

Калайтан Т. В.,

к.е.н., доц. кафедри аудиту, Львівська комерційна академія, м. Львів

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В УМОВАХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Анотація. У статті досліджено актуальні проблеми розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств ресторанного господарства. Розроблено пропозиції щодо організації внутрішньогосподарського обліку та аналізу фінансових результатів в умовах запровадження у громадському харчуванні трансфертного ціноутворення. Запропоновано алгоритм неперервного самооцінювання центрів відповідальності можливостей зростання їх вкладів у загальний фінансовий результат. У даному алгоритмі поєднано аналітичну самооцінку центрів витрат і доходу щодо можливостей зростання прибутку, за активної взаємодії центрів між собою. Завдяки такому підходу забезпечується прозорість участі центрів відповідальності в трансфертному ціноутворенні і формуванні центрів своїх вкладів у загальний фінансовий результат.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, фінансовий результат, центр доходу, центр витрат, центр прибутку, ресторанне господарство.

Kalaitan T. V.,

Ph.D., Associate Professor, Associate professor of the Department of Audit, Lviv Academy of Commerce, Lviv

ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF FINANCIAL RESULTS OF RESPONSIBILITY CENTERS IN CONDITIONS OF TRANSFER PRICING

Abstract. Article involves investigation of the important problems concerning the development of accounting and analytical management in catering. The propositions concerning the organization internal accounting and analysis of financial results under the condition of using transfer pricing in catering, were worked out. The algorithm of constant self-assessment by responsibility centers of their possibilities to increasing their investments into the common financial results was offered in the research. In this algorithm the analytical self-assessment of revenue centers and cost centers is united in relation to possibilities of increase of profit, at active cooperation of centers inter se. Due to such approach transparency of participation of responsibility centers is provided in the transfer pricing and forming of the contributions centers to the general financial result.

Keywords: transfer pricing, financial result, revenue center, cost center, profit center, canteen feeding.

Постановка проблеми. На сьогоднішній час відсутні наукові розробки та методичні рекомендації щодо організації внутрішньогосподарського обліку фінансових результатів в умовах запровадження у ресторанному господарстві трансфертного ціноутворення, впровадження яких значно підсилює обліково-аналітичне супроводження процесу управління фінансовими результатами і сприяє його децентралізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Моделі трансфертного ціноутворення та критерії їх вибору описані в працях С. Голова, К. Друри, Ч. Хорнгрена, А. Шеремета та інших вчених. Разом з тим, слід зазначити, що питання практичного впровадження трансфертного ціноутворення та організації обліку та аналізу фінансових результатів

на підприємствах ресторанного господарства не знайшло достатнього відображення у працях вітчизняних вчених. Опис моделей у згаданих працях має теоретичний характер і не враховує особливостей різних галузей економіки України.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у розробленні концепції організації обліку та аналізу фінансових результатів за центрами відповідальності в умовах застосування в ресторанному господарстві трансфертного ціноутворення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Неперервне і наскрізне управління фінансовими результатами діяльності підприємств ресторанного

господарства передбачає відповідне аналітичне супроводження прийняття і реалізації рішень на всіх стадіях процесу управління. При цьому аналітичне обґрунтування рішень та оцінка їх реалізації на кожній стадії повинні базуватися на єдиній інформаційній основі, що інтегрує всі стадії як у просторовому, так і у часовому вимірах та є достатньо прозорою для інтерпретації фінансових результатів. Цілеспрямоване досягнення конкретного результату повинно ґрунтуватися на зацікавленості у ньому працівників та мотивованій відповідальності за рішення, що забезпечуються поєднанням самокритичного аналізу діяльності окремих підрозділів і аналізу підприємства чи системи в цілому. За таких умов кожне рішення вважатиметься доцільним і усвідомленим усіма учасниками процесу управління.

Розглядаючи увесь цикл утворення фінансового результату через призму зацікавленості участі центрів відповідальності, слід зазначити, що намагання будь-якого центра до зароблення більшого прибутку спонукатиме його до більш рентабельної діяльності.

Питання рентабельності центра особливо гостро проявляється у випадку, коли працівники центра мають право на отримання дивідендів. Може виникнути така ситуація, коли центр є нерентабельним (але не планово нерентабельним), а його працівникам нараховуються дивіденди за загальним прибутковим результатом діяльності підприємства. Тим самим нівелюється принцип справедливості розподілу прибутку відповідно до заробленого вкладу в нього.

