

**А. С. Кутепов**

аспирант кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН**

Среди задач, стоящих перед бухгалтерским учетом в организации со сложной управленческой структурой, одной из главных является установление степени централизации бухгалтерского учета, т. е. определение, каким образом и кто (само структурное подразделение или головная организация) будет вести учет хозяйственных операций. При этом возникает вопрос формирования трансфертных цен, используемых при внутрифирменных передачах.

Трансфертное ценообразование реализуется в условиях определенной самостоятельности сегмента и предполагает четкое фиксирование факта приемки-передачи сегментами товаров, услуг на базе организованной системы внутреннего сегментарного учета и отчетности. По трансфертным цена составляется сегментарная отчетность организации. Трансфертная цена должна обеспечить сегменту максимальный маржинальный доход (Кузьминов, 2007, с. 77).

На практике применяются три вида трансфертных цен:

- трансфертная цена, основанная на рыночных ценах; они публикуются в печати;
- трансфертная цена, в основе которой лежат затраты (себестоимость), переменные затраты, полные затраты (переменные затраты плюс постоянные затраты);
- договорные трансфертные цены.

При определенных условиях в качестве трансфертной цены стоит использовать переменную себестоимость, чтобы максимизировать совокупные прибыли всей организации. Такая ситуация может возникнуть, если продающее подразделение имеет возможность реализовывать свою продукцию как у себя, так и на стороне. Отдача предпочтения переменной себестоимости зависит от того, может ли данное подразделение продавать всю свою продукцию или оно имеет неиспользуемые мощности. В последнем случае можно увеличить маржинальный доход, применив порядок трансфертных цен ниже, чем полная себестоимость, но выше переменной себестоимости.

Предположим, что один из сегментов занимается, например, закупками товаров, а второй — их продажей.

Чтобы представить упрощенный вариант финансового результата деятельности организации, представим, что это разница между продажами и расходами на закупку товара. Остается неясным, каким сегментом получен доход. Первый вариант: сегмент по закупкам выгодно купил товар. Второй вариант: сегмент по продажам выгодно его продал. Чтобы установить это, должны быть определены учетные закупочные цены и учетные цены продаж.

Например, доход составил 15% продаж. Однако сегмент первый купил этот товар на 10% дороже закупочных цен. Следовательно, сегмент второй реализовал его по цене, на 25% превышающей учетную цену продаж.

Помимо затронутых выше вопросов формирования данных по отчетным сегментам определенные разночтения может вызвать трактовка требования формирования выручки (дохода) отчетного сегмента от операций с другими сегментами, если учесть, что передачи между ними должны оцениваться на основе фактически применяемых организацией цен.

Следует отметить, что данное требование не касается передачи незавершенного производства (полуфабрикатов) из одного производственного подразделения другому (из цеха в цех) внутри одного операционного сегмента или услуг вспомогательных производств, если последние не выделены в самостоятельный сегмент. Тем не менее на ряде предприятий, например в машиностроительных, химических, строительных и некоторых других организациях, осуществляется обмен продукцией между операционными сегментами.

В настоящее время широко распространен рыночный подход, который сочетает в себе оптимальные решения и согласуется с концепцией оценки деятельности, основанной на финансовых результатах. Его использование ограничено следующими условиями:

- наличием хорошо разработанного рынка промежуточных продуктов и услуг подразделений данного предприятия;
- существованием устойчивых равновесных цен;
- достаточно высокой степенью децентрализации.

Таким образом, выбор метода исчисления трансфертной цены зависит от трех основных факторов:

1) к какому типу центров ответственности (центр затрат, центр прибыли, центр инвестиций) принадлежит подразделение, на продукцию которого устанавливаются трансфертные цены;

2) состояние рынка промежуточных продуктов, аналогичных на которые устанавливаются трансфертные цены;

3) степень децентрализации внутрифирменного управления и возможности подразделения покупать и продавать как внутри предприятия, так и на стороне.

С помощью системы трансфертных цен простому обмену или поставке товаров и услуг между подразделениями придается коммерческий характер. При этом все подразделения, участвующие в этих операциях, относят их результаты на свои доходы и расходы, но менеджер такого центра прибыли отвечает лишь за контролируемые им затраты и доходы (Семенов, 2006, с. 115).

