

УДК 657(075.8)

ИННОВАЦИОННЫЕ МЕТОДЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Парасоцкая Н. Н., к.э.н., доцент кафедры

«Бухгалтерский учёт в коммерческих организациях»

ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

e – mail: nataly@mmti.ru

Россия, Москва

Закон о трансфертном ценообразовании, вступивший в силу 1 сентября 2013 года, не только устанавливает новые правила для бизнеса, но и определяет философию государственной политики в сфере налогообложения в целом. Следует отметить, что трансфертное ценообразование (далее - ТЦО) как система методов определения справедливых рыночных цен для целей налогообложения уже давно используется в мировой практике, и это абсолютно обоснованно. Вероятно, именно по этой причине реакция бизнес-сообщества и экспертов на появление данного Закона, как и на его содержание, была достаточно сдержанной и взвешенной. Закон о трансфертном ценообразовании полностью соответствует мировым стандартам: налог должен выплачиваться в том государстве, где генерируется прибыль. Фактически идея контроля за применением бизнесом обычной цены в хозяйственных трансакциях и ранее была закреплена в разных нормах налогового законодательства. В то же время нельзя было утверждать о наличии более-менее четких правил определения обычных цен и взаимоотношений бизнеса с налоговыми органами в этой сфере. По задумке законодателей данную проблему должны решить новый Закон и ряд других нормативных актов, которые будут приняты для его реализации. Как известно, кроме контроля за операциями с нерезидентами, Законом также предусмотрен механизм, значительно ограничивающий налоговую

оптимизацию налогоплательщиков внутри государства. Новые правила о трансфертном ценообразовании – продолжение наметившейся тенденции по усилению налогового бремени, т. е. без изменения ставки по налогу на прибыль возможно существенное увеличение платежей в бюджет в отношении наиболее крупных и платежеспособных компаний. Можно также сказать о низком юридическом качестве данного закона №227 - ФЗ:

- 1) Неопределенные формулировки;
- 2) Внутренние противоречия;
- 3) Высокий объем использования экономических терминов без указания на порядок определения их содержания;
- 4) Широкие формулировки полномочий налоговых органов и судов;
- 5) Нелогичная структура Закона – контролируемые сделки приведены после методов определения цен.

Таким образом, это влечёт за собой высокую будущую конфликтность отношений в сфере трансфертного ценообразования:

- отсутствие западной культуры содействия налогоплательщику со стороны налоговых органов,
- ориентация на высокие доначисления,
- незаинтересованность налоговых органов в соглашениях по ценообразованию.

Недоработка Закона в юридическом аспекте влечет к возможностям злоупотребления. С одной стороны, Министерство доходов и сборов получило новое сильное оружие для борьбы с выводом средств за границу. Но вместе с тем, учитывая нынешнюю ситуацию, у бизнеса есть абсолютно обоснованные опасения по поводу того, каким образом налоговики будут распоряжаться этим инструментом. Есть подозрения, что налоговики в отдельных случаях по-своему будут трактовать важные нормы Закона. Например, несмотря на наличие в Законе исчерпывающего перечня

связанных лиц для целей ТЦО, он содержит несколько туманную формулировку, допускающую возможность признания лиц связанными в случае наличия некоего влияния «в соответствии с заключенными договорами» или «иной возможности» одного лица влиять на решения, принимаемые другим. При таком подходе физическое лицо, имеющее генеральную доверенность от двух юридических лиц, может восприниматься как связанное по отношению к обоим лицам. Можно предположить, что даже лица, по закону не являющиеся связанными, вполне могут стать таковыми согласно выводам проверки, а операции между такими лицами автоматически могут попасть под категорию контролируемых. А это, кроме возможной корректировки налоговых обязательств налоговым органом, для компании еще и штраф за неподачу отчета о контролируемой операции, к слову, весьма внушительный - 5 % от суммы операции. В качестве еще одного примера можно назвать неурегулированность особенностей определения обычных цен и рыночного диапазона цен для отдельных сфер хозяйственной деятельности, к примеру, на сельскохозяйственную продукцию, экспортируемую по форвардным и фьючерсным контрактам. При такой редакции Закона эти компании в первую очередь рискуют неправильно, по мнению налоговиков, определить обычную цену с учетом предусмотренных Законом методов ее определения. Неясным остается вопрос определения суммы операции при выполнении посреднических договоров. Должно ли при этом учитываться только вознаграждение, полученное комиссионером, агентом вследствие таких операций, или вся сумма транзитных денежных средств, проходящая через посредника в качестве оплаты от контрагентов. Очевидно, для посредников второй вариант является более комфортным. На наш взгляд, для решения данной проблемы при установлении критерия контролируемости операции в 50 млн. грн. более корректной была бы формулировка «сумма доходов и/или расходов от осуществления операции», а не «сумма операции», как это предусмотрено действующей редакцией Закона. Вызывает непонимание и установленный

