

На правах рукописи



ЗАИКИН АЛЕКСЕЙ АЛЕКСАНДРОВИЧ

**ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ  
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Казань-2006

Диссертация выполнена в Казанском государственном финансово-экономическом институте.

Научный руководитель: - кандидат экономических наук, доцент  
**Соколов Андрей Юрьевич**

Официальные оппоненты: - доктор экономических наук, профессор  
**Хамидуллина Гульнара Рафкатовна;**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Новоселова Наталья Александровна.**

Ведущая организация: - **Самарский государственный  
экономический университет**

Защита состоится « 28 » декабря 2006 года в 16:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.083.01 при Казанском государственном финансово - экономическом институте по адресу: 420012, Казань, ул. Бутлерова, 4.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института.

Автореферат диссертации разослан « 27 » ноября 2006 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
д.э.н., профессор



Л.И. Куликова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Становление и развитие конкурентоспособного бизнеса в отечественной экономике опирается на такие крупные интегрированные формирования, как корпорации. Рыночные условия выдвигают требования по эффективному управлению в этих хозяйствующих субъектах, которое невозможно без наличия у руководства своевременной и достоверной информации для принятия оптимальных управленческих решений.

Необходимость получения указанной информации создает качественно новую ситуацию, предъявляющую особые требования к системе внутрикорпоративного ценообразования. Экономическая самостоятельность организаций в рамках единого хозяйственного механизма предполагает применение новых подходов к формированию внутрикорпоративных (трансфертных) цен, основанных на балансе доходов, получаемых от реализации промежуточных продуктов, и расходов на их производство, заинтересованности организаций и их подразделений в снижении затрат. В этих условиях в корпорациях возникает необходимость в инструменте управленческого учета, позволяющем обеспечить выполнение стратегических целей, поставленных центральным руководством.

Трансфертное ценообразование является инструментом, который дает возможность превратить корпорацию со сложной иерархией управления в согласованную и управляемую децентрализованную структуру, в которой цели менеджеров организаций согласованы и способствуют достижению целей корпорации в целом. Оно должно представить информацию для оценки качества и своевременности решений, принятых менеджерами организаций, одновременно обеспечивая их мотивацию.

Трансфертное ценообразование должно способствовать концентрации разрозненных ресурсов корпорации в единое целое. Аккумулируя ресурсы посредством управления движением финансовых потоков, трансфертное ценообразование позволяет получить корпорациям конкурентные преимущества за счет приобретения возможности осуществлять маркетинговые мероприятия,

проводить научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, инвестировать средства в приобретение нового оборудования и другие.

Трансфертное ценообразование представляет средство объединения информации в системах управленческого учета отдельных организаций в единую систему управленческого учета корпорации. Оно позволяет исключить искажения себестоимости продукции, работ, услуг за счет устранения повторного учета затрат по взаимным поставкам. Таким образом, появляется возможность более точно определить стоимость продукции, работ, услуг, принимать более правильные решения на основе информации об уточненных переменных и постоянных затратах, маргинальном доходе.

Направление совершенствования отражения операций в рамках трансфертного ценообразования на счетах управленческого учета позволит разработать интегрированную систему регистров управленческого учета и отчетности, позволяющую получить сводную информацию по корпорации.

Актуальность темы исследования также определяется необходимостью рассмотрения вопросов контроля и анализа трансфертных цен в системе трансфертного ценообразования. В связи с этим возникает необходимость наглядного представления процессов установления трансфертных цен, выявления эффекта, получаемого в результате их применения, и учета факторов, оказывающих влияние на эти процессы.

Полноценное функционирование системы трансфертного ценообразования в корпорации возможно в условиях применения систем автоматизации хозяйственной деятельности. В этой связи важно уделять внимание требованиям, которые предъявляет управленческий учет к системам автоматизации трансфертного ценообразования в корпорациях, особенностям их внедрения и функционирования.

**Состояние изученности проблемы.** Исследованию проблем управленческого учета трансфертного ценообразования посвящены труды отечественных и зарубежных ученых. В своей работе автор опирался, прежде всего, на богатое наследие отечественной учетно-аналитической школы, труды ученых, внесших существенный вклад в становление и развитие теории и методологии управлен-

ческого учета, его отдельных элементов и подсистем: производственного учета, нормативного учета, внутрихозяйственного учета, корпоративной отчетности. Среди них – Аксененко А.Ф., Безруких П.С., Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б., Каспина Р.Г., Маргулис А.Ш., Мизиковский Е.А., Мухин А.Ф., Нармбаев К.Н., Николаева С.А., Палий В.Ф., Петрова В.И., Соколов Я.В., Стуков С.А., Татур С.К., Шеремет А.Д., Чумаченко Н.Г. и др.

