення та співвідношенні національних норм із міжнародними стандартами, слід передусім відзначити праці Р. В. Мельниченка, в яких автор комплексно розглянув правову природу податкового контролю ТЦ, повноваження контролюючих органів, процедури перевірок та форми реалізації принципу «витягнутої руки», зіставляючи положення Податкового кодексу України з рекомендаціями ОЕСР, Планом BEPS, Модальною Конвенцією та стандартами обміну інформацією [1], в іншому ж дослідженні Мельченка Р.В. деталізовано адміністративно-правовий статус органів, що здійснюють контроль ТЦ, та окреслено проблеми їхньої процесуальної діяльності в контексті імплементації міжнародних підходів, а саме презумпції невинуватості [2].

Важливий внесок у дослідження інституту ТЦ як елемента податкового права зроблено колективом НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПРН України на чолі з А.М. Котенком. Авторами запропоновано узагальнену характеристику еволюції законодавчого регулювання ТЦ в Україні, проаналізовано етапи впровадження трирівневої документації, особливості застосування принципу витягнутої руки та специфіку відповідальності за порушення правил ТЦ у порівнянні з практикою інших юрисдикцій [3].

Окремі публікації А.М. Котенка присвячені специфіці проведення податкових перевірок з питань ТЦ та практичній реалізації процедур контролю за дотриманням принципу витягнутої руки [4]. Особливо цікавим є посилання в його роботі на Доповідь Венеціанської комісії: «Принцип правової визначеності є одним із 6 елементів верховенства права, визначених у Доповіді Венеціанської комісії за демократію через право «Про верховенство права». Останній передбачає, що закон повинен бути передбачуваним стосовно його наслідків, а саме він повинен бути достатньо точно сформульованим, для того, щоб дозволити особі регулювати свою поведінку». Тобто, як ми бачимо, аналіз юридичних аспектів ТЦ профільними науковцями у сфері фінансового права доводить, що вони зосереджують увагу саме на правовому регулюванні ТЦ як на самодостатній темі дослідження, тоді як наше дослідження розкриває законодавство з практичної сторони його застосування для організації обліку на підприємстві.

Окремий напрям становлять дослідження, зосереджені на правовому режимі відповідальності за порушення вимог ТЦ та порівняльно-правовому аналізі санкційних механізмів.

К.О. Гетьман досліджує систему фінансових, адміністративних та кримінальних санкцій у

сфері ТЦ, порівнюючи українське законодавство з підходами в інших країнах. Він також розкриває концепцію «обґрунтованих зусиль» платника (reasonable efforts) як підстави для пом'якшення відповідальності [5].

І.О. Кудерська фокусується на гармонізації правового регулювання ТЦ в Україні з правом країн Європейського Союзу, аналізуючи як загальні риси, так і національні особливості чинної редакції статті 39 ПКУ [6], а також вплив цифровізації та розвитку електронної комерції на підходи до правового регулювання ТЦ у державах-членах ЄС і можливості адаптації цих рішень в Україні [7].

На стику податкового, бухгалтерського та аудиторського права перебуває робота, присвячена міжнародному досвіду контролю та аудиту ТЦ.

Так В. В. Фесенко та Ю. І. Мигаль узагальнюють підходи зарубіжних податкових адміністрацій до організації перевірок з ТЦ, використання аналітичних інструментів та інформаційних систем, окреслюючи напрями адаптації цих практик в українських умовах [8]. Хоча це дослідження опосередковано торкаються й облікових аспектів, його основний акцент зроблено на правовому статусі процедур контролю та повноважень податкових органів.

Незважаючи на значний обсяг напрацювань, наявні роботи переважно або зосереджуються на матеріально-правових і процесуальних аспектах застосування норм статті 39 ПКУ та імплементації міжнародних стандартів, або аналізують окремі елементи облікової системи (зокрема управлінський облік і контроль рентабельності) переважно в економічній площині. Водночас комплексні дослідження, які б поєднували періодизацію розвитку правового регулювання ТЦ в Україні з аналізом його впливу на організацію бухгалтерського та управлінського обліку, структуру даних і внутрішні процедури виявлення контрольованих операцій, залишаються обмеженими. Саме заповненню цієї прогалини присвячене дане дослідження.

