

УДК 657.371

Сидоренко Роман Вікторович, асистент
Луцький національний технічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ПРИ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

У статті розглядаються питання визначення трансфертних цін на підприємстві. Автор на основі проведеного аналізу літератури і власних розробок пропонує порядок встановлення трансфертної ціни між центрами відповідальності на підприємстві.

Ключові слова: трансфертна ціна, трансфертне ціноутворення, центр відповідальності.

In the article the questions of determination of transfer prices are examined on an enterprise. An author on the basis of the conducted analysis of literature and own developments offers the order of establishment of transfer price between the centers of responsibility on an enterprise.

Keywords: transfer price, transfer pricing, center of responsibility.

В статье рассматриваются вопросы определения трансфертных цен на предприятии. Автор на основе проведенного анализа литературы и собственных разработок предлагает порядок установления трансфертной цены между центрами ответственности на предприятии.

Ключевые слова: трансфертная цена, трансфертное ценообразование, центр ответственности.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими і практичними завданнями. Значна складність в процесі оцінки діяльності центрів відповідальності виникає тоді, коли відбувається реалізація продукції або надання послуг між ними. В цьому випадку на значення показника ефективності роботи підрозділу впливає трансфертна ціна.

Трансферти – це операції, в ході яких підрозділи одного підприємства передають один одному товари чи надають послуги.

Між підрозділами в межах одного підприємства здійснюється обмін продукцією, роботами і послугами, особливо коли відбувається виготовлення спільного продукту, а підрозділи виготовляють лише окремі його складові. Для цього необхідно визначити ціну, за якою продукцію, роботи і послуги потрібно передавати від одного підрозділу до іншого. За часів СРСР для цієї

мети використовували внутрішньогосподарські облікові ціни – як фіксовані ціни в межах підприємства, за якими оцінюється продукція (роботи, послуги) при передачі їх між підрозділами. В зв'язку з ринковими перетвореннями в нашій країні, коли необхідно максимально точно підрахувати доходи і витрати кожного підрозділу і оцінити його вплив на загальний фінансовий результат підприємства, необхідно застосовувати відповідну ціну.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Значний внесок у вивчення питань трансфертного ціноутворення на підприємствах внесли такі вітчизняні і зарубіжні вчені як П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, К. Друрі, Г. Мюллер, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, П.Л. Сук.

Цілі статті. Визначити основні завдання трансфертного ціноутворення і порядок відбору трансфертних цін для застосування при розрахунках між центрами відповідальності. Дослідити існуючі типи трансфертних цін і розробити порядок їх формування для застосування на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів. У визначенні поняття трансфертної ціни більшість як вітчизняних, так і зарубіжних науковців сходяться. Як зазначають П.Т. Саблук та М.Я. Дем'яненко, трансфертна ціна – це ціна, яка визначена одним структурним підрозділом на продукт або послугу другому підрозділу тієї ж організації [1]. Л.П. Радецька і Л.В. Овод трансфертною називають ціну, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства [2]. П.Й. Атамас визначає її як ціну, що використовується для визначення вартості продукції, товарів, послуг, які передаються центром прибутку іншим центрам відповідальності того ж підприємства [3]. На думку Г. Мюллера трансфертна ціна – це плата за товари, якими обмінюються підрозділи одного і того ж підприємства [4]. Але у питанні встановлені такої ціни на підприємстві такої єдності вже не має.

Система внутрішнього трансфертного ціноутворення повинна бути створена на будь-якому вертикально інтегрованому підприємстві. Основним завданням, що повинні вирішувати

трансфертні ціни при їх застосуванні є прийняття і реалізація економічних рішень з питань розподілу ресурсів усередині компанії, а також вирішувати чи варто виконувати певну функцію самостійно чи слід залучити зовнішніх постачальників та підрядників. У таких цінах враховуються релевантні, а не фактичні витрати. Особливо важливим це стає коли основним призначенням трансфертних цін стає формування продуктивного портфеля компанії, що має найбільшу фінансову привабливість і повинен дати змогу отримати максимальні прибутки у майбутньому.

Трансфертне ціноутворення використовують з урахуванням економічної сутності та характеру виробничих зв'язків підрозділів для регулювання відносин центрів відповідальності на підприємстві.

Встановлені трансфертні ціни є витратами для підрозділу, що отримує, і надходженнями для підрозділу, що надає (поставляє), що означає, що кожен раз, коли встановлюється трансфертна ціна, це впливає на рентабельність кожного підрозділу.

Рівень трансфертних цін досить суттєво впливає на результати діяльності центрів відповідальності.

Критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є:

- сприяння узгодженню загальної мети компанії;
- мотивація керівництва;
- сприяння автономії підрозділів в умовах децентралізації управління.

П.Й. Атамас конкретизує завдання трансфертних цін – це відшкодування витрат підрозділів на виробництво продукції та його втрат внаслідок відмови від реалізації продукції іншим підприємствам. П.Л. Сук основними завданнями застосування трансфертних цін на підприємстві називає:

- забезпечити справедливу передачу продукції між підрозділами підприємства;
- посилити контроль за переміщенням продукції між підрозділами;
- сприяти точному підрахунку витрат на виробництво продукції кожного підрозділу;
- покращити облік розрахунків між підрозділами;

- підвищити відповідальність підрозділів за результати своєї роботи.

Загальну формулу для визначення трансфертної ціни можна зобразити наступним чином: трансфертна ціна = дійсні витрати на одиницю продукції + можливі витрати на одиницю продукції. Трансфертна ціна повинна відшкодовувати витрати підрозділу на виробництво продукції та його втрати внаслідок відмови від реалізації продукції іншим підприємствам.

На думку К.Друрі система трансфертного ціноутворення повинна виконувати наступні цілі:

1. надавати інформацію, яка повинна заставляти менеджерів підрозділів приймати обґрунтовані економічні рішення. Це буде відбуватись лише у випадках, коли дії, які виконуються менеджерами підрозділів, щоб покращити показники прибутковості у звітах про діяльність своїх підрозділів, також збільшують значення прибутковості підприємства в цілому;
2. надавати інформацію, яка корисна для оцінювання управлінських і економічних показників діяльності підрозділу;
3. пропорційно розподіляти частину прибутку між підрозділами чи місцями їх розміщення;
4. гарантувати, що автономність діяльності підрозділів не порушується [5].

Виділяють три найчастіше використовуваних підходи при формуванні трансфертних цін:

- трансфертні ціни на основі ринкових цін – це фактична ціна, по якій підрозділ, що постачає, продає проміжну продукцію зовнішнім замовникам (може робитись для внутрішніх трансфертів знижка, яка показує більш низькі реалізаційні витрати, чи взагалі їх відсутність), чи ціна, яку пропонує конкурент;
- трансфертні ціни, що базуються на витратах;
- договірні трансфертні ціни.

Перевагою методу формування трансфертних цін на основі ринкових є їх об'єктивність, недоліком – ринкова ціна не завжди чітко визначена, у різних продавців вона різна.

Якщо існує незалежний досконалий конкурентний ринок для продуктів чи послуг, які передаються, ринкова трансфертна ціна є найкращою для трансфертного ціноутворення. Оцінка діяльності

підрозділів полегшується у випадку застосування ринкових трансфертних цін, тому що результати є порівнянні з тими, що існують на зовнішньому ринку. В теорії, підрозділ, який купляє, не повинен очікувати платити більше або менше в межах підприємства, ніж якби він здійснював купівлю за межами підприємства. В цей же самий час підрозділ, який продає, не повинен очікувати заробити більший або менший доход в межах підприємства, ніж якби він здійснював продаж споживачу за межі підприємства.

Якщо порівнювати внутрішню трансфертну ціну з ціною на зовнішньому ринку, то потрібно враховувати, що її потрібно коригувати на комісійні продавцям і витрати на рекламу.

Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін є дуже привабливим, оскільки воно дає змогу узгодити результати діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому. Але застосування ринкових цін як бази трансфертного ціноутворення, можливе лише тоді, коли існує ринок подібних напівфабрикатів, стабільності цін на них та при високому рівні децентралізації управління в середині підприємства.

При застосуванні ринкових цін як бази трансфертного ціноутворення необхідно дотримуватися таких принципів:

1. підрозділ, який купує продукцію або послуги, повинен робити це доти, доки підрозділ, який продає ці послуги, дотримується політики ринкових цін і бажає продавати всередині підприємства;
2. якщо підрозділ, який продає продукцію або послуги, не дотримується політики ринкових цін, то підрозділ-покупець повинен мати право купувати такі послуги за межами підприємства;
3. підрозділ, який продає продукцію або послуги, повинен мати право реалізувати їх за межі підприємства;
4. для розв'язання конфліктних ситуацій з питань трансфертного ціноутворення має бути створений внутрішньогосподарський арбітражний орган.

До переліку вище зазначених принципів необхідно додати також принцип постійного моніторингу ринку цін, що повинно давати можливість оперативно реагувати на коливання цін і, відповідно, коригувати внутрішні трансфертні ціни.

