

кооперации как общественно-хозяйственной системе объединяющей основой является собственность самой системы, проявляющаяся как консолидированная собственность от первоначальной частной собственности поколений членов-пайщиков. В этой связи, разумеется, было бы правильным и необходимым провести разграничение понятий собственности, определив собственность потребительской кооперации в качестве самостоятельной формы. Она должна быть равноправной формой собственности наряду с остальными, в том числе государственной и частной.

Л и т е р а т у р а

1. Мюнкнер, Г.Г. Кооперативные принципы и кооперативное право / Г.Г. Мюнкнер. — М.: Центросоюз, 1991. — 112 с.
2. Лейдлоу, А.Ф. Кооперативы в 2000 году. Доклад на XXVII Конгрессе МКА в Москве / А.Ф. Лейдлоу. — М., 1980. — 92 с.
3. Бёк, С.О. Кооперативные ценности в меняющемся мире. Доклад Конгрессу МКА в Токио / С.О. Бёк — М., 1992. — 278 с.
4. Кара-Мурза, С.Г. Идеология и мать ее наука / С.Г. Кара-Мурза. — М.: Алгоритм, 2002. — 256 с.
5. Лаппо, Л.Л. Основы кооперативного движения / Л.Л. Лаппо, А.И. Савинский. — Минск: Дизайн-ПРО, 2004. — 96 с.
6. Кооперативное движение и белорусская государственная идеология / Н.В. Галенко [и др.]. — Минск: НИИ Белкоопсоюза, 2005. — 57 с.
7. Кулешов, В.В. Стратегия и тактика развития потребительской кооперации Республики Беларусь / В.В. Кулешов. — Минск: Белорус. науч. ин-т внедрения новых форм хозяйствования в АПК, 2008. — 384 с.
8. Разработать стратегию устойчивого развития потребительской кооперации Республики Беларусь на период до 2020 г.: отчет о НИР (заключ.) / НИИ Белкоопсоюза; рук. темы А.И. Савинский. — Минск, 2007. — 149 с. — № ГР 2006498.
9. Зиновьев, А.А. На пути к сверхобществу / А.А. Зиновьев. — М., 2000. — 250 с.
10. Лукашенко, А.Г. Государство для народа: доклад на третьем Всебелорусском народном собрании / А.Г. Лукашенко // Сов. Белоруссия. — 2006. — 3 марта. — С. 1—3.

Е.М. Гиль

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Возникновение концепции трансфертных цен относится к 50—60 гг. XX в., когда в результате концентрации промышленного производства и интенсификации международных и транснациональных связей стали формироваться новые субъекты мировой экономики: транснациональные корпорации. Создание в нашей стране крупных предприятий на базе слияния интеллектуального, финансового, промышленного и торгового капитала в форме вертикальной интеграции способствует возникновению интереса к экономическим механизмам управления корпорацией, среди которых особая роль принадлежит трансфертному ценообразованию. Формирование системы взаиморасчетов между подразделениями интегрированного формирования осложняется не только в связи с отсутствием практического опыта в данной области, а прежде всего из-за неправильного понимания сущности трансфертного ценообразования.

В статье рассматриваются различные аспекты механизма трансфертного ценообразования и производится группировка терминов, используемых для определения трансфертных цен, что является отправной точкой в понимании сущности исследуемого экономического явления.

Трансфертное ценообразование — многогранное и довольно противоречивое явление. В настоящее время в экономической литературе не сформировалось однозначного подхода к его рассмотрению. С одной стороны, трансфертное ценообразование выступает как один из методов уклонения от уплаты налогов в форме скрытого перевода прибылей из стран с высоким уровнем налогообложения в страны с либеральным налогообложением. С другой стороны, трансфертное ценообразование изучается в составе системы управленческого учета как мощный инструмент управления компанией и контроля за ее деятельностью.

