

## 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

### 2.1. ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Васильева И.Г., аспирант кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности

*Всероссийский заочный финансово-экономический институт*

Статья раскрывает этапы становления и развития системы трансфертного ценообразования на примере зарубежного и российского опыта. На основе выявленных закономерностей выделены четыре этапа становления процессов трансфертного ценообразования. Дана сравнительная характеристика развития системы в зарубежных странах и Российской Федерации, проанализированы причины различий во временных интервалах и внутреннем содержании этапов.

Научное изучение развития какого-либо явления предполагает использование исторического подхода. Это одна из наиболее трудных задач в исследовательской работе, поскольку необходимо не только выделить временные периоды и выбрать основу периодизации, но и найти в предыдущие периоды времени своеобразные составляющие изучаемых вопросов.

Место и роль трансфертного ценообразования (ТЦ) в системе управленческого учета до сих пор не определены, что в определенной мере объясняется отсутствием исторической периодизации процесса развития трансфертного ценообразования.

Наиболее показательным, по нашему мнению, процесс периодизации становления трансфертных цен прослеживается на зарубежном опыте. Это связано с продолжительной историей данного вопроса и наличием достаточного количества трудов зарубежных авторов на эту тему [16, 17, 18]. На основе анализа зарубежного опыта нами была выявлена следующая тенденция: развитие внешней экономической среды трансформирует информационную потребность организаций и собственников (рис. 1). Информационная потребность в свою очередь предопределяет развитие необходимых систем управления, в составе которых находится и система ТЦ. Основываясь на выявленных закономерностях, мы выделяем четыре этапа становления процессов ТЦ (табл. 1).



**Рис. 1. Факторы, влияющие на развитие системы трансфертного ценообразования**

1-й этап развития внешней экономической среды приходится на конец XIX в. – 1920-е гг. В этот период потребность в появлении механизма внутренней (транс-

фертной) цены возникла с выделением в составе предприятий отдельных производственных единиц, то есть стала последствием разделения труда и появления первых мануфактур. Первые упоминания о трансфертном ценообразовании в отдельных отраслях промышленности появились еще в XIX в. в Англии [11, 13].

Период промышленного переворота (1820-1900 гг.) сопровождался созданием новых промышленных технологий, деловых предприятий и фирм. В начале XX в. наблюдался процесс консолидации производственных структур, продолжавшийся до 1930-х гг. и получивший название эпохи массового производства (табл. 1). Состояние экономической среды того периода можно оценить как стабильное и выделить следующие условия:

- рынок продукции и услуг был практически ненасыщенным, характеризовался прежде всего спросом на товары первой необходимости;
- отрасли четко разграничивались, имели хорошие перспективы роста;
- политический и социальный контроль был минимальным, ограничивался мерами экономического протекционизма и запрещением недобросовестных сговоров между предприятиями-монополистами.

**Таблица 1**

#### ПЕРИОДИЗАЦИЯ ЭТАПОВ СТАНОВЛЕНИЯ СИСТЕМЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Этапы развития	Характерные для этапа черты
1-й этап. Конец XIX в. – 1930 гг.	1. Черты внешней экономической среды: создание новых промышленных технологий, деловых предприятий и фирм; выделение в составе предприятий отдельных структурных единиц; диверсификация деятельности предприятий. 2. Информационная потребность организаций: необходимость в предоставлении внутренней отчетности для управляющих; деление в связи с этим отчетности на внешнюю, необходимую собственникам и инвесторам, и внутреннюю. 3. Развитие систем управления и системы ТЦ: отсутствие подсистем финансового, управленческого и налогового учета; наличие «административной» системы управления на предприятиях; деление отчетности на внешнюю и внутреннюю, расчет внутренних цен; выполнение системой ТЦ контрольной и учетной функции
2-й этап. 1930-1960 гг.	1. Черты внешней экономической среды: дифференцирование производственной деятельности; образование финансово-промышленных групп; усложнение организационных структур предприятий; децентрализация, координация производственных процессов по горизонтали. 2. Информационная потребность организаций: потребность в отчетности, построенной по отдельным сегментам бизнеса, подразделениям, центрам ответственности необходимость реформирования всех подсистем организационного обеспечения. 3. Развитие систем управления и системы ТЦ: усиление контроля за деятельностью предприятий; первые попытки формализации и классификации подходов к формированию внутренней цены; система ТЦ становится инструментом оперативного анализа подразделений, центров ответственности и компаний, входящих в состав финансово-промышленных групп

