

УДК 004.6: 33

JEL H20, H21, H26

DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2026-14-4>**Благодушко А.В.**

заступник директора з обліку і звітності-головний бухгалтер,

ТОВ «Самсунг РНД Інститут Україна»;

аспірант,

Державний податковий університет

ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-3559-4473>**Andrii Blahodushko**

State Tax University

МЕТОДИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ МОДЕЛІ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ У КОНТЕКСТІ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»

METHODOLOGICAL ASSESSMENT OF THE ACCOUNTING SUPPORT MODEL FOR CONTROLLED TRANSACTIONS IN THE CONTEXT OF THE ARM'S LENGTH PRINCIPLE

Анотація. У статті досліджено організацію аналітичного та управлінського обліку контрольованих операцій у контексті забезпечення принципу «витягнутої руки». Обґрунтовано, що облікове забезпечення трансфертного ціноутворення потребує функціонально сформованої облікової системи, здатної ідентифікувати релевантні операції, накопичувати деталізовані дані, забезпечувати контроль рентабельності та формувати доказовий зв'язок між договором, первинним документом, обліковим записом, управлінським звітом і документацією з трансфертного ціноутворення. Акцентовано увагу на потребі методичного оцінювання такої системи, оскільки наявність окремих регламентів, реєстрів або звітних форм не завжди характеризує її фактичну здатність підтримувати завдання трансфертного ціноутворення. Запропоновано інтеграційну модель побудови облікової системи підприємства для цілей трансфертного ціноутворення, яка охоплює організаційно-управлінський, теоретико-методичний, нормативно-регуляторний, обліково-інформаційний, техніко-функціональний, контрольно-аналітичний та документаційно-доказовий напрями. Основну увагу приділено методичному оцінюванню цієї моделі через матрицю «функціональна сформованість – ресурсна трудомісткість». Розроблено критерії функціональної сформованості за кожним напрямом інтеграційної моделі та запропоновано підхід до оцінювання ресурсної трудомісткості на основі співвідношення трудомісткості напрямку з його базовою трудомісткістю. Такий підхід дозволяє визначити фактичний стан кожного напрямку, виявити ділянки з недостатньою сформованістю та підвищенням ресурсним навантаженням, а також встановити пріоритетність доопрацювання облікової системи. Практична цінність запропонованої моделі полягає у можливості її використання як інструменту внутрішньої діагностики та управління розвитком облікової системи для потреб трансфертного ціноутворення. Перелік критеріїв формує дорожню карту для керівника проєкту, а періодичне застосування матриці дозволяє відстежувати зміну показників у динаміці, коригувати управлінські рішення та зберігати зіставність результатів у разі уточнення критеріїв або базових показників трудомісткості.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, принцип «витягнутої руки», аналітичний облік, управлінський облік, інтеграційна модель, обліково-аналітичне забезпечення.

Abstract. Introduction. The organization of analytical and management accounting for controlled transactions is a key component of ensuring compliance with the arm's length principle. However, the mere existence of internal regulations, accounting registers, or reporting forms does not guarantee that an enterprise's accounting system is functionally capable of supporting transfer pricing tasks. Therefore, there is a need to develop an integrated approach to assessing the functional development and resource requirements of accounting support for transfer pricing. **Purpose.** The purpose of the article is to develop a model for accounting support of controlled transactions for transfer pricing purposes and to propose a methodological approach to assessing its functional development and resource labour intensity. **Methods.** The study applies methods of analysis, synthesis, systematization, comparison, and modelling. The proposed methodological approach is based on a matrix of «functional development – resource labour intensity», which combines criteria for assessing the functional capacity of individual areas of the accounting support system with an evaluation of the resources required for their implementation. **Results.** A model for developing an enterprise accounting support system for transfer pricing purposes is proposed, covering organizational and managerial, theoretical and methodological, regulatory, accounting and information, technical and functional, control and analytical, and documentation and evidentiary areas. Criteria for assessing the functional development of each area are developed. An approach to determining resource labour intensity is proposed based on the ratio between the labour intensity of a particular area and its baseline labour intensity. The application of the matrix makes it possible to determine the actual state of individual areas, identify elements characterized by insufficient functional development and excessive resource burden, and establish priorities for improving the accounting system. The proposed criteria can also serve as a roadmap for project managers responsible for developing accounting support for transfer pricing. **Conclusion.** The proposed model and methodological assessment approach provide a practical tool for internal diagnostics and management of the development of an enterprise accounting system for transfer pricing purposes. Their periodic application enables enterprises to monitor changes in functional development and resource labour intensity, adjust managerial decisions, and maintain comparability

of assessment results when the criteria or baseline labour intensity indicators change. The implementation of the proposed approach strengthens the evidentiary relationship between contracts, primary documents, accounting records, management reports, and transfer pricing documentation, thereby improving the reliability and effectiveness of accounting support for compliance with the arm's length principle.

Keywords: *transfer pricing, controlled transactions, arm's length principle, analytical accounting, management accounting, accounting support model, accounting and analytical support.*

Постановка проблеми. Забезпечення принципу «втягнутої руки» у контрольованих операціях потребує наявності облікової системи, здатної не тільки фіксувати господарські операції, а й формувати структуровану, відтворювану та аналітичну інформацію для цілей трансфертного ціноутворення. Для підприємства, яке входить до міжнародної групи компаній, важливим є постійне накопичення даних про контрагентів, договори, види операцій, обліково-аналітичні параметри операцій, доходи, витрати, центри відповідальності, рентабельність і джерела документального підтвердження.