Установленные трансфертные цены являются расходами для принимающего подразделения и поступлениями для поставляющего подразделения. Это означает, что всякий раз, когда устанавливается трансфертная цена, это влияет на рентабельность каждого подразделения.

Четкое фиксирование факта приемки-передачи между сегментами изделия (услуги) невозможно без организованной системы сегментарного учета и отчетности. Расчеты между подразделениями, которые передают друг другу продукцию и услуги по трансфертным ценам, регистрируются только на счетах управленческого учета и осуществляются только на бумаге.

Кроме того, поскольку структурные подразделения не являются самостоятельными субъектами права, поэтому по отношению к ним с точки зрения гражданского законодательства не может быть употреблен такой термин, как «продажа». И поэтому передача товарно-материальных ценностей между этими структурными подразделениями не ведет к смене права собственности. Следовательно, передача ценностей не должна отражаться как процесс продажи в бух-

галтерском учете организации как юридического лица в целом. Однако в управленческом учете это не допускается, так как последний не строится на основах гражданского и налогового законодательства.

С 1 января 1999 г. вступила в силу первая часть Налогового кодекса Российской Федерации. В налоговом учете появилось понятие «реализация». В прежних нормативных документах этого не было. Это соответственно повлияло на исчисление налогов, налогооблагаемая база которых определяется с использованием понятия «реализация»: это налог на добавленную стоимость, транспортный налог. Кодекс устанавливает, что реализация предприятием товаров, работ, услуг признается соответственно как передача на возмездной основе права собственности на товар, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, — и на безвозмездной основе.

Таким образом, теперь понятие «выручка от реализации», или «прочая реализация», не может распространяться на все объекты, которые отражены по счетам 90 «Выручка» и 91 «Прочие доходы и расходы», по данным бухгалтерского учета, используемым для целей налогообложения.

Вместе с тем, поскольку реализация согласно Кодексу — это переход права собственности к другому лицу, то признание реализации для целей налогообложения передача товаров, работ, услуг в рамках одного предприятия становится невозможным. Поэтому формально с юридической точки зрения подобные передачи между структурными подразделениями одного юридического лица выходят из-под налогообложения.

Технически процесс реализации одного структурного подразделения другому осуществляется посредством отражающих счетов. В действующем Плане счетов — это счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», который предназначен для учета взаимных расчетов между структурными подразделениями.

Особо важным и практически не освещенным остается вопрос отражения в бухгалтерском учете формирования трансфертных цен и отражения доходов и расходов сегментов при трансфертах внутри организации. Можно использовать следующие свободные счета в Плане счетов:

74 «Сумма наценок и скидок к трансфертной цене»;

92 «Доходы и расходы от операций между сегментами».

Счет 74 «Сумма наценок и скидок к трансфертной цене» предназначен для обособления в учете суммы наценки или скидки к фактической себестоимости товаров, работ, услуг используемых в качестве трансфертов. В бухгалтерском учете эта операция будет отражаться в корреспонденции по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 74 «Сумма наценок и скидок к трансфертной цене». Таким образом, счет 74 выступает как пассивный корреспондирующий счет, формирующий информацию о результатах деятельности сегмента от внутрихозяйственных операций внутри организации. Передающий сегмент в течение отчетного периода будет формировать сумму разницы между фактической себестоимостью произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ, передаваемых получаемому сегменту, и трансфертной ценой.

По окончании отчетного периода для формирования финансового результата деятельности сегмента от внутрихозяйственных операций используется вновь вводимый счет 92 «Доходы и расходы от операций между сегментами». При получении дохода делается запись: Д-т 74 «Сумма наценок и скидок к трансфертной цене» — 92 «Доходы и расходы от операций между сегментами». При получении убытка: Д-т 92 «Доходы и расходы от операций между сегментами» — К-т 74 «Сумма наценок и скидок к трансфертной цене». Такая схема используется, ес-

ли сегменты выделены на отдельный баланс. Остатка в конце отчетного периода по счету 74 «Сумма наценок и скидок к трансфертной цене» не будет, т. е. он используется только для получения управленческой информации и не может быть представлен в бухгалтерской финансовой отчетности.