Этапы развития	Характерные для этапа черты
3-й этап. 1960-1990 гг.	<p>1. Черты внешней экономической среды: становление крупных холдинговых компаний; наличие относительно независимых производственных единиц отделений; разделение подразделений по товарному или территориальному признаку.</p> <p>2. Информационная потребность организаций: потребность в дополнительной информации для повышения конкурентоспособности компаний; потребность в использовании системы внутрифирменных расчетов, формирование внутренних расчетных цен.</p> <p>3. Развитие систем управления и системы ТЦ: использование механизма управления системы внутрифирменных расчетов; трансфертное ценообразование стало активным инструментом в корпоративном механизме управления производством</p>
4-й этап. 1990-по н.вр.	<p>1. Черты внешней экономической среды: издание Руководства Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию; развитие вертикально-интегрированных компаний; значительное количество теоретических разработок в области трансфертного ценообразования.</p> <p>2. Информационная потребность организаций: потребность в появлении положений законодательства различных стран в области трансфертного ценообразования.</p> <p>3. Развитие систем управления и системы ТЦ: формирование трансфертных цен в системе управленческого учета становится ноу-хау корпораций; применение систем управления ERP класса; использование математических инструментов для определения оптимальных трансфертных цен</p>

Очевидно, что подобное состояние внешней среды оказывало минимальное влияние на внутреннюю среду организации. Поэтому все проблемы предприятий ограничивались внутрифирменным характером. Главная задача предпринимательской деятельности состояла в разработке и усовершенствовании механизма массового производства, снижавшего издержки выпуска продукции [8]. Номенклатура продукции предприятий была минимальна и устойчива, то же можно сказать и о рынках сбыта. Соответственно производство, несмотря на существующие тогда проблемы, было стабильным, изменения предсказуемы и управляемы.

Рассмотренное выше состояние внешней экономической среды привело к формированию «административной» система управления, которая реализовалась в контрольно-нормативной модели. Для такой модели управления характерны следующие функции:

- контроль за производственной деятельностью;
- финансовый контроль за издержками;
- управление на основе инструкций, норм, стандартов.

Таким образом, минимальное влияние со стороны внешней среды и контрольно-нормативная ориентация внутренней среды диктовали необходимость в информационной системе организации, которая помогала реализовать контрольную функцию. И хотя в этот период развития отсутствовали такие подсистемы, как финансовый, управленческий и налоговый учет, но именно с этого момента начинается процесс деления отчетности на внутреннюю, представляемую управляющим, и внешнюю, необходимую собственникам и инвесторам. Необходимым элементом при составлении внутренней отчетности становится расчет внут-

ренних цен, которые в этот период развития выполняют контрольную и учетную функции.

2-й этап развития внешней экономической среды, по нашему мнению, относится к 1930-1960-е гг. и характеризуется как эпоха массового сбыта. В отличие от предыдущего периода уровень нестабильности внешней среды начинает возрастать. Внешняя среда характеризуется следующими условиями:

- спрос на основные потребительские товары близок к насыщению;
- потребительский спрос становится более дифференцированным, что диктует необходимость дифференцирования производственной деятельности организаций;
- крах 1929 г. и последовавший за ним период Великой депрессии привели к усилению роли контролирующих организаций за деятельностью предприятий;
- возрастают требования социальной ответственности к коммерческим организациям.

Процессы, проходящие вне предприятия, привели к смене целевых ориентиров внутри него. Потребовался переход от производства стандартных товаров к дифференцированным. Производственная ориентация стала уступать рыночной. В создавшихся условиях потребовались качественно новые силы управления, способные обеспечить своевременную реакцию на изменения. При этом акцент был сделан на децентрализацию, стала практиковаться координация производственных процессов по горизонтали. Изменения экономических условий развития внешней среды обусловили необходимость реформирования всех подсистем организационного обеспечения, в том числе информационной подсистемы. Данный период является началом истории развития сегментарной отчетности, т.е. отчетности, построенной по отдельным сегментам бизнеса, подразделениям, центрам ответственности.

