

**Л. А. Сутурина**

*Слушатель*

*Факультет бизнеса и менеджмента  
Байкальской международной бизнес-школы  
Иркутского государственного университета*

## **ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ НА КОРПОРАТИВНЫЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ УСЛУГИ**

**Аннотация.** Рассмотрены теоретические аспекты трансфертного ценообразования. Проанализированы варианты распределения накладных расходов по разным базам, для сравнения, отмечены достоинства, недостатки и области применения каждого варианта. Представлена новая методика трансфертного ценообразования для ННОУ УЦ Иркутскэнерго.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, трансфертная цена.

Становление и развитие бизнеса в России зачастую опирается на вертикально интегрированные структуры в виде холдингов и корпораций. В связи с этим возникает проблема определения внутрикорпоративных (трансфертных) цен на товары и услуги, генерируемые внутри холдингов.

Трансфертное ценообразование позволяет превратить корпорацию со сложной иерархией управления в согласованную и управляемую децентрализованную структуру, в которой цели менеджеров организаций согласованы и способствуют достижению целей корпорации на консолидированном уровне. Оно позволяет исключить искажения себестоимости продукции, работ, услуг за счет устранения повторного учета затрат по взаимным поставкам.

Объектом исследования является негосударственное некоммерческое образовательное учреждение «Учебный центр ОАО «Иркутскэнерго», входящее в группу компаний ЕвроСибЭнерго.

Одной из базовых предпосылок при формировании финансовых планов корпораций является экономия условно-постоянных расходов, в том числе, расходов на обучение и развитие персонала. В таких условиях важно максимально эффективное использование средств, выделяемых на обучение; увеличение доли внутрикорпоративного обучения, развитие новых технологий в области обучения и развития персонала – в т. ч. дистанционные формы, вебинары, онлайн опросы и т. д. Данные технологии требуют от Учебного центра определенных инвестиций, поэтому цены на внутрикорпоративное обучение должны обеспечить такой уровень рентабельности, который сделает возможными инвестиции в основные фонды и нематериальные активы, при этом бюджеты активов ГК ЕвроСибЭнерго на обучение будут использованы максимально эффективно.

В связи с этим возникает проблема определения цен на образовательные и иные услуги, оказываемые Учебным центром компаниям ГК Иркутскэнерго (ОАО Иркутскэнерго и ДЗО), а также компаниям группы ЕвроСибЭнерго.

До 2012 г. основная доля выручки УЦ приходилась на профессиональную подготовку рабочих и ИТР для энергетики. В структуре затрат подавляющее большинство составляли зарплата и прочие выплаты персоналу. Согласно учетной политике цена на услуги формировалась следующим образом:

Цена = Прямые расходы + накладные расходы + норма рентабельности.

К прямым расходам относятся переменные расходы, непосредственно связанные с конкретным мероприятием или обучением (гонорар лектора, стоимость аренды зала и т. д.). Таким образом, в учетной политике закреплён позаказный метод учета себестоимости.

Накладные расходы определялись для учебных групп в размере 60 % от ФОТа преподавателя-почасовика, для мероприятий Группы развития (семинары, тренинги) – 20 % от прямых переменных расходов.

С 2012 года Учебный центр ведет работу в новых направлениях: корпоративные программы развития, оценка персонала, социологические исследования, а также психофизиологическое сопровождение деятельности оперативного персонала ОАО «Иркутскэнерго».

В результате структура выручки существенно изменилась: доля учебных групп снизилась почти вдвое, при этом увеличивается доля дополнительных услуг в области обучения и развития персонала.

Новые направления изменили структуру себестоимости: увеличилась доля прочих услуг (в том числе для привлечения сторонних провайдеров), прочих расходов (аренда залов, проведение мероприятий), увеличились постоянные расходы (расширился штат).

При этом изменения в учетную политику не вносились и накладные расходы для мероприятий Группы развития (семинары, тренинги и т. д.) определялись в размере 20 % от прямых переменных расходов.

Возник вопрос об адекватности ценообразования на услуги по новым направлениям и оценка рентабельности по этим видам деятельности.

В 2012 г. был проведен анализ рентабельности по направлениям.

На первом этапе была проанализирована структура себестоимости (рис. 1).

Для анализа себестоимости в отдельные группы выделены:

- переменные расходы,
- затраты на персонал по видам деятельности (штатного персонала, непосредственно участвующего в организации и проведении обучения и мероприятий),
- постоянные расходы.

