

10.5. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОЕКТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Кузнецова Е.В., к.э.н., доцент кафедры бизнес-аналитики, Национальный исследовательский университет – Высшая школа экономики;
Воронкова Н.Ю., ведущий эксперт-аналитик отдела создания аналитических продуктов по трудовому праву ООО «Консультант:ИС»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В работе рассмотрено применение методов трансфертного ценообразования в планировании деятельности проектно-ориентированных компаний при выполнении проектных работ силами нескольких структурных подразделений. Выполнен сравнительный анализ этих методов и оценена их применимость для компаний, реализующих проекты для внешних заказчиков в области консалтинга, научных исследований, аудита и т.п. Показано, что для рассматриваемого класса компаний наиболее подходящим является метод «издержки плюс» на основе полной производственной себестоимости. Предложено рассчитывать полную производственную себестоимость человеко-часа работы сотрудника не для отдельных должностей, а на основе системы грейдов. Показано, что данный подход стимулирует руководителей подразделений к минимизации издержек и повышению уровня проектной загрузки персонала, что в свою очередь, ведет к повышению фактической рентабельности проектной деятельности. Статья содержит ряд расчетных примеров, иллюстрирующих ее основные положения.

ВВЕДЕНИЕ

В проектно-ориентированных компаниях, особенно в компаниях, выполняющих проекты для внешних заказчиков, достаточно распространенной является практика внутреннего субподряда: выделяется подразделение-контрактодержатель, несущее ответственность за выполнение проекта, а также за все связанные с ним риски и расходы и привлекающее трудовые ресурсы других подразделений. В этом случае актуальным является определение внутренних цен, по которым будут производить расчеты подразделение-контрактодержатель и его внутренний подрядчик, и с учетом которых будет определяться финансовый результат от реализации проекта в разрезе подразделений. В практике управленческого учета такие цены называются трансфертными.

Трансфертная цена – это цена, по которой одно юридическое лицо внутри группы компаний (или подразделение компании) передает другому юридическому лицу внутри группы (или подразделению) продукцию и / или результаты работ, оказывает услуги. Реализация продукции, работ, услуг по трансфертным ценам формирует одновременно доходы передающей стороны и затраты принимающей. Практика применения трансфертных цен обусловлена двумя причинами.

В крупных вертикально-интегрированных компаниях применение трансфертных цен используется для оценки деятельности предприятий, для регулирования денежных потоков между ними и для оптимизации налогообложения. При этом речь идет об установлении цены для расчетов между отдельными юридическими лицами. Ценообразование в сделках между взаимозависимыми лицами является объектом налогового контроля. Законодательные основы налогового контроля за сделками между взаимозависимыми лицами изложены в разделе V.1. Налогового

кодекса РФ [1]. Целью налогового контроля является недопущение налоговых потерь в связи с перераспределением доходов и расходов между сторонами сделки, изменяющими цены, отличающиеся от рыночных. Таким образом, применительно к налоговому законодательству, трансфертными являются только цены, применяемые в сделках между взаимозависимыми лицами. Следует отметить, что сам термин «трансфертная цена» в налоговом законодательстве не используется, хотя широко используется в его комментариях и статьях специалистов области налогообложения. Для обеспечения единства терминологии в данной работе далее будут использоваться термины «трансфертная цена» и «трансфертное ценообразование» независимо от сферы применения.

В рамках одного юридического лица трансфертные цены применяются для максимизации прибыли всей компании путем максимизации прибыли отдельных подразделений, участвующих в производственной цепочке. Применение трансфертных цен позволяет достичь максимизации прибыли компании за счет:

- мотивирования сотрудников всех подразделений в производственной цепочке на обеспечение прибыльности деятельности;
- повышения ответственности руководителей подразделений;
- наличия базы для оценки и сравнения результатов деятельности подразделений.

Далее авторы рассмотрят применение трансфертного ценообразования исключительно для целей ведения управленческого учета при передаче продукции, результатов работ, услуг между различными подразделениями, являющимися центрами финансовой ответственности (ЦФО), вне зависимости от принадлежности этих ЦФО к одному и тому же или разным юридическим лицам.