законом срок проведения проверки ТЦО - 6 месяцев с правом продления еще на 6 месяцев. Хотя во многих европейских государствах срок налоговой проверки ТЦО намного больше, в реалиях Украины, учитывая к тому же наличие плановых комплексных проверок и возможности внеплановых, на крупные предприятия может лечь непосильная нагрузка общения с контролирующим органом. Не исключено, что в отдельных случаях инструмент налоговой проверки ТЦО будет применяться для блокировки деятельности предприятия. Теперь рассмотрим ТЦО на практическом примере. Говоря о Законе в целом, можно отметить, что, несмотря на отдельные недостатки и риски самовольной интерпретации его норм налоговыми органами, внедрение модели трансфертного ценообразования, безусловно, является положительным фактом и соответствует цивилизованным правилам налоговой политики. Хочется верить, что Закон будет работать в конструктивном русле, а не использоваться исключительно в качестве инструмента для «вкручивания гаек» бизнесу. Впрочем, вскоре это продемонстрируют принятые Кабинетом Министров нормативные акты на выполнение Закона, первые налоговые проверки и судебная практика. Ждать осталось не так долго.

Применение трансфертного ценообразования ставит перед сотрудниками, занимающимися управленческим учетом, решение следующих задач:

- по какой цене следует продавать продукцию компаниям внутри группы;
- в каком объеме будет производиться продукция для продажи на внутрикорпоративном и внешнем рынках;
- какую следует установить цену на внешнем рынке;
- какова будет цена на каждом этапе передачи.

По мнению А.А. Заикина, трансфертное ценообразование в корпорации начинается с определения технологической цепочки производства,

маршрутов движения материальных, информационных и финансовых потоков.

Под трансфертным ценообразованием в соответствии с Законом следует понимать процесс определения обычной цены в операциях, определяемых как контролируемые. Контролируемыми будут считаться операции компаний с контрагентами-нерезидентами - связанными лицами, нерезидентами из низконалоговых юрисдикций независимо от наличия факта «связанности», с резидентами - связанными лицами при условии, что:

- такими лицами задекларирован убыток за предыдущий налоговый год или
- применяются в текущем году специальные режимы налогообложения,
- налог на прибыль и/или НДС уплачивается по ставке, отличающейся от базовой, или
- такие лица не являются плательщиками налога на прибыль/НДС.

При этом операции попадают под категорию контролируемых только в случае, если общая сумма осуществленных операций налогоплательщика с соответствующим контрагентом достигнет 50 млн. грн. в год.

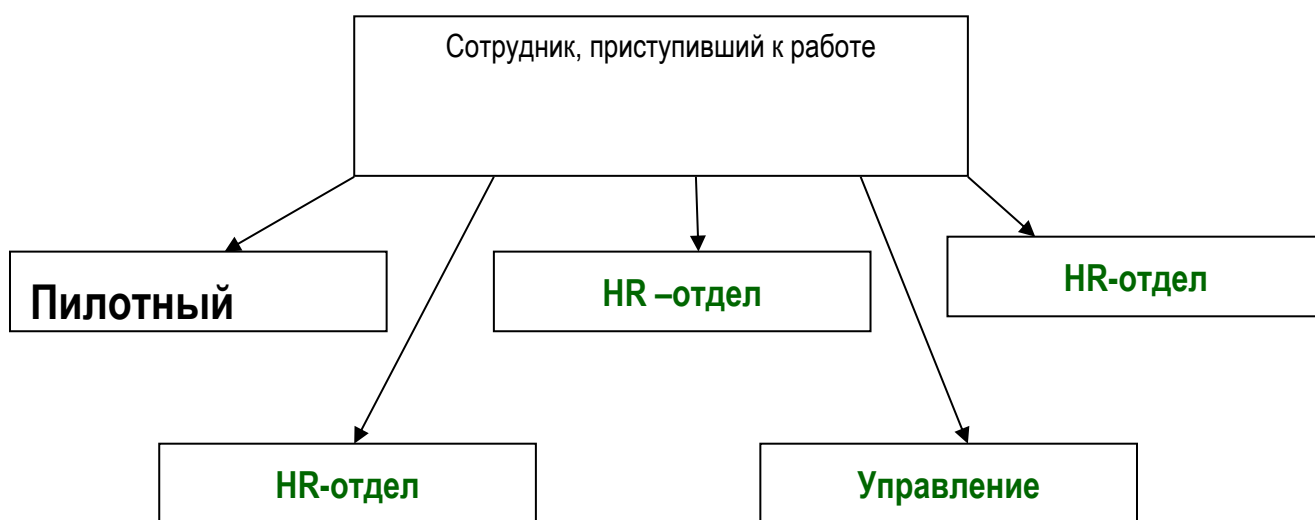
На технологическую схему взаимодействия организаций в рамках корпорации накладывается организационная структура, определяются возможности применения методов трансфертного ценообразования и структура цены для каждого звена производственной цепи. В зависимости от целей и факторов трансфертного ценообразования составляется экономико-математическая модель определения трансфертных цен на производимые продукты.

Осуществляемые операции в рамках системы трансфертного ценообразования отражаются в управленческом учете корпорации согласно порядку, закреплённому в организационно-распорядительной документации центрального руководства корпорации, и периодически сводятся в

управленческой отчетности. Особое значение в этой концепции приобретает аналитическое обеспечение функционирования системы трансфертного ценообразования, а также информационная среда, основной составляющей которой является система автоматизации деятельности корпорации.