Из указанного выше следует, что именно объективная необходимость в получении, анализе и оценке управленческой информации с целью эффективного осуществления функций долгосрочного и текущего планирования послужила предпосылкой дальнейшего выделения вопросов формирования трансфертных цен как самостоятельной компоненты информационной системы предприятия. В двадцатом веке диверсификация деятельности промышленных предприятий США, Японии, Германии, образование финансово-промышленных групп, усложнение организационных структур предприятий дало толчок развитию теории трансфертного ценообразования. Первые научные работы по исследованию трансфертных цен появились в первой половине XX в., однако первые попытки формализации и классификации подходов к формированию внутренней цены содержатся в публикациях, изданных в 1955-1957 гг. в США Национальной ассоциацией бухгалтеров. Таким образом, на 2-м этапе развития система трансфертного ценообразования помимо учетных и контрольных функций становится инструментом оперативного анализа отдельных подразделений, центров ответственности и компаний, входящих в состав горизонтальных финансово-промышленных групп.

3-й этап развития внешней экономической среды приходится на 1960-1990-е гг., когда в Англии, США и Японии происходили процессы становления крупных холдинговых компаний, и трансфертное ценообразование стало активным инструментом в корпоративном механизме управления производством. Холдинговая структура характеризовалась наличием относительно

независимых производственных единиц отделений, занимающих в организационной структуре компаний промежуточное положение между заводами и управленческим центром. Подразделения различались по товарному или территориальному признаку.

К началу 1980-х гг. в США уже насчитывалось около 1,5 тыс. компаний, а в Великобритании – более 300. Развитие производства, необходимость повышения конкурентоспособности существенно расширило сферу применения трансфертных цен. Так, трансфертные цены использовались в таких крупнейших компаниях, как IBM, General Motors, General Electric, Dupon de Nemur, IKI, Toyota, Hitachi. Компания General Motors на тот период уже насчитывала 27 отделений различной функциональной направленности, расположенные в 125 городах США. Такая независимость структурных подразделений заставляла их руководителей искать новые подходы к управлению. Для решения поставленных задач в компании на 3-й стадии развития стал использоваться механизм управления системы внутрифирменных расчетов, составной частью которого являлось формирование внутренних расчетных цен. В этот период трансфертное ценообразование становится необходимым компонентом структуры управленческого учета холдингов и в состав выполняемых им функций добавляется функция обоснования перспективных управленческих решений.

Значительные изменения в теории и практике управления организациями приходятся на 4-й этап развития внешней экономической среды, который, по нашим оценкам, начался в конце XX – начале XXI в. Экономическая ситуация этого периода характеризовалась становлением рынка и усилением конкурентного давления среди вновь созданных компаний. На первый план вышли проблемы масштаба управления и увеличения роли внутрикорпоративных рынков, важная роль на которых принадлежит трансфертным ценам. При осуществлении процесса децентрализации управления на первый план выходят вопросы создания механизма внутренних цен. На сегодняшний день формирование трансфертных цен в системе управленческого учета крупных корпораций и холдингов является ноу-хау корпораций и оказывает непосредственное влияние на управление движением финансовых, материальных и информационных потоков [1, 2, 3].

Методологические основы управленческого учета как самодостаточной информационной системы в нашей стране начали формироваться сравнительно недавно, но теоретические разработки и практика применения его отдельных инструментов на предприятиях, как свидетельствуют проведенные исследования, имеют достаточно продолжительную историю. На начальном этапе развития управленческого учета наиболее распространенным толкованием было его отождествление с учетом затрат организации [6]. На сегодняшний день предмет изучения управленческого учета не ограничивается учетом затрат, но включает в себя вопросы ценообразования, поведенческие аспекты учета, бюджетирование, анализ отчетности, инвестиционные решения и другие вопросы управления [5].

