

ТЕОРИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ: ПОНЯТИЯ, МОДЕЛИ, ПРОБЛЕМЫ

Фоминова Е. Г., магистрант 2 курса по направлению «Стратегическое управление» ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»

В статье рассматриваются основные понятия трансфертного ценообразования, ориентированные на внутреннюю торговлю. Приведены подходы различных специалистов в данной сфере. Автором рассмотрены основные проблемы трансфертного ценообразования в России.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, бизнес-единица, внутренняя торговля, центр ответственности, бухгалтерский подход, бихевиористский подход

Трансфертное ценообразование: понятие и цели. Современная фирма может быть представлена как совокупность бизнес-единиц между которыми существуют контрактные отношения. Это свидетельствует о том, что внутри любой организации имеет место продажа товаров (оказание услуг) одних подразделений другим на взаимовыгодной основе. Внутренняя расчетная цена, по которой происходит продажа товара (услуги) и называется трансфертной ценой. Таким образом, современная фирма есть, по сути, рынок в миниатюре. Каждый из его участников преследует свои интересы, которые далеко не всегда совпадают. В итоге, задача эффективного управления превращается в задачу управления контрактными отношениями, внутрифирменной экономикой.

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). Также предполагается выделить и проанализировать проблемы информационной структуры, возникающие при согласовании системы трансфертного ценообразования, которые наиболее часто появляются в российской практике трансфертного ценообразования.

Актуальность данной темы подтверждает тот факт, что изучению данной сферы деятельности фирмы уделяется крайне недостаточное внимание, хотя от эффективности согласования системы трансфертного ценообразования будет зависеть и эффективность функционирования всей организации. Еще один важный факт связан с тем, что сама по себе система трансфертного ценообразования используется только на предприятиях с высокой степенью организации внутренней информационной структуры. Особенно это справедливо для российских предприятий, на которых внедрение системы трансфертного ценообразования происходит непосредственно в ходе внедрения

информационных средств поддержки (обычно систем класса ERP). Следовательно, проблемы информационной структуры оказывают наиболее существенное влияние на само существование внутрифирменной системы трансфертных цен, и непосредственно определяют тип организационной структуры предприятия.

Существующие организационные структуры не позволяют считать прибыли по каждому бизнесу фирмы, что снижает мотивацию менеджеров подразделений и не способствует эффективному функционированию организации в целом. В связи с этим возникла необходимость создания такой системы учета, которая позволила бы управлять деятельностью всех подразделений. Данная система базируется на разделении всех структурных бизнес-единиц одной организации на центры ответственности. Связующими процессами в такой организации выступает система трансфертного ценообразования, которая позволяет эффективно функционировать организации, и корпоративная культура, позволяющая сохранить организацию как единое целое.

Под трансфертным ценообразованием понимают процесс установления трансфертной цены, которая всегда привязана к конкретному товару (услуге) и субъекту, который этот товар (услугу) продает/покупает. Практически в любой организации существует обмен полуфабрикатами (услугами) между отдельными подразделениями. Трансфертное ценообразование как система представляет собой совокупность элементов (центров ответственности) и связей между ними (трансфертная цена) [1, с. 16].

Специалисты в данной области определили следующие *цели трансфертного ценообразования*:

1) Система трансфертного ценообразования должна мотивировать менеджеров подразделений к принятию эффективных решений и предоставлять информацию для их обоснованности. Это возможно тогда и только тогда, когда менеджеры, стремясь увеличить прибыль своего подразделения, также увеличивают и прибыль всей компании.

2) Решения о величине трансфертных цен должны отражаться на прибыльности подразделений и представлять собой обоснованный критерий измерения деятельности подразделения, ибо при передаче товаров или оказании услуг доходы одного подразделения превращаются в расходы другого.

3) Система трансфертного ценообразования не должна нарушать автономию подразделений. Недопустимо наделять менеджеров дополнительной ответственностью и в то же время централизованно назначать внутренние цены [2, с. 43].

Управление фирмой эффективно только тогда, когда между центрами ответственности существуют контрактные отношения. Можно выделить контрактные отношения между руководителями и подразделениями, между самими подразделениями (например, если они оказывают друг другу услуги или покупают друг у друга продукты), а также между подразделениями и общими службами. Общие службы могут также оказывать друг другу услуги, например, иметь общую платежную ведомость. Головной офис компании не

может устанавливать контрактные отношения с другими отделами. Единственная его задача – давать рекомендации Совету директоров и осуществлять контроль от его имени [1, с. 58].