Особое внимание вопросам трансфертного ценообразования в системе управленческого учета уделяли Асеева С.В., Алборов Р.А., Белоглазова Л.П., Берстнев А.В., Васин Ф.П., Вахрушина М.А., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Котляров С.А., Крылов В.М., Николаева О.Е., Пашкус В.Ю., Пашкус Н.А., Родионова О.А., Семяновский А.А., Шишкина Т.В. и другие. Отдельные вопросы управленческого учета трансфертного ценообразования за рубежом нашли отражение в работах Аткинсона А., Датара Ш., Друри К., Коплана Р., Мориса Д., Фостера Дж., Херберта М., Хиршляйфера Д., Хорнгрена Ч., Шиллингто Г. и других.

Большинство проведенных исследований посвящено использованию трансфертного ценообразования в рамках подразделений одной организации или на уровне транснациональных корпораций, организации которых дислоцированы в различных странах мира.

Недостаточная изученность поднятых проблем в специальной научной литературе обусловила выбор темы диссертационного исследования. Имеющиеся научные труды создают основу для дальнейшего совершенствования трансфертного ценообразования в системе управленческого учета и определяют цель и задачи исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование организации трансфертного ценообразования в системе управленческого учета и подсистем, обеспечивающих его функционирование.

Для достижения намеченной цели в работе поставлены следующие задачи:

- выявить предпосылки и условия возникновения систем трансфертного ценообразования;
- раскрыть экономическую сущность трансфертного ценообразования в современных условиях хозяйствования;
- уточнить понятия «трансфертная цена» и «трансфертное ценообразование», используемые в системе управленческого учета;
- определить цели и исследовать факторы, влияющие на системы трансфертного ценообразования в корпорациях;
- изучить проблематику вопросов функционирования трансфертного ценообразования в системе управленческого учета;
- выявить особенности применения методов управленческого учета трансфертного ценообразования и формальных подходов имплементации методов на уровне корпораций;
- разработать на основе анализа имеющихся моделей трансфертного ценообразования методику трансфертного ценообразования в корпорации;
- дать практические рекомендации по учету хозяйственных операций в системе трансфертного ценообразования корпораций;
- разработать формы управленческих отчетов, отражающих информацию в системе трансфертного ценообразования;
- рекомендовать к применению методы аналитического обеспечения трансфертного ценообразования в системе управленческого учета корпорации;
- определить требования, выдвигаемые управленческим учетом, к системам автоматизации трансфертного ценообразования в корпорациях и привести алгоритм их внедрения.

**Объект и предмет исследования.** В качестве объекта исследования были выбраны группа компаний ОАО «КАМАЗ», в которую входят ОАО «КАМАЗ-Дизель», ОАО «КАМАЗ-Металлургия», ОАО «Камский прессово-рамный завод», ОАО "КАМАЗавтоагрегат" и др., а также ЗАО «Акционерная компания «АЛРОСА», относящиеся к разным отраслям промышленности. Выбор объекта исследования обусловлен специфичностью темы исследования и наличием у

данных хозяйственных субъектов функционирующих систем трансфертного ценообразования.

В качестве предмета исследования выступает теория и практика функционирования трансфертного ценообразования в системе управленческого учета, которая включает процесс формирования и представления учетно-аналитической информации для управления, а также методологические основы отражения операций на счетах управленческого учета и в управленческой отчетности.

**Методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической основой диссертационного исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых по вопросам трансфертного ценообразования, теории и практики управленческого учета, маркетинга, организации, экономико-математических методов, отечественные нормативно-правовые акты и международные стандарты финансовой отчетности. В процессе исследования использовались данные текущего учета и годовой отчетности, регулятивные документы, экспертные данные, реферативные издания, а также результаты собственных разработок.

Для достижения поставленной цели были применены общенаучные методы: наблюдение, измерение, сравнение, анализ, синтез, исторический метод, индукция, дедукция, моделирование и др. Также были применены специальные научные методы: системного подхода, экономико-математические методы, балансовый метод, расчетно-аналитические методы и другие.

**Научная новизна исследования.** Научная новизна состоит в теоретическом и методологическом обосновании функционирования трансфертного ценообразования в системе управленческого учета. К наиболее важным результатам, определяющим новизну диссертационного исследования, можно отнести следующее:

1. Уточнены понятия «трансфертная цена», «трансфертное ценообразование», раскрыта сущность трансфертного ценообразования, как интегрирующего элемента управленческого учета;

2. Предложена к применению система целевых учетных показателей, устанавливаемых при разработке «обязательных заданий», позволяющая согласовать цели отдельных организаций, применяющих методы распределения и перераспределения затрат и результатов с использованием трансфертного ценообразования, с целями корпорации в целом;
3. Определены способы компенсации постоянной части затрат при использовании метода трансфертного ценообразования на основе маржинальных затрат;
4. Внесены предложения по определению верхних и нижних границ трансфертных цен, формируемых на основе переговоров, при помощи методов линейного программирования;
5. Разработана методика определения трансфертных цен с использованием системы сбалансированных показателей и балансового метода с составлением и последующим решением системы линейных уравнений;
6. Определен подход по отражению затрат и результатов в системе управленческого учета с использованием 30-го счета и аналитических субсчетов, группировки затрат на первичные и внутрикорпоративные, позволяющий формировать информацию для определения трансфертных цен и составлять уточненную консолидированную отчетность корпорации;
7. Усовершенствован метод графического анализа трансфертного ценообразования для получения возможности измерения эффекта от изменения трансфертных цен за счет оценки влияния факторов трансфертного ценообразования и рекомендованы к применению методы детерминированного и стохастического анализа для оценки влияния факторов в системе трансфертного ценообразования.