Аналітичний та управлінський облік у такій системі виконують роль інформаційної основи для ідентифікації операцій, сегментації доходів і витрат, контролю прибутковості, пояснення відхилень та підготовки управлінських рішень. Водночас практична проблема полягає в тому, що наявність окремих довідників, звітів або регламентів ще не дає відповіді на питання, наскільки облікова система фактично готова підтримувати завдання трансфертного ціноутворення.

Для управління розвитком такої системи потрібен методичний підхід, який дозволяє оцінити не лише склад елементів облікового забезпечення, а й рівень їх функціональної сформованості (готовності до експлуатації), ресурсну трудомісткість підтримки або доопрацювання та пріоритетність управлінського реагування. Саме тому актуальним є розроблення інтеграційної моделі облікової системи та інструменту її оцінювання, який поєднає критерії функціональної реалізації з показниками ресурсного навантаження.

Запропонований у статті підхід спрямований на перехід від опису аналітичного та управлінського обліку контрольованих операцій до їх прикладної діагностики. Це дозволяє визначати напрями, які потребують першочергового доопрацювання, формувати дорожню карту для керівника проєкту по організації податкового обліку контрольованих операцій, контролювати зміни в динаміці та забезпечувати доказовість облікових даних для підтвердження принципу «втягнутої руки».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання трансфертного ціноутворення в українській науковій літературі досліджуються в контексті податкового регулювання, обліково-аналітичного забезпечення, контролю контрольованих операцій, цифровізації інформаційних процесів і застосування розрахунково-аналітичних підходів до формування трансфертних цін. У працях вітчизняних науковців акцент зроблено на потребі належної організації облікових даних, формуванні реєстрів внутрішньогрупових операцій, ідентифікації ризиків і створенні інформаційної основи для підтвердження відповідності умов операцій принципу «втягнутої руки».

О.В. Чижикова досліджує обліково-аналітичне забезпечення контролю трансфертного ціноутворення та обґрунтовує ризик-орієнтований підхід до такого

контролю. Авторка визначає індикатори ризику, джерела інформації для їх оцінювання та підкреслює значення даних бухгалтерського обліку, фінансової, податкової та митної звітності для виявлення ризиків контрольованих операцій [1]. Ці положення є важливими для розуміння облікової системи як джерела відтворюваної інформації, необхідної для контролю й документального підтвердження операцій.

Комплексний аналіз інституційних та інформаційних засад трансфертного ціноутворення здійснено у працях В.М. Краєвського та О.Ю. Муравського: науковці розкрили його обліково-податкову природу [10], обґрунтували застосування ризикоорієнтованого підходу в системі податкового контролю [11], а також довели необхідність побудови якісної інформаційної підтримки обліково-аналітичного та контрольного забезпечення відповідних операцій [12].

А.С. Моргуненко розвиває питання обліково-аналітичного забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням через дослідження політики трансфертного ціноутворення міжнародної групи компаній, реєстрів внутрішньогрупових операцій, сегментації показників контрольованих операцій, автоматизації збору даних і використання цифрових технологій [2]. Такий підхід підтверджує потребу в системній організації даних щодо контрольованих операцій та їх придатності для подальшого аналізу, контролю й формування доказової бази.

Н. Струк розглядає обліково-аналітичне забезпечення трансфертного ціноутворення як складову фіскальної політики та сталого розвитку підприємств, акцентуючи увагу на ролі облікових даних у контролі трансфертних цін і мінімізації податкових ризиків [3]. В.В. Фесенко досліджує проблеми обліково-інформаційного забезпечення звітності про контрольовані операції, що безпосередньо пов'язано з якістю первинного накопичення даних, їх структуризацією та придатністю для подальшого звітування [4]. Ці дослідження підтверджують, що облікове забезпечення трансфертного ціноутворення має формуватися протягом усього циклу здійснення операцій, а не лише на етапі підготовки звітності.

Окремий напрям українських досліджень становлять роботи, присвячені розрахунково-аналітичним та економіко-математичним підходам до трансфертного ціноутворення. Т.Г. Савченко досліджує методологічні та методичні аспекти трансфертного ціноутворення у банківських установах України, зокрема питання використання розрахунково-аналітичних підходів і економіко-математичного моделювання для формування системи трансфертних цін [5]. У спільній праці М.І. Макаренка та Т.Г. Савченко розкрито систему трансфертного ціноутворення в комерційних банках, що має значення для розуміння побудови внутрішніх моделей розподілу ресурсів, визначення трансфертних ставок і використання розрахункових механізмів у внутрішньому управлінні [6].

Сучасні дослідження трансфертного ціноутворення в Україні також приділяють увагу впливу цифровізації, воєнного стану та розвитку податкового контролю. С.О. Матковський і Н.С. Струк аналізують трансфертне ціноутворення в умовах воєнного стану, акцентуючи увагу на нових викликах для регулювання, контролю та інформаційного забезпечення [7]. Г. В. Гришук і А. С. Пономаренко досліджують оцінку ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення України в умовах цифрової трансформації, що є важливим для розуміння ролі цифрових інструментів, інформаційних систем і показників оцінювання у сфері контролю [8].

