

УДК 338.5**Е. В. Кучерова, С. Н. Горчаков****О НЕКОТОРЫХ АСПЕКТАХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ**

В соответствии с федеральным законом №208 - ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» принятым 27 июля 2010 года, под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций - группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО). Данный закон актуален для кредитных и страховых организаций, а так же для организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж.

При консолидации отчетности прибылью группы может быть признана лишь прибыль, реализованная за пределы консолидированной группы (за рамки периметра консолидации). Ведь в противном случае прибыль группы окажется завышенной, и основные финансовые показатели (рентабельность, ликвидность и др.) окажутся искаженными в сторону «улучшения». Убыток от трансфертного ценообразования (продажи внутри группы по ценам ниже себестоимости) не восстанавливается и признается при консолидации отчетности.

Трансферное (иногда - трансферное) ценообразование (Funds Transfer Pricing, FTP) имеет место при реализации товаров или услуг отделениям одной компании или взаимозависимым компаниям по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Это позволяет перераспределить общую прибыль компании в пользу отделения, деятельность которого меньше облагается налогами. Трансфертная цена — внутрифирменная цена, которая используется при взаимообмене товарами или услугами и применяется в сделках, расчетах между отдельными подразделениями, филиалами корпораций, она всегда устанавливается конфиденциально. Применение трансфертного ценообразования по сути является простой и распространенной схемой международного налогового планирования, имеющего целью минимизацию налогообложения [1,2].

Одной из главных целей использования трансфертных цен являются минимизация налогообложения внутрикорпоративных расчетов и таможенных платежей, а также аккумулирование прибыли в сбытовых структурах, зарегистрированных в зонах с льготным налогообложением. Например: производственные компании поставляют продукцию по трансфертной цене, которая намного ниже рыночной, родственным сбытовым

компаниям, зарегистрированным в офшорной зоне (иностранный или внутренней). Сбытовики реализуют товар по рыночной цене, получая сверхприбыль, с которой не платятся налоги.

При трансфертном ценообразовании передача продукции осуществляется по ценам ниже рыночных, которые иногда не выше себестоимости продукции.

Для того, чтобы определить, насколько трансфертные цены отличаются от рыночных, достаточно знать, по какой цене данный товар поставляется одним подразделением предприятия другому подразделению и по какой цене тот же самый товар поставляется независимым покупателям. Следовательно, применение трансфертных цен помогает влиять на такие показатели деятельности предприятия, как издержки, цена, прибыль. Предприятие, использующее в своем производстве ценности и услуги, приобретаемые по трансфертным ценам, получает дополнительные конкурентные преимущества. Являясь фактором, определяющим конкурентоспособность товара, трансфертные цены обычно составляют коммерческую тайну.

Трансфертные цены получили широкое распространение в бизнесе крупных компаний в зарубежных странах, в том числе при обмене товарами и услугами в рамках транснациональных компаний. Концентрация производства сопровождалась развитием его специализации, предполагающей передачу промежуточных продуктов другому предприятию, входящему в тот же холдинг. В этой ситуации установление трансфертных цен, отличающихся от сложившихся на рынке, позволяет руководству холдинга перераспределять прибыль между материнской и дочерними компаниями, распределять рынки сбыта и сферы влияния между различными подразделениями, выводить прибыль, получаемую дочерними компаниями, из стран, где действуют ограничения на вывоз капитала, завоевывать новые рынки за счет искусственного снижения цен на продукцию, поставляемую компанией холдинга, осваивающей новые рынки.

Определение трансфертной цены базируется на внутрифирменной информации об издержках, однако кроме правильного установления издержек важно определится с методологией определения значения трансфертной цены. Не однократно принимались попытки вывода единой формулы для определения значения трансфертной цены. Все расчёты базировались на том предположении, что эта цена – есть доход продающего подразделения и издержки получающего. Когда данные подраз-

деления зависимы (как, например, при вертикальной интеграции), то каждое из них вносит свой вклад в общий доход от реализации конечного продукта. Тогда роль цены состоит в распределении этого дохода и вычислении вклада каждого подразделения.