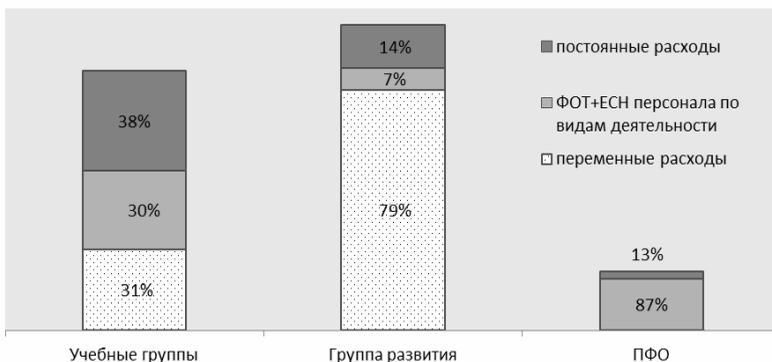


Рис. 1. Структура себестоимости по видам деятельности за 2012 г.

В целях анализа постоянные расходы распределены между учебными группами и группой развития в пропорции 70 %/30 % в соответствии с соотношением штата и занимаемых площадей.

В результате был произведен расчет рентабельности (рис. 2).

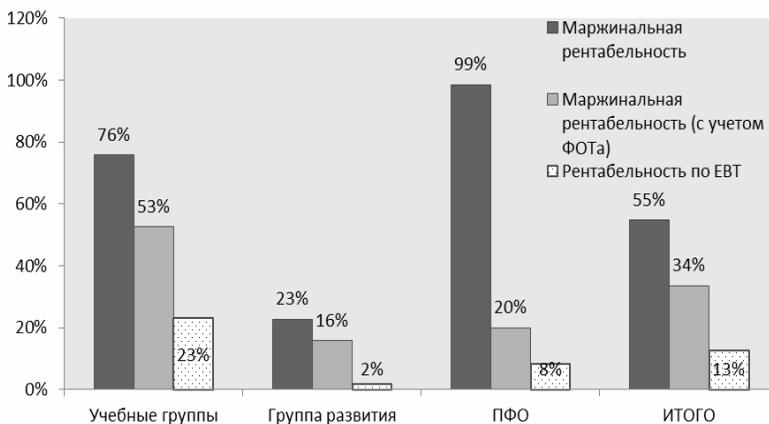


Рис. 2. Рентабельность по видам деятельности за 2012 г.

Низкие показатели рентабельности по Группе развития с учетом требуемой для реинвестиций нормы рентабельности на уровне 10–15 %, выявляют необходимость пересмотра формулы ценообразования по данному направлению.

Анализ рентабельности показал, что ценообразование, основанное на распределении накладных расходов по базе «ФОТ преподавателей-

почасовиков» и «Переменные прямые расходы», вызывает существенный перекос и перекрестное субсидирование между видами деятельности.

Поэтому необходимо выбрать иную базу для распределения затрат, которая бы максимально отвечала специфике образовательного учреждения.

По своей экономической сути, накладные расходы, относимые на мероприятие, отражают организационные затраты Учебного центра на проведение данного мероприятия.

Сюда относятся оплата методистов (в отношении учебных групп), менеджеров по работе с корпоративными клиентами (в отношении семинаров), менеджеров проектов (в отношении корпоративных программ развития), психологов (по направлению тренинги и ПФО). Это постоянные затраты, но по отношению к мероприятиям они являются прямыми расходами.

Так, затраты труда методиста на организацию учебной группы никак не зависят от ФОТа преподавателя-почасовика, а зависят только от количества человек в группе и от продолжительности обучения. Аналогично, затраты менеджера-организатора на подготовку и проведение семинара или иного мероприятия не связаны с переменными расходами. При этом трудозатраты организатора также связаны с количеством участников и длительностью мероприятия (принимая во внимание, что длительность мероприятия коррелируется со сложностью его организации).

Таким образом, экспертным путем было установлено, что база распределения постоянных расходов должна учитывать 2 фактора – количество участников и продолжительность мероприятия. При этом необходимо дифференцировать затраты по видам деятельности, поскольку в зависимости от вида деятельности (учебная группа или мероприятия) разнится и количество штатного персонала, участвующего в организации, и ФОТ штатного персонала, и прочие расходы (например, командировочные).

Кроме того, необходимо определить нормативные затраты на проведение мероприятия, на основании прогноза на определенный период, а также распределить общие и административные расходы по всем видам деятельности (в том числе, ФОТ АУП и АХР).

Итак, необходимо последовательно решить следующие задачи:

- 1) определить количество мероприятий и количество участников с учетом продолжительности мероприятий на прогнозный период (календарный год);
- 2) рассчитать прогнозное количество трудовых человеко-дней на организацию одного мероприятия в разбивке по видам деятельности (с учетом штатной численности);
- 3) распределить прямые постоянные расходы по видам деятельности;

4) определить доли распределения административных расходов по видам деятельности;

5) рассчитать стоимость 1 человека дня с учетом прямых и накладных постоянных расходов;

6) определить нормативные затраты на организацию и проведение 1 мероприятия.

Для решения вышеуказанных задач использовались следующие показатели утвержденного финансового плана на 2013 г. (табл.).

Таблица

ПОКАЗАТЕЛИ ДЛЯ РАСЧЕТА НОРМАТИВНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЗАТРАТ  
НА ОРГАНИЗАЦИЮ И ПРОВЕДЕНИЕ МЕРОПРИЯТИЯ НА 2013 Г.