Далеко не все компании используют трансфертные цены при передаче продукции (результатов работ, услуг) от одного подразделения другому. Этот метод в основном применим при значительной децентрализации управления и участии в производственном цикле нескольких предприятий или подразделений. Для проектно-ориентированных компаний применение трансфертного ценообразования является вполне оправданным и приносит на практике хорошие результаты в виде повышения маржинальной прибыли проектов. Маржинальная прибыль проекта определяется как разница между выручкой от реализации без налога на добавленную стоимость (НДС) и прямыми проектными расходами. Обязательными условиями для применения трансфертного ценообразования в компании являются:

- формирование соответствующей финансовой структуры, в которой все подразделения-участники проекта отвечают за свои доходы и расходы, т.е. являются центрами прибыли;
- выбор наиболее адекватного метода трансфертного ценообразования и закрепление порядка его применения во внутренних нормативных документах;
- организация бюджетирования и управленческого учета по ЦФО;
- организация системы материального стимулирования руководителей ЦФО в зависимости от маржинальной прибыли ЦФО, определенной на основе трансфертной цены.

ФИНАНСОВАЯ СТРУКТУРА ПРОЕКТНО-ОРИЕНТИРОВАННОЙ КОМПАНИИ

Подходы к формированию финансовой структуры проектно-ориентированной компании и возможная типизация составляющих ее ЦФО подробно рассмотрены в [8].

Примерная финансовая структура проектно-ориентированной компании, оказывающей услуги в таких областях, как научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), информационные технологии, консалтинг и аудит, приведена ниже на рис. 1.

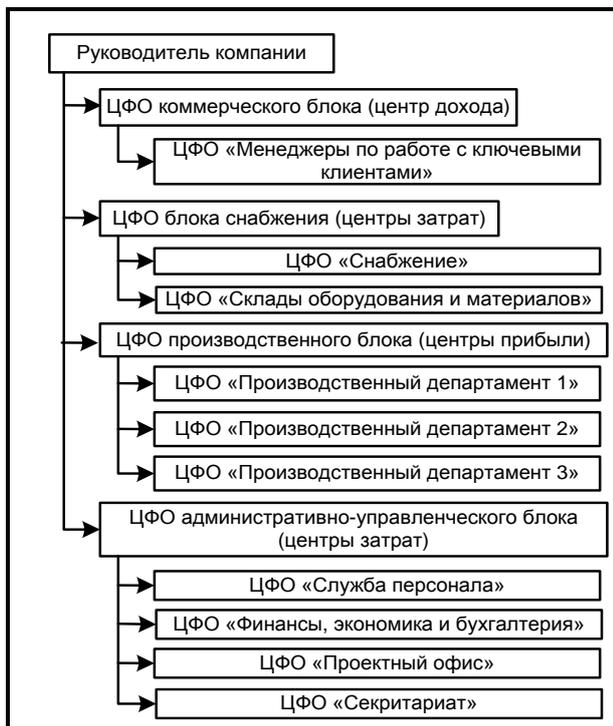


Рис. 1. Пример финансовой структуры проектно-ориентированной компании

Ключевыми с точки зрения применения трансфертного ценообразования в данной финансовой структуре являются ЦФО производственного блока. Один из них, являясь контрактодержателем, привлекает остальные ЦФО для выполнения работ по проекту в качестве внутренних субподрядчиков. В роли контрактодержателя в зависимости от специфики выполняемых проектов может выступать либо только один производственный департамент, либо все попеременно.

Необходимость выделения в финансовой структуре ЦФО блока снабжения, а также его структура зависят от объема приобретаемых компанией на стороне материалов и оборудования, масштабов использования складских площадей. В общем случае ЦФО «Проектный офис» в зависимости от возлагаемых на него в конкретной организации функций может являться центром затрат, центром прибыли или центром инвестиций, как показано в [8]. В ситуации, соответствующей рассматриваемому примеру, на проектный офис возложены функции учета затрат по выполняемым проектам в специализированной информационной системе, ведение архива проектов и контроль выполнения корпоративных регламентов в области проектного управления, поэтому он классифицирован как ЦЗ.

МЕТОДЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Основой для регулирования вопросов трансфертного ценообразования в мире является научно-практический документ «Руководящие принципы трансфертного цено-

образования для многонациональных предприятий и налоговых администраций», разработанный Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Действующая редакция документа актуализирована Комитетом по финансовым делам 22 июня 2010 г. и одобрена Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. [10]. Краткий анализ методов трансфертного ценообразования на основании данного документа выполнен в [4], в соответствии с которым все методы трансфертного ценообразования можно классифицировать так, как показано на рис. 2.