Оцінюючи рентабельність центра, необхідно враховувати і частину сукупних постійних витрат, що покриваються центром. Значна частина цих витрат знижує рентабельність і на перший погляд здаватиметься, що центр не є достатньо прибутковим. Але насправді такий центр може відігравати важливу роль з точки зору проходження системного порога рентабельності і входження підприємства у зону прибутку.

Співставляючи ефективність діяльності центрів, не можна не враховувати ще одну можливу обставину, яка свідчить про те, що центр із нижчою рентабельністю може мати більший прибуток, ніж більш рентабельний центр. Тому говорити про зростання вкладу центра у загальний результат є підстави за умови перевищення його планової рентабельності.

Прозорість в оцінці вкладу центра досягатиметься через виділення прибутку, що міститься в реалізованій торговій націнці, а показник зміни рентабельності вказуватиме на ефективність такого вкладу.

При досягненні кращих показників рентабельності у центрах витрат стикаються з необхідністю врахування взаємозв'язків центрів у процесі формування витратної компоненти ціни на продукцію власного виробництва або закупні товари. Так, зменшення (або економія) витрат придбання не завжди призводить до зростання рентабельності, оскільки за незмінності відсотка торговельної націнки і

величини витрат, що нею покриваються, прибуток зменшиться. Рентабельність зросте із збільшенням відсотка націнки. Зменшення витрат при незмінній націнці збільшуватиме прибуток і підвищуватиме рентабельність відповідних центрів понесення витрат.

Разом з тим, витратна рентабельність буде визнаною за умови рентабельності центра доходу. Аналіз торговельних націнок у центрі доходу прямо пов'язаний із чутливістю ринку, а, отже, тут можуть реалізуватися додаткові резерви зростання рентабельності товарообороту. Зміна рентабельності реалізації виступатиме як ефект операційного важеля.

Безперечно, що вклад кожного центра у загальний фінансовий результат може бути оцінений шляхом елімінування факторних впливів. Таке оцінювання проводиться центром прибутку після завершення звітної періоду, і його результати повідомляються іншим центрам. Протягом звітної періоду робота в центрах витрат концентрується на досягненні економії витрат, а в центрах доходів – на забезпеченні еластичності цін, що є надзвичайно важливим.

Для того, щоб реально відчувати наслідки керуваності факторних впливів у центрах, необхідно неперервно (оперативно) протягом звітної періоду безпосередньо підтверджувати результати впливів як вкладу у фінансовий результат. Це передбачатиме внутрішню диференціацію торговельних націнок серед центрів і формування трансфертних ("міжцентрових") цін.

Передумовою запровадження трансфертного ціноутворення у ресторанному господарстві є спеціалізація, концентрація і комбінування виробництва. Отже, у ресторанному господарстві існує підґрунтя для формування трансфертних (внутрішніх) цін, які можуть бути використані з метою визначення та оцінки рівня доходності окремих структурних підрозділів підприємства. Цьому сприяє організація обліку та аналізу фінансових результатів за центрами відповідальності.

Існують різні методи трансфертного ціноутворення, що ґрунтовно описано в роботах [1, 2, 3]. Вибір методу, за яким встановлюється трансфертна ціна, має принципове значення для оцінки прибутку кожного підрозділу, тобто є важливим для ефективного менеджменту. Застосування того чи іншого методу залежить від виду структурного підрозділу, конкретних умов діяльності підприємства. Метод трансфертного ціноутворення повинен стимулювати керівника структурного підрозділу приймати рішення, які є оптимальними для всього підприємства. Тому критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є: сприяння узгодженню цілі, мотивація керівництва, сприяння автономії підрозділу в умовах децентралізації управління. У світовій практиці використовують ринкові, договірні й витратні трансфертні ціни.

Ринкові трансфертні ціни використовують у тому випадку, коли в процесі виготовлення продукції створюються напівфабрикати, які мають попит на ринку і в результаті цього мають ринкову

ціну. Тоді на напівфабрикати встановлюють внутрішню ціну на рівні роздрібних чи оптових цін і порівнюють її з фактичною вартістю напівфабрикату. Якщо встановлена ціна нижче фактичної собівартості, то виникає питання про доцільність виготовлення даного виду напівфабрикату. Відсутність розвинутого ринку напівфабрикатів, які виготовляються підприємствами ресторанного господарства, ускладнює застосування цього методу.

