

Трансфертное ценообразование и мотивация в управлении холдингом

© 2016 Назарова Валентина Александровна
Петербургский государственный университет путей сообщения
Императора Александра I
190031, г. Санкт-Петербург, Московский пр., д. 9
E-mail: ecsn@sciex.ru

Рассмотрены методы трансфертного ценообразования, используемые для налогообложения. Уделено внимание роли сегментных менеджеров при установлении трансфертных цен для межсегментных расчетов в холдинге. Выявлено значение психологического фактора в процессе анализа учетно-экономической информации и принятия управленческих решений, в том числе по внутрихолдинговым ценам. Приведены примеры трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, рыночная цена, стратегическое решение, холдинг, взаимозависимые лица, контролируемая сделка, управление затратами.

Введение

Реформы последних двадцати лет в России тесно связаны с развитием мировой экономики и торговли. Интеграция России в международные процессы происходит посредством развития холдингов и транснациональных корпораций, миссией должно являться удовлетворение потребностей населения, а также производство валового внутреннего продукта как вновь созданной добавленной стоимости. Холдинговая модель организационно-управленческой структуры имеет ряд преимуществ перед другими моделями. Первостепенным преимуществом холдинга является синергетический эффект, который заключается в умножении возможностей всех его структур и реализации масштаба используемых ресурсов (производственных фондов, инвестиционных средств, трудовых ресурсов). Другим немаловажным преимуществом холдинга выступает минимизация для его структурных подразделений отрицательного воздействия внешней конкуренции и производство конкурентоспособной продукции в результате создания вертикально интегрированной системы - от добычи сырья до выпуска продукции высокой степени переработки. Наряду с преимуществами, холдинговая модель обладает и рядом недостатков.

К недостаткам холдинга можно отнести отсутствие внутренней конкуренции между структурными подразделениями и сохранение нерентабельных производств, сложность управления холдинговым объединением и неоптимальное налогообложение его участников. На уровне отдельного холдинга максимальная добавленная стоимость достигается, во-первых, путем увеличения объема производства и применения совершенных технологий, во-вторых, посредством ус-

тановления трансфертных цен и снижения внутрихолдинговых затрат по сегментам и центрам ответственности. Если центры ответственности представляют собой подразделения снабжения и сбыта, научного проектирования и технического обслуживания, административно-управленческие подразделения и подразделения, к сфере ответственности которых относится контроль над затратами, то к сегментам, кроме центров ответственности, можно отнести производственные предприятия и цеха, которыми контролируется конечный финансовый результат.

Холдинг является моделью организационно-управленческой структуры, в которой вертикальные и горизонтальные связи сочетаются паритетно, а задача управляющего центра заключается в решении общих стратегических задач¹. Поэтому миссии холдинга должны соответствовать правильно сформулированные цели внутрихолдинговых компаний, а также отдельных сегментов. Необходимо учитывать, что корректная формулировка целей и доведение их до сотрудников - это трудоемкий и длительный процесс, который дает результат только там, где сегментные менеджеры стремятся достичь конгруэнтности целевых установок². Под конгруэнтностью понимается гармонизация целевых установок лиц, принимающих участие в процессе. Иначе цели становятся принудительными задачами, а любые перемены воспринимаются как нежелательные.

Преимуществами другой модели управления - дивизиональной (или филиальной) являются гибкость в управлении многопрофильными предприятиями с общей численностью сотрудников порядка сотен тысяч и территориально удаленными подразделениями; расширение границ са-

мостоятельности отделений и филиалов, которые становятся сегментами.

В рамках моделей организационно-управленческой структуры, таких как унитарная, где преобладают вертикальные связи, условие согласования целей не является обязательным, а эффективность обратных связей снижена. “Усложнение управленческой вертикали и рост объемов полномочий в верхних “этажах” создают основу для возникновения отрицательного эффекта масштаба. Последний проявляется в росте общих средних издержек и снижении эффективности функционирования данной организации”³.

