



Лунина Татьяна Аркадьевна — кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой «Менеджмент на транспорте» СГУПСа. Автор 27 научных работ. Основные научные интересы связаны с управлением затратами предприятий железнодорожного транспорта.

УДК 65.012.2

Т.А. ЛУНИНА

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН В РЕМОНТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

При переходе к новой модели хозяйствования железнодорожного транспорта его территориально-функциональная система управления преобразована по видам деятельности с созданием и реорганизацией соответствующих структурных подразделений, филиалов и дочерних зависимых обществ (ДЗО). В этих условиях особенно актуальной становится разработка новых подходов к планированию производственно-хозяйственной деятельности и созданию новой системы взаимоотношений филиалов и структурных подразделений компании.

На текущем этапе структурной реформы компании ОАО «РЖД» формируется рынок ремонта и обслуживания подвижного состава. Сфера деятельности ремонтных предприятий постепенно открывается для частных акционеров. Создание дирекций по ремонту вагонов и локомотивов, выведение их из структуры территориальных филиалов и организация их взаимодействия с элементами и предприятиями инфраструктуры железных дорог обуславливают создание вертикальной и горизонтальной систем управления затратами всех производственных уровней.

При реструктуризации выделяются центры ответственности: производители и потребители ремонтных услуг. Для поддержки общей стратегии компании взаимоотношения между структурными подразделениями строятся под контролем руководства ОАО «РЖД». Создание центров ответственности позволяет выполнять основную функцию управления, контролировать и регулировать затраты.

При общем контроле происходит децентрализация структуры управления. В целях урегулирования внутрихозяйственных взаимоотношений для предприятий, участвующих в производственном кооперировании, возникает необходимость разработки механизма внутреннего и внешнего ценообразования. Ценовая политика ДЗО должна быть направлена на минимизацию затрат железных дорог и повышение качества продукции, приобретаемой ОАО «РЖД».

В новых условиях хозяйственной деятельности предприятия самостоятельно с учетом издержек производства, конъюнктуры спроса и предложения устанавливают цены на произведенную продукцию или оказанные услуги, руководствуясь ключевыми договорами с поставщиками и покупателями продукции.

При выделении производственного подразделения в качестве независимой хозяйственной единицы, оказывающей услуги другим подразделениям, в управленческом учете возникает необходимость определения внутренней цены этих услуг. Экономические связи между дочерними предприятиями, филиалами, подразделениями с высокой степенью внутренней зависимости могут строиться на использовании во взаиморасчетах трансфертных цен.

Использование трансфертных цен позволяет:

- регулировать спрос и предложение на услуги подразделений и количество ресурсов, необходимых для предоставления услуг;
- создать механизм для эффективной работы подразделений и повышения прибыльности компании в целом;
- на основе определения показателей эффективности работы принять управленческие решения о развитии, реструктуризации или выделении данного вида деятельности;
- создать инструмент мотивации подразделений.

Трансфертное ценообразование дает возможность для выработки оптимальных стратегических решений. Когда подразделения зависимы (вертикально-интегрированная структура организации), каждое из них вносит свой вклад в общий доход от реализации конечной продукции. Роль цены в данном случае состоит в распределении дохода и определении вклада каждого подразделения.

В рыночной экономике наибольшее распространение приобрели три основных метода трансфертного ценообразования и их сочетания, первым из которых является расчет трансфертных цен на основе рыночных цен. Данный метод предполагает функционирование предприятий на рынке совершенной конкуренции, где цены зависят от спроса и предложения.

В настоящее время формирующийся рынок услуг по ремонту подвижного состава, особенно локомотивов, насчитывает небольшое количество подразделений, а следовательно, его нельзя считать абсолютно конкурентным. Виды услуг, предоставляемые ремонтными депо, являются достаточно специализированными по программам ремонтов и сериям локомотивов, т. е. трансфертный продукт не является однородным. Поэтому данный метод невозможно использовать для структурных подразделений, осуществляющих и потребляющих услуги в сфере ремонта подвижного состава.

Второй метод предполагает установление договорных цен в результате соглашения (договора, контракта). В основе величины оговариваемой цены лежит способ расчета, при котором к удельной переменной себестоимости добавляется удельный маржинальный доход, утраченный передающим подразделением при отказе от продажи сторонним предприятиям.

