

## ОТРАЖЕНИЕ ТРАНСФЕРТНЫХ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЛДИНГА В ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЕ УЧЕТА

© 2012 А.В. Короткова

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: akorot\_59@mail.ru

Раскрыты учетные аспекты трансфертных финансовых результатов холдинга, представлена схема формирования трансфертных финансовых результатов в интегрированной системе учета холдинга, модуль “трансфертные финансовые результаты” структурированного плана счетов.

*Ключевые слова:* учет, трансфертные финансовые результаты, холдинг, интегрированная система учета, план счетов.

Тщательно продуманные и хорошо организованные бухгалтерский учет и отчетность способствуют устойчивому и эффективному развитию холдинга.

Для понимания содержания бухгалтерского учета и отчетности требуется целостный, всесторонний подход, рассматривающий данную систему в среде функционирования холдинга с учетом воздействия внешних факторов.

Вопросам формирования учетных систем и схем учета для корпоративных структур посвящены работы таких авторов, как Я.В. Соколов, А.С. Бакаев, Н.А. Бреславные, А.И. Нечитайло, С.А. Рассказова-Николаева, В.Ф. Палий, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форстер и др.

Предлагаемые в экономической литературе учетные системы и схемы учета финансовых результатов достаточно часто не учитывают особенности в организационной структуре и деятельности холдинга.

Таким образом, традиционные учетные системы и схемы формирования финансовых результатов не соответствуют новым требованиям, предъявляемым современными условиями хозяйствования.

Отражение трансфертных финансовых результатов возможно с применением счетов бухгалтерского учета в интегрированной учетной системе холдинга.

Представим учетную схему формирования финансовых результатов холдинга в интегрированной системе учета (рис. 1).

