

## ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВ

*Е.В. Зенина, Кыргызско-Российский Славянский Университет*

В современных рыночных условиях деятельность субъектов коммунального хозяйства характеризуется сложными, противоречивыми явлениями и процессами. Чтобы сдвинуть с мертвой точки проблемы жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ), необходимо уделять внимание поиску резервов внутри самих предприятий. Одним из таких резервов являются способы реализации методологии управленческого учета, позволяющие измерять и контролировать результаты деятельности внутренних структурных единиц.

Внедрение управленческого учета объективно составляет необходимую подсистему управления хозяйствующим субъектом. Изменение практики и методов внутрихозяйственного управления значительно влияет на учетно-аналитическое обеспечение управления подразделениями. Переход хозяйств в условиях рынка на самоуправление предполагает использование свободных товарно-денежных отношений со сторонними предприятиями, а также со своими сегментами при коллективных формах организации и оплаты труда, которые в свое время предполагают оптимальную децентрализацию управления.

Децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре хозяйства, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего место каждого подразделения предприятия с точки зрения делегирования им определенных полномочий и ответственности. Кроме того, работникам таких подразделений требуется организовать оплату их труда за конечные результаты производства продукции (работ, услуг). Все эти формы управления и организации труда требуют также передачи (децентрализации) части функций бухгалтерского управленческого учета непосредственно в подразделения, т.е. в центры ответственности.

Система учета, которая в рамках подразделения (при децентрализации управления) обеспечивает отражение, накопление, оперативный анализ, контроль и предоставление информации о затратах и результатах, а также позволяет оценить деятельность менеджеров и трудовых коллективов, называется учетом по центрам ответственности.

В условиях коллективных форм организации труда можно выделить три типа центров ответственности:

- центр затрат – подразделения несут ответственность только за те затраты, которые доведены до них хозрасчетными заданиями (сметами) и подконтрольны им;
- центр прибыли – подразделения контролируют те затраты, которые до них доведены и подконтрольны им, а также поступления (доходы);
- центр инвестиций – подразделения контролируют свои затраты, поступления и инвестиции.

**Центр инвестиций можно выделить там, где трудовые коллективы подразделений, после начисления им оплаты труда за конечные результаты, часть своего дохода направляют на резервирование (развитие и расширение производства или выкуп арендованных средств).**

При организации учета по центрам ответственности большое значение имеет разработка методологии трансфертного ценообразования как инструмента оценки деятельности центров ответственности и трудовых коллективов подразделений ЖКХ.

Именно данная проблема занимает центральное место при реформировании внутрихозяйственных производственных отношений, внедрении коллективных форм организации и оплаты труда в сочетании с принципами хозрасчета.

Трансфертная цена – это расчетная или договорная цена на продукцию и услуги одного подразделения (центра), передаваемые («продаваемые») другому подразделению (центру) той же организации. Трансфертные цены должны устанавливаться так, чтобы для каждого из центров можно было определить не только реальное значение расходов, но и прибыли, что в дальнейшем позволит сформировать развернутую информационную систему объективной оценки эффективности и выявления «узких мест» в деятельности предприятия. Таким образом, трансфертное ценообразование представляет собой основу для методов измерения, оценки, контроля и стимулирования деятельности центров ответственности. Отечественная практика бюджетного управления еще не выработала единого подхода к решению вопроса формирования внутрифирменных трансфертных цен, в то время

как в странах с развитой рыночной экономикой предприятия широко используют данные методы.

Выбор того или иного метода определяется рядом факторов: характером решаемых в результате трансфертного ценообразования задач; степенью децентрализации организационной структуры предприятия; состоянием рынка продуктов и услуг, на которые устанавливаются трансфертные цены.

В связи с этим представляется целесообразным обратиться к зарубежной практике, в рамках которой используются такие концепции трансфертных цен, как цена на базе полных издержек, цена на базе предельных издержек, рыночная цена и договорная цена. Как показывает анализ данных методик, независимо от варианта расчета трансфертной цены во внимание должны приниматься прежде всего следующие принципы: трансфертная цена должна отражать цели предприятия и способствовать согласованию с ними тактических целей подразделений; трансфертная цена должна поддерживать автономию центров ответственности (децентрализованное управление внутри предприятия); трансфертная цена должна быть побудительным мотивом к контролю затрат и обеспечивать гибкость в качестве финансового инструмента управления.