В современной науке с начала двадцатого века накоплены знания о методах формирования внутрифирменных цен, проведены различные их систематизации и классификации. Из множества алгоритмов формирования внутрифирменных цен, можно выделить базовые методы, которые, как правило, лежат в основе других возможных алгоритмов, на основе базовых методов создаются их модификации.

Схема 4. Базовые методы трансфертного ценообразования



Рассмотрим, рыночный метод определения трансфертных цен.

При использовании **рыночного метода** цены на внутрифирменные поставки продукции или услуг устанавливаются на основе рыночных цен на аналогичную продукцию или услуги. При этом для внутригрупповой цены, как правило, устанавливается скидка, поскольку компания на внутрифирменном рынке экономит расходы на реализацию, связанные с оформлением документов, доставкой товара и прочие расходы.

По мнению Заикина А.А., рассматриваемый метод применим, когда для центрального руководства корпорации приемлем выбор менеджмента получающей организации между рыночной и внутрикорпоративной трансфертной ценой, которую предлагает поставляющая организация. Обычно это возможно в случаях, когда внутрикорпоративная зависимость организаций мала, и если на общие затраты и выгоды организации незначительно влияет выбор того, производится покупка или продажа промежуточного продукта на внешнем рынке или внутри корпорации.

Рассмотрим использование метода на основе рыночных цен на примере установления рыночных трансфертных цен на внешние дисководы для продажи в комплекте с ноутбуками без дисковода, поступающие от ООО «Электроника-Пауэр» в ЗАО «Электроника». Допустим, что существует альтернатива закупок внешних дисководов на внешнем по отношению к группе рынке. ЗАО «Электроника» закупает 200 внешних дисководов по рыночной цене 3 000 рублей за штуку и продает 200 ноутбуков в комплекте с внешним дисководом по цене 33 000 рублей за штуку. Затраты на производство внешнего дисковода составляют 2500 рублей за штуку. Затраты на продажу и укомплектовку ноутбуков составляют 5000 руб. за штуку, а непосредственная себестоимость ноутбука 15 000 рублей.

В этой ситуации ООО «Электроника-Пауэр» будет производить и продавать внешние дисководы для ноутбуков для ЗАО «Электроника» до тех пор, пока рыночная цена за внешний дисковод не достигнет 2500 рублей. При этом в случае наличия у ООО «Электроника-Пауэр» излишков внешние дисководы будут продаваться на внешнем рынке, а в случае недостатка внешних дисководов разница будет приобретаться ЗАО «Электроника» на внешнем рынке. Группа компаний «Электроникс» в целом получит прибыль 2 млн. 100 тыс. рублей, из которых $(3000 - 2500) * 200 = 100\,000$ рублей составит вклад Электроника-Пауэр и $(33000 - 3000 - 15\,000 - 5000) * 200 = 2\,000\,000$ рублей вклад ЗАО «Электроника».

В нашем примере даже при продаже всех внешних дисководов на внешнем рынке ООО «Электроника-Пауэр» получит прибыль 100 000 рублей, а ЗАО «Электроника» закупит внешние дисководы на внешнем рынке и, реализовав 200 комплектов «ноутбук + внешних дисковод», получит прибыль 2 000 000 рублей. Общая прибыль группы компаний также составит 2 100 000 рублей. Таким образом, при использовании трансфертных цен на основе рыночных группе компаний в целом становится безразличным закупать внешние дисководы внутри группы либо производить закупки у внешнего поставщика.

Преимуществом этого метода является то, что он с большей вероятностью отражает реальный экономический вклад каждой организации в общие прибыли корпорации. Рентабельность организаций, в этом случае, может быть сопоставлена непосредственно с рентабельностью аналогичных фирм, действующих в этой отрасли бизнеса. Использование рыночных цен в качестве трансфертных позволяет делать оценку деятельности менеджеров организаций, основанную на финансовых результатах. Возможность применения этого метода снижается в условиях значительных колебаний цен на промежуточный продукт в краткосрочные периоды времени или в условиях высоких темпов инфляции.

Однако было бы ошибочным считать, что при указанном варианте трансфертного ценообразования прибыль организации не зависит от того, где закупается промежуточный продукт получающей организацией: у поставляющей организации или на внешнем рынке. Высокая во многих случаях зависимость прибыли корпорации от выбранной альтернативы как раз и является одним из препятствий применения рассматриваемого метода.

При продаже поставляющей организацией своей продукции на внешнем рынке возникают дополнительные расходы по реализации продукции, равно как и дополнительные расходы по закупке у получающей организации, которые отражаются на прибыли корпорации в целом. В то же время этих расходов можно избежать при использовании трансфертов

внутри корпорации. Кроме того, в этом случае финансовые потоки циркулируют внутри корпорации, что дает возможность их использования в течение времени оборота и позволяет увеличить маржинальный доход.

Еще более неблагоприятные последствия для корпорации могут возникнуть, если промежуточный продукт (компонент) будет покупаться на внешнем рынке, значительно возрастут рыночные цены, а закупка промежуточного продукта на внутреннем рынке будет невозможной либо возможной в недостаточных объемах вследствие произошедшего в период низких рыночных цен сокращения производства.