Результати.

Ключовим міжнародним орієнтиром у сфері ТЦ виступають Настанови ОЕСР, які детально розкривають зміст принципу витягнутої руки, визначають методи встановлення відповідності умов контрольованих операцій ринковому рівню, структуру аналізу зіставності, критерії відбору зіставних компаній і механізм побудови діапазону рентабельності.

У ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР закріплено право держави коригувати прибуток асоційованих підприємств у разі, якщо між ними встановлено умови, відмінні від тих, які мали б місце між незалежними сторонами. Ця норма стала підґрунтям для подальшого розвитку національних режимів ТЦ та формування інституту взаємних коригувань.

Додатковим чинником уніфікації виступив План дій BEPS, зокрема Дія 8–10 (невідповідність прибутку створеній вартість) та Дія 13 (трирівнева документація й звіт у розрізі країн), які стимулювали держави до впровадження розширених вимог до розкриття інформації, функціонального аналізу та глобальних ланцюгів створення вартості.

Україна, формально не будучи членом ОЕСР, фактично використовує його документи як референтні матеріали, орієнтуючи національне законодавство на узгоджені міжнародні підходи. Це відображається як у змісті статті 39 ПКУ, так і в підзаконних актах, що регламентують порядок розрахунку діапазону рентабельності, зміст ТЦ-документації та процедур контролю.

Узагальнення наведених наукових підходів та аналіз змін податкового законодавства дають змогу розглядати становлення правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як послідовний багатостадійний процес. Для цілей даного дослідження доцільно виокремити чотири етапи: етап «звичайної ціни», трансформаційний етап запровадження спеціального режиму статті 39 ПКУ, етап розвитку й гармонізації з Настановами ОЕСР та адаптаційний етап, пов'язаний з точковим доопрацюванням й посиленням вимог до якості даних. Така періодизація ґрунтується, по-перше, на зміні нормативного статусу та змісті регулювання (від загальної конструкції «звичайної ціни» до комплексного режиму ТЦ із трирівневою документацією та ризик-орієнтованим контролем),

по-друге, на еволюції методології (від епізодичного цінового порівняння до статистичного діапазону рентабельності й формалізованого функціонального аналізу), і, по-третє, на ступені впливу кожного етапу на організацію бухгалтерського та управлінського обліку. Відтак першим об'єктом аналізу є етап застосування «звичайної ціни», що виконував переважно фіскальну функцію та одночасно слугував прототипом подальшого спеціального режиму трансфертного ціноутворення.

Період «звичайної ціни» як початковий етап формування режиму трансфертного ціноутворення

Перший етап розвитку національного регулювання ТЦ (2011–2012 рр.) пов'язаний із домінуванням конструкції «звичайної ціни». Договірна ціна визнавалася звичайною, якщо податковий орган не доводив протилежне, а істотне відхилення тягло коригування бази оподаткування. Законодавець уже на цьому етапі закріпив перелік методів визначення звичайної ціни, проте без чіткої ієрархії, формалізованих правил коригування відмінностей та вимог до статистичної обробки вибірки.

Ключові характеристики цього етапу були:

- наявність 20-відсоткового «коридору», у межах якого відхилення від ринку не вважалося підставою для донарахувань;
- тісний зв'язок із мінімальною базою оподаткування ПДВ;
- відсутність спеціальної категорії «контрольовані операції» й порогів матеріальності;
- переважання довідкових джерел (цінові довідники, котирування) у визначенні звичайності ціни, особливо щодо сировинних товарів.

Цей етап у більшості наукових праць та офіційних документів, зокрема й Державної фіскальної (податкової) служби, зазвичай не розглядається як початковий етап розвитку трансфертного ціноутворення. Водночас, з огляду на схожість методів для визначення «звичайної ціни» та використання фундаментального принципу податкового контролю за ціною як базою оподаткування, законодавство відповідного періоду доцільно розглядати як історичну основу формування режиму трансфертного ціноутворення. Насправді «звичайна ціна» застосовувалась задовго до прийняття Податкового кодексу України. В профільному законодавстві з податку на прибуток та з податку на додану вартість були норми, які вимагали здійснювати контроль за звичайними цінами, тому не врахування цієї особливості розвитку податкового законодавства не дасть повної картини еволюції українського законодавства з ТЦ. Враховуючи віддаленість принципів звичайної ціни від Настанов ОЕСР, вказаний етап можна охарактеризувати як етап, який не відповідає вимогам міжнародного регулювання ТЦ, але такий який мав безпосередній вплив на розвиток податкового нагляду за контрольованими операціями.

