

0-799068

На правах рукописи



КОРОТКОВА Алевтина Васильевна

**МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТА
ТРАНСФЕРТНЫХ ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЛДИНГА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук**

Йошкар-Ола - 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет"

- Научный консультант - доктор экономических наук, доцент
Азарская Майя Анатольевна
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Мельник Маргарита Викторовна
(профессор кафедры аудита и контроля ФГБОУ ВПО "Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации")
- доктор экономических наук, профессор
Пласкова Наталья Степановна
(заведующая кафедрой "Экономический анализ и финансовый менеджмент" ФГБОУ ВПО "Российский государственный торгово-экономический университет")
- доктор экономических наук, профессор
Плотников Виктор Сергеевич
(заместитель директора по учебной и научной работе, Балаковский институт экономики и бизнеса (филиал) ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный социально-экономический университет")
- Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)"

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809761

Защита состоится 25 декабря 2012 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет", корпус 3, ауд. 421.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru>.

Автореферат разослан 23 ноября 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Инновационные условия хозяйствования требуют постоянных изменений: изменения стратегии бизнеса, совершенствования организационной структуры бизнеса и фирмы, методов управления, учетных систем и форм контроля. Холдинги являются результатом организационных изменений, ответом на все более усложняющиеся условия внешней и внутренней среды. Холдинговые структуры обладают большими возможностями устойчивого развития и достижения результатов в текущей и стратегической перспективе.

Наличие большого количества структурных подразделений в виде дочерних предприятий разных организационно-правовых форм деятельности, каждое из которых часто занимает собственную нишу в определенном сегменте рынка, предъявляет целый ряд требований к организации систем управления холдингами. Большую роль в информационном обеспечении управленческих решений играет интегрированная учетная информация и консолидированная отчетность. Для качественного информационного обеспечения часто общей информации о деятельности холдинга бывает недостаточно, поскольку добиваться конкретных показателей стратегического развития каждому структурному подразделению холдинга приходится самостоятельно, испытывая при этом высокие требования централизованного управления в части единых подходов к учетной политике, организации финансового, управленческого и налогового видов учета, систематизация показателей в требуемые форматы отчетов. Кроме того, на подразделения холдинга переносится доля нагрузки головной компании в части транзакционных издержек, уплаты отдельных видов (или их долей) налоговых платежей, что влияет на формирование финансового результата их деятельности.

Участие структурных подразделений холдинга в едином технологическом цикле работ в зависимости от отраслевой принадлежности холдинга требует, в свою очередь, правильного формирования, распределения и перераспределения общих и трансфертных финансовых результатов, зависящих друг от друга. Это необходимо для формирования собственных финансовых ресурсов, используемых в последующие периоды деятельности на инвестирование материально-технической базы и наращение стоимости бизнеса (капитала).

Концептуальные подходы, которые определяют тенденции учета и отчетности холдинга, все еще требуют адаптации к структуре и особенностям деятельности холдинговых структур, которая может быть эффективной лишь на развитой научно-методической основе. Надо отметить, что в нормативной базе российского бухгалтерского учета, развивающейся под влиянием международных стандартов финансовой отчетности, еще не создано специальных стандартов (ПБУ), регламентирующих в полной мере учетную политику, формирование консолидированной отчетности, применение рыночных видов оценки к активам, затратам, финансовым результатам холдингов и их подразделений. Для решения организационных вопросов учета (бухгалтерского, управленческого, налогово-

го, стратегического) холдинги разрабатывают собственные внутренние стандарты и положения, которые, как показывает практика, не имеют под собой научно обоснованного методического инструментария формирования и распределения трансфертных финансовых результатов. Больше того, глобальные изменения в системе международных стандартов учета и отчетности, международные требования к формированию отчетности в области устойчивого развития организаций, да и сама стратегия развития холдингов в приоритетных областях экономики, являются главными факторами совершенствования обеспечения управления холдингом достоверной и высокоаналитичной информацией нового качественного уровня. Такая информация может быть подготовлена с использованием методического инструментария учета и контроля, содержащего набор эффективных методов признания, оценки, формирования, распределения трансфертных финансовых результатов и сопряженных с ними показателей отчетности холдинга и его подразделений, а также методов резервирования затрат, ценообразования и других.

Отчетность холдинговых структур требует, в свою очередь, отражения и детализации показателей трансфертных финансовых результатов и затрат в форматах отчетов, разработанных таким образом, чтобы была соблюдена ответственность показателя низового звена в отчетности более высокого уровня до включения этого показателя в систему консолидированных показателей отчетности холдинга. Такой подход требует реформирования всей отчетности холдинга (внутренней и внешней), особенно тех форм, которые разрабатываются для обоснования изменений, причин, оценки рисков, принятия решений в форс-мажорных условиях. Сложность реализации требований к формированию единой и, в то же время, высокоаналитичной информации о трансфертных финансовых результатах холдинга связана еще и с происходящим реформированием международных стандартов финансовой отчетности, их гармонизацией с американскими ГААП. Не всякая реализация появляющихся изменений возможна в условиях действующей нормативно-правовой базы российского бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому значимым вопросом развития теории учета трансфертных финансовых результатов является его нормативно-правовая основа и стандартизация внутрихолдинговых правил.