При выборе в качестве метода трансфертного ценообразования метода, основанного на рыночных ценах следует учитывать также то, что рынок не бывает совершенно конкурентным, вследствие чего возможно возникновение ценовых диспропорций, и, как следствие, нивелирование в определенной степени преимуществ, которые дает использование рассматриваемого метода трансфертного ценообразования и отклонение трансфертной цены от наиболее предполагаемого оптимального значения. Рыночная цена на промежуточный продукт является подходящей только в том случае, когда качество, условия доставки, величины скидок и последующие услуги являются полностью идентичными.

При использовании затратного метода трансфертная цена устанавливается равной затратам, понесенным подразделением (предприятием) при производстве продукции, оказании услуг. Такие затраты могут быть определены с использованием различных алгоритмов, например:

- на основе маржинальных затрат;
- на основе полных затрат;
- на основе нормативных затрат;
- на основе двойных цен.

Рассмотрим подробнее каждый из методов.

Для обоснования применения в качестве трансфертной цены **маржинальных затрат** используем модель, предложенную У. Моррисом,

которую мы адаптируем для целей трансфертного ценообразования в корпорации, состоящей из двух организаций.

Модель имеет вид:

$$MR(D) = MC_s(D) + MC_r(D)$$

где $MC(D)$ – маржинальный доход

$MC_s(D)$ - маржинальные затраты предприятия-поставщика

$MC_r(D)$ - маржинальные затраты предприятия-покупателя.

Модель У. Морриса представляет собой равенство маржинального дохода сумме маржинальных затрат организаций, входящих в корпорацию.

Центральное руководство корпорации дает информацию поставляющей организации, касающуюся производства определенного количества единиц продукции, а также получающей организации в отношении количества единиц продукции которое должно быть произведено и продано. Касательно децентрализации управления в корпорации можно отметить, что если трансфертная цена будет установлена на уровне маржинальных затрат поставляющей организации ($P = MC_s(D_o)$), то между организациями корпорации не будет противоречий в отношении выбранного уровня производства, и этот выбор будет оптимален для корпорации в целом.

Проиллюстрируем использование трансфертного ценообразования на основе маржинальных затрат на примере поставок зеркальных фотоаппаратов с ООО «Технология» в ЗАО «Электроника». Предположим, что маржинальные затраты на производство фотоаппаратов составляют 30 000 руб., а дополнительные расходы на продажу, которые имеют место у ЗАО «Электроника», составляют 10 000 руб. Общие маржинальные затраты составят 40 000 руб. Предположим, что ООО «Технология» работает на полную мощность, и доля рыночной цены, приходящаяся на зеркальные фотоаппараты, исчисленная по доле маржинальных затрат, составляет 60 000 руб. Верным решением в данном случае является осуществление закупки

зеркальных фотоаппаратов. Центральным руководством корпорации такое решение и будет принято.

Однако в ЗАО «Электроника», где трансфертные цены основаны на полных затратах (предположим, последние составляют 60 000 руб.), маржинальные затраты будут равны ($60\ 000 + 10\ 000 = 70\ 000$ руб.). Менеджмент ЗАО «Электроника» при отсутствии специальных указаний со стороны центрального руководства в этом случае примет неправильное решение: не покупать зеркальные фотоаппараты для последующей продажи.

В научных работах, посвященных проблемам трансфертного ценообразования, как правило, не уделяется внимание вопросу полной либо частичной компенсации постоянной части затрат поставляющей организации. Действительно, использование трансфертных цен на уровне ниже полных затрат, но выше переменных затрат выгодно поставляющей организации только в краткосрочном периоде с расчетом на возмещение непокрываемой трансфертной ценой части постоянных затрат в будущих периодах, когда трансфертная цена будет выше уровня полных затрат. Подобный вопрос также может возникнуть в связи с требованиями налоговых органов или акционеров организаций корпорации.

По мнению Заикина А.А., решение этого вопроса возможно посредством установления надбавки к трансфертной цене. Использование рекомендуемого подхода одновременно позволит преодолеть недостаток, связанный со сложностью организации систем мотивации и оценки деятельности организаций корпорации, так как вводит привычный критерий - прибыль организации. При этом возможно использование двух основных способов расчета вышеуказанной надбавки:

1. Надбавка включает постоянные затраты поставляющей организации. При применении этого способа получающая организация приобретает ресурсы у поставляющей по трансфертной цене, равной маржинальным затратам поставляющей организации плюс плановый процент прибыли, и уплачивает поставляющей организации периодические фиксированные

платежи в размере надбавки за возможность приобретать ресурсы по трансфертной цене. Этот способ, как правило, применим при отсутствии внешнего рынка промежуточных продуктов.

2. Надбавка устанавливается равной плановому проценту прибыли поставляющей организации и уплачивается одновременно с ценой. Эти цены регистрируются в учетных документах бухгалтерий организаций и финансово-расчетном центре (казначействе) центрального руководства корпорации. Неоплаченная часть постоянных затрат передается путем авизования по производственной цепочке и отражается корректировкой на накладных расходах корпорации. Её погашение производится периодическими платежами из головной организации. Положительной стороной применения этого способа является концентрация финансовых ресурсов в головной организации корпорации, и возможность использования временно свободных средств.