Використання договірних цін пов'язане з ризиком зміни кон'юнктури ринку, що робить даний метод менш привабливим для застосування.

На нашу думку, оптимальним для застосування на підприємствах ресторанного господарства споживчої кооперації в сучасних умовах є витратний метод трансфертного ціноутворення. Основою для встановлення трансфертної ціни за цим методом є витрати, які здійснюють підрозділи при виготовленні напівфабрикатів. У залежності від цілей керівництва підприємства можливе використання таких цін:

- нижче собівартості. Такі внутрішні ціни встановлюються на короткий термін в інтересах нового підрозділу доти, доки він не зможе мати повноцінні партнерські відносини з іншими підрозділами;

- на рівні змінних витрат. Стимулюється ефективне використання ресурсів підприємства, оскільки постійні витрати не змінюються, то нарощування обсягів виробництва без додаткових постійних витрат збільшує прибуток підприємства в цілому. У цьому випадку трансфертна ціна дорівнює величині змінних витрат;

- на рівні виробничої собівартості. Застосування таких цін призводить до того, що перевитрати засобів передаються іншим підрозділам, що може ускладнити формування прийнятних трансфертних цін;

- за моделлю “повні витрати плюс”. У трансфертній ціні виділяють змінні й постійні витрати, а також (“плюс”) прибуток чи рівень рентабельності. Це означає, що процес формування, отримання і розподілу загального фінансового результату отримує прозору інтерпретацію через процес трансфертного ціноутворення.

Використання трансфертних цін на рівні змінних витрат або по повній собівартості в структурних підрозділах, які не мають статусу юридичної особи, базується на тому, що діяльність одних підрозділів пов'язана тільки з витратами, а інших, які реалізують кінцеву продукцію, – з отриманням прибутку.

Керівники таких підрозділів оперують тільки витратами або тільки ціною і прибутком. Тоді як використання якщо не ринкових і договірних цін, а хоча б витратних цін “повні витрати плюс” змусило б керівників працювати не тільки з витратами, але й з такими категоріями: “ціна”, “прибуток”, “рентабельність”.

В умовах ресторанного господарства “повні витрати плюс” слід інтерпретувати як “витрати плюс націнка”, де у націнці відобразатиметься прибуток. При розгляді трансфертної ціни як рекурсивної функції, що залежить від трансфертної

ціни придбання і доданої внутрішньої націнки, дана модель трансформується у модель “трансфертна ціна плюс націнка”.

Формування трансфертної ціни повинно відбуватися, виходячи з того, що для центра – отримувача незавершеної продукції, товарів, послуг існує альтернатива надходження із зовнішнього ринку за прийнятною (ринковою) ціною. У свою чергу, центр, що передає, повинен мати право реалізації своєї продукції на зовнішньому ринку, але при цьому повинні зберігатися цінові пріоритети у внутрішніх відносинах із центром-отримувачем.

Для досягнення центрами кращих показників задіюється система матеріального заохочення, а також встановлюються санкції як міра відповідальності.

Ціни, які поставлені перед центрами, повинні бути реальними. Передумовою ефективною організації управління центрами має виступати впевненість їх керівників у тому, що вище керівництво проводить справедливий арбітраж в інтересах усього об'єднання.

Передаючи (відпускаючи) продуктові елементи, напівфабрикати, готову продукцію, товари з одного центра в інший, передаючий центр повинен буде при встановленні націнки враховувати обмеження на трансфертну ціну, яке задаватиметься центром-отримувачем. У ланцюжку етапів виробничо-торговельного процесу остаточне обмеження буде встановлене центром доходу. Він же формуватиме остаточну торгову націнку по кожній реалізаційній позиції, а, отже, і ціну для покупця.

Формування ціни реалізації забезпечуватиметься поступовим трансфертним ціноутворенням. Обмеження на внутрішні націнки, як і на трансфертні ціни, визначатимуться, виходячи з планової (чи скоригованої планової) ціни реалізації і планових витрат. Важливим буде планове сумове значення обмеження, що стимулюватиме до зниження витрат і більшого прибутку.