Это подчеркивает актуальность проблем, рассматриваемых в рамках выбранной темы диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Теоретической и методологической базой разработки комплекса вопросов, связанных с методологией учета финансовых результатов холдинга, являются исследования отечественных и зарубежных экономистов. Глубокий анализ с позиций исторического подхода принципов, теорий, методов и инструментария бухгалтерского учета в работах В.Г.Гетьмана, А.Д.Ларионова, М.В.Мельник, В.Ф.Паляя, Я.В.Соколова, Ч.Хорнгрена, К.Друри, Р.Энтони, Дж.Фостер, Ж.Ришар и других позволяет сформулировать общие методические подходы по формированию финансовых результатов холдинга.

Базовые положения этих исследований получили научно-методическое и

практическое развитие с различных точек зрения в работах по бухгалтерскому и управленческому учету, подготовке отчетности в трудах таких ученых, как И.В.Аверчев, М.И.Баканов, П.С.Безруких, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, О.В.Ефимова, В.Б.Ивашевич, Р.Г.Каспина, А.Н.Кизилов, М.И.Кутер, Н.Т.Лабынцев, А.С.Маргулис, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковский, О.А.Миронова, В.Д.Новодворский, В.Н.Нестерова, Е.В.Никифоровой, В.Ф.Палий, В.И.Петрова, А.Ю.Петров, Н.С.Пласкова, В.С.Плотников, В.Л.Поздеев, С.А.Рассказова-Николаева, В.И.Ткач, Н.Н. Хахонова, А.Д. Шеремет и др.

Теоретическим и методическим проблемам анализа, контроля и аудита с позиций современных задач управления, оценки эффективности деятельности, управления рисками посвящены работы: М.А.Азарской, Е.А.Еленевской, Б.Т.Жарылгасовой, В.И.Подольского, В.Ю.Савина, Л.В.Сотниковой, А.Е.Суглобова, В.В.Ковалева, Вит.В.Ковалева, М.Ю.Медведева и многих других.

Несмотря на широкий спектр исследований вопросов теории и методологии учета и контроля, актуальным все еще остается разработка новых направлений, органично сочетающих положения классических теорий, требований и инструментария международных стандартов учета и отчетности, отвечающих возрастающим потребностям пользователей внутренней и внешней отчетности холдингов.

Можно отметить, что в центре научных дискуссий находятся вопросы выбора ключевых показателей деятельности в текущей и стратегической перспективе, от уровня которых зависит устойчивое развитие организаций, возможность роста стоимости бизнеса, качество производимой продукции и оказываемых услуг. Однако, среди таких показателей не выделяют трансфертные финансовые результаты холдингов и его структурных подразделений, хотя именно эти показатели являются важнейшими для принятия эффективных экономических решений.

Специфика хозяйственных и экономических связей в структурах холдингового типа определяет необходимость развития нового методического обеспечения бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов как общих, так и с учетом интересов отдельных участников группы. Можно отметить, что комплексных исследований проблем учета и контроля трансфертных финансовых результатов холдинга недостаточно, о чем свидетельствует отсутствие единых подходов к трактовке экономических категорий и методике исчисления и оценки показателей, участвующих в формировании и распределении трансфертного финансового результата. Недостаточно полно освещены вопросы о составе показателей и структуре форм отчетности холдинга и его структурных подразделений. Многие методические и организационные вопросы внутреннего контроля и оценки деятельности структурных подразделений холдинга требуют разработки для достоверного определения результатов их деятельности.

Для такого исследования требуется рабочая гипотеза.

Рабочая гипотеза. В качестве рабочей гипотезы выдвинуто предположение, что в современных экономических условиях с жесткой конкуренцией субъектов рынка, кризисными явлениями, разнообразными рисками возрастает потребность пользователей учета и отчетности холдинга в аналитической информации о финансовых результатах деятельности, позволяющей дать оценку с по-

зиций согласования общих интересов и интересов отдельных участников холдинга на основе совершенствования и гармонизации известных методик учета и контроля, а также развития методического инструментария формирования и использования трансфертных финансовых результатов.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в решении важной научной проблемы, заключающейся в разработке теоретических положений, представляющих собой новую концепцию методологии учета трансфертных финансовых результатов холдинга, а также разработке методического инструментария признания, оценки и контроля показателей, используемых для исчисления трансфертных финансовых результатов.

В соответствии с поставленной целью исследования выделены пять системных задач, каждая из которых требует решения блоков соподчиненных задач:

Первая системная задача – выявить проблемы и систематизировать теоретические подходы к формированию трансфертных финансовых результатов; разработать концептуальные основы формирования трансфертных финансовых результатов холдинга в разных учетных системах:

- обосновать условия и выявить особенности формирования трансфертных финансовых результатов холдинга как объектов учета, отчетности и внутреннего контроля; уточнить содержание понятий, используемых при формировании и консолидации данных учета и отчетности в холдингах;

- обосновать применение институционального подхода к управлению трансфертными финансовыми результатами холдинга; построить логическую модель формирования трансфертных финансовых результатов холдинга, раскрыть содержание ее элементов и обосновать взаимосвязи между элементами, обеспечивающие повышение информативности управленческих решений;

- выявить особенности развития концепций формирования трансфертных финансовых результатов холдинга в разных системах: бухгалтерского финансового, управленческого, налогового учетов.

Вторая системная задача - разработать критерии формирования учетно-аналитического обеспечения нового качественного уровня для отражения показателей трансфертных финансовых результатов:

- систематизировать методы трансфертного ценообразования и дать их характеристику применительно к вертикально-интегрированным холдинговым структурам;

- определить ключевые показатели, влияющие на трансфертные финансовые результаты и выделить наиболее эффективные методы определения трансфертных цен;

- выявить внутренние и внешние факторы, влияющие на формирование трансфертных цен; уточнить содержание элементов учетно-аналитического механизма формирования транзакционных издержек;

- определить и обосновать наиболее значимые принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга;

- выделить направления развития учетной информации о трансфертных финансовых результатах.