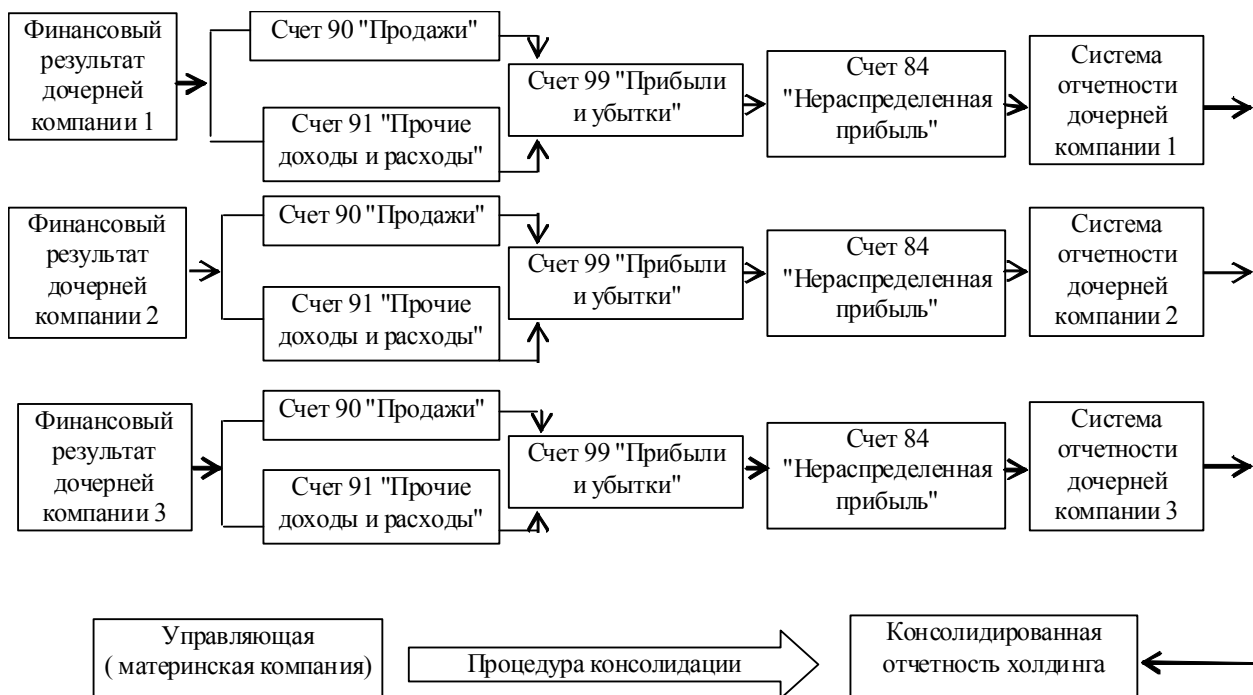


Рис. 1. Схема формирования финансового результата холдинга в интегрированной системе учета

Как видно из учетной схемы, финансовый результат холдинга формируется суммированием финансовых результатов дочерних компаний с применением правил и процедур консолидации бухгалтерских (финансовых) отчетностей дочерних компаний. Основными счетами, используемыми при формировании финансовых результатов холдинга, являются 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", 84 "Нераспределенная прибыль".

Рассматривая вопросы формирования финансовых результатов холдинга, следует выделить основные показатели: выручку от продаж с применением трансфертных цен; себестоимость продукции, работ и услуг; транзакционные издержки.

Для формирования трансфертных финансовых результатов в интегрированной учетной системе холдинга нами рекомендуется структурированный рабочий план счетов. Основное отличие структурированных планов счетов от традиционных сводится к их построению на базе принципов архитектоники: интеграционной адаптивной, фрактальной, структурированной, транзакционной, аналитической и др.<sup>1</sup> Выделяем модуль в плане счетов, предназначенный для учета трансфертных финансовых результатов. Так как информация о трансфертных ценах и трансфертных финансовых результатах является конфиденциальной, данный модуль выделяем для ведения управленческого учета. Часть счетов этого модуля должна содержать четко определенные наименования счетов, а часть должна быть свободна и использоваться по усмотрению холдинга.

С целью формирования информации с достаточным количеством аналитических признаков, по нашему мнению, следует использовать многозначную кодировку счетов.

Многозначительная кодировка счетов позволяет учитывать выручку, транзакционные издержки, затраты, формировать себестоимость исходя из основных концепций управленческого учета и практических потребностей дочерних и материнских компаний холдинга: в разрезе участников холдинга, по видам деятельности, по центрам ответственности, по видам финансовых результатов и т.д. Имея такую информацию, управляющая компания может осуществлять всесторонний и оперативный контроль не только за затратами, но и за эффективностью деятельности, дифференцированно распределять накладные расходы, транзакционные издержки, точно калькулировать себестоимость продукции, услуг и работ.

Согласно необходимости осуществления процесса бюджетирования в рамках ведения управленческого учета две цифры кода должны соответствовать статье затрат в бюджете затрат. Такая организация учета позволит осуществлять контроль за бюджетными доходами и затратами автоматически:

- путем формирования регистров учета доходов с применением трансфертных цен;
- путем формирования регистра затрат по статьям расходов бюджета;
- путем формирования регистров трансфертных финансовых результатов;



Рис. 2. Структура синтетического счета 90 "Продажи для консолидации учета"

- путем занесения фактических данных в отчет по исчислению бюджета.

Использование многозначной кодировки и современных информационных систем дает возможность составлять различные аналитические отчеты (ведомости по аналитическим признакам, анализ счета, анализ счета по аналитическому признаку и др.).

Закрытие счетов позволяет достичь наиболее точных расчетов трансфертных финансовых результатов.

Исходя из вышеуказанного нами предлагается структура синтетического счета 90 "Продажи" для целей консолидированного учета трансфертных финансовых результатов холдинга (рис. 2).

Вышеуказанная структура позволяет сформировать основные бухгалтерские проводки по учету трансфертных финансовых результатов (табл. 1).