Рассмотрим исторические аспекты развития системы трансфертного ценообразования в Российской Федерации. Различия во временном интервале и масштабах использования трансфертных цен в нашей стране и за рубежом объясняют количество публикаций и разработанность данной темы. Аналогично вышеприведенному анализу зарубежного опыта, становление системы трансфертного ценообразования в РФ также включает в себя четыре этапа развития, однако продолжительность этих этапов и внутреннее содержание каждого из них будет различным.

В отличие от зарубежного опыта, в нашей стране первый этап (до 1930 г. включительно) характеризуется определением основных понятий существующей системы управлен-

ческого учета. В этот период оценка услуг подразделений происходит как в рамках конкретного предприятия, так и в смежных хозяйствах [7]. Простой системный учет внутризаводских (трансфертных цен) уже существовал, хотя сам термин «трансфертная цена» не использовали.

Производственная бухгалтерия являлась частью фабричной, а на российских предприятиях в 1920-е гг. активно использовался вариант двухэтапного распределения затрат, когда затраты распределялись сначала между подразделениями, а затем между продуктами [4]. Следовательно, элементы трансфертного ценообразования применялись в России уже в 1920-е гг.!

Это подтверждает тот факт, что в 1920-1930 гг. полуфабрикаты при передаче из цеха в цех могли оцениваться по сметным, рыночным и пропорциональным (когда затраты учитываются отдельно и списываются только на конечный продукт) ценам [12]. Использование пропорциональной цены по сути было передачей полуфабрикатов из цеха в цех по переменным затратам.

П. Павловым еще в 1926 г. были подняты проблемы оценки услуг в рамках сложных хозяйств. Под сложным хозяйством он понимал совокупность филиалов, отделений, агентств, магазинов, предприятий, находящихся на хозрасчете и имеющих «законченное счетоводство» [10, 15]. Он критиковал использование рыночных трансфертных цен и предлагал оценивать услуги по фактической себестоимости (с обязательным покрытием управленческих затрат, т.е. затрат главной конторы). Причем по накладным затратам выделялись два метода: разложение накладных затрат по переделам (процессам) или распределение затрат непосредственно между готовыми продуктами без учета структуры переделов.

По сравнению с опытом зарубежных компаний, 2-й этап развития системы трансфертного ценообразования (1931-1986 гг.) в РФ характеризуется созданием жестко регламентированной системы управления. Однако даже в этот период ученые предлагали новые направления совершенствования производственного учета. Так, например, Р.А. Карманаев в 1968 г. предложил в разрезе подразделений планировать только те показатели, которые зависят от их деятельности, что по сути является управленческой задачей оценки деятельности подразделений и напрямую влияет на расчет трансфертных цен [11]. Трансфертные цены в этот период совпадают с установленной нормативной ценой продукции.

Если на 3-м этапе развития системы за рубежом происходило становление крупных холдинговых компаний, то в РФ этот этап развития системы представляет собой систему учета, планирования трансфертных цен в рамках хозрасчета. Данный этап охватывал промежуток с 1987 по 1993 гг. Хозрасчет понимался как реализация принципов полного хозяйственного расчета на уровне цехов, отделов, служб внутри предприятия.

Основным инструментом реализации внутрипроизводственного хозрасчета был метод разработки системы планово-оценочных показателей и нормативов, при помощи которых осуществлялось централизованное экономическое управление деятельностью подразделений, переведенных на хозяйственный расчет. Основная сложность при разработке таких показателей состояла в том, что часть их носила директивный характер и устанавливалась централизованно свыше не только подразделению, но и предприятию в целом. Поскольку директивный характер показателей и экономическая самостоятельность не сочетались между собой, хозрасчетные отношения внутри предприятия носили ограниченный, односторонний характер. Однако, как и в опыте развития зарубежных стран, на этом этапе развития внутрипроизводственных отношений трансфертные цены уже выполняют учетную и контрольную функции в системе управления предприятий.

Все многообразие конкретных форм внедрения внутри-производственных хозрасчетных отношений, действовавших в доперестроечный период, можно свести к трем основным моделям организации системы управления. Суть рассматриваемых моделей заключалась в различных подходах к распределению прибыли и различной степени материальной заинтересованности и ответственности хозрасчетных коллективов цехов и служб.