Третья системная задача – разработать методологию учета трансфертных финансовых результатов в интегрированной учетной системе холдинга:

- охарактеризовать современные технологии интеграции учетной информации для построения концепции многофункциональной интегрированной системы учета холдинга;

- разработать подход к стандартизации интегрированной учетной системы холдинга и предложить проекты наиболее значимых внутренних стандартов, регламентирующих формирование трансфертных финансовых результатов;

- построить логическую модель учета трансфертных финансовых результатов холдинга с использованием в ней интегрированной учетной информации;

- разработать специальный модуль "трансфертные финансовые результаты" в структурированном плане счетов интегрированной учетной системы холдинга.

Четвертая системная задача – раскрыть возможности интерпретации информации учета и отчетности для оценки деятельности структурных подразделений холдинга на основе трансфертных финансовых результатов:

- выделить характерные особенности элементов индивидуальной и консолидированной отчетности холдингов, ее классификационных видов; разработать формат стандарта "отчетность холдинга" с позиции наиболее значимых международных стандартов финансовой отчетности, определяющих направление процедур консолидации капитала, взаиморасчетов и финансовых результатов;

- обосновать порядок представления и содержание раскрываемой информации о финансовых результатах в консолидированной отчетности холдинга;

- разработать поэтапную методику формирования внутренней управленческой отчетности о трансфертных финансовых результатах холдинга, определить системы аналитических показателей и схемы их взаимосвязки при отражении в основных формах управленческой отчетности.

Пятая системная задача – определить содержание и последовательность работ по организации внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов и разработать методику проведения контрольных процедур:

- уточнить и обосновать принципы построения внутреннего контроля холдинга и формы его организации;

- определить содержание и последовательность процедур внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга;

- разработать методику внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга.

Область исследования. Исследования выполнены в области экономических наук в рамках направления паспорта специальностей ВАК 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.1 "Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета"; п. 1.5 "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных"; п. 1.7 "Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей"; п. 3.9 "Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии".

Предмет исследования. Предметом исследования являются теоретические и методологические проблемы учета и контроля трансфертных финансовых результатов холдинга, формирование и отражение их в отчетности.

Объект исследования. Объектами исследования является методический инструментарий, используемый в финансово-хозяйственной и производственной деятельности холдингов, системы учета, внутреннего контроля, аналитические методы формирования и интеграции информации о трансфертных финансовых результатах.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой диссертации явились достижения отечественной и зарубежной теории и практики учета и контроля в организациях холдингового типа, труды ученых в области экономической теории, учета, отчетности и контроля.

Исследование основано на методологии научного познания, диалектическом и системном подходе, теории и методологии бухгалтерского учета и отчетности, контроля. В процессе исследования применялся научный аппарат экономической теории, теории бухгалтерского учета, управленческого учета, внутреннего контроля и отчетности, экономического анализа.

В процессе исследования были использованы законодательные акты и иные нормативные документы, обеспечивающие реализацию учета трансфертных финансовых результатов, международные стандарты аудита, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, международные стандарты финансовой отчетности, а также материалы международных форумов бухгалтеров и аудиторов, съездов и конференций, посвященных вопросам развития науки и практики учета в холдингах.

Научная новизна исследования заключается в обосновании и разработке новой научной концепции методологии учета трансфертных финансовых результатов холдинга, а также в развитии методического обеспечения учета, отчетности и контроля формирования и использования трансфертных финансовых результатов холдинга и его структурных подразделений.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

- на основе институционального подхода к управлению трансфертными финансовыми результатами холдинга выделены объекты учета, отчетности и внутреннего контроля; уточнено содержание понятий "холдинг" и выявлены особенности объединений участников в холдинги на принципах: устойчивых внутренних отношений контроля и зависимости между головной компанией и другими участниками; имущественной обособленности; проведения единой учетной политики и согласованного использования прибыли и других финансовых источников холдинга;
- определены важнейшие институциональные элементы холдинга, на основе которых построена институциональная модель формирования трансфертных финансовых результатов и институциональная модель управления трансфертными финансовыми результатами;
- выявлены особенности развития концепций формирования трансфертных

финансовых результатах в разных учетных системах, а именно: для системы бухгалтерского финансового учета обоснована значимость синтаксической, семантической и прагматической концепций отражения прибыли; для системы управленческого учета раскрыта необходимость применения трансфертных доходов и трансакционных издержек; для системы налогового учета обоснована значимость консолидированного налогообложения и расчета налоговых цен на основе трансфертного ценообразования;

- систематизированы методы трансфертного ценообразования, используемые в зарубежной и российской учетной практике, а также признанные налоговым законодательством РФ; проведен сравнительный анализ методик расчета трансфертных финансовых результатов в вертикально-интегрированных холдинговых структурах: метода на основе рыночных цен, метода на основе маржинальных затрат, метода на основе полных затрат, метода "затраты плюс", метода на основе маржинальных затрат плюс постоянная фиксированная надбавка и метода на основе переговоров;

- определены ключевые показатели, влияющие на трансфертные финансовые результаты: выручка, себестоимость, рассчитанная на основе переменных и постоянных затрат, трансакционные издержки, надбавки, рентабельность, что позволило представить обобщенную формулу формирования трансфертных финансовых результатов холдинга;