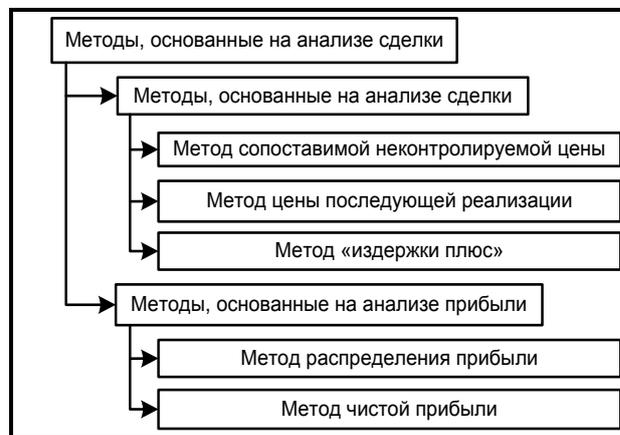


Рис. 2. Классификация методов трансфертного ценообразования

Положения российского налогового законодательства [1] в части регулирования трансфертного ценообразования в основном соответствует принципам и положениям документа [10].

Российские специалисты в области управленческого учета используют и другие классификации, выделяя чаще всего три основные группы методов трансфертного ценообразования, как показано в [6].

1. Определение трансфертных цен основе рыночных.
2. Определение трансфертных цен на основе затрат.
3. Установление договорных цен.

Методы, основанные на анализе прибыли, редко используются в российской практике управленческого учета. Они основываются на определении части прибыли по сделке, приходящейся на каждого участника, на основе какой-либо базы, отражающей вклад участника в финансовый результат. Следует отметить, что метод распределения прибыли подразумевает распределение не только прибыли, но и убытков.

При использовании метода на основе рыночных цен трансфертные цены формируются исходя из рыночной конъюнктуры. При применении этого метода стороне, принимающей продукцию, товары, работы, услуги, обычно предоставляется возможность выбора поставщика: внутреннего либо внешнего (при завышении передающей стороной цены относительно рыночной), а передающей стороне разрешается получать заказы от внешних покупателей. Данный метод аналогичен методу сопоставимой неконтролируемой цены.

При использовании метода на основе затрат трансфертная цена рассчитывается на основе себестоимости, сформированной у передающей стороны. В цену помимо себестоимости (рассчитанной на основе полных или переменных затрат) может закладываться некоторая надбавка, определяемая на основании рентабельности, обычной для данной сферы деятельности.

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕТОДОВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ.

Метод	Достоинства	Недостатки
Сопоставимых рыночных цен	1. Наличие объективной внешней информации о цене аналогичных работ, услуг, продукции. 2. Конкуренция с внешними поставщиками способствует повышению качества и снижению себестоимости работ, услуг, продукции	1. Метод реализуем при наличии развитого рынка аналогичной продукции, работ, услуг. 2. Практика постоянного привлечения внешних поставщиков при наличии собственных квалифицированных сотрудников и производственных мощностей может негативно сказаться на компании в целом. Очень важно избежать противоречия целей руководителей отдельных подразделений и целей компании
На основании затрат	1. Относительная простота применения. 2. Возможность получения прибыли каждым ЦФО в производственной цепочке	1. Отсутствует заинтересованность передающей стороны в снижении затрат. 2. Все риски и убытки несет подразделение-контрактодержатель
Договорные цены	1. Возможность получения прибыли каждым ЦФО в производственной цепочке. 2. Возможность распределить риски между передающей и принимающей сторонами	Сложность определения справедливой нормы прибыли для передающей и принимающей стороны. Неравные условия могут провоцировать конфликты между подразделениями
На основе анализа прибыли (убытка)	1. Возможность получения прибыли каждым ЦФО в производственной цепочке. 2. Наличие взаимосвязи между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и уровнем вознаграждения	1. Является самым сложным в применении. Основная сложность состоит в выборе справедливой базы для распределения прибыли. 2. Высокая вероятность субъективного подхода к определению вклада конкретного ЦФО в финансовый результат

Величина надбавки также может быть установлена директивно на верхнем уровне корпоративного управления, например: полная себестоимость плюс 15% или себестоимость, рассчитанная по переменным затратам, плюс 80%. Методы цены последующей реализации и «издержки плюс» входят в данную группу. Метод цены последующей реализации основывается на установлении валовой рентабельности сделки (отношении валовой прибыли к выручке от продаж без НДС). Данный метод имеет ограниченное применение (для торговых организаций) и для проектной деятельности не актуален.