Для розроблення методичного оцінювання моделі облікового забезпечення контрольованих операцій важливими є також українські дослідження, у яких застосовуються економіко-математичні підходи до моделювання фінансово-економічних процесів. Зокрема, І.В. Богдан, Т.Ю. Яра та Д.В. Коноваленко розглядають економіко-математичне моделювання державних фінансів України, що демонструє можливість формалізації складних фінансових систем через сукупність взаємопов'язаних показників [9]. Хоча такі дослідження не зосереджені безпосередньо на контрольованих операціях, їх методичні підходи є корисними для обґрунтування логіки формалізованого оцінювання стану системи за визначеними параметрами.

Попри наявність українських досліджень, присвячених трансфертному ціноутворенню, обліково-аналітичному забезпеченню, ризик-орієнтованому контролю, цифровізації податкового контролю та економіко-математичному моделюванню фінансових процесів, недостатньо розкритим залишається питання методичного оцінювання моделі облікового забезпечення контрольованих операцій. Це зумовлює потребу в розробленні підходу, який дає змогу визначити рівень функціональної сформованості окремих напрямів, оці-

нити їх ресурсну трудомісткість і встановити пріоритетність подальшого доопрацювання.

Метою дослідження є розроблення методичного підходу до оцінювання моделі облікового забезпечення контрольованих операцій у контексті принципу «втягнутої руки» на основі критеріїв функціональної сформованості, ресурсної трудомісткості та пріоритетності доопрацювання напрямів моделі. Для досягнення мети обґрунтовано склад напрямів моделі облікового забезпечення, визначено місце аналітичного й управлінського обліку в її структурі, сформовано критерії функціональної сформованості, запропоновано показник ресурсної трудомісткості та індекс пріоритетності доопрацювання, а також наведено приклад діагностичного оцінювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація аналітичного та управлінського обліку контрольованих операцій має охоплювати всю систему формування, обробки, контролю та підтвердження інформації. Така система може бути представлена як інтеграційна модель, що поєднує сім взаємопов'язаних напрямів.

У запропонованій моделі аналітичний та управлінський облік розглядаються як взаємопов'язані складові облікового забезпечення контрольованих операцій. Аналітичний облік формує деталізовані дані про контрагентів, договори, види операцій, обліково-аналітичні параметри, доходи та витрати, що становить основу обліково-інформаційного напрямку. Управлінський облік забезпечує сегментацію фінансового результату, аналіз рентабельності, контроль відхилень і підготовку управлінських рішень, що формує зміст контрольно-аналітичного напрямку. У подальшому ці складові оцінюються через критерії функціональної сформованості та показники ресурсної трудомісткості.

Для практичного застосування інтеграційна модель побудови облікової системи має бути доповнена процедурою діагностичного оцінювання. Опис напря-

Таблиця 1

**Напрями інтеграційної моделі побудови облікової системи підприємства
для цілей трансфертного ціноутворення**

Напрямок	Зміст напрямку	Значення для забезпечення принципу «втягнутої руки»
Організаційно-управлінський	Розподіл відповідальності між бухгалтерією, фінансовою службою, податковою функцією, юридичним підрозділом, IT, операційними підрозділами та материнською компанією	Забезпечує узгодженість дій учасників процесу
Теоретико-методичний	Визначення підходів до контрольованих операцій, функціонального аналізу, зіставності, сегментації, ризик-орієнтованого контролю	Формує методичну основу облікових і контрольних процедур
Нормативно-регуляторний	Урахування вимог податкового законодавства України, Настанов ОЕСР і групової політики міжнародної групи компаній	Забезпечує відповідність облікової системи регуляторним і внутрішньогруповим вимогам
Обліково-інформаційний	Побудова бухгалтерського, аналітичного й управлінського обліку, довідників, первинних документів, реєстрів і управлінських звітів	Формує дані для ідентифікації, групування, аналізу та документування контрольованих операцій
Техніко-функціональний	Налаштування ERP, обов'язкових реквізитів, алгоритмів, прав доступу, автоматичних перевірок і звітів	Забезпечує технічну реалізацію обліково-методичних вимог
Контрольно-аналітичний	Моніторинг рентабельності, індикатори ризику, раннє виявлення відхилень, внутрішня перевірка якості даних	Дає змогу своєчасно виявляти ризики й відхилення
Документаційно-доказовий	Зв'язок договорів, первинних документів, облікових записів, управлінських звітів і документації з трансфертного ціноутворення	Забезпечує доказову стійкість позиції платника податків

Джерело: сформовано автором на основі [1–4; 7–12]

мів дозволяє визначити структуру системи, однак для управління важливо встановити, які напрями вже сформовані достатньою мірою, які потребують доопрацювання та які створюють підвищене ресурсне навантаження для підприємства.

З цією метою запропоновано використовувати матрицю «функціональна сформованість – ресурсна трудомісткість». Її призначення полягає в оцінюванні кожного напрямку інтеграційної моделі за двома характеристиками: ступенем фактичної реалізації відповідного напрямку (ступенем готовності) та обсягом ресурсів, необхідних для його підтримки, впровадження або доопрацювання.