- выявлены внутренние и внешние факторы, влияющие на формирование трансфертных цен, дана их характеристика, позволяющая детализировать учетно-аналитический механизм формирования выручки, полученной в результате применения трансфертного ценообразования; представлен авторский вариант учетно-аналитического механизма формирования трансакционных издержек на счетах и субсчетах первого и второго порядка; разработана логическая модель учетно-аналитического механизма, обеспечивающего формирование трансфертных финансовых результатов;

- определены и обоснованы наиболее значимые принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга: принцип разграничения доходов и расходов, имеющих отношение к двум и более отчетным периодам; принцип кумулятивности информации; а также принципы учета и использования трансфертной прибыли: принцип допущения имущественной обособленности структурных подразделений холдинга; принцип ограничения в распределении прибыли; принцип направления трансфертной прибыли на развитие бизнеса;

- на основе выделенных направлений исторического развития учетной информации о трансфертных финансовых результатах систематизированы и охарактеризованы современные технологии интеграции учетной информации для построения концепции многофункциональной интегрированной системы учета холдинга; предложена логическая схема обработки информации в интегрированной системе учета холдинга;

- разработан авторский подход к стандартизации интегрированной учетной системы холдинга и предложены: проект стандарта "система ведения учета" и

регламенты к нему, проект стандарта "учетная политика холдинга", отражающий порядок формирования и использования трансфертных финансовых результатов;

- построена логическая модель учета трансфертных финансовых результатов холдинга с использованием в ней интегрированной учетной информации; выделен и охарактеризован в качестве основного элемента специальный учетный модуль "трансфертные финансовые результаты";

- выделены особенности индивидуальной и консолидированной отчетности холдингов, проведена классификация ее видов в соответствии с блоками интегрированной учетной информации и учетных систем: бухгалтерской, управленческой и налоговой; разработан формат стандарта "отчетность холдинга" и определены требования к отчетности с позиции наиболее значимых международных стандартов финансовой отчетности;

- обоснован порядок представления консолидированной отчетности холдинга, представленный логической схемой, и обосновано содержание раскрываемой информации о финансовых результатах и систем показателей, включаемых в состав форм консолидированной отчетности;

- разработана методика формирования внутренней управленческой отчетности о трансфертных финансовых результатах холдинга, включающая подготовительный, основной и заключительный этапы; определены системы аналитических показателей и схемы их взаимосвязки в основных формах управленческой отчетности: "данные о продажах в натуральном и денежном выражении", "отчет о затратах и себестоимости продукции (работ и услуг)", "отчет о трансакционных издержках", "отчет о доходах и расходах", формируемых холдингом и его структурными подразделениями;

- общепринятые принципы организации внутреннего контроля дополнены принципами, характерными для контроля трансфертных финансовых результатов холдинга: недопущения ущемления интересов участников холдинга; обеспечение заинтересованности администрации в результатах деятельности структурных подразделений; приоритет стратегических целей перед текущими; ответственности методологии внутреннего контроля общепринятым принципам финансового контроля; обеспечение функционального замещения сотрудников службы внутреннего контроля;

- разработаны и обоснованы процедуры внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов, включающие: контроль принципов формирования трансфертных финансовых результатов; подтверждение достоверности показателей трансфертных финансовых результатов и контроль на соответствие требований внешних и внутренних регламентов формирования трансфертных финансовых результатов

- определены этапы и разработана методика внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга включающая: направления контрольных процедур, методы и процедуры получения доказательств и форматы рабочих документов.

Практическое значение результатов исследования заключается в следу-

ющем: расширена теоретическая и методологическая база интегрированного учета холдинга, повышающая информативность бухгалтерского учета и отчетности холдинга. Разработанные в диссертации подходы и методики формирования и учета трансфертных финансовых результатов, показателей отчетности о трансфертных финансовых результатах, отличающиеся качественными характеристиками информации, а также методические и процедурные основы внутреннего контроля, могут быть использованы для повышения эффективности управления и обеспечения информацией о трансфертных финансовых результатах разных групп пользователей отчетности.

Самостоятельное практическое значение имеет применение структурированного рабочего плана счетов интегрированной учетной системы холдинга.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались на межвузовских научно-методических конференциях "Проблемы и развитие социально-экономических систем" (МарГТУ, г. Йошкар-Ола, 2006 г.), "Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке" (МарГТУ, г. Йошкар-Ола, 2007 г.); республиканской научно-практической конференции "Качество образования: формирование личности современного специалиста как гражданина и профессионала" (МФ МОСА, Москва-Йошкар-Ола, 20-21 апреля 2007 г.); юбилейной научно-практической конференции с международным участием "Проблемы гуманизации: традиции, новации и качество образования" ((МФ МОСА, Москва-Йошкар-Ола, 21-22 марта 2008 г.); IX Международной научно-практической конференции "Актуальные проблемы экономики современной России" (Поволжский научно-исследовательский центр, г. Йошкар-Ола, 27 марта 2012 г.); на постоянно действующей Всероссийской междисциплинарной научной конференции с международным участием "Потенциалы России в глобальном мире: проблема адаптации и развития" (1997 г., 2006 г., МарГТУ). Они опубликованы в сборниках научных трудов МарГТУ, МФ МОСА, Поволжского научно-исследовательского центра, заочной научной конференции "Проблемы новой экономики" (Вятский социально-экономический институт, г. Киров, 2012 г.); V Международной научной конференции "Гуманитарные науки и современность" (г. Москва, 2012 г.).