Договорные трансфертные цены формируются под воздействием рыночной конъюнктуры и затрат и являются результатом переговоров между передающей и принимающей стороной. Метод договорной цены в силу своей специфики не применяется в налоговом контроле. Сравнительный анализ перечисленных выше методов приведен в табл. 1. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования в данном анализе не учитывались.

Применяя метод трансфертного ценообразования на основе рыночных цен, необходимо учитывать, что в структуре цены должна быть учтена экономия на затратах на продажу и доставку (в рамках одного предприятия), а также отсутствует риск неплатежей. Поэтому трансфертная цена может быть скорректирована относительно рыночной в сторону понижения, что будет справедливо по отношению к передающей стороне.

В рамках одной компании можно применять различные методы трансфертного ценообразования для разных видов продукции, работ, услуг. Например, трансфертную цену продукции определять исходя из рыночных цен, а услуг – по методу «издержки плюс».

Для компаний, выполняющих проекты для внешних заказчиков в области консалтинга, информационных технологий, НИОКР, при выборе метода трансфертного ценообразования следует учитывать следующие особенности деятельности.

1. Выполняемые работы, оказываемые услуги являются уникальными, что затрудняет сопоставление с рыночными ценами на аналогичные работы, услуги; расчет себестоимости на основе нормативов затрат; планирование финансового результата проекта.

2. Основными используемыми ресурсами являются трудовые, при этом затраты на оплату труда составляют существенную часть прямых проектных расходов.
3. Определение стоимости работ для внешнего заказчика достаточно часто основывается на плановой трудоемкости работ и стоимости трудовых ресурсов соответствующих категорий.
4. Для выполнения работ формируются временные трудовые коллективы, практикуется привлечение соисполнителей – физических лиц по договорам подряда.

Наличие перечисленных особенностей закономерно приводит к тому, что наиболее применимым в проектно-ориентированных компаниях методом трансфертного ценообразования является метод «издержки плюс».

В связи с тем, что основными прямыми проектными затратами являются затраты на оплату труда, в качестве сопоставимой единицы измерения выполненных работ могут использоваться человеко-часы. Поэтому ряд авторов [7] рекомендует устанавливать трансфертную цену на один нормативный человеко-час трудозатрат сотрудника конкретного подразделения, участвующего в проекте. Рассчитанная таким образом трансфертная стоимость работ помимо покрытия постоянных и переменных затрат подразделения включает в себя надбавку на прибыль, размер которой должен обеспечить формирование премиального фонда подразделения.

Осуществлять расчет трансфертной цены человеко-часа для каждого подразделения логично в разрезе должностей на основании должностных окладов сотрудников, что обычно и делается на практике. Рассмотрим применение изложенного подхода на примере.

Пример 1

Предположим, что в проекте должны участвовать три сотрудника производственного подразделения А с должностными окладами, показанными в табл. 2. Необходимо рассчитать трансфертную стоимость работ для Производственного подразделения А. В данном примере почасовая ставка сотрудника рассчитана исходя из допущения, что число рабочих дней в месяце равно 21, количество рабочих часов в день равно 8, а ставка отчислений в социальные фонды принята без учета применения регрессивной шкалы. В качестве базы распределения накладных расходов подразделения принята почасовая ставка для соответствующей должности.

Таблица 2

ПРИМЕР 1. РАСЧЕТ СТОИМОСТИ ТРУДОВЫХ РЕСУРСОВ

Показатель	Номер строки	Алгоритм расчета показателя / Должность	Ведущий консультант	Консультант	Аналитик
Оклад, руб.	1	-	70 000	50 000	30 000
Почасовая ставка, руб./ч	2	Стр. 1 / 21 / 8	416,67	297,6	178,57
Отчисления в социальные фонды с почасовой ставки 30%, руб./ч	3	Стр. 2 * 30%	125,00	89,28	53,57
Итого прямая себестоимость человеко-часа по каждой должности, руб./ч	4	Стр. 2 + стр. 3	541,67	476,17	232,14
Поглощенные накладные расходы подразделения руб./ч	5	-	379	333	163
Итого полная производственная себестоимость человеко-часа по каждой должности, руб./ч	6	Стр. 4 + стр. 5	920,67	809,17	395,14
Надбавка к себестоимости, %	7	-	15		
Трансфертная цена человеко-часа по каждой должности, руб./ч	8	Стр. 6 + стр. 6 * стр. 7	1 058,77	930,55	454,41
Трудоемкость работ, ч	9	-	240	240	360
Трансфертная стоимость ресурса, руб.	10	(Стр. 2 + стр. 3) * стр.4	254 104,8	223 332	163 587,6
Итого, трансфертная стоимость работ ресурсов, руб.	11	Сумма значений по стр. 5	641 024,4		

