

ТЕМА 10. ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Мета вивчення теми

Ознайомлення з сутністю тенденцій до децентралізації управління підприємствами, її перевагами та недоліками, з видами центрів відповідальності. Опанування методами оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності підприємств. Формування системи теоретичних знань щодо організації економічних відносин усередині децентралізованої системи управління підприємством через трансфертне ціноутворення, враховуючи специфіку промислової та торгівельної діяльності. Формування практичних навичок встановлення та обґрунтування трансфертних цін.

Після вивчення теми студент буде здатний:

- пояснити і обґрунтувати сучасні тенденції децентралізації управління підприємствами;
- уявляти види центрів відповідальності та знати показники оцінки результатів їхньої діяльності;
- уміти вимірювати продуктивність центрів відповідальності;
- розуміти сутність та методи встановлення трансфертних цін;
- гармонізувати інтереси підприємства в цілому та його центрів відповідальності;
- розрізняти особливості трансфертного ціноутворення в промисловості та торгівельній діяльності;
- обґрунтовувати рівень трансфертних цін та визначати їхній вплив на прибуток підприємства в цілому.

План теми

10.1. Трансфертні ціни: їхні види та принципи формування.

10.2. Приклади трансфертного ціноутворення.

10.2.1. Промислова діяльність.

10.2.2. Торгівельна діяльність.

10.1. ТРАНСФЕРТНІ ЦІНИ: ЇХНІ ВИДИ ТА ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ

У багатьох децентралізованих організаціях, результат роботи одного підрозділу використовується як ресурс діяльності іншого. У цьому зв'язку виникає питання обліку. Як має бути оцінена продукція, що передається? Коли підрозділи розглядаються як центри відповідальності, вони оцінюються на основі операційного прибутку, віддачі від інвестицій, залишкового доходу або EVA. У результаті вартість переданого продукту це дохід підрозділу, що передає, і витрати того, що купує. Ця вартість, або внутрішня ціна, називається трансфертною ціною.

Історія питання про трансфертне ціноутворення пов'язана з 50-60-ми роками минулого століття, коли в промисловості у зв'язку з процесами концентрації виробництва стали формуватися великі монопольні транснаціональні корпорації. Концентрація виробництва, супроводжувана розвитком його спеціалізації, припускала передачу продукції, виготовленої на одному підприємстві корпорації, іншому підприємству тієї ж корпорації. Внаслідок цього виникли проблеми з методами оцінки такої продукції і принципами формування ціни передачі, названої згодом трансфертною ціною.

У сучасній ринковій економіці проблеми трансфертного ціноутворення актуальні не тільки для великих транснаціональних корпорацій, але і для більш скромних за своїми розмірами виробництв, розділених структурно на окремі центри відповідальності.

Для нашої економіки проблема встановлення трансфертної ціни актуальна, зокрема, у зв'язку з тим, що почалися процеси реструктуризації бізнесу.

Трансфертне ціноутворення в ринковій економіці характерно для децентралізованої структури управління підприємством, коли окремим структурним підрозділам організації (центрам відповідальності) делеговані певна господарська та фінансова самостійність. Адміністрація компанії вирішує, підрозділам якого рівня надати свободу внутрішнього і зовнішнього ціноутворення (тобто дати можливість заробляти прибуток), а також право вибору постачальника і споживача. При цьому менеджер такого центру прибутку відповідає лише за контрольовані ним витрати і доходи.

Таким чином, трансфертна ціна (Transfer Price – p_t) – це ціна, за якою один центр відповідальності передає свою продукцію або послугу іншому центру відповідальності. Інакше кажучи, трансфертне ціноутворення – це процес встановлення внутрішніх розрахункових цін між сегментами однієї організації.

Трансфертне ціноутворення передбачає чітке фіксування факту приймання-передачі між центрами відповідальності виробу (послуги), що неможливо без організованої системи сегментарного обліку та звітності. У його основі лежить принцип, згідно з яким оптимальними є ті трансфертні ціни, які забезпечують організації максимально можливий маржинальний дохід. За трансфертними цінами складається сегментарна звітність організації. Тому встановлення p_t буде справедливою в тому випадку, якщо забезпечить можливість об'єктивної оцінки ефективності функціонування кожного центру відповідальності організації.

Ці завдання можуть бути реалізовані за дотримання таких умов:

- збігу цілей менеджерів різних рівнів управління і організації в цілому;
- надання керівникам центрів відповідальності необхідної фінансової та господарської самостійності.

На практиці застосовуються три методи розрахунку p_t :

- на основі ринкових цін;
- на основі собівартості (змінної або повної), за принципом «собівартість плюс»;
- на основі договірних p_t , сформованих під впливом ринкової кон'юнктури і витрат на виробництво продукції (надання послуги).

Особливу популярність у країнах з ринковою економікою отримав перший метод. Перевага ринкових цін полягає в їхньому об'єктивному характері, і p_t не залежатимуть від взаємин і кваліфікації менеджерів центрів відповідальності, що купляють і продають. Цей метод застосовується в умовах високого ступеня децентралізації організації, коли центри відповідальності (прибутку або інвестицій) вільні у виборі внутрішніх або зовнішніх покупців і продавців; коли напівфабрикат разом з його передачею в наступний переділ може реалізовуватися на сторону.

Однак застосування першого методу має свої обмеження: необхідна наявність розвинутого ринку продукції та послуг, вироблених центром відповідальності. Крім того, організація зазнає додаткових витрат щодо збору інформації про рівень ринкових цін на них.

У трансфертному ціноутворенні завжди беруть участь дві сторони: центр відповідальності, що передає свою продукцію (послугу), і центр відповідальності, який приймає цю продукцію (послугу) для її подальшої переробки і споживання. У формуванні p_t на основі ринкових цін обом сторонам надано право взаємодії із зовнішніми продавцями і покупцями, між ними повинні дотримуватися такі умови:

- 1) центр відповідальності, що отримує продукцію (послугу), купує її всередині фірми доти, поки центр відповідальності, що продає, не починає завищувати існуючі ринкові ціни і бажає продавати свою продукцію всередині фірми;
- 2) якщо підрозділ, що продає, завищує існуючі ринкові ціни, то центр відповідальності, який купує її, може прийняти рішення щодо придбання її на стороні.

