



В. Ю. Паикус

**СИСТЕМЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ:
ПОДХОДЫ, МОДЕЛИ, ПРИМЕНЕНИЕ
В ОБЩЕСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ**

Трансфертное ценообразование представляет собой механизм эффективного управления организацией в новых экономических условиях. Рассматриваются основные модели формирования трансфертных цен и взаимодействия финансовых участников, способствующие гармонизации их экономических интересов. Особый интерес представляет применение этих моделей для обеспечения конкурентоспособности организаций общественного сектора экономики.

Transfer pricing proves to be an effective organizational management mechanism under the new economic conditions. This article deals with the main transfer pricing formation models and the interaction of financial participants contributing to harmonizing their economics interests. The application of these models to ensure competitiveness of public sector organizations is of special interest.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, общественный сектор, центр ответственности, центр прибыли, центр затрат, центр инвестиций.

Key words: transfer pricing, public sector, responsibility center, the profit center, expenditure center, investment sector.

Рост рынков, интернационализация конкуренции, развитие новых технологий производства и сокращение жизненного цикла товара представляют собой особенности современной экономики. Поддержание конкурентоспособности предъявляет высокие требования к управлению предприятием: лидерства в технологиях, производстве, маркетинге и других функциональных областях менеджмента уже недостаточно. Возникает необходимость в управлении всей фирмой, всем процессом целиком. Отметим, что эти идеи все больше проникают в некоммерческий сектор экономики в попытках сделать его более эффективным и ответить на современные вызовы, которые приходится учитывать неприбыльным организациям в новых экономических условиях.

В начале XX в. менеджмент (сначала в коммерческом, а потом и в некоммерческом секторе) пришел к дивизиональной структуре управления. Однако помимо многочисленных преимуществ децентрализация породила и множество проблем, связанных с разделением полномочий при их делегировании, следовательно, появилась потребность в создании координационного механизма, который смог бы дать реальные возможности организации для разрешения возникших проблем. Отметим, что существуют, как минимум, три связующих процесса в организации, которые обеспечивают ее целостность: единая информационная система, корпоративная культура и система трансфертного ценообразования, обеспечивающая заинтересованность сотрудников в качественном функционировании организации и достижении качественных результатов труда, то есть позволяет повысить мотивацию и эффективность деятельности организации. Если первые два связующих процесса достаточно хорошо освещены в литературе, то проблемы трансфертного ценообразования пока раскрыты мало.

Одной из проблем финансирования учреждений общественного сектора экономики является высокая централизация структуры и отсутствие заинтересованности различных звеньев в конечном результате. Следовательно, необходимо разработать механизм, с помощью которого можно повысить эффективность распределения финансовых потоков. Таким механизмом может стать система трансфертного ценообразования.

Под **трансфертным ценообразованием** (ТЦ) понимают процесс установления трансфертной цены, всегда привязанной к конкретной образовательной услуге (специфическому товару) и субъекту, который эту услугу (или комплиментарный ей товар) продает/покупает. Практически в любой организации общественного сектора существует обмен полуфабрикатами – «промежуточными» услугами как составляющими конечного общественного продукта между отдельными подразделениями. Например, в учреждении образования такими полуфабрикатами являются услуги, предоставляемые факультетом (кафедрой) для образовательной программы другого факультета. Поэтому трансфертное ценообразование как система представляет собой совокупность элементов (например, своеобразных «центров ответственности» общественных услуг) и связей между ними (трансфертных цен).



Современная фирма представляет собой совокупность бизнес-единиц, между которыми существуют контрактные отношения. Фактически, на уровне организации общественного сектора мы имеем схожую структуру. Это свидетельствует о том, что внутри любой организации общественного сектора происходит оказание услуг (или продажа **специфических товаров**, комплиментарных процессу оказания общественных услуг) одних подразделений другим на взаимовыгодной основе (собственно говоря — это и есть специфические контрактные отношения). Внутренняя расчетная цена, по которой происходит «продажа» услуги, и называется **трансфертной ценой**.

Таким образом, современная организация общественного сектора должна представлять, по сути, специфический 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 во внутрифирменной экономике.

Введение контрактных отношений в организации общественного сектора предполагает установление таких правил «игры» между его бизнес-единицами (например, образовательными программами, в образовательном учреждении), которые были бы выгодны всем сторонам контракта. В противном случае об эффективном процессе оказания общественных услуг можно забыть.

Почему же процесс определения трансфертной цены может составлять основу внутриорганизационных отношений типичной структуры общественного сектора?