Не отрицая возможность такого подхода, необходимо указать на присущие ему ограничения и недостатки.

- Следует признать, что должностной оклад не является единственным мерилем ценности сотрудника. На величину должностного оклада помимо уровня квалификации могут оказывать действие и другие факторы, в частности, ситуация на рынке труда, трудовой стаж конкретного сотрудника в компании и т.п. Подразделения, в которых средний уровень должностных окладов сотрудников ниже, оказываются в менее выгодном положении.
- На предприятии могут применяться различные системы оплаты труда, в связи с чем доля фиксированной (окладной части) в объеме получаемого сотрудником вознаграждения может существенно различаться для разных подразделений.
- Большинство крупных российских компаний помимо расходов на оплату труда и отчислений в социальные фонды несут и другие расходы на персонал, такие как оплата обучения, частичная или полная компенсация стоимости питания, расходы на добровольное медицинское страхование и т.п. При этом величина таких расходов может быть различной для разных категорий сотрудников.
- Проектные расходы помимо расходов на оплату труда и соответствующие отчисления в социальные фонды включают в себя расходы на приобретение материалов, услуг сторонних организаций, командировки и т.п. Установление трансфертной цены только для трудовых ресурсов оставляет открытым вопрос о применении наценки к сумме этих расходов в целях формирования трансфертной стоимости работ.
- Получателем выручки от внешнего заказчика является ЦФО-контрактодержатель. Размер выручки определяется исходя из принципов внешнего ценообразования с покрытием прямых и накладных расходов, в т.ч. части накладных расходов, возникших на уровне компании в целом. В связи с этим доля выручки, приходящаяся на ЦФО-контрактодержателя непропорционально больше доли выручки, приходящейся на ЦФО-внутренних соисполнителей, поскольку у последних трансфертная стоимость работ определена без учета покрытия части накладных расходов компании. Данная диспропорция приводит к несопоставимости финансовых результатов подразделений и может оказывать демотивирующее воздействие на руководителей и сотрудников ЦФО-соисполнителей.

Нивелировать перечисленные выше различия, учесть все расходы на персонал и обеспечить более справедливый подход к формированию трансфертной цены и, соответственно, распределению маржи проекта между

выполняющими его подразделениями, позволяет применение системы грейдов.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ РАБОТ НА ОСНОВЕ СИСТЕМЫ ГРЕЙДОВ

Во многих компаниях, в том числе проектно-ориентированных, применяется система оплаты труда персонала на основе грейдов. Ее начали использовать за рубежом с середины XX века, когда Э. Хэй предложил при формировании заработной платы определять ценность каждой должности для компании. В настоящее время система оплаты труда на основе грейдов используется более чем в 30 странах, и российские компании также активно перенимают эту практику.

Согласно [5], грейд – это иерархия должностей компании, на основе которой устанавливаются должностные оклады, переменная часть вознаграждения и социальные льготы. Термин произошел от англ. grade – степень, класс.

Внедрение системы грейдов позволяет:

- оптимизировать фонд оплаты труда;
- определить ценность каждой должности и выстроить иерархию;
- создать стандартизированную систему вознаграждения;
- сформировать эффективную систему мотивации персонала;
- создать систему карьерного роста, развития и обучения персонала;
- эффективно контролировать затраты на персонал.

Помимо перечисленных выше факторов, использование системы грейдов может являться достаточно эффективной базой для установления трансфертных цен по методу «издержки плюс», как будет показано ниже.