У тому випадку, якщо будь-яку з умов встановлення ринкових p_t не виконано, то застосовується другий метод – на основі собівартості. Тут існують різні варіанти. В основу p_t може бути покладена:

- повна фактична собівартість;
- нормативна собівартість;
- змінна собівартість.

У будь-якому випадку p_t розраховується за формулою «собівартість плюс», тобто в p_t на продукцію передавального підрозділу закладається вибраний показник собівартості і фіксований у вигляді відсотка розмір прибутку цього центру відповідальності. Наприклад, p_t може розраховуватися за формулою

«110 % від повної собівартості» або «150 % від змінної собівартості» одиниці виробу передавального центру відповідальності.

Перевагою першого варіанта розрахунку є об'єктивність і ясність розрахунків. Розрахована таким методом ціна наближається до ринкової, що сприяє прийняттю грамотних управлінських рішень. Однак тут є і свої недоліки.

По-перше, передавальний центр відповідальності не зацікавлений у зниженні своїх фактичних витрат, оскільки заздалегідь упевнений, що p_t їх не тільки покриє, але і перевищить на суму встановленої націнки.

По-друге, за p_t , розрахованої на базі повної собівартості, не можна судити про ступінь ефективності роботи передавального центру відповідальності, а отже, контролювати її. Постійні витрати спотворюють реальну картину собівартості.

Припустимо, що у I кварталі року підприємством вироблено 500 од. продукції. Постійні витрати центру відповідальності – 100 грн, змінні – 400 грн, тобто одному виробу відповідає 80 коп. змінних витрат. Повна собівартість одиниці становить:

$$\frac{(100 + 0,8 \cdot 500)}{500} = 1 \text{ грн}$$

$$\text{Отже, } p_t = 1,1 \text{ грн} \left(1 \cdot \frac{110\%}{100\%}\right).$$

В наступному кварталі центру відповідальності вдалося знизити питомі змінні витрати з 80 до 75 коп. При цьому було вироблено 400 од. продукції. Повна собівартість одиниці в такому випадку становить:

$$\frac{(100 + 0,75 \cdot 400)}{400} = 1 \text{ грн.}$$

Передача продукту між центрами відповідальності і раніше здійснюється по p_t в 1,1 грн, незважаючи на те, що ефективність роботи центру відповідальності зросла.

По-третє, відомо, що система трансфертного ціноутворення ефективна лише в тому випадку, коли цілі менеджерів різних рівнів збігаються із завданнями фірми в цілому. Однак з позицій організації придбання підрозділом виробів усередині підприємства з трансфертною ціною, розрахованою на основі повної собівартості, вигідніше, ніж за ринковою ціною. З точки зору центру відповідальності, використання ринкової ціни як трансфертної дає більший прибуток, ніж ціни, визначеної на базі повних витрат.

Зазначені недоліки усуваються розрахунком p_t за другим варіантом – на базі нормативних витрат. По суті, в цьому випадку розраховується нормативна трансфертна ціна. Перевищення фактичної p_t над нормативною свідчить про збитковість роботи центру відповідальності, зворотне співвідношення – про її ефективність.

Однак нормування витрат прийнятне не для всіх виробництв і не за будь-яких економічних умов. Наприклад, за високого рівня інфляції цей процес взагалі виявляється безглуздим. Недоцільно займатися нормуванням в умовах індивідуального і дрібносерійного виробництва.

У цих випадках може бути використаний третій варіант розрахунку p_t – на основі змінної собівартості, інформація про яку акумулюється в системі «директ-костинг». Постійні витрати центрів відповідальності будуть покриватися при цьому з виручки організації. Цей варіант дозволяє розробляти цінову політику, оптимальну не тільки для фірми в цілому, але і для її структурних підрозділів, а також знаходити сприятливе поєднання обсягів виробництва і продажних цін. Крім того, такий варіант розрахунку p_t дозволяє аналізувати і контролювати діяльність центрів відповідальності.

Повернемося до нашого прикладу. У I кв. p_t , розрахована на базі змінних витрат, визначається таким чином:

$$p_t = 0,8 \cdot 1,1 = 0,88 \text{ грн,}$$

а у II кв., коли ефективність роботи підрозділу зросла, ТЦ знизиться до 0,82 грн ($0,75 \cdot 1,1$).

У цьому випадку, однак, p_t не відшкодуватиме постійні витрати і не дозволить розрахувати прибуток, зароблений центром відповідальності.

Отже, оцінка рівня ефективності роботи керівника такого підрозділу не може бути здійснена з використанням показників прибутку і доходу. Це у свою чергу означає, що у менеджера знижуються стимули до скорочення витрат.

Третій метод трансфертного ціноутворення передбачає розрахунок договірної p_t . При цьому використовується така формула:

$$p_t = c_1 + m_1,$$

де c_1 – питома змінна собівартість; m_1 – питомий маржинальний дохід, втрачений підрозділом, що продає, внаслідок відмови від зовнішніх продаж.

Ця формула універсальна і застосовується в умовах повного і неповного завантаження виробничих потужностей. Приклад розрахунку договірної p_t за допомогою загального рівняння наводиться нижче.

У країнах з ринковою економікою підприємства вміло поєднують усі розглянуті методи трансфертного ціноутворення. Вибір того чи іншого методу визначається низкою факторів, а саме: характером розв'язуваних у результаті трансфертного ціноутворення завдань (для ухвалення управлінського рішення може бути використана одна ТЦ, для оцінки роботи центру відповідальності – інша); ступенем децентралізації організаційної структури підприємства; станом ринку продуктів і послуг, на які встановлюються ринкові ціни.