Трансфертные цены получающей организацией воспринимаются как маржинальные затраты, в то время как для поставляющей организации компенсируются полные затраты. Когда изделие передается от одной организации к другой, часть выручки поставляющей организации становится частью затрат получающей. Следовательно, цены, по которым передаются изделия, могут влиять на показатели работы каждой организации корпорации, занятой изготовлением продукции. Есть опасность того, что неправильно установленные трансфертные цены в корпорации с достаточной степенью автономности входящих в нее организаций станут результатом принятия решений, противоречащих интересам корпорации в целом. Выходом из подобной ситуации является наличие системы целевых учетных показателей, ясного и обязательного для исполнения всеми менеджерами организаций положения о трансфертном ценообразовании.

Таким образом, преимуществом применения систем трансфертного ценообразования на основе маржинальных затрат является то, что в этом случае можно установить такую цену, при которой цели менеджеров

поставляющих и принимающих организаций совпадают с целями по максимизации прибыли для корпорации в целом. Эту методику ценообразования целесообразно применять в организациях, которые рассматриваются в масштабах корпорации как центры затрат.

В процессе применения систем на базе маржинальных затрат возникают недостатки, связанные с усложнением учетных работ, систем мотивации и оценки деятельности менеджеров организаций. К недостаткам относится и необходимость передачи больших объемов информации между центральным управлением корпорации и организациями. Их нивелирование достигается разработкой обязательного для всех организаций положения о системе трансфертного ценообразования, проработанной системой управленческой отчетности и использованием систем автоматизации трансфертного ценообразования.

Рассмотрим следующую разновидность метода установления трансфертных цен на основе себестоимости - установление трансфертных цен на основе **полных затрат**. Структура трансфертной цены в этом случае имеет вид:

$$P = (TC_s + PR) * K, \text{ где}$$

P – устанавливаемая трансфертная цена

PR – нормативная величина прибыли корпорации

TC_s – общие затраты поставяющей компании в корпорации

K – корректирующий коэффициент

В качестве коэффициента K могут выступать: коэффициент отклонения от норм (при использовании нормативных затрат), коэффициент выполнения плана (целевых учетных показателей), коэффициент риска производства, коэффициент потребности передающей организации в финансовых ресурсах либо произведение вышеупомянутых коэффициентов.

Под трансфертным ценообразованием на основе полных затрат понимается установление трансфертных цен на основе всей суммы расходов

на все ресурсы, которые затрачены на продукт или услугу в краткосрочном плане.

Рассчитанная этим методом цена приближена к рыночной цене, что способствует принятию оптимальных управленческих решений. Подобная цена будет в большей степени удовлетворять налоговые органы. В.Е. Есипов также отмечает, что при применении трансфертных цен на основе полных затрат у центрального руководства корпорации появляется уверенность в необходимой прибыли, так как трансфертная цена на каждой стадии производственного процесса показывает увеличение прибыли.

Ведение различных операций управленческого учета и составление отчетности здесь проще, чем при маргинальном ценообразовании, соответственно, ниже расходы на ведение учетных процессов. Организации в этом случае избегают некоторых проблем, связанных с трансфертным ценообразованием, возникающих при использовании других методов. Всё это показывает широкие возможности применения этого метода в корпорации, где отсутствуют высокий уровень развития информационных технологий и внедренные системы автоматизации. Рассматриваемый метод расчета трансфертных цен является развитием метода учета затрат с распределением косвенных расходов по фактическим ставкам распределения применительно к методике управленческого учета трансфертного ценообразования в корпорации.

Однако использование фактической себестоимости при установлении трансфертной цены имеет определенные недостатки, которые мы можем выявить, произведя некоторое обобщение теории и практики:

Во-первых, организация, передающая продукцию не заинтересована в снижении своих фактических затрат, поскольку стремится не только возместить производственные затраты, но и получить максимальную прибыль.

Во-вторых, применение трансфертных цен, рассчитанных на базе полных затрат, будет затруднять проведение объективного анализа

эффективности работы организации, передающей продукцию на переработку. Включение в состав себестоимости продукции, работ, услуг постоянных затрат будет «затушевывать» реальную картину.

В-третьих, применение трансфертных цен эффективно в том случае, когда цели и задачи организаций вытекают из общей стратегии корпорации. С позиции центрального руководства передача продукции по себестоимости выгоднее, нежели по рыночной цене. С точки зрения организации, передающей продукцию, использование рыночной цены в качестве трансфертной дает ему большую выгоду, чем цена, рассчитанная на основе фактической себестоимости.

Некоторые из недостатков рассмотренной разновидности установления трансфертных цен позволяет преодолеть использование следующей разновидности затратного метода трансфертного ценообразования - определение трансфертных цен на основе **нормативных затрат**, которые могут определяться по данным «стандарт-костинга» либо рыночной концепции нормативного метода, предлагаемой К.М. Гарифуллиным, плюс небольшой процент прибыли.

