

УДК 658.8.03

Игнатенко Т.В., аспірант

Київський національний торговельно-економічний університет

## **ВИКОРИСТАННЯ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН У ВНУТРІШНІХ ОПЕРАЦІЯХ ПІДПРИЄМСТВА**

Розглянуто поняття системи «трансфертного ціноутворення» у внутрішньогосподарських операціях підприємств. Розкрито методи визначення величини трансфертної ціни. Визначено переваги та недоліки кожного з методів.

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, трансфертна ціна, внутрішньогосподарське ціноутворення, внутрішньогосподарські операції.

Ignatenko T.

## **USE TRANSFER PRICES IN DOMESTIC OPERATIONS ENTERPRISES**

The concept of the system of the «transfer pricing» is considered in the internal operations of enterprises. The methods of determination of size of transfer price are exposed. Certainly advantages and failings each of methods.

**Keywords:** transfer pricing, transfer price, internal pricing, internal operations.

Игнатенко Т.В.

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН ВО ВНУТРЕННИХ ОПЕРАЦИЯХ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Рассмотрены понятия системы «трансфертного ценообразования» в внутрихозяйственных операциях предприятий. Раскрыты методы определения величины трансфертной цены. Определены преимущества и недостатки каждого из методов.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, трансфертная цена, внутрихозяйственные ценообразования, внутрихозяйственные операции.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Питання «трансфертного ціноутворення» досить давно стало предметом наукових досліджень. Ще у 1908 році Е. Шмаленбахом була опублікована одна з перших праць на цю тему. Але, трансфертне ціноутворення у вітчизняній науковій літературі висвітлено

недостатньо, оскільки до 1993 р. дослідження даної проблеми фактично не проводилися.

Вагомий внесок у становленні внутрішньогосподарського ціноутворення зробили представники радянської школи, більшість розробок якої належить до 80-х років 20 століття [8, 10]. У період адміністративної економіки дослідження впливу собівартості на внутрішні ціни пов'язувалося з методом напівфабрикатного обліку собівартості одиниці продукції, при якому «издержки производства равномерно распределяются на множество однородных предметов» [4, с.16]. Питання трансфертного ціноутворення не обговорювалися, причиною чого було використання методу «повної собівартості» стосовно структурних підрозділів підприємства.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Ефективність та доцільність використання системи трансфертного ціноутворення між підрозділами (сегментами діяльності) підприємства підтверджується наявністю фундаментальних наукових праць зарубіжних науковців, таких як: М.А. Вахрушина, К. Друрі, Р. Ентоні, Т.П. Карпова, В.Ф. Палій, Дж. Ріс, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Г. Хелкамп, А.Д. Шеремет.

Серед вітчизняних науковців деякі аспекти трансфертного ціноутворення одним із перших висвітлив у своїх працях С.Ф. Голов, а також Л. В. Нападовська, В.С. Лень, О. І. Мусієнко, Р. О. Заблоцька, С. О. Якубовський, Л. Л. Кістерський, О. В. Плотніков та ін.

Механізм «трансфертного ціноутворення» у внутрішніх операціях підприємств досліджено недостатньо, що обумовлює актуальність даної теми.

**Цілі статті.** Дослідити використання механізму трансферного ціноутворення у внутрішньогосподарських операціях як найбільш важливого елементу фінансової системи підприємств.

**Матеріали і методика досліджень.** Інформаційною базою для дослідження були праці вітчизняних і зарубіжних науковців з даного питання, а також публікації в спеціалізованих виданнях.

**Об'єктом дослідження** виступає трансфертне ціноутворення як важливий елемент управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Трансфертне ціноутворення являється одним із інструментів взаємодії сегментів, за

допомогою якого встановлюються внутрішні розрахункові ціни між сегментами діяльності (центрами відповідальності) одного підприємства.

Наявність системи трансфертного ціноутворення є важливою умовою ефективного функціонування організації, в протилежному випадку в умовах підвищеного рівня конкуренції та мінливості ринку діяльність підприємства втрачає сенс.

Основною умовою побудови системи трансфертного ціноутворення є здійснення трансфертів товарів та послуг в середині підприємства.

Управлінський персонал компанії використовуючи, інструмент трансфертного ціноутворення повинен оперувати такими поняттями як: механізм «внутрішнього кредитування», «внутрішні взаєморозрахунки».

Атамас П.Й. надає визначення трансфертної ціни як «ціни, що використовується для визначення вартості продукції, товарів або послуг, які передаються центром прибутку іншим центрам відповідальності того ж підприємства» [3]. Тіханков В.В., робить наступне узагальнення: «Прибуток, що формується на основі внутрішніх цін, являється показником рівня управління окремо взятої бізнес-одиноці, а самі внутрішні ціни, в свою чергу, забезпечують певну самостійність керівникам у прийнятті управлінських рішень» [9].