Во-первых, она показывает, состоится ли обмен услугами вообще. В противном случае контрактные отношения между центрами ответственности учреждений общественного сектора будут расторгнуты, что может привести к разбуханию штатов либо к использованию внешних услуг (в свете решения знаменитой проблемы производить/покупать).

Во-вторых, трансфертная цена определяет объем и частоту оказания услуг между бизнес-единицами — центрами ответственности учреждений общественного сектора.

В-третьих, она влияет на доходы и расходы (в том числе и на распределение средств как собственных, так и привлеченных) бизнес-единиц, поскольку представляет собой «доход» продающего подразделения и «расход» покупающего.

В-четвертых, она позволяет, при внедрении соответствующих моделей, рассчитать реальные доходы и расходы каждой бизнес-единицы — центра ответственности учреждения общественного сектора.

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

В-шестых, служит базой для мотивации подразделений и эффективного управления экономикой всей организации общественного сектора.

Трансфертное ценообразование имеет место, так как существует внутренний рынок в организации. Интернализация торговли заставила искать ответ на вопрос, почему не всегда происходит обмен между независимыми фирмами. По Коузу, это вызвано наличием транзакционных издержек, согласно Уильямсону, важную роль играют объем и частота внутренних транзакций.

Изучение данного вопроса усложняется тем, что во многих случаях информация о внутренней «торговле» даже обычными товарами (а уж тем более общественными услугами) недоступна: либо ее просто нет, либо организация общественного сектора не желает передавать ее огласке.

Изучение проблемы трансфертного ценообразования М. Мехадди в организациях различных типов Великобритании показало, что объем внутренней торговли может варьироваться от 5 до 90 % годовых продаж [4]. Никакой зависимости между размером организации и степенью внутренней торговли обнаружено не было. Однако величина трансфертов оказалась наибольшей в организациях с вертикальной интеграцией, прежде всего связанных с высокими технологиями и производством полуфабрикатов в условиях отсутствия внешнего рынка. Эти результаты согласуются с выводами Уильямсона о целесообразности интернационализации транзакций с высокой частотой и специфичностью активов. Все это создает предпосылки для эффективного использования трансфертного ценообразования в организациях общественного сектора [5].

Р. Энтони и Дж. Дирден [1] определили следующие **цели трансфертного ценообразования**:

1. Система трансфертного ценообразования должна мотивировать руководителя центра ответственности учреждения общественного сектора и его подразделений к принятию эффективных решений и предоставлять информацию для их обоснованности. Это возможно тогда и только тогда, когда руководители центров ответственности учреждения общественного



сектора, стремясь улучшить экономические результаты своего подразделения, увеличивают и объемы инвестиционных ресурсов, а также совокупный позитивный эффект функционирования всей организации общественного сектора.

2. Решения о величине трансфертных цен должны отражаться на результативности подразделений и оптимизации используемых ими ресурсов, т.е. представлять собой обоснованный критерий измерения деятельности подразделения, ибо при оказании услуг доходы (выгоды, оказывающие позитивный эффект на его деятельность) одного подразделения превращаются в расходы другого.

3. Система трансфертного ценообразования не должна нарушать определенную автономию подразделений – центров ответственности организаций общественного сектора. Недопустимо наделять такого рода руководителей дополнительной ответственностью и в то же время централизованно назначать внутренние цены.

В отличие от других внутриорганизационных 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 оптимизации ресурсной системы. При отсутствии развитой системы ТЦ у каждого конкретного подразделения организации общественного сектора нет экономической заинтересованности в обеспечении качества итоговых услуг организации, т.е. оно будет преследовать собственные интересы, зачастую не согласующиеся с интересами всей организации или других подразделений.

Хорошим примером несовершенства экономики учреждения общественного сектора являются некоторые российские вузы. Административные методы управления (а именно централизованное распределение ресурсов, отсутствие контрактных отношений между подразделениями и т.д.) привели к тяжелому положению в таких вузах, где преподаватели не мотивированы к труду, оплата их деятельности идет на уровне прожиточного минимума, учебная нагрузка (из-за незаполненности вакансий или сокращения штатов) велика. Все это негативно влияет на оказание образовательных услуг («наплевательское» отношение к студентам, пересказ учебника на лекции (а иногда – и самостоятельное чтение выделенных страниц студентами), вымывание талантливых кадров из коллектива и пр.). В этом случае уже не ставится вопрос о конкурентоспособности вуза, новых образовательных технологиях или креативных подходах к обучению. Следовательно, управление внутриорганизационными отношениями особенно актуально для отечественных высших учебных заведений, а система трансфертного ценообразования должна стать неотъемлемой частью экономики конкурентоспособной образовательной организации, создав основу ее эффективного функционирования.