Традиционный подход к проблеме трансфертного ценообразования базируется на унитарном видении фирмы, что восходит к неоклассической экономике. Ее представители считали, что единственной целью фирмы является максимизация прибыли. При этом рассматривался рынок совершенной конкуренции, рациональное поведение ее участников и отсутствие риска. Отсюда и разделение традиционного подхода и логического объяснения появлению трансфертного ценообразования. Последнее было постулировано Дж. Хиршлейфером в 1964 г. в его работе «Внутреннее ценообразование и децентрализованные решения», где он утверждал, что трансфертные цены не были введены в бизнес – процессы сами по себе, как желаемые инновации, а стали результатом децентрализации. Децентрализация влечёт за собой необходимость определения результатов по отношению к затраченным ресурсам. Однако подход на основе предельных издержек, по определению, не претендует на объяснение поведения фирмы, а лишь адаптирует ценовой механизм к внутрифирменному рынку для более эффективного распределения ресурсов с целью максимизации прибыли фирмы. И не способствует разрешению проблемы трансфертного ценообразования [3].

В мировой экономической практике применяются четыре основных метода трансфертного ценообразования:

- метод расчета на основе текущей рыночной цены товара;
- метод расчета, ориентированный на предельные издержки;
- метод расчета на основе издержек производства;
- метод расчета, ориентированный на договорные цены.

В их основе 2 базовых похода к определению трансфертных цен. Первый подход базируется на себестоимости и нормативной рентабельности. Он достаточно прост, что и определило возможности его применения. Однако этот подход может служить оправданием фактически произведенных затрат без учета их целесообразности. Этот недостаток преодолевается использованием второго – нормативного подхода, основанного на определении целевого назначения той цены, с которой сравниваются фактические затраты. Выбор подхода и применяемого метода во многом зависит от того, существует ли рынок полуфабрикатов. Основной вопрос – что использовать в качестве трансфертной цены: рыночные цены, формулу, определённую на основе издержек, или возможно проведение переговоров [5].

Метод трансфертного ценообразования, ориентирующийся на рыночную цену товара, используют в том случае, когда эту цену можно рассматривать как верхний предел цены (цену спроса) на такой же полуфабрикат, выпускаемый компанией. В этом случае при передаче полуфабриката от одного центра ответственности к другому учитывается реальный вклад подразделения-поставщика в общий доход предприятия. При этом рыночные цены, которые берутся в расчет, снижаются на величину расходов, связанных с продажей аналогичного товара на рынке.

Очевидно, что преимущества этого метода связаны с объективным характером рыночных цен, которые не зависят от квалификации менеджеров подразделений компании, производящих расчеты затрат. Трансфертные цены на основе рыночных цен устанавливаются, когда для промежуточного продукта имеется высококонкурентный рынок, т. е. продукт является однородным и ни один из покупателей или продавцов не может сильно влиять на рыночные цены. Тогда показатели деятельности подразделений с большей вероятностью отражают реальный экономический вклад подразделения в общую прибыль, а прибыли подразделений похожи на прибыли, которые были бы, если бы подразделения выступали в качестве отдельных компаний [3].

В этом случае трансфертная цена – это фактическая цена, по которой поставляющее подразделение продает или может продать промежуточную продукцию внешним заказчикам, или цена, которую предлагает конкурент.

Использование метода ориентированного на цену, не очень благоприятно, так как слишком много факторов влияют на цену. И изменение ситуации в стране или на рынке могут в свою очередь менять и трансфертную цену, а это может негативно сказаться на работе компании [2].

Метод трансфертного ценообразования, ориентирующийся на предельные издержки, применяется, если невозможно установить трансфертные цены на базе рыночных цен. При его использовании возникает ряд сложностей. Как известно, предельные издержки можно оценить только с учетом реальной функции спроса и тем более точно, чем выше степень рыночной конкуренции, т. е. чем меньше ценовая политика ориентируется на реакцию основных конкурентов компании. Поэтому трудности применения рассматриваемого метода состоят прежде всего в отсутствии надежных оценок спроса на конкретных рынках.

