

## ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ

*Змодельовано ситуацію визначення часткової участі центрів  
відповідальності в загальному результаті господарювання*

**Постановка проблеми.** Внутрішньовиробничі відносини структурних підрозділів суб'єкта господарювання мають бути побудовані на принципах самостійності, самофінансування та самоокупності, тобто умовній Це забезпечить потужний стимул для розвитку потенціалу підприємства через мотиваційне спонукання працівників центрів відповідальності в досягненні планових результатів діяльності. З огляду на це перегляду потребує процес визначення вкладу структурних підрозділів в загальний результат господарювання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичним та методичним проблемам визначення внеску структурного підрозділу в загальний результат господарювання із застосуванням трансфертних цін присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених та дослідників, зокрема Д.М. Андрєєва, А. Аткинсона (A. Atkinson), Р.С. Каплана (Robert S. Kaplan), В.Н. Цуглевича та ін.

**Метою дослідження** є розгляд процесу формування внутрішньої ціни в системі бухгалтерського обліку як основи визначення вкладу структурного підрозділу в розвиток підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ще в період централізованого управління економікою робились спроби аналізу діяльності окремих структурних підрозділів підприємства. Перехід підприємств (об'єднань) в 80-х рр., на внутрішньогосподарський розрахунок, самоокупність та самофінансування поставили перед бухгалтерським обліком нове завдання – облік показників внутрішнього господарського розрахунку нижніх виробничих ланок (цехів, ділянок, бригад) та функціональних підрозділів [3, с. 232]. Вклад кожного підрозділу в результати діяльності підприємства встановлювався на основі нормативно-чекової системи планування, обліку та контролю. Визначення міри ефективності функціонування кожного підрозділу підприємства було актуальним питанням за часів командно-адміністративної системи господарювання і досі знаходиться в центрі уваги дослідників, що пояснюється низкою проблем методологічного характеру стосовно оцінки вкладу кожного підрозділу в загальний результат діяльності. Так, за часів СРСР нормативно-чекова система планування та обліку дозволяла оцінити

ефективність функціонування госпрозрахункових підрозділів. Дана система є прототипом механізму трансфертного ціноутворення, що виникло в 60-х рр. ХХ ст. як мотиваційний механізм стимулювання роботи менеджерів компанії на основі відповідного розподілу ресурсів.

Проте, серед проблемних питань в сфері корпоративного управління в даний момент основне місце займає трансфертне ціноутворення. Такі оцінки були отримані в результаті опитування, проведеного Асоціацією із захисту прав інвесторів. На дану проблему вказали 38 % загального числа респондентів [1].

Дослідження діяльності великих промислових підприємств дозволило визначити вплив трансфертного ціноутворення на стан та фінансові результати господарювання (рис. 1).



*Рис. 1. Причинно-наслідкові зв'язки застосування трансфертного ціноутворення та результату господарювання*

Виділяють наступні напрями застосування трансфертного ціноутворення: в межах одного підприємства та в межах конгломератного утворення. Другий напрям передбачає використання трансфертної ціни як засобу оптимізації оподаткування прибутку транснаціональних компаній, керуючись вибором країни з найменшим податковим тягарем та відповідним встановленням ціни; встановлення трансфертної

ціни умисно заниженої на продукцію, яка передається відокремленому підрозділу, що призводить до від'ємного значення фінансового результату господарювання та впливає на величину надходжень від податків до казни країни.

На сьогодні виділяють наступні методи трансфертного ціноутворення, характеристику яких наведено в табл. 1.