З погляду організації обліку цей етап не вимагав побудови окремої ТЦ-інфраструктури: достатньо було забезпечити належний документальний супровід операцій та підтримувати базову інформацію про ринкові орієнтири. Іншими словами, трансфертне ціноутворення ще не було інтегровано в архітектуру облікової системи підприємства як системоутворюючий чинник.

Трансформаційний етап: формування спеціального режиму статті 39 ПКУ (2013-2014 рр.)

Принциповий злам відбувся внаслідок прийняття Закону № 408-VII від 04.07.2013 р., яким було запроваджено спеціальний режим трансфертного ціноутворення у статті 39 ПКУ.

На даній стадії розвитку законодавства в сфері ТЦ з'являються:

- категорія «контрольованих операцій»,
- критерії пов'язаності сторін та матеріальні порогові охоплення,
- обов'язок подання Звіту про контрольовані операції й документації з ТЦ,
- спеціальні перевірки з питань ТЦ та суттєві штрафи за порушення.

На цьому етапі українське законодавство суттєво розширило сферу ТЦ порівняно з класичним ОЕСР підходом, включивши до неї як транскордонні операції з пов'язаними нерезидентами, окремі операції між резидентами України, зокрема за участю суб'єктів зі спеціальним податковим статусом та операції з непов'язаними контрагентами у низькоподаткових

юрисдикціях. Додатково для сировинних товарів був установлений котирувальний підхід з прив'язкою до біржових індикаторів.

Разом із тим зберігалися істотні розбіжності з Настановами ОЕСР:

- коригування здійснювалися до мінімальної або максимальної межі діапазону, а не до медіани;
- накладення вимог ТЦ на правила визначення бази ПДВ призводило до дублювання фіскального ефекту щодо одних і тих самих господарських операцій;
- перехідний період для платників був надто коротким, що збільшувало ризик формального невиконання вимог.

З організаційного погляду цей етап означав істотну зміну вимог до побудови облікових процесів.. Підприємства були змушені ідентифікувати пов'язаних осіб і формувати реєстр контрольованих операцій, інтегрувати дані з різних модулів ERP та облікових систем для обчислення оборотів із кожним контрагентом та створювати внутрішні реєстри, які дозволяють відтворити ланцюг формування показників Звіту про контрольовані операції.

Отже, ТЦ почало безпосередньо впливати на структуру облікових систем, спонукаючи підприємства до побудови елементарної ТЦ-аналітики на рівні даних.

Етап розвитку: гармонізація з Настановами ОЕСР

Третій етап розвитку (2015–2020 рр.) пов'язаний із інституціоналізацією статистичного підходу до побудови діапазону рентабельності та вдосконаленням процедур зіставності. Порядком розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани було закріплено використання міжквартильного діапазону та медіани для коригування показників податку прибутку у разі невідповідності принципу витягнутої руки.

Відмова від прив'язки ПДВ до «звичайної ціни» дозволила сфокусувати режим ТЦ на податку на прибуток і зменшити податкове навантаження на платника у випадку недотримання принципу витягнутої руки. Паралельно було:

- підвищено пороги матеріальності контрольованих операцій;
- запроваджено механізм попередніх узгоджень ціноутворення (APA);
- посилено ризик-орієнтований підхід до відбору платників;
- впроваджено тест ділової мети та трирівневу документацію відповідно до Дії 13 Плану BEPS.

Ці зміни безпосередньо трансформували вимоги до обліку:

- простого реєстру операцій виявилось недостатньо - виникла потреба в аналітиці рентабельності за функціональними сегментами;
- на перший план вийшов управлінський облік, який забезпечує сегментацію доходів і витрат за продуктами, контрагентами, центрами витрат і прибутку;
- постала задача узгодження управлінської та податкової аналітики в межах єдиної системи даних, що забезпечує і фінансову звітність, і ТЦ-аналіз.