Функціональна сформованість характеризує стан напрямку на визначену дату оцінювання. Вона показує, чи забезпечений відповідний напрям процедурами, налаштуваннями, реєстрами, звітами, контрольними діями та джерелами підтвердження. Ресурсна трудомісткість має періодичний характер і визначається за обраний цикл оцінювання: місяць, квартал, півріччя або інший період, прийнятий підприємством, найближчий до дати оцінки функціональної сформованості. Такий підхід дозволяє зіставити фактичний стан напрямку з обсягом ресурсів, які були витрачені або мають бути витрачені для забезпечення цього стану.

Рівень функціональної сформованості напрямку визначається через виконання встановлених критеріїв. Для кожного напрямку інтеграційної моделі формується перелік критеріїв, які відображають його зміст і практичну реалізацію в обліковій системі підприємства.

Рівень функціональної сформованості напрямку пропонується визначати за формулою:

$$F_i = \frac{\sum_{j=1}^m f_{ij}}{m}, \quad (1)$$

де F_i – рівень функціональної сформованості i -го напрямку інтеграційної моделі;

f_{ij} – оцінка виконання j -го критерію відповідного напрямку;

m – кількість критеріїв оцінювання напрямку.

Оцінка виконання критерію має бінарний характер:

$$f_{ij} = \begin{cases} 1, & \text{якщо критерій виконано;} \\ 0, & \text{якщо критерій не виконано} \end{cases}$$

Такий підхід забезпечує однозначність оцінювання та зменшує суб'єктивність під час визначення стану напрямку. Критерій вважається виконаним лише тоді, коли його наявність може бути підтверджена документально або технічно: внутрішнім регламентом, обліковою політикою, технічним завданням, налаштуваннями ERP, довідниками, реєстрами, управлінськими звітами, контрольними формами або прикладами сформованих вибірок.

Для забезпечення відтворюваності оцінювання доцільно встановити критерії окремо за кожним напрямком інтеграційної моделі. Їх кількість може відрізнятися залежно від змісту напрямку, оскільки організаційний, технічний, обліковий або контрольний напрями мають різну функціональну природу.

Наведені критерії мають більше прикладний демонстраційний характер і можуть уточнюватися залежно

від виду діяльності підприємства, структури міжнародної групи компаній, кількості нерезидентів, характеру внутрішньогрупових операцій, рівня автоматизації обліку та вимог материнської компанії. Їх призначення полягає у створенні основи для оцінювання, за якої кожен напрям інтеграційної моделі розкладається на конкретні елементи, що можуть бути підтверджені документально або технічно.

Практична цінність такого переліку критеріїв полягає у тому, що для керівника проєкту він формує готову дорожню карту побудови або доопрацювання облікової системи. Кожен критерій може бути перетворений на конкретну задачу, закріплений за відповідальним підрозділом, включений до плану впровадження, деталізований у технічному завданні та використаний під час приймання результатів роботи. Досягнення критеріїв може також використовуватися як показник виконання проєктних завдань, оскільки відображає не загальне судження про стан напрямку, а фактичну наявність визначених елементів системи.

Рівень ресурсної трудомісткості показує, наскільки трудомісткість відповідного напрямку співвідноситься з його базовою трудомісткістю. Такий підхід є універсальним для функціонуючих, частково реалізованих і нових напрямів інтеграційної моделі.

Ресурсна трудомісткість напрямку визначається за формулою:

$$L_i = \frac{H_i}{H_{i\text{баз}}}, \quad (2)$$

де L_i – рівень ресурсної трудомісткості i -го напрямку;

H_i – фактична або проєктна трудомісткість відповідного напрямку за обраний цикл оцінювання;

$H_{i\text{баз}}$ – базова трудомісткість відповідного напрямку, прийнята підприємством як база порівняння.

Базова трудомісткість визначається окремо для кожного напрямку інтеграційної моделі. Вона може бути встановлена на підставі внутрішнього нормативу, плану впровадження, технічного завдання, попереднього періоду, оцінки задач відповідальними виконавцями, кошторису робіт або типового обсягу робіт для відповідного напрямку. Такий підхід дозволяє врахувати різну природу напрямів, кількість процедур, частоту виконання дій, рівень автоматизації та складність залучення різних підрозділів.

Для функціонуючих напрямів H_i визначається за фактичними даними обліку робочого часу, журналів задач, заявок до ІТ-служби, кількості ручних операцій, кількості коригувань або тривалості підготовки звітів. Для напрямів, які перебувають на етапі впровадження або доопрацювання, H_i може визначатися як проєктна трудомісткість на підставі технічного завдання, плану робіт, кількості необхідних налаштувань ERP, звітних форм, контрольних процедур, змін у довідниках і оцінки задач відповідальними виконавцями.

Значення $L_i < 1$ свідчить, що трудомісткість напрямку є нижчою за базову; $L_i = 1$ означає відповідність базовому рівню; $L_i > 1$ показує перевищення базової трудомісткості та вказує на потребу аналізу причин додаткового ресурсного навантаження.

