

0-795368

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

*На правах рукописи*



**Павлов Павел Валерьевич**

**УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ  
С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург

2011

*Звон. № 52/01-1190*  
*10.10.2011*

Диссертация выполнена на кафедре статистики, учета и аудита экономического факультета Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Патров Виктор Владимирович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Ларионов Александр Дмитриевич  
ФГОУ ВПО «Санкт-Петербургский  
государственный университет экономики  
и финансов»

кандидат экономических наук, доцент  
Костюк Галина Ивановна  
ФГОУ ВПО «Санкт-Петербургский  
торгово-экономический институт»

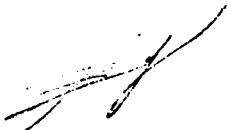
Ведущая организация: ФГОУ ВПО «Российский  
государственный аграрный университет –  
МСХА имени К.А. Тимирязева»

Защита состоится «25» сентября 2011г. в 19:00 часов на заседании совета Д.212.232.36 по защите докторских и кандидатских диссертаций при Санкт-Петербургском государственном университете по адресу: 191123, Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62, ауд. 415.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке им. А.М. Горького Санкт-Петербургского государственного университета по адресу: 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., д. 7/9.

Автореферат внесен «23» сентября 2011г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
доктор экономических наук,  
профессор



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790518

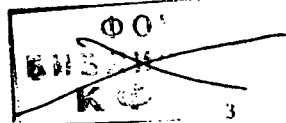
Н.С. Воронова

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** Современная отечественная экономика характеризуется высокой степенью концентрации капитала во многих отраслях хозяйства. Анализ тенденций глобализации с учетом таких особенностей российской экономики, как высокая монополизация наиболее рентабельных сфер народного хозяйства бизнесом и создание крупных промышленных объединений с государственным участием на базе предприятий, раснавшихся в период экономических реформ 1990-х гг., позволяет предположить, что степень монополизации отечественной экономики в среднесрочной перспективе, вероятнее всего, будет усиливаться.

Сформировавшаяся в экономике тенденция к концентрации капитала, осуществляемой, в частности, в форме холдингов, предъявляет новые требования к учетно-информационному обеспечению процесса управления. Необходимыми условиями обеспечения конкурентоспособности продукции крупного предприятия являются предоставление значительной автономности подразделениям и создание информационной системы, выполняющей функцию противовеса широким полномочиям менеджеров среднего звена.

Трансфертное ценообразование является инструментом, позволяющим руководству предприятия в рамках определенных границ делегировать менеджерам подразделений полномочия по определению объема и цен выпускаемой продукции и, в то же время, координировать их действия таким образом, чтобы усилия менеджеров были направлены на улучшение финансовых результатов хозяйствующего субъекта в целом. В настоящее время учетно-информационное обеспечение операций с применением трансфертных цен не в полной мере соответствует современным требованиям управления крупными предприятиями. Учет операций с применением трансфертных цен зачастую отождествляется с калькулированием себестоимости продукции и ее распределением по местам возникновения затрат, при этом информационный потенциал трансфертного ценообразования остается в значительной степени недоиспользованным. Учет в системе трансфертного ценообразования, основанный на методе двойной записи, способен предоставлять информацию о результатах работы подразделений так, как будто они функционируют в качестве автономных субъектов экономической деятельности. Использование такой информации руководством



предприятия может существенно расширить возможности оценки качества решений, принимаемых менеджерами среднего звена.

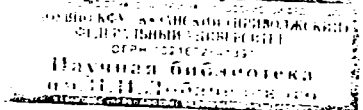
В то же время действующие нормативно-правовые документы по бухгалтерскому и налоговому учету, накладывающие определенные ограничения на расчеты между связанными сторонами, имеют ряд пробелов и находятся в состоянии трансформации, что создает дополнительные сложности для предприятий, внедряющих трансфертное ценообразование.

Недостаточная изученность данных проблем обосновывает необходимость дальнейшего исследования учета операций с применением трансфертных цен.

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

Отдельные аспекты учета операций с применением трансфертных цен рассматриваются современными российскими исследователями: Ф.Н. Вазин, А.А. Женага, П.Ю. Иванова, А.М. Карминский, Е.В. Козлова, Т.М. Мезенцева, К.А. Плесков, О.Б. Николаева, С.И. Полякова, Д.А. Путильц, М.В. Симонов, В.А. Слепова, В.В. Шестакова и другие.

Среди зарубежных ученых, исследовавших вопросы учета операций с применением трансфертных цен, центральное место, на взгляд автора, занимает немецкий теоретик бухгалтерского учета О. Шмаленбах, опубликовавший в начале XX в. несколько работ по данной тематике. Целый ряд работ в области трансфертного ценообразования опубликован американскими учеными. Вопросы налогообложения международных сделок с применением трансфертных цен изучали: Д. Рутенберг, Р.



Фейнскрейбер, Д. Хиршлейфер, Т. Хорст. Поведенческий аспект трансфертного ценообразования изучен в работах Д. Баумлера и Д. Уотсона. Управленческий учет операций с использованием трансфертных цен изучали Ш. Датар, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрэн. Информационно-аналитическая ценность трансфертных цен обоснована испанским экономистом Хесусом Уэрта де Сото.