Ханс Виссема выделяет следующие варианты контрактных отношений (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Виды контрактных отношений (по Х. Виссема)

	Совет директоров	Головной офис	Подразделения	Общие службы
Совет директоров		X	X	
Головной офис	X			
Подразделения	X		X	X
Общие службы			X	X

Введение контрактных отношений на предприятии предполагает установление таких правил “игры” между его бизнес-единицами, которые были бы выгодны всем сторонам контракта. В противном случае существование фирмы теряет смысл.

Необходимо выяснить, почему же процесс определения трансфертной цены составляет основу внутрифирменных отношений?

Во-первых, она показывает, состоится ли внутренняя торговля вообще. В противном случае, контрактные отношения будут расторгнуты, а фирма прекратит свою деятельность.

Во-вторых, трансфертная цена определяет объем и частоту поставок товаров (оказания услуг) между бизнес-единицами.

В-третьих, она влияет на доходы и расходы бизнес-единиц, поскольку представляет собой доход продающего подразделения и расход покупающего.

В-четвертых, она позволяет, при внедрении соответствующих моделей рассчитать доходы и расходы каждой бизнес-единицы.

В-пятых, при использовании определенных методов (как бухгалтерских, так и математических), трансфертная цена лежит в основе определения финансовых результатов деятельности бизнес-единиц.

А, следовательно, *в-шестых*, служит базой для мотивации подразделений и эффективного управления экономикой всей организации.

В отличие от других внутрифирменных переменных (таких как организационная культура, стиль управления, психологический климат и т.д.), которые также являются необходимым условием эффективного управления, трансфертное ценообразование представляет собой не только необходимое, но и достаточное условие эффективного функционирования фирмы. При отсутствии развитой системы трансфертного ценообразования, сама деятельность и существование фирмы в условиях современного высококонкурентного и быстроменяющегося рынка могут потерять всякий смысл.

Причина внутренней торговли и трансфертное ценообразование. 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. Эмпирические исследования показывают, что проблема трансфертного ценообразования существует как в секторе промышленности, так и в секторе услуг.

Возникает вопрос, почему возникает внутренняя торговля и трансфертные цены, или, в терминах Коуза, некоторые виды экономической деятельности ведутся внутри компаний, а не между ними?

В своей работе «Природа фирмы» Р. Коуз [3, с. 148] утверждает, что интернационализация торговли возникает вследствие экономии транзакционных издержек, поскольку множественная рыночная контрактация заменяется более простой и дешевой контрактацией занятости. Примером издержек, которые элиминируются интернационализацией, могут служить издержки переговоров по заключению рыночных контрактов. О. Уильямсон [4, с. 53] использовал идеи Р. Коуза для построения модели рынков и иерархий, или известной как экономика транзакционных издержек.

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 [4, с. 75].

Отметим, что перспектива цепочки создания ценности транзакционных издержек не являются единственной причиной создания системы трансфертного ценообразования. Утверждение о том, что трансфертные цены представляют собой производную от децентрализации, приводит к тому, что существование и тип трансфертного ценообразования определялись на основе сущности и целей децентрализованного управления. Другими словами, система трансфертного ценообразования должна соответствовать бизнес-стратегии и организационной структуре фирмы. Л. Мак Аулэй и К. Томкинс выделили 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.

И, наконец, 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 [6, с. 115].

В этом отношении трансфертное ценообразование можно рассматривать с точки зрения анализа цепочки создания стоимости, предложенной М. Портером. Как инструмент оценки стратегии цепочка создания стоимости обладает тремя характеристиками:

- Определение источника конкурентного преимущества;
- Выделение связей в цепочке создания стоимости;
- Формулировка общих стратегий (лидерство по издержкам, дифференциация и концентрация) для достижения и поддержания конкурентного преимущества.

