

Лубенец О.А.

студентка VI курса, магистр, специальность «экономика предприятия»

Шимко Е.В.

доцент кафедры экономики предприятия

Донбасская государственная машиностроительная академия, г. Краматорск

ПРИМЕНЕНИЕ МОДИФИКАЦИЙ СИСТЕМЫ ДИРЕКТ-КОСТИНГ ДЛЯ РАСШИРЕНИЯ ВОЗМОЖНОСТЕЙ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

До сих пор на наших промышленных предприятиях применяются затратный и нормативный методы расчета калькуляции себестоимости и цены продукции, предусматривающие исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг) по максимальному (полному) уровню или нормативному уровню, установленному самим производителем с учетом своих интересов и возможностей.

При этом цена продукции складывается из максимальной себестоимости и прибыли, обеспечивающей максимальный учет интересов производителя. Да, такой подход к ценообразованию экономически очень выгоден, так как он закладывает в цену все возможные риски рыночной нестабильности. Однако такие затратная и нормативная системы ценообразования хороши только для монополистов рынка, то есть при условии отсутствия какой-либо конкуренции. Что же делать тем производителям, которые выходят со своей продукцией на рынок с жесткой конкурентной борьбой? Снижать цену, уменьшая прибыль? Снижать цену, уменьшая затраты? Дилемма выбора пути снижения цены и эффективность

ценообразования зависят от правильной оценки ситуации с конкуренцией, востребованности самой продукции и готовности самого предприятия к переменам в сторону гибкости ценообразования.

В плане применения гибких систем ценообразования мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода ценообразования – системы Директ-костинг, в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Экономисты затрудняются утверждать, кто из ученых стоял у истоков теоретического обоснования классификации затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные и переменные, производственные и периодические. В 1781 году Т.Е. Клипштейн в своей книге «Учение об альтернативах в расчете и учете затрат» на примере металлургического производства показал, как прямые затраты нужно определять на отдельных фазах (переделах): добывающее производство; угольное; переработка шлаков; плавка; кузнечное производство [1]. Накладные расходы, по его мнению, следовало рассчитывать в целом общим результатом за период деятельности.

В 1899 году в статье «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле», опубликованной в газете «Немецкая металлургия», немецкий ученый О. Шмаленбах провел различия между прямыми затратами покупателя и косвенными затратами [2]. В статье были упомянуты такие понятия, как «первичные накладные расходы», «вторичные накладные расходы», «постоянные затраты», «переменные затраты», «прогрессивные затраты» и «дегрессивные затраты». Он уже тогда считал теоретически правильным относить на конкретных покупателей первичные накладные расходы, а вторичные – покрывать за счет валовой прибыли. Идея расчета сумм

покрытия была им обнародована в работе «Основы расчета себестоимости и политика цен», изданной в 1902 году [1].

На необходимость четкого разграничения затрат между постоянными и переменными их частями указывал также в 1903 году Г. Гесс [1]. По этому поводу он писал: «К постоянным затратам я отношу все те статьи, которые предусматривают подготовку предприятия, к общим переменным затратам – все оставшиеся элементы».

Приведенные примеры теоретического и практического разграничения затрат на постоянные и переменные не имели под собой основания – их зависимости от объема производства. Такую зависимость впервые обосновал Дж. Кларк. В 1923 году он предложил подразделять валовые издержки производства, в зависимости от объема производства, на постоянные и переменные [3]. К постоянным следовало относить: амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание оборудования в надлежащем состоянии; содержание сбытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. К переменным – стоимость сырья, материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и др., изменяющихся в зависимости от величины объема производства.

Система «директ-костинг» имеет в своей основе исчисление сокращённой себестоимости. Исторически данный подход стал использоваться в западных странах, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития, и на её смену пришла модель интенсивного развития. Ее создал в 1936 году американский экономист Джонатан Гаррисон.

В настоящее время эта система распространена во всех экономически развитых странах, называясь:

- в Германии «учёт частичных затрат» или «учёт суммы покрытия»;

- в Великобритании «учёт маржинальных затрат»;
- во Франции «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учёт».