Постараемся более точно определить трансфертную цену в такой структуре. Итак, основным связующим элементом между центрами ответственности является трансфертная цена. Трансфертная цена есть внутренняя расчетная цена, по которой происходит продажа (покупка) товаров (предоставление/получение услуг) между центрами ответственности одной организации.

Это есть денежная оценка потока услуг (товаров) между различными подразделениями одной образовательной организации [2]. Отметим, что оказание услуг (и поставки комплиментарных товаров), как правило, не сопровождаются реальными денежными потоками.

В качестве примера, приведем некий университет (рис.), в котором есть по крайней мере три факультета (А, В и С), имеющие необходимые друг-другу образовательные услуги (причем взаимодействие идет между факультетами А и В, а также В и С; образовательные программы факультетов В и С не зависят друг от друга). Будем считать, что факультет А работает по двум основным образовательным программам, по одной из них имеется три центра ответственности (например, одна базовая бакалаврская программа и две программы магистратуры, взаимодействующие друг с другом). Кроме этого существуют еще два факультета (В и С), оказывающие услуги по двум образовательным программам факультета А. Факультет В имеет две родственные образовательные программы (образовательную программу 3, включающую два центра ответственности: за программу подготовки бакалавров и магистров, и образовательную программу второго высшего образования 3 ВВО, которая реализуется на базе бакалаврской программы ЦО 5 и никак не связана с магистерской программой ЦО 6). Факультет С реализует одну образовательную программу (причем программа подготовки бакалавров реализуется двумя не взаимодействующими друг с другом центрами ответственности, а подготовка магистров идет на базе бакалаврских программ ЦО 8 и ЦО 9. Факультеты могут иметь определенную самостоятельность (например, собственные субсчета в банках) и мало зависят друг от друга в рамках университета. Тогда можно выделить следующие виды трансфертных цен [3]:



1. Внутривидовые трансфертные цены используются для денежной оценки проданных (купленных) образовательных услуг (комплиментарных товаров) внутри одной образовательной программы (одного структурного подразделения) другой (на примере – между ЦО 1 и ЦО 2 внутри образовательной программы).

2. Внутренние межструктурные трансфертные цены между образовательными программами (одного структурного подразделения) применяются для оценки произведенных (приобретенных) образовательных услуг (по сути – полуфабрикатов) подразделений, находящихся на разных этапах одной образовательной программы в рамках одной, независимой от иных, образовательной структуры (на примере – между двумя образовательными программами внутри факультета: например, образовательной программой 3 и образовательной программой 3 ВВО)

3. Внешние межструктурные (внутривузовские) трансфертные цены. В данном случае речь идет о ценах на образовательные услуги между крупными (и юридически независимыми друг от друга) организационными подразделениями (на примере – между факультетами А, В и С).

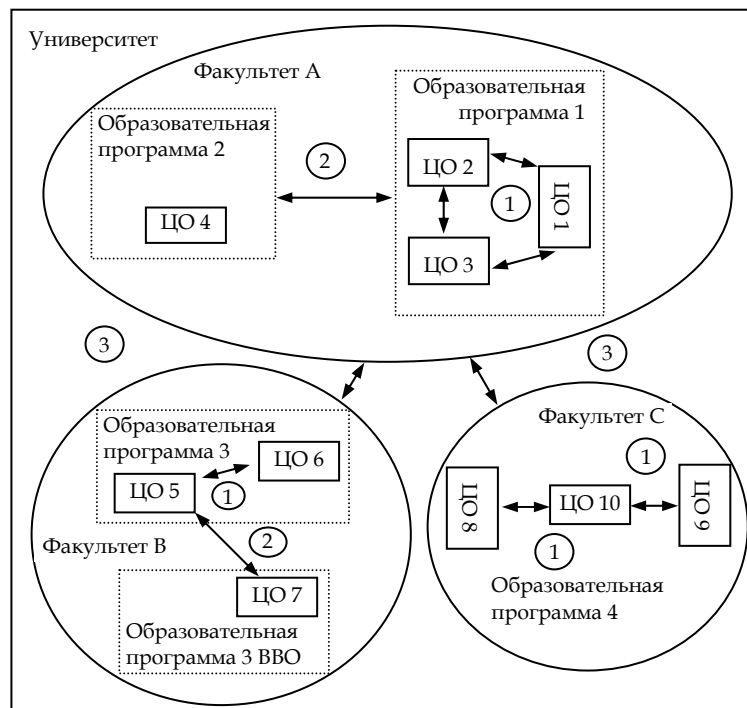


Рис. Разработка трансфертных цен

на основе взаимодействия факультетов и образовательных программ

Итак, трансфертную цену можно считать на разных уровнях иерархии управления образовательным учреждением. Отметим, что возможно как одновременное использование всех трех видов, так и одного или двух. Всё зависит от того, насколько развита система учета и насколько подобные расчеты представляются необходимыми. Идеальным вариантом было бы одновременное использование трансфертного ценообразования на всех уровнях организационной структуры.