Большинство опубликованных работ посвящено вопросам калькулирования себестоимости этапов незавершенного производства и налогообложению международных сделок подразделений транснациональных корпораций. В то же время, отсутствуют конкретные рекомендации по организации управленческого учета операций с использованием трансфертных цен на основе метода двойной записи, а также остается не в полной мере исследованным вопрос формирования бухгалтерской и налоговой отчетности в части сделок между связанными сторонами. Недостаточная изученность данных проблем предопределила цель и задачи исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования заключается в разработке методологии учета операций с использованием трансфертных цен, способствующей расширению возможностей по оценке качества решений менеджеров среднего звена. В соответствии с данной целью, в рамках исследования были поставлены и решались следующие задачи:

- изучить историю применения и исследования трансфертного ценообразования;
- раскрыть экономическую природу трансфертных цен и уточнить понятие «операция с использованием трансфертной цены» в управленческом и налоговом учете;
- исследовать юридические основания и нормативно-правовые ограничения трансфертного ценообразования;
- рассмотреть организационные аспекты внедрения трансфертного ценообразования в рамках децентрализации управления предприятием;
- дать рекомендации по организации раздельного учета внутренних и внешних хозяйственных операций;
- разработать модель исчисления и учета платы подразделений за предоставление заемных финансовых ресурсов в рамках одного юридического лица;

- рекомендовать к применению метод раздельного учета расходов, подконтрольных различным уровням менеджмента предприятия;
- разработать метод формирования специальных фондов на внутрихозяйственных балансах подразделений, служащих источником для осуществления расходов, иницируемых менеджерами среднего звена;
- разработать формы управленческих отчетов подразделений, действующих в системе трансфертного ценообразования;
- определить требования, предъявляемые нормативно-правовыми документами, к раскрытию операций с использованием трансфертных цен в бухгалтерской отчетности и разработать алгоритмы их выполнения;
- раскрыть налоговые риски использования трансфертного ценообразования и предложить необходимые формы налоговой отчетности организаций, предусмотренные планируемыми поправками в Налоговый кодекс РФ.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических и практических вопросов функционирования управленческого, бухгалтерского и налогового учета в системе трансфертного ценообразования.

В качестве объекта исследования была выбрана региональная группа компаний «ФИДУС». Выбор объекта исследования обусловлен следующими причинами:

- осуществление группой компаний различных видов хозяйственной деятельности;
- наличие бизнес-подразделений, осуществляющих внутреннюю торговлю с использованием трансфертных цен;
- наличие функционирующей системы управленческого учета операций с применением трансфертных цен.

**Методы исследования.** Для достижения цели исследования применены следующие общенаучные методы: наблюдение, анализ, синтез, сравнение, группировка, индукция, дедукция, моделирование и другие. Также применены специальные научные методы: системный подход, балансовый метод, расчетно-аналитический метод и другие.

Теоретической и методологической основой исследования явились работы отечественных и зарубежных авторов в таких областях, как трансфертное

ценообразование, теория и практика управленческого учета, бухгалтерский учет, налогообложение, предпринимательское право, а также отечественные нормативно-правовые документы, проекты отечественных нормативно-правовых документов, международные стандарты финансовой отчетности и рекомендации международных экономических организаций. Кроме того, в процессе диссертационного исследования использованы данные управленческого учета хозяйствующих субъектов, экспертные данные, реферативные издания и результаты авторских разработок.

**Научная новизна** исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке научных и практических рекомендаций по повышению эффективности учетно-информационного обеспечения управления предприятием посредством совершенствования учета в системе трансфертного ценообразования.

**В процессе исследования получены следующие наиболее существенные результаты, выносимые на защиту:**

- выработан новый подход к дефиниции операции с использованием трансфертной цены, предполагающий наличие двух самостоятельных объектов учета, имеющих различные цели: а) повышение эффективности деятельности подразделений и б) оптимизация налогообложения группы связанных налогоплательщиков;

- разработана методика учета взаиморасчетов между подразделениями предприятия, позволяющая исчислять и отражать в учете финансовые результаты подразделений как автономных хозяйствующих субъектов, распределяя между ними бремя налога на прибыль организаций и отдельно учитывая финансовый результат по внутренней и внешней торговле, не изменяя балансовую оценку материально-производственных запасов до их реализации на сторону;

- в целях формирования учетной информации не только о фактических, но также и альтернативных издержках при запуске новых направлений хозяйственной деятельности, показана целесообразность внедрения трансфертных цен на заемные финансовые ресурсы, предоставляемые между подразделениями предприятия в рамках одного юридического лица, а также выработан алгоритм исчисления и отражения в учете соответствующих платежей;

- обоснована целесообразность и разработана методика раздельного учета расходов, подконтрольных и неподконтрольных менеджерам среднего звена, позволяющая в целях формирования эффективных систем материальной мотивации

обособленно отражать в учете и отчетности информацию о затратах, инициируемых высшим менеджментом и не подлежащих включению в базу при расчете премий руководителей подразделений;

- исходя из положений работ современных исследователей в области управления персоналом, указывающих на наличие у менеджера полномочий как на один из основных факторов нематериальной мотивации, предложена методика учета, позволяющая руководству предприятия формировать на внутрихозяйственных балансах подразделений специальные фонды, служащие источником для осуществления расходов, инициируемых менеджерами среднего звена;

- на основе требований нормативно-правовых документов к раскрытию в бухгалтерской отчетности информации о сделках, в которых организация могла использовать трансфертные цены, разработаны необходимые формы бухгалтерской отчетности по операциям со связанными сторонами и рекомендации по их заполнению;

- на основе законопроекта Минфина РФ, направленного на усиление налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, предложены формы налоговой отчетности по сделкам с использованием трансфертных цен, разработка которых налогоплательщиками и последующее заполнение станут обязательным в соответствии с предлагаемыми изменениями Налогового кодекса РФ.