**Практическая значимость.** Практическая значимость исследования заключается в возможности использования разработанных теоретических положений и организационно-методических рекомендаций для совершенствования применения трансфертного ценообразования в системе управленческого учета с предъявляемыми к ним требованиями по достижению стратегических целей и



учету факторов трансфертного ценообразования. Кроме того, результаты диссертационного исследования могут быть использованы при преподавании в высшем учебном заведении дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету», «Управленческий анализ», а также на курсах подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

**Апробация результатов исследования.** Основные результаты исследования обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и научно-практических конференциях, проходивших в 2003-2006 годах. Результаты диссертационного исследования используются в процессе трансфертного ценообразования в группе компаний ОАО «КАМАЗ», ОАО «Ремонтно-строительное управление №10». Отдельные положения диссертационного исследования были использованы в учебном процессе в ходе преподавания дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету» в Казанском государственном финансово-экономическом институте.

Основные положения диссертационного исследования нашли свое отражение в 10 публикациях автора общим объемом 1,8 печ. листа, в том числе одна статья в издании, включенном в реестр ВАК РФ.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, состоящих из семи параграфов, заключения, библиографического списка и приложений, иллюстрирована таблицами и рисунками.

## СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

**Во введении** обосновывается актуальность темы, раскрывается степень разработанности проблемы в отечественной и зарубежной экономической литературе, сформулированы цели и задачи диссертационной работы, предмет и объект исследования, методологическая и теоретическая основы диссертации, определены научная новизна и практическая значимость работы, представлены апробация результатов исследования и его структура.

**В первой главе «Экономическая сущность трансфертного ценообразования»** приводятся исторические предпосылки развития, очерчивается сфера применения, раскрываются экономическая сущность трансфертного ценообразования, его место и роль в системе управленческого учета.

В процессе исследования было отмечено отсутствие единой научной позиции и различия в понимании сущности трансфертного ценообразования. На основе анализа теоретических положений и их сопоставления практике применения трансфертного ценообразования нами были выделены следующие критерии, раскрывающие его сущность:

- 1) трансфертные цены, могут устанавливаться как на рыночных принципах, так и отличаться от них в большую или меньшую сторону для каждой из сторон сделки;
- 2) трансфертные цены образуют систему взаимосвязанных элементов с собственными товарными, финансовыми и информационными потоками;
- 3) область применения трансфертного ценообразования не ограничивается производственными организациями и может распространяться на финансово-кредитные, страховые и прочие организации;
- 4) трансфертные цены могут применяться не только внутри одного юридического лица, но и на уровне корпорации либо между формально независимыми организациями;
- 5) использование трансфертных цен помогает в достижении стратегических целей организаций;
- 6) трансфертные цены используются в отношении товаров, продукции, работ, услуг, которые по своей сущности являются промежуточным продуктом<sup>1</sup> или составной частью в процессе производства конечного продукта.

В связи с этим было предложено собственное определение, в котором под трансфертным ценообразованием, как интегрирующим инструментом управленческого учета, понимается формирование специальных цен на товары, продукцию, работы, услуги при их передаче между взаимосвязанными подразделениями и организациями в процессе производства конечного продукта, которые

---

<sup>1</sup> Здесь и далее под «продуктом» мы понимаем товары, продукцию, работы, услуги.

образуют систему взаимоувязанных учетных показателей, для достижения стратегических целей. Трансфертные цены в этом случае выступают как цены передачи товаров, продукции, работ, услуг в системе трансфертного ценообразования.

В диссертации подвергнуты критическому рассмотрению проблемы трансфертного ценообразования в системе управленческого учета на уровне корпорации ввиду меньшего количества научных трудов, посвященных указанной теме исследования. Системный подход к исследованию трансфертного ценообразования в корпорациях позволил выделить субъекты и объекты системы трансфертного ценообразования. Так в качестве субъектов систем трансфертного ценообразования выступают организации, входящие в состав корпорации и ее центральное руководство, а объектами выступают возникающие между ними отношения по передаче товаров, продукции, работ, услуг, и связанное с ними движение финансовых, материальных и информационных потоков.

В работе нами были выделены характерные черты и цели введения трансфертного ценообразования в корпорациях. На основе их анализа автором сделан вывод, что трансфертные цены необходимы, главным образом, для того, чтобы стимулировать руководителей дочерних организаций к принятию правильных управленческих решений, и служат информационной базой для их принятия. Действия, предпринимаемые для увеличения прибыли отдельных организаций, должны способствовать увеличению прибыли корпорации в целом. Приоритетным является согласование деятельности организаций с политикой центрального руководства корпорации.

Трансфертное ценообразование, как система, обладает внутренней и внешней средой. Поэтому в работе была исследована проблема определения внутренних и внешних факторов оказывающих влияние на систему трансфертного ценообразования.

