

УДК 338.5

Вовк М. О.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ТРАНСФЕРНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Розкрито роль трансферного ціноутворення в управлінні підприємством. Автором розглянуто вплив трансферних цін на рішення вищого управлінського персоналу. Отримані результати дослідження дозволили зробити висновки, що механізм трансферного ціноутворення на підприємстві тісно пов'язаний зі стратегією його розвитку.

Ключові слова: трансферне ціноутворення, стратегія розвитку підприємства, «дилема трансферного ціноутворення».

Постановка проблеми. В умовах децентралізованого управління великими підприємствами виникає потреба у контролі за результатами діяльності їх структурних підрозділів. Одним з ключових питань, які необхідно врахувати і яке має вплив на результат діяльності підрозділів підприємства є трансфертна ціна на товари, адже окремі напрямки підприємства генерують свої прибутки від внутрішньогосподарських операцій. Питання про існування рівня внутрішніх цін існувало завжди. На даний момент головним напрямком розвитку трансферного ціноутворення є намагання створити такі системи, коли всі менеджери компанії будуть діяти не з позицій ефективності роботи своїх підрозділів, а виходячи зі стратегічних завдань підприємства в цілому.

Проблема трансферного ціноутворення відіграє важливу роль як в управлінському обліку, так і в оподаткуванні диверсифікованих підприємств. Дослідження з управлінського обліку розглядають трансфертні ціни як один з інструментів, які координують рішення щодо виробництва та продажу різних товарів та послуг серед бізнес сегментів підприємства. Література з питань трансфертного ціноутворення для цілей оподаткування більше фокусується на транзакціях, які відбуваються між різними бізнес одиницями однієї компанії, тобто, яким чином фірма може мінімізувати своє податкове зобов'язання за допомогою використання механізму трансфертного ціноутворення. У будь-якому випадку використання та встановлення рівня трансфертних цін залежить від рішень вищого управлінського персоналу та результату, якого вони хочуть досягти за допомогою цих рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові дослідження щодо проблем трансферного ціноутворення тривають з початку утворення високо диверсифікованих підприємств. Проте дана тема залишається актуальною, оскільки напрямки дослідження постійно ускладнюються та удосконалюються, адже змінюються та прогресують методи управління діяльністю підприємств. Значну увагу питанням трансферного ціноутворення приділяли такі західні вчені, як Р. Екклес, М. Кент, Л. Нікельс та інші [5, 6, 7]. Основними напрямками дослідження вчених було розроблення теоретичних методів та їх практичного застосування з метою управління та контролю за трансфертними цінами на підприємстві. Серед українських вчених варто згадати роботи Н. В. Гришка, П. В. Дзуби, Т. Г. Савченка та інших [1, 2, 3]. Однак вітчизняні науковці, здебільшого, приділяють увагу теоретичним аспектам трансфертного ціноутворення, тобто методом та підходам до встановлення трансфертних цін на підприємстві.

Метою статті є розгляд трансферного ціноутворення з позицій управління підприємством та

його впливу на рішення вищого управлінського персоналу.

Виклад основного матеріалу. *Трансфертна ціна* – це ціна, за якою продаються товари чи надаються послуги бізнес-сегментами всередині однієї компанії. Таким чином, коли товари чи послуги переміщуються між підрозділами підприємства, дохід підрозділу, що їх постачає, стає витратами підрозділу, що їх отримує. Ціни, за якими ці товари продаються-купуються, впливають на їх прибуток. Отже, невірно встановлена ціна може призвести до помилкових результатів діяльності не тільки окремого підрозділу, але і всієї компанії.

Загалом, механізм трансферного ціноутворення може бути використаний для досягнення наступних цілей:

- 1) надання менеджерам підрозділів інформації для прийняття кращих управлінських рішень;
- 2) надання інформації вищому управлінському персоналу щодо результатів діяльності різних структурних підрозділів підприємства;
- 3) для переміщення прибутків між підрозділами підприємства;
- 4) для забезпечення автономії підрозділів підприємства.

Отже, однією з цілей управлінського обліку високо диверсифікованого підприємства є вирішення проблеми встановлення адекватного механізму трансферного ціноутворення, з метою коректного розрахунку результатів діяльності різних бізнес-сегментів підприємства.