**Апробация результатов работы.** Основные положения и результаты диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах, а также обсуждались на научных конференциях:

1) В Санкт-Петербургском государственном университете:

- Международная научная конференция «Мировой экономической кризис и Россия: причины, последствия, пути преодоления», 2009г.;

- Международная научная конференция «Соколовские чтения». Взгляд из прошлого в будущее», 2011г.

2) В Ярославском филиале Московского государственного университета экономики, статистики и информатики:

- Всероссийская научно-практическая конференция «Молодежь. Образование. Экономика», 2011г. Получен диплом за I место на секции «Бухгалтерский учет и финансы в условиях инновационной экономики».

3) В Полоцком государственном университете, Белоруссия:

- Международная научно-практическая конференция «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики», 2011г.

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в одиннадцати публикациях автора общим объемом 3,8 п.л., в т. ч. пять публикаций в изданиях, входящих в список ВАК, общим объемом 2,6 п.л.

**Теоретическая и практическая значимость.** Разработанные в диссертационном исследовании теоретические и методологические положения могут быть использованы для дальнейшего развития и совершенствования учета операций с применением трансфертных цен в целях получения информации, способствующей повышению эффективности деятельности менеджеров среднего звена.

Отдельные положения диссертационного исследования были использованы в учебном процессе в ходе преподавания дисциплин «Управленческий учет» и «Налоговый учет и планирование» в Санкт-Петербургском государственном университете.

Результаты диссертационного исследования используются в практической деятельности группы компаний «ФИЦУС», что подтверждено справкой о результатах внедрения.

**Структура работы** определена целью и задачами исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, приложений и списка используемой литературы (всего 109 наименований).

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ**

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определены цель, задачи, предмет и объект исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «*Экономическая сущность, правовые основы и организационные аспекты трансфертного ценообразования*» изучены исторические предпосылки возникновения трансфертного ценообразования; раскрыта экономическая природа операций с использованием трансфертных цен; рассмотрены выработанные

подходы к определению операции с использованием трансфертной цены и сформулирован авторский подход, уточняющий имеющиеся определения; рассмотрена история изучения операций с использованием трансфертных цен; указаны нормативно-правовые основания и главные организационные риски использования трансфертных цен.

Во второй главе *«Управленческий учет в системе трансфертного ценообразования»* выработан метод раздельного учета внутренних и внешних хозяйственных операций; разработана модель исчисления финансового результата по внутренним и внешним операциям; обоснована целесообразность использования трансфертных цен на заемные финансовые ресурсы, предоставляемые между подразделениями предприятия, функционирующими в рамках одного юридического лица, и предложены методы исчисления и учета таких платежей; разработан метод раздельного учета расходов, инициируемых на различных уровнях управления предприятием; предложена методика формирования фондов для осуществления расходов, инициируемых менеджментом подразделений.

В третьей главе *«Внутренняя и внешняя отчетность по операциям с использованием трансфертных цен»* предложены формы внутрихозяйственных отчетов о финансовом положении и финансовых результатах подразделений, оперирующих в системе трансфертного ценообразования; изучены потенциальные последствия невыполнения требований нормативно-правовых документов к раскрытию в бухгалтерской отчетности информации о сделках со связанными сторонами; разработаны необходимые формы бухгалтерской отчетности и программа их заполнения; проанализированы разработанные Минфином РФ поправки в Налоговый кодекс РФ в части налогообложения и налогового учета операций с взаимозависимыми лицами; предложена форма отчета по сделкам с взаимозависимыми лицами, разработка которого налогоплательщиками и заполнение станут обязательными после вступления в силу поправок в Налоговый кодекс РФ.

В заключении обобщены результаты, сформулированы основные выводы и предложения, полученные в процессе диссертационного исследования.

## ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

**1. Разработан новый подход к определению операции с применением трансфертной цены в рамках управленческого и налогового учета, предполагающий наличие двух самостоятельных объектов учета, имеющих различные цели: а) повышение эффективности деятельности подразделений и б) оптимизация налогообложения.**

Анализ экономической и юридической литературы в области операций с использованием трансфертных цен позволил выявить наличие терминологической двойственности, вкладываемой в данное понятие. В первую очередь, под операцией с использованием трансфертной цены понимается сделка между различными юридическими лицами, связанными отношениями контроля или значительного влияния, направленная на оптимизацию совокупной налоговой нагрузки группы налогоплательщиков. В основном, трансфертные цены в рамках налогового планирования используются для оптимизации налога на прибыль, НДС и таможенных пошлин. В этом случае под трансфертными понимают нерыночные цены, а их использование может привести к наложению на юридические лица санкций со стороны налоговых органов.

В управленческом учете трансфертные цены используются для внедрения косвенных методов управления, предполагающих относительное обособление подразделений в принятии экономических решений и раздельное исчисление их финансовых результатов. В исследовании проведен анализ различных подходов к дефиниции трансфертной цены, а также сформулирован авторский подход, позволяющий отделить на уровне терминологии трансфертные цены, применяемые в управленческом учете и налоговом планировании.

Согласно предлагаемому подходу можно выделить три существенных отличия двух видов операций с использованием трансфертных цен:

1) Трансфертные цены в управленческом учете могут применяться как в расчетах между различными юридическими лицами, так и в рамках одного юридического лица. В целях оптимизации налогообложения трансфертные цены

применяются только в операциях между различными юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

2) Трансфертные цены в управленческом учете могут являться условными: активы не обязательно должны передаваться от продавца к покупателю за плату, а операция с использованием трансфертной цены может иметь отражение только в управленческом учете. В рамках налогового планирования операция с использованием трансфертной цены может иметь место, только если она отвечает гражданско-правовому определению сделки и влияет на показатели регламентированной отчетности продавца и покупателя.