Методы трансфертного ценообразования внутри холдинга

Возникновение такого явления, как трансфертное ценообразование, связано с появлением холдинговой и смешанной моделей организационно-управленческой структуры. Адекватные трансфертные цены должны быть ниже рыночных цен по сопоставимым сделкам. Система трансфертного ценообразования применяется для оптимизации внутрихолдинговых затрат при передаче продукции одним внутрихолдинговым подразделением другому, так как выручка продавца является затратами покупателя. Например, производственная компания холдинга может реализовать свою продукцию сбытовой компании холдинга, служащей центром прибыли, по трансфертной цене, а сбытовая компания затем продает данную продукцию внешним потребителям по рыночной цене.

Сближение внутрихолдинговой и рыночной цен соответствует концепции децентрализации и автономии подразделений. Установление трансфертных цен на уровне рыночных - это только один из методов, приемлемый в случае, если менеджеры имеют доступ на внешний рынок, хорошо информированы, а рыночная цена релевантна для принятия управленческих решений. Например, в США установление трансфертных цен на основе рыночных происходит в 35 % случаев, в Канаде и в Японии - в 37 %, в Великобритании - в 31 %⁴. При отсутствии рынка полуфабрикатов или специализированной продукции применяется практика договорных трансфертных цен и цен, установленных на основе затрат. В качестве затрат может выступать нормативная, полная или переменная себестоимость. Менеджеры центров ответственности и сегментные менеджеры должны обладать широким кругом полномочий в принятии решений по затратам, выручке и капиталовложениям. Вместе с тем необходимо учитывать опасность принятия решения, выгодного для отдельного подразделения, но

неприемлемого для холдинга в целом, например, завышение полной себестоимости, используемой в качестве базы трансфертных цен. “Теоретически любой сбор затрат представляет собой форму трансфертного ценообразования. На практике, однако, трансфертные цены ассоциируются с обменом хотя бы с одним центром прибыли или центром инвестиций”⁵. Как подчеркивают Ч.Т. Хорнгрен и Дж.Фостер, наиболее популярным решением при установлении трансфертных цен являются переменные расходы и пропорциональная им доля маржинального дохода холдинга.

Установление договорных трансфертных цен происходит в результате переговоров между подразделением-покупателем и подразделением-продавцом. Результат зависит от силы аргументов каждой стороны и способности сегментных менеджеров избежать конфликта интересов. Преимущество данного метода заключается в том, что менеджер мотивируется на увеличение усилий по наращиванию прибыли сегмента. К недостаткам метода можно отнести потерю времени на переговорный процесс, а также тот факт, что вести переговоры способны только менеджеры определенного психологического типа.

Трансфертное ценообразование требует контроля со стороны государства, так как является важным механизмом перераспределения финансовых ресурсов в рамках интегрированных структур и может использоваться для минимизации налогообложения.

Регулирование трансфертного ценообразования в России

Трансфертное ценообразование является предметом контроля фискальных органов как сделки между взаимозависимыми лицами. В Российской Федерации трансфертное ценообразование регулируется разд. V.I. Налогового кодекса, введенным законом № 227-ФЗ “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения” (далее - Закон). Данным Законом перечень взаимозависимых лиц дополнен организациями с участием одного и того же лица⁵. Разделом V.I. Налогового кодекса РФ предусмотрено пять методов определения трансфертной цены:

- метод сопоставимых рыночных цен - признан приоритетным для определения соответствия цен, примененных в сделках, интервалу рыночных цен;
- метод цены последующей реализации - является наиболее информативным при реализа-

ции уникальной продукции. В результате применения данного метода делается вывод о соответствии внутрихолдинговой цены рыночной цене на основании того, находится ли валовая рентабельность проверяемой компании в контролируемой сделке в пределах рассчитанного интервала рентабельности;

- затратный метод - широко используется в случае передачи сырья и полуфабрикатов внутри холдинга, а также реализации продукции по долгосрочным договорам между взаимозависимыми лицами;

- метод сопоставимой рентабельности - заключается в сравнении операционной рентабельности анализируемой сделки с рыночным интервалом операционной рентабельности сопоставимых сделок;

- метод распределения прибыли - состоит в сопоставлении фактически распределенной операционной прибыли между сторонами сделки с распределением аналогичного показателя между сторонами сопоставимых сделок.