«Дилема трансферного ціноутворення» має дві частини: рішення щодо постачання необхідних товарів або послуг та рішення щодо встановлення адекватної ціни на ці товари та послуги.

Уявіть ситуацію: Ви – керівник підрозділу «А» великого підприємства і виробляєте деталі, які необхідні для виробництва кінцевого продукту підрозділом «Б» цього ж підприємства. При чому, підрозділ «Б» має вибір купувати цю деталь чи у підрозділу «А» чи у іншого підприємства. Загальною корпоративною політикою встановлено продаж товарів між підрозділами за цінами, що є трохи нижчими ринкові. Звичайно, підрозділ «Б» обере купівлю цієї деталі у підрозділу «А» бо це дешевше і надійніше.

З іншого боку, підрозділ «А» може продати деталі, або підрозділу «Б» за цінами, встановленими корпоративною політикою, або поставити ці деталі зовнішньому покупцеві. Якщо підрозділ «А» обере своїм клієнтом підрозділ «Б», він втратить можливість отримання додаткового прибутку, який міг би отримати від продажу зовнішньому покупцю. Як наслідок, господарська операція є вигідною лише для підрозділу «Б». Отже, виникає питання: чому керівник підрозділу А повинен

«інвестувати» в діяльність підрозділу Б, коли у нього є можливість отримання додаткового прибутку від продажу іншим фірмам. Таким чином, за наявності альтернативи реалізації продукції або послуг іншим підприємствам, трансферна ціна повинна відшкодовувати економічні витрати підрозділу, які він зазнає внаслідок відмови від цієї альтернативи (рис. 1)

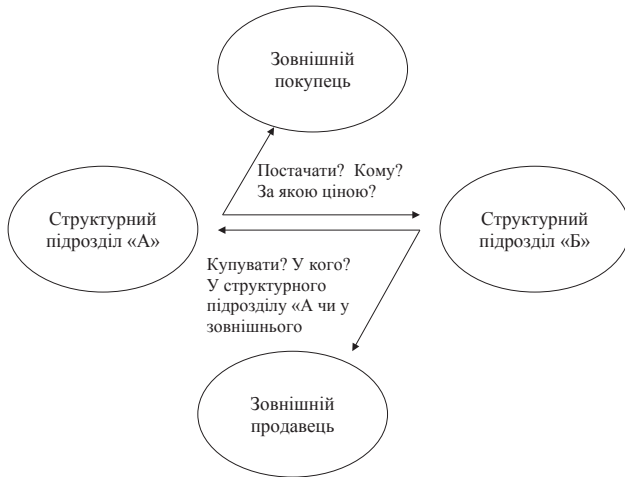


Рис. 1. Дилема трансферного ціноутворення

Джерелом конфлікту в цьому випадку є трансферна ціна, яка є способом заощадження грошових коштів не тільки для окремого підрозділу, а для компанії в цілому. Постає питання, яким чином необхідно встановити трансфертну ціну, щоб адекватно оцінити результати діяльності різних підрозділів підприємства.

Дослідження цієї проблеми показали, що ключем до її вирішення є розуміння стратегії розвитку підприємства. Трансферне ціноутворення є свого роду механізмом для отримання інформації та контролю за виконанням корпоративної, сегментної та продуктової стратегії підприємства.

Для оцінки того, чи є процес трансферного ціноутворення узгодженим зі стратегією підприємства пропонується до використання наступні два показники:

- *рівень вертикальної інтеграції підприємства* (характеризує взаємозалежність між різними бізнес сегментами компанії);

- *рівень диверсифікації підприємства* (характеризує кількість напрямків діяльності компанії).

Основою для розробки цієї моделі слугувала методологія контролю за трансферними цінами, запропонована Робертом Екклсом в його праці «Справедливий контроль в трансферному ціноутворенні» [4]. Зокрема, у своїй праці автор поєднує показники вертикальної інтеграції та рівень диверсифікації підприємства з різними видами підприємства. Для зручності аналізу, та для цілей дослідження використовуються тільки перші 2 показники.