3) Процедуры установления трансфертных цен в управленческом учете предполагают свободу подразделений и поиск уровня цены, соответствующего рыночному. В налоговом планировании трансфертные цены устанавливаются руководством группы связанных налогоплательщиков административно на уровне, отклоняющемся от рыночного, что позволяет оптимизировать совокупную налоговую нагрузку.

**2. Обоснована необходимость и разработана методика учета внутрифирменных операций, позволяющая исчислять с разграничением на внутреннюю и внешнюю торговлю сегментную прибыль – финансовый результат подразделения, не изменяя балансовую оценку материально-производственных запасов до их реализации на сторону, с использованием счетов «Внутригрупповые расчеты» и «Внутригрупповые доходы и расходы».**

Информационный потенциал управленческого учета в системе трансфертного ценообразования, на взгляд автора, несколько недооценен современными исследованиями. Зачастую трансфертные цены рассматривают как инструмент, позволяющий формировать в учетной системе необходимые для менеджмента крупного предприятия данные о маргинальном доходе центров ответственности, исчисляемом как разница между доходами и переменными расходами. Согласно авторской позиции полноценная система учета операций с использованием трансфертных цен должна обеспечивать представление финансового результата подразделений так, как будто они действуют в качестве самостоятельных субъектов экономической деятельности, поскольку сама идеология трансфертного ценообразования предполагает передачу подразделениям значительного объема

полномочий и соответствующую ответственность за конечный финансовый результат, а не только за выручку и переменные расходы.

Использование применительно к данному экономическому показателю терминов «прибыль» и «маржинальный доход» представляется не вполне корректным. Прибыль формируется только в момент реализации продукции на сторону, а подразделение может быть весьма эффективным и в том случае, если оно работает только на внутренний рынок предприятия. Маржинальный доход не учитывает постоянные расходы подразделений. Предлагается использовать по отношению к финансовому показателю подразделения термин «сегментная прибыль», означающий сумму доходов по внутренней и внешней торговле за вычетом переменных расходов, пропорциональной доли постоянных расходов предприятия и с учетом распределения налога на прибыль организаций. При этом отгрузка продукции внутри предприятия должна сопровождаться записями по начислению налога на прибыль в учете подразделения-продавца и по уменьшению налога на прибыль в учете подразделения-покупателя, исключаемыми при консолидации отчетности. Несмотря на то, что внутрифирменные транзакции не изменяют состав налоговых обязательств предприятия, соответствующие записи необходимы для обеспечения сопоставимости финансовых результатов подразделений работающих на внутренний и внешний рынок, а также сопоставимости финансовых результатов подразделений и сторонних предприятий, осуществляющих аналогичные виды деятельности, необходимой при проведении экономического анализа.

План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н, предусматривает регистрацию хозяйственных операций между подразделениями с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» только в том случае, если они обособлены в обороте в качестве отдельных юридических лиц или подразделений, выделенных на отдельные балансы. Недостаток данной методики заключается в том, что руководству предприятия, желающему получить учетную информацию о содержании и размере внутрифирменных операций, в рамках действующей методологии бухгалтерского учета придется обособлять каждый центр ответственности в качестве юридического лица или подразделения, что приведет к размыванию структуры ответственности, усложнению налогового планирования и повышению общехозяйственных расходов. Для преодоления данного ограничения

бухгалтерского учета предлагается операции между подразделениями отражать в управленческом учете на отдельном синтетическом счете 78 «Внутригрупповые расчеты».

Также в исследовании проведен анализ предложений ряда современных отечественных авторов, предлагающих доходы подразделений по внутренней торговле отражать с использованием счета 98 «Доходы будущих периодов», на котором предполагается аккумулировать внутрифирменные наценки подразделений до реализации продукции на сторону (В.С. Плотников, В.В. Шестакова). В исследовании указывается, что отражение доходов по внутренней торговле только в случае и в момент реализации продукции на сторону с прибылью противоречит идеологии трансфертного ценообразования, предполагающей организацию деятельности подразделений как самостоятельных субъектов. Диссертантом для учета финансовых результатов по внутрифирменным операциям предлагается использовать счет 95 «Внутригрупповые доходы и расходы», что позволит отражать раздельно финансовый результат подразделений по внутренней и внешней торговле, не изменяя оценку материально-производственных запасов до их выбытия, но отражая доходы и расходы по внутренней торговле в момент передачи продукции между подразделениями безотносительно того, когда и по какой стоимости они в дальнейшем будут реализованы на сторону (рис. 1).