Поскольку каждый центр ответственности в рамках финансовой структуры предприятия рассматривается как самостоятельное хозяйственное подразделение, то приемлемым способом установления трансфертной цены является рыночный подход. В американской экономике считается, что такой трансферт продуктов (полуфабрикатов) и услуг обычно ведет к оптимальным решениям, способствует достижению целей предприятия в целом. Рыночная цена определяется как соответствующая внешняя цена минус внутренняя экономия по затратам за счет использования внутрифирменных каналов и подсистем. Использование рыночных цен в качестве трансфертных хорошо подходит к концепции центров ответственности и делает возможной оценку деятельности менеджеров и подразделений, основанную на финансовых результатах. В трансфертном ценообразовании всегда участвуют две стороны: центр ответственности, передающий свою продукцию (услугу), и центр ответственности, принимающий этот продукт (услугу) для ее последующей переработки или потребления. При формировании трансфертных цен на основе рыночных цен обеим сторонам предоставлено право взаимодействия с внешними продавцами и покупателями, между ними должны соблюдаться следующие условия: центр ответст-

венности, приобретающий продукцию (услугу), должен покупать ее внутри предприятия до тех пор, пока продающий центр ответственности не превышает существующие рыночные цены и желает продать свою продукцию внутри предприятия; если продающее подразделение превышает существующие рыночные цены, то покупающий центр ответственности может приобрести их на стороне. Однако для применения рыночных трансфертных цен необходимо наличие: хорошо развитого рынка товаров (услуг), аналогичных продукции подразделений; устойчивых равновесных цен; достаточно высокой степени децентрализации управления, когда подразделения вправе выбирать: покупать и продавать как «у себя», так и на стороне.

Аналогичным методом трансфертного ценообразования является расчет договорной трансфертной цены, которая определяется как удельная переменная себестоимость плюс удельный маржинальный доход, утраченный центром ответственности – «продавцом» в результате отказа от внешних продаж и поставкой своего полуфабриката (услуги) внутри предприятия. Достоинством данного метода является то, что он приемлем к применению в условиях как полной, так и неполной загрузки производственных мощностей предприятия. Недостатком договорных трансфертных цен являются те же ограничения, что и при использовании рыночного метода трансфертного ценообразования.

В случае, когда не существует рынка полуфабрикатов, аналогичных производимым подразделениями предприятия, используется расчет трансфертных цен на базе полных издержек. «Передача» продукции внутри предприятия между подразделениями в пределах центров ответственности осуществляется в данном случае на базе полных издержек плюс определенный норматив прибыли. К достоинствам этой концепции следует отнести, во-первых, гарантированную уверенность предприятия в получении достаточной прибыли от производственного процесса в целом, если трансфертные цены на каждом уровне генерального бюджета показывают увеличение прибыли. Во-вторых, концепция ценообразования на базе полных издержек не отвлекает внимания руководителей центров ответственности на различного рода проблемы, связанные с ценообразованием, поскольку является наиболее простой.

Основными недостатками системы полных издержек как основы трансфертного ценообразования считаются следующие:

данная система не дает надежной основы для оценки работы центров ответственности, поскольку определение норматива прибыли зачастую носит субъективный характер, т.е. обычно определяется вышестоящим руководством как показатель отношения плановой прибыли к общим продажам;

при расширении объема производства данная система является плохим ориентиром, так как включает в трансфертную цену и постоянные издержки, не меняющиеся с изменением объема производства. Вследствие этого передающий центр ответственности не заинтересован в снижении своих фактических затрат, так как заранее уверен, что трансфертная цена не только покроет, но и превысит на сумму установленной наценки.

Поэтому практикой западного бюджетного управления рекомендуется расчет трансфертных цен на основе переменной себестоимости в рамках системы «директ-костинг», разделяющей прямые издержки и косвенные, что, однако, требует значительных дополнительных затрат времени. В данном случае трансфертная цена определяется как сумма удельных переменных затрат трансфертного продукта и удельного маржинального дохода, представляющего собой совокупность удельных постоянных затрат и удельной плановой (расчетной) прибыли. Этот расчет, на наш взгляд, более универсален и приемлем как в случае отсутствия, так и в случае наличия недогруженных мощностей предприятия, так как подразделению-продавцу не возмещаются расходы сверх затрат, запланированных в бюджете (плюс прибыль). В связи с этим центр ответственности приобретает в любом случае стимул для контроля переменных расходов. Постоянные расходы в рамках частных бюджетов покрываются при этом за счет совокупного дохода промышленного предприятия в целом. Однако при использовании данной концепции трансфертного ценообразования, как и в случае трансфертного ценообразования на базе полных издержек, возникает проблема оценки эффективности деятельности центров ответственности. Наценка в рамках трансфертной цены должна учитывать в большей степени характеристики конкретного подразделения, чем маржинальный доход предприятия в целом. Норма рентабельности устанавливается в рамках генерального бюджета предприятия и усредняется по частным бюджетам центров ответственности, хотя должна быть как можно более реалистичной и обоснованной для каждого центра ответственности.