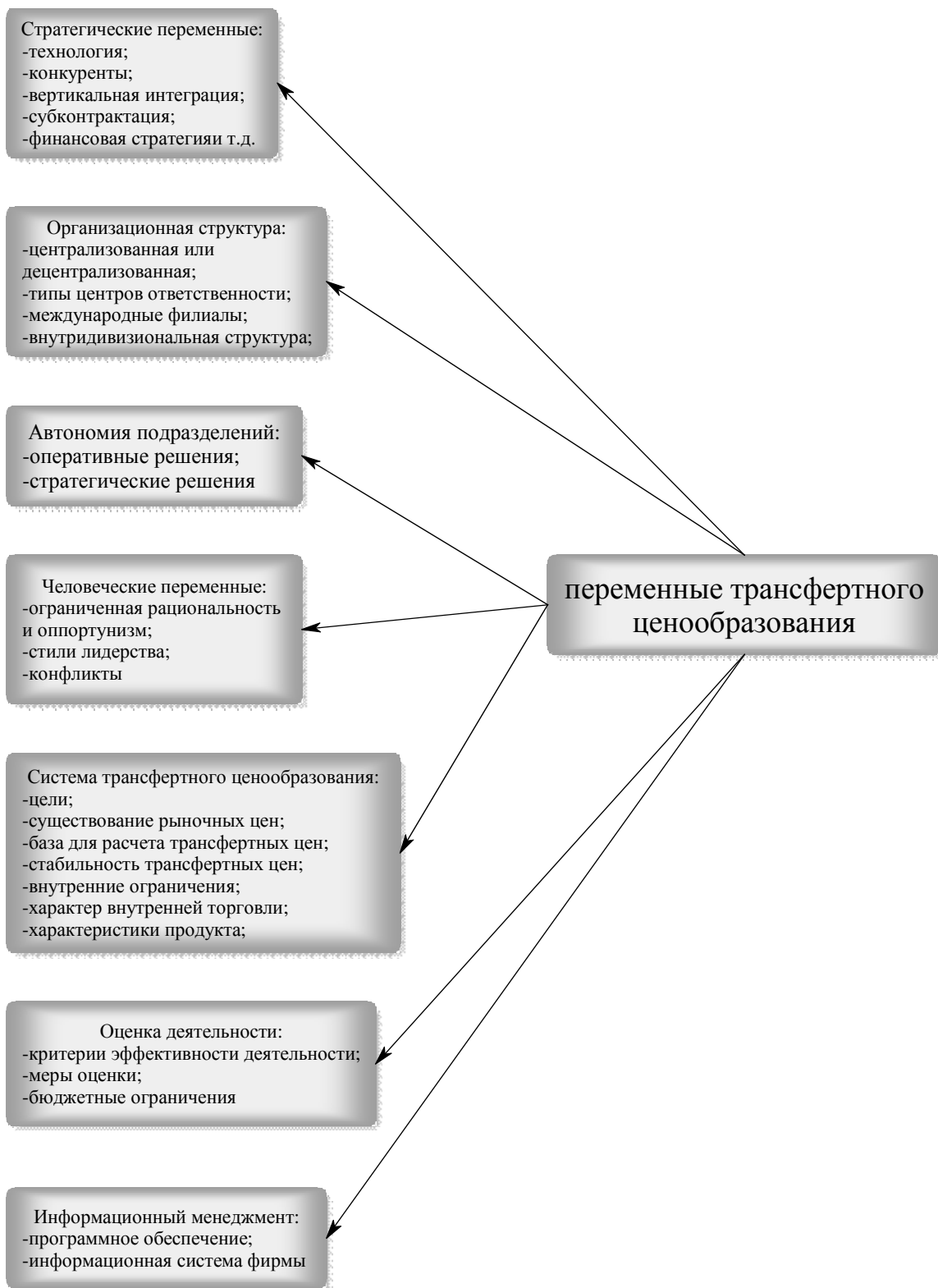
Фирма достигает конкурентного преимущества, создавая стоимость, тем самым генерирует прибыль. Компоненты стоимости (т.е. низкие издержки, рост объема продаж и маржа прибыли) или способность фирмы создавать стоимость зависят от привлекательности отрасли, конкурентной позиции фирмы (отметим, что эти понятия также взаимосвязаны) и от выбранной стратегии.

Цепочки создания стоимости ориентированы на конкретные бизнес-единицы, которые заняты стратегически важной деятельностью для достижения и поддержания конкурентного преимущества всей фирмы. Это дает менеджерам возможность оценить, какие бизнес-единицы создают и увеличивают стоимость, а какие нет. Последние могут затем быть расформированы, а ограниченные ресурсы освобождены для альтернативного использования.

В результате внутренней торговли возникают связи различной степени сложности как внутри одной цепочки создания стоимости, так и между цепочками создания стоимости разных подразделений. Система трансфертного ценообразования содержит множество видов деятельности, которые составляют конкурентное преимущество фирмы. Например, интернационализируя торговлю, компания создает барьеры вхождения на рынок конкурентам.