Базова трудомісткість і досягнення критеріїв можуть використовуватися як управлінські орієнтири для оцінювання виконання проєкту. Досягнення критеріїв показує, які елементи інтеграційної моделі фак-

Таблиця 2

Критерії функціональної сформованості напрямів інтеграційної моделі

Напрямок інтеграційної моделі	Критерії функціональної сформованості напрямку	Кількість критеріїв
Організаційно-управлінський	1. Визначено відповідальних осіб за ідентифікацію операцій з пов'язаними особами та нерезидентами. 2. Закріплено порядок взаємодії бухгалтерії, фінансової служби, податкової функції, юридичного підрозділу, IT та операційних підрозділів. 3. Встановлено порядок погодження нових договорів із нерезидентами. 4. Визначено відповідального за актуалізацію статусу контрагентів. 5. Встановлено порядок передачі інформації від материнської компанії до локального підприємства. 6. Передбачено внутрішній порядок реагування на виявлені відхилення за контрольованими операціями.	6
Теоретико-методичний	1. Визначено підхід до ідентифікації потенційних контрольованих операцій. 2. Визначено методичні підходи до групування однорідних операцій. 3. Описано підхід до функціонального аналізу сторін операції. 4. Визначено підхід до сегментації доходів і витрат для цілей трансфертного аналізу. 5. Визначено порядок використання показників рентабельності в управлінському обліку. 6. Встановлено методичний підхід до аналізу відхилень від запланованого або цільового рівня рентабельності.	6
Нормативно-регуляторний	1. Визначено критерії визнання операцій контрольованими відповідно до податкового законодавства України. 2. Визначено порядок моніторингу вартісних критеріїв контрольованих операцій. 3. Враховано вимоги до звіту про контрольовані операції. 4. Враховано вимоги до документації з трансфертного ціноутворення. 5. Визначено порядок урахування групової політики трансфертного ціноутворення. 6. Встановлено порядок відстеження змін законодавства та внутрішньогрупових вимог.	6
Обліково-інформаційний	1. У довіднику контрагентів передбачено статус нерезидента. 2. У довіднику контрагентів передбачено ознаку пов'язаності. 3. Операція прив'язується до відповідного договору. 4. В обліковій системі фіксується вид операції. 5. Передбачено обліково-аналітичні параметри операцій за продуктом, послугою або напрямом діяльності. 6. Передбачено зв'язок операції з центром відповідальності. 7. Забезпечено можливість формування реєстру операцій з пов'язаними нерезидентами. 8. Забезпечено можливість сегментації доходів і витрат за релевантними групами операцій. 9. Передбачено формування даних для управлінського аналізу рентабельності.	9
Техніко-функціональний	1. В ERP або іншій обліковій системі налаштовано обов'язкові реквізити для ідентифікації релевантних операцій. 2. Реалізовано контроль заповнення ключових реквізитів. 3. Налаштовано автоматичне або напівавтоматичне формування реєстру контрольованих операцій. 4. Передбачено зв'язок між договором, первинним документом і обліковим записом. 5. Налаштовано права доступу відповідальних осіб до потрібних даних. 6. Реалізовано звіти або вивантаження для підготовки даних з трансфертного ціноутворення. 7. Передбачено технічний журнал змін ключових параметрів контрагентів, договорів або операцій. 8. Налаштовано контрольні повідомлення або блокування при відсутності обов'язкових параметрів.	8
Контрольно-аналітичний	1. Визначено перелік контрольних індикаторів за операціями з пов'язаними нерезидентами. 2. Налаштовано моніторинг наближення до вартісних критеріїв контрольованих операцій. 3. Передбачено контроль рентабельності за релевантними групами операцій. 4. Встановлено порядок аналізу відхилень фактичної прибутковості від цільової або планової. 5. Передбачено перевірку повноти заповнення обліково-аналітичних параметрів операцій. 6. Встановлено порядок внутрішньої перевірки якості даних перед підготовкою ТЦ-звітності. 7. Передбачено порядок документування результатів контрольних процедур.	7
Документаційно-доказовий	1. Забезпечено зв'язок договору з первинними документами. 2. Забезпечено зв'язок первинного документа з обліковим записом. 3. Забезпечено зв'язок облікових даних з управлінськими звітами. 4. Передбачено збереження підтверджень фактичного надання послуг або постачання товарів. 5. Визначено порядок накопичення матеріалів для документації з трансфертного ціноутворення. 6. Встановлено порядок зберігання пояснень щодо відхилень, коригувань або зміни умов операцій. 7. Передбачено можливість простежити логічний зв'язок між фактичним змістом операції, обліком і позицією підприємства щодо принципу «втягнутої руки».	7

Джерело: сформовано автором на основі [1–4; 7–12] та власного методичного підходу

тично створені або впроваджені, а співвідношення трудомісткості з базовим рівнем показує, якою ціною ресурсів досягається відповідний результат. У поєднанні ці показники дозволяють оцінювати як змістовний прогрес побудови системи, так і раціональність використання ресурсів.

Для визначення черговості вдосконалення напрямів інтеграційної моделі запропоновано індекс пріоритетності доопрацювання:

$$P_i = (1 - F_i) \cdot L_i, \quad (3)$$

де P_i – індекс пріоритетності доопрацювання i -го напрямку;

F_i – рівень функціональної сформованості напрямку;

L_i – рівень ресурсної трудомісткості напрямку.