Некоторые исследователи используют термин «трансфертная цена», когда речь идет о взаиморасчетах между филиалами корпорации, расположенными вне основного местоположения фирмы. В ряде публикаций данный способ формирования цен получил название «международного» или «мультинационального» трансфертного ценообразования [1]. В случае если трансфертная цена применяется в рамках одной страны между подразделениями одного юридического лица, она становится «внутрифирменной», «расчетной» или «условно-расчетной» [2, 3]. Таким образом, основной характеристикой механизма трансфертных цен становится фактор местоположения фирмы и ее филиалов.

Действительно, фактор местоположения определяет особенности механизма трансфертного ценообразования. Анализ существующих публикаций по исследуемой проблеме позволил выявить два основных теоретических подхода к ее изучению.

Первый из них связывает феномен трансфертного ценообразования с деятельностью транснациональных корпораций — крупных компаний, действующих в международном масштабе. В соответствии с другим подходом трансфертное ценообразование представляет собой механизм осуществления купли-продажи продукции, работ и услуг, которые перемещаются между структурными подразделениями интегрированного предприятия, расположенного в пределах одного географического региона (страны).

Оба представленных подхода описывают взаиморасчеты между подразделениями одного хозяйствующего субъекта, однако механизм реализации этих расчетов, цели и задачи его применения, а также принципы значительно различаются. Фактор местоположения головного предприятия и его структурных подразделений является основной причиной такого различия.

Классификация подходов к рассмотрению механизма трансфертного ценообразования с учетом территориального признака представлена в таблице.

Характеристика механизма трансфертного ценообразования
с учетом территориального признака

Показатель	Характеристика механизма трансфертного ценообразования в подразделениях корпорации, которые расположены	
	в разных странах	в одной стране
1	2	3
Цель	Максимизация общей прибыли корпорации за счет манипулирования ценами на продукцию, которая перемещается по внутрифирменным каналам	Максимизация общей прибыли корпорации за счет повышения эффективности деятельности каждого подразделения
Задачи	Минимизация налогового бремени Снижение сумм таможенных платежей Минимизация политических, экономических и кредитных рисков для центральной компании Целенаправленное распределение и перераспределение финансовых ресурсов	Согласование работы подразделений с политикой центрального органа управления Предоставление информации для принятия управленческих решений Оптимальное распределение ресурсов предприятия между его подразделениями

1	2	3
	Завоевание позиций на новых и труднодоступных рынках Обеспечение ценовой конкурентоспособности филиалов Максимизация общего объема продаж Оценка деятельности филиалов и др.	Объективная оценка деятельности подразделений Справедливое распределение полученного экономического эффекта и др.
Принципы	Трансфертная цена определяет уровень доходов продающего подразделения и величину затрат покупающего подразделения Сочетание трансфертного и рыночного ценообразования в расчетах между подразделениями предприятия Манипулирование затратами и ценами отдельных подразделений в интересах центральной компании	Трансфертные цены не имеют коммерческого характера Использование трансфертных цен только в расчетах между подразделениями корпорации и рыночных — в расчетах с покупателями конечной продукции Возмещение затрат на производство каждого подразделения
Нормативная база	Международные нормы и законодательство принимающей страны	Учетная политика организации в соответствии с требованиями национального законодательства
Факторы формирования цен	Таможенное и налоговое законодательство Политические, экономические и кредитные риски Порядок репатриации прибылей, перевода дивидендов, роялти Политика центрального органа управления корпорации и др.	Стратегия развития предприятия Уровень развития внутрикорпоративных связей Структура издержек Размер предприятия и др.
Методы	Преимущественно рыночные	Преимущественно затратные
Последствия применения	Фискальный эффект (в масштабах государства) Получение суперприбылей отдельными подразделениями за счет ухудшения финансового положения других	Повышение общей эффективности функционирования корпорации за счет улучшения финансового положения каждого подразделения

Представленные различия позволяют говорить о существовании двух видов трансфертного ценообразования. Каждому из них присущ определенный набор правил и механизмов.