В общем, внутренние транзакции создают стоимость для внутренних покупателей (т.е. центра ответственности), которая не обязательно совпадает со стоимостью для внешних потребителей. Если для одного из участников внутренней торговли трансфертная цена невыгодна, то речь идет о деятельности, не создающей стоимость. Это сокращает способность генерировать стоимость как со стороны отдельных бизнес-единиц, так и всей фирмы.

На основе рассмотренных моделей можно выделить семь переменных системы трансфертного ценообразования (Рис. 1).



Р и с у н о к 1 Переменные трансфертного ценообразования

Модели трансфертного ценообразования. Экономическая интерпретация проблемы трансфертного ценообразования была сделана Дж. Хиршлейфером, который рассмотрел независимую от спроса и технологии двухпродуктовую фирму. Задача, в постановке Дж. Хиршлейфером, состояла в нахождении оптимальной трансфертной цены при максимальном выпуске. Такая постановка задачи трансфертного ценообразования предполагала решение при помощи классических методов оптимизации. Ее решением являлось такое значение

цены, при котором она равнялась предельным издержкам.

Среди недостатков данного подхода можно выделить отсутствие автономии у подразделений фирмы и возможность нефункционального поведения со стороны менеджеров (например, манипулирование информацией об издержках своего подразделения), а также игнорирование риска и неопределенности [5, с. 178].

В дальнейшем многие экономисты пытались усовершенствовать данную модель, но все они анализировали предельные издержки, стремились только максимизировать прибыль фирмы и не уделяли внимания автономии подразделений.

Методы линейного и целевого программирования позволили усложнить экономические модели посредством учета внешних факторов (зависимости подразделений друг от друга) и ограничений. Здесь 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.

Рассмотрим подробнее данные подходы.

Бухгалтерский подход к трансфертному ценообразованию. Согласно этому подходу, трансфертная цена определяется на основе внутрифирменной информации об издержках. Как и раньше, предпринимается попытка 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 подразделения 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.

В зависимости от того, существует ли рынок полуфабрикатов, задача сводится к вопросу, что использовать в качестве трансфертной цены: рыночные цены, формулу, определённую на основе издержек, или возможно проведение переговоров?

ERP–системы (Enterprise Resource Planning – система управления ресурсами предприятия) – это средства комплексной поддержки деятельности всего предприятия или определенной группы выделенных бизнес–процессов.

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 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.

Бихевиористский подход. Первой работой в этой области можно назвать классическое исследование по теории организации Р. Куэрта и Дж. Марча, где они отрицали максимизацию прибыли как единственную цель существования фирмы. Они рассмотрели фирму как коалицию, участники которой имеют различные, а порой даже противоположные, интересы и определили величину трансфертной цены как результат длительных (но не бесконечных) переговоров.

Способ определения трансфертных цен путем переговоров имеет как своих сторонников так и оппонентов.

Д. Ватсон и Дж. Баумлер утверждали, 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 в организационном подходе включают две важные модели: Р. Экклеса и Б. Спайсера.

Модель Экклеса. Р. Экклес, для определения политики трансфертного ценообразования на практике, использовал данные о 13 американских фирмах. Его теория 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 4 типа фирм:

- коллективные, с низкой интеграцией и низкой диверсификацией;
- конкурирующие, с низкой интеграцией и высокой диверсификацией;
- кооперативные, с высокой интеграцией и низкой диверсификацией;
- совместные, с высокой интеграцией и высокой диверсификацией

Для каждого типа фирм Экклес показал основной механизм расчета трансфертных цен.

Основной результат исследования Экклеса состоит в том, что трансфертное ценообразование зависит от стратегии и что стратегию вертикальной интеграции в действительности невозможно реализовать без

внутренних транзакций.

Два недостатка присущи подходу Эклеса. Во-первых, он исключил из поля зрения экономические и бухгалтерские аспекты, в виду чего не учел междисциплинарность трансфертного ценообразования. Во-вторых, данный подход не дает точных указаний о том, как именно позиционировать фирму в аналитическую плоскость менеджера.