Економічний зміст показника полягає у визначенні напрямів, які мають одночасно недостатню функціональну сформованість і підвищене ресурсне наванта-

ження. Високе значення P_i вказує на потребу першочергового доопрацювання відповідного напрямку через автоматизацію, стандартизацію процедур, уточнення відповідальності, зміну облікової логіки або підвищення якості даних.

Практичне значення індексу полягає не тільки у встановленні пріоритетності доопрацювання. За умови періодичного застосування моделі підприємство може відстежувати динаміку зміни F_i , L_i та P_i за кожним напрямом. Це дозволяє бачити, як змінюється рівень виконання критеріїв, чи зменшується ресурсна трудомісткість після автоматизації, чи не погіршуються напрями, які на попередньому етапі не були визначені як пріоритетні. Такий підхід важливий для комплексного управління системою, оскільки відносно стабільні напрями також можуть змінюватися під впливом нових вимог законодавства, зміни групової політики, зростання кількості операцій або ускладнення бізнес-процесів.

У наведеному прикладі функціональна сформованість напрямів оцінюється станом на кінець звітного кварталу, а трудомісткість – за цей самий квартал. Базова трудомісткість визначається окремо для кожного напрямку та використовується як база порівняння у відповідному циклі оцінювання.

Примітка: F_i визначається станом на дату оцінювання; H_i , $H_i^{баз}$, L_i та P_i визначаються за один і той самий цикл оцінювання. Базова трудомісткість встановлюється окремо для кожного напрямку інтеграційної моделі. Наведені числові значення мають демонстраційний характер і використані для ілюстрації порядку застосування матриці. У практичному застосуванні вони мають визначатися на підставі внутрішніх даних підприємства: обліку робочого часу, журналів задач, технічних завдань, планів впровадження або затверджених нормативів.

З наведеного прикладу видно, що L_i розраховується як співвідношення трудомісткості напрямку до його базової трудомісткості. Для організаційно-управлінського напрямку фактична трудомісткість становить 18 людино-годин, а базова – 20 людино-годин, тому $L_i=0,90$. Це означає, що ресурсне навантаження за цим напрямом перебуває нижче базового рівня. Для контрольно-аналітичного напрямку трудомісткість становить 45 людино-годин за базового рівня 30 людино-годин, тому $L_i=1,50$. Це свідчить про перевищення базової трудомісткості на 50 %, що може бути пов'язано з недостатньою автоматизацією контролю, значною

кількістю ручних перевірок, відсутністю налаштованих індикаторів ризику або потребою в додатковій обробці даних.

Найвищий індекс пріоритетності доопрацювання має контрольно-аналітичний напрям – 0,86. Такий результат означає, що напрям одночасно має недостатній рівень функціональної сформованості та підвищену ресурсну трудомісткість. Це вказує на потребу першочергового розвитку системи раннього виявлення відхилень, контролю рентабельності, ризикових індикаторів і перевірки якості даних.

Техніко-функціональний напрям має індекс 0,72, що свідчить про потребу в доопрацюванні ERP або іншої інформаційної системи: налаштуванні обов'язкових реквізитів, автоматичних перевірок, звітів, зв'язку договорів з операціями та алгоритмів формування даних для трансфертного аналізу.

Обліково-інформаційний напрям має індекс 0,36. Це показує потребу в удосконаленні структури довідників, обліково-аналітичних параметрів операцій, реєстрів і управлінських звітів, що використовуються для аналізу контрольованих операцій, тощо.

Організаційно-управлінський, теоретико-методичний і нормативно-регуляторний напрями мають нижчі значення індексу пріоритетності, оскільки більшість критеріїв за ними виконано. Їх подальше доопрацювання може бути пов'язане з уточненням окремих процедур, оновленням внутрішніх регламентів або адаптацією до змін у діяльності підприємства.

Практична цінність наведеної матриці полягає в можливості її використання як інструменту поточного та динамічного управління проектом. У першому циклі оцінювання вона дозволяє визначити напрями першочергового доопрацювання. У наступних циклах вона дозволяє відстежувати зміну всіх напрямів інтеграційної моделі, включаючи ті, що не були визначені як критичні на попередньому етапі.

Перелік критеріїв у таблиці 2 фактично формує дорожню карту для керівника проекту. Кожен критерій може бути трансформований у завдання, строк виконання, відповідального виконавця, очікуваний результат і джерело підтвердження. Досягнення критеріїв може слугувати показником виконання проектних завдань, а базова трудомісткість – показником ресурсного навантаження, необхідного для досягнення відповідного рівня функціональної сформованості.

Методика є достатньо простою для практичного використання, оскільки базується на трьох зрозумі-

Таблиця 3

Матриця функціональної сформованості та ресурсної трудомісткості напрямів інтеграційної моделі

Напрямок інтеграційної моделі	Виконані критерії	Усього критеріїв	F_i	H_i , трудомісткість напрямку, люд.-год.	$H_i^{баз}$, базова трудомісткість напрямку, люд.-год.	L_i	$P_i = (1 - F_i) \cdot L_i$
Організаційно-управлінський	5	6	0,83	18	20	0,90	0,15
Теоретико-методичний	5	6	0,83	10	8	1,25	0,21
Нормативно-регуляторний	5	6	0,83	20	18	1,11	0,19
Обліково-інформаційний	6	9	0,67	60	55	1,09	0,36
Техніко-функціональний	4	8	0,50	50	35	1,43	0,72
Контрольно-аналітичний	3	7	0,43	45	30	1,50	0,86
Документаційно-доказовий	5	7	0,71	40	35	1,14	0,33

Джерело: сформовано автором на основі власного методичного підходу та розрахунків за даними, наведеними в таблиці

лих елементах: переліку критеріїв, трудомісткості напряму та базовій трудомісткості. Водночас вона може бути деталізована залежно від потреб підприємства. Критерії можуть бути змінені, доповнені або згруповані за окремими типами операцій, а базова трудомісткість може уточнюватися на підставі більш точних внутрішніх показників. Це дозволяє адаптувати модель до конкретного підприємства без зміни її загальної логіки.