Таким чином, етап розвитку закріпив перехід від контролю «ціни одиниці» до тестування рентабельності сторін, а отже - до глибокої інтеграції ТЦ у структуру управлінського обліку.

Адаптаційний етап: точкове налаштування та підвищення вимог до якості даних

Четвертий, адаптаційний етап (2021 рік по сьогоднішній день) характеризується відсутністю радикальних законодавчих реформ, проте відбувається точкове вдосконалення процедур: актуалізація переліків юрисдикцій з підвищеним ризиком, розширення автоматичного обміну інформацією, уточнення окремих параметрів трирівневої документації, розвиток підходів до контролю за сировинними операціями.

На рівні обліку це трансформується в підвищення вимог до якості даних та їхньої відтворюваності. Платники мають бути спроможні:

- продемонструвати логіку формування вибірки зіставних компаній;
- обґрунтувати коригування показників рентабельності;

- поєднати дані фінансової звітності, управлінського обліку та ТЦ-документації в єдину інформаційну картину.

Іншими словами, адаптаційний етап переводить акцент із формального виконання вимог (наявність звіту чи документації) на змістовну сторону - цілісність, узгодженість і аналітичну якість даних.

Узагальнюючи наведений аналіз, адаптаційний етап доцільно розглядати як завершальний у межах сформованої моделі правового регулювання трансфертного ціноутворення.

Подальші зміни Настанов ОЕСР чи іншого міжнародного регулювання, очевидно, вимагатимуть коригування національного законодавства, однак за умови вже закладених концептуальних засад такі зміни, ймовірно, матимуть переважно адаптаційний, а не «революційний» характер.

У цьому контексті періодизація, що охоплює етап «звичайної ціни», трансформаційний етап, етап розвитку та гармонізації з Настановами ОЕСР і адаптаційний етап, дозволяє системно представити еволюцію правового режиму ТЦ та пов'язані з нею зміни в організації бухгалтерського й управлінського обліку (табл. 1).

Таблиця 1. Вплив еволюції ТЦ на організацію бухгалтерського та управлінського обліку

№ з/п	Етап законодавчого регулювання ТЦ	Ключові характеристики правового регулювання	Вплив на організацію бухгалтерського та управлінського обліку
1	Етап «звичайної ціни»	Використання конструкції «звичайної ціни» як універсального орієнтира для коригування податкової бази; формальне закріплення методів визначення звичайної ціни без чіткої ієрархії та статистичної методології; 20-відсотковий «коридор» допустимого відхилення; тісний зв'язок із мінімальною базою оподаткування ПДВ; відсутність окремої категорії «контрольовані операції» та порогів матеріальності.	Відсутність потреби у спеціальній ТЦ-інфраструктурі в обліку; достатньо загального документального підтвердження операцій та епізодичного використання ринкових довідників; облік не орієнтований на ідентифікацію пов'язаних осіб і спеціальне маркування операцій; мінімальний вплив на структуру управлінського обліку та аналіз рентабельності.
2	Трансформаційний етап	Запровадження спеціальної норми про трансфертне ціноутворення (ст. 39 ПКУ); поява категорії «контрольовані операції», критеріїв пов'язаності та порогів матеріальності; обов'язок подання Звіту про контрольовані операції та ТЦ-документації; спеціальні перевірки з питань ТЦ і значні штрафи. Відмінності з ОЕСР вимогами: розширення сфери ТЦ на окремі внутрішньо-державні операції та операції з непов'язаними особами з «ризикових» юрисдикцій; котирувальний підхід для сировинних товарів.	Необхідність формування реєстру контрольованих операцій на основі даних бухгалтерських та ERP-систем; модифікація довідників контрагентів (ознаки пов'язаності, юрисдикції, типів операцій); потреба в узгодженні даних обліку, фінансів, збуту й закупівель для розрахунку оборотів із кожним контрагентом; поява базової ТЦ-аналітики, але з фокусом переважно на обсягах операцій, а не на рентабельності.
3	Етап розвитку та гармонізації з Настановами ОЕСР	Закріплення міжквартильного діапазону рентабельності та медіани як точки коригування; відв'язування мінімальної бази ПДВ від «звичайної ціни» й концентрація ТЦ на податку на прибуток; підвищення порогів матеріальності контрольованих операцій; запровадження попередніх узгоджень ціноутворення (APA), тесту ділової мети та трирівневої документації (local file, master file, CbCR); максимальне наближення змісту ст. 39 ПКУ до Настанов ОЕСР.	Перехід від контролю «ціни одиниці» до тестування рентабельності сторони; зростання ролі управлінського обліку й необхідність сегментації доходів і витрат за продуктами, контрагентами, каналами збуту, центрами витрат та прибутку; потреба в прозорих методах розподілу накладних витрат; формування внутрішніх процедур підготовки трирівневої документації та «папки доказів» (функціональний аналіз, розрахунок діапазонів, опис бізнес-моделі).