Использование механизмов трансфертного ценообразования для целей минимизации налоговых платежей характерно как для отдельного государства, так и для международных производственно-экономических отношений. В целях налогообложения контролируется соответствие внутрихолдинговых и рыночных цен. Аналогичный подход заложен в основе Руководства Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР) по трансфертному ценообразованию 1995 г.⁶

Анализ специалистами изменений, внесенных в Налоговый кодекс, выявил ряд недостатков. Так, кандидат экономических наук, профессор Г.А. Маховикова приводит в качестве примеров недоработок Закона следующие: “неопределенные формулировки, внутренние противоречия, большое количество экономических терминов без указания на порядок определения их содержания”, например, “валовая рентабельность по сделке” и “цена контролируемой сделки”⁷. Конкретные предложения профессиональных бухгалтеров, налоговых консультантов и менеджеров по внесению изменений в закон сделают возможными для соблюдения интересы всех сторон.

Пополнять казну способна сильная компания с перспективами роста. Для достижения цели развития производства необходимо своевременное принятие стратегических и тактических управленческих решений. На данных какого учета (финансового или управленческого) будет основано решение сегментного менеджера, в конечном итоге не имеет значения, поскольку “речь, по сути, ведется о базовой триаде (FC), имею-

щей определенное функциональное предназначение $FC = \{DB, CA, OI\}$, где DB - информационная база; CA - совокупность принципов и алгоритмов обработки данных; OI - совокупность результатных данных”⁸. В качестве информационной базы могут выступать учетно-аналитические данные предприятия, а также информация о ценах на рынке по аналогичным сделкам, заключенным на сопоставимых условиях. Вторым компонентом данной формулы можно считать метод определения трансфертной цены, на основе которого выводится третий компонент - совокупность результатных данных. Например, при использовании метода сопоставимых рыночных цен результатом будет вывод о том, что трансфертная цена сделки, совершенной между взаимозависимыми лицами, соответствует рыночному уровню, так как находится в интервале рыночных цен.

По нашему мнению, данную функцию можно дополнить психологическим фактором $\{PF\}$, так как принадлежность менеджера к тому или иному психологическому типу придает определенный контекст учетно-аналитическим данным, предоставляемым ему. Доктор экономических наук, профессор В.В. Ковалев и доктор экономических наук Вит.В. Ковалев приводят следующие альтернативные варианты: “реактивность - проактивность”, “рассудочность - интуитивность”, “интровертированность - экстравертированность”, “склонность к риску - несклонность к риску”, “стремление к достижению успеха - стремление избежать неудачи”. Так, сегментные менеджеры, склонные к проактивным действиям, хорошо ориентируются в сложных ситуациях, отличаются хорошей логикой и стремлением к анализу, а следовательно, быстро воспринимают объемную информацию с несколькими альтернативными вариантами действий, способны успешно сочетать целевое соответствие и усилие как элементы мотивации. Таких менеджеров можно назвать “конструкторами информационной системы”. “Труд конструктора информационной системы более сложен и подвержен влиянию человеческого фактора, чем представляет себе большинство людей. Существует жесткая связь между кажущейся посторонней мотивацией и проектированием учетных систем”⁹.

Международный опыт трансфертного ценообразования

В Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию приняты три метода, основанных на сопоставимых сделках по принципу “вытянутой руки”: 1) метод сопоставимой неконтролируемой цены; 2) метод цены

последующей реализации; 3) метод “издержки плюс”¹⁰.

В Германии, где также применяются три вышеперечисленных метода, в 1972 г. был принят Закон “О налогообложении при заграничных отношениях”. В 1983 г. вопрос о трансфертных ценах для целей налогообложения впервые официально был поднят немецким финансово-налоговым управлением, а с 2008 г. общие положения о трансфертных ценах, допускаемые методы их определения и правила их проверки вошли в состав новой редакции первой статьи Закона “О налогообложении при заграничных отношениях”¹¹.