Мы согласимся с мнением К.М. Гарифуллина о том, что в отличие от прежней системы хозрасчета в рыночной концепции нормативного метода на первый план выходит эффективности функционирования организации и ее финансовая устойчивость. В новых условиях уже не нужно калькулировать фактическую себестоимость единицы продукции. Решения можно принимать на основе нормативной себестоимости с учетом влияния изменений норм и отклонений от норм.

Согласно рыночной концепции нормативного метода первоначально производится расчет норм затрат технико-экономическим методом. Нормативные калькуляции составляются на единицу каждого вида производимой продукции и их компоненты на квартал (иногда с помесечной разбивкой). Учет изменений норм ведется для корректировки нормативных калькуляций, расчет которых необходимо осуществлять в специальном

первичном документе, и на его основе отражать соответствующие корректировки к общим затратам на производство. Отклонения от норм являются базой для осуществления контроля затрат и управления затратами.

Применение метода на основе нормативных затрат позволяет принимать эффективные управленческие решения, используя инструментарий «управления по отклонениям». Управление по отклонениям согласно А.Д. Шеремету подразумевает особое внимание к необычным затратам и необычным результатам деятельности. Причем согласно В.Б. Ивашкевичу оно относится не только к величине затрат на производство, но также и к нормам запаса, срокам платежей, исполнения обязательств и т.п.

Появляется возможность эффективной оценки менеджеров организаций, входящих в корпорацию, критерием которой будет выполнение нормативов затрат по выпуску продукции. Успехи руководителей подразделений по снижению затрат на единицу продукции могут быть замечены и оценены. Последнее может выступать в качестве способа стимулирования менеджеров организаций надбавками к трансфертной цене. Дополнительным средством стимулирования выступает возможность использования в случае выполнения бюджета доходов/расходов 1-2% процентов прибыли, которые могут быть израсходованы на выплату премий работникам, на развитие организации.

В то же время нормативные затраты являются более постоянными показателями с более предсказуемыми изменениями (например, в случае с инфляцией) в отличие от рыночной конъюнктуры, предполагаемых объемов реализации. При внедрении новых видов продукции производятся сметные расчеты ее стоимости, которые могут быть в дальнейшем использованы в качестве исходной базы для нормативов. Данное обстоятельство позволит повысить степень достижения плановых показателей, снизить степень вмешательства центрального руководства корпорации в деятельность входящих в нее организаций, повышая автономность их деятельности,

сокращая соответствующие расходы и уменьшая вероятность ошибочных управленческих воздействий.

Недостаток этой разновидности метода - нормирование издержек производства приемлемо не для всех производств и не во всех экономических условиях. Так в некоторых случаях может оказаться нецелесообразным применение этого метода в условиях индивидуального и мелкосерийного производства.

Проиллюстрируем применение этого метода на примере поставок запчастей с ООО «Технология» на ЗАО «Электроника». Пусть трансфертная цена рассчитывается по нормативным затратам передающей организации плюс 5% надбавка. За отчетный период ООО «Технология» произведено 1000 запчастей. Постоянные затраты составили 5000 рублей, переменные 9000 рублей, что соответствует нормативам. Следовательно, удельные переменные затраты составят 9 рублей. Полная себестоимость одного изделия составит $(5000 + 9000) / 1000 = 14$ рублей. Тогда трансфертная цена будет установлена на уровне $14 * 1,05 = 14,70$ рублей.

Предположим, что в текущем периоде в результате неисправности оборудования удельные переменные затраты увеличились с 9 до 10 рублей. При этом было произведено 1250 изделий. Полная себестоимость одного изделия в этом случае также составит $(5000 + 10 * 1250) / 1250 = 14$ рублей. Если бы трансфертная цена рассчитывалась на основе полных затрат, то она бы составила 14,70 рублей. Однако в нашем случае ООО «Технология» вынуждено будет снизить трансфертную цену до $(5000 + 9 * 1250) / 1250 * 1,05 = 13,65$ рублей, и центральное руководство сможет оперативно отреагировать на отклонение.

В ходе применения трансфертного ценообразования на основе нормативных затрат также может возникнуть вопрос о распределении прибыли между организациями корпорации. Подобное распределение может осуществляться путем целевой концентрации прибыли в одной или нескольких организациях, либо посредством распределения между всеми

организациями в зависимости от типа производственного процесса либо с помощью аллокаций, упомянутых в п. 1.2.

Следующая разновидность затратного метода трансфертного ценообразования, которая будет рассмотрена, – это установление трансфертных цен на основе **двойных ставок (цен)**.

Система установления трансфертных цен на основе двойных ставок состоит в том, что двум взаимодействующим организациям (поставщику и покупателю определенного вида ресурса) устанавливаются две различные трансфертные цены. Эти цены регистрируются в учетных документах бухгалтерий организаций и финансово-расчетном центре корпорации.

Положительной стороной этой разновидности метода трансфертного ценообразования является возможность достижения меньшего вмешательства центрального руководства в деятельность организаций при максимальном обеспечении реализации целей трансфертного ценообразования, в том числе самой важной из них - согласование деятельности отдельных организаций с планами центрального руководства.