10.2. ПРИКЛАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

10.2.1. ПРОМИСЛОВА ДІЯЛЬНІСТЬ

Підприємство виробляє металовироби широкого асортименту для складського, торговельного та іншого обладнання. В основному це випуск і монтаж металевих виробів і конструкцій, що виконуються за індивідуальними замовленнями організацій і населення, а також надання послуг з фарбування металоконструкцій порошковим полімером. У списку продукції підприємства фігурують металеві стелажі різних модифікацій, рекламні інформаційні стенди, торгове та демонстраційне обладнання для продажу керамічної плитки і т. д. Спочатку фарбувальні роботи виконувалися силами сторонніх організацій, але згодом було налагоджено власне фарбувальне виробництво.

У результаті утворилися два структурні підрозділи:

- цех з виробництва стелажів, що виконує роботи з прийому замовлень, розробки технічної документації та виготовлення металовиробів, які передаються далі до фарбувального цеху;
- фарбувальний цех, який, окрім основної діяльності, надає послуги з покриття фарбою неметалевих поверхонь (скла, порцеляни, дерева і т. д.) стороннім організаціям і населенню.

У зв'язку з тим, що продукція, яка виготовляється, має індивідуальний характер, на підприємстві застосовується позамовний метод обліку витрат і калькулювання.

Організаційна структура підприємства характеризується недостатньо високим ступенем децентралізації. Структурні підрозділи не мають власних керівників і підпорядковуються безпосередньо директору. Ці підрозділи не наділені достатньою свободою у прийнятті рішень і можуть розглядатися лише як центри витрат.

З введенням в експлуатацію фарбувального цеху назріла проблема формування трансфертних цін на його послуги. Її рішення дозволило б:

- виконувати облікову функцію у калькулюванні собівартості готової продукції;

- забезпечувати підприємству одержання додаткового прибутку від нового напрямку діяльності;
- гармонізувати інтереси фарбувального цеху з інтересами адміністрації підприємства.

Однак за існуючої централізованої структури управління реалізація цих завдань нереальна. Як зазначалося раніше, трансфертне ціноутворення передбачає наявність децентралізованого управління з наданням менеджерам широких повноважень у вирішенні фінансово-господарських завдань. Отже, необхідна реструктуризація підприємства, за умов якої формується два центри відповідальності – з виробництва стелажів (ЦВ1) та з фарбування металоконструкцій (ЦВ2). Вони будуть очолюватися менеджерами, відповідальними за результати діяльності своїх підрозділів. Центри відповідальності з центрів витрат реорганізуються в центри прибутку.

ЦВ2 може бути надано можливість реалізовувати свої послуги на сторону. Будучи центром прибутку, він буде зацікавлений у високорентабельній роботі, оскільки це безпосередньо позначиться на оплаті праці його співробітників.

ЦВ1 в цьому випадку зможе користуватися послугами як ЦВ2, так і послугами сторонніх організацій. Це забезпечить підприємство від необґрунтованого завищення трансфертних цін з боку ЦВ2.

Таким чином, між центрами відповідальності можливе взаємовигідне співробітництво, яке сприятливо позначиться на кінцевих результатах діяльності підприємства.

Однак з метою підтримки балансу інтересів центрів відповідальності і організації в цілому взаємини між структурними підрозділами повинні будуватися під контролем директора. Наприклад, можлива ситуація, коли фарбувальному цеху буде вигідніше всі свої виробничі потужності завантажити під виконання сторонніх замовлень, оскільки ринкові ціни можуть виявитися вищими, ніж встановлена трансфертна ціна. У цьому випадку ЦВ1 доведеться користуватися послугами сторонніх організацій. Можливо, він зможе знайти виконавця з більш низькими цінами, порівняно зі встановленою трансфертною ціною. Але низькі розцінки не гарантують високоякісну роботу. Сторонні організації часто не хочуть або не можуть виправляти брак, затримують виконання замовлення, формують додаткові транспортні витрати, що негативно впливає на діяльність підприємства в цілому.

Крім того, директор повинен встановлювати черговість проходження внутрішніх та зовнішніх замовлень (останні виявляються більш вигідними для ЦВ2, оскільки багато сторонніх замовників пропонують підвищені тарифи за терміновість виконання робіт), а також приймати рішення про фарбування стелажів підприємствам-конкурентам, які не мають власних фарбувальних виробництв (якщо фарбувати, то за якими цінами?).

Розглянемо можливі методи формування трансфертної ціни на послуги фарбувального цеху.

1. Визначення трансфертної ціни на основі ринкової кон'юнктури. Для встановлення ринкової трансфертної ціни необхідні маркетингові дослідження. Чим ширше коло досліджуваних підприємств, тим більш достовірними виявляться отримані результати.

У зв'язку з тим, наше підприємство надає послуги з фарбування поверхонь різних видів, йому необхідна інформація про середню ринкову ціну на фарбувальні послуги за 1 кв. м, за 1 погонний м, за 1 шт. (у разі фарбування дрібних деталей).

Ґрунтуючись на аналізі цін групи підприємств (табл. 10.1), виведено середнє значення вартості фарбувальних робіт за 1 кв. м – 21,81 грн, за 1 погонний м – 8,82 грн, за 1 шт. – 2,12 грн.

Отримані результати не можна розглядати як повноцінні ринкові ціни, оскільки в регіоні ринок цього виду послуг ще не сформований. Багато підприємств працюють за новими, ще не освоєними технологіями з істотним недовантаженням виробничих потужностей. Потужностей інших підприємств, навпаки, не вистачає для виконання замовлень, що надходять. Унаслідок цього на підприємствах відсутні чіткі розцінки, прайс-листи. Крім того, близько 10 % замовлень є нестандартними, оцінюються як унікальні і оплачуються за договірними цінами.