Наприклад, якщо в компанії високий рівень взаємозалежності між підрозділами, проте дуже низька диверсифікація виробництва (точка А на рис. 2), то вищому управлінському персоналу доречно використовувати трансферні ціни, які на повних витратах, адже в такому випадку, зберігається принцип збереження витрат для компанії. Проте, якщо в компанії досить високий рівень диверсифікації виробництва та середній рівень інтеграції, то доречно використовувати трансферні ціни, які базуються на ринкових (точка Б на

рис. 2), адже у структурного підрозділу є вибір чи купувати товари чи послуги в середині компанії чи ззовні, тому, що між сегментами підприємства існує низька взаємозалежність. За мови низького рівня інтеграції виробництва та високої його диверсифікації, у підприємства не існує потреби встановлювати конкретні методи трансферного ціноутворення, тому, що взаємозалежність між підрозділами мінімальна (точка В на рис. 2). Головною метою структурних підрозділів є отримання максимальних результатів діяльності. Таким чином ціна на проміжні товари та послуги є ключовим фактором їх досягнення. Менеджерам надається повна свобода у прийнятті управлінських рішень, у тому числі щодо трансферних цін.

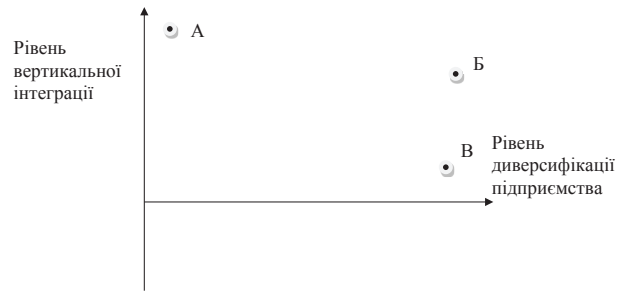


Рис. 2. Узгодження трансферного ціноутворення зі стратегією розвитку підприємства

Використання графіку, який зазначений на рис. 2, дозволить проаналізувати існуючі політики щодо трансферного ціноутворення на підприємстві. Проте, такий аналіз потребує ґрунтовного управлінського судження.

Таким чином, з метою ефективного використання графіку пропонується:

- 1) ідентифікація та розміщення на графіку взаємозв'язків між підрозділами підприємства;
- 2) аналіз механізму трансферного ціноутворення;
- 3) ідентифікація можливих проблем, альтернативних варіантів;
- 4) врахування стратегії розвитку підприємства.

Вибрати єдиний варіант визначення трансферних цін для розрахунків між різними структурними підрозділами в системі управлінського обліку компанії дуже складно. Так, наприклад, одна методика розрахунку ціни може використовуватися для рішень з постачання, друга – виробництва, третя – оцінки результатів діяльності роботи центру відповідальності. Тому вибір системи оптимального співставлення та паралельного використання різних методів визначення трансферних цін будуть сприяти підвищенню загальної рентабельності продукції високо диверсифікованих підприємств. Також, кожний метод розрахунку та використання трансферних цін має свої переваги та недоліки.

Метод *трансферного ціноутворення на основі ринкових цін* використовується для вибору постачальників та покупців у випадку, якщо на проміжні продукти існує ринок чистої конкуренції. Перевагою використання цього методу є те, що він є ідеальним для оцінки реальних результатів діяльності структурних підрозділів підприємства. Менеджерам підрозділам гарантується повна автономія у прийнятті управлінських рішень щодо постачання та ціноутворення (у тому числі надання знижок). Проте, переваги використання цього методу трансферного ціноутворення є і його недоліками, адже не існує ідеального ринку проміжних

продуктів (напівфабрикаті) виробництва, а широка автономія прийняття управлінських рішень у високо диверсифікованих компаніях є радше утопією, ніж реальністю.