№ з/п	Етап законодавчого регулювання ТЦ	Ключові характеристики правового регулювання	Вплив на організацію бухгалтерського та управлінського обліку
4	Адаптаційний етап	Точкове доопрацювання ст. 39 ПКУ та підзаконних актів без зміни базової моделі; актуалізація переліків «ризикових» юрисдикцій та уточнення правил для сировинних товарів; розвиток автоматичного обміну інформацією (у т.ч. СьCR, MLI); посилення акценту на якості, цілісності та відтворюваності даних, а не лише на формальному виконанні вимог до звітності.	Підвищення вимог до узгодженості даних фінансової звітності, податкового та управлінського обліку з ТЦ-документацією; потреба в інтегрованих облікових системах, що дозволяють автоматизувати відбір контрольованих операцій, розрахунок рентабельності та формування звітності; інституціоналізація ТЦ як елементу системи корпоративного ризик-менеджменту (раннє виявлення відхилень від діапазону, превентивні коригування); посилення ролі бухгалтерії та фінансових служб у податковому плануванні й управлінні ТЦ-ризиками.

Розроблено автором

Еволюція регулювання ТЦ в Україні породила низку структурних змін в організації обліку:

Ідентифікаційний вимір. Поява категорії контрольованих операцій і порогів матеріальності спричинила потребу в системному маркуванні контрагентів та операцій за ТЦ-ознаками. Це вимагало модифікації довідників у бухгалтерських системах, доповнення їх ознаками пов'язаності, юрисдикції, типу операції, що безпосередньо вплинуло на структуру первинних даних.

Аналітичний вимір. Перехід до тестування рентабельності сторони, зумовив необхідність побудови управлінського обліку, здатного відобразити розподіл доходів і витрат за функціональними сегментами, продуктами, контрактами та контрагентами. Це означає перехід від «обліку за рахунками» до обліку за місцями виникнення витрат і центрами прибутку.

Процесний вимір. Впровадження звітності та документації з ТЦ призвело до формування внутрішніх процедур: календаря ТЦ-подій, розподілу ролей між підрозділами, внутрішніх Service Level Agreement (SLA) щодо надання інформації підрозділами, алгоритмів формування «папки доказів» (таблиці, розрахунки, опис бізнес-моделі, функціональний аналіз, виписки з баз даних).

Інтеграційний вимір. Облік для цілей ТЦ дедалі більше інтегрується з системами ризик-менеджменту та контролінгу. Раннє виявлення відхилень рентабельності контрольованих операцій від діапазону, сформованого на основі зіставних неконтрольованих операцій, дозволяє не лише мінімізувати податкові ризики, а й коригувати бізнес-модель та стратегію ціноутворення. Це підштовхує підприємства до впровадження інтегрованих облікових систем, у яких ТЦ є невід'ємним елементом загальної архітектури управління.

У підсумку ТЦ із окремого податкового процесу поступово перетворюється на внутрішній елемент системи корпоративного управління, який задає вимоги до структури даних, інформаційних потоків і ролі бухгалтерії у прийнятті управлінських рішень.

Висновки і перспективи.

У дослідженні сформовано поетапну модель розвитку правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, яка охоплює етап застосування конструкції «звичайної ціни», трансформаційний етап запровадження спеціального режиму статті 39 Податкового кодексу України, етап розвитку та гармонізації з Настановами ОЕСР і сучасний адаптаційний етап, пов'язаний із точковим доопрацюванням норм та посиленням вимог до якості даних.