Переговоры будут неэффективными в случае, когда получающее подразделение имеет преимущественный выбор поставщиков, а поставляющее подразделение ограничено в выборе, а также если трансферты имеют различный удельный вес деятельности взаимодействующих подразделений. Так как в сфере ремонтных услуг подвижного состава на современном этапе круг сторонних пользователей достаточно ограничен, особенно это касается локомотивного парка, данный метод, по нашему мнению, в настоящее время нельзя рассматривать как основу для формирования цен.

Третий метод — ценообразование на основе себестоимости («себестоимость плюс»).

В качестве себестоимости может выступать:

- полная себестоимость, учитывающая все затраты;
- нормативная себестоимость, использующая некоторый стандарт в качестве трансфертной цены;
- переменная себестоимость, ориентированная только на затраты, зависящие от объема производства.

Основными причинами неэффективности формирования внутренних цен на базе нормативной себестоимости являются:

- неоднородность производимых работ (ремонтов), различающихся по сериям локомотивов, состоянию парка;
- сложность с выбором базы нормативных затрат;
- необходимость учета влияния инфляции.

Метод, основанный на нормативной себестоимости, требует достаточно обоснованного выбора базы нормирования затрат и снижения уровня специализации ремонтного производства.

Ценообразование на базе полной себестоимости позволяет учесть все затраты передающего подразделения (ремонтного депо). Этот метод является наиболее доступным и простым в применении. В качестве достоинств этого метода можно отметить:

- относительную простоту учета затрат;
- упрощение ведения учета и отчетности между подразделениями компании;
- возможность определения вклада каждого подразделения в увеличение прибыли компании в целом.

Наряду с достоинствами у метода есть определенные недостатки:

- включение постоянных затрат не дает объективной оценки при принятии решений об эффективности производства;
- «передающий» центр ответственности не заинтересован в снижении издержек.

Для ремонтного локомотивного депо в качестве прямых расходов, зависящих от объема работ, учитываются расходы на заработную плату основного персонала с отчислениями на социальные нужды и расходы на материалы.

Анализируя информацию (табл. 1) о структуре фактической себестоимости текущих ремонтов на примере одного из локомотивных депо, можно отметить значительный удельный вес накладных (косвенных) расходов.

Таблица 1

Себестоимость текущих ремонтов

Вид ремонта и серия локомотива	Расходы, тыс.р.			Себестоимость, тыс. р.
	прямые		косвенные	
	ФОТ с ЕСН	Материалы		
Электровозы ВЛ10				
ТР-1	14,675	5,983	42,777	63,435
Тепловозы ЧМЭ-3				
ТР-2	32,752	48,502	95,472	176,726
ТР-1	9,564	18,837	27,879	56,28
Электросекции ЭР-2				
ТР-3	57,685	241,85	111,736	411,271
ТР-2	13,943	76,537	27,007	117,487
ТР-1	5,363	7,873	10,389	23,625

В процессе калькулирования себестоимости ремонта подвижного состава актуальными являются организация учета, обеспечивающего получение информации о зависящих и условно-постоянных расходах, связанных с выполнением конкретного ремонта, а также формирование расходов по центрам ответственности.

Существующий подход к распределению косвенных расходов основан на использовании в качестве базы фонда оплаты труда производственного персонала, т. е. связан с фактическими трудозатратами на выполнение ремонта. Пример калькуляции себестоимости текущего ремонта первого объема маневрового тепловоза серии ЧМЭ-3 традиционным способом приведен в табл. 2.

Бесспорно, что использование одного показателя в качестве базы делает процесс распределения накладных расходов, а также и расчета полной себестоимости объектов калькулирования более простым. Однако применение упрощенного способа распределения накладных расходов приводит к искажению реальной величины полной себестоимости продукции.

Таблица 2

Калькуляция себестоимости текущего ремонта по программе ТР-1 тепловоза ЧМЭ-3

Вид работ	Норма времени, чел.-ч	Разряд работ ср.	Часовая тарифная ставка с учетом доплаты за тяжелые и вредные условия, р.	Доплата за тяжелые и вредные условия, проц.	Затраты, р.
1. Затраты на оплату труда					
1.Слесарные работы, выполняемые комплексными бригадами по ремонту	60,3	5,0	25,7	8	1674,55
2.Слесарные работы, выполняемые на специализированных участках по ремонту	64,2	5,4	26,36	2	1692,1
3.Другие работы	18,1	3,7	20,14	4	364,52
Всего на единицу ремонта	142,6				3731,17
Доплаты и надбавки, премия и районный коэффициент					3793,63
Итого заработная плата					7524,8
Отчисления на социальные нужды (27,1%)					2039,2
2. Накладные расходы (291%)					27879,0
3. Затраты на материалы					18837,0
Итого затрат на ремонт					56280,0

Применение метода ценообразования по полной себестоимости требует гибкой системы распределения накладных расходов, учитывающей особенности ремонтной деятельности конкретного предприятия.