Рекомендации и методические разработки внедрены в деятельность дочерних предприятий холдингов и производственных предприятий: ООО "Броксталь", ООО "ТПК "Техпромснаб", ОАО ОКТБ "Кристалл" (завод порошковой металлургии), а также используются консалтинговой фирмой ООО "Олрит" и аудиторской фирмой ООО "АФ "Аудит-Класс".

Положения, подходы и методы, содержащиеся в диссертации, используются при обучении студентов в учебных курсах "Бухгалтерский управленческий учет", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность", "Практический аудит".

Публикация результатов исследования. Основные выводы и предложения по рассматриваемым в диссертации проблемам нашли отражение в 38 работах общим объемом 63,24 печ.л., в т.ч. авторским объемом 53,65 печ.л., из них 3 монографии, 16 статей в изданиях, рекомендованных ВАК для публикации ос-

новых научных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора наук.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы и приложений и имеет следующее содержание:

Введение

1. Проблемы и теоретические подходы к формированию трансфертных финансовых результатов холдинга

1.1. Классические и институциональный подходы к управлению трансфертными финансовыми результатами холдинга

1.2. Концепции формирования трансфертных финансовых результатов холдинга в разных учетных системах.

2. Учетно-аналитическое обеспечение формирования трансфертных финансовых результатов

2.1. Систематизация методов определения трансфертных цен и определения факторов, влияющих на их формирование

2.2. Принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах.

2.3. Развитие аналитической учетной информации о трансфертных финансовых результатах

3. Методология учета трансфертных финансовых результатов в интегрированной учетной системе (ИУС) холдинга

3.1. Современные технологии формирования интегрированных учетных систем холдинга

3.2. Модель учета трансфертных финансовых результатов холдинга в интегрированной учетной системе

4. Интерпретация информации учета и отчетности для оценки деятельности структурных подразделений холдинга

4.1. Системы показателей отчетности холдинга о трансфертных финансовых результатах

4.2. Раскрытие информации о трансфертных финансовых результатах в консолидированной отчетности холдинга

4.3. Отражение показателей о трансфертных финансовых результатах в управленческой отчетности холдинга

5. Технология и организация внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга

5.1. Организация внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов

5.2. Процедуры контроля трансфертных финансовых результатов

5.3. Методика внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации проанализированы и решены пять групп важнейших проблем, объединенных целью и задачами исследования:

1. Проблемы и теоретические подходы к формированию трансфертных финансовых результатов и разработка их концептуальных основ для разных учетных систем.

На основе институционального подхода к управлению трансфертными финансовыми результатами холдинга выделены объекты учета, отчетности и внутреннего контроля; уточнено содержание понятий "холдинг" и выявлены особенности объединений участников в холдинге на принципах: устойчивых внутренних отношений контроля и зависимости между головной компанией и другими участниками; имущественной обособленности; проведения единой учетной политики и согласованного использования прибыли и других финансовых источников холдинга.

Анализ содержания понятий "холдинг", "холдинговая компания" в научной и специальной литературе позволил определить холдинг как специфическую форму организации предпринимательской деятельности определенной группы хозяйствующих субъектов промышленного, торгового и финансового и других секторов экономики, основанной на разнообразных методах объединения активов, капиталов и управления для обеспечения повышения эффективности деятельности в целях максимизации прибыли и рентабельности собственного капитала консолидированной группы.

В работе выделены специфические признаки холдингов, позволяющие отличить его от иных предпринимательских объединений:

– наличие устойчивых внутренних отношений контроля и зависимости между головной компанией и другими участниками холдинга, закрепленных в договоре об образовании холдинга и в уставах его участников, определяющих организационную целостность данного предпринимательского объединения;

– имущественная обособленность и юридическая самостоятельность участников холдинга, каждый из которых является полноправным субъектом гражданско-правовых отношений (юридическим лицом);

– проведение единой политики в сфере хозяйственного оборота (в том числе согласованное использование прибыли и других финансовых источников участников холдинга).

Развитие зарубежных и отечественного рынков, характеризующееся процессами интеграции капитала, возникновением широкого спектра форм собственности, способствует реализации принципов организации холдинговых объединений, среди которых в работе выделены принципы: целостности, централизма, равенства участников холдинга, закрепляющие права и обязанности участников холдинга в ведении объединенного бизнеса и управления капиталом. Это, в свою очередь, использовано в работе для определения понятий: "трансфертные доходы", "трансфертная себестоимость", "трансфертные финансовые результа-

ты (трансфертная прибыль, трансфертный убыток)".

Определены важнейшие институциональные элементы холдинга, на основе которых построена институциональная модель формирования трансфертных финансовых результатов и институциональная модель управления трансфертными финансовыми результатами.