Додатковою перевагою моделі є можливість ретроспективного перегляду результатів. Якщо підприємство змінює перелік критеріїв або уточнює базову ресурсну трудомісткість, попередні періоди можуть бути перераховані за оновленою методикою. Це дозволяє зберегти зіставність показників у динаміці та аналітичну цінність попередніх оцінок. За такої умови модель може використовуватися як постійний елемент управління розвитком облікової системи для потреб трансфертного ціноутворення.

Висновки. Організація аналітичного та управлінського обліку контрольованих операцій є основою інформаційного забезпечення принципу «витягнутої руки». Аналітичний облік дозволяє ідентифікувати та структурувати операції за контрагентами, договорами, видами операцій, центрами відповідальності, продуктами, послугами, доходами й витратами. Управлінський облік забезпечує аналіз рентабельності, оцінку відхилень і підготовку рішень щодо умов здійснення контрольованих операцій.

У дослідженні обґрунтовано інтеграційну модель побудови облікової системи для цілей трансфертного ціноутворення. Її зміст полягає у поєднанні організаційно-управлінського, теоретико-методичного, нормативно-регуляторного, обліково-інформаційного, техніко-функціонального, контрольовано-аналітичного та документально-доказового напрямів. Такий підхід дозволяє розглядати облікову систему як єдине середовище формування, контролю та підтвердження даних щодо контрольованих операцій.

Запропонована матриця «функціональна сформованість – ресурсна трудомісткість» дає змогу перейти від опису елементів облікової системи до їх прикладного оцінювання. Вона дозволяє визначати стан кожного напряму, виявляти недостатньо сформовані складові, оцінювати ресурсне навантаження та встановлювати пріоритетність доопрацювання.

Практичне значення моделі полягає у можливості використання її як інструменту внутрішньої діагностики та управління розвитком облікової системи. Перелік критеріїв може слугувати дорожньою картою для керівника проєкту, а періодичне застосування матриці – основою для відстеження змін у динаміці та коригування управлінських рішень.

Подальші дослідження доцільно спрямувати на деталізацію критеріїв для окремих типів контрольованих операцій, формування галузевих профілів оцінювання та апробацію моделі в ERP-середовищі підприємств, що входять до міжнародних груп компаній.

Бібліографічний список:

1. Чижикова О. В. *Обліково-аналітичне забезпечення контролю трансфертного ціноутворення*: дис. ... доктора філософії: 071. Київ: Київський національний університет імені Вадима Гетьмана, 2023. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/63b34281-c95b-4940-8fe6-3a98a1249f56/content>
2. Моргуєнко А. С. *Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням*: дис. ... доктора філософії: 071. Ірпін: Державний податковий університет, 2025. URL: https://www.dpu.edu.ua/images/Documents/NAUKA/Zdobuvaci%20stupena%20doktora%20filosofii/2025_Zdobuvaci%20stupena%20doktora%20filosofii/Morgunenko%20Artem%20Sergijovic/Disertacia%20Morgunenko_A.S.pdf
3. Струк Н. Обліково-аналітичне забезпечення трансфертного ціноутворення як складова фіскальної політики для сталого розвитку підприємств. *Сталий розвиток економіки*. 2024. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-13>
4. Фесенко В. В. Проблеми обліково-інформаційного забезпечення звітності про контрольовані операції. 2017. URL: <https://ir.stu.cn.ua/bitstream/handle/123456789/21716/75-76%20%D0%92.%20%D0%92.%20%D0%A4%D0%B5%D1%81%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE.pdf>
5. Савченко Т. Г. Методологічні та методичні аспекти трансфертного ціноутворення у банківських установах України. *Міжнародна економічна політика*. 2006. URL: <https://journals.urau.ua/jiep/article/view/27476>
6. Макаренко М. І., Савченко Т. Г. *Система трансфертного ціноутворення в комерційних банках*. Суми, 2008. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/50123/7/Makarenko_Systema_transfertnoho_tsinoutvorennya.pdf
7. Матковський С. О., Струк Н. С. Трансфертне ціноутворення в умовах воєнного стану: аналіз і перспективи розвитку в Україні. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2024. DOI: <https://doi.org/10.30970/ves.2024.66.0.6615>
8. Гришук Г. В., Пономаренко А. С. Оцінка ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення України в умовах цифрової трансформації. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17063236>
9. Богдан І. В., Яра Т. Ю., Коноваленко Д. В. Економіко-математичне моделювання державних фінансів України. *Фінанси України*. 2018. № 7. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Fu_2018_7_4.pdf
10. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис*. 2023. № 1. С. 23–28. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-1-4>
11. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Обліково-податкова природа трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 5 (73). Т. 2. С. 84–89. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-5-8906>
12. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Інформаційна підтримка систем обліково-аналітичного та контрольованого забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. № 8. С. 32–40. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.7-5>