Итогом рассмотрения стала авторская позиция о том, что трансфертное ценообразование выступает интегрирующим элементом управленческого учета, объединяющим системы управленческого учета отдельных организаций, систему взаимосвязей между ними, а также реализацию мероприятий и проектов,

проводимых центральным руководством корпорации. При правильной постановке система трансфертного ценообразования представляет собой саморегулирующийся инструмент, позволяющий в оперативном режиме оптимизировать деятельность корпорации и во многом повысить оперативность управленческих воздействий по факту отклонений.

В настоящем исследовании уделено внимание проблемам функционирования систем трансфертного ценообразования в корпорациях. В частности, рассмотрена проблема децентрализации управления в корпорациях. В то время как некоторыми признанными специалистами по управленческому учету, среди которых можно выделить К. Друри, С.А. Котлярова, высказывается необходимость наделения автономией менеджмента организаций, входящих в корпорацию, нами подчеркивается, что обязательным условием является рассмотрение этого требования во взаимосвязи с побуждением менеджеров на основании имеющейся учетной информации принимать оптимальные решения для корпорации в целом.

Предлагается использовать формируемую при совмещении элементов «таргет-костинга» и трансфертного ценообразования систему целевых учетных показателей, которые устанавливаются при разработке «обязательных заданий», - минимальных объемов поставок промежуточного продукта от поставляющей организации получающей, определенных исходя из потребностей последующих звеньев производственного процесса, возможностей сбыта конечного продукта, и соответствующим им трансфертным ценам.

Оптимальные трансфертные цены могут побудить организации действовать таким образом, чтобы им было выгодно необходимый корпорации объем продукции, работ, услуг в рамках «обязательного задания» передавать по производственной цепочке, а объем продукции сверх минимального «обязательного задания» реализовывать на сторону по рыночным ценам. В этом случае трансфертное ценообразование позволит минимизировать степень вмешательства в деятельность организаций при одновременном соблюдении интересов корпорации в целом, обеспечивая согласование целей отдельных организаций с политикой центрального руководства.

Во второй главе «Организация управленческого учета трансфертного ценообразования» рассмотрены возможности применения и предложены подходы к формализации методов трансфертного ценообразования. В частности, предложены способы компенсации постоянной части затрат при использовании метода трансфертного ценообразования на основе маржинальных затрат. Компенсация может быть осуществлена посредством уплаты получающей организацией периодической фиксированной платы за право приобретать продукт по более низкой трансфертной цене. Другим способом является компенсация постоянной части затрат поставляющей организации платежами из головной организации. Применение указанных способов дает возможность использовать данный метод трансфертного ценообразования в течение длительных периодов времени.

При использовании метода установления трансфертных цен на основе переговоров в рамках регулируемого трансфертного ценообразования центральному руководству следует установить «обязательные задания» - систему целевых учетных показателей на основе интеграции трансфертного ценообразования и элементов «таргет-костинга».

Бухгалтер-аналитик может предоставить менеджерам информацию для принятия управленческих решений, которая получена по результатам поиска оптимума в задаче линейного программирования по критерию максимизации маржинального дохода поставляющей организации в условиях имеющихся ограничений по необходимым для производства ресурсам (переменным затратам) и предельным значениям, установленным центральным руководством<sup>2</sup>:

$$z = (p_1 - \sum a_{i1}) * x_1 + (p_2 - \sum a_{i2}) * x_2 + \dots + (p_n - \sum a_{in}) * x_n$$

Система ограничений примет вид:

$$\left\{ \begin{array}{l} a_{11} x_1 + a_{12} x_2 + \dots + a_{1n} x_n \leq b_1 \\ a_{21} x_1 + a_{22} x_2 + \dots + a_{2n} x_n \leq b_2 \\ \dots \\ a_{m1} x_1 + a_{m2} x_2 + \dots + a_{mn} x_n \leq b_m \\ x_j \geq 0. \end{array} \right.$$



$$\left\{ \begin{array}{l} PR_1 + ev_1 * (q_1 + eq_1) + ef_1 + \sum_{j=1}^n p_j * q_{j1} = ep_1 * eq_1 + p_1 * q_1 \\ PR_2 + ev_2 * (q_2 + eq_2) + ef_2 + \sum_{j=1}^n p_j * q_{j2} = ep_2 * eq_2 + p_2 * q_2 \\ ..... \\ PR_n + ev_n * (q_n + eq_n) + ef_n + \sum_{j=1}^n p_j * q_{jn} = ep_n * eq_n + p_n * q_n \end{array} \right.$$

На третьем этапе для стимулирования оптимальных действий менеджеров организаций используются надбавки к трансфертной цене и система целевых учетных показателей в «обязательных заданиях». Бухгалтер-аналитик на основании рассчитанных таким образом обязательных объемов поставок промежуточных продуктов и трансфертных цен, полученных от центрального руководства корпорации, в свою очередь, предоставляет менеджерам организаций информацию для принятия решений о программе производства и реализации, максимизирующей в указанных условиях маржинальный доход их организаций.