Предположим, что в компании внедрена система грейдов, состоящая из десяти уровней. Начальный грейд – нулевой, высший – десятый. Каждому грейду соответствует определенная «вилка окладов». Сотрудники, работающие в разных подразделениях, на разных должностях и с разными должностными окладами, могут иметь одинаковые грейды (например: консультант, аналитик и программист, работающие в разных подразделениях, отнесены к 5-му грейду). Это означает, что сотрудники, имеющие одинаковые грейды, имеют примерно равную ценность для компании, также примерно одинаковыми являются дополнительные расходы на их обучение и социальный пакет. Со-

ответственно, в рамках компании может быть определена плановая себестоимость каждого грейда.

На основе анализа расходов на персонал различных грейдов, а также накладных расходов в подразделениях и в компании в целом может быть определена полная себестоимость часа работы сотрудника каждого грейда, используемая в дальнейшем для внешнего и трансфертного ценообразования. Ниже в табл. 3 приведен пример расчета полной плановой стоимости часа работы для сотрудников различных грейдов. В примере принято, что:

- в выполнении проектов принимают непосредственное участие сотрудники с грейдами с 1 по 7, сотрудники 9-го и 10-го грейдов являются руководителями компании, для них расчет полной стоимости часа не производится, расходы на эту категорию персонала учтены в составе накладных расходов;
- расходы на персонал, не занятый по роду своей деятельности в выполнении проектов, учтены в составе накладных расходов;
- распределяется общая сумма накладных расходов компании, включающая накладные расходы всех ЦФО;
- базой распределения накладных расходов являются прямые расходы на персонал, занятый в проектной деятельности.

Поясним подходы, примененные при проведении данного расчета. При определении планового фонда рабочего времени используется показатель «коэффициент утилизации», показывающий уровень проектной загрузки производственного персонала. Данный показатель рассчитывается как отношение времени, фактически отработанного сотрудником на проектах, к общему фонду рабочего времени за период. Практика показывает, что достижение значения коэффициента утилизации, равного единице, возможно в отдельные месяцы, однако это значение недостижимо за год в

целом, поскольку сотрудники реализуют свое право на отпуска, могут болеть, проходить обучение по месту работы и т.п. Приемлемым в целях планирования является значение коэффициента утилизации, лежащее в диапазоне 0,70-0,80.

В практике управленческого учета и планирования при расчете полной себестоимости продукции, работ, услуг распределение накладных расходов чаще всего происходит в два этапа. На 1-м этапе накладные расходы, относящиеся к компании в целом, распределяются между производственными ЦФО, на 2-м сумма собственных накладных расходов каждого производственного ЦФО и распределенных накладных расходов компании относится на себестоимость отдельных видов продукции, работ, услуг. На первом и втором этапах могут использоваться различные базы распределения в зависимости от специфики деятельности (занимаемая площадь, общая сумма материальных расходов, расходы на оплату труда и т.п.). В проектно-ориентированных компаниях, использующих в качестве основного проектного ресурса высококвалифицированный труд, целесообразно выбрать единую базу распределения, как показано выше. Это также позволяет производить аллокацию накладных расходов в один этап и рассчитать полную себестоимость каждого грейда, единую для всех производственных ЦФО.

При применении предлагаемого подхода трансфертная цена работ по проекту для каждого ЦФО внутреннего субподрядчика рассчитывается на основе плановых трудозатрат, выраженных в человеко-часах, умноженных на стоимость человеко-часа сотрудника соответствующего грейда. К рассчитанной таким образом полной себестоимости трудовых ресурсов добавляются другие плановые прямые проектные затраты.