Результати маркетингового аналізу ринкових цін на фарбувальні послуги

Номер підприємства	Вартість робіт, грн		
	1 кв. м	1 погонний м	1 шт.
1	21,68	8,24	1,68
2	15,84	8,56	2,56
3	24,00	7,84	2,80
4	20,00	9,60	2,40
5	25,60	12,00	4,00
6	20,00	9,60	2,00
7	23,44	6,40	1,44
8	23,20	12,00	2,00
9	10,00	2,56	0,96
10	12,64	4,00	1,44
11	32,00	16,00	3,28
12	32,00	14,40	1,76
13	28,80	9,60	2,00
14	23,20	7,44	2,24
15	14,80	4,08	1,20
Середнє значення	21,81	8,82	2,12

2. Встановлення трансфертної ціни за формулою «собівартість плюс». Розглянемо варіант встановлення трансфертної ціни за формулою «110 % від повної нормативної собівартості».

Виробнича потужність фарбувального цеху – 2500 кв. м пофарбованої поверхні на місяць. Припустимо, що стороннім організаціям послуги не надаються, і потужності завантажені на 100 % виконанням внутрішніх замовлень. У табл. 10.2 представлено кошторис витрат цього підрозділу, складений з урахуванням розроблених підприємством норм прямих витрат (матеріальних і трудових), норм загальновиробничих і загальногосподарських витрат. Прямі змінні витрати на виконання внутрішніх замовлень – 22 грн за 1 кв. м, з них 15 грн – прямі матеріали, 7,0 грн – пряма заробітна плата. Кошторис витрат фарбувального цеху представлено в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Кошторис витрат фарбувального цеху

Найменування витрат	Розрахунок	Сума, грн
Прямі витрати:		
– основні та допоміжні матеріали	15 · 2500	37500
– заробітна плата основних робочих з нарахуваннями	7 · 2500	17500
Непрямі витрати:		
– заробітна плата допоміжних робочих з нарахуваннями		10500
– витрати на утримання й експлуатацію обладнання		5650
– амортизація обладнання		20300
– оренда приміщення		40150
– комунальні платежі		18400
Всього:		150000

Повна нормативна собівартість фарбування 1 кв. м поверхні становить: $150000 : 2500 = 60$ грн, а трансфертна ціна, що розрахована за формулою «110 % від собівартості», – $60 \cdot 1,1 = 66$ грн

3. Встановлення договірних трансфертних цін. Як зазначалося вище, виробнича потужність фарбувального цеху становить 2500 кв. м пофарбованої поверхні. З них, за даними маркетингових досліджень, 2300 кв. м можуть бути реалізовані на сторону за ціною 88 грн за 1 кв. м. Змінна собівартість на сторонні замовлення становить 33 грн. Вона вище питомих змінних витрат на

виконання внутрішніх замовлень (22 грн), оскільки поверхня замовлень, що надходять ззовні, належним чином до фарбування не підготовлена.

За вказівкою директора фарбувальний цех реалізує 2000 кв. м всередині підприємства за розрахунковою ціною 66 грн, решта виробничих потужностей завантажується виконанням сторонніх замовлень. ЦВ1 може знайти зовнішнього постачальника фарбувальних послуг за ціною 57 грн за 1 кв. м.

Використаємо ці дані і формулу для розрахунку договірної трансфертної ціни фарбувальних послуг, що встановлюється між центрами відповідальності 1 і 2:

- а) питомий маржинальний дохід від зовнішніх продаж ЦВ2 складе: $88 - 33 = 55$ грн;
- б) обсяг зовнішніх продаж, від якого ЦВ2 відмовляється у зв'язку з необхідністю виконання внутрішніх замовлень: $2300 - 500 = 1800$ кв. м;
- в) Розмір маржинального доходу, упущеного ЦВ2 у зв'язку з відмовою від зовнішніх продаж: $55 \cdot 1800 = 99000$ грн;
- г) питомий маржинальний дохід від внутрішніх продаж, який є необхідним фарбувальному цеху для компенсації упущеної вигоди: $99000 : 2000 = 49,5$ грн;
- д) трансфертна ціна $p_t = c_1 + m_1$ – питома змінна собівартість + питомий маржинальний дохід, втрачений підрозділом, що надає послугу, в результаті відмови від зовнішніх продаж ($22 + 49,5 = 71,5$ грн).

Порівняємо отримані результати з розрахунками витратної трансфертної ціни (66 грн). У результаті відмови від зовнішніх продаж і застосування витратної, а не договірної p_t втрачений маржинальний дохід фарбувального цеху складе $(71,5 - 66) \cdot 2000 = 11,0$ тис. грн.

ЦВ1 міг би купувати фарбувальні послуги на стороні за ціною від 57 грн за 1 кв. м (нижче встановленої p_t). Отже, застосовуючи в цьому випадку ринкову, а не розрахункову p_t , ЦВ1 (а також підприємство в цілому) могло б мати додаткову економію в розмірі $(66 - 57) \cdot 2000 = 18$ тис. грн.

У багатьох випадках від використання змінної собівартості як p_t вдається максимізувати сукупний прибуток підприємства. Однак це можливо лише в тому випадку, коли ЦВ, що надає послугу, має право самостійного виходу на зовнішній ринок. Припустимо, підприємство щомісяця виготовляє 250 стелажів, середня ціна яких 1500 грн. Для виробництва одного стелажу необхідно пофарбувати 10 кв. м поверхні.

Доцільно p_t формувати на базі змінної собівартості виробу (послуги) тоді, коли в результаті неможливості реалізувати їх на сторону в центрі відповідальності утворюються не повністю завантажені потужності. У цьому випадку застосування p_t нижче повної, але вище змінної собівартості виробу (послуги) дозволяє підвищити сукупний маржинальний дохід підприємства.