Для кожного з етапів окреслено ключові нормативні характеристики та ступінь відповідності міжнародним стандартам, а також показано їхній вплив на організацію бухгалтерського та управлінського обліку: перехід від мінімальної, переважно пасивної фіксації операцій до побудови внутрішніх реєстрів контрольованих операцій, сегментації доходів і витрат за функціональними напрямками діяльності, продуктами, контрагентами й центрами відповідальності, розроблення

процедур розподілу накладних витрат і узгодження фінансових, податкових та ТЦ-показників. Це дало підстави розглядати трансфертне ціноутворення як фактор, який, будучи спочатку запровадженим зовнішніми податковими вимогами, поступово інтегрується у внутрішню архітектуру облікової системи підприємства.

Проведений аналіз дає підстави зробити наступні узагальнення.

Регулювання ТЦ в Україні пройшло послідовну еволюцію: від гнучкого, але методологічно нечіткого механізму «звичайної ціни» до формалізованої системи, що базується на принципі витягнутої руки, міжквартильних діапазонах рентабельності, тривірневої документації та ризик-орієнтованому контролі.

Зближення зі стандартами ОЕСР відбувалося не лінійно: трансформаційний етап супроводжувався періодом надмірного охоплення операцій і жорстких санкцій, тоді як етап розвитку та адаптаційний етап були спрямовані на деталізацію методології зіставності, підвищення порогів матеріальності та деталізацію процедур.

Еволюція ТЦ зумовила глибоку трансформацію організації обліку: від епізодичного контролю окремих цін до системної побудови реєстрів контрольованих операцій, сегментації рентабельності за функціями й контрагентами, інтеграції ТЦ-аналітики в управлінський облік і контролінг.

Сучасний етап розвитку режиму ТЦ характеризується підвищенням вимог не стільки до форми звітності, скільки до якості, цілісності й відтворюваності даних. Це вимагає від підприємств запровадження інтегрованих облікових систем, у яких ТЦ-функціонал закладається на етапі проектування архітектури обліку, а не додається постфактум.

Подальший розвиток регулювання ТЦ в Україні доцільно спрямувати на:

- законодавче закріплення ключових елементів методології зіставності (з урахуванням Настанов ОЕСР);
- розвиток офіційних джерел порівняльних даних;
- розширення практики превентивних інструментів (APA, MAP) як альтернативи суто фіскальному підходу;
- стимулювання розвитку управлінського обліку та цифрових рішень, здатних забезпечити автоматизовану підтримку процесів ТЦ;
- спрощення ТЦ процедур для низькомаржинальних сервісів, шляхом внесення змін до чинного законодавства.

Отримані результати відкривають кілька напрямів подальших досліджень.

По-перше, потребують додаткового опрацювання деякі аспекти адаптації підприємств до сучасних вимог ТЦ: методики побудови внутрішніх реєстрів контрольованих операцій, алгоритми розподілу загальновиробничих і адміністративних витрат, вплив ТЦ-політики на структуру центрів прибутку й витрат, інтеграцію ТЦ-аналітики з інструментами контролінгу.

По-друге, перспективним є галузевий аналіз (сировинні ринки, телекомунікації, ІТ, торгівля), оскільки різні бізнес-моделі по-різному реагують на вимоги до діапазону рентабельності, тесту ділової мети й змісту документації, що зумовлює відмінності в організації обліку навіть за однакових формальних норм.

Окремого розвитку потребують дослідження впливу нових глобальних ініціатив у сфері оподаткування (правила GloBE, цифрові податки, посилення автоматичного обміну інформацією) на подальше уточнення національного режиму ТЦ та відповідні облікові вимоги. Це включає оцінку можливостей автоматизації ТЦ-функціоналу в ERP-системах, розроблення внутрішніх регламентів обміну даними між підрозділами, а також інтеграцію показників ТЦ у системи управління податковими ризиками.

У практичній площині доцільним є формування методичних рекомендацій для підприємств щодо поетапного вбудовування вимог ТЦ в облікову політику, організаційну структуру облікових служб та інформаційні системи з урахуванням того, що майбутні зміни міжнародних стандартів, найімовірніше, матимуть адаптаційний, а не революційний характер, але вимагатимуть дедалі

вищої якості й узгодженості облікових даних.