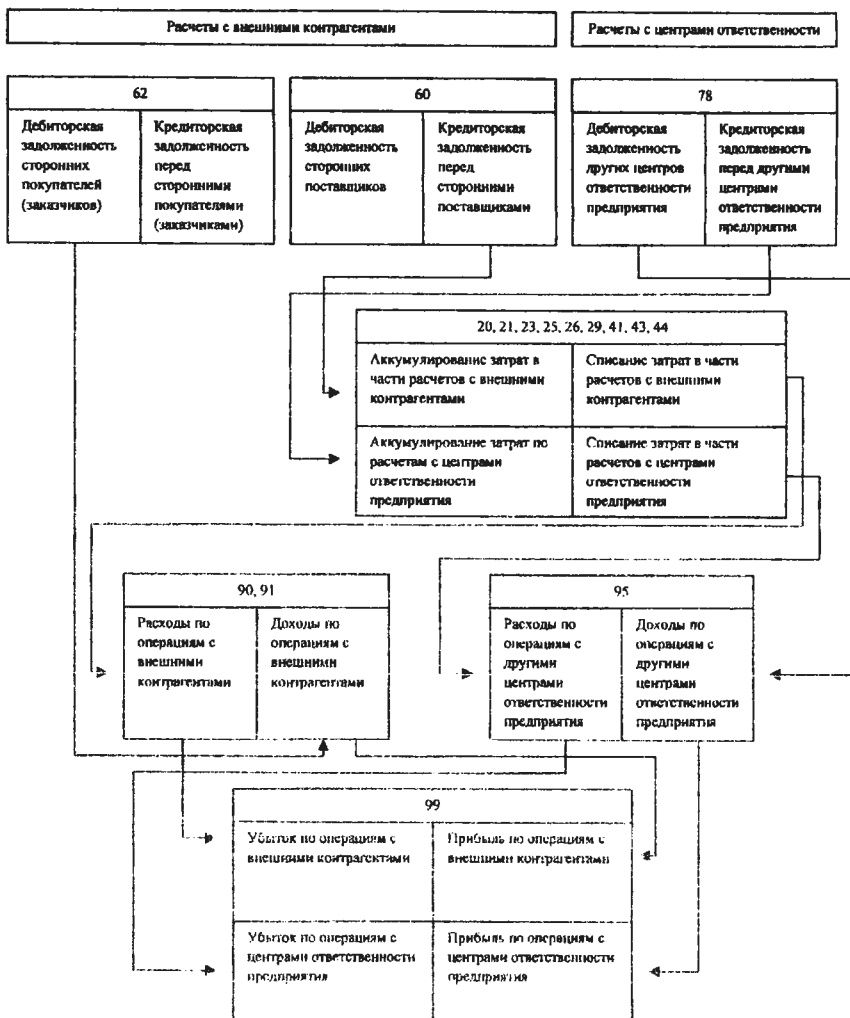


Рис. 1. Учет взаиморасчетов с внутренними и внешними контрагентами

**3. Показана целесообразность использования нового вида трансфертных цен для отражения в управленческом учете расчетов подразделений предприятия по предоставлению заемного финансирования в рамках одного юридического лица, а также предложена модель исчисления и отражения в учете соответствующих платежей с использованием счетов «Доходы по проектам развития» и «Расходы по проектам развития».**

Сформировавшееся в настоящее время в экономической литературе понимание трансфертной цены как цены на полуфабрикат в производственном процессе или услугу, оказываемую обслуживающим центром ответственности потребляющему, на взгляд автора, несправедливо обходит стороной вопрос трансфертного ценообразования в области предоставления заемных финансовых ресурсов между подразделениями. Выделяя финансирование для запуска нового направления хозяйственной деятельности, менеджмент отказывается от возможности инвестировать свободные денежные средства в другие проекты или разместить их на банковском депозите, т. е. предприятие на определенный период времени «замораживает» собственные денежные средства или привлекает заемные до момента покрытия новым подразделением сегментного убытка, который практически неизбежен в период запуска нового направления или существенного расширения действующего производства. При использовании в управленческом учете методологии ИБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» новое бизнес-подразделение, еще не доказавшее свою коммерческую успешность, получает в пользование денежные средства бесплатно, поскольку их распределение внутри одного юридического лица с правовой точки зрения не является предоставлением заемного финансирования. В то же время, самостоятельно привлекая стороннее финансирование, центр ответственности был бы вынужден нести издержки, связанные с уплатой кредиторам процентов за пользование денежными средствами, а руководство предприятия могло бы предоставить имеющиеся средства в пользование третьим лицам и получать соответствующий доход. Выделение финансирования для запуска нового бизнес-подразделения в рамках одного юридического лица, на взгляд автора, следует рассматривать как операцию с использованием трансфертной цены на услугу – предоставление заемного финансирования.

Для выполнения данной задачи предлагается учет доходов и расходов до достижения подразделением сегментной прибыли осуществлять на специальных зеркальных счетах управленческого учета с начислением платы подразделению за пользование денежными средствами предприятия исходя из величины его сегментного убытка и рыночной процентной ставки. Использование соответствующих счетов позволит по состоянию на любой момент времени определить разницу между доходами и расходами каждого центра ответственности с момента его образования и производить начисление процентов за пользование денежными средствами на сумму сегментного убытка, если таковой имеется, с присоединением суммы затрат по привлечению финансирования к общей величине расходов центра ответственности. Предлагается использовать синтетические зеркальные счета управленческого учета: счет 92 «Доходы по проектам развития» и счет 93 «Расходы по проектам развития» для отражения всех доходов и расходов центра ответственности до момента покрытия сегментного убытка.

Для определения величины платы подразделения за пользование денежными средствами предприятия следует сформировать отчет, отражающий величину сегментного убытка, исчисленного нарастающим итогом с момента образования центра ответственности по итогам каждого календарного дня отчетного месяца. Величина сегментного убытка может быть исчислена как разница между дебетовым оборотом счета 93 «Расходы по проектам развития» и кредитовым оборотом счета 92 «Доходы по проектам развития» по итогам каждого календарного дня, а плата за пользование финансовыми ресурсами может быть определена по формуле:

$$\text{Плата за день} = \frac{\text{Расходы проекта} - \text{Доходы проекта}}{365 \text{ дней}} * \text{Процентная ставка}$$

Соответствующую плату за отчетный месяц следует отразить в управленческом учете следующим образом: в учете подразделения – увеличение расходов периода и увеличение задолженности перед корпоративным центром – центром ответственности особого типа, представляющим высший менеджмент предприятия, в учете корпоративного центра – увеличение доходов периода от предоставления заемных денежных средств и увеличение задолженности подразделения.