Модель Спайсера. На основе исследований Эклеса, а также ряда других работ по экономике организации, Спайсер разработал организационную модель процесса трансфертного ценообразования. Она включает в себя организационные, бихевиористские, стратегические и транзакционные переменные. Особый акцент в этой модели сделан на ситуационной специфичности внутренней транзакции, путем классификации передаваемого продукта на идиосинкразический (изготовленный в соответствии с требованиями потребителя) и стандартный. Таким образом, в модели 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.

Отметим, что модель Спайсера требует эмпирических подтверждений. Основной недостаток ее заключается в том, что он не рассматривал вопрос автономии подразделений.

Отметим, что выделяют три основных способа расчета трансфертных цен (рыночные, на основе издержек и переговорные). Их достоинства и недостатки детально разобраны в статье В.Ю. Донской [2, с. 79].

Центр ответственности бизнес-процесса при трансфертном ценообразовании. Рассмотрим основной элемент системы трансфертного ценообразования – центр ответственности. Элементом трансфертного ценообразования является бизнес-единица организации – центр ответственности, под которым понимается отдел (совокупность отделов) и/или подразделение(-я) фирмы, которая обладает *следующими признаками*:

1. Ответственность за прибыль и убытки от своей деятельности. Ответственность, подкрепленная соответствующими полномочиями, способствует (но не является достаточной!) дальнейшему развитию подразделений, повышению его производительности и принятию оптимальных решений в каждой конкретной ситуации, от чего в итоге выигрывает вся фирма. Ответственность означает, что все доходы и убытки данного центра ответственности отражаются в его бюджете.
2. Своя продукция (услуги) и, возможно, свои рынки. Каждый центр ответственности производит собственную продукцию (оказывает услуги), которую реализует либо на внешний рынок, либо другим центрам ответственности по определенной цене
3. Четко определенные функции. Центр ответственности представляет

собой обособленное объединение внутри фирмы, за которым закреплены определенные функции.

4. Один менеджер. Каждый центр ответственности имеет своего руководителя, который контролирует его деятельность, принимает решения и несет ответственность в пределах данных ему полномочий.
5. Связь с организацией. Поскольку каждый центр ответственности есть организационная единица фирмы в целом, то его руководитель через установленные промежутки времени сообщает о достигнутых результатах представителям высшего менеджмента фирмы, а также информирует его (просит согласия) при принятии важных решений (например, решения по всем вопросам, превышающим \$1.5 млн). В свою очередь высший менеджмент корпорации заботится о том, чтобы деятельность и развитие центра ответственности не отставали от развития всей организации (например, проводятся совместные тренинги персонала). Центр ответственности перенимает организационную культуру корпорации, ее цели и миссию.

На практике выделяют следующие виды центров ответственности:

- **центры прибыли** (профит-центры) – подразделение (-я), которое контролирует и свои затраты и свои доходы. Деятельность этих центров оценивается на основе полученной ими прибыли. Также может быть поставлена цель увеличения доли рынка или количества заказов. Такая ответственность требует соответствующей степени свободы в принятии решений.
- **центры затрат** – подразделение (-я), которое контролирует только свои затраты. Это типичные подразделения, которые не имеют прямого выхода на внешний рынок (например, отдел производства) Задача центра затрат состоит в минимизации затрат при заданном выпуске. Их деятельность оценивается величиной отклонений фактических затрат от плановых.
- **центры расходов** – к ним относятся подразделения, для которых сложно установить зависимость между затратами и результатами. Например, в центральном управлении или отделе исследований. Управление центрами расходов осуществляется на основе утверждения бюджета расходов, при этом оценка результатов возможна только в среднесрочной или долгосрочной перспективе. Затраты оцениваются количеством патентов или инноваций.
- **центры инвестиций** – подразделение(-я), которое контролирует затраты, доходы и инвестиции. Оно отвечает за использование собственного и заемного капитала, располагает полной автономией в управлении всеми или частью активов компании. Деятельность Центра инвестиций часто оценивается по показателю ROI.

- **центры доходов** – подразделение (-я), которое контролирует только свои доходы. Оно несет ответственность только за выручку и не отвечает за затраты. Объем их полномочий ограничен теми решениями, которые влияют на размер выручки от продаж в рамках установленной зависимости “издержки–выручка”. Результативность деятельности центра доходов оценивается на основе достигнутого оборота или маржи прибыли. Создание центра доходов имеет своей целью увеличение оборота и оптимизацию продаж компании.