Наиболее интересной идеей организации арендного подъя представляется разработка внутренних трансфертных цен на продукцию, полуфабрикаты; суммы арендной платы, которую арендные коллективы – структурные подразделения должны были возмещать арендодателю – администрации предприятия. Таким образом, видно, что помимо увеличения способов расчета внутренних (трансфертных цен) происходит расширение объема выполняемых ими функций.

С 1987 г., погасив и реструктуризовав свою основную задолженность, материнские компании объединили вокруг себя дочерние предприятия (бывшие цеха и производства). Основная причина этого процесса состояла в том, что большинство операций, происходящих между самостоятельными юридическими лицами, в соответствии с действующим налоговым законодательством, являлось продажами и, следовательно, попадало под налогообложение. В рамках же единого предприятия подобная передача услуг и товарно-материальных ценностей представляла собой внутренний оборот, который не подлежит обложению никакими налогами.

Процесс слияния, укрупнения предприятий привел к усложнению их внутренней структуры. Руководить такой организацией необходимо было уже не только в целом, но и в разрезе отдельных структурных подразделений и служб – центров возникновения затрат и центров ответственности.

Своеобразным этапом в развитии трансфертных цен стало принятие в СССР в 1987 г. Закона «О государственном предприятии (объединении)» от 30 июня 1987 г., а в 1988 г. – Закона «О кооперации в СССР» от 26 мая 1988 г. Эти два правовых акта создали основу «присваивающего хозяйства», резко расширившие свою хозяйственную самостоятельность государственные предприятия оказались «облепленными» разного рода кооперативами и малыми предприятиями, получавшими от них ресурсы бесплатно, по номинальным ценам, а реализовывавшими продукцию по свободным ценам, более высоким, чем государственные. Собственник – государство – все более ослабевал и вскоре оказался совершенно не в состоянии как-то ограничить «присваивающее хозяйство». Государственные предприятия вместе с их кооперативами, созданными руководством этих предприятий, стали прообразом современных бизнесов.

Настоящий расцвет трансфертного ценообразования связан с отменой в конце 1980-х гг. монополии внешней торговли, когда у руководства государственных предприятий появилась возможность занижать цены при экспорте продукции, получая на свои зарубежные счета разницу между рыночной и трансфертной ценой. Развилась классическая форма трансфертного ценообразования – экспорт через оффшорную структуру; обычной формой бизнеса стала совокупность двух юридических лиц: государственного предприятия и частного оффшора. Таким образом, на данном этапе ТЦ в большей степени рассматривается как элемент налогового планирования, в то время как функции управления с помощью ТЦ не уделяется достаточного внимания.

Лишь на 4-м этапе развития системы трансфертного ценообразования можно отметить общие тенденции в зарубежном и отечественном опыте. Согласно проведенному анализу, данный этап приходится на период с 1994 г. по настоящее время. В этот период отечественные предприятия становятся экономически независимыми, формируют ин-

формацию о затратах, результатах и трансфертных ценах в любом разрезе для целей управления.

Как и в зарубежном опыте, этап характеризуется становлением крупных вертикально-интегрированных компаний, для успешного функционирования которых внедрение управленческих систем становится вопросом жизненной необходимости. Так, например, **ERP**-системы применяются в нефтегазовой, оборонной, металлургической отраслях промышленности [14, 9, 17, 18].

Появляется значительное количество исследований вопросов трансфертного ценообразования, как теоретических, так и обзоров практики применения трансфертных цен. Учитывая цель исследования, наибольший интерес для нас представляют вопросы установления трансфертных цен на микроэкономическом уровне для решения управленческих задач.

Таким образом, сравнение этапов развития системы трансфертного ценообразования за рубежом и в нашей стране показало, что на начальных этапах существуют значительные различия темпов изменения системы и научных исследований процесса установления трансфертных цен. Однако стремительный рост публикаций российских ученых в области управленческого учета и разработки управленческого инструментария для решения практических задач на 4-м этапе развития системы ТЦ свидетельствует о высоком потенциале российской экономики и возможности ее роста на основе инновационного направления развития.