За умови використання *методу подвійного ціноутворення* покупець отримує товари чи послуги за ціною, яка базується на витратах, які були понесені для їх виготовлення. А продавець отримує прибуток, розрахований на основі ринкових цін. Подвійне ціноутворення дозволяє отримання прибутку підрозділом – продавцем, та допомагає мінімізації витрат підрозділу – покупцю. Як правило, використання такого методу трансферного ціноутворення забезпечується внутрішньо корпоративною політикою постачання товарів і послуг. Таким чином, використання подвійного трансферного ціноутворення дозволяє підвищувати результати діяльності структурних підрозділів підприємства. Можливий негативний вплив цін нівелюється загальними результатами діяльності компанії. Недоліком цього методу є те, що він існує тільки у випадку добре налагодженої системи внутрішнього контролю на підприємстві, адже за умови високої диверсифікації виробництва підприємства дуже важко відстежити взаєморозрахунки між підрозділами підприємства.

Основною причиною поширення *витратної основи* утворення трансфертних цін є зручність у процесі управління. Використання собівартості (яка розраховується за різними методами) в якості встановлення трансфертної ціни примушує підрозділ – постачальник ретельно контролювати свої витрати. Крім того, продукція, яка надходить із внутрішніх джерел, за якістю та іншими характеристиками мало чим відрізняється від продукції, яка надходить із зовнішніх джерел. Трансфертна ціна встановлюється на основі калькулювання собівартості продукції із включенням відповідних обсягів як змінних, так і постійних витрат. Перевагою визначення внутрішньої ціни за витратним методом є те, що даний метод дозволяє дати точну оцінку собівартості, а отже, найбільш точне ви-

значення трансфертної ціни, що сприяє прийняттю вірних рішень щодо цінової політики та ринкової стратегії.

Однак, трансфертні ціни, розраховані на основі методу повних витрат, досить часто викликають суперечності між інтересами підприємства та його окремих підрозділів. Наприклад, з позиції підприємства придбання напівфабрикатів одним із його учасників по даній трансфертній ціні дає більший прибуток, ніж по ринковій ціні, в той час як для центру відповідальності, який купує продукцію або послуги, використання ринкової ціни є більш вигідним, ніж ціни, визначеної за методом повних витрат. Крім того, цей метод не стимулює підрозділ, який продає свої товари або послуги, знижувати собівартість продукції, оскільки будь-які витрати можуть бути включені в ціну, а можливі негативні наслідки знайдуть відображення на доходах іншого підрозділу.

Через розподіл витрат – трансферна ціна розраховується на основі професійного судження лінійного менеджера. Також, структурні підрозділи – покупці не знають кінцеву ціну, доки не завершиться виробництво проміжного продукту. Також використання витратних методів трансферного ціноутворення досить сильно залежить від попиту на проміжні товари чи послуги: чим менший попит, тим вища трансферна ціна.

Договірну трансферну ціну часто використовують за умови відсутності ринку проміжних товарів та послуг. Договірна ціна компенсує додаткові та альтернативні витрати підрозділу – продавця, але є вигіднішою для підрозділу – покупця (бо є нижчою за ринкову ціну). Цей метод використовується за умови делегування рішень щодо постачання та купівлі лінійним менеджером. Проте він може не спрацювати, якщо сторони не можуть домовитись, і, як наслідок, у переговори повинно втручатись керівництво компанії.

Узагальнення переваг та недоліків різних методів трансферного ціноутворення: ринкового, витратного, подвійного та договірного надано у таблиці 1.

Таблиця 1

Переваги та недоліки методів трансферного ціноутворення

Метод трансферного ціноутворення	База розрахунку	Переваги	Недоліки
ТЦ на основі ринкової ціни	Ринкові ціни	Трансферні ціни використовуються для вибору постачальників та покупців; є ключовими для оцінки діяльності структурного підрозділу; делегування рішень щодо встановлення цін лінійним менеджером, широка автономія щодо прийняття управлінських рішень щодо ціноутворення.	Метод є ефективним тільки коли існує ринок для проміжних продуктів; працює за умови високої автономії щодо прийняття рішень в середині компанії.
Подвійне трансферне ціноутворення	Почуєць отримує товари чи послуги за ціною, яка базується на витратах, а продавець відображає прибуток за ринковою ціною (базою є внутрішньо групова стратегія постачання)	Почуєць отримує товар за ціною, нижче ринкової, що допомагає показати вищі результати діяльності; негативний вплив цін нівелюється загальним результатом діяльності компанії.	Важко відстежити взаєморозрахунки у компанії (необхідна чітко налагоджена система внутрішнього контролю).
Трансферне ціноутворення на основі витрат	Змінні та постійні витрати підприємства	Перевага надається частці окремого підрозділу у загальному результаті діяльності компанії, а не результатам діяльності окремих структурних одиниць.	Через розподіл витрат – трансферна ціна розраховується на основі професійного судження лінійного менеджера; підрозділи – покупці не знають кінцеву ціну, поки не завершиться цикл виробництва; залежність ціни від загального попиту.
Договірна ціна трансферного ціноутворення	Договірна ціна на товари та послуги	Можливість для структурних підрозділів досягти взаємовигідних домовленостей.	Може призвести до конфлікту між структурними підрозділами підприємства.