Усе це дозволить не лише підвищити ефективність фіскального контролю, а й інтегрувати ТЦ у систему корпоративного управління як інструмент балансування податкових, фінансових та стратегічних цілей підприємств.

Список використаних джерел

1. Мельниченко Р. В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія / Руслан Володимирович Мельниченко ; Київ. нац. торг.-економ. ун-т ; ред. Л. В. Білокопитова. – Київ : Київ. нац. торг.-економ. ун-т, 2021. – 344 с. <https://ur.knute.edu.ua/server/api/core/bitstreams/2f854b95-97d5-4540-b8cd-8e830df35b1d/content>
2. Мельниченко Р. В. Адміністративно-правове регулювання трансфертного ціноутворення. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 3. С. 99–112. <https://journals.knute.edu.ua/foreign-trade/article/view/460/393>
3. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / А. М. Котенко, М. О. Мішин, С. В. Брояков [та ін.] ; за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку. Харків : Право, 2021. 162 с https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Transf_tsinoutv/Full.pdf
4. Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «витягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. Сучасні проблеми права та інноваційної економіки : зб. наук. пр. НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України № 3 за матеріалами інтернет-конф. (Харків, 26 берез. 2021 р.) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України, 2021. – С. 100–102. <https://journals.knute.edu.ua/foreign-trade/article/view/460/393>
5. Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. *Право та інновації*. 2021. № 3(35). С. 85–90. – DOI: 10.37772/2518-1718-2021-3(35)-12. <https://pti.org.ua/ndipzir/uk/article/view/751/881>
6. Кудерська І. О. Правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. *Наше право. Our Law*. 2023. № 2. С. 172–177 https://www.researchgate.net/publication/370135379_PRAVOVE_REGULUVANNA_TRANSFERTNOGO_CINOUTVORENNA_V_UKRAINI
7. Кудерська І. О. Правове регулювання трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації: досвід окремих країн Європейського Союзу. *Право.ua*. 2023. № 2. С. 124–129. https://www.researchgate.net/publication/370460082_PRAVOVE_REGULUVANNA_TRANSFERTNOGO_CINOUTVORENNA_V_UMOVAN_CIFROVIZACII_DOSVID_OKREMIH_KRAIN_EVROPEJSKOGO_SOUZU
8. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення. *Проблеми економіки*. 2019. № 4(42). С. 216–222. – DOI: 10.32983/2222-0712-2019-4-216-222/ https://www.problecon.com/article/?year=2019&abstract=2019_4_0_216_222

Статтю отримано: 11.11.2025 / Рецензування 27.12.2025 / Прийнято до друку: 30.12.2025

Andrii Blahodushko

Postgraduate of Department of Accounting and Consulting
State Tax University,
Irpın, Ukraine

E-mail: blagodushko@ukr.net

ORCID: 0009-0001-3559-4473

Nataliya Evdokimova

Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer
Department of Financial and Economic Disciplines
KZVO "Vinnytsia Humanitarian and Pedagogical College"
Vinnytsia, Ukraine

E-mail: evdokimovanatalia1976@vgpk.edu.ua

ORCID: 0009-0007-1034-560X

EVOLUTION OF TRANSFER PRICING REGULATION IN UKRAINE AND ITS IMPACT ON THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING

Abstract

Introduction. The article examines the evolution of legal regulation of transfer pricing in Ukraine in the context of the implementation of the OECD Transfer Pricing Guidelines and BEPS initiatives and shows how changes in legislation have affected the requirements for financial and management accounting in enterprises. Four stages of the development of the transfer pricing regime are distinguished: the "ordinary price" stage, the transformational stage associated with the introduction of Article 39 of the Tax Code of Ukraine, the stage of harmonisation with the OECD Guidelines, and the adaptation stage involving targeted amendments to the rules.

Methods. The information base of the study comprises the provisions of the Tax Code of Ukraine (in the dynamics of amendments to Article 39), subordinate regulations governing the calculation of the range of profitability and the content of transfer pricing documentation, international OECD recommendations, as well as a selection of scholarly works by Ukrainian authors. Documentary analysis, comparative analysis, structural-logical analysis and systems analysis are applied.