реть счета, корреспондирующие со следующими счетами:

- 41-1 "Товары, реализуемые внутри холдинга";
- 43-1 "Готовая продукция, реализуемая внутри холдинга";
- 20-1 "Основное производство, связанное с внутрихолдинговыми операциями";
- 25 "Общепроизводственные расходы, связанные с внутрихолдинговыми операциями";
- 26-1.1 "Общехозяйственные расходы, связанные с внутрихолдинговыми операциями";
- 68-2.1 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость по внутрихолдинговым продажам";
- 68-2.X "Акцизы по внутрихолдинговым продажам";
- 62-1.2 "Расчеты с покупателями и заказчиками - участниками холдинга";
- 90.1.3 "Налог на добавленную стоимость";

Таблица 1

Корреспонденция счетов по отражению трансфертных финансовых результатов в интегрированной учетной системе холдинга

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Начислена выручка покупателю (участнику холдинга)	62-1.2	90-1.1
2. Начислен НДС с выручки	90-1.3	68-2.1
3. Списана себестоимость реализованной продукции	90-1.2	43-1
4. Списаны трансакционные издержки	90-1.5	44-1.2
5. Сформирован трансфертный финансовый результат	90-1.6	99-1.1

Следовательно, для формирования консолидированной информации о трансфертных финансовых результатов холдинга необходимо рассмотреть

- 44 -1.1 "Расходы на продажу по внутрихолдинговым операциям";
- 44-1.2 "Трансакционные издержки".

Таблица 2

Модуль "трансфертные финансовые результаты" структурированного плана счетов

Счет	Код счета	Код и наименование субсчета 1-го порядка	Код и наименование субсчета 2-го порядка	Аналитические признаки					
				Вид деятельности	Наименование участников холдинга	Метод трансфертного ценообразования	Трансакционные издержки	Вид дохода	Статья расхода
Выручка с применением трансфертных цен	90	1	1	+	+	+	+	+	+
Себестоимость продаж	90	1	2	+	+	+	+	+	+
Налог на добавленную стоимость	90	1	3	+	+	+	+	+	+
Акцизы	90	1	4	+	+	+	+	+	+
Трансакционные издержки	90	1	5	+	+	+	+	+	+
Прибыль(убыток) от продаж внутри холдинга	90	1	6	+	+	+	+	+	+

Для учета трансфертных финансовых результатов холдинга может быть использован модуль “Трансфертные финансовые результаты” в структурированном плане-счете интегрированной учетной системы холдинга (табл. 2).

Таким образом модуль “трансфертные финансовые результаты” структурированного плана счетов интегрированной учетной системы холдинга отражает специфику учета трансфертных финансовых результатов.

При разработке модуля “трансфертные финансовые результаты” структурированного плана счетов мы придерживались следующих принципов:

- система счетов должна быть всеобъемлющей, полной, чтобы ни одна часть актива или пассива не оставалась вне контроля;

- система счетов должна допускать возможность формирования разных видов управленческой отчетности;

- система счетов должна делать невозможным затушевывание и сокрытие посредством объединения ничего общего не имеющих частей;

- система счетов должна обеспечивать эффективный учет и контроль финансового результата и показателей собственности на основе учетно-контрольных точек;

- система счетов должна обеспечивать получение результата по видам деятельности;

- система счетов ориентирована на обеспечение функционирования интегрированных систем финансового, налогового и управленческого учетов;

- интеграция в структурированный план счетов системы транзакционного учета.

Следует также отметить, что модуль “трансфертные финансовые результаты” структурированного плана счетов является основой для моделирования трансфертных финансовых результатов холдинга, так как “... моделирование - новый этап в развитии науки о бухгалтерском учете, качественная новая степень обобщения, позволяющая глубже и лучше осмыслить уже известные в учете методы, а также получить возможность для раскрытия неизвестных ранее закономерностей, для нахождения новых путей его развития”<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Графова Т.О. Международный бухгалтерский учет // Экон. жизнь. 2011. № 28.

<sup>2</sup> Кляустер А.В. Резервы в бухгалтерском учете: модель и оценка возможности их использования на основе профессионального суждения бухгалтера // Экон. науки. 2011. № 7 (80). С. 198.

*Поступила в редакцию 01.07.2012 г.*