## ВЫВОДЫ

На данный момент не существует единого мнения об исторической периодизации становления и развития трансфертных цен. Изучение вопроса развития трансфертного ценообразования с использованием исторического подхода позволило выделить этапы в зарубежном опыте и этапы развития системы в РФ.

На основе анализа зарубежного опыта нами была выявлена следующая тенденция: развитие внешней экономической среды трансформирует информационную потребность организации и собственников (см. рис. 1). Информационная потребность, в свою очередь, предопределяет развитие необходимых систем управления, в составе которых находится и система трансфертного ценообразования. Основываясь на выявленных закономерностях, мы выделяем четыре этапа становления процессов трансфертного ценообразования (см. табл. 1).

Первый этап развития системы трансфертного ценообразования за рубежом приходится на конец XIX в. – 1920-е гг. (см. табл. 1). В этот период потребность в появлении механизма внутренней (трансфертной) цены возникла с выделением в составе предприятий отдельных структурных единиц, то есть стала последствием разделения труда и появления первых мануфактур. Трансфертные цены на этой стадии выполняют учетные и контрольные функции управления. Второй этап развития внешней экономической среды, по нашему мнению, относится к 1930-1960-е гг. и характеризуется как эпоха массового сбыта.

Диверсификация деятельности промышленных предприятий США, Японии, Германии, образование финансово-промышленных групп, усложнение организационных структур предприятий дало толчок развитию теории трансфертного ценообразования. В публикациях, изданных в 1955-1957 гг. в США национальной ассоциацией бухгалтеров, содержатся первые попытки формализации и классификации подходов к формированию внутренней цены. Трансфертное ценообразование становится инструментом оперативного управленческого анализа.

3-й этап развития внешней экономической среды приходится на 1960-1990-е гг., когда в Англии, США и Японии происходили процессы становления крупных холдинговых компаний, и трансфертное ценообразование стало активным инструментом в корпоративном механизме управления производством. Трансфертные цены использовались в крупнейших зарубежных компаниях.

Значительные изменения в теории и практике управления организациями приходится на четвертый этап развития внешней экономической среды, который, мы считаем, начался в конце XX – начале XXI в. Экономическая ситуация этого периода характеризовалась становлением рынка и усилением конкурентного давления среди вновь созданных компаний. На первый план вышли проблемы масштаба управления и увеличения роли внутрикорпоративных рынков, важная роль на которых принадлежит ТЦ. При осуществлении процесса децентрализации управления на первый план выходят вопросы создания механизма внутренних цен. На сегодняшний день формирование трансфертных цен в системе управленческого учета крупных корпораций и холдингов является ноу-хау корпораций и оказывает непосредственное влияние на управление движением финансовых, материальных и информационных потоков. 4-й этап характеризуется появлением значительного количества исследований вопросов трансфертного ценообразования, как теоретических, так и обзоров практики применения ТЦ.

Различия во временном интервале и масштабах использования ТЦ в нашей стране и за рубежом объясняют количество публикаций и разработанность данной темы. Аналогично анализу зарубежного опыта, становление системы ТЦ в РФ также включает в себя четыре этапа развития, однако продолжительность этих этапов и внутреннее содержание каждого из них будет различным.

Первый этап (до 1930 г. включительно) характеризуется определением основных понятий существующей системы управленческого учета. В этот период оценка услуг подразделений происходит как в рамках конкретного предприятия, так и в смежных хозяйствах. Простой системный учет внутризаводских (трансфертных цен) уже существует, хотя сам термин «трансфертная цена» не используется.

Второй этап развития системы трансфертного ценообразования (1931-1986 гг.) в РФ характеризуется созданием жестко регламентированной системы управления. Трансфертные цены в этот период совпадают с установленной нормативной ценой продукции.