Первый вид трансфертного ценообразования известен как механизм уклонения от уплаты налогов [4]. В ряде публикаций термин «трансфертное ценообразование» используется в качестве синонима выражению «искажение цен сделок» [5]. Применение данного механизма способствует минимизации налоговой нагрузки транснациональных корпораций в глобальном масштабе. Последствия от применения данного механизма побуждают правительства большинства стран мира контролировать деятельность международных корпораций в области формирования цен на продукцию их внутреннего оборота. С этой целью Организация Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) разрабатывает рекомендации по трансфертному ценообразованию, которые позволяют налоговым органам выявлять случаи незаконного перемещения капиталов между странами в целях уклонения от налогообложения.

Необходимо отметить, что механизм трансфертного ценообразования может дать существенные налоговые преимущества даже при соблюдении требований законодательства, т.е. через применение легальных схем уклонения от уплаты налогов.

Вместе с тем трансфертное ценообразование — достаточно сложное экономическое явление, которое нельзя сводить лишь к исследованию механизма уклонения от уплаты налогов. Налоговый аспект является важным, но не единственным аспектом данного механизма. В большей степени он характерен для расчетов между структурными подразделениями корпорации, находящимися в разных странах.

Второй вид трансфертного ценообразования выступает как «мощный инструмент управления компанией» [6] и «эффективный способ планирования, контроля и привлечения работников к экономическому управлению» [7]. В рамках второго подхода раскрывается управленческий аспект от применения трансфертных цен, который состоит в достижении положительного экономического эффекта благодаря координации частных целей подразделений корпорации и их подчинению общекорпоративным целям.

Общим для механизма трансфертного ценообразования первого и второго видов является наличие единой цели, которая состоит в максимизации прибыли корпорации, однако последствия ее достижения в первом и во втором случаях значительно различаются. Они затрагивают экономическое положение каждого отдельного подразделения в составе корпорации, которое может либо улучшаться, либо ухудшаться в результате использования механизма трансфертных цен. Исходя из этого, основным преимуществом трансфертного ценообразования в рамках второго подхода является достижение общей экономической эффективности деятельности корпорации через повышение эффективности каждого подразделения.

Наличие широкого спектра возможностей, связанных с совершенствованием экономических методов управления, увеличивает интерес ученых-экономистов к данному явлению. Вместе с тем многоплановость в использовании трансфертных цен, а также отсутствие необходимых практических навыков в области трансфертного ценообразования предопределили плюрализм мнений в отношении определения сущности трансфертных цен.

Существует точка зрения, в соответствии с которой главным отличием обмена по трансфертным ценам от обычных расчетов между двумя независимыми фирмами является более низкий по сравнению с рыночным уровень цен. В соответствии с данным подходом всякое перемещение товаров и услуг по цене, равной себестоимости или ниже, можно считать обменом по трансфертным ценам. Такое утверждение является вполне обоснованным, когда речь идет об экономических субъектах, действующих в условиях рынка совершенной конкуренции. Однако в период становления рыночных отношений купля-продажа товаров и услуг по себестоимости и ниже может быть характерна даже для независимых субъектов. В связи с этим данный признак не может быть положен в основу определения сущности трансфертных цен.

С точки зрения большинства экономистов трансфертное ценообразование имеет место в случае организации взаиморасчетов между структурными подразделениями одного предприятия (фирмы) [1, 2, 6, 7, 8, 9]. При этом имеется в виду достаточно крупное формирование корпоративного типа с налаженной системой взаиморасчетов между выделенными экономическими сегментами. Причем эти расчеты возникают по поводу купли-продажи продукции собственного производства и услуг, которые используются на следующей стадии производственного процесса и формируют затратную основу готовой продукции. Другими словами, трансфертные цены используются при обмене промежуточной продукцией исключительно на продукцию внутрифирменного оборота в рамках одного предприятия.

Действительно, трансфертная цена может возникать только в том случае, если она определяется не самостоятельными участниками рынка, а зависимыми лицами. Такого «зависимого» состояния прежде всего невозможно достичь, не находясь в составе единой организационной структуры. Однако сам факт принадлежности к определенной ор-

ганизации еще не позволяет говорить о возможности осуществления расчетов по трансфертным ценам. Такая необходимость возникает только при наличии сильной связи между бизнес-процессами компании. Как правило, такая связь представлена во взаимоотношениях между структурными подразделениями корпорации, организованной по принципу вертикальной интеграции. Формирование устойчивых связей между звеньями вертикально интегрированной структуры приводит к возникновению особой экономической среды, которая определяется как внутренний рынок. Трансфертное ценообразование как раз и является механизмом осуществления отношений купли-продажи товаров на внутреннем рынке.