Вихідна (трансфертна) ціна (R_{wg}) w-го центра, який пов'язаний із g-им центром-отримувачем, по кожній реалізаційній позиції складається з вхідної ціни R_{qw} яка є вихідною ціною q-го центра-поставача (постачальника) для w-го центра, і внутрішньої торгової націнки T_{qwg} ($R_{wg} = R_{qw} + T_{qwg}$ або $R_{wg} = R_{q} \cdot T_{qwg}^{\%}$). Для центра, який здійснює заготовлю ззовні, за межами системи підприємств ресторанного господарства, вхідною буде ціна придбання. Останньою вихідною ціною системи виступатиме ціна реалізації (тобто ціна центра доходу).

Вхідні й вихідні ціни центрів відповідальності інколи відхиляються від запланованих значень, і це не може не бути взаємопов'язаним із формуванням внутрішньої націнки. Саме у націнці повинні відобразатися, з одного боку, адекватна регуляторна реакція на зміну вказаних цін, а з іншого, – цілеспрямовані дії центра щодо виходу на потрібний результат через структурні зміни у націнці.

Реалізованою внутрішньою націнкою w -го центра виступатиме націнка, яка забезпечила прийнятні ціни R_{qw} та R_{wg} при економічно обґрунтованих витратах Z_{qwg} та заробленому прибутку P_{qwg} , як частини загального прибутку чи вкладу в нього ($T_{qwg} = R_{wg} - R_{qw} = Z_{qwg} + P_{qwg}$ або $T_{qwg} \% = (R_{wg} - R_{qw}) / R_{qwg} \cdot 100\% = (Z_{qwg} + P_{qwg}) / R_{qw} \cdot 100\%$).

Саме ж формування націнки розглядається нами як неперервний процес багатоваріантного оцінювання можливих змін показників R_{qw} , R_{wg} , Z_{qwg} , з урахуванням також змін у ціні продажу R_d , що відображається в зміні прибутку, та вибору найбільш доцільного варіанта з пріоритетом зростання очікуваного прибутку понад його планове значення. Алгоритм такого процесу схематично зображено на рис. 1.

У даному алгоритмі поєднано аналітичну самооцінку центрів витрат і доходу щодо можливостей зростання прибутку, за активної взаємодії центрів між собою, з координацією рішень цих центрів із центром прибутку задля досягнення системних цілей. Завдяки такому підходу забезпечується прозорість участі центрів відповідальності в трансфертному ціноутворенні і формуванні центрами своїх вкладів у загальний фінансовий результат.

Виділимо для кожної внутрішньої націнки, витрат і прибутку в ній такі параметри:

w - центр відповідальності (витрат), в якому встановлюється націнка, здійснюються витрати, визначається фінансовий результат;

s_g - вихідна проміжна продукція, яка надходить у g -й центр та належить до i -тої кінцевої продукції;

u_q - вхідні елементи, які надходять з q -того центра для виготовлення продукції s_g .

Тоді загальна торгова націнка по i -тій реалізаційній позиції (T_i) відповідатиме сумі всіх внутрішніх націнок (T_{wisguq})

$$T_i = \sum_{w \in W} \sum_{s_g \in S_i} \sum_{u_q \in U_s} T_{wisguq},$$

де $i \in I$.

Аналогічним чином акумулюватимуться сукупні витрати.

Загальний прибуток (системний прибуток до оподаткування) за всіма реалізаційними позиціями повинен співпадати з сумою прибутків центрів:

$$P_w = \sum_{w \in W} \sum_{s_g \in S_i} \sum_{u_q \in U_s} P_{wisguq}.$$

Не виключено, що деякі центри матимуть збиток, як від'ємне значення фінансового результату, але його наявність не повинна виглядати випадковою, а такою, що аналітично обґрунтована і дозволена центром прибутку.

Поясненням такої ситуації, зокрема, може бути

той факт, що збитковим центром покривається значна частина сукупних постійних витрат і він виступає як системно доцільний.

Параметризація внутрішньої націнки інтерпретуватиметься в обліку як аналітична структуризація субрахунку 285 "Торгова націнка". Аналітичні рахунки внутрішньої націнки інформаційно пов'язуватимуться з витратами і фінансовими результатами відповідних центрів. Тому паралельну структуризацію можна провести для рахунків витрат і фінансових результатів. У внутрішніх розрахунках трансфертна ціна виступатиме як умовний дохід.