Трансфертна ціна – це умовна (розрахункова) ціна, яка використовується для здійснення операцій між підрозділами, філіями, центрами відповідальності одного господарюючого суб'єкта (юридичної особи).

Трансфертні ціни використовуються для заповнення звітності за сегментами підприємства. Вона вважається справедливою і оптимальною за умови, що забезпечить об'єктивну оцінку ефективності діяльності кожного центра відповідальності (сегмента) підприємства. Досягнення даної мети можливе за умови:

❖ якщо цілі сегментів діяльності співпадають з цілями підприємства в цілому;

❖ надання фінансової та господарської самостійності керівникам підрозділів (сегментів).

Підприємства використовують трансфертні ціни для мінімізації податкового навантаження та в управлінських цілях.

Застосування трансфертних цін в управлінських цілях на підприємствах надає можливість вирішення наступних завдань:

- ❖ оцінити ефективність діяльності центрів відповідальності (сегментів) для вирішення питань щодо подальшого його розвитку, необхідності виділення або реструктуризації;

- ❖ здійснити комплекс заходів та створити механізм для підвищення ефективності діяльності центрів відповідальності (сегментів), що позитивно вплине на прибутковість підприємства в цілому;

- ❖ здійснити регулювання попиту та пропозиції на товари (послуги) центрів відповідальності (сегментів), що надасть можливість контролювати кількість ресурсів, які необхідні для передачі товарів (послуг).

Через свою природу трансфертна ціна істотно впливає на звітні показники сегментів діяльності (центрів відповідальності) (витрати і виручку) і тому сама по собі є важливим інструментом оцінки діяльності підрозділу. Трансфертна ціна повинна дозволити керівнику центра відповідальності приймати оптимальні управлінські рішення. Звідси, в організації використання трансфертних цін важливим є вибір методів трансфертного ціноутворення.

Великі децентралізовані підприємства найчастіше використовують три основні методи визначення величини трансфертної ціни:

- ❖ договірні трансфертні ціни, сформовані на підставі ринкових мультиплікаторів і собівартості продукції;

- ❖ ринковий метод;

- ❖ витратні методи: повної фактичної собівартості, нормативних витрат, змінної собівартості.

На вибір метода визначення трансфертної ціни впливають такі чинники:

- ❖ розмір підприємства та характер його діяльності;

- ❖ рівень децентралізації підприємства та завдання, які вирішуються за допомогою трансфертного ціноутворення;

Підприємства повинні враховувати наступні принципи, не зважаючи на метод розрахунку трансфертної ціни:

- ❖ трансфертна ціна повинна відображати цілі діяльності підприємства;

- ❖ трансфертна ціна повинна підтримувати децентралізоване управління всередині підприємства;

- ❖ трансфертна ціна повинна сприяти контролю витрат і забезпечувати гнучкість в якості фінансового інструмента управління [7].

Договірний метод трансфертного ціноутворення засновується на досягненні консенсусу між підрозділами відносно ціни товару (послуги) на підставі договірної ціни. Його ефективність залежить від корпоративної культури і наявності інформації про кон'юнктуру ринку.

Трансфертні ціни на основі переговорів використовуються, коли неможливе використання ринкових цін або ускладнений підрахунок витрат, як основи встановлення трансфертних цін.

К. Друрі зазначає, що трансфертні ціни на основі переговорів найбільше підходять для ситуацій, в яких проявляються недосконалості ринку щодо проміжного продукту, особливо коли є різні реалізаційні витрати для внутрішнього і для зовнішнього ринків або коли існує декілька ринкових цін [6, с.795].

Д.Х. Ватсон і Дж.В. Бомлер вважають, що трансфертні ціни на основі переговорів допомагають вирішити конфліктні ситуації, які виникають між підрозділами підприємства. Вони зазначають, що виключно математичні рішення проблем трансфертного ціноутворення на практиці можуть бути менш корисними з точки зору управлінців, тому що при децентралізації оптимальними цифровими рішеннями в певній мірі приходиться жертвувати. Тому, якщо найбільш прийнятним для вирішення конфліктів є переговори, то і трансфертне ціноутворення повинне будуватись на цій же основі [2].

У країнах з ринковою економікою значної популярності набув ринковий метод визначення трансфертної ціни. На досконалому конкурентному ринку для товарів (послуг), які передаються, ринкова трансфертна ціна є найкращою для трансфертного ціноутворення. При застосуванні ринкових трансфертних цін оцінити діяльність значно легше, оскільки результати порівнюються з результатами на зовнішньому ринку.