Однак, навіть якщо компанія налагодить процес трансферного ціноутворення, який буде повністю узгоджений з корпоративною стратегією підприємства, існує декілька проблем, які можуть постати перед керівництвом підприємства, а саме:

- 1) проблема адекватної оцінки результатів діяльності різних бізнес-сегментів підприємства;
- 2) персональні конфлікти щодо встановлення трансфертних цін між різними менеджерами компанії;
- 3) незбалансована взаємозалежність між різними підрозділами підприємства;
- 4) встановлення правильного рівня цін на товари та послуги, що продаються та купуються всередині компанії.

Висновки та пропозиції. Хоча не існує універсального рішення «дилеми трансферного ціноутворення», ефективне керівництво цим процесом вимагає, щоб управлінські процеси та організаційні характеристики відповідали корпоративній стратегії підприємства. У даному випадку вони є набагато важливішими, ніж технічний розрахунок трансферних цін.

У будь-якому разі керівникам підрозділів та вищому управлінському персоналу необхідно враховувати: характер корпоративної стратегії та процес стратегічного планування; систему контролю з боку вищого управлінського персоналу; критерії оцінки результатів діяльності різних підрозділів підприємства; характер управлінських процесів в компанії.

Список літератури:

1. Гришко Н. Совершенствование методов планирования издержек производства с использованием издержек с использованием трансфертных цен /Н. Гришко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/24358.html>.
2. Дзюба П. Трансферне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. Дзюба // Економіка України. – 2006 – № 1. – С. 26.
3. Макаренко М., Савченко Т. Трансферне ціноутворення: концептуальні засади та значення для банківських установ / М. Макаренко, Т. Савченко // Фінанси та кредит. Податки. – 2006. – № 4. – С. 44–46.
4. Eccles, Robert G., Jr. «Control with Fairness in Transfer Pricing»/R. G. Jr. Eccles/ Harvard Business Review 61, no. 6 (November-December 1983): p. 149–161.
5. Kent M. Transfer pricing handbook [Electronic resource] / M. Kent / World of digitals – Access mode : <http://www.world-of-digitals.com/en/robert-feinschreiber-margaret-kent-transfer-pricing-handbook-ebook-pdf.html> – Title from screen.
6. Nichols L. Technology transfer and diffusion [Electronic resource] / L. Nichols / Public administration and public policy. – Access mode: <http://www.eolss.net/Sample-Chapters/C14/E1-34-06-01.pdf>. – Title from screen.
7. Robert G. Eccles The transfer pricing problem: a theory for practice [Electronic resource]/ G. Eccles Robert / Harvard library. – Access mode : <http://hollis.harvard.edu/?itemid=library/m/aleph|000395904>. – Title from screen.

Вовк М. О.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ТРАНСФЕРНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Резюме

Раскрыта роль трансфертного ценообразования. Автором рассмотрено влияние трансфертного ценообразования на решения высшего управленческого персонала. Полученные результаты исследования позволили сделать выводы, что механизм трансфертного ценообразования на предприятии тесно связан со стратегией его развития.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, стратегия развития предприятия, «дилемма трансфертного ценообразования».

Vovk M. O.

Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman

TRANSFER PRICING IN ENTERPRISE MANGEMENT

Summary

The role of transfer pricing was identified. The author examined the impact of transfer pricing on decisions of higher management personnel. The obtained results allowed making a conclusion the transfer pricing mechanism of the enterprise is closely connected to the strategy of its development.

Key words: transfer pricing, strategy of the development of the enterprise, «transfer pricing dilemma».