10.2.2. ТОРГІВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ

Компанія є великою організацією, що займається роздрібним і оптовим продажем бутильованої мінералізованої води. На ринку працює кілька десятків фірм, що виготовляють і продають домашні фільтри для очищення води або займаються промисловим очищенням води. Компанія реалізує воду, підготовлену останнім з названих способів. Тарою виступають бутлі ємністю 10 і 18,9 л, для доставки яких фірма має свій парк автомашин. Покупцями води є як фізичні, так і юридичні особи.

Під час першої доставки води кожному новому покупцеві для зручності наливання води з великих ємностей надаються в оренду спеціальні насоси, диспенсери (їх можна представити як керамічну каструлю з краном внизу, на яку зверху перевертається пляшка) та кулери (пристрої, що нагрівають і охолоджують воду). Клієнт може не тільки орендувати, а й придбати це обладнання у фірми.

З минулого року компанія має свої філії у кількох містах країни. Вода і обладнання передаються на реалізацію філіям за собівартістю; доставкою товарів покупцям займаються самі філії. З часом результати діяльності філій стають для компанії все більш відчутними, а тому взаємини головного підприємства з ними повинні будуватися на економічній взаємовигідній основі.

Разом із тим, як зазначалося вище, до теперішнього часу вода передається філіям за собівартістю, без застосування трансфертних цін. Менеджери філій не зацікавлені в кінцевих результатах роботи, оскільки їхня заробітна плата не залежить від розміру досягнутого товарообігу.

Адміністрацією втрачається одна з можливостей впливу на ефективність функціонування фірми, адже трансфертна ціна дозволяє врахувати інтереси всіх учасників бізнесу. Грамотно встановлена вона спонукає менеджера головного підприємства або філії приймати управлінські рішення, оптимальні для фірми в цілому.

Раніше називалися три основні методи визначення внутрішніх цін: на ринковій основі, на базі витрат, договірні. Розглянемо можливості застосування цих методів трансфертного ціноутворення для аналізованої організації торгівлі і виберемо для неї найбільш прийнятний варіант.

Компанія має головний підрозділ, який закуповує воду та обладнання, і мережу філій. Для подальшого дослідження обмежимося лише реалізацією води і нижченаведеною інформацією про витрати головного підрозділу та філій (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Витрати і ціни структурних підрозділів компанії

Найменування показників, грн	Структурні підрозділи	
	Головний	Філії
Змінні витрати на 1 бутель	0,58	1,11
Постійні витрати на 1 бутель	1,18	0,78
Повна собівартість 1 бутля	1,76	1,89
Ринкова ціна для зовнішніх покупців	7,61	9,64

Розрахунок трансфертної ціни (від реалізації 100 бутлів) з використанням кожного з названих методів представлено в табл. 10.4.

Таблиця 10.4

Розрахунок трансфертної ціни (на 100 бутлів води)

Найменування показників	Витратні ціни		Ринкові ціни, грн
	200 % від змінних витрат	100 % від повної собівартості	
Головний підрозділ			
Виручка від продажу	$0,58 \cdot 2 \cdot 100 = 116$	$1,76 \cdot 100 = 176$	$7,61 \cdot 100 = 761$
Змінні витрати	58	$0,58 \cdot 100 = 58$	58
Постійні витрати	118	$1,18 \cdot 100 = 118$	118
Прибуток від продажу	$116 - 58 - 118 = -60$	0	$761 - 58 - 118 = 585$
Філія			
Виручка від продажу	964	$9,64 \cdot 100 = 964$	964
Ціна закупівлі	$0,58 \cdot 2 \cdot 100 = 116$	$1,76 \cdot 100 = 176$	$7,61 \cdot 100 = 761$
Змінні витрати	111	$1,11 \cdot 100 = 111$	111
Постійні витрати	78	$0,78 \cdot 100 = 78$	78
Прибуток від продажу	$964 - 116 - 111 - 78 = 659$	$964 - 176 - 111 - 78 = 599$	14
Прибуток компанії	$-60 + 659 = 599$	$0 + 599 = 599$	$585 + 14 = 599$

За даними табл. 10.4 відомо, що загальна сума прибутку від продажу склала 599 грн незалежно від того, як розраховуються трансфертні ціни.

Однак фінансові результати підрозділів значно відрізняються від використання різних варіантів розрахунку. Від застосування p_t , що розраховується за формулою «200 % від змінних витрат», головне підприємство зазнає збитків, а філія отримує максимальний розмір прибутку. Інший крайній варіант – розрахунок ринкової p_t . У цьому випадку максимізується прибуток головного підприємства (585 грн). За мінімального прибутку філії (14 грн).

Завдання менеджменту компанії полягає в тому, щоб вибрати оптимальний варіант трансфертного ціноутворення, вигідний усім структурним підрозділам. Потім, ввівши гнучку систему нарахування заробітної плати, за якої менеджери як головного підприємства, так і філій будуть отримувати надбавку (встановлену у відсотках до розміру заробленого їхнім структурними підрозділами прибутку), вдасться пов'язати інтереси менеджера кожного підрозділу з інтересами фірми в цілому.

ПИТАННЯ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАТЬ

1. Що таке трансфертна ціна? У яких випадках вона застосовується?
2. Назвіть методи розрахунку трансфертних цін. Які переваги і недоліки кожного з них? Який з методів найбільш популярний у країнах з ринковою економікою?
3. Чи впливає порядок встановлення трансфертних цін, прийнятий в організації, на її кінцевий фінансовий результат?
4. Як впливає організаційна структура підприємства на трансфертне
5. ціноутворення?
6. Чи доцільне застосування трансфертного ціноутворення на підприємстві?
7. Який метод розрахунку трансфертних цін, на вашу думку, є найбільш корисним для промислових виробничих підприємств?
8. Який метод розрахунку трансфертних цін, на вашу думку, є найбільш корисним для організацій, що надають послуги?
9. Який метод розрахунку трансфертних цін, на вашу думку, є найбільш корисним для торговельних підприємств?
10. Який метод розрахунку трансфертних цін, на вашу думку, є найбільш корисним для транспортних підприємств?