У контексті забезпечення рентабельності центра відповідальності з інтерпретацією витрат центра через змінні й постійні його планова трансфертна ціна розраховуватиметься за формулою:

$$R_{wisg}^{nl} = (V_{wisg}^{nl} + F_{wisg}^{nl}) \cdot (I + Y_{wisg}^{nl}) \quad (3)$$

де R_{wisg}^{nl} - трансфертна ціна центра w , який

передає центру g проміжну продукцію s_g , належить до кінцевої продукції i ;

$V_{wisg}^{nl}, F_{wisg}^{nl}$ - відповідно змінні й розподі-

лені постійні витрати на одиницю проміжної продукції;

Y_{wisg}^{nl} - рентабельність центра w по проміж-

ній продукції s_g , яка передається центру g та належить до кінцевої продукції i .

Відповідно, плановий прибуток P_w^{nl} центра

w визначатиметься так:

$$P_w^{nl} = \sum_{i \in I} \sum_{s_g \in S_i} (V_{wisg}^{nl} + F_{wisg}^{nl}) \cdot Y_{wisg}^{nl}.$$

Формула прибутку, що використовується для його факторного аналізу, інтерпретуватиметься для w -го центра відповідальності таким чином: (1)

$$P_w = D_w \sum_{i \in I} \sum_{s_g \in S_i} \left(\frac{Q_{wisg} \cdot R_{wisg}}{\sum_{i \in I} \sum_{s_g \in S_i} Q_{wisg} \cdot R_{wisg}} \cdot \frac{R_{wisg} - V_{wisg}}{R_{wisg}} \right) - F_w,$$

де $R_{wisg} = R_{qiuq} + T_{wisguq}$;

R_{wisg} - вихідна трансфертна ціна центра w ; (2)

R_{qiuq} - вхідна трансфертна ціна центра w або

вихідна ціна центра q , що передає центру w проміжну продукцію u_q , яка належить до i -тої кінцевої продукції;