В диссертации высказывается авторская позиция о необходимости использования для отражения, накопления и систематизации учетной информации для принятия управленческих решений счетов управленческого учета. При ведении финансового учета в Российской Федерации в качестве основы используется единый план счетов учета финансово-хозяйственной деятельности. Мы считаем целесообразным формировать в его рамках информацию управленческого учета, используя для этих целей развернутую группировку по субсчетам и свободные коды счетов. На счетах управленческого учета, использованных для целей осуществления бухгалтерских записей об операциях в системе трансфертного ценообразования, должна отражаться информация, необходимая для построения модели трансфертного ценообразования, а также контроля соответствия запланированных данных фактически полученным значениям. Во многих случаях это также позволяет совместить в едином плане счетов информацию управленческого и финансового учета.

В работе предложен способ организации учета информации в системе

трансфертного ценообразования на счетах управленческого учета с использованием развернутой системы субсчетов, выделения первичных и внутрикорпоративных затрат, т.е. затрат на приобретение товаров, продукции, работ, услуг, поступивших в организацию по трансфертным ценам, и свободного кода счета 30 «Постоянные и переменные затраты».

При указанных предпосылках данные о доходах по каждому виду продукции, работ, услуг  $i = (1;n)$  целесообразно отражать на счете 90 «Продажи» с использованием следующих субсчетов:

90.1.1.BBBBBB «Продажи продуктов организациям в составе корпорации»;

90.1.2.BBBBBB – «Продажи продуктов на внешнем рынке»;

90.2.BBBBBB – «Себестоимость проданных продуктов»;

90.3 – «Налог на добавленную стоимость»;

90.4 – «Акцизы»,

где BBBBBB – код  $i$ -го продукта,  $i = (1;n)$ .

Учет постоянных и переменных затрат считаем возможным организовать с использованием субсчетов к счетам учета затрат. При этом на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» может быть использована следующая кодировка затрат:

AA.BBBBBB.CC.DDDD.E.F.GGGG,

где AA – код синтетического учета;

BBBBBB – код  $i$ -го продукта,  $i = (1;n)$ , производимого в организации;

CC – код центра ответственности организации;

DDDD – код места затрат;

E – признак источника затрат: первичные либо внутрикорпоративные.

F – признак отнесения затрат к постоянным либо переменным;

GGGG – код затраты.

А информацию на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» предлагается кодировать следующим образом:

AA.CC.DDDD.E.F.GGGG,

где AA – код синтетического учета;



СС – код центра ответственности;

DDDD – код места затрат;

Е – признак источника затрат: первичные либо внутрикорпоративные.

F – признак отнесения затрат к постоянным либо переменным;

GGGG – код затраты.

Для выделения и накопления сумм постоянных и переменных затрат из совокупных затрат на производство продуктов предлагается использовать свободный код счета 30, которому присвоить название «Постоянные и переменные затраты». Считаем целесообразным использовать для этого следующие субсчета:

30.1.BBBBBB.E.GGGG – по видам переменных затрат на продукт;

30.2.BBBBBB.E.GGGG – по видам постоянных затрат, распределенных на продукт согласно принятой методике.

30.9.BBBBBB – совокупные затраты на продукт.

Схема движения затрат и результатов по счетам управленческого учета при трансфертном ценообразовании на основе полных затрат и методе распределения косвенных расходов по фактическим ставкам представлена на рис.1.

Счет 30 «Постоянные и переменные расходы» корреспондирует по дебету с кредитом счетов учета затрат и расходов на продажу, а по кредиту – с дебетом счетов учета продаж, готовой продукции, выпуска продукции, работ, услуг. В конце месяца себестоимость произведенной продукции с кредита счетов учета затрат и расходы на продажу с кредита соответствующего счета отражаются на счете 30 согласно следующему правилу: переменные затраты учитываются в дебете счета 30 субсчет 1, а постоянные затраты учитываются в дебете счета 30 субсчет 2.

Одновременно на сумму постоянных и переменных затрат на продукты за месяц делается бухгалтерская запись по кредиту счета 30.9 и дебету счета учета готовой продукции либо дебету счета учета себестоимости проданной продукции в части расходов на продажу, постоянных и переменных затрат на выполненные работы, оказанные услуги.