На практике, как правило, расчет трансфертных цен часто происходит только между достаточно крупными структурными единицами (поэтому в качестве примера и были выбраны образовательные программы). Чем меньше размер бизнес-единицы, тем сложнее определить для нее справедливую трансфертную цену, а тем более точно посчитать результат ее деятельности, так как теснее ее взаимосвязь с остальными подразделениями как с точки зрения движения финансовых потоков, так и с точки зрения потоков услуг.

На практике выделяют следующие виды центров ответственности:

– Центры прибыли – подразделение (-я), которое контролирует и свои издержки и выгоды. Их деятельность оценивается на основе полученных ими выгод. Также может быть поставлена цель увеличения показателей конкурентоспособности на уровне подразделения или количества проектов, в том числе способствующих привлечению дополнительного финансирования учреждения. Такая ответственность требует соответствующей степени свободы в принятии решений. Примерами таких центров ответственности в крупной образовательной организации могут быть центр переподготовки менеджеров, программы системы ДПО и т. п.



– Центры затрат – подразделение(-я), которое контролирует только свои издержки. Это типичные подразделения, не имеющие прямого выхода на внешний рынок или являющиеся стратегически важными для продвижения организации на рынке, поддержания ее особого статуса или развития ее имиджа (например, педагогические программы на ряде факультетов РГПУ им. А.И. Герцена). Задача центра затрат состоит в минимизации издержек при заданном объеме и качестве общественных услуг.

– Центры расходов – к ним относятся те 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.

– Центры инвестиций – подразделение(-я), контролирующее издержки, выгоды и инвестиции. Оно отвечает за использование собственного и заемного капитала (включающего бюджетное финансирование и привлеченное за счет дополнительной деятельности), располагает полной автономией в управлении всеми или частью активов организации. Деятельность центра инвестиций часто оценивается при помощи показателя ROI. В общественном секторе, исходя из его характера, таких центров ответственности не так уж и много. В качестве примера можно привести международные программы ряда бизнес-школ (например, Высшей школы менеджмента СПбГУ).

Центры ответственности стремятся достичь приемлемого для всех результата при реализации основных процессов деятельности организации. При совместных действиях один центр ответственности сообщает наименьшую цену, по которой он намерен купить, а другой – наибольшую, по которой он намерен продать. Взаимосвязанные подразделения в процессе переговоров будут снижать свои требования или готовиться к уступкам, и в итоге они придут к цене, приемлемой для каждого из них, но не находящейся в переговорном множестве, известном обоим. Поскольку первоначальные предложения нереальны и необоснованны, то структурные подразделения будут пытаться доказать свои требования, привлекая потенциальные альтернативы противоположной стороны.

Наиболее часто упоминаемый недостаток переговорных трансфертных цен порождает множество конфликтов подразделений, что может повредить их дальнейшему сотрудничеству. В то же время применение системы трансфертных цен заставляет подразделения точно оценивать свой и чужой вклад в формирование итоговой общественной услуги и ее качества, т.е. создает четкую экономическую зависимость подразделений и всех сотрудников учреждений общественного сектора в результатах деятельности организации.

Список литературы

1. *Anthony R. N., Dearden J.* Management Control Systems. R. D. Irwin, 1984.
2. *Erwert R., Wagenhofer A.* Interneunternehmensrechnung, 2.Aufl. Berlin, 1995.
3. *Handbuch der Verrechnungspreise: Betriebswirtschaft, Steuerrecht, OECD- und US-Verrechnungspreisrichtlinien / Gesamtverantw. Alexander Voegele, Bearb. von Thomas Borstell.* Muenchen, 1997.
4. *Mehaphdi M.* Behavioral Aspects of transfer Pricing In UK decentralised Companies. Ph.D. Dissertation. London, 1990.
5. *Папкус Н.А.* Инновации в системе образования: понятия, особенности, подходы к сравнению // Проблемы современной экономики. 2007. №2. С. 387–391.

Об авторе

Вадим Юрьевич Папкус – канд. экон. наук, доц., Санкт-Петербургский государственный университет, e-mail: v_pashkus@mail.ru

About author

Dr. Vadim Pashkus, Associate Professor, Department of Economic Theory and Economic Policy, Saint Petersburg State University, e-mail: v_pashkus@mail.ru