На первых этапах применения системы в себестоимость продукции включались лишь прямые расходы, косвенные списывались на финансовые результаты. Позднее себестоимость стала рассчитываться по переменным прямым и переменным накладным (косвенным расходам).

Современный «директ-костинг» имеет два варианта:

1. Простой «директ-костинг» (в расчете используются данные только о переменных затратах);
2. Развитой «директ-костинг» / «верибл-костинг» (в себестоимость включаются переменные затраты и прямые постоянные).

Техника «директ – костинга» приспособлена к снижению темпов экономического развития и неполному использованию факторов производства.

Для определения характера рекомендаций по применению модификаций «Директ-костинга», проведем детальный сравнительный анализ простого и развитого «директ-костинга» при формировании цены редуктора, выпускаемого ПАО НКМЗ.

Для выполнения анализа рассмотрим изменения в структуре цены и самой величины цены, применяя возможные модификации системы «Директ-костинг».

Изобразим модификационные изменения структуры цены продукции, сформированной в зависимости от изменения состава себестоимости. Результаты разбивки структурных составляющих цены представим на рис. 1.

	Наименование статей	Вариант А	Вариант Б	Вариант В
1	Сырье и материалы	простой Д-к в т.ч. переменные Производственная себестоимость Административные расходы Расходы на сбыт Итого операционных затрат Операционная прибыль Оптовая цена	развитой	развитой
2	Покупные изделия			
3	Возвратные отходы			
4	Полуфабрикаты мет. производства			
5	Термообработка			
6	Металлоконструкции			
7	Механообработка и сборка			
9	Общепроизводственные расходы			
	в т.ч. переменные			
	Производственная себестоимость			
10	Административные расходы			
11	Расходы на сбыт			
	Итого операционных затрат			
12	Операционная прибыль			
13	Оптовая цена			
Цена = маржинальная себестоимость + прибыль				

Рис. 1. Схема изменения структуры цены в зависимости от модификации системы «Директ-костинг»

Рассмотрим простую модификацию метода (вариант А). Он предполагает формирование маржинальной себестоимости равной себестоимости реализации с учетом только переменных затрат.

Формирование цены этим методом представим в таблице 1.1.

Проанализировав расчет цены, видно, что маржинальная себестоимость равная 6432 грн. соответствует 90,91%. Предусмотренная предприятием прибыль составляет 10% и равна 643,2грн. Таким образом, оптовая цена редуктора равна 7075,20 грн.

Таблица 1.1 – Анализ расчета цены по методу «директ-костинг» на изделие (вариант А)

№ п/п	Наименование статей	Сумма, грн.	% к итогу
1	Сырье и материалы	623,32	90,91
2	Покупные изделия	548,50	
3	Возвратные отходы	19,42	
4	Полуфабрикаты мет. производства	1055,71	
5	Термообработка	144,95	
6	Металлоконструкции	2138,36	
7	Механообработка и сборка	1940,58	
	Маржинальная себестоимость = Себестоимость реализации	6432	
8	Прибыль (10%)	643,2	9,09
9	Оптовая цена	7075,20	100

Рис. 2. Структурная диаграмма цены, сформированной по модификации А метода «директ-костинг»

Результаты расчета показывают, что цена изделия значительно ниже цены, рассчитанной нормативным методом (17908,18грн) на 60,5% и методом обратного калькулирования (15000грн.) на 52,8%.

Проанализируем расчет цены несколькими развитыми модификациями метода «директ-костинг».