Анализ институциональных концепций Т. Веблена, Дж. Гэлбрейта, Р.Коуза позволили охарактеризовать институциональные основы холдинга и выделить основные элементы формирования трансфертных финансовых результатов (рис. 1)

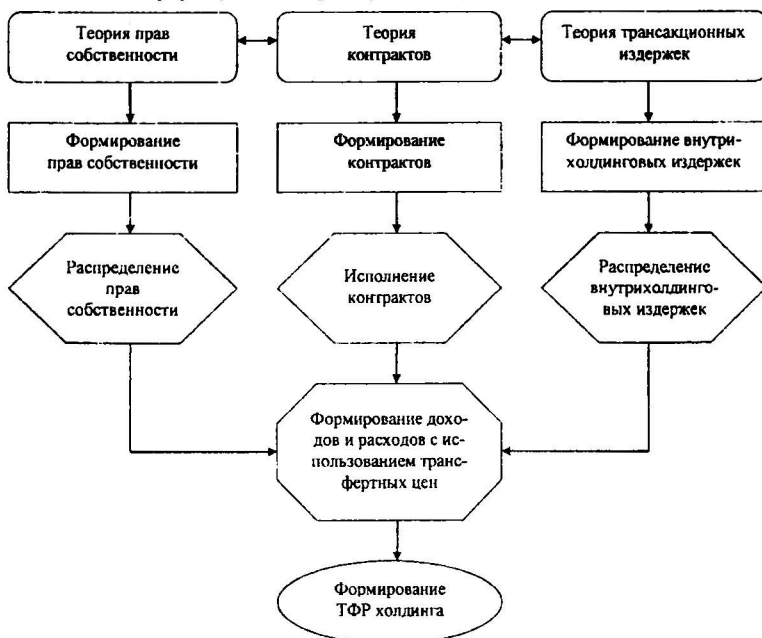


Рис. 1. Институциональная модель формирования трансфертных финансовых результатов (ТФР) холдинга

С позиции институционального подхода в работе раскрыта взаимосвязь областей управления трансфертными финансовыми результатами, информация для которых может формироваться в разных учетных системах и в интегрированной системе учета холдинга.

В диссертации выявлены особенности развития концепций формирования трансфертных финансовых результатов в разных учетных системах, а именно: для системы бухгалтерского финансового учета обоснована значимость синтаксической, семантической и прагматической концепций отражения прибыли; для системы управленческого учета раскрыта необходимость применения трансфертных доходов и трансакционных издержек; для системы налогового учета обоснована значимость консолидированного налогообложения и

расчета налоговых цен на основе трансфертного ценообразования.

Синтаксический подход к формированию прибыли предполагает рассмотрение ее с точки зрения правил ее определения. Проблема такой концепции решается в зависимости от того, кто устанавливает правила формирования прибыли, чьи экономические интересы определяют механизм ее исчисления. Под семантической концепцией прибыли понимается максимизация прибыли в определенных условиях рынка, учитывает спрос на реализуемую продукцию и себестоимости ее производства. При этом задача максимизация прибыли рассматривается во взаимосвязи с показателями эффективности деятельности холдинга, зависящие от результатов деятельности его структурных подразделений. Прагматическая концепция отражения прибыли связана с ее влиянием на решения инвесторов, которые используют информацию о финансовых результатах холдинга и его подразделений.

Формирование в системном бухгалтерском учете показателей прибыли, отражающих различные стороны ее сущности, повышает информативность управленческих решений, обеспечивая тем самым многофункциональность учетной системы. Применение концепции многофункциональных финансовых результатов холдинга позволяет решать сразу целый комплекс задач, стоящих перед информационной подсистемой учета финансовых результатов холдинга, в том числе трансфертных финансовых результатов. В управленческом учете формирование трансфертных финансовых результатов производится по методикам внутренних регламентов холдинга. Анализ методик, применяемых при исчислении трансфертных финансовых результатов в вертикально-интегрированных холдингах, позволяет сделать вывод, что в основном они не предполагают исключения внутрихолдинговых оборотов, взаиморасчетов. Финансовые результаты формируются и отражаются на счетах управленческого учета с учетом трансфертных доходов и трансакционных издержек. В работе рассмотрены особенности консолидированного налогообложения и трансфертного ценообразования в системе налогового учета холдинга. Отмечено, что интеграция принципов бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета может быть построена на реализации разных учетных концепций:

- структурной, отражающей органограмму холдинга;
- инновационной, предполагающей широкое информационное обеспечение вснчурной, инновационной, интеллектуальной деятельности;
- адаптивной, обеспечивающей адаптацию системы учета холдинга к изменяющейся деятельности;
- аналитической, предполагающей формирования информации с учетом потребностей пользователей;
- управленческой, обеспечивающей принятие управленческих решений на различных уровнях управления.

Реализация многофункциональной концепции формирования трансфертных финансовых результатов, в свою очередь, требует разработки системы внутренних стандартов, обеспечивающих учетной информацией управление холдингом и его структурными подразделениями.

2. Формирование учетно-аналитического обеспечения для управления трансфертными финансовыми результатами.

Систематизированы методы трансфертного ценообразования, используемые в зарубежной и российской учетной практике, а также признанные налоговым законодательством РФ; проведен сравнительный анализ методик расчета трансфертных финансовых результатов в вертикально-интегрированных холдинговых структурах.

Рассмотренные в работе методы трансфертного ценообразования приведены в таблице 1.

Таблица 1. Методы трансфертного ценообразования

Используемые в российской практике	Признанные налоговым законодательством РФ	Признанные в зарубежной практике, рекомендованные ОЭСР
1. Метод на основе рыночных цен. 2. Метод на основе маржинальных затрат. 3. Метод на основе полных затрат. 4. Метод "затраты плюс". 5. Метод на основе маржинальных затрат плюс постоянная фиксированная надбавка. 6. Метод на основе переговоров.	1. Метод сопоставимых рыночных цен. 2. Метод цены последующей реализации. 3. Затратный метод. 4. Метод сопоставимой рентабельности. 5. Метод распределения прибыли.	1. Метод сопоставимой неконтролируемой цены. 2. Метод последующей реализации. 3. Метод "издержки плюс".