Схематично предлагаемый вариант учета может быть представлен следующим образом (рис. 2).

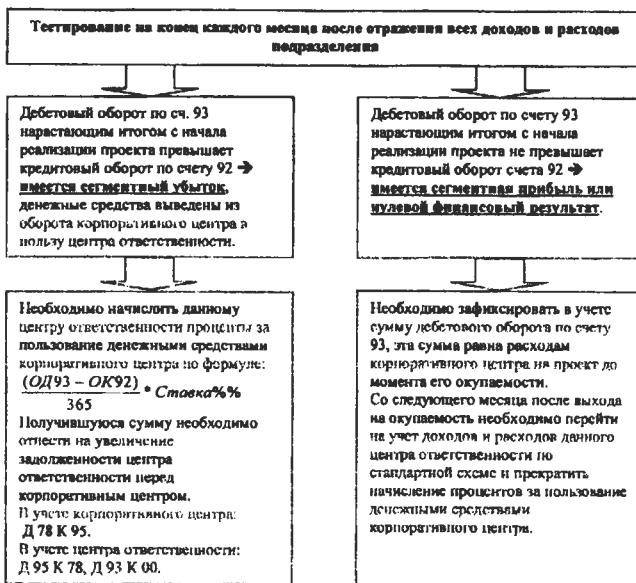


Рис. 2. Начисление процентов подразделению за пользование денежными средствами корпоративного центра

Где:

ОК 92 – кредитовый оборот по счету 92 «Доходы по проектам развития» нарастающим итогом с момента образования центра ответственности по день, на который составляется калькуляция включительно,

ОД 93 – дебетовый оборот по счету 93 «Расходы по проектам развития» нарастающим итогом с момента образования центра ответственности по день, на который составляется калькуляция включительно.

4. Показана необходимость раздельного учета расходов, подконтрольных высшему и среднему уровню менеджмента предприятия, в целях формирования эффективных систем материальной мотивации руководителей подразделений, а также предложена соответствующая методика учета с использованием счета «Инвестиционные вложения».

Внедрение трансфертного ценообразования может являться одним из способов решения агентской проблемы: постановка уровня оплаты менеджера в зависимости от финансовых результатов подведомственного ему центра ответственности способствует

сближению интересов собственников и наемного сотрудника, приводит к повышению производительности труда последнего. В то же время, внедрение системы мотивации, основанной на финансовых результатах центра ответственности, может привести к конфликту между менеджментом высшего и среднего звена в случае, если база для расчета премий руководителей подразделений будет определена некорректно. Противоречия между руководством предприятий и менеджерами среднего звена относительно того, от каких показателей должен зависеть уровень оплаты труда последних, весьма распространены. При этом основная часть противоречий связана с расходами, а не доходами центров ответственности.

С этой точки зрения, на взгляд автора, целесообразным является введение в управленческий план счетов синтетического счета 87 «Инвестиционные вложения», позволяющего вести отдельный учет расходов подконтрольных и неподконтрольных менеджерам среднего звена. Руководители подразделений, зачастую, имеют полномочия влиять на текущие, но не инвестиционные расходы. Соответственно, результаты их труда наиболее целесообразно оценивать не по маргинальному доходу или сегментной прибыли, а по разнице между доходами и набором подконтрольных менеджеру текущих расходов, который для каждого центра ответственности может быть различен в зависимости от полномочий, делегированных корпоративным центром подразделению.

Под инвестиционными вложениями в данном случае предлагается понимать расходы, которые одновременно удовлетворяют двум условиям: а) расходы относятся к центру ответственности и б) расходы не подконтрольны руководителю центра ответственности, поскольку иницируются напрямую руководством предприятия. Предлагается соответствующие расходы учитывать по дебету счета 87 «Инвестиционные вложения» в корреспонденции со счетами учета затрат с дальнейшим списанием соответствующих сумм на счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 95 «Внутригрупповые доходы и расходы», а также 99 «Прибыли и убытки».

Применение данной методики учета позволит обособленно формировать в учетной системе информацию о расходах центра ответственности, которые влияют на величину его сегментной прибыли, но, при этом, не должны оказывать в рамках текущей деятельности и, соответственно, влиять на вознаграждение руководителя

подразделения. Величина соответствующих расходов может быть исчислена как дебетовый оборот счета 87 «Инвестиционные вложения» за период.

Также в работе приведена предлагаемая форма внутрихозяйственного отчета о сегментной прибыли (убытке), в котором расходы и финансовый результат подразделения отражаются двумя способами: общая величина и с отдельным отражением расходов и финансового результата без учета инвестиционных вложений.

**5. Раскрыта целесообразность формирования на внутрихозяйственных балансах подразделений фондов, формируемых за счет сегментной прибыли, служащих источником для осуществления затрат, инициируемых менеджерами среднего звена, а также предложена соответствующая методика учета с использованием счета «Расчеты по сегментной прибыли».**

Современные концепции менеджмента указывают, что наличие у сотрудника широкого круга полномочий является одним из важнейших элементов нематериальной мотивации. Данный фактор играет особенно значимую роль в мотивации управленческого персонала, в частности менеджеров среднего звена. Тем не менее, на практике распространены ситуации, когда менеджеры подразделений, несмотря на успешное выполнение финансовых планов, в силу установленных процедур не имеют возможности осуществить какие-либо целесообразные на их взгляд затраты, не согласованные с высшим менеджментом.