Чем больше продуктов производит фирма, тем больше будет центров ответственности, тем сложнее становится управление экономикой всей организации. Однако, деление фирмы на центры прибыли/затрат и т.д. можно скорее назвать условным, ибо на практике границы между ними достаточно размыты. Чаще всего в компании существуют профит центры и один-два центра расходов.

Выделение центров ответственности позволяет:

- Сократить время, необходимое для принятия решений, а значит повысить скорость реагирования на потребности клиентов
- Вести точный учет затрат по продуктам и процессам
- Учитывать доходы. (Каждый центр знает, сколько он заработал денег)
- Оценить результаты деятельности подразделений, т.е. насколько эффективно работают все бизнес-единицы.

Выделение центров ответственности требует:

1. Создания системы финансового планирования – утверждения формы внутрифирменной отчетности, совершенствования бухгалтерского учета.

2. Психологической и профессиональной подготовки персонала. Во-первых, люди должны понимать, что они делают и какое значение имеет их работа для всей фирмы. А, во-вторых, они должны быть способны «расти и развиваться» вместе с организацией.

3. Установки новой информационной системы. Необходимо кардинальное изменение всей системы информационного менеджмента организации: принципиально новым становится не только объем информации, но ее содержание и пользователи.

Важно отметить, что система центра ответственности строится на основе существующей организационной структуры, но не обязательно полностью совпадает с ней.

Информационно-управляющие потоки организации. Способность высшего менеджмента определять трансфертную цену напрямую зависит от достоверности и полноты информации, предоставляемой подразделениями. В децентрализованной компании особое внимание приходится уделять менеджменту информационно-управляющих потоков.

Движение информации образует в организации направленные потоки, которые могут быть заимствованы как внутри организации, так из ее внешней среды. В процессе движения по организации информация анализируется и обрабатывается отдельными ее узлами и передается далее в качестве управленческих рекомендаций. Такие направленные потоки информации

называют *информационно–управляющими потоками*.

Для повышения эффективности функционирования системы трансфертного ценообразования необходимо, чтобы:

- существовала единая сетевая база данных, работающая в режиме реального времени, обеспечивающая централизованный одновременный доступ к информации всеми подразделениями;
- высший менеджер и менеджеры подразделений своевременно получали достоверную, полную и избыточную информацию об изменениях в системе внутреннего учета;
- существовали способы расширенного предоставления информации по предъявлению запроса;
- функционировали средства быстрого анализа информации (OLAP – технологии) и средства прогнозирования учетной системы, предназначенные для обработки оперативной информации и предоставления ее менеджерам подразделений и высшему менеджеру.

Выполнение этих требований возможно только при наличии мощной информационной поддержки деятельности всей организации в целом. Более того, только организации прошедшие стадию внедрения информационных комплексов поддержки деятельности нового поколения (ERP – систем и клиентских систем, так называемых, CRM – модулей) имеют реальную возможность организации эффективной системы трансфертного ценообразования.

Однако даже наличие дорогой и многофункциональной информационной системы не решает проблем возникающих в ходе информационного согласования трансфертной системы. Более того, информационная система, реализуя типовую модель, в частности, и системы формирования трансфертных цен, может перепланировать внутреннюю структуру деятельности по своим правилам, что в свою очередь может привести к самым непредсказуемым последствиям. В связи с вышесказанным, следует обратить особое внимание на информационную согласованность трансфертной системы и те дефекты, которые возникают в ней при несогласовании интересов различных сторон.

Проблемы информационной асимметричности. В результате конфликта интересов участников внутренней транзакции реакция менеджеров подразделений на запрос информации со стороны высшего руководства может быть следующей:

- попытаться вообще не давать информацию, т.е. полное нераскрытие
- дать лишь часть информации, т.е. частичное раскрытие
- дать всю информацию, т.е. полное раскрытие.

Очевидно, менеджер подразделения попытается скрыть ту информацию, которая обычно не отражена в бухгалтерской системе. Степень раскрытия зависит и от природы рынка. Кроме того, высшие менеджеры знают о существовании информационной асимметричности и поэтому ожидают ее. Предоставление релевантной информации напрямую зависит от системы информационного менеджмента в организации, ибо одни финансовые отчеты не позволят обеспечить эффективность контрактных отношений.

Степень достоверности информации зависит от методов ее оценки. Таким образом, главной задачей менеджера становится построение такой модели оценки деятельности подразделений, в которой заложены стимулы к наиболее полному представлению информации. Дополнительными факторами, влияющими на готовность предоставить информацию, являются: специфичность активов, оппортунизм и органическая рациональность. Таким образом, проблема трансфертного ценообразования представляется очень запутанной[4, с. 93].