ТЕСТИ

1. Успішне функціонування трансфертного ціноутворення всередині організації можливе лише за умови попередньої розробки внутрішнього документа, що визначає:
 - а) які структурні підрозділи можуть вести переговори між собою про встановлення трансфертних цін;
 - б) які структурні підрозділи можуть вийти за межі підприємства для закупівлі товарів або послуг, наявних у інших сегментах організації;
 - в) чи повинні трансфертні ціни ґрунтуватися на розрахунках собівартості або на ринкових цінах;
 - г) всі відповіді правильні.
2. Метою трансфертного ціноутворення є:
 - а) оптимізація оподаткування організації;
 - б) вдосконалення організаційної структури підприємства;
 - в) оцінка результатів діяльності центру відповідальності;
 - г) стимулювання менеджерів організації до прийняття ефективних управлінських рішень;
 - д) правильні відповіді «в» і «г».
3. Центр прибутку Х щомісяця передає центру прибутку У 100 напівфабрикатів за трансфертною ціною 30 грн. Її встановлено на основі повної собівартості напівфабрикату (25 грн). І прибутку підрозділу Х (5 грн). Відділення У має можливість придбати цей напівфабрикат на стороні за 28 грн. У цій ситуації підрозділу У слід:

- а) купувати напівфабрикати в центрі прибутку X;
 - б) купувати напівфабрикати у стороннього постачальника;
 - в) можливо будь-яке рішення питання, тому що воно не впливає на оцінку результатів роботи підрозділу Y;
 - г) правильної відповіді немає.
4. Питомі змінні витрати на виробництво напівфабрикату центром прибутку X (див. тест 3) складають 20 грн. Відділення Y, маючи можливість закупівель напівфабрикату на стороні за ціною 28 грн, пропонує вдвічі збільшити закупівлі в підрозділі X, встановивши трансфертну ціну в 24 грн. Чи вигідною є ця пропозиція підрозділу:
- а) вигідна;
 - б) не вигідна;
 - в) недостатньо даних для прийняття рішення;
 - г) питання поставлено некоректно.
5. Відповідно до умови тесту 4 пропозиція виявиться вигідною, якщо:
- а) збільшити обсяг закупівель у 3 рази за незмінних постійних витрат центру прибутку X;
 - б) встановити трансфертну ціну на рівні 25 грн;
 - в) центру прибутку X скоротити постійні витрати на 100 грн;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
6. Оберіть правильне та заповніть порожні місця у твердженнях:
1. _____ має контроль і над прибутком, і над інвестиціями.
 2. Децентралізація є передачею _____ до окремих підрозділів організації.
 3. Операційний прибуток поділений на обсяг продаж називається _____.
 4. Оборотність визначається шляхом ділення _____ на _____.
 5. Рентабельність інвестицій (ROI) може бути виражена у вигляді добутку двох факторів: _____ і _____.
 6. _____ мінус мінімальна дохідність операційних активів називається залишковим доходом (RI).
 7. Використання _____ стимулює інвестиції в проекти, які могли б бути відхилені відповідно до _____.
 8. У виборі відповідної трансфертної ціни повинні розглядатися одночасно три проблеми: _____, _____ і _____.
 9. Трансфертна ціна – це така, що _____ між підрозділами купівлі і продажу, і відображає незвичайні або пом'якшувальні обставини.
 10. Трансфертна ціна, що ґрунтується на витратах, переносить _____ від поділу продажу до підрозділу покупки. Використання _____ дозволяє уникнути цієї проблеми.
 11. Загальна формула для обчислення трансфертної ціни є: трансфертна ціна = _____ + _____.
 12. Гармонізація цілей менеджера з цілями організації називається _____.
 13. Встановлення трансфертних цін на основі _____ призведе до оптимальних економічних рішень в умовах існування конкурентної ринкової ціни і незалежності підрозділів.
 14. Коли для вимірювання продуктивності підрозділів використовується _____, мета полягає в максимізації загальної суми _____, що не максимізує загальний рівень _____.
 15. Багато фірм ґрунтують трансфертні ціни на _____, оскільки вони прості для розуміння і зручні у використанні.
 16. Трансфертні ціни, засновані на повних витратах, є прийнятними, якщо топ-менеджмент розглядає відхилення як _____.
 17. Якщо підрозділ продаж має _____, трансфертна ціна на основі _____ буде прийнятною, хоча це буде спотворювати значення показника продуктивності підрозділу.

Варіанти для вибору:

- 1) операційний дохід;
- 2) прийняття рішень;
- 3) залишковий дохід, рентабельність інвестицій;
- 4) конгруентність цілей;
- 5) ринкова ціна;
- 6) RI, залишковий дохід, ROI;
- 7) витрати;
- 8) центри витрат;
- 9) центр інвестицій;
- 10) маржа;
- 11) маржа, оберненість, Du Pont;
- 12) продажі, операційні активи;
- 13) конгруентність цілей, визначення продуктивності, автономія;
- 14) договірна;
- 15) неефективність, standard cost;
- 16) надлишок потужності, змінні витрати;
- 17) змінні витрати на од., альтернативні витрати на од. для компанії в цілому.

ЗАДАЧІ

Задачі 10.1. Визначення трансфертних цін

Фірма виробляє десертні вина. На 1 липня незавершене виробництво складало 12750 од. (1 од. = 1 кг). Усю вихідну сировину (виноград різних сортів) було відпущено у виробництво, завершеність за доданими витратами досягла 30 %. Матеріальні витрати в незавершеному виробництві склали 5378 грн, додані витрати – 4126 грн.

У липні у виробництво було відпущено виноград у таких кількостях:

- «Ізабелла» 70,5 т за ціною 2,68 грн/кг;
- «Лідія» 67,8 т за ціною 0,49 грн/кг;
- «Дамські пальчики» 45,6 т за ціною 0,56 грн/кг.