Рассмотрим расчет цены на редуктор по методу развитого «директ-костинга» (вариант Б). Результаты анализа представим в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Анализ расчета цены изделия по методу «директ-костинг» (вариант Б)

№ п/п	Наименование статей	Сумма, грн.	% к итогу
1	Сырье и материалы	623,32	91
2	Покупные изделия	548,50	
3	Возвратные отходы	19,42	
4	Полуфабрикаты мет. производства	1055,71	
5	Термообработка	144,95	
6	Металлоконструкции	2138,36	
7	Механообработка и сборка	1940,58	
8	Общепроизводственные расходы, в т.ч. переменные	3518,01	
	Маржинальная себестоимость = Себестоимость реализации	9950	
9	Прибыль (10%)	995	9
10	Оптовая цена	10945	100

Проанализировав данный вариант расчета цены видно, что себестоимость реализации увеличилась и составила 9950грн., это произошло за счет включения в себестоимость переменной части общепроизводственных расходов. Размер прибыли составил 995 грн. (10%). Оптовая цена реализации равна 10945грн.

Структурная диаграмма, представленная на рисунке 3, показывает соотношение себестоимости реализации и уровня прибыли.

Рис. 3. Структурная диаграмма цены редуктора по развитой модификации метода «директ-костинг» (вариант Б)

Сделав расчеты, можно сделать вывод, что цена редуктора, рассчитанная нормативным методом больше цены, рассчитанной вариантом Б развитого «директ-костинга» на 38,9%, а цена рассчитанная методом обратного калькулирования больше на 27%.

Проанализируем вариант В развитого «директ-костинга». Результаты расчета представим в виде таблицы 1.3, а структурное соотношение себестоимости и прибыли в составе цены на рисунке 4.

По варианту В цена составила 12375,90 грн.

Цена рассчитанная нормативным методом и методом обратного калькулирования превышает цену, рассчитанную данным методом, на 30,9% и на 17,5% соответственно.

Таблица 1.3 – Анализ расчета цены редуктора по методу развитого «директ-костинга» (вариант В)

№ п/п	Наименование статей	Сумма, грн.	% к итогу
1	Сырье и материалы	623,32	91
2	Покупные изделия	548,50	
3	Возвратные отходы	19,42	
4	Полуфабрикаты мет.производства	1055,71	
5	Термообработка	144,95	
6	Металлоконструкции	2138,36	
7	Механосборка	1940,58	
8	Общепроизводственные расходы, в т.ч. переменные	3518,01	
9	Административные расходы	966,77	
10	Расходы на сбыт	334,05	
	Маржинальная себестоимость = Себестоимость реализации	11250,82	
11	Прибыль (10%)	1125,08	9
12	Оптовая цена	12375,90	100

Рис. 4. Структурная диаграмма цены редуктора по модификации развитого «директ-костинга» (вариант В)

Для того чтобы определить, как изменяется цена на изделие в зависимости от модификации метода «директ-костинг», построим сравнительную диаграмму формирования цены редуктора по результатам расчетов цены. Эта диаграмма представлена на рисунке 5.

Рис. 5. Сравнительная диаграмма формирования цены разными модификациями метода «директ-костинг»

На основе результатов анализа расчета цены разными модификациями метода можно сделать вывод, что наименьшая цена изделия получается при использовании простого «директ-костинга» и равняется 7075,20грн.

С внесением в маржинальную себестоимость переменную часть общепроизводственных расходов цена постепенно увеличивается.

Таким образом, при методе «директ-костинг», чем меньше цена продукции, тем легче варьировать объемом производства.

Проследим за пределами изменения цены на редуктор в зависимости от модификации метода «директ-костинг», то есть, определим коридор варьирования цен на изделие.

Результаты анализа оформим в виде таблицы 1.4.

Таблица 1.4 – Результаты расчета коридора цен по модификациям метода «директ-костинг»

Вариант системы «директ-костинг»	Вариант А	Вариант Б	Вариант В	Коридор цены ($C_{\max} - C_{\min}$)
Значение цены, грн.	7075,20	10945	12375,90	5300,70

ВЫВОДЫ

По системе «Директ-костинг», варьируя значениями себестоимости реализации, можно изменять уровень цены на продукцию в широком диапазоне значений, который составляет 5300,70 грн.