Таблица 3

РАСЧЕТ ПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ЧАСА РАБОТЫ СОТРУДНИКОВ РАЗЛИЧНЫХ ГРЕЙДОВ

Показатель / Грейд	№ строки	Алгоритм расчета	1	2	3	4	5	6	7	8
Плановая сумма расходов на персонал, занятый в проектной деятельности в месяц, тыс. руб.	1	-	46,2	105,0	243,5	670,3	980,0	1293,6	789,6	627,0
Общая плановая сумма расходов на персонал, занятый в проектной деятельности в месяц, тыс. руб.	2	Сумма значений по стр. 1	4755,2							
Общая плановая сумма накладных расходов по компании в целом в месяц, тыс. руб.	3	-	14350,0							
Доля расходов на персонал каждого грейда в общей сумме плановых расходов на персонал, занятый в проектной деятельности, %	4	Стр. 1 / стр. 2 * 100%	0,97	2,21	5,12	14,10	20,61	27,20	16,61	13,19
Сумма плановых накладных расходов, распределенная на каждый грейд в месяц, тыс. руб.	5	Стр. 3 * стр. 4 / 100	139,4	316,9	734,8	2022,8	2957,4	3903,8	2382,8	1892,1
Общая сумма расходов на каждый грейд в месяц, тыс. руб.	6	Стр. 1 + стр. 5	185,6	421,9	978,3	2693,1	3937,4	5197,4	3172,4	2519,1
Количество сотрудников соответствующего грейда	7	-	3	5	10	18	20	22	12	8
Сумма расходов, приходящаяся на каждого сотрудника соответствующего грейда в месяц, руб.	8	Стр. 6 / стр. 7	61,9	84,4	97,8	149,6	196,9	236,2	264,4	314,9
Фонд рабочего времени, час. в месяц	9	-	160	160	160	160	160	160	160	160
Плановый коэффициент утилизации	10	-	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7
Плановый фонд рабочего времени с учетом коэффициента утилизации	11	Стр. 9 * стр. 10	112	112	112	112	112	112	112	112
Полная себестоимость часа работы сотрудника соответствующего грейда, руб. / час	12	Стр. 8 / стр. 11	0,6	0,8	0,9	1,3	1,8	2,1	2,4	2,8

При использовании метода «издержки плюс» для определения трансфертной цены к скалькулированной себестоимости добавляется надбавка в установленном в компании размере.

Рассмотрим на примере использования предлагаемого подхода для расчета трансфертной цены работ.

Пример 2

Предположим, что в проекте должны участвовать три сотрудника Производственного подразделения А: один сотрудник 8-го грейда, которому определена проектная роль «ведущий методолог», и два сотрудника 5-го грейда, которым определены проектные роли «аналитик». Плановая полная себестоимость часа работы сотрудника соответствующего грейда рассчитана в табл. 3. Дополнительные прямые проектные расходы на командировки и материалы составляют 250 000 руб. Необходимо рассчитать трансфертную стоимость работ для Производственного подразделения А с учетом установленной в компании надбавки (плановой рентабельности) 15% к полной себестоимости работ. Расчет приведен ниже в табл. 4.

Таблица 4

ПРИМЕР 2. РАСЧЕТ ТРАНСФЕРТНОЙ СТОИМОСТИ РАБОТ НА ОСНОВЕ ПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ТРУДОВЫХ РЕСУРСОВ РАЗЛИЧНЫХ ГРЕЙДОВ

Показатель	Номер строки	Алгоритм расчета показателя / Грейд	Ведущий консультант	Аналитик	Аналитик
Полная себестоимость часа работы сотрудника соответствующего грейда, руб./час	1	-	2800	1800	1800
Трудоёмкость работ, час	2	-	240	240	360
Стоимость ресурса, руб.	3	Стр.1 * стр.2	672 000	432 000	648 000
Итого, стоимость трудовых ресурсов, руб.	4	Сумма значений по стр. 3	1 752 000		
Прямые проектные расходы на командировки и материалы, руб.	5	-	250 000		
Итого прямые проектные расходы, руб.	6	Стр. 4 + стр. 5	2 002 000		
Плановая рентабельность, %	7	-	15		
Итого трансфертная стоимость работ, руб.	8	Стр. 6 + стр. 6 * стр. 7	2 302 300		

Включение в плановую стоимость часа работы сотрудника каждого грейда соответствующей доли накладных расходов дает возможности руководителям производственных ЦФО добиваться роста прибыльности своих подразделений путем снижения накладных расходов ниже планового уровня. Вторым фактором повышения прибыльности, на который влияет руководитель ЦФО, является уровень занятости производственного персонала в проектах. Превышение фактического уровня занятости персонала над плановым (показателем которого является коэффициент утили-

зации) означает, что каждый отработанный сверх плановой нормы час приносит подразделению прибыль, равную трансфертной стоимости этого часа для соответствующего грейда.

Рассмотрение практических подходов к внедрения системы грейдов в проектно-ориентированных компаниях выходит за рамки данной статьи. Для читателей, заинтересовавшихся этими вопросами, следует отметить, что в настоящее время существует множество методов оценки должностей, применяемых для построения системы грейдов. Классическими признаны методы Hay Group и Watson Wyatt, которые подробно рассмотрены в [9].