Фактически, эта разновидность метода трансфертного ценообразования совмещает в себе использование двух методов. Например, для передающей организации трансфертная цена может быть установлена центральным руководством на уровне нормативной полной себестоимости плюс небольшой процент прибыли, а для принимающей - на уровне маржинальных затрат. Трансфертные цены в этом случае могут быть рассчитаны по следующим формулам:

$$P_s = (TC_s^{st} + PR_s) * K$$

$$P_r = MC_s, \text{ где}$$

P_s , P_r – трансфертные цены поставяющей и принимающей стороны соответственно;

TC_s^{st} – полная нормативная себестоимость производства единицы продукции поставяющей стороны;

PR_s – плановая величина прибыли на единицу продукции поставляющей организации;

MC_s – маржинальные затраты на производство единицы продукции поставляющей стороны.

K – корректирующий коэффициент.

Использование рассматриваемой метода трансфертного ценообразования позволит корпорации сохранить такое преимущество использования трансфертных цен на уровне маржинальных затрат, как оптимальность действий организаций для корпорации в целом, и воспользоваться положительными сторонами метода установления трансфертных цен на основе себестоимости, при минимальном покушении на автономию менеджеров передающей организации. Разница в ценах в этом случае может быть компенсирована одним из двух применимых для маржинального трансфертного ценообразования способов, модифицированных для этой разновидности метода:

1. Оплатой принимающей организацией фиксированной ежемесячной ренты;
2. Компенсацией средств непосредственным перечислением от центрального руководства корпорации.

Трансфертные цены с двойными ставками не распространены широко в практике деятельности корпораций. Это связано с тем, что некоторые менеджеры считают такой подход искусственным. По мнению Друри К. менеджеры высшего уровня не любят двойные цифры внутренних прибылей, поскольку их наличие может привести к ошибочной информации и создавать неправильное впечатление о фактической рентабельности некоторых подразделений.

По мнению Заикина А.А., преодоление этого недостатка решается в процессе проведения обучения менеджеров особенностям работы в условиях «трансфертного» согласования интересов и налаженного управленческого учета, документооборота и отчетности в рамках применения систем

автоматизации трансфертного ценообразования. Последнее является обязательным условием применения этой разновидности метода установления трансфертных цен на основе себестоимости.

Договорное трансфертное ценообразование - это метод ценообразования, при котором внутренние цены устанавливаются на основании переговоров и консультаций между менеджерами поставляющих и принимающих подразделений. Базой для таких переговоров, как правило, является информация о рыночных ценах, уровне затрат на производство продукции и т.д. Эффективность договорного метода ценообразования зависит, прежде всего, от корпоративной культуры и возможностей получить подобную информацию о рынке.

Договорной метод трансфертного ценообразования можно представить в виде формулы:

$$P = TC + MR_{alt},$$

где MR_{alt} - маржинальный доход на единицу продукции в виде упущенной выгоды поставляющей организации.

Установление трансфертных цен на договорной основе наиболее целесообразно в ситуациях, когда проявляется несовершенство рыночного механизма в отношении промежуточного продукта, в частности, когда расходы на реализацию дифференцированы или когда существует несколько рыночных цен.

Для эффективности подобных переговоров необходимым условием является равенство возможностей сторон. Это, прежде всего, касается возможностей сбыта или приобретения промежуточной продукции и услуг, а также размера зависимости одного подразделения от другого по вопросам сбыта или закупок. Так, подобный подход к трансфертному ценообразованию невозможно применять в случае, когда трансферты составляют большую долю закупок или продаж одного подразделения и малую долю другого.

Нельзя также не отметить роль поведенческих и личных аспектов ведения переговоров о размерах трансфертных цен, которые могут повлечь конфликтную ситуацию, когда одно подразделение отказывается работать с другим. При этом решением такого проявления нелояльности едва ли сможет стать вмешательство топ-менеджмента, поскольку это полностью демотивирует менеджеров структурных единиц.

Конфликт подразделений также может возникнуть по причине того, что поставляющее и принимающее подразделения решают в рамках подобных переговоров сходные задачи по минимизации собственных затрат и максимизации прибыли.

Договорное трансфертное ценообразование также как и прочие методы имеет ряд существенных недостатков, среди которых важно выделить следующие:

- чрезмерная либерализация деятельности структурных единиц может привести к отсутствию координации функционирования компании в целом и игнорированию общих целей и задач, то есть система трансфертного ценообразования, построенная на основе договорных методов, не всегда может обеспечить конгруэнтность целей;
- поскольку согласованные трансфертные цены во многом зависят от умения сторон вести переговоры и от профессионализма менеджеров, занятых в этих переговорах, окончательный результат может быть далек от оптимального, как с точки зрения отдельных подразделений, так и для компании в целом;
- в рамках переговоров могут возникнуть конфликты между подразделениями, для разрешения которых, как указывалось выше, может потребоваться вмешательство менеджеров высшего звена;
- договорной метод не дает возможности оценить эффективность функционирования подразделения, поскольку результат может зависеть как от умения вести переговоры, так и от неравенства изначальных позиций сторон;

- этот метод является одним из наиболее дорогих с точки зрения длительности и участия в переговорах менеджеров среднего звена, что особенно актуально в случае большого числа трансфертных операций.