ЛИТЕРАТУРА

1. Мельникова Л.А. Теоретические аспекты учета расходов и калькулирования себестоимости // Современный бухучет. 2008. 4. с. 19-30.
2. Тюкавкин Н.М. Управление издержками // Управленческий учет. 2008. 3. с. 50-57.
3. Волошин Д.А. Методы распределения затрат на переменные и постоянные // Экономический анализ: теория и практика. 2007. 15. с. 47-53.

Лубенец О.А.

студентка IV курса, бакалавр, специальность экономика промышленности

Ровенская В.В.,

*старший преподаватель кафедры экономики предприятия,
Донбасская государственная машиностроительная академия,
г. Краматорск*

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Трансфертное ценообразование является инструментом, позволяющим руководству предприятия в рамках определенных границ делегировать менеджерам подразделений полномочия по определению объема и цен выпускаемой продукции и, в то же время, координировать их действия таким образом, чтобы усилия менеджеров были направлены на улучшение финансовых результатов хозяйствующего субъекта в целом. В настоящее время учетно-информационное обеспечение операций с применением трансфертных цен не в полной мере соответствует современным требованиям управления крупными предприятиями. Учет операций с применением трансфертных цен зачастую отождествляется с калькулированием себестоимости продукции и ее распределением по местам возникновения затрат, при этом информационный потенциал трансфертного ценообразования остается в значительной степени

недооценен. Учет в системе трансфертного ценообразования, основанный на методе двойной записи, способен предоставлять информацию о результатах работы подразделений так, как будто они функционируют в качестве автономных субъектов экономической деятельности. Использование такой информации руководством предприятия может существенно расширить возможности оценки качества решения, принимаемых менеджерами среднего звена.

В арсенале отечественных менеджеров уже накоплен определенный опыт формирования различных стратегий ценообразования с использованием оптовых, розничных, закупочных, внутренних цен. Однако для крупных предприятий остается проблемой установление цен для расчетов с относительно обособленными структурными подразделениями. Данная проблема связана с тем, что до сих пор не сформулировано четкое определение внутренних цен в соответствии с национальными стандартами учета, отчетности и действующего законодательства. Поэтому предпринимаются попытки использовать мировой опыт формирования внутренних цен, которые в зарубежных исследованиях определяются как трансфертные цены.

Первые публикации по теме учета операций с использованием трансфертных цен относятся к началу XX в. Основная часть опубликованных работ приходится на вторую половину XX в. Автор исследования опирался, главным образом, на труды отечественных ученых в области производственного и внутрихозяйственного учета. Среди них следует выделить работы П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевича, А.Ш. Маргулиса, Е.А. Мизиковского, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова, С.К. Татура, А.Д. Шеремета. Изучению внутрихозяйственного учета на предприятиях США, считающихся родиной трансфертного ценообразования в промышленности, посвящены работы КН. Нармбаева и Н.Г. Чумаченко. Вопросам формирования консолидированной отчетности холдингов, использующих расчеты с

применением трансфертных цен, посвящены работы В.С. Плотникова и В.В. Шестаковой.

Отдельные аспекты учета операций с применением трансфертных цен рассматриваются современными российскими исследователями: Ф.П. Васин. А.А. Жевага. Н.Ю. Иванова. А.М. Карминский. Е.В. Козлова. Т.М. Мезенцева. К.А. Непесов. О.Е. Николаева. СИ. Полякова. Д.А. Путилин. М.В. Симонов. В.А. Слепова. В.В. Шестакова и другие.

Целью данной статьи является исследование теоретических аспектов трансфертного ценообразования. Предполагается выявить основные подходы и описать предлагаемые модели данной системы, проанализировать роль, как элементов системы (центров ответственности), так и связей между ними (трансфертных цен).