Принимая решения об использовании в компании системы грейдов, необходимо учитывать, что ее применение прямо не предусмотрено российским трудовым законодательством, что влечет определенные риски для работодателей. Так, в соответствии с абз. 6 ч. 2 ст. 22 Трудового кодекса РФ [2] работодатель обязан обеспечить работникам равную оплату за труд равной ценности. Если должности сотрудников с разными грейдами, условия их трудовых договоров либо их должностные инструкции одинаковы, то выплата им окладов разных размеров нарушает положения указанной статьи. В таком случае работодатель может быть привлечен к административной ответственности по ст. 5.27 Кодекса РФ об административных правонарушениях [3]. В качестве решения можно порекомендовать включить требования, которым должны соответствовать работники определенных грейдов, в должностные инструкции (или непосредственно в трудовые договоры); а также отразить систему грейдов в штатном расписании.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Трансфертное ценообразование является эффективным инструментом для повышения маржинальности проектно-ориентированной деятельности, поскольку повышает уровень ответственности сотрудников и руководителей ЦФО, участвующих в проектах, за финансовый результат деятельности и детальные рычаги влияния на его величину.

Анализ особенностей деятельности проектно-ориентированных компаний, выполняющих работы для внешних заказчиков в таких областях, как оказание консультационных услуг, аудит, НИОКР и т.п. показал, что наиболее приемлемым для них методом трансфертного ценообразования является метод «издержки плюс» на основе полной себестоимости. Расчет полной себестоимости трудовых ресурсов для такого рода компаний целесообразно производить не в разрезе отдельных должностей, а в разрезе грейдов в соответствии с принятой в компании системой грейдирования, что обеспечивает равные условия и возможности для подразделений, участвующих в проекте, при использовании трансфертного ценообразования.

Кузнецова Елена Владимировна

Воронкова Наталья Юрьевна

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Трудовой кодекс РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2001 г. №197-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Кодекс РФ об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 20 дек. 2001 г. №195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Бурцева А.М. Методы трансфертного ценообразования: международный опыт [Электронный ресурс] / А.М. Бурцева // Российский налоговый курьер. – 2004. – №1-2. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/117947>
5. Варгас О. Оптимизация вознаграждения персонала на основе системы грейдов [Текст] / О.Варгас // Кадровик. Кадровый менеджмент (управление персоналом). – 2012. – №4. – С. 133-140.
6. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.
7. Кубарева Е.Ю. Бюджетирование на проектно-ориентированном предприятии с матричной структурой управления: организационно-методические основы [Текст] : учеб. / Е.Ю. Кубарева. – М. : ДПК Пресс, 2011. – 248 с.
8. Кузнецова Е.В. Постановка и автоматизация бюджетирования на проектно-ориентированном предприятии [Текст] / Е.В. Кузнецова // Проблемы теории и практики управления –2013. – №7. – С. 107-118.
9. Чемяков В. Классические методы грейдинга [Электронный ресурс] / В. Чемяков // Бизнес-ключ. – 2007. – №11. URL: http://www.bkworld.ru/archive/y2007/n11-2007/n11-2007_269.html
10. OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. OECD PUBLISHING, 2009. 244 p.

Ключевые слова

Проектно-ориентированная деятельность; управление проектами, трансфертное ценообразование; грейды; грейдирование.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В деятельности проектно-ориентированных компаний, выполняющих проекты в сфере консалтинга, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), аудита и т.п. для внешних заказчиков силами нескольких структурных подразделений важную роль играет планирование и оптимизация затрат в целях повышения рентабельности деятельности. Поэтому исследование вопроса применения в таких компаниях трансфертного ценообразования, открывающего новые возможности для решения задач повышения рентабельности, нельзя не признать актуальным.

Научная новизна и практическая значимость. На базе сравнительного анализа методов трансфертного ценообразования убедительно показано, что для рассматриваемых компаний оптимальным следует признать метод «издержки плюс» на основе полной производственной себестоимости. Новым является предложенный подход к расчету полной себестоимости трудовых ресурсов, используемых в проектной деятельности, на основе аппарата грейдирования должностей специалистов. В практическом плане следует отметить наличие достаточного числа расчетных примеров, наглядно иллюстрирующих основные положения статьи.

Заключение. Рецензируемая статья в полной мере соответствует требованиям к научным публикациям в области экономических наук и может быть рекомендована к опубликованию.

Кравченко Т.К., д.э.н, проф., зав. кафедрой «Бизнес-аналитика» Национального исследовательского университета – Высшей школы экономики

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)