К достоинствам применения данного метода трансфертного ценообразования целесообразно отнести мотивационные преимущества, связанные с относительной независимостью менеджеров при принятии решений по исходным материалам и объему выпуска продукции, в конечном счете, могут послужить двигателем роста компании и привести к увеличению прибыли, даже если в рамках переговоров была назначена цена, отличная от оптимальной.

Вышеуказанные методы трансфертного ценообразования (затратное, рыночное, договорное) составляют основу практически всех существующих систем формирования внутренних цен на предприятиях.

Фактическое трансфертное ценообразование - метод, при котором определенная доля прибыли компании, рассчитанная заранее, включается в состав затрат на каждом этапе производственного цикла.

Данный метод позволяет обеспечить рентабельность каждого подразделения компании, участвующего в производстве и распределении продукции, мотивировать на достижение результатов по выпуску конечной продукции.

Самая большая сложность использования подобного подхода заключается в определении нормы прибыли, согласно которой происходит ее распределение. Именно эта сложность заставляет многие компании отвергать этот метод и проводить аналогию с методом нормативных издержек.

Норма прибыли при таком ценообразовании определяется, как правило, согласно следующим алгоритмам:

- согласно отраслевым нормам рентабельности каждого отдельного подразделения (в случае если такие существуют);
- пропорционально товарообороту, который обеспечивает подразделение;

- пропорционально доле в полных издержках компании (и тогда возникают те же проблемы, что и при использовании затратных методов);
- пропорционально трудовым затратам (которые могут не отражать специфику промежуточного продукта и которые могут быть завышены).

На наш взгляд, частные нормы прибыли по каждой структурной единице должны определяться с учетом таких показателей как фондоемкость и трудоемкость производства промежуточного продукта, кроме того, могут быть использованы корректирующие коэффициенты, отражающие уникальность подобного продукта, специфику интеллектуальной собственности на технологию его производства и т.д.

Смешанное трансфертное ценообразование - представляет собой комбинацию всех перечисленных выше методов. На практике, хотя не все компании отдают себе в этом отчет, наиболее часто используется именно этот подход, поскольку условия создания системы трансфертного ценообразования зачастую далеки от тех, которые необходимы для применения только одного из базовых методов или его модификации.

Нередко, использование комбинации каких-либо методов требует от исследователя применения вспомогательного математического аппарата, в роли которого выступают экономико-математические модели. Ряд авторов полагает, что такой подход является чрезмерно трудоемким, однако, в большинстве случаев, данная оценка не обоснована, поскольку информация, необходимая для моделирования, как правило, собирается в компании для других целей, например, в рамках маркетинговых исследований рынка.

По данным различных исследований более распространены методы трансфертного ценообразования, такие как затратный, причем наибольшее распространение имеют методы на основе полных и нормативных затрат. Далее по степени распространенности расположились методы на основе рыночных цен и договорной метод.

На наш взгляд, на выбор оптимального метода трансфертного ценообразования оказывают наибольшее влияние следующие критерии:

- избранные цели трансфертного ценообразования и характер решаемых в результате применения трансфертного ценообразования задач с учетом влияющих факторов;
- состояние рынка продуктов и услуг, на котором устанавливаются трансфертные цены;
- степень децентрализации управления и взаимозависимостью организаций в корпорации.

Если организации корпорации находятся в одной стране, то по данным бизнес-опросов наиболее важными целями в порядке убывания являются: оценка результатов деятельности, мотивация менеджеров, ценовой и продуктовый аспекты, исследование внешнего рынка. Характерно, что наиболее важными целями при выборе метода трансфертного ценообразования в мультинациональных компаниях были отмечены максимизация общей прибыли за счет транснационализации производства, ставки налога на прибыль и различия в налоговых законодательствах стран, законодательство по переводу дивидендов и долей прибыли, и, лишь на последнем месте, конкурентная позиция.

Следует отметить, что рассмотренные сферы применения, достоинства и недостатки различных методов трансфертного ценообразования не дают однозначных критериев принятия решения, соблюдение которых позволит оптимизировать деятельность корпорации. Объяснить механизм функционирования систем трансфертного ценообразования и учесть одновременно несколько критериев представляется возможным с помощью моделей трансфертного ценообразования.

Список литературы:

1. Безбородова В.С. Отражение трансфертного ценообразования в отчетности для целей управленческого учета. // Все для бухгалтера, 2010, №11
2. Белых В.С. Трансфертное ценообразование: современное состояние, проблемы и предложения по совершенствованию. // Налоги, 2011, №2
3. Борисов Д.Н. Управление интегрированными экономическими системами на базе трансфертного ценообразования // Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук, г.Тольятти, 2009
4. Будылин С.Л. Трансфертное ценообразование и статья 40 НК РФ // Налоги и налогообложение. - 2005. - № 1 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
5. Бурцева А.М. Трансфертное ценообразование: международный опыт// Российский налоговый курьер. -2012. - №24.
6. Валеева А.В. Совершенствования налогового контроля за трансфертным ценообразованием. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2013.
7. Васильева И.Г. Практические аспекты формирования системы трансфертного ценообразования в компаниях металлургической отрасли // Аудит и финансовый анализ, №6, 2013.