Трансфертное ценообразование - это установление «промежуточных» цен (стоимости полуфабрикатов и других промежуточных продуктов в процессе производства, стоимости «услуг», оказываемых одними подразделениями другим). Являясь частью системы управленческого учета, трансфертное ценообразование позволяет составить экономически обоснованное суждение о доходности отдельных продуктов и услуг, производимых предприятием, об эффективности отдельных подразделений в том случае, если производственный цикл обеспечивается несколькими подразделениями, а также когда они участвуют в создании нескольких продуктов. Трансфертное ценообразование аналогично расчетам между двумя независимыми фирмами (так как обычно независимые компании не продают друг другу продукты или услуги по цене, равной себестоимости или ниже) - это главное отличие трансфертного ценообразования от простого распределения затрат между подразделениями в рамках управленческого учета. [1]

Трансфертное ценообразование – реализация товаров или услуг взаимозависимыми лицами по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Они позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Это наиболее простая и распространенная схема международного налогового планирования, имеющего целью минимизацию уплачиваемых налогов. Трансфертные цены являются объектом контроля фискальных органов государства. [2]

Первой страной, принявшей специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали США (середина 1960-х). [3]

Основным рекомендательно-методическим международным документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования является Руководство Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) 1995 года «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations). [4]

Трансфертное ценообразование существует там, где имеют место трансферты товаров и услуг внутри одной организационной единицы. Таким образом, наличие внутриорганизационной коммерческой деятельности (или внутренней торговли) является предпосылкой построения системы трансфертного ценообразования. [5]

Трансфертная цена (ТЦ) - это цена, которая устанавливается на продукты и услуги, производимые внутри транснациональных корпораций или между зависимыми предприятиями, или структурными подразделениями предприятия (одного юридического лица), и являющаяся предметом внутрифирменных товарообменных операций, это цена, по которой один

центр ответственности передает свою продукцию или услугу другому центру ответственности. [6]

В основе трансфертного ценообразования лежит принцип: оптимальны те ТЦ, которые обеспечивают организации максимально возможную добавленную стоимость. [6]

С точки зрения экономики транзакционных издержек современная организация представляет собой экономику в миниатюре, а рынки и иерархии являются альтернативным вариантом организации экономической деятельности. В зависимости от природы транзакции, экономика транзакционных издержек предлагает либо «структуру управления», либо контрактацию. В случае сложных транзакций иерархии заменяют рынки по причине высоких транзакционных издержек и рисков внешнего обмена. Это особенно справедливо для неоднократно повторяющихся транзакций идиосинкразических продуктов, которые требуют инвестиций в специфические человеческие и капитальные активы. Эмпирические исследования подтверждают зависимость между характеристиками продукта и решением «производить-закупать» и выбором политики трансфертного ценообразования. Это особенно справедливо для отраслей, подверженных сильному изменению технологий, таких как электроника, связь, проектирование информационных систем или связанных с патентным правом, например, фармацевтика. Некоторые фирмы интернационализируют торговлю на всех стадиях производства и распределения (обычно ввиду их технологической независимости) и становятся организациями с высокой степенью вертикальной интеграции, что характерно для алюминиевой промышленности. [5]

Существует четыре взаимосвязанных группы целей трансфертного ценообразования, когда-либо упоминавшиеся в литературе:

- функциональная необходимость;
- экономическая необходимость;

- организационные причины;
- стратегические соображения

Функциональная необходимость относится к разделению фирмы на центры ответственности (особенно, центры прибыли). Это влечет за собой измерение и оценку их деятельности, а также мотивацию их руководителей.

Экономическая причина заключается в необходимости эффективного распределения среди центров ответственности бизнес-процессов ограниченных ресурсов для достижения целей организации, выраженных в ее стратегических и оперативных планах.

Организационная составляющая вызвана тем, что в фирме с дивизиональной структурой система трансфертного ценообразования является инструментом интеграции и дифференциации. [5]

Система трансфертного ценообразования нужна для выработки оптимальных стратегических решений. Традиционный подход к трансфертному ценообразованию был сфокусирован на оперативных решениях (чаще всего, касающихся производства) и не учитывал стратегической составляющей. [7]

Трансфертные цены применяются в управлении:

- транснациональными корпорациями, имеющими развитую интеграцию экономической деятельности входящих в нее самостоятельных фирм, в том числе многонациональные фирмы, подразделения которых располагаются в различных странах, имеющих различия в уровнях налогообложения;
- объединениями фирм или отдельными фирмами, имеющими в своем составе интегрированные предприятия, которые являются юридическими лицами;
- крупными предприятиями, с входящими в его структуру

подразделениями, не являющимися юридическими лицами и связанными общим участием в производстве и продаже конечного продукта. В данном случае трансфертную цену называют внутрифирменной или расчетной;

- коммерческими банками.