References:

1. Chyzykova, O. V. (2023). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia kontroliu transfertnoho tsinoutvorennia* [Accounting and analytical support for transfer pricing control] (Doctoral dissertation, PhD). Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv. <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/63b34281-c95b-4940-8fe6-3a98a1249f56/content>
2. Morhunenko, A. S. (2025). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia kontroliu za transfertnym tsinoutvorenniam* [Accounting and analytical support for transfer pricing control] (Doctoral dissertation, PhD). State Tax University, Irpin. https://www.dpu.edu.ua/images/Documents/NAUKA/Zdobuvaci%20stupena%20doktora%20filosofii/2025_Zdobuvaci%20stupena%20doktora%20filosofii/Morgunenko%20Artem%20Sergijovic/Disertacia%20Morgunenko_A.S.pdf
3. Struk, N. (2024). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia transfertnoho tsinoutvorennia yak skladova fiskalnoi polityky dlia staloho rozvytku pidpriemstv* [Accounting and analytical support of transfer pricing as a component of fiscal policy for sustainable development of enterprises]. *Stalyi rozvytok ekonomiky* [Sustainable Development of Economy], 4 (51), 95–103. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-13>
4. Fesenko, V. V. (2017). *Problemy oblikovo-informatsiinoho zabezpechennia zvitnosti pro kontrolovani operatsii* [Problems of accounting and information support of reporting on controlled operations]. In *Naukovyi zbirnyk* (pp. 75–76). <https://ir.stu.cn.ua/bitstream/handle/123456789/21716/75-76%20%D0%92.%20%D0%92.%20%D0%A4%D0%B5%D1%81%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE.pdf>
5. Savchenko, T. H. (2006). *Metodolohichni ta metodychni aspekty transfertnoho tsinoutvorennia u bankivskykh ustanovakh Ukrainy* [Methodological and methodical aspects of transfer pricing in banking institutions of Ukraine]. *Mizhnarodna ekonomichna polityka* [International Economic Policy], 1(4), 119–137. <https://journals.urau.ua/jiep/article/view/27476>
6. Makarenko, M. I., & Savchenko, T. H. (2008). *Systema transfertnoho tsinoutvorennia v komertsiiynykh bankakh* [The transfer pricing system in commercial banks]. Sumy State University. https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/50123/7/Makarenko_Systema_transfertnoho_tsinoutvorennia.pdf
7. Matkovskiy, S. O., & Struk, N. S. (2024). *Transfertne tsinoutvorennia v umovakh voiennoho stanu: analiz i perspektyvy rozvytku v Ukraini* [Transfer pricing in the martial law: Analysis and development prospects in Ukraine]. *Visnyk Lvivskoho universytetu. Seriya ekonomichna* [Visnyk of the Lviv University. Series Economics], (65), 58–70. <https://doi.org/10.30970/ves.2024.65.05>
8. Hryshchuk, H. V., & Ponomarenko, A. S. (2025). *Otsinka efektyvnosti podatkovoho kontroliu transfertnoho tsinoutvorennia Ukrainy v umovakh tsyfrovoy transformatsii* [Evaluation of the efficiency of tax control of transfer pricing in Ukraine under digital transformation]. *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk* [Current Issues of Economic Sciences], (15). <https://doi.org/10.5281/zenodo.17063236>
9. Bohdan, I. V., Yara, T. Yu., & Konovalenko, D. V. (2018). *Ekonomiko-matematychni modeliuvannia derzhavnykh finansiv Ukrainy* [Economic and mathematical modeling of public finances of Ukraine]. *Finansy Ukrainy* [Finance of Ukraine], (7), 54–71. http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Fu_2018_7_4.pdf
10. Kraievskiy, V. M., & Muravskiy, O. Yu. (2023). *Ryzykkoorientovanyi pidkhid v systemi podatkovoho kontroliu za transfertnym tsinoutvorenniam* [Risk-oriented approach in the system of tax control over transfer pricing]. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys* [Ukrainian Economic Journal], (1), 23–28. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-1-4>
11. Kraievskiy, V. M., & Muravskiy, O. Yu. (2023). *Oblikovo-podatкова pryroda transfertnoho tsinoutvorennia* [Accounting and tax nature of transfer pricing]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka". Seriya: "Ekonomichni nauky"* [International Scientific Journal "Internauka". Series: "Economic Sciences"], 2(5), 84–89. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-5-8906>
12. Kraievskiy, V. M., & Muravskiy, O. Yu. (2023). *Informatsijna pidtrymka system oblikovo-analitychnoho ta kontrolnoho zabezpechennia upravlinnia operatsiiamy transfertnoho tsinoutvorennia* [Information support of accounting, analytical and control systems for managing transfer pricing operations]. *Tsyfrova ekonomika ta ekonomichna bezpeka* [Digital Economy and Economic Security], (8), 32–40. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.7-5>

Дата надходження статті: 15.08.2026

Дата прийняття статті до публікації: 17.09.2026

Дата публікації статті: 30.09.2026