Таким образом, наличие особой системы связей и отношений между субъектами, имеющими высокую степень зависимости, является необходимым условием для определения цены как трансфертной. Данная особенность трансфертных цен подчеркивается многими исследователями, изучающими принципы организации и функционирования механизма трансфертного ценообразования [4, 10, 11].

Другим важнейшим атрибутом трансфертных цен, отличающим взаиморасчеты по трансфертным ценам от обычного обмена по рыночным ценам, является методика их расчета. Она заключается в использовании искусственных (расчетных) методов ценообразования, которые сильно отличаются от методов установления цен, применяемых для внешнего по отношению к корпорации рынка. Трансфертная цена формируется не на принципах взаимодействия спроса и предложения, а в соответствии с некоторым внутренним порядком учета и с использованием неценовых механизмов управления. В этом случае цены не носят коммерческого характера, а представляют собой инструмент реализации функций управления, планирования и контроля в интересах предприятия в целом и его структурных подразделений — в частности. Плановый порядок расчета трансфертных цен предполагает учет интересов каждого предприятия, входящего в состав корпорации, чего невозможно достичь при установлении цен между самостоятельными субъектами рынка, даже когда отношения между ними построены на основании длящихся хозяйственных договоров.

Таким образом, цена может быть определена как трансфертная, если выполняются два условия: между участниками интегрированного формирования существует особое экономическое пространство — внутренний рынок, который характеризуется наличием многообразных хозяйственных связей и отношений, образующих структурируемую сеть (необходимое условие); методика ценообразования базируется на использовании расчетных правил и механизмов (достаточное условие). Причем эти два условия применимы для всех типов трансфертного ценообразования независимо от местоположения центральной компании и подразделений, что делает их универсальными.

Существование множества подходов к определению трансфертных цен, в которых за основу берутся различные существенные их признаки, предопределило отсутствие единой терминологии в области трансфертного ценообразования.

В некоторых источниках трансфертные цены называют «корпоративными», «внутрифирменными», «внутриконцерновыми», а также «внутрикорпорационными» [2, 7]. Чаще всего термин «трансфертная цена» заменяется термином «внутренняя цена» по названию рынка, на котором применяют такие цены [1, 12]. Если за основу берется способ установления цены, то трансфертные цены получают название «плановых» или «расчетных», а также «условно-расчетных» и «внутренних расчетных» [10]. Для того чтобы акцентировать внимание на особенностях продукции, которая перемещается по внутрифирменным каналам, иногда используется термин «промежуточная цена» [2].

Классификацию перечисленных выше терминов можно произвести с учетом признаков, отражающих существенные условия формирования трансфертных цен (см. рисунок).



Группировка терминов, используемых для определения трансфертных цен

Выявление ключевых понятий, отражающих сущностное содержание трансфертных цен, позволяет определить, что трансфертной является цена, которая носит расчетный характер и используется участниками внутрифирменного рынка при обмене товарами и услугами, предназначенными для дальнейшего использования в производстве конечной продукции.

В термине «трансфертная» (от лат. *transfero* — переношу, перемещаю) подчеркивается также специфика самого обмена, который представляет собой именно передачу продукции и не является куплей-продажей в том смысле, в каком он используется для характеристики отношений между независимыми субъектами рынка. Таким образом, термин «трансфертная цена» через свое название наиболее полно раскрывает сущность внутрифирменных расчетов, которые возникают в процессе обмена промежуточной продукцией между подразделениями интегрированного формирования.

Научно обоснованное определение трансфертных цен является отправной точкой в изучении механизма трансфертного ценообразования: особенностей построения и закономерностей, которые лежат в основе его функционирования.