В ряде стран существует возможность использования иных методов трансфертного ценообразования. Кандидаты экономических наук А.С. Кизимов и Н.А. Кузьмина в своей статье “Об альтернативных методах трансфертного ценообразования” называют такие страны: Аргентина, Австралия, Бельгия, Канада, Китай, Дания, Финляндия, Франция, Греция, Венгрия, Япония, Южная Корея, Люксембург, Малайзия, Новая Зеландия, Пакистан, Филиппины, Португалия, Сингапур, Чехословакия, Тайвань, Великобритания, США, Вьетнам, Италия, Норвегия, Швеция¹².

Использование иных методов будет обосновано, если они позволят получить результат, в большей степени удовлетворяющий принципу “вытянутой руки”, чем регламентированные методы. Профессиональные бухгалтеры, налоговые консультанты и менеджеры в разных странах работают над совершенствованием методов установления трансфертных цен.

Заключение

Таким образом, эффективная работа отдельного холдинга является залогом успешного функционирования отрасли и экономики страны в целом. Управление холдингом, возможно, будет эффективнее, если между сегментами будут существовать контрактные отношения. Недопустимо наделять сегментных менеджеров персональной ответственностью и в то же время директивно устанавливать трансфертные цены. В процессе переговоров по трансфертному ценообразованию между сегментами холдинга (за исключением случаев директивного установления цены) весьма важен психологический фактор. Сегмент-производитель будет заинтересован в том, чтобы цена была как можно выше, сегмент-потребитель будет заинтересован в максимально низкой цене, что может спровоцировать возникновение конфликта между ними.

Трансфертное ценообразование в его правильном понимании призвано мотивировать сегментных менеджеров к принятию эффективных решений. Это возможно, если менеджер стремится улучшить финансовый результат своего функционального сегмента и увеличить прибыль всей компании. Необходимо рассмотреть несколько вариантов организации работы сегментного менеджера: от организации производственных участков или центров ответственности, формирующих себестоимость продукции, до функционального сегмента, формирующего финансовый результат по направлению деятельности. Возможно, это менеджер среднего звена - “конструктор информационной системы”, заинтересованный в максимальной эффективности своего функционального сегмента и, следовательно, оперирующий не только себестоимостью, но и показателями рентабельности, производительности труда, а также способный управлять запасами в условиях неопределенности.

¹ Лапинская А.А., Содномбалова Т.Г. Теоретические аспекты разработки и внедрения эффективных управленческих моделей на железнодорожном транспорте // Изв. Петербургского университета путей сообщения. 2013. □ 4 (37). С. 163-168.

² Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса, или как понимать баланс. 3-е изд., перераб. и доп. Москва, 2015. С. 29.

³ Лапинская А.А., Содномбалова Т.Г. Указ. соч.

⁴ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. Москва, 2000. С. 382.

⁵ Там же. С. 372.

⁶ Кафтанников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ : метод. пособие. Челябинск, 2011. URL: http://www.zaoclassic.ru/media/i/othr/Metodicheskoe_posobie_TCO.pdf.

⁷ Маховикова Г.А. Методы трансфертного ценообразования: условия и проблемы применения // Экономика. Налоги. Право / Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего профессионального образования “Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации”. Москва, 2014. □ 1. С. 36-43. URL: <http://elibrary.ru/download/86184365.pdf>.

⁸ Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Указ. соч. С. 30.

⁹ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Указ. соч. С. 252.

¹⁰ Кафтанников А.А. Указ. соч.

¹¹ Буссе Р. Трансфертное ценообразование: основные проблемы (опыт Германии). URL: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=772>.

¹² Кизимов А.С., Кузьмина Н.А. Об альтернативных методах трансфертного ценообразования // Налоговая политика и практика. 2012. □ 11. С. 78-80. URL: <http://elibrary.ru/download/86184365.pdf>.