Сравнительный анализ методов приведен в работе на числовых примерах, что позволило выделить ключевые показатели, влияющие на величину финансовых результатов холдинга.

Ключевые показатели, влияющие на трансфертные финансовые результаты определены на примере металлургического холдинга. К ним отнесены: выручка, себестоимость, рассчитанная на основе переменных и постоянных затрат, трансакционные издержки, надбавки, рентабельность (табл. 2).

Таблица 2. Ключевые показатели, влияющие на трансфертные финансовые результаты металлургического холдинга

Участники холдинга	Показатели					
	Выручка	Себестоимость		Трансакционные издержки	Надбавка	Рентабельность
	Переменные затраты	Постоянные затраты				
Втормены	+	+	+	+	-	-
Горно-обогатительные комбинаты	+	+	+	+	-	-
Металлургический комплекс	+	+	+	+	+	-
Литейно-прокатный комплекс	+	+	+	+	+	+
Грубный комплекс	+	+	+	+	+	-
Итого трансфертных финансовых результатов по холдингу	+	+	+	+	-	-

Такой подход использован для обобщенной формулы формирования трансфертных финансовых результатов холдинга, которая представлена в работе в следующем виде:

$$ТФР = Д - С - ТАИ,$$

где: *ТФР* – трансфертный финансовый результат;

Д – доходы, формируемые с применением трансфертных цен;

С – фактическая себестоимость продукции (работ, услуг);

ТАИ – трансакционные издержки.

В работе раскрыта сущность трансфертного ценообразования и сделан вывод, что трансфертные цены напрямую влияют на финансовые результаты дочерних предприятий и холдинга в целом. Система трансфертных цен в холдинге определяет типы центров ответственности: является ли предприятие центром затрат, доходов или центром прибыли. Трансфертные цены влияют на принятие решений "take-or-buy" – производить промежуточный продукт самостоятельно или закупать его на стороне. Промежуточным называют продукт, передаваемый подразделением – производителем подразделению-потребителю. Автором дана характеристика условий применения различных методов определения трансфертных цен в холдингах.

В диссертации выявлены внутренние и внешние факторы, влияющие на формирование трансфертных цен, дана их характеристика, позволяющая детализировать учетно-аналитический механизм формирования выручки, полученной в результате применения трансфертного ценообразования; представлен авторский вариант учетно-аналитического механизма формирования трансакционных издержек на счетах и субсчетах первого и второго порядка; разработана логическая модель учетно-аналитического механизма, обеспечивающего формирование трансфертных финансовых результатов.

Основными факторами, влияющими на установление трансфертных цен являются:

- наличия конкурентного рынка для промежуточного продукта;
- наличия свободных мощностей у подразделения-производителя;
- квалификация менеджеров;
- переговорная сила предприятий;
- важность преимуществ вертикальной интеграции.

Факторы, влияющие на формирование трансфертных цен, детализированы и классифицированы в работе на внутренние и внешние.

Уровень применяемых в холдингом и его структурными подразделениями цен оказывает влияние на формирование трансфертных финансовых результатов, расчет поощрительных платежей, а также сумму налога, подлежащего уплате в бюджет.

Учетно-аналитические механизмы формирования выручки и трансакционных издержек представлены на рисунках 2. 3.

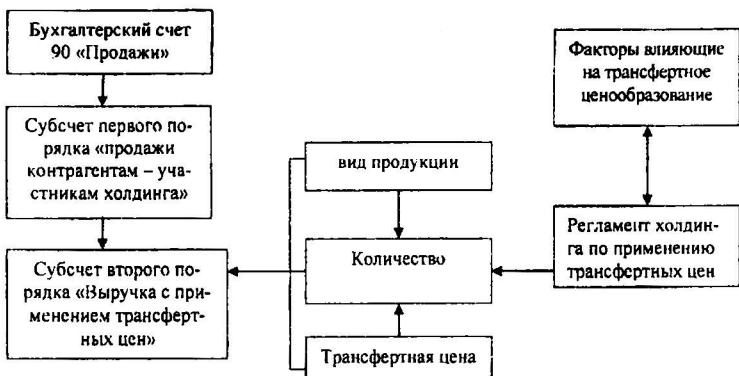


Рис. 2. Учетно-аналитический механизм формирования выручки, полученной в результате применения трансфертного ценообразования



Рис. 3. Учетно-аналитический механизм формирования трансакционных издержек

В работе отмечена конфиденциальность, к которой стремятся холдинги в практике формирования трансфертных финансовых результатов. Чаще всего используются методики, при которых величина трансфертного финансового результата холдинга формируется суммированием результатов его структурных подразделений – дочерних компаний. Суммирование производится с учетом понесенных трансакционных издержек.

На основании выделенных ключевых показателей и предложенных учетно-аналитических механизмов их формирования в работе представлена общая логическая модель учета формирования трансфертных финансовых результатов (рис. 4).