Только высший менеджмент может просчитать точное влияние того или иного решения менеджера подразделения на деятельность всей фирмы (потому что он располагает информацией о функционировании каждого центра ответственности). Следовательно, релевантная информация должна направляться в центр (Центральное управление) корпорации, в противном случае менеджеры подразделений будут принимать решения исходя из собственных интересов. Однако это не значит, что высший менеджер должен излишне вмешиваться в деятельность подразделений, иначе структура трансфертного ценообразования просто не будет функционировать.

Нельзя с уверенностью сказать, что фирма со 100%-ным делегированием полномочий олицетворяет собой эталон эффективности. Да такого в природе и не существует. В любой организации менеджеры имеют определенные рамки при принятии решений. Эти ограничения устанавливает высший менеджмент. Чаще всего они выражаются количественно. Например, подразделение по инвестициям может самостоятельно принимать решения, если сумма вложений не превышает 1 млн. долларов. Или, например, управляющий заправочной станцией имеет право изменять цену на топливо в четко определенных пределах. Чем выше уровень иерархии, тем, соответственно, больше свобода в принятии решений.

При постановке задачи трансфертного ценообразования всегда надо учитывать степень автономности подразделений. В частности, высшее руководство должно установить определенные ограничения на объем внешней торговли, иначе большое количество реализованного на внешнем рынке продукта может быть ущербным для фирмы в целом. Обычно эта доля составляет около 15%.

Следовательно, разумное сочетание контроля и свободы дает наиболее оптимальные результаты при формировании системы трансфертного ценообразования. В этом отношении современные технологии могут оказать неоценимые услуги, так как позволяют мгновенно обрабатывать большие массивы информации, а использование сетевых систем элиминирует проблему информационной асимметрии в корпорациях, что улучшает качество централизованного принятия решений.

Проблемы трансфертного ценообразования в России. Как уже отмечено выше, проблема внедрения трансфертного ценообразования в России тесно связана с отсутствием фактической технологической базы, позволяющей производить быстрый и качественный обмен необходимой в ходе формирования трансфертных цен информацией. Поэтому первыми в нашей стране трансфертную систему стали применять те компании, которые,

проведя внедрение современных информационных систем поддержки деятельности, стали использовать модели, заложенные в основу этих комплексов.

Наиболее распространены сегодня в нашей стране системы концернов SAP и Baan , а в последнее время активно завоевывают наш рынок продукты компании Navision . Эти компании имеют свои информационно-сервисные центры, где потенциальные клиенты могут познакомиться с их программным обеспечением и прослушать курсы по интересующим их вопросам. Продукты этих компаний хорошо адаптированы под российские условия. Методы расчета трансфертных цен включены в структуру их финансовых модулей, что делает доступным переход на систему внутреннего учета российскими предприятиями.

Система трансфертного ценообразования (как и качественная информационная поддержка) действительно необходима, прежде всего, крупным промышленным предприятиям, компаниям, занимающимся массовыми оптовыми поставками и компаниям, работающим в добывающих отраслях. К тому же только крупные компании могут себе позволить связанные с переходом на новый способ управления затраты. Наиболее показателен этот процесс в автомобилестроении, строительной промышленности, нефтегазовой и фармацевтической отраслях.

Причем, во многих отраслях проблема формирования трансфертной цены жестко связана с проблемой налогообложения. Так, в нефтедобывающей отрасли наиболее остро ставится вопрос о степени обложения налогом доходов от добычи нефти и доле рентных доходов, которые остаются в распоряжении предприятий. Механизм трансфертного ценообразования предполагает, что покупка нефти у дочерних нефтедобывающих предприятий происходит по трансфертной цене, при этом часть нефти (30-40%) реализуется на экспорт, оставшаяся часть перерабатывается на давальческой основе на российских предприятиях. Трансфертная цена, как правило, устанавливается исходя из целей минимизации налогообложения на уровне, не ниже текущих затрат предприятия. Обычно, при этом стремятся также учитывать и сокращение издержек в нефтедобыче, что реализуется за счет установления центрам ответственности плановых ориентиров по динамике закупочных цен и разработки соответствующих планов сокращения издержек. В результате, цена нефти, с которой начисляются налоги (роялти, отчисления на ВМСБ, налог на пользователей автодорог, налог на прибыль) оказывается ниже рыночной и существенно ниже экспортной цены. Именно здесь находится корень конфликтов, связанных с несоответствием «рыночной» цены на нефть и трансфертной.