Наибольший интерес для целей настоящего исследования представляет 3-й этап развития системы, который представляет собой систему учета, планирования ТЦ в рамках хозрасчета. Данный этап охватывает промежуток с 1987 по 1993 г. Именно этот этап характеризуется выделением центров ответственности в компаниях, и как один из показателей оценки их деятельности выступает трансфертная цена. Расчет такой цены ведется различными способами, которые с некоторыми модификациями используются по настоящее время.

4-й этап, согласно проведенному анализу, приходится на период с 1994 г. по настоящее время. В этот период отечественные предприятия становятся экономически независимыми, формируют информацию о затратах, результатах и трансфертных ценах в любом разрезе для целей управления. Как и в зарубежном опыте, этап характеризуется становлением крупных вертикально-интегрированных компаний, для успешного функционирования которых внедрение управленческих систем становится вопросом жизненной необходимости.

Таким образом, развитие системы трансфертного ценообразования происходило под влиянием изменения внешних экономических условий и потребности организаций в определенной системе управления. Необходимо отметить, что на протяжении всех этапов развития данной системы интерес к ней возрастал, когда организации сталкивались с определенными трудностями. Кроме того, при изменении экономической ситуации в стране менялись и способы расчета трансфертных цен. Они выполняли роль или учетную и контрольную или становились инструментом оперативного анализа и обоснования управленческих решений. Эта тенденция прослеживается и в настоящее время.

## Литература

1. Барановский О. Системы управления кредитными организациями [Электронный ресурс] / О. Барановский. – URL: <http://www.bips.kz/dispatcher?partid=1.4>.

2. Бортова М. Характеристика состояния финансово-промышленных групп [Текст] / М. Бортова // Финансовый бизнес. – 2000. – №8.
3. Брун М. Внутрифирменный маркетинг как элемент ориентации на клиента [Текст] / М. Брун // Проблемы теории и практики управления. – 1996. – №6.
4. Бунин П.Г. Хозрасчет и эффективность производства [Текст] / П.Г. Бунин. – М.: Мысль, 1974.
5. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность [Текст] / М.А. Вахрушина. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2000. – 302 с.
6. Вахрушина М.А. Управленческий анализ [Текст] / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2004. – 432 с.
7. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство [Текст] / Р.Я. Вейцман // Коммерческое образование. – 1910. – №4.
8. Виссема Х. Менеджмент в подразделениях фирмы. Предпринимательство и координация в децентрализованной компании [Текст] / Х. Виссема. М., 1996.
9. Савин А.Ю. Финансово-промышленные группы в России [Текст] / А.Ю. Савин. – М.: Финстатинформ, 1997.
10. Салимжанов И.К. Ценообразование [Текст] / И.К. Салимжанов. – М.: КНОРУС, 2007. – 304 с.
11. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации [Текст] / А.А. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 288 с.
12. Субоцкий Ю.В. Развитие объединений в промышленности [Текст] / Ю.В. Субоцкий. – М.: Наука, 1976.
13. Финансовое планирование и контроль [Текст] / под ред. Тейлора А. / пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1996.
14. Шевелев Л.Н., Склокин Н.Ф., Цветков А.Н. Ценообразование в черной металлургии [Текст] / Л.Н. Шевелев, Н.Ф. Склокин, А.Н. Цветков. – М.: Металлургия, 1990. – 248 с.
15. Эффективность хозяйственных объединений [Текст] / под ред. Маркина А.А. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1974.
16. McAulay L., Tomkins C.R. A Review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research [Text] // British Journal of Management. – 1992. – №3. – pp. 101-122.
17. Watson D.J.H., Baumler J.V. Transfer pricing: a behavioral context [Text] // The Accounting Review. – 1975. – №50 (3). – pp. 466-474.
18. Williamson O.E. Transaction cost economics: the governance and contractual relations [Text] // The Journal of Law and Economics. – 1979. – oct. – pp. 233-261.

## Ключевые слова

Исторический подход; трансфертное ценообразование; внешняя экономическая среда; информационная потребность, система управления; консолидация; холдинг; производственная структура; центр ответственности; сегмент бизнеса, внутрифирменные расчеты.