**Таблиця 1. Методи трансфертного ціноутворення: критична оцінка**

<i>№ з/п</i>	<i>Метод трансфертного ціноутворення</i>	<i>Коротка характеристика</i>	<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>	<i>Вплив на мотивацію</i>
1	На основі ринкових цін	Базою є ціна, сформована на ринку досконалої конкуренції на аналогічна товари та товари-субститути в окремих випадках	Ринкова ціна є критерієм оцінки рентабельності і виробництва та спонукаючим фактором до зменшення собівартості продукції	Важко знайти аналогічні товари на зовнішньому ринку, що нівелює можливість встановлення ціни на цій основі	Спонукає до пошуку резервів зниження собівартості продукції, що збільшить вклад працівників в загальний результат діяльності підприємства
2	На основі витрат	Базою для ціноутворення є понесені підрозділом витрати на створення продукту	Легкість встановлення бази участі працівників в загальному результаті діяльності за даними бухгалтерського обліку	Не всі різновиди даного методу є обґрунтованими	Не всі методи спричиняють позитивний вплив на мотивацію
3	На основі договору	Ціна встановлюється за результатами договірних процесу	Підрозділи самостійно приймають рішення стосовно придбання товару всередині підприємства або поза його межами керуючись оптимальним для себе рівнем ціни	Результати переговорів не завжди є економічно оптимальними і для підприємства в цілому	Конфронтація інтересів підрозділів, що може призвести до прийняття рішень, ефективних лише для підрозділу, а не для підприємства в цілому
4	Регульовані ціни	Встановлюються в директивному режимі вищим керівництвом	Легкість застосування	Ставить під загрозу умовну автономність підрозділу	Диференційований підхід керівництва до встановлення цін з можливим субсидюванням окремих підрозділів може звести нанівець мотивуючі стимули для підрозділів

Ряд методів трансфертного ціноутворення не доцільно застосовувати в умовах внутрішньофірмового обігу, зокрема встановлення ціни на основі договору та на основі ринкових цін, адже за умов внутрішньофірмового обігу структурні підрозділи не є відокремленими юридичними особами, а діють в межах однієї системи. Відповідно відносини, побудовані на цінах, що діють на ринку, можуть призвести до нерентабельності кінцевого продукту, який підлягає реалізації зовнішньому споживачу. При встановленні трансфертних цін на договірних засадах діє принцип односторонності, тобто кожен структурний підрозділ прагне домовитися про максимально можливу ціну реалізації для себе, що позначиться лише на його внутрішній ефективності.

Трансфертні ціни на основі витрат можуть базуватися на маржинальних та повних витратах або встановлені методом “витрати-плюс”. Трансфертні ціни на основі методу “витрати-плюс”, що базуються на принципі збільшення собівартості виробу на певний відсоток, можуть призвести до негативних наслідків через пропорційне зростання суми надбавки зі збільшенням витрат. Трансфертне ціноутворення на базі витрат підкреслюють Аткинсон, А. Ентоні, Банкер, Д. Раджив, Р.С. Каплан, С. Роберт та ін. ставлять різні питання, пов’язані з виміром показників оцінки виконання, справедливістю підходів, що застосовуються та поведінковими аспектами [2, с. 787].

Як видно, формування внутрішніх цін досить трудомісткий процес при великому асортименті продукції, що підлягає внутрішній реалізації. Він не виправдовує себе як інструмент розподілу спільно створеного доходу між структурними підрозділами. Адже цілий ряд способів встановлення внутрішньої ціни для структурних підрозділів не відображає їх реальний вклад у фінансовий результат суб’єкта господарювання та не дозволяє узгодити цілі перших з цілями(стратегічними, оперативними), що переслідує підприємство в цілому.

Проте мотивування працівників як засіб активізації їх діяльності, з одного боку, та інструмент управління ефективністю господарювання, з іншого вимагає розробки науково-обґрунтованої методики визначення часткової участі центрів відповідальності у загальному результаті господарювання як бази для визначення подальших напрямів його розподілу.

Враховуючи складність соціально-економічних процесів, розгалуженість зв’язків та взаємозалежностей між функціональними підрозділами, визначення вкладу центрів відповідальності у загальному результаті господарювання пропонуємо проводити у відповідності до їх частки у собівартості реалізованої продукції. Обрання собівартості реалізованої продукції в розрізі підрозділів як бази для визначення часткової участі центрів відповідальності у загальному результаті діяльності зумовлено тим, що саме цей показник найбільш повно характеризує трудомісткість робіт, а відповідно – вклад працівників у створення доданої вартості.

Порядок визначення часткової участі підрозділів у створенні доданої вартості наведено на рис. 2



**Рис. 2.** Порядок визначення часткової участі центрів відповідальності у фонді соціального розвитку

Перевитрачання з вини працівників центру відповідальності визнається за таких умов:

- порушення технологічного процесу, що призвели до появи виправного або невивправного браку;
- нераціональне використання матеріалів;
- низька кваліфікація робітників, рівень якої був проконтрольований керівником центру відповідальності формально;
- недисциплінованість робітників;
- наявність непродуктивних витрат.