В настоящее время применяются следующие методы трансфертного ценообразования:

- на основе рыночной текущей цены товар
- на основе метода, ориентированного на предельные издержки;
- на основе издержек производства;
- на основе метода, ориентированного на договорные цены.

Метод трансфертного ценообразования, ориентирующийся на рыночную текущую цену товара, используется в том случае, когда рыночную текущую цену товара, являющегося аналогом полуфабриката, можно рассматривать как верхний предел цены спроса на полуфабрикат. При передаче полуфабриката от одного центра ответственности другому в рыночной цене учитывается реальный вклад поставщика в общий доход предприятия. При этом поставляющее подразделение должно произвести полуфабрикат по текущим рыночным ценам в объеме, при котором предельные издержки его производства станут равными рыночной цене, а прибыль – максимальной. В случае недостаточности объемов поставки полуфабриката, получающее подразделение приобретает недостающее количество полуфабриката на рынке, при этом, не ставя подразделение-поставщика в невыгодные условия, заставляя его выпускать продукцию себе в убыток.

Преимущество метода состоит в объективном характере рыночных цен, в связи с чем установленные ТЦ не будут зависеть от взаимоотношений и квалификации менеджеров покупающих и продающих центров ответственности.

Метод трансфертного ценообразования, ориентирующийся на предельные издержки, применяется, если невозможно установить ТЦ на базе рыночных цен и имеет теоретически обоснованные преимущества рыночного ценообразования. Но при этом возникает ряд методологических и практических сложностей, особенно, для предприятий, работающих на рынке олигополистической конкуренции, ценовая политика которых выстраивается с учетом реакции конкурентов.

Метод трансфертного ценообразования, ориентированный на издержки производства используется при отсутствии рыночных цен. Определение ТЦ на базе издержек производства может производиться на основе:

- нормативных затрат;
- переменных затрат.

Определение трансфертных цен на базе издержек чаще применяется в вертикально интегрированных фирмах.

Достоинства метода определения ТЦ на основе полных издержек:

- предприятие может быть уверено в необходимой прибыли, которую приносит ей производственный процесс в целом, если трансфертная цена на каждой стадии процесса показывает увеличение прибыли;
- подразделения не отвлекаются на различные проблемы, связанные с ценообразованием;
- упрощается ведение различных учетных операций и отчетности, и

сокращаются расходы, связанные с уменьшением издержек на определение трансфертных цен;

– простота в применении.

Недостатки метода:

– метод не дает надежной основы для оценки работы подразделений, так как включает постоянные расходы, непосредственно не зависящие от работы «подразделения», что «затушевывает» получение прибыли и ведет к принятию неэффективных решений;

– при расширении объема производства данный метод является плохим ориентиром для принятия эффективных решений, так как в цену включаются постоянные издержки, которые почти не изменяются с изменением объема выпуска продукции;

– трансфертная цена будет побуждать руководителя «получающего» центра ответственности ограничивать выпуск продукции ниже оптимального объема для предприятия в целом;

– «передающий» центр ответственности не заинтересован в снижении своих фактических затрат, так как уверен, что ТЦ не только их покроет, но и превысит на сумму заложенного норматива рентабельности. [8]

Выделяют следующие переменные системы трансфертного ценообразования:

1. стратегические: технологий, которыми владеет организация; диверсификация и дифференциация продуктов и рынков; конкуренты и позиция фирмы на рынке; степень вертикальной интеграции; финансовая стратегия; наличие конкурентных преимуществ;