*Васильева Ирина Геннадьевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Тема трансфертного ценообразования (ТЦ) в работах отечественных ученых представляется недостаточно изученной. Она содержит в основном работы, рассматривающие данную тему с позиций налогового законодательства и возможности использования трансфертных цен для целей минимизации налогообложения. Выделенные автором этапы развития системы ТЦ свидетельствуют о необходимости ее изучения как одной из основных компонент всей системы управления предприятием в целом.

Анализ исторических этапов развития системы ТЦ, а также сравнение данных российского и зарубежного опыта позволило выявить причины замедления развития системы на определенных этапах, а также тенденции, приводящие к скачкообразным, опережающим темпам развития. Таким образом, была не только определена специфика развития системы ТЦ на каждом из этапов, но и сформулированы необходимые условия для ее совершенствования.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Вахрушина М.А., д.э.н., профессор Всероссийского заочного финансово-экономического института*

## 2.1. HISTORICAL ASPECTS OF DEVELOPMENT SYSTEM OF TRANSFER PRICING IN RUSSIA AND FOREIGN COUNTRIES

I.G. Vasilyeva, Post-graduate Student,  
Chair of Book Keeping and Analysis

*All-Russian State Distance-Learning Institute of Finance and Economics (ARDLIFE), Moscow*

The article opens stages of formation and development system of transfer pricing on an example of foreign and Russian experience. In article allocated four stages of transfer pricing formation, which are based on the revealed laws. Author is given comparative characteristic of development system in foreign countries and Russia and analysed the reasons of distinctions in time intervals and the internal maintenance of stages.

### Literature

1. O. Baranovskiy Management systems of credit organizations [Electronic resource]. – URL: <http://www.bips.kz/dispatcher?partid=1.4>
2. M. Bortova. Characteristic of the state of financial- industrial groups [Text] // Financial business. – 2000. – №8.
3. M. Brun. Intra-firm marketing as the element of orientation to the client [Text] // Problems of theory and practice of control. – 1996. – №6.
4. P.G. Bunich. Self-financing and manufacture efficiency [Text]. – M.: Idea, 1974.
5. M.A. Vahrushina. Administrative analysis [Text] / M.A. Vahrushina. – M: Omega-I; High school, 2007. – 528 p.
6. M.A. Vahrushina. Intra-industry calculation and account [Text] / M.A. Vahrushina. – M: AKDI, 2000. – 302 p.
7. R.J. Weizman. Factory bookkeeping [Text] / R.J. Weizman // «Commercial formation». – 1910. – №4.
8. Ch. Vissema. Management in the subdivisions of firm. Enterprise and coordination in the decentralized company [Text] / Ch. Vissema. 1996.
9. A.U. Savin. Financial industrial groups in Russia [Text] / A.U. Savin. – M.: Finstatinform, 1997.
10. I.K. Salimzhanov. Price formation [Text] / I.K. Salimzhanov. – M.: KNORUS, 2007. – 304 p.
11. A.A. Sokolov. Calculation on the segments of the activity of commercial organization [Text] / A.A. Sokolov. – M.: Finances and statistics. – 2004. – 288 p.
12. J.V. Subotsky. Associations development in the industry [Text] / J.V. Subotsky. – M: Science, 1976.
13. Financial planning and control [Text] / Ed. by. A. Taylor. – M.: INFRA – M, 1996.
14. L.N. Shevelev, N.F. Sklokin, A.N. Chvetkov. Price formation in metallurgy [Text]. – M.: Metallurgy, 1990. – 248 p.
15. Efficiency of economic associations / The editorship of A.A Markin. – S.-P.: Publishing house L. Un., 1974.
16. O.E. Williamson Transaction cost economics: the governance and contractual relations [Text] // The Journal of Law and Economics. – 1979. – oct. – p. 233-261.
17. J.H. Watson D., J.V. Baumler. Transfer pricing: a behavioral context // The Accounting Review. – 1975. – № 50 (3). – p. 466-474.
18. L. McAulay, C.R. Tomkins. A Review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research // British Journal of Management. – 1992. – № 3. – p. 101-122.

### Keywords

Historical approach; transfer pricing; the external economic environment; information requirement; control system; consolidation; holding; industrial structure; the responsibility centre; business segment; intrafirm calculations.