Перевитрачання не враховується за умови, що його причиною було підвищення ринкових цін на основні матеріали, а також товари-субститути. Даний фактор впливає на перегляд бюджетних показників, і його вплив нівелюється при врахуванні вкладу підрозділу в загальний результат діяльності через участь у створенні доданої вартості.

Додатне або від'ємне значення відхилення між фактичним та бюджетним рівнем собівартості і-го центру відповідальності залежить від його природи:

- економія (фактичний рівень показника нижчий за бюджетний);
- перевитрачання (фактичний рівень показника перевищує бюджетний рівень).

Отже, зниження собівартості (економія за рахунок використання резервів) призводить до зростання вкладу підрозділу в загальний результат господарювання, тобто відхилення між фактичним та бюджетним рівнем собівартості даного центру відповідальності набуває додатного значення.

Понесення витрат на суму, більшу порівняно з бюджетним рівнем, зменшує часткову участь підрозділу в загальному результативному показнику діяльності, тобто відхилення між фактичним та бюджетним рівнем собівартості даного центру відповідальності має від'ємне значення.

Розрахунок умовного рівня собівартості проводиться для кожного з центрів відповідальності.

Використання умовного рівня собівартості дозволить визначити реальний вклад кожного з підрозділів у загальний результат діяльності, що забезпечить дотримання мотиваційних засад, зокрема положень мотиваційної теорії справедливості, розробленої С. Адамс. Сутність цієї теорії полягає в тому, що вивчається оцінка працівників підприємства на предмет об'єктивності визначення керівником їх трудового внеску у порівнянні з іншими працівниками. Теорія базується на припущенні, що, оцінюючи індивідуальну винагороду за досягнуті в процесі праці результати, працівники підприємства прагнуть до соціальної рівності.

Даною методикою не передбачено відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій із внутрішньої реалізації. Таким чином гарантується можливість визначення вкладу підрозділу внаслідок відкриття необхідних аналітичних розрізів відображення собівартості реалізованої продукції за центрами відповідальності. Це зменшує трудомісткість облікових робіт та час обробки даних для подання інформації у формі, необхідній для прийняття управлінських рішень уповноваженими особами в процесі її аналізу.

Сказане підтверджує, що визначення вкладу кожного підрозділу в загальний результат діяльності на базі системи бюджетів з метою його подальшого розподілу між членами трудового колективу, сприяє розвитку підприємства на основі активізації та мобілізації трудових ресурсів підприємства, що забезпечує досягнення економічного ефекту через самоорганізацію елементів керованої системи.

Доцільність використання запропонованої методики підвищується за рахунок можливості обчислення рівня економічного ефекту від досягнутої економії: можна визначити суму додаткового приросту чистого прибутку і відповідно фондів. Розрахунок економічного ефекту здійснюється за наступною формулою:

$$E = \frac{E_{np}}{C_{\phi} - C_{nl}} \quad (1)$$

де, E – економічний ефект;

$E_{np}$  – приріст прибутку;

$C_{\phi}$ ,  $C_{nl}$  – фактичний та бюджетний рівень собівартості.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На основі проведеного дослідження дійшли наступних висновків.

По-перше, внутрішньовиробничі відносини різних підрозділів мають бути побудовані на принципах самостійності, самофінансування та самоокупності, тобто умовній автономності, що стане потужним стимулом для розвитку потенціалу підприємства через мотиваційне спонукання працівників центрів відповідальності в досягненні планових результатів діяльності.

По-друге, проведене дослідження дає підстави стверджувати, що використання трансфертного ціноутворення є досить трудомістким процесом за умови великого асортименту продукції, що підлягає внутрішній реалізації та не виправдовує себе як інструмент розподілу спільно створеної вартості між структурними підрозділами.

### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Андреев Д.М. Оптимизационные математические модели трансфертного ценообразования // Справочник экономиста. – 2004. – № 2 (8). – с. 39
2. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2005. – 878 с.
3. Цуглевич В.Н. Корпоративный менеджмент в условиях нестабильного рынка / Под общ. ред. Н.П. Тихомирова. – М.: Издательство “Экзамен”, 2003. – 320 с.