Если структурные подразделения выделены на отдельный баланс, то бухгалтерский учет ведется в головной организации без использования счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Поэтому разница между фактической себестоимостью и трансфертной оценкой или скидкой будет отражаться записью: Д-т 92 «Доходы и расходы от операций между сегментами» и К-т 74 «Сумма наценок и скидок к трансфертной цене». Рекомендуемый порядок отражения в бухгалтерском учете сегментов, выделенных на отдельный баланс, формирования трансфертной цены и результата деятельности от внутрихозяйственных операций представлен в таблице.

Рекомендуемый порядок формирования сегментов в бухгалтерском учете

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Головной организации в течение месяца передаются затраты по изготовлению продукции сегмента № 1 по трансфертной цене	79	92	11 000
2	Сделана наценка к сумме фактических затрат в размере 10%	92	74	1000
3	Определена и списана фактическая себестоимость по изготовлению продукции	92	20	10 000
4	Определена и списана сумма наценки к трансфертной цене	79	74	1000 (сторно)
5	Определен результат деятельности сегмента от внутрихозяйственных операций	92	79	1000
6	Передается результат деятельности сегмента № 1 головной организации	79	92	1000

Таким образом, в рамках принятого Плана счетов финансовой бухгалтерии можно открыть счета для ведения сегментарного учета; нет необходимости для создания новой параллельной системы. Возникает потребность только во введении отдельных счетов в действующий План счетов для определения результата деятельности отдельных сегментов и отражения в бухгалтерском учете при применении трансфертных цен.

Необходимость накапливания информации по отдельным сегментам требует ведения параллельных учетных регистров для группировки/перегруппировки информации, полученных на основе первичного учета в необходимых разрезах.

Это соответственно предъявляет новые требования к системе бухгалтерского учета и воплощается в предоставлении многообразия учетной информации. Использование предлагаемых счетов в организациях со сложной организационной структурой создает массивы детальной информации о деятельности организации. Существенное различие между финансовым и сегментарным учетом состоит в том, что в основу сегментарного учета положен принцип документальной обоснованности, а сегментарный учет предполагает определение зависимости величины расходов от определенных решений или разработок для возможности принятия обоснованных управленческих решений. Сегментарный учет не предполагает отдельного учетного цикла, который существует независимо от бухгалтерского учета. Это порядок интегрированной (равноправной) формы.

Организация параллельных учетных циклов учетной деятельности невозможна без использования комплексных компьютерных программ обработки экономической информации.

Собирая все доходы и расходы в течение месяца в разрезе сегментов, головное подразделение в конце месяца примет их на свой баланс по авизо и сформирует правильный финансовый результат.

Для отслеживания и сверки дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам за поступившие товарно-материальные ценности и отгруженную готовую продукцию целесообразно выделить отдельный расчетный центр в составе бухгалтерии головной организации, который занимался бы только расчетными операциями. Если все расчетные операции делаются в этом расчетном центре, для организации в целом легко отслеживать и проводить зачеты взаимных и встречных требований.

Наделение отдельного сегмента правом самостоятельного определения финансового результата эффективно лишь в том случае, когда он имеет самостоятельные расходы и самостоятельно формирует доходы, т. е. окупает расходы путем реализации продукции, работ, услуг. В этом случае сегмент характеризуется территориальным (географическим) либо предметным операционным признаком.

Мы полагаем, что в рамках сегментарного учета должен быть предусмотрен механизм обеспечения полного совпадения итогов с аналогичными значениями бухгалтерского (финансового) учета.

В заключение хотелось бы отметить, что в центре внимания менеджеров компании должны оказаться внутренние процессы, протекающие в корпорациях со сложной структурой, движение затрат от одних подразделений к другим, внутренняя отчетность и ее достоверность, оценка деятельности различных уровней управления, подразделений и отдельных менеджеров с точки зрения организации в целом, которые обобщенно можно назвать проблемами децентрализованного управления и ответственности.

Как было показано, результаты деятельности подразделений в значительной степени зависят от трансфертов, т. е. операций, в ходе которых подразделения передают друг другу товары и оказывают услуги. Соответственно важным фактором выступает трансфертное (внутреннее) ценообразование.

### Источники

*Кузьминов М. С.* О развитии методологии управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2007. № 1. С. 77—78.

*Семенов И.* Стратегическая сегментация рынка организации // Маркетинг. 2006. № 4. С. 111—120.