Прямі трудові витрати склали 23060 грн за місяць, загальновиробничі витрати списувалися за нормою 160 % від прямих трудових витрат. На 1 серпня в незавершеному виробництві залишалося 10,2 т незакінченої продукції. Усю сировину було відпущено у виробництво, завершеність за доданими витратами складала 50 %.

Завдання:

1. Використовуючи метод ФІФО, розрахувати собівартість 1 л (кг) вина, оцінити за фактичною собівартістю всю готову продукцію і залишок незавершеного виробництва на 1 серпня.
2. Скласти схему облікових записів на бухгалтерських рахунках.

Очікується, що наступного року обсяг виробництва залишиться без змін, проте у зв'язку з інфляцією витрати зростуть на 10 %. Постійні і змінні загальновиробничі витрати розподіляються в пропорції 1 : 2. Вихід продукції складе 80 % обсягу переробленої сировини. Керівництво підприємства розраховує на рентабельність виробництва в 25 %.

Завдання:

3. Встановити, які фактори необхідно розглянути для встановлення ціни на десертне вино в майбутньому році.
4. Надати аргументовані рекомендації керівництву підприємства щодо можливого діапазону ціни в майбутньому році. Визначити ціну, яка забезпечить беззбитковість виробництва.

Задачі 10.2. Визначення трансфертних цін

Цех напівфабрикатів (А) виробляє продукцію, яка використовується цехом готової продукції (В).

Витрати на виробництво напівфабрикатів, грн.:		
– прямі матеріали	–	10;
– прямі витрати праці	–	2;
– змінні накладні витрати	–	3;
– постійні накладні витрати		
(при фактичному обсязі – 200,0 тис. од.)	–	5;
– загальна вартість	–	20.

Інші витрати, понесені цехом А – постійні адміністративні витрати та витрати на збут 500,0 тис. грн. Змінні витрати продажі – 1,0 грн.

Напівфабрикати зазвичай продаються на ринку за ціною від 28 до 30 грн. Нині А продає свою продукцію зовнішнім споживачам за 29 грн. Він здатний виробляти 200,0 тис. од. на рік, однак через слабку організацію протягом майбутнього року буде продано тільки 150,0 тис. од. Змінних витрат на збут можна уникнути, якщо продукція цеху А продається всередині підприємства.

Цех В купує такі ж напівфабрикати у зовнішнього постачальника за 28 грн. Це передбачає використання 50,0 тис. од. протягом майбутнього року.

Менеджер цеху В запропонував купити 50,0 тис. од. в цеху А по 18 грн.

Завдання:

1. Визначте мінімальну трансфертну ціну, яку міг би прийняти цех А.
2. Визначити максимальну трансфертну ціну, на яку менеджер цеху В міг би погодитися.
3. Чи відбудеться внутрішній трансферт? Чому так або чому ні? Якщо ви були б менеджером цеху А, ви б продали 50,0 тис. од. по 18 грн? Поясніть.
4. Припустимо, що середні операційні активи цеху А – 10 млн грн. Обчисліть *ROI* на майбутній рік, припускаючи, що 50,0 тис. од. передаються до цеху В по 21 грн кожен.

Розв'язок задачі на стор. 321.

Задачі 10.3. Визначення RI та ROI

Підрозділ компанії має активи в розмірі 225,0 тис. грн і операційний прибуток 55,0 тис. грн.

1. Яким є значення показника ROI для підрозділу?
2. Якою мінімальна норма прибутку становить 12 %, яким є залишковий дохід підрозділу?

Розв'язок

- 1) $ROI = \frac{55,0}{225,0} = 24,4 \%$
 - 2) Операційний прибуток – 55,0
- Мінус мінімальна ставка доходності – $12\% \cdot 225,0 = 27,0$
- Залишковий дохід – 28,0 тис. грн

Задачі 10.4. Визначення RI та ROI

У табл. 10.5 наведено дані щодо вартості активів та прибутковості підрозділів компанії.

Завдання:

1. Пояснити, який підрозділ є більш успішним з точки зору ROI.
2. Обчислити залишковий дохід для кожного підрозділу, використовуючи 16 % як мінімально необхідну норму прибутковості. Визначити, який підрозділ є більш успішним за цією нормою.

Таблиця 10.5

Дані щодо вартості активів та прибутковості підрозділів компанії

Найменування показників	Підрозділи	
	А	В
Операційні активи, тис. грн	5000	12500
Операційний прибуток, тис. грн	1000	2250
ROI, %	20	18

Розв'язок задачі на стор. 321.

Задачі 10.5. Визначення RI та ROI

Нижче наведено дані для підрозділу А компанії (табл. 10.6):

Таблиця 10.6

Вихідні дані

Найменування показників	Значення
Рентабельність інвестицій (ROI), років	25
Продажі, тис. грн	1200,0
Маржа, %	10,0
Мінімальна необхідна норма прибутковості, %	18

Завдання:

1. Обчислити операційні активи підрозділу А.
2. Обчислити залишковий дохід підрозділу (RI).

*Розв'язок задачі на стор. 322.***Задачі 10.6.** Оцінювання результатів діяльності підрозділів

Корпорація ABC має три підрозділи, чий узагальнені звіти наведено в табл. 10.7.

Таблиця 10.7

Дані про діяльність підрозділів компанії

Найменування показників	Підрозділ		
	X	Y	Z
Продажі, тис. грн.	500,000	d	g
Операційний прибуток, тис. грн.	25,000	30,000	h
Операційні активи, тис. грн.	100,000	e	250,000
Оборотність	a	f	0,4
Маржа	b	0,4 %	5,0 %
Рентабельність інвестицій (ROI)	c	2 %	i

Завдання:

1. Заповнити пропущені місця в таблиці та підвести підсумки.
2. Прокоментувати продуктивність кожного підрозділу. Пояснити, які питання можуть виникнути в результаті аналізу їхньої роботи.