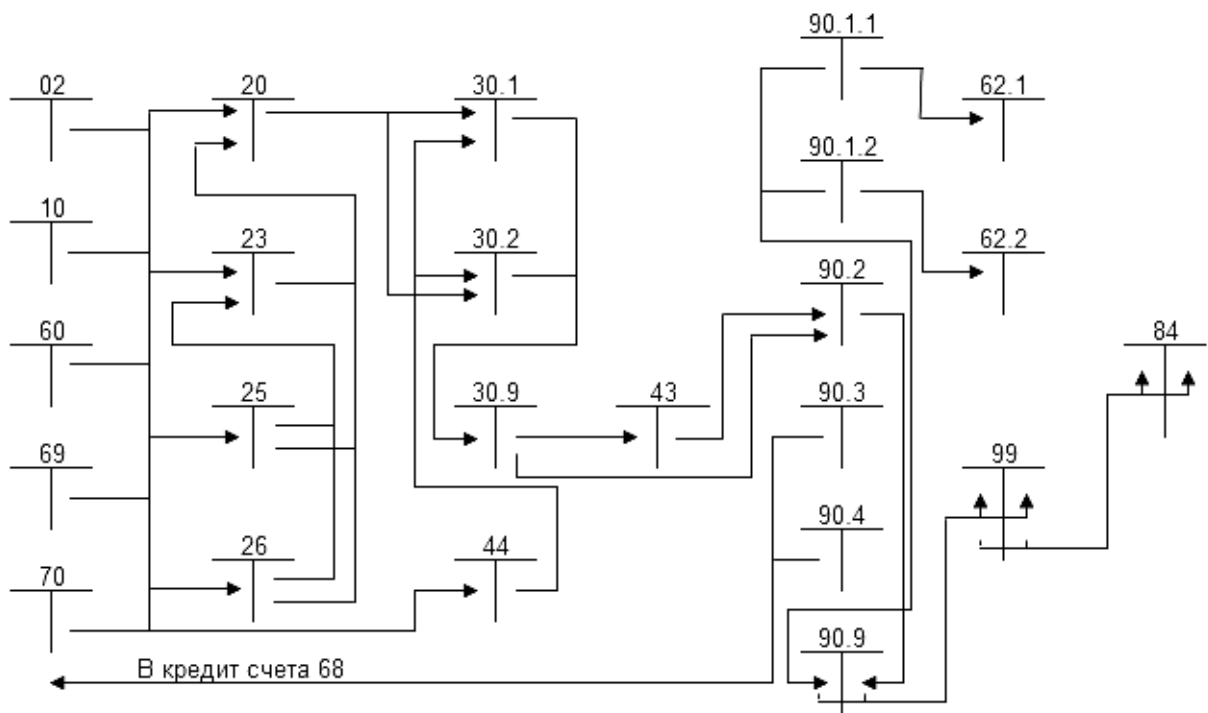


Рисунок 1. Движение затрат и результатов по счетам управленческого учета при трансфертном ценообразовании на основе полных затрат и методе распределения косвенных расходов по фактическим ставкам

Также в зависимости от применяемого метода распределения косвенных расходов в дебет счета учета себестоимости проданной продукции, работ, услуг с кредита счета 30.9 могут быть списаны постоянные затраты, ранее списанные с кредита счетов 25 и 26. На субсчете 2 счета 30 вместо кода продукта в этих случаях будет присутствовать код «0», обозначающий расход периода.

В конце месяца с субсчетов 1 и 2 счета 30 в дебет субсчета 9 счета 30 также должны быть списаны переменные и постоянные затраты, приходящиеся на проданные продукты. Делается это в следующей последовательности. Сначала в дебет счета 30 субсчет 9 с кредита счета 30 субсчетов 1 и 2 списываются суммы расхода периода за месяц. Затем этими же бухгалтерскими записями списываются оставшиеся части постоянных и переменных затрат, приходящиеся на остаток нереализованной продукции, отдельно по каждому продукту на суммы, вычисляемые по формулам:

$$\text{Сумма}_{\text{Д-т сч.30.9 К-т сч.30.1}} = (C_{\text{н Д-т сч.30.1}} + \text{Об}_{\text{Д-т сч.30.1}}) * \frac{C_{\text{к Д-т сч.43}}}{C_{\text{н Д-т сч.43}} + \text{Об}_{\text{Д-т сч.43}}}$$

$$\text{Сумма}_{Д-т сч.30.9 \text{ К-т сч.30.2}} = (\text{С}_{н \text{ Д-т сч.30.2}} + \text{Об}_{Д-т сч.30.2}) * \frac{\text{С}_{к \text{ Д-т сч.43}}}{\text{С}_{н \text{ Д-т сч.43}} + \text{Об}_{Д-т сч.43}}$$

где Сумма – сумма по соответствующей бухгалтерской записи;

Сн - сальдо на начало месяца по соответствующим счетам;

Об – оборот за месяц по соответствующим счетам;

Ск - сальдо на конец месяца по соответствующим счетам.