Одним из распространенных путей решения данной проблемы является делегирование руководителям подразделений права расходовать на свое усмотрение часть сегментной прибыли при соблюдении целевой направленности затрат. Управленческий учет операций с использованием трансфертных цен может являться инструментом, позволяющим распределять прибыль предприятия таким образом, чтобы фиксировать на счетах управленческого учета долю прибыли, распределение которой на взгляд высшего менеджмента следует проводить централизованно, и формировать на внутрихозяйственных балансах подразделений информацию о величине сегментной прибыли, которую подразделения могут расходовать по собственному усмотрению. Учет соответствующих взаиморасчетов между корпоративным центром и центрами ответственности возможно организовать посредством использования счета 88 «Расчеты по сегментной прибыли» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» (рис. 3).

На основе решения корпоративного центра об изъятии части сегментной прибыли из оборота подразделения в учете подразделения следует начислить задолженность по прибыли:

**Дебет 99 «Прибыли и убытки»**

**Кредит 88 «Расчеты по сегментной прибыли»**

Дебетовое сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки», отраженное после начисления задолженности перед корпоративным центром, составит величину сегментной прибыли, которая может быть направлена на дополнительные расходы по усмотрению менеджмента подразделения.

В учете корпоративного центра следует отразить обратную запись. Величина дебетового оборота по счету 88 «Расчеты по сегментной прибыли» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» представляет величину сегментной прибыли подразделения, распределенной в пользу корпоративного центра.

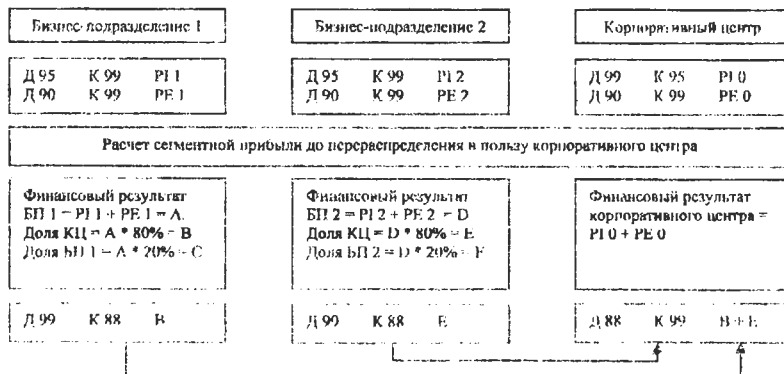


Рис. 3. Начисление бизнес-подразделениям задолженности по распределению сегментной прибыли

Где:

Р1 – финансовый результат подразделения по внутренним операциям,

РЕ – финансовый результат подразделения по внешним операциям.

**6. В соответствии с действующими требованиями к раскрытию информация о сделках со связанными сторонами в бухгалтерской отчетности организаций разработаны предложения по содержанию форм отчетности в части операций с использованием трансфертных цен и программа действий по их заполнению.**

Нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету не содержат прямого упоминания операций с использованием трансфертных цен, однако ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» предписывает обособленно раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о сделках с хозяйствующими субъектами, с которыми организация связана отношениями контроля или значительного влияния. Невыполнение организацией требований данного ПБУ может привести не только к утрате доверия пользователей отчетности, но и иметь негативные гражданско-правовые последствия.

Проведенный анализ арбитражной практики показывает, что невыполнение требований ПБУ 11/2008 в части раскрытия информации о сделках с использованием трансфертных цен позволяет учредителям и участникам акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью восстанавливать сроки давности по искам, направленным на отмену сделок с использованием трансфертных цен, заключенных в обход специальных процедур, предусмотренных федеральным законодательством. Федеральные законы «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995г. № 208-ФЗ и «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08 февраля 1998г. № 14-ФЗ предусматривают особый порядок утверждения сделок, в заключении которых может иметься имущественный интерес топ-менеджеров или отдельных групп собственников организации. Срок давности по искам, направленным на отмену сделок, утвержденных которых не против соответствующие процедуры, составляет один год. В то же время, суды зачастую восстанавливают пропущенные сроки давности по таким делам в случае, если бухгалтерская отчетность организации не содержала данных о заключении сделок со сторонами, с которыми на соответствующий момент времени имелись отношения контроля или значительного влияния.

Несмотря на важность соблюдения требований ПБУ 11/2008, данный нормативно-правовой документ не содержит форм отчетности по сделкам со связанными сторонами, а лишь формулирует общие требования к раскрытию

информации. Исследованная автором экономическая литература также не содержит ни необходимых форм отчетности, ни программы действий, необходимых на практике для раскрытия в отчетности требуемой информации.

В исследовании приведена авторская разработка форм отчетности, позволяющих раскрыть в пояснении к бухгалтерской отчетности информацию о сделках со связанными сторонами. Также на основе проведенного разграничения полномочий ревизора и бухгалтерии общества составлена пошаговая программа действий, необходимых бухгалтерии для сбора и предоставления требуемой информации. Программа состоит из четырех этапов: формирование перечня связанных сторон; сбор информации об операциях со связанными сторонами; сбор информации о выплаченных и запланированных вознаграждениях управленческого персонала; сбор информации о лицах, с которыми имеются отношения контроля. Предлагаемая программа содержит перечень действий и источников информации по каждому этапу.