Нам представляется, что частные нормы рентабельности по центрам ответственности в рамках операционного бюджета предприятия следует определять исходя не только из суммы плановых (бюджетных) затрат и совокупной прибыли, но и с учетом таких показателей, как фондоемкость центра ответственности и трудоемкость центра ответственности. Именно эти показатели наиболее объективно характеризуют «добавочный продукт», создаваемый каждым центром ответственности. Кроме того, в качестве универсальных корректирующих показателей фондоемкость и трудоемкость в той или иной степени присущи всем центрам ответственности независимо от их финансово-организационных полномочий в рамках финансовой структуры промышленного предприятия.

Разработка научно обоснованной методики расчета трансфертных цен в условиях переходного периода к рынку становится более актуальной, так как трудовые коллективы центров ответственности и администрация предприятия в равной степени должны быть заинтересованы в максимуме получения прибыли и отвечать за эффективное ведение данной производственной деятельности. В связи с этим трудовые коллективы при внутрихозяйственной кооперации (или аренде, подряде и т.д.), строго соблюдая принципы купли-продажи внутри хозяйства, должны иметь право на получение определенной части прибавочного продукта в виде дохода подразделения. В то же время определенная часть прибыли от реализации продукции должна оставаться у предприятия для формирования специальных фондов, погашения непредвиденных расходов, платежей в бюджет и внебюджетные фонды и т.д.

Возможны следующие варианты определения трансфертных (договорных) цен для товарных видов продукции (услуг), т.е. для тех видов, которые реализуются на сторону:

▪ Вариант 1.

$$ТЦ = P_{ц} \times (У_{пер.} + У_{пос.}) / 100,$$

где ТЦ – трансфертная (договорная) цена единицы данного вида производимой продукции, сом.;

$P_{ц}$  – средняя реализационная цена единицы данного вида продукции, реализуемой на сторону, сом.;

$У_{пер.}$  – удельный вес суммы переменных, условно-переменных и смешанных затрат в структуре затрат (себестоимости) на производство данного вида продукции, %;

Унос. - удельный вес постоянных затрат подразделения (центра) в структуре затрат на производство данного вида продукции, %.

Данный вариант можно использовать тогда, когда постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы не находят отражения в себестоимости оказываемых услуг, а относят на результаты деятельности предприятия в целом. В качестве относительных величин в данной модели целесообразно брать их нормативные уровни, к соблюдению которых должен стремиться данный центр ответственности (см. таблицу).

▪ Вариант 2.

$$ТЦ = (\sum Ппер. + \sum Ппос.) \times (1 + Кд),$$

где  $\sum Ппер.$  - сумма переменных, условно-переменных и смешанных затрат в составе затрат (себестоимости) на производство единицы данного вида услуг, сом.;

$\sum Ппос.$  - сумма постоянных затрат подразделения в составе затрат на производство единицы данного вида услуг, сом.;

Кд - доля коэффициента (нормативного или фактического) доходности (рентабельности) от реализации данного вида услуг, относящаяся к подразделению по расчету.

Приведенную модель можно использовать при организации учета полных затрат по центрам ответственности (см. таблицу).

**Методика расчета трансфертных (договорных) цен на примере ПЭУ «Бишкекводоканал»**

Вариант 1

Вид услуги	Реализационная цена (Рц) 1 ед. сом.	Удельный вес переменных затрат (Упер.), %	Удельный вес постоянных затрат (Упос.), %	Трансфертная цена 1 ед. (ТЦ) {гр.2 x (гр.3 + гр.4) : 100}, сом.
Реализовано воды	3-95	76	16	3-63
Пропущено сточной жидкости	2-90	72	18	2-61

Вариант 2

Вид услуги	$\sum Ппер.$ - сумма переменных затрат на ед.	$\sum Ппос.$ - сумма постоянных затрат на ед.	Кд - доля коэффициента доходности (рентабельности)	Трансфертная цена 1 ед. (ТЦ) {гр.2 + гр.3} X(1+ гр.4), сом.
Реализовано воды	2-16	1-14	0,1	3-63
Пропущено сточной жидкости	1-74	0-68	0,08	2-61

Современная система управления предприятий жилищно-коммунальных хозяйств в значительной мере ориентирована на решение краткосрочных и текущих задач, однако разработка финансовой стратегии развития позволяет не только определить ориентиры этого развития, но и добиться понимания общности задач работниками различных служб предприятия, устранить ограничения на взаимодействие между ними, особенно при решении ключевых проблем, стимулировать информационный обмен между структурными подразделениями предприятия. В сложившихся условиях целесообразно создать надежную и гибкую систему управления, направленную на реше-

ние вопросов бюджетной, кредитной, инвестиционной политики, управления финансовыми потоками, доходами, расходами, оценки результатов своей деятельности, стоимости своего бизнеса. Такая система должна функционировать, опираясь на развернутую технологию бюджетирования и внутрифирменное трансфертное ценообразование, позволяющие оценить эффективность деятельности предприятия. При этом необходимо тесное взаимодействие маркетинговых, сбытовых, производственных и других служб предприятий.

Февраль 2006 г.