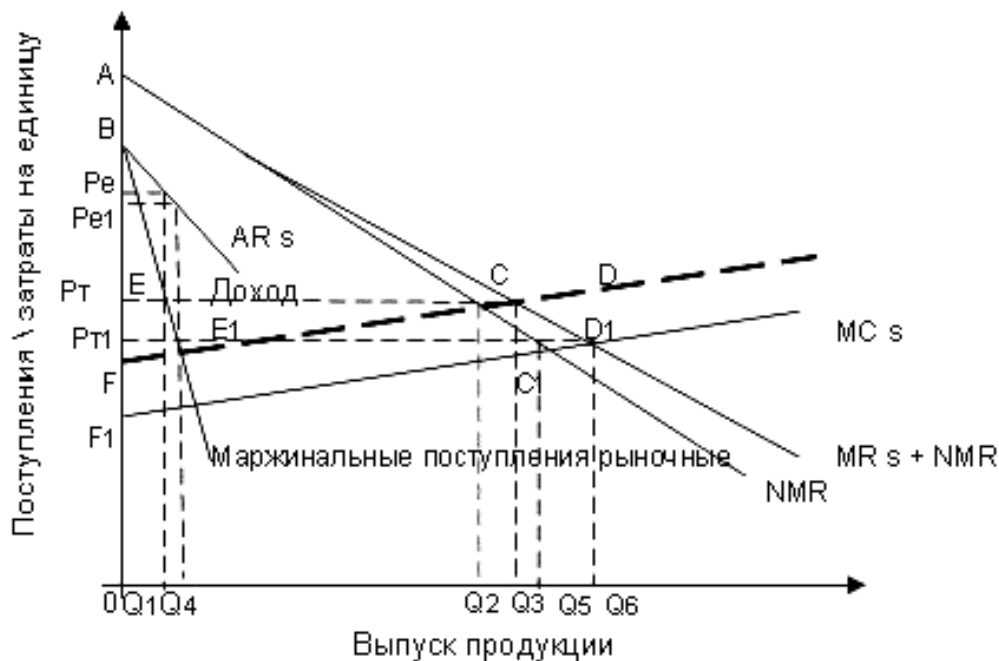
Для целей выделения оборотов и сальдо по внутрикорпоративным и внешним поставкам, а также для целей составления консолидированной отчетности на счетах 60 и 62 необходимо организовать отдельный учет по субсчетам указанных счетов. Так на субсчете 1 указанных счетов могут отражаться поставки по трансфертным ценам, а на субсчете 2 – внешние поставки, при этом на субсчетах 11 и 21 могут быть отражены соответствующие суммы предварительных оплат за будущие поставки продукта. Для целей выделения оборотов и сальдо по внутрикорпоративным и внешним поставкам рекомендуется также организовать отдельный учет по субсчетам счетов с 01 по 16, а также 41.

Подобная организация учета позволяет накапливать постоянные и переменные затраты в разрезе продуктов в составе себестоимости произведенных и проданных продуктов.

В работе также выдвигаются требования к управленческим отчетам в системе трансфертного ценообразования и приводятся соответствующие формы. Полученная при использовании предложенной методики трансфертного ценообразования и предложенном способе отражения учетной информации на счетах консолидированная отчетность корпорации не будет содержать многократно учтенных значений затрат и результатов за счет произведенных корректировок на объем взаимных поставок.

**В третьей главе «Особенности обеспечения функционирования трансфертного ценообразования в системе управленческого учета»** уделено внимание подсистемам, обеспечивающим функционирование систем трансфертного ценообразования. При рассмотрении аналитического обеспечения предлагается способ проведения графического анализа влияния факторов трансфертного ценообразования посредством расчета площадей фигур, обра-

зубых на графике трансфертного ценообразования. Предложенный способ рассмотрен для наиболее часто встречающегося случая в нашей стране - трансфертного ценообразования на несовершенном рынке промежуточного продукта (рис. 2).



В приведенном графике использованы следующие обозначения:

$MC_s$  - маржинальные затраты;

$MR_s + NMR$  - сумма маржинальных поступлений поставляющей организации и чистых поступлений получающей;

$NMR$  - чистые маржинальные поступления получающей организации.

Рисунок 2. Анализ изменения учетных показателей в условиях снижения трансфертных цен на несовершенном рынке промежуточного продукта

Чистые маржинальные поступления поставляющей организации выражаются через формулу:

$$S_{BEDF} = S_{BEP_T} + S_{P_TDF} = 1/2 (BP_T * OQ_1 + FP_T * OQ_3).$$

Чистые маржинальные поступления получающей организации выражаются через формулу:

$$S_{ACEB} = S_{ACP_T} - S_{BEP_T} = 1/2 (AP_T * OQ_2 - BP_T * OQ_1).$$

В этом случае чистые маржинальные поступления корпорации в целом составят сумму чистых маржинальных поступлений каждой организации в отдельности и могут быть выражены через формулу:

$$S_{ACDF} = 1/2 (FP_T * OQ_3 + AP_T * OQ_2)$$

Таким образом, для аналитического обеспечения трансфертного ценообразования в системе управленческого учета нами предлагается следующая формализация процесса нахождения оптимального уровня трансфертной цены и имеющих место маржинальных поступлений через построения на графике трансфертного ценообразования для несовершенного рынка промежуточного продукта:

- При использовании графического метода анализа на несовершенном рынке промежуточного продукта оптимальной трансфертной ценой для максимизации прибыли корпорации является трансфертная цена, получаемая в точке пересечения линии маржинальных затрат поставяющей организации и линии суммы маржинальных поступлений поставяющей организации и чистых маржинальных поступлений получающей организации.
- При использовании графического метода анализа на несовершенном рынке промежуточного продукта максимальные маржинальные поступления корпорации составляют одну вторую суммы произведений отклонения оптимальной трансфертной цены от маржинальных затрат при выпуске первой единицы промежуточного продукта поставяющей организации на общий выпуск продукции поставяющей организации и отклонения чистых маржинальных поступлений получающей организации при выпуске первой единицы промежуточного продукта от оптимальной трансфертной цены на объем поставок получающей организации.