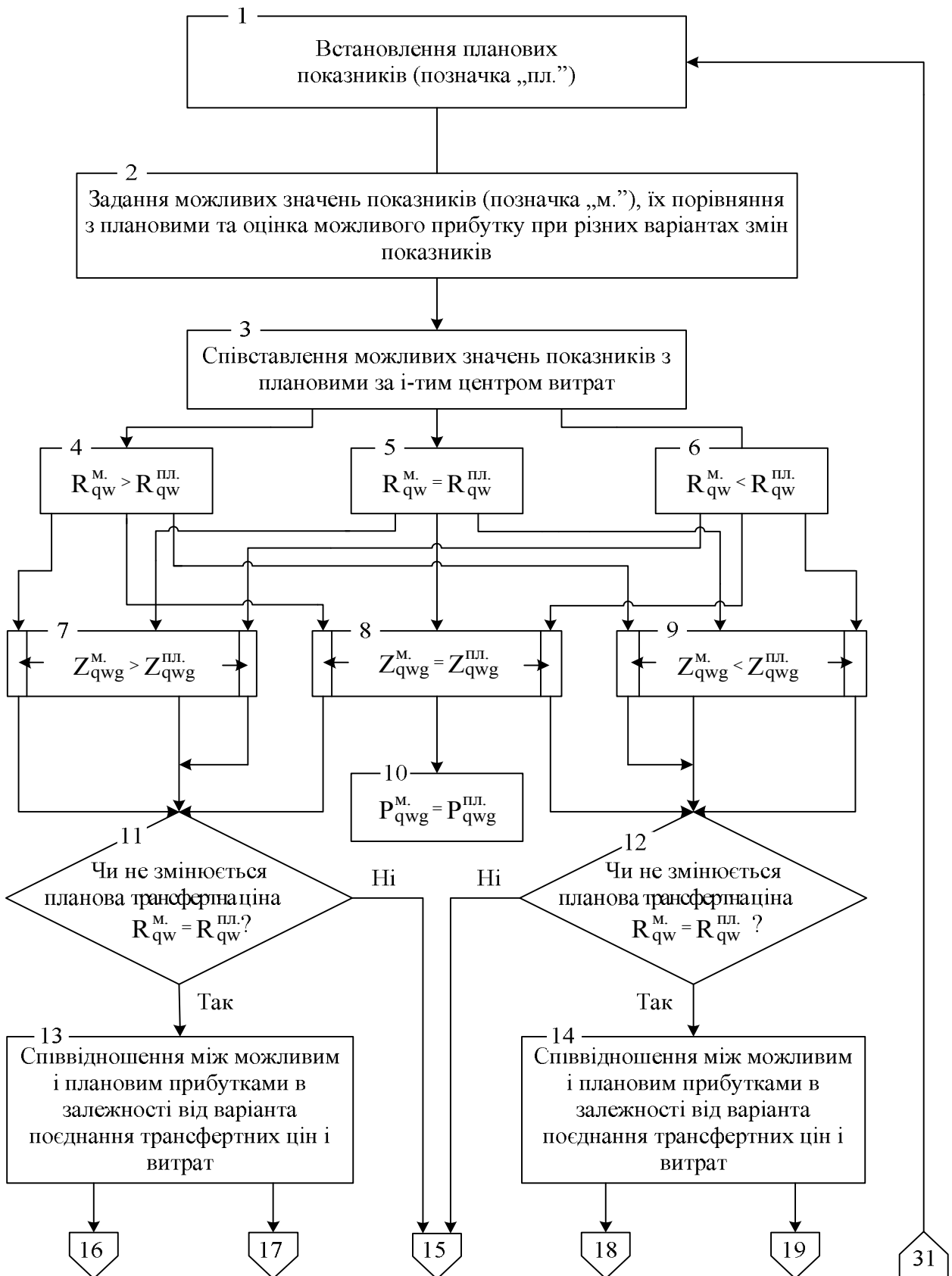


Рис. 2. Схема алгоритму неперервного оцінювання центром відповідальності можливостей збільшення свого прибутку в рамках наскрізного відслідковування трансфертного ціноутворення