Results. A stepwise model of the development of the national transfer pricing regime is proposed; for each stage, its regulatory content, the degree of alignment with international standards and implications for accounting are identified. The study demonstrates the shift from episodic documentary confirmation of individual transactions to the creation of internal registers of controlled transactions, the grouping of income and expenses by functional lines, products, counterparties and responsibility centers, as well as to the reconciliation of financial, tax and transfer pricing indicators.

Discussions. Further research should focus on sectoral analysis of the impact of transfer pricing requirements on the organisation of accounting, the development of methodologies for the automation of transfer pricing functionality in ERP systems and the elaboration of practical recommendations on integrating transfer pricing into accounting policy and tax risk management systems.

Keywords: transfer pricing, ordinary price, arm's length principle, controlled transactions, integrated accounting, management accounting, range of profitability.

References

1. Melnychenko, R. V. (2021). Podatkovyi kontrol transferного tsinoutvorennia: pravovi zasady [Tax control of transfer pricing: Legal principles]. Kyiv National University of Trade and Economics. <https://ur.knute.edu.ua/server/api/core/bitstreams/2f854b95-97d5-4540-b8cd-8e830df35b1d/content>
2. Melnychenko, R. V. (2017). Administratyvno-pravove rehuliuвання transferного tsinoutvorennia [Administrative and legal regulation of transfer pricing]. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo* [Foreign Trade: Economics, Finance, Law], (3), 99–112. <https://journals.knute.edu.ua/foreign-trade/article/view/460/393>
3. Kotenko, A. M., Mishyn, M. O., Broyakov, S. V., & others. (2021). Transferne tsinoutvorennia: suchasnyi stan ta problemy pravozastosuvannia [Transfer pricing: Current state and problems of law enforcement] (A. M. Kotenko, Ed.). Pravo. https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Transf_tsinoutv/Full.pdf
4. Kotenko, A. M. (2021). Osoblyvosti provedennia podatkovykh perevirok shchodo dotrymannia pryntsyphu «vytiahnutoi ruky» u transfertnomu tsinoutvorenni [Peculiarities of tax audits regarding compliance with the arm's length principle in transfer pricing]. In A. V. Strizhkova (Ed.), *Suchasni problemy prava ta innovatsiinoi ekonomiky* [Current problems of law and innovation economy] (No. 3, pp. 100–102). Research Institute of Legal Support for Innovative Development of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine. <https://journals.knute.edu.ua/foreign-trade/article/view/460/393>
5. Hetman, K. O. (2021). Pravove rehuliuвання vidpovidalnosti za porushennia vymoh transferного tsinoutvorennia [Legal regulation of liability for violation of transfer pricing requirements]. *Pravo ta innovatsii* [Law and Innovation], 3(35), 85–90. [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3\(35\)-12](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3(35)-12)
6. Kuderska, I. O. (2023). Pravove rehuliuвання transferного tsinoutvorennia v Ukraini [Legal regulation of transfer pricing in Ukraine]. *Nashe pravo. Our Law*, (2), 172–177. https://www.researchgate.net/publication/370135379_PRAVOVE_REGULUVANNA_TRANSFERTNOGO_CINOUTVORENNA_V_UKRAINI
7. Kuderska, I. O. (2023). Pravove rehuliuвання transferного tsinoutvorennia v umovakh tsyfrovizatsii: dosvid okremykh krain Yevropeiskoho Soiuzu [Legal regulation of transfer pricing in the conditions of digitalization: Experience of selected EU countries]. *Pravo.ua*, (2), 124–129. https://www.researchgate.net/publication/370460082_PRAVOVE_REGULUVANNA_TRANSFERTNOGO_CINOUTVORENNA_V_UMOVAH_CIFROVIZACII_DOSVID_OKREMIH_KRAIN_EVROPEJSKOGO_SOUZU
8. Fesenko, V. V., & Myhal, Yu. I. (2019). Mizhnarodnyi dosvid audytu i kontroliu transferного tsinoutvorennia

[International experience of audit and control of transfer pricing]. Problemy ekonomiky [Problems of the Economy], 4(42), 216–222. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-4-216-222>.

Received: 11.11.2025 / Review 12.27.2025/ Accepted 12.30.2025