Використовуючи метод формування трансфертних цін на основі ринкових необхідно дотримуватись наступних принципів:

- ❖ створити надійну пошукову систему для постійного контролю за ринком цін і доповідати про зміни коли вони відбуваються;

- ❖ підрозділ (сегмент діяльності) повинен купувати товари і послуги в межах підприємства до тих пір, поки умови залишаються порівнянні з зовнішніми купівельними можливостями. Крім того, до

цієї ціни включається доставка і контроль якості;

❖ якщо підрозділ (сегмент діяльності), що продає товари (послуги), не дотримується всіх конкурентних умов, що існують на зовнішньому ринку, то підрозділ, який отримує товари (послуги) змушений її придбати поза межами підприємства;

❖ підрозділ, що продає товари (послуги), може продати за межі підприємства;

❖ створити незалежну групу управлінців, які б розглядали конфлікти між підрозділами (сегментами діяльності), що купують і продають товари (послуги) по трансфертних цінах і виносили рішення, які б задовольняли обидві сторони.

Використання ринкового методу формування трансфертної ціни надає підрозділам (сегментам діяльності) повної незалежності та самостійності у прийнятті рішень в умовах жорсткої конкуренції.

Метод побудови трансфертної ціни на підприємстві на основі витрат використовується для виміру доходів і витрат підрозділів, а також за умови, коли не можна застосувати ринкові ціни.

Розрахунок трансфертної ціни на основі витрат – вибір найбільш оптимальної системи, методу обліку витрат і застосування такої системи класифікації витрат на основі яких можна зробити висновок, що вони є базою для формування ціни на основі витрат. Підприємство визначає, на основі яких витрат будувати трансфертну ціну: фактичних витрат, планових витрат, змінних витрат, нормативних витрат, витрати – плюс надбавка.

Дж. Г. Хелкамп зазначає, що потенційною проблемою трансфертного ціноутворення на основі витрат є те, що підрозділ-продавець може не мати стимулу ефективно контролювати витрати, коли вони автоматично переносяться на підрозділ-покупець без справжньої перевірки зовнішнім ринком [1].

Визначення трансфертної ціни на основі повних витрат означає підрахунок усіх понесених фактичних витрат. Даний метод характеризується простотою проведення розрахунків. Але визначення трансфертної ціни товару (послуги) на основі фактичних витрат має ряд проблем:

❖ підрозділ-продавець не зацікавлений у зниженні фактичних витрат, оскільки впевнений у стовідсотковій їх компенсації «плюс»

сума встановленої націнки. Відсутність зацікавленості центру-продавця виявляти непродуктивні витрати;

❖ система трансфертного ціноутворення на основі фактичної собівартості є не ефективною для планування збільшення обсягу виробництва, оскільки трансфертна ціна включає постійні витрати;

❖ на підприємстві в умовах суб'єктивного характеру нормативу прибутку не можливо достовірно оцінити ефективність діяльності підрозділів (центрів відповідальності);

❖ можливість виникнення конфлікту інтересів підприємства в цілому та підрозділів. Якщо розглядати підприємство в цілому, то придбання виробу одним з її підрозділів за даною трансфертною ціною дає більший прибуток, ніж за ринковою ціною. Використання ринкової ціни в якості трансфертної дасть більший прибуток центру-покупцю, ніж використання ціни, визначеної по методу повних витрат;

❖ виникнення додаткових витрат на проведення контрольних заходів.

Встановлення трансфертних цін на основі нормативних витрат – це різновид планової ціни, але визначається вона на основі нормативів в умовах прогресивних технологій та організації виробництва. Дана система передбачена для проведення оцінки діяльності сегментів (центрів відповідальності) та підприємства в цілому. Аналітики порівнюють нормативну трансфертну ціну з фактичною; сегмент діяльності (центр відповідальності) являється збитковим за умови: «фактична трансфертна ціна більше ніж нормативна трансфертна ціна» і навпаки, підрозділ ефективно працює при зворотній нерівності «фактична трансфертна ціна менше ніж нормативна трансфертна ціна». Але метод трансфертної ціни на основі нормативних витрат можна застосовувати не для всіх підприємств, що є важливим фактором обмеження його використання.

Визначення трансфертної ціни на основі змінних витрат означає: включення в ціну лише змінних витрат підрозділів плюс відповідний відсоток від їх суми і не врахування постійних, які будуть відшкодовуватися із доходу підприємства. Використання даного методу надає можливість стимулювати контролювати змінні витрати сегментів (центрів відповідальності) та розробки цінової політики за умови оптимального поєднання обсягів виробництва і цін продажу як

для підприємства в цілому так і для його окремих підрозділів (центрів відповідальності).