2. организационные: степень централизации; база для дивизионализации (продукты, производственные процессы, регионы, рынки и др.); типы центров ответственности; наличие международных филиалов; внутридивизиональная структура; способ управления информационными системами;

3. человеческие: ограниченная рациональность и оппортунизм; стили лидерства; наличие конфликтов;

4. системные: цели трансфертного ценообразования; зависимость от рыночных цен; база для расчета трансфертных цен; стабильность трансфертных цен (частота корректировки); внутренние ограничения (национальные и международные);

5. характер внутренней торговли: характеристики продукта (дизайн и качество, специфичность активов); существенность объемов (для фирмы и для подразделения); частота (стабильность внутренней торговли);

6. оценка деятельности: критерии эффективности деятельности; меры оценки (бухгалтерские - небухгалтерские, краткосрочные - долгосрочные и т.д.); бюджетные ограничения;

7. информационный менеджмент: программное обеспечение; информационная система компании (каналы передачи информации, иерархия информационных потоков). [5]

Знание всех переменных системы трансфертного ценообразования позволяет разрабатывать оперативные стратегические планы управления бизнесом компании. [5]

Экономическая интерпретация проблемы трансфертного ценообразования была сделана Дж. Хиршлейфером. Задача состояла в нахождении оптимальной трансфертной цены при максимальном выпуске.

При помощи классических методов оптимизации ее решением являлось такое значение цены, при котором она равнялась предельным издержкам. В дальнейшем многие экономисты пытались усовершенствовать модель, анализировали предельные издержки, стремясь максимизировать прибыль фирмы, не уделяя внимания автономии подразделений. [9]

В настоящее время исследование проблемы идет по двум приоритетным направлениям: изучение рынка несовершенной конкуренции и разработка алгоритма определения трансфертной цены на основе оптимального распределения ресурсов при существующих ограничениях на производительность и изучение поведения высших менеджеров с целью побуждения менеджеров подразделений к раскрытию информации. [5]

Согласно бухгалтерскому подходу трансфертная цена определяется на основе внутрифирменной информации об издержках. Выводится формула для определения значения трансфертной цены, а расчеты базируются на предположении, что эта цена есть доход продающего подразделения и издержки получающего. Когда данные подразделения зависимы (как, например, при вертикальной интеграции), 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. Если существует рынок полуфабрикатов, возникает вопрос, что использовать в качестве трансфертной цены: рыночные цены, формулу, определенную на основе издержек, или специально оговоренную цену?

Основной недостаток данного подхода в том, что ищется единственно верное решение, универсальная формула, поскольку проблема трансфертного ценообразования рассматривается только в координатах «затраты - прибыль», не учитывая организационной и психологической составляющей.

Таким образом, традиционный подход к проблеме трансфертного ценообразования базируется на унитарном видении компании, что восходит

к неоклассической экономике; единственной целью компании является максимизация прибыли; рассматриваются рынок совершенной конкуренции, рациональное поведение ее участников и отсутствие риска. [10]

Логическое объяснение появления трансфертного ценообразования состоит в том, что трансфертные цены стали результатом децентрализации, которая влечет за собой необходимость определения результатов по отношению к затраченным ресурсам. Однако подход на основе предельных издержек не претендует на объяснение поведения компании, а лишь адаптирует ценовой механизм к внутрифирменному рынку для более эффективного распределения ресурсов с целью максимизации прибыли компании.

Первой работой в области бихевиористского подхода можно назвать классическое исследование по теории организации Р. Куэрта и Дж. Марча, в котором отрицалась максимизация прибыли как единственная цель существования компании. Компания была рассмотрена как коалиция, участники которой имеют различные, порой даже противоположные интересы, а величина трансфертной цены определена как результат длительных переговоров. Способ определения трансфертных цен путем переговоров имеет как своих сторонников, так и оппонентов.

Д. Ватсон и Дж. Баумлерб утверждают, что трансфертные цены, достигнутые в результате переговоров, будут способствовать мотивации менеджеров. Исследования Р. Акельсберга и Ж. Юкла показали, что определение трансфертных цен путем переговоров способствует интеграционному, направленному на решение проблем и менее агрессивному поведению менеджеров подразделений.