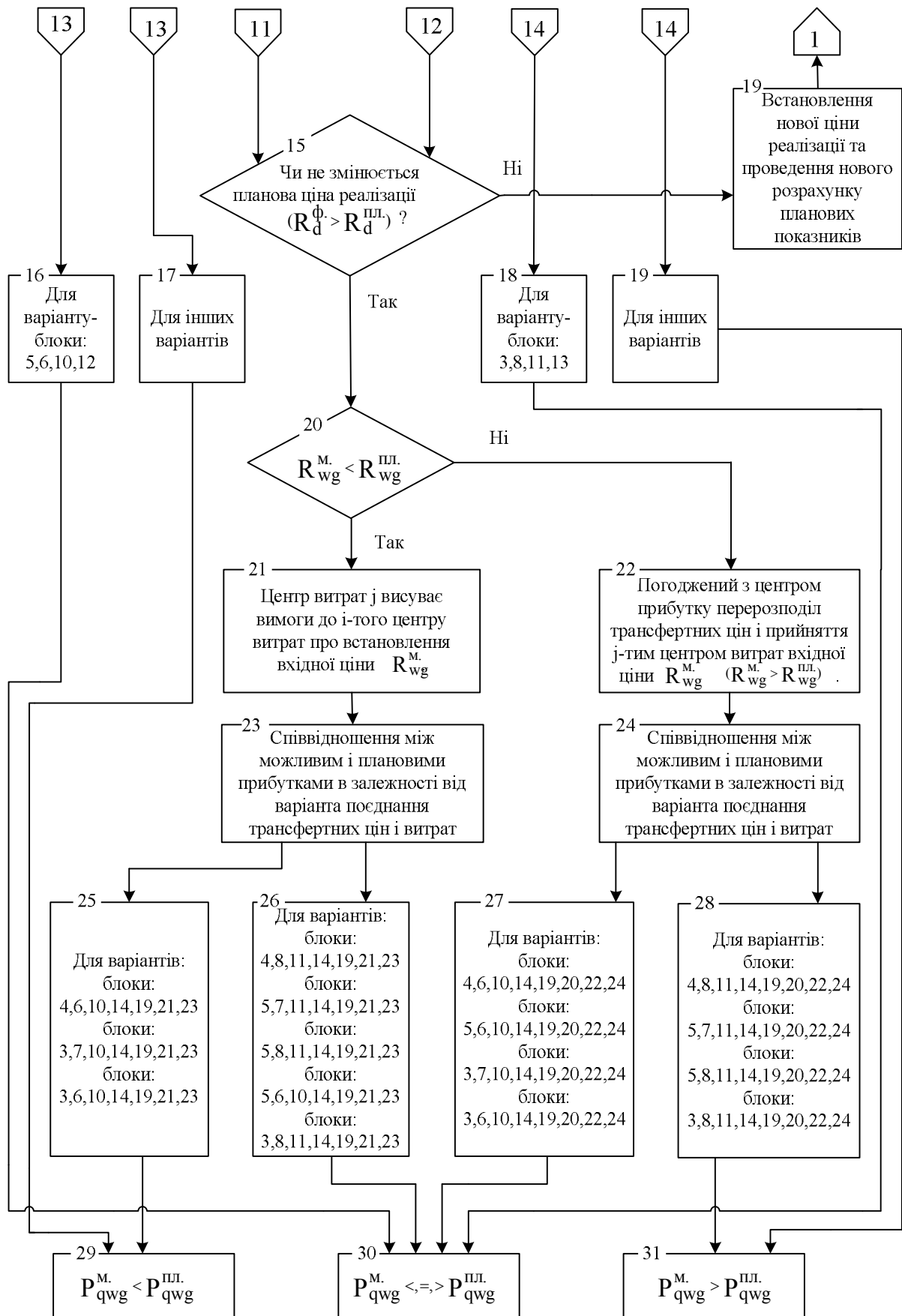


Рис.2. Закінчення

$T_{wis_g u_q}$ - внутрішня торгова націнка центра

w, встановлена для центра g на проміжну продукцію s_g , виготовлену з елементів u_q у технологічному циклі i-тої кінцевої продукції;

Q_{wis_g} - обсяг проміжної продукції s_g , пере-

даної центром w центру g;

D_w - внутрішній (умовний) товарооборот

(дохід) центра w;

F_w - постійні витрати центра w.

На окрему увагу заслуговує питання врахування під час аналізу беззбитковості продукції чи товарів непрямих постійних витрат, які складно розподілити серед окремих реалізаційних позицій.

“Рознесення” непрямих постійних витрат по видах продукції, а далі поглиблено по технологічних етапах її виготовлення, а, отже, по відповідних центрах витрат буде мати такі конфліктні прояви:

- закріплення за центром витрат частини загальносистемних постійних витрат ставатиме для нього “тягарем”, який треба буде “нести” за рахунок власних зусиль, витримуючи належну трансфертну ціну та сприятливу її структуру;

- в іншому випадку, навіть за умови обов'язкового покриття центром витрат певної частини із закріплених за ним загальносистемних постійних витрат, перед ним стоятиме дилема щодо знаходження компромісу між власними і системними інтересами, а задана детермінованість у прийнятті рішень обмежуватиме його ініціативу.

Тому відповідати за покриття загальносистемних постійних витрат повинні ті, хто безпосередньо їх здійснює. А, отже, такі витрати повинні бути віднесені до центрів витрат (підрозділів), які обслуговують центри доходу і прибутку. В таких центрах витрат непрямі постійні витрати включатимуться у торгову націнку, обґрунтовано формуючи кінцеву ціну реалізації. До загальносистемних центрів постійних витрат застосовуватиметься єдиний для всіх

центрів підхід щодо оцінки їхніх вкладів у загальний фінансовий результат.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Реалізація розглянутої концепції організації обліку та аналізу фінансових результатів за центрами відповідальності в умовах трансфертного ціноутворення забезпечить прозорість процесу формування фінансових результатів підприємств ресторанного господарства та оцінки вкладів структурних підрозділів у загальний фінансовий результат, а також сприятиме подальшій розробці теоретичних основ внутрішньогосподарського обліку та аналізу фінансових результатів з метою впровадження його в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Керимов В. Э. Управленческий учёт на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации / В. Э. Керимов, Е. В. Иванова, Р. А. Сухов; [под ред. В. Э. Керимова]. – М. : Экзамен, 2002. – 158 с.
3. Солодченко И. Применение трансфертных цен в управлении предприятием / И. Солодченко // Бизнес. – 1997. – №46. – С. 5-9.

REFERENCES

1. Golov S. F. (2003), *Upravlinskiy oblik* [Management accounting], Libra, Kyiv, Ukraine .
2. Kerimov V. E., Ivanova E.V., Sukhov R. A. (2002) *Upravlencheskiy uchet na predpriyatijach roznichnoy trgovli potrebitelskoy kooperacii* [Management accounting, on the enterprises of retail business of consumer cooperation], Ekzamen, Moscow, Russia.
3. Solodchenko I.(1997) “Application of transfer prices in a management by an enterprise”, *Biznes*, vol.46. – pp.5-9.