В структуре накладных расходов на примере рассматриваемого локомотивного депо можно выделить статьи, расходы по которым имеют большой удельный вес:

- содержание и эксплуатация оборудования — 22,58 %;
- обслуживание, текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения — 12,889 %;
- амортизация основных средств производственного назначения — 12,721%.

Значительный удельный вес данных статей затрат и их экономическое содержание обуславливают необходимость совершенствования методики распределения косвенных расходов для предприятий, занимающихся ремонтом подвижного состава.

В практике экономического планирования выделяют два способа распределения косвенных расходов: причинно-следственный, когда база распределения (драйвер) пропорциональна величине затрат, и — условный, когда драйвер затрат имеет незначительную корреляцию с их величиной.

Отнесение косвенных затрат по целевым назначениям может осуществляться на основании традиционных и функциональных систем распределения. Даже в

рамках традиционной системы распределения затрат можно найти решения, позволяющие более точно отнести косвенные издержки. Одним из таких инструментов является применение двухэтапного разделения косвенных затрат и использование не единой, а множественной базы распределения. Двухэтапный процесс распределения затрат предусматривает следующие шаги:

- распределение накладных расходов по производственным и обслуживающим центрам издержек;
- перераспределение издержек, приходящихся на обслуживающие центры, по производственным центрам;
- расчет отдельных ставок накладных расходов для каждого производственного центра издержек;
- распределение накладных расходов, приходящихся на каждый производственный центр издержек, по видам продукции или другим целевым затратам.

Уйти от проблемы распределения накладных расходов можно при использовании метода формирования трансфертных цен на основе переменной себестоимости. Данный метод предполагает, что постоянные затраты подразделения будут компенсироваться из дохода от продаж продукции (услуги) всей компании в целом. Этот вариант делает возможным контроль уровня затрат центров ответственности, но при этом невозможно рассчитать прибыль, а следовательно, определить основные показатели финансовой устойчивости и эффективности работы. Данный метод также предполагает, что доля накладных расходов в себестоимости продукции невелика. При значительном удельном весе накладных расходов данный метод, на наш взгляд, использовать некорректно.

Таким образом, наиболее приемлемым, по нашему мнению, из всех рассмотренных методов определения трансфертных цен является использование в качестве базы полной себестоимости. В связи с этим более детального изучения требует проблема выбора базы для распределения накладных расходов с учетом специфики организации ремонтной деятельности в каждом подразделении, в частности уровня специализации, механизации производственных процессов.

Вывод. Хозяйственное взаимодействие ремонтных локомотивных предприятий и потребителей данного вида услуг может строиться на основе трансфертных цен. Из всех существующих методов трансфертного ценообразования наиболее приемлемым для ремонтной сферы деятельности является формирование цены на базе полной себестоимости. Применение этого метода должно базироваться на двухэтапном разделении косвенных затрат и использовании не единой, а множественной базы распределения.

Литература

1. *Управленческий учет* / Антонио Аткинсон, Раджив Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. М.: Изд. дом «Вильямс», 2005.
2. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2006.
3. *Герасименко В.В.* Управление ценовой политикой компании. М.: Эксмо, 2006.
4. *Бюджетирование: шаг за шагом* / Е.Ю. Добровольский, Б.М. Карабанов, П.С. Боровков, Е.В. Глухов, Е.П. Бреслав. СПб.: Питер, 2005.
5. *Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений. М., 2003.
6. *Методика распределения расходов основных общих для всех отраслей хозяйства железных дорог и общехозяйственных в локомотивном депо между эксплуатационной и ремонтной деятельностью* / МПС России. М., 2001.
7. *Экономика железнодорожного транспорта. Проблемы и решения* / Под ред. Л.А. Мазо и Г.Е. Писаревского. М.: Интекст, 2005.