Аналізуючи вище запропонований підхід, крім його позитивних моментів, варто відмітити і кілька негативних. Основним з яких є право підрозділу самостійно вирішувати кому продавати свою продукцію. Якщо встановлений рівень трансфертних цін всередині підприємства не задовольнить керівника підрозділу-продавця, і він прийме рішення продати свою продукцію назовні, то це може призвести до закупівлі підрозділом-покупцем продукції по цінам вище запланованих, що в свою чергу призведе до росту собівартості продукції підприємства загалом і зниження її рентабельності.

П.Л. Сук основними обмеженнями, що не дають можливості формувати трансфертні ціни на основі ринкових, називає:

1. Багато внутрішніх трансфертів включають внутрішню продукцію з нечітко визначеною ціною на відкритому ринку в зв'язку з тим, що такі продукти неповністю закінчені і не можуть бути продані на цьому етапі;
2. Недосконала інформація про справжні ринкові ціни не дає змоги їх використовувати, тому що час керівника може бути повністю витрачений на збір справжньої інформації про ціни;
3. Продукція відрізняється по природі, якості, кількості, терміну сплати і доставки, що робить порівняння важким або неможливим;
4. Інколи підприємства використовують бросові ціни на ринку, щоб звільнитись від надлишку або застарілих товарів, і ці тимчасові низькі ціни не потрібно використовувати, як основу для постійних трансфертних цін.

Трансфертні ціни на основі витрат повинні використовуватись у разі неможливості визначення ринкових цін. Видами таких трансфертних цін є ціни на рівні повних витрат, на рівні повних витрат плюс прибуток і на базі змінних (маржинальних) витрат. Недоліком застосування такого методу трансфертного ціноутворення є те, що прибуток отримує лише центр відповідальності, що виготовляє кінцевий продукт, решта підрозділів або несуть збитки, або лише покривають власні витрати:

- трансфертні ціни на основі маржинальних витрат – маржинальні витрати приблизно дорівнюють короткотерміновим змінним витратам, які трактуються як прямі витрати плюс змінні непрямі витрати. Така ціна не враховує такі постійні витрати як

амортизація, витрати на утримання приміщень, опалення, охорона, страхування. Таке ціноутворення можливе при передачі продукції між підрозділами, проте має свої недоліки. Ціна, встановлена на основі змінних витрат є заниженою, а тому, як показує практика, використання її обмежене. Вона застосовується у випадках, коли необхідно визначити, яка сума змінних витрат витрачена на виробництво продукції, бо постійні витрати не залежать від кількості виготовленої продукції, і підприємство їх несе навіть тоді коли продукцію не виготовляє. Така ціна занижує доходи у підрозділу-продавця і завищує собівартість виробленої продукції у підрозділу-покупця;

- трансфертні ціни на основі повних (фактичних) витрат – це вся сума витрат на всі ресурси, які витрачені на продукцію чи послугу в довготерміновому плані. Цей метод є економічно виправданим, бо дозволяє відшкодувати підрозділу всі понесені фактичні витрати. Його застосування ускладнене тим, що продукція відпускається по мірі її виготовлення, а фактичні витрати на одиницю продукції при виготовленні неоднорідної продукції можна визначити часто в кінці місяця, коли буде відома загальна сума витрат і загальна кількість виготовленої продукції. Але при окремому підрахунку витрат за окремим замовленням, коли всі витрати відносяться на окремий вид або партію однорідної продукції, застосування фактичних витрат для визначення ціни є більш ефективним.
- трансфертні ціни типу витрати-плюс – підрозділ, що передає при трансфертних цінах встановлених на основі собівартості, не отримує ніякого прибутку від наданих продукції чи послуг. Тому, до собівартості додається надбавка, яка дозволяє підрозділам, що передають отримувати прибуток;
- трансфертні ціни на основі планових витрат – формування вартості відбувається на основі планової собівартості виготовленої продукції. Використовується у випадках коли неможливо точно порахувати фактичні витрати. Планова ціна визначається на основі прогнозних витрат, з врахуванням фактичної собівартості таких видів продукції за попередній період. Планова ціна дає змогу визначити суму, за якою продукцію потрібно передавати іншим підрозділам. Але недоліком планової ціни є те, що вона приблизна і

не зовсім точно відображає витрати на виробництво продукції. Рідко, щоб планова ціна співпала з фактичною, бо завжди вона буде або більшою, або меншою від фактичної через розбіжності, які фактично відбуваються в процесі виробництва;

- трансфертні ціни на основі нормативних витрат – це різновид планової ціни, але визначається вона на основі нормативів на виробництво продукції. Встановлюються нормативи витрачання матеріалів, оплати праці, інших витрат, за якими визначаються нормативна ціна. Вона має ті ж самі недоліки, що і планова ціна.