**7. На основании законопроекта Минфина РФ, направленного на усиление налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, разработаны предложения по составу форм налоговой отчетности в части операций с применением трансфертных цен, заполнение которых, согласно законопроекту, в будущем станет обязательным для налогоплательщиков.**

Налоговый кодекс РФ, также как и нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету, не содержит определения сделки с применением трансфертной цены. В налоговом законодательстве применяется термин «сделка между взаимозависимыми лицами», означающий хозяйственную операцию между сторонами, которые могут влиять друг на друга или испытывать на себе влияние третьей стороны, способное отразиться на применяемых уровнях цен. Использование первоначальных цен в расчетах между налогоплательщиками, повлекшее возникновение у сторон сделки необоснованной налоговой выгоды, может привести к наложению санкции со стороны ФНС в виде штрафа в размере до 40% неуплаченных сумм налогов и сборов, а также пеней.

В настоящее время Минфином РФ разработан и опубликован законопроект внесения изменений в первую часть Налогового кодекса РФ, направленный на усиление контроля сделок между взаимозависимыми лицами. Несмотря на то, что вступление в силу поправок, запланированных изначально на 1 января 2011г., было

отложено во времени, данная перспектива является, видимо, неотвратимой, поскольку соответствующая задача была поставлена в Бюджетном послании Президента РФ «О бюджетной политике в 2010-2012 годах».

Проведенный в исследовании анализ законопроекта и изучение практики налогового контроля сделок с применением трансфертных цен в США и ЕС позволили сделать вывод, что принятие законопроекта существенно повысит нагрузку на бухгалтерские службы организаций. Главным образом, увеличение нагрузки связано с возникновением обязанности по документированию результатов сделок с взаимозависимыми лицами. Законопроект предполагает возложение на налогоплательщиков обязанности по составлению специальных форм налоговой отчетности по сделкам с взаимозависимыми лицами, объем которых в годовом исчислении превышает 10 000 000 руб. При этом законопроект предусматривает санкцию за отсутствие соответствующего налогового учета в размере 5 000 руб. и введение минимального штрафа за использование нерыночных трансфертных цен в размере 30 000 руб.

Несмотря на введение санкций за отсутствие специализированного налогового учета, необходимые формы налоговой отчетности в законопроекте не содержатся. Предполагается, что налогоплательщики должны самостоятельно разработать соответствующие формы отчетности, закрепив их в учетной политике. В исследовании представлена авторская разработка методики налогового учета, позволяющая с аналитикой по контрагентам организации накапливать и представлять данные о характере и размере хозяйственных операций с взаимозависимыми лицами, в соответствии с требованиями к составу отчетности, предъявляемыми законопроектом.

## **СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в следующих работах:

### **Публикации в рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. Павлов П.В. Перспективы внедрения в российскую налоговую практику предварительных соглашений о ценообразовании // Управление мегаполисом. – 2010. № 6. – С. 175-180. – 0,4 п.л.
2. Павлов П.В. Использование трансфертного ценообразования в качестве инструмента повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности фирмы // Экономика и управление. – 2010. № 11 (61). – С. 98-105. – 0,9 п.л.
3. Павлов П.В. Организационные и бухгалтерские аспекты внедрения в фирме трансфертного ценообразования // Экономика и управление. – 2011. № 2 (64). – С. 72-76. – 0,5 п.л.
4. Павлов П.В. Раскрытие в отчетности информации о сделках со связанными сторонами // Бухгалтерский учет. – 2011. № 2. – С. 32-36. – 0,4 п.л.
5. Павлов П.В. Изменение налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами // Бухгалтерский учет. – 2011. № 3. – С. 123-127. – 0,4 п.л.

### **Прочие публикации и тезисы докладов на конференциях:**

1. Павлов П.В. Усиление контроля применения трансфертных цен в сделках между связанными сторонами как механизм повышения доходности государственного бюджета в условиях мирового экономического кризиса // Мировой экономический кризис и Россия: причины, последствия, пути преодоления: материалы международной научной конференции 12-13 ноября 2009г. Коллективный доклад секции 6, 7, 8, 9, 10, 11. СПб.: ЭФ СПбГУ, 2009. С. 94 - 95. – 0,1 п.л.
2. Павлов П.В. Рекомендации Организации экономического сотрудничества и развития в области бухгалтерского учета и налогообложения сделок с применением трансфертных цен // международная научная конференция «Сколовские чтения». Взгляд из прошлого в будущее». 10-11 февраля 2011г.: тезисы докладов – СПб.:

Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2011. – С. 112 – 0,1 п.л.

3. Павлов П.В. Нормативно-правовые основания использования трансфертных цен в холдинге // Экономика. Управление. Право. – 2011. № 3 (15). – С. 17 – 21. – 0,3 п.л.

4. Павлов П.В. Трансфертное ценообразование: экономическая сущность, история развития и изучения // Экономика. Управление. Право. – 2011. № 4 (16). – С. 35 – 41. – 0,5 п.л.

5. Павлов П.В. Повышение эффективности деятельности холдингов посредством ведения учета хозяйственных операций // Молодежь. Образование. Экономика: Сборник научных статей 12-й Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых, студентов и аспирантов. 28 апреля 2011г. Ярославль. – Т. 2 / Ярославский филиал МЭСИ; Под науч. ред. М.В. Макаровой. – Ярославль: издательство «Еще не поздно!», 2011. – С. 390 – 393. – 0,2 п.л.

6. Павлов П.В. Учет внутрихозяйственных операций с применением трансфертных цен как инструмент установления баланса интересов собственников и менеджеров фирмы // Международная научно-практическая конференция «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики». 2-3 июня 2011г. Новополоцк, Белоруссия. Полоцкий государственный университет. 0,2 п.л.

Подписано в печать 19.09.2011. Формат 60x84/16. Печать ризографическая.  
Заказ №1251. Объем 1,5 п.л. Тираж 100 экз.

**Издательский центр экономического факультета СПбГУ**  
191123, Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62.

~~102~~