*Розв'язок задачі на стор. 322.***Задачі 10.7.** Трансфертні ціни

Підрозділ А зазвичай купує продукцію підрозділу В тієї ж компанії. Його менеджеру стало відомо, що підрозділ В збільшує свою ціну до 110,0 грн за од. У результаті менеджер підрозділу А вирішив придбати необхідні деталі в зовнішнього постачальника за ціною 100,0 (на 10 грн менше, ніж це коштувало б, якщо купувати в підрозділу В за новою ціною). Менеджер підрозділу В пояснив, що причиною зростання цін є інфляція і що втрата частини продукції, яка зазвичай передавалася підрозділу А, зашкодить роботі підрозділу В, а також прибутку підприємства в цілому. Менеджер підрозділу В вважає, що компанія в цілому виграє від продажу деталей до підрозділу А.

Відомі такі дані про взаємодію підрозділів компанії (за рік): обсяг деталей, що купуються – 1000 од.; витрати підрозділу В у розрахунку на од., грн: змінні – 95,0, постійні – 10,0.

Завдання:

1. Визначити, чи буде корисно компанії в цілому, якщо підрозділ А купуватиме деталі в зовнішнього постачальника по 100 грн за од. Припустимо, що немає альтернативних можливостей використання потужностей підрозділу В.

2. Розрахувати, яким буде результат, якщо зовнішня відпускна ціна зменшується на 8,0 грн за од., за умови, що потужності підрозділу В не використовуються.
3. Визначити, чи буде підрозділ А продовжувати купувати ззовні, якщо потужності підрозділу В дають можливість запустити у виробництво іншу продукцію, що дозволяє заощаджувати на витратах 14,5 тис. грн на рік.

Розв'язок задачі на стор. 323.

Задачі 10.8. Трансфертні ціни

Компанія «Доміно» має два децентралізованих підрозділи – А і В. Підрозділ А завжди отримує комплекти продукції з підрозділу В за ціною 75 грн за од. Оскільки підрозділ В планує підняти ціну до 100 грн за од., менеджер підрозділу А бажає придбати ці комплекти від зовнішніх постачальників по 75 грн за од. Витрати підрозділу В є такими:

– змінні витрати в розрахунку на од., грн	–	70,0
– фіксовані витрати, за рік, тис. грн	–	15,0
– купівля комплектів у підрозділі А, од. на рік	–	1000.

Якщо підрозділ А купує у зовнішнього постачальника, звільнені потужності підрозділу В не використовуються.

Завдання:

Визначити, чи не було б більш вигідно для компанії забезпечити дотримання трансфертної ціни у 100 грн, ніж дозволити підрозділу А купувати в зовнішніх постачальників по 75 грн за одиницю.

Розв'язок задачі на стор. 324.

Задачі 10.9. Трансфертні ціни

Компанія «Carlow» має багато філіалів, і її менеджерам було делеговано повну відповідальність за прибуток і автономію у прийнятті або відхиленні поставок з інших філій.

Філія А виробляє напівфабрикати з готовим конкурентним ринком. Ці напівфабрикати зараз використовуються філією В для виготовлення кінцевого продукту, який продається на ринку по 1200 грн. Філія А стягує з філії В ринкову ціну напівфабрикатів, яка становить 700 грн за од. Змінні витрати становлять 520 грн і 600 грн у філій А і В, відповідно.

Менеджер філії В вважає, що філія А має продавати напівфабрикати за нижчою, ніж ринкова, ціною, тому що за поточною ціною філія В не отримує прибутку.

Завдання:

1. Обчислити валовий прибуток філії В, якщо продаж здійснюються за ринковими цінами, а також сумарний внесок у прибуток компанії.
2. Припустимо, що філія А може продати всю свою продукцію на відкритому ринку. Чи має філія А продавати напівфабрикати філії В? Якщо так, то за якою ціною?
3. Припустимо, що філія А з 1000 од., що виробляються протягом місяця, може продати на відкритому ринку тільки 500 од. по 700 грн за од., і щоб продати весь обсяг потрібно знизити ціну на 20 %. Чи буде вона продавати вироби філії В? Якщо так, то скільки одиниць вона має продати і за якою ціною? Накресліть графік, що показує порівняння валового прибутку за умови трьох різних варіантів.

Розв'язок задачі на стор. 324.

Задачі 10.10. Трансфертні ціни

Підрозділ Safeway компанії Amco Products виробляє акумуляторні батареї, які вона продає в основному для підрозділу АВ як комплектуючі кінцевого продукту цього підрозділу. Минулого періоду половину батарей було продано за межами компанії за ціною 2 грн кожна. Решту батарей продано підрозділу АВ. Дані про витрати підрозділу Safeway такі:

– обсяг виробництва, тис. од.	–	120,0
– змінні виробничі витрати, тис. грн	–	120,0

– постійні накладні витрати, тис. грн	–	60,0
– витрати на збут, тис. грн	–	30,0
– адміністративні витрати, тис. грн	–	20,0.

Завдання:

1. Розрахувати, якою має бути трансфертна ціна акумуляторної батареї, якщо компанія використовує:
 - а) ринкову ціну;
 - б) змінні витрати;
 - в) договірну ціну, що дозволить Safeway отримати 20 % від повних витрат на продукт.
2. Підготувати графік маржинального прибутку підрозділу Safeway для кожної з альтернатив трансфертного ціноутворення.

Розв'язок задачі на стор. 325.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Hansen Don R. Managerial Accounting / R. Don Hansen, M. Maryanne Mowen. – Eighth Edition. Thomson Higher Education, 2007. – 895 p.

Shim Jae K. Schaum's outline of theory and problems of managerial accounting / Jae K. Shim, Joel G. Siegel. – [2nd ed]. – 1998. – 369 p.

Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : [учебник для вузов] / М. А. Бахрушина. [2-е изд., доп. и пер.]. – М. : ИКФ Омега-Л ; Высш. шк., 2002. – 528 с.