Дело в том, что независимые продажи нефти носят маргинальный характер и, по оценкам, составляют менее 2% от общего объема добываемой нефти. В условиях повышенного спроса на нефть и нефтепродукты со стороны как внешнего, так и внутреннего рынка, нефть стала дефицитным товаром, и сформировался четко выраженный рынок продавцов. Соответственно, цена независимых продаж установилась на уровне, значительно превышающем «справедливую» цену нефти.

«Справедливую» рыночную цену предлагают определять исходя из стоимости корзины нефтепродуктов (на нефтепродукты, в отличие от нефти, возможно с некоторой степенью приближения определить рыночные цены) за вычетом стоимости переработки и транспорта нефти. Но что такое «справедливые» цены в отсутствие рыночных котировок? И если возможна такая постановка вопроса, то, как совместить объективно разные представления о справедливости у различных субъектов хозяйствования? Ведь справедливостью для государства представляется зафиксировать некий базовый уровень цен на нефть (например, тот, который использовался компаниями в качестве приемлемого для расчета своих долгосрочных инвестиционных проектов (16-18 долл. за баррель)), а все что сверх этого уровня отбирать в виде налогов.

Экономическая ситуация в России, на сегодняшний день плохо подготовлена к восприятию мировых цен – слишком неконкурентной она оказывается. Определенный протекционизм России просто необходим и против этого не возражают даже самые либеральные экономисты. Кроме того, в настоящее время трансфертные цены (которые колеблются в пределах 1200-1350 руб. за тонну), используемые большинством компаний практически совпадают с расчетными «бензиновыми», которые составляет 1225 руб. за тонну нефти. И это совпадение указывает на реальное положение дел с ценой.

Решение конфликтных ситуаций в сфере согласования цен – это особая проблема российского трансфертного ценообразования. Аналогичные ситуации возникают и в других добывающих и некоторых производственных отраслях. Многие отрасли вообще отказываются от системы трансфертных цен, чтобы избежать возможных проблем. Так по статистике только 19% крупных российских компаний используют систему трансфертных расчетов, еще 21% находится в процессе становления, а остальные не используют ее совсем.

Не менее остро стоит проблема трансфертного ценообразования и на российском фармацевтическом рынке. Крупные фармацевтические компании, занимающиеся оптовыми поставками лекарственных препаратов, сталкиваются с проблемой согласования трансфертных цен при взаимодействии с таможенными службами (в процессе закупки импортных медикаментов) и транспортными службами (в процессе поставок медикаментов). Для решения этой проблемы компании вынуждены объединять в единый трансфертный процесс отделы закупок и продаж с таможенным и транспортным отделами, объединяя в единое информационное пространство, внутри которого формируются внутренние цены на фармацевтическую продукцию. При вовлечении в эту систему поставщиков и клиентов возникает цельная трансфертная структура, позволяющая реализовывать эффективную систему расчетов.

Повсеместная практика трансфертного ценообразования в России – это пока еще фантастика. Современное состояние трансфертной системы и тот подчас беспредел, царящий в установлении цен, наносит инвестиционному климату России несравнимый ни с чем, кроме политической нестабильности, урон. Решение же этой проблемы может существенно поднять российский приоритет на мировом рынке.

Библиографические ссылки

1. Виссема Х. Менеджмент в подразделениях фирмы. Предпринимательство и координация в децентрализованной компании / Х. Виссема. – М., 1996
2. Донская В. Ю. Трансфертные цены: достоинства и недостатки способов расчета / В. Ю. Донская // Математические модели и информационные технологии в менеджменте. Вып. 1. СПб.: СПбГУ, 2001. – С. 148-157
3. Коуз Р. Г. Природа фирмы. Уроки организации бизнеса / Под ред. А.А. Демина, В.С. Катькало / Р. Г. Коуз. – СПб., 1994. – С. 29-50
4. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация / О. И. Уильямсон. – СПб., 1996.
5. Hirshleifer J. On the economics of transfer pricing // The Journal of Business. 1956. №29. Pp. 172-184
6. McAulay L., Tomkins C.R. A Review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research // British Journal of Management. 1992. №3. p p . 101-22