Використовуючи дану концепцію трансфертного ціноутворення виникає декілька проблем:

- ❖ норма прибутковості встановлюється на рівні підприємства;
- ❖ трансфертна ціна не покриває постійні витрати і не відображає прибуток, в результаті чого підрозділ несе відповідальність лише за витрати що контролюються і виконує роль «центру затрат»;
- ❖ керівник центру витрат позбавлений стимулу контролювати витрати, які в результаті можуть зростати, оскільки витрати повністю покриваються і передаються іншим підрозділам (центрам відповідальності);
- ❖ розподіл змінних і постійних витрат є трудомісткою процедурою.

Також можливе використання подвійної трансфертної ціни, метою задоволення вимог підрозділів підприємства. Вона передбачає застосування різних трансфертних цін для підрозділу-продавця і підрозділу-покупця. Так підрозділ, який реалізує за внутрішніми договорами може оцінювати відвантажені товари (послуги) на основі ринкової або договірної ціни, а підрозділ, який купує на основі облікової ціни.

Подвійне ціноутворення сприяє уникненню проблеми «розподілу прибутку всередині компанії», оскільки допомагає мінімізувати витрати для підрозділу-покупця та забезпечує отримання прибутку підрозділом-продавцем.

С.Ф. Голов зазначає, що у результаті подвійного ціноутворення сума фінансових результатів сегментів не дорівнюватиме загальному фінансовому результату компанії. Для відображення такої різниці застосовують рахунок внутрішніх фінансових результатів, дані якого використовують для коригування доходів і витрат з метою виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності компанії. Такі коригування аналогічні процедури виключення внутрішньогрупових операцій при складанні консолідованих фінансових звітів [5, с.484]. Отже, не подвійна трансфертна ціна, яку використовують сегменти діяльності викривляє загальний фінансовий результат підприємства, а врахування будь-якої трансфертної ціни при

передачі товарів (послуг) між сегментами не повинне включатися до складу загального фінансового результату підприємства.

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер і Ш. Датар зазначають, що метод подвійного трансфертного ціноутворення не знайшов широкого розповсюдження. Часом цей метод призводить до виникнення проблем, пов'язаних з послабленням заохочення керівників підрозділів-продавців контролювати витрати і відсутності ясності щодо рівня децентралізації управління [11].

Має свої особливості трансфертне ціноутворення між сегментами діяльності, розміщеними в різних країнах. Великий вплив здійснює різне законодавство в різних країнах, мита, тарифи, ризики, які пов'язані з переміщенням товарів та наданням послуг, обмеження щодо перерозподілу доходів та нарахування дивідендів. На сьогоднішній день для мінімізації податкового тягаря, зважаючи на вищевикладене, підприємства можуть переміщувати товари в ту країну, де податки менші.

**Висновки.** Отже, для ефективнішої роботи підприємства в цілому доцільно здійснювати передачу продукції між сегментами діяльності, які не виділені на окремий баланс не безкоштовно, а за плату на основі визначеної внутрішньої ціни (трансфертної ціни).

В статті досліджено поняття «трансфертного ціноутворення», його місце у системі внутрішніх розрахунків між сегментами, розкрито методи визначення величини трансфертної ціни, що дозволяє зробити наступні висновки:

1. Трансфертне ціноутворення – важливий інструмент взаємодії підрозділів (сегментів), за допомогою якого формуються внутрішні розрахункові ціни між сегментами діяльності підприємства.

2. Для визначення величини трансфертної ціни найчастіше використовуються такі методи: договірні трансфертні ціни, сформовані на підставі ринкових мультиплікаторів і собівартості продукції; ринковий метод; витратні методи: повної фактичної собівартості, нормативних витрат, змінної собівартості.

3. Трансфертне ціноутворення – це вагомий важіль впливу на формування податкового навантаження підприємства.

#### Список використаних джерел:

1. Helmkamp John G. Managerial accounting. – 2 and ed. – New York etc.: Wiley, 1990. – XV – 826 p., c.615

2. Watson, D.H. and Baumler, J.V. Transfer pricing: a behavioural context// Accounting review. – №50(3). – July, 1975. – pp. 466-474
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
4. Быкадоров Н.А. Нормативный метод учета и калькулирования продукции. М.: Финансы, 1974. - 152с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учёт: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
7. Мезенцева Т.М., Саенко К.С., Поляков А.В. Финансовая стратегия развития организации: бюджетирование и трансфертные цены, // Аудиторские ведомости. - 2001, - №1
8. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288с.
9. Тиханков В.В. Ценообразование и экономические отношения между подразделениями внутри одного предприятия // Финансовый менеджмент. – 2004. - №3. – С. 48-54.
10. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под. ред. А.Д. Шеремета. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512с.
11. Хонгрэн Ч. Управленческий учёт. 10-е изд. /Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.