№ п/п	Наименование показателя	Условное обозначение	Единица измерения
1	Период расчета (кол-во рабочих дней) – 1 год, 1 квартал, 1 месяц	Т	Дней
2	Зароботная плата персонала, участвующего в организации и проведении учебных групп, в т. ч. штатных методистов, преподавателей (ФОТ+ЕСН)	ЗП <sub>уч. гр.</sub>	Тыс. руб.
3	Зароботная плата персонала, участвующего в организации и проведении мероприятий Группы развития, в т. ч. семинаров, конференций, конкурсов (ФОТ+ЕСН)	ЗП <sub>Гр.Разв.</sub>	Тыс. руб.
4	Зароботная плата административно-управленческого персонала, (ФОТ+ЕСН)	ЗП <sub>АУП</sub>	Тыс. руб.
5	Прямые расходы	ПР	Тыс. руб.
6	Накладные расходы	НР	Тыс. руб.
7	Доля постоянных расходов, относимых на учебную деятельность	% АХР <sub>уч. гр.</sub>	%
8	Доля постоянных расходов, относимых на Группу развития	% АХР <sub>Гр.Разв.</sub>	%
9	Условно-постоянные прямые расходы (по Группе Развития)	УППР	Тыс. руб.
10	Административно-хозяйственные расходы (без учета ФОТ+ЕСН)	АХР	Тыс. руб.

Окончание табл.

11	Штатная численность персонала, участвующего в организации и проведении учебных групп, в том числе штатных методистов, преподавателей	ШТАТ <sub>Уч. гр.</sub>	Человек
12	Штатная численность персонала, участвующего в организации и проведении мероприятий Группы развития, в том числе семинаров, конференций, конкурсов	ШТАТ <sub>Гр.Разв.</sub>	Человек
13	Количество учебных групп за период (пересчет на 40-часовой курс, группа из 10 человек)	N <sub>Уч. гр.</sub>	Штук
14	Количество мероприятий Группы развития за период (пересчет на 1 день 20 человек)	N <sub>Гр.Разв.</sub>	Штук

Для расчета показателей использовались следующие формулы:

- Расчет долей распределения АХР по видам деятельности:

Доля АХР рассчитывается на основании показателей накладных расходов:

$$\%AXP_{Уч.гр.} = \frac{HP_{Уч.гр.}}{HP}, \quad (1)$$

$$\%AXP_{Гр.Разв.} = \frac{HP_{Гр.Разв.}}{HP}. \quad (2)$$

- Расчет постоянных затрат на 1 учебную группу/мероприятие (Затраты):

Затраты на уч. группу = K<sub>чел-дн</sub> по учебным группам \* Затр<sub>чел-дн</sub> по учебным группам.

Затраты на мероприятие = K<sub>чел-дн</sub> по Группе развития \* Затр<sub>чел-дн</sub> по Группе развития.

- Расчет количества человеко-дней на 1 учебную группу/мероприятие (K<sub>чел-дн</sub>):

$$K_{чел-дн} \text{ по учебным группам} = \frac{ШТАТ_{Уч.гр.} \times T}{N_{Уч.гр.}} \quad (3)$$

$$K_{чел-дн} \text{ по Группе развития} = \frac{ШТАТ_{Гр.Разв.} \times T}{N_{Гр.Разв.}} \quad (4)$$

- Расчет затрат на человеко-день (Затр<sub>чел-дн</sub>):

$$\begin{aligned} \text{Затр}_{чел-дн} \text{ по учебным группам} &= \\ &= \frac{ЗП_{Уч.гр.} + (ЗП_{АУП} + АХР) \times \%AXP_{Уч.гр.}}{ШТАТ_{Уч.гр.} \times T} \quad (5) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Затр}_{\text{чел-дн}} \text{ по Группе развития} &= \\
 &= \frac{\text{ЗП}_{\text{Гр.Разв.}} + \text{УППР} + (\text{ЗП}_{\text{АВП}} + \text{АХР}) \times \% \text{АХР}_{\text{Гр.Разв.}}}{\text{ШТАТ}_{\text{Гр.Разв.}} \times T} \quad (6)
 \end{aligned}$$

Новая формула цены выглядит следующим образом:

$$\text{Цена} = K_{\text{чел-дн}} \times \text{Затр}_{\text{чел-дн}} + \text{Переменные} + \text{Норма рентабельности} \quad (7)$$

Разработанная и утвержденная методика апробировалась в течение 2013 г. В ходе ее применения были выявлены ее сильные и слабые стороны, внесены необходимые поправки.

Таким образом, трансфертное ценообразование является мощным механизмом распределения финансовых ресурсов и эффективного их использования внутри корпорации. В результате исследования была разработана и апробирована новая методика ценообразования, основанная на распределении постоянных затрат с учетом фактора продолжительности мероприятия и количества участников.