Классификация типов трансфертного ценообразования и рассмотрение ключевых аспектов, отражающих сущность трансфертных цен, позволили получить объективное представление об изучаемом явлении как о составной части механизма экономического управления компанией, которая обеспечивает достижение общекорпоративных целей за счет повышения экономической эффективности каждого подразделения. Дальнейшее изучение в данной области позволит получить действенное средство усиления конкурентных позиций национальных компаний как на внутреннем, так и на внешнем рынках.

Литература

1. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с.
2. Цены и ценообразование / под ред. В.Е. Есипова. — 4-е изд. — СПб.: Питер, 2007. — 560 с.
3. Ценообразование: учебник / под ред. д-ра экон. наук, проф. В.А. Слепова. — М.: Экономика, 2005. — 574 с.
4. Мазоль, С.И. Трансфертное (внутрифирменное) ценообразование / С.И. Мазоль. — Минск: Современ. шк., 2006. — 160 с.
5. Непесов, К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К.А. Непесов — М.: Волтерс Клувер, 2007. — 304 с.
6. Волков, А. Трансфертное ценообразование: возможности и угрозы / А. Волков // Управление компанией. — 2002. — № 1. — С. 41—44.

7. Денисов, А.Ю. Экономическое управление предприятием и корпорацией / А.Ю. Денисов, С.А. Жданов. — М.: Дело и Сервис, 2002. — 416 с.
8. Управленческий учет: пер. с англ. / Э.А. Аткинсон [и др.]. — 3-е изд. — М.: Издат. дом «Вильямс», 2007. — 880 с.
9. Милгром, П. Экономика, организация и менеджмент: в 2 т. / П. Милгром, Э.А. Робертс; пер. с англ. под общ. ред. И.И. Елисеевой. — СПб.: Экон. шк., 2004. — Т. 1. — 468 с.
10. Артющенко, Н. Функционирование внутрикорпоративных рынков / Н. Артющенко, В. Соловьева // АПК: экономика, управление. — 2003. — № 11. — С. 39—45.
11. Кабир, Л.С. Организация оффшорного бизнеса / Л.С. Кабир. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 144 с.
12. Андреев, Д.М. Оптимизационные математические модели трансфертного ценообразования / Д.М. Андреев // Справ. экономиста. — 2004. — № 2. — С. 39—45.

З.М. Горбылева,

кандидат экономических наук, доцент;

И.А. Горбылева,

аспирант

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ КОСВЕННОГО ВЛИЯНИЯ ТУРИЗМА НА ЭКОНОМИКУ СТРАНЫ

Анализ результатов развития туризма, проведенный авторами, показал, что в настоящее время для оценки туризма в мире используются в основном количественные показатели. В статье указывается на необходимость разработки и использования качественных и более комплексных показателей. В частности, обосновывается необходимость оценки косвенного влияния туризма на экономику страны в целом, анализируются преимущества, недостатки и проблемы в методологии его расчета, а также производится расчет туристского мультипликатора в Республике Беларусь. Полученные результаты сравниваются с аналогичными показателями других стран мира. Предложены некоторые аспекты совершенствования статистического учета в туризме с целью повышения объективности и сопоставимости результатов туристической деятельности, в том числе показателей косвенного влияния туризма на экономику в целом.

Туристическая индустрия возникла и приняла современные характерные ей черты совсем недавно — во второй половине XX в. В этот период туризм стал объектом международного регулирования и унификации понятийно-категориального аппарата, методик оценки и управления данным видом деятельности.

За более чем полувековой мировой опыт развития туризма установлено, что туристический бизнес не только развивается весьма быстрыми темпами как самостоятельный вид деятельности (в среднем 7 % в год в целом по миру), но и инициирует развитие других отраслей экономики. Это объясняется тем, что туруслуга является комплексной и сложной, а ее прибыльность зависит от множества взаимодействующих элементов.

Остановившись на экономических особенностях функционирования туризма, следует отметить, что на международном уровне приняты меры по унификации и стандартизации туризма, как-то: СИКТА¹, рекомендации по методологии статистического учета в туризме ВСТ² в ходе совместной работы таких международных организаций, как

¹ Стандарты международной классификации видов деятельности в туризме.

² Вспомогательный счет в туризме.