Последние исследования организационного подхода включают модели Р. Экклеса и Б. Спайсера. Теория Р. Экклеса представлена в виде аналитической плоскости менеджеров, координатами которой являются

стратегия вертикальной интеграции и стратегия диверсификации. Вертикальная интеграция показывает степень независимости между подразделениями, в то время как диверсификация отражает степень сегментации продуктового рынка. На основе этого Р. Экклес выделил четыре типа компаний:

1. коллективные, с низкой интеграцией и низкой диверсификацией;
2. конкурирующие, с низкой интеграцией и высокой диверсификацией;
3. кооперативные, с высокой интеграцией и низкой диверсификацией;
4. совместные, с высокой интеграцией и высокой диверсификацией.

На основе исследований Экклеса, а также ряда других работ по экономике организации Б. Спайсер разработал организационную модель процесса трансфертного ценообразования. Она включает в себя организационные, бихевиористские, стратегические и транзакционные переменные. Особый акцент сделан на ситуационной специфичности внутренней транзакции, учтена сложность капитальных вложений и чувствительность вовлеченных в транзакции технологий подразделений. Решение «производить - покупать» полуфабрикат зависит не только от издержек производства, но и от транзакционных издержек, что отражает степень риска обмена, связанного с производством и внешними закупками. С учетом этих факторов стабильность внутренней торговли с течением времени также является важным аспектом системы трансфертного ценообразования.

[5]

Таким образом, существует множество подходов определения трансфертной цены. Каждый имеет свои сильные и слабые стороны. Определение трансфертной цены должно основываться на организационных, бихевиористских, стратегических, транзакционных и бухгалтерских

переменных. С учетом максимально возможного числа факторов, трансфертная цена будет определена точнее.

Таким образом, в украинской практике по трансфертному ценообразованию должен быть в максимальной степени учтен международный опыт, поэтому его разработку необходимо построить на международном принципе регулирования применения трансфертных цен - принципе «вытянутой руки», в соответствии с которым конкретная операция между взаимозависимыми лицами рассматривается с точки зрения того, какими были бы их отношения, будь они независимыми. Внедрение предложений в практику регулирования трансфертного ценообразования, позволит Украине, как правовому государству выйти на новый уровень развития, повысит степень соответствия норм регулирования процессов трансфертного ценообразования международным принципам и стандартам.

Литература

1. Михнева В.Ю. Финансовое планирование в коммерческом банке с сетью филиалов / В.Ю. Михнева // *Банковские услуги*. М., 2006. - №1.
2. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. – 5-е изд., переработ. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495с.
3. Макаренко М.И. Трансфертное ценообразование: концептуальные основы и значения для банковских учреждений / М.И. Макаренко, Т.Г. Савченко // *Актуальные проблемы экономики*. –2006. – № 4. – С. 58.
4. Заикин А.А. Философия трансфертного ценообразования / А.А. Заикин // *Сибирская Финансовая Школа*. –2006. – № 2. – С. 62.
5. Паикус В.Ю. Теория трансфертного ценообразования в современной организации: понятия, модели, проблемы / канд. экон. наук, доцент каф. экономической теории и экономической политики экономического факультета СПбГУ.
6. Шутенко Т.Н. Обоснование форм сотрудничества транспортных предприятий / Т.Н. Шутенко, А.Ю. Мельникова // *Вестник восточнoукраинского университета им. Владимира Даля*. 2010. – №4 (146).
7. Помельников А.Г. Трансфертное ценообразование / А.Г. Помельников, И.Г. Васильева // *Налоговое планирование*. – 2006. - №3.
8. Ковалёв В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалёв. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 559с.
9. Лейкин Д.А. Трансфертное ценообразование / Д.А. Лейкин // *Управление компанией*. – 2007. - №9. – С. 38-39.
10. Шабурова А.В. Ценообразование: учебное пособие / А.В. Шабурова. – Н.: СГГА, 2007. – 179с.