На графике представлен анализ влияния факторов трансфертного ценообразования на примере факторов, вызывающих изменение трансфертных цен, в результате снижения маржинальных затрат. Аналитическое объяснение влияния факторов трансфертного ценообразования, влияющих на снижение маржинальных затрат на чистые маржинальные поступления корпорации в целом, представлено в формуле:

$$\Delta S_{\text{марж. затрат.}} = S_{ACIDIF1} - S_{ACDF} = 1/2 (FP_{\tau} * \Delta Q_3 - \Delta P_{\tau} * (OQ_5 - OQ_6) + AP_{\tau} * \Delta Q_2 - \Delta F * OQ_6),$$

где  $FP_{\tau}$  – разница между трансфертной ценой и маржинальными затрата-

ми при выпуске первой единицы промежуточного продукта;

$\Delta Q_3$  - изменение объема общего выпуска промежуточного продукта;

$\Delta P_7$  – изменение оптимальной трансфертной цены;

$OQ_5$  – оптимальный уровень выпуска промежуточного продукта для реализации получающей организации при изменении уровня маржинальных затрат;

$OQ_6$  – оптимальный уровень общего выпуска промежуточного продукта при изменении уровня маржинальных затрат;

$\Delta P_7$  - разница между трансфертной ценой и маржинальными поступлениями корпорации при продаже 1-ой единицы продукции;

$\Delta Q_2$  - изменение оптимального объема промежуточного продукта для поставки получающей организации;

$\Delta F$  – изменение уровня маржинальных затрат.

Следует отметить, что эта формула будет справедлива и при оценке изменения чистых маржинальных поступлений корпорации в результате влияния факторов, вызывающих рост трансфертных цен.

Аналитическое обеспечение системы трансфертного ценообразования может включать использование индексного метода анализа. Исчисление индексов производится путем сопоставления измеряемой величины с базисной, что позволяет управленческой бухгалтерии получать информацию о динамике трансфертных цен, маржинального дохода организаций и корпорации в целом, а также о динамике сумм прибыли. Для анализа рядов динамики учетных показателей в системе трансфертного ценообразования рекомендован к применению анализ средних величин.

Рекомендуются к применению детерминированные и стохастические методы оценки влияния факторов трансфертного ценообразования, которые могут быть использованы для расчета трансфертных цен при применении различных методов трансфертного ценообразования. Метод цепных подстановок может использоваться как при наличии прямой функциональной связи между трансфертной ценой и ее факторами, так и при обратной. Корреляционную зависимость трансфертных цен от влияющих факторов позволяют изучить методы

корреляционного и регрессионного анализов.

В диссертационном исследовании также рассмотрены требования, которые предъявляет управленческий учет к системам автоматизации трансфертного ценообразования. Приводится алгоритм действий по внедрению системы автоматизации трансфертного ценообразования.

**В заключении** приводится обзор проведенного исследования вопросов применения трансфертного ценообразования в системе управленческого учета, производится систематизация полученных результатов и предложений автора.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:**

1. Заикин А.А., Методика трансфертного ценообразования // Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». – Казань: КГФЭИ, 2003. – с. 184-185
2. Заикин А.А., Система управленческого учета трансфертного ценообразования и международные стандарты отчетности // Материалы международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы планирования и прогнозирования». Ч.2.: Внутрифирменное финансово-экономическое планирование. - Орел: ОГУ, 2004. - с. 80-83
3. Заикин А.А., Применение систем трансфертного ценообразования на базе маржинальных затрат // Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». - Казань: КГФЭИ, 2004. – с. 213-214
4. Заикин А.А., Особенности применения трансфертного ценообразования в управленческом учете группы компаний // Ученые записки, Выпуск 17. – Казань: КГФЭИ, 2004. – с. 527-531
5. Заикин А.А., Особенности применения системы трансфертных цен на основе двойных ставок // Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». – Казань: КГФЭИ, 2005. – с. 236-237
6. Заикин А.А., К вопросу о сущности трансфертного ценообразования // Те-

зисы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». – Казань: КГФЭИ, 2006. – с. 294-296

7. Заикин А.А., Цели управленческого учета трансфертного ценообразования в группах компаний // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: сборник материалов III Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза: РИО ПГСХА, 2006. – с. 59-62
8. Заикин А.А., Применение системы бонусов в управленческом учете трансфертного ценообразования // Социально-экономические технологии в повышении потенциала современного общества: российский и зарубежный опыт: Сборник материалов III Международной научно-практической конференции. – Пенза: РИО ПГСХА, 2006. – с. 30-32
9. Заикин А.А., Особенности управленческого учета трансфертных цен на основе переговоров // СЭТС/Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, организация © Камская государственная инженерно-экономическая академия (КамПИ) 2003-2006 / 2номер 2006 г. / <http://kampi.ru/sets/base/18nomer/ziikin/1.pdf>
10. Заикин А.А., Философия трансфертного ценообразования // Сибирская финансовая школа, №2, 2006. - с. 62-64