Договірні трансфертні ціни встановлюються коли центри відповідальності домовляються між собою про розмір таких цін. Особливістю договірних цін є те, що вони зазвичай нижчі від ринкових, але вищими за загальні витрати окремих структурних підрозділів. Базою, в такому випадку, виступає інформація про ринкові ціни чи маржинальні або повні витрати. Застосування договірної трансфертної ціни дає змогу визначити прийнятну ціну продукту (послуги), яка не призведе ні до зниження рентабельності продукції, що буде виготовлятися на її основі, ні до збитковості виробництва даного продукту (послуги). Найбільшою проблемою, яка виникає при договірних ринкових цінах, є велика витрата часу, тому що кожен випадок потрібно уважно розглянути і використання встановлених ринкових цін у майбутньому вимагає перегляду раніше погоджених цін відповідно до змін, які з часом відбулись.

Дж.Г. Хелкамп зазначає, що при визначенні договірної трансфертної ціни за основу необхідно брати ринкову ціну. З цією точкою зору не погоджується П.Л. Сук, який зауважує, що можливі ситуації коли коли про ціни домовляються не лише виходячи з ринкових, а враховуючи інтереси підприємства загалом. Ще одну особливість застосування договірних цін відзначає К. Друрі – застосування цих цін при існуванні кількох варіантів ринкових цін, що суттєво різняться між собою.

Варто також виокремити ще один варіант створення системи внутрішнього трансфертного ціноутворення – це використання подвійної трансфертної ціни. Вона передбачає застосування різних трансфертних цін для підрозділу-продавця і підрозділу-покупця. Наприклад, один підрозділ може оцінювати отриману продукцію

на основі облікової ціни, а інший – відвантажену на основі ринкової.

Для відображення різниць, що виникатимуть С.Ф. Голов пропонує застосовувати рахунок внутрішніх фінансових результатів, дані якого використовують для коригування доходів і витрат з метою виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності підприємства. На викривлення загального фінансового результату підприємства, в даному випадку, впливає не подвійна трансфертна ціна, а врахування будь-якої трансфертної ціни в загальний фінансовий результат. Внутрішні розрахунок необхідно виключати при підрахунку результату діяльності підприємства.

Аналізуючи всі вище зазначені методи формування трансфертних цін, ми вважаємо за доцільне виділити ще один метод – директивний. Він застосовується у випадках коли трансфертна ціна встановлюється безпосередньо керівником підприємства для підрозділів без обговорення її розміру з керівниками центра відповідальності-продавця і центра відповідальності-покупця. Прикладом такого ціноутворення є ситуація коли підприємство проводить протягом певного відрізка часу демпінгову політику задля завоювання більшої частки ринку або боротьби з конкурентами.

Основними критеріями на які необхідно спиратись при виборі методу трансфертного ціноутворення є:

- сприяння досягненню загальної мети підприємства;
- мотивація керівництва;
- дотримання автономії підрозділів і підвищення рівня децентралізації управління.

При умові не застосування директивних цін, порядок формування трансфертних цін між центрами відповідальності доцільно проводити у наступному порядку. Перша ціна, яка приймається до розгляду керівниками центру відповідальності-продавця і центру відповідальності-покупця є ринковою. Якщо вона не влаштовує хоча б одну зі сторін, то тоді відбувається розгляд трансфертних цін на основі витрат, а при не погодженні і даних варіантів використовується договірний метод формування цін. У випадку коли згоди не було досягнуто і цього разу, то

рішення про розмір трансфертної ціни, що має бути використана при передачі продукції (або наданні послуг чи виконанні робіт) приймається керівником вищої ланки або керівником підприємства.

Висновки. Враховуючи все вищезазначене, можна зробити висновок, що система трансфертного ціноутворення є надзвичайно важливою для організації ефективної взаємодії центрів відповідальності підприємства. Оскільки, саме від того на скільки враховуватимуть трансфертні ціни особливості діяльності підприємства і буде залежати кінцевий показник оцінки діяльності підрозділу.

Список використаних джерел:

1. Словник-довідник фінансиста АПК /За ред. Саблука П.Т. та Дем'яненка М.Я. – К.: 1997. – 234 с.
2. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 352с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440с.
4. Мюллер Г., Гернон Х., Милк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ., Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.