Когда рынок для промежуточного продукта является несовершенным или его вообще не существует, трансфертные цены на основе маржинальных затрат могут побуждать менеджеров подразделений действовать на том уровне выпуска продукции, при котором прибыль компании в целом является максимальной. Маржинальные

издержки в коротком периоде представляют собой прямые издержки плюс переменные косвенные издержки. Они постоянны на единицу продукции во всем диапазоне выпуска и эквивалентны переменным издержкам. Использование краткосрочных переменных издержек в качестве основы трансфертной цены оптимально, однако только в границах небольшого временного горизонта [2].

Как и все применяемые методы определения трансфертной цены, рассматриваемый метод имеет определенные недостатки. Так АБСОЛЮТНО ТОЧНО рассчитать ВСЕ издержки, довольно сложно. Недостаточно организованная работа планово – экономического отдела и отдела бухгалтерского учета может привести к тому, что какие – нибудь составляющие издержек не будут приняты во внимание или будут учтены не объективно. Это приведет к тому, что трансфертная цена будет занижена или завышена. Результатом может явиться снижение объема продаж и как следствие – снижение прибыли.

Метод трансфертного ценообразования, ориентированный на издержки производства, представляется более доступным и простым в применении. Он может использоваться при отсутствии рыночных цен. Его применение основывается на расчете:

- полных затрат;
- нормативных затрат;
- переменных затрат.

Именно этот метод чаще всего применяется в вертикально интегрированных компаниях. Его достоинства состоят в относительной простоте учета затрат, в упрощении ведения учета и отчетности между подразделениями компании, наконец, что очень важно, в возможности определить вклад каждого подразделения в увеличение прибыли конечного продукта компании.

Применение данного метода имеет те же сложности и недостатки, что и метод ориентирующийся на предельные издержки.

Метода трансфертного ценообразования, ориентированного на договорные цены, имеет ту особенность, что трансфертная цена рассмат-

ривается как договорная и устанавливается в результате соглашения (договора, контракта) подразделения-поставщика и принимающего подразделения. В качестве базы для ведения таких переговоров стороны используют информацию о рыночных ценах, маржинальных или полных расходах.

Трансфертные цены на основе переговоров наиболее подходят для ситуаций, в которых проявляются рыночные несовершенства в отношении промежуточных продуктов, в частности, когда есть разные реализационные расходы для внутреннего и внешнего рынков или когда существует несколько рыночных цен.

Этот метод приемлем в случае, когда условия договора не меняются в течение года, если же содержание договора предусматривает возможность дополнительных соглашений в течение года, то трансфертная цена должна пересматриваться при подписании этих дополнительных соглашений.

Внутри группы компаний могут иметь место операции по движению товаров. Иногда это может представлять собой внутризаводской оборот, а иногда заключается в централизации продаж. Эти операции по внутреннему движению товаров, работ, услуг осуществляются по трансфертным ценам, как известно при консолидации отчетности прибылью группы может быть признана лишь прибыль, реализованная за пределы консолидированной группы (за рамки периметра консолидации). Значение прибыли, фигурируемой в консолидированной отчетности во многом зависит от оптимальности применяемой методологии трансфертного ценообразования, в свою очередь это может наложить отпечаток на реальную картину финансового состояния компании [4,3].

Таким образом, назрела необходимость разработки методических подходов определения трансфертной цены, которые отвечали бы всем требованиям организации и соответствовали действующим нормативно – правовым актам в области бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Воронкова, О.В. Цены и ценообразование, учебник.- М.: ФОРУМ, 2008.- 208 с.
2. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет, учебник.- М.: Магистр, 2008.-574 с.
3. Кукукина, И.Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ,учебник.- М.: Высшее образование, 2008.- 418 с.
4. Пермонтов, Ю.М. Контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения: перспективы совершенствования // Бухгалтерский вестник, 2008 - № 6(156), С.39-44.
5. Мягких М.А. Условия применения трансфертных цен // Управленческий учет 2008 - №11. С.27-36.

□Авторы статьи

Кучерова
Елена Владимировна
- канд. экон. наук. зав. каф. бухгалтерского учета и аудита КузГТУ
Тел. 384-2 – 39-69-31

Горчаков
Сергей Николаевич
- аспирант каф. бухгалтерского учета
и аудита КузГТУ
Тел. 8-923-603-6800