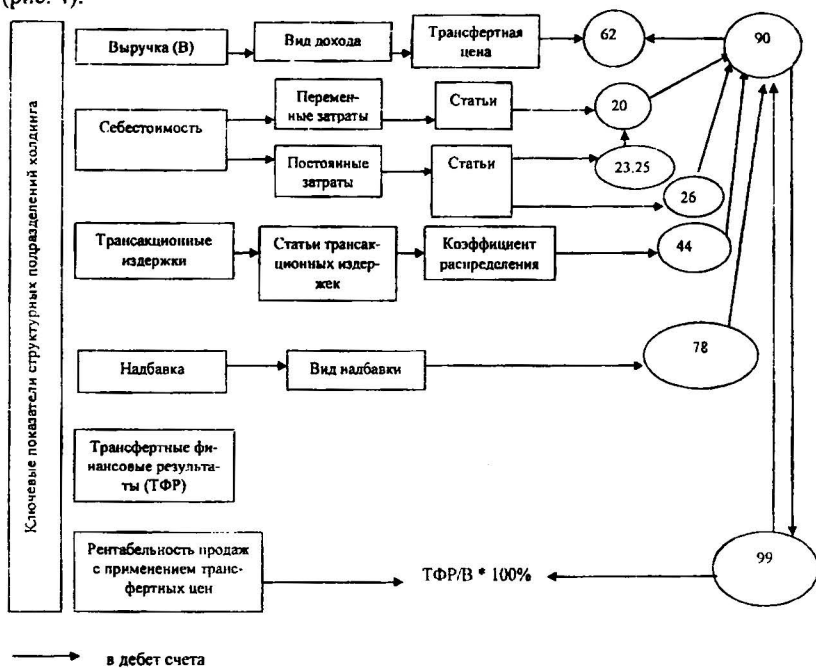


Рис. 4. Логическая модель учетно-аналитического механизма, обеспечивающего формирование трансфертных финансовых результатов

В диссертации определены и обоснованы наиболее значимые принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга: принцип разграничения доходов и расходов, имеющих отношение к двум и более отчетным периодам; принцип кумулятивности информации; а также принципы учета и использования трансфертной прибыли: принцип допущения имущественной обособленности структурных подразделений холдинга; принцип ограничения в распределении прибыли; принцип направления трансфертной прибыли на развитие бизнеса.

Формированию принципов, имеющих отношение к общим и трансфертным финансовым результатам, в нормативной литературе не уделяется внимание. В международных и отечественных стандартах учета и отчетности отмененные основополагающие принципы могут быть приняты к использованию не только в холдингах, но и их структурных подразделениях. Анализ научной литературы и подходов авторов к выделению принципов позволил выделить наиболее значи-

мые принципы учета трансфертных финансовых результатов холдинга. Все принципы объединены в две группы: 1 – принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах; 2 – принципы учета использования трансфертной прибыли. В каждой группе выделены специфические принципы (рис. 5).

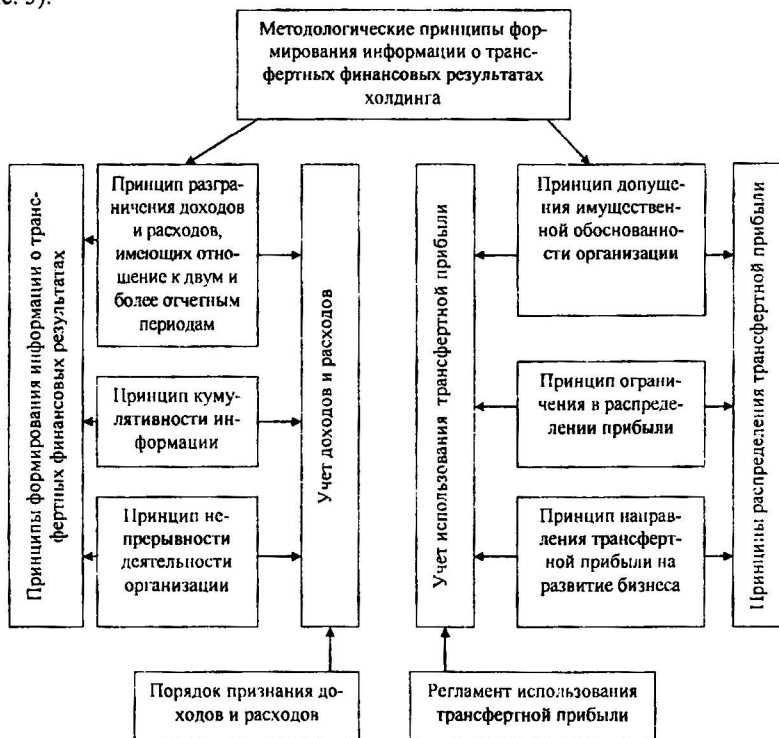


Рис. 5. Система методологических принципов формирования информации о трансфертных финансовых результатах

Каждый приведенный на рисунке принцип охарактеризован в работе с позиции его содержания и возможности применения в холдинге и его структурных подразделениях при формировании и использовании трансфертных финансовых результатов. Отмечено, что данная методологическая основа нацелена на формирование информации о процессах создания и изъятия прибыли только в пределах отчетного года и не может обеспечить прозрачность этих процессов в ретроспективе и, соответственно, в перспективе. Для установления доминирующего положения концепции многофункциональности финансовых результатов необходима развернутая информация о таких же процессах, отражающая их отдельно кумулятивным способом. Соответственно, разница между конечными показателями этих процессов представляет собой чистую прибыль (убыток) –

показатель, включаемый в состав собственного капитала организации. В этом случае пользователь получает необходимый минимум информации при первом обращении к таким данным. Таким образом, принцип развернутого формирования финансовых результатов является необходимым условием их многофункциональности.

3. Методология учета трансфертных финансовых результатов в интегрированной учетной системе холдинга.

В диссертации на основе выделенных направлений исторического развития учетной информации о трансфертных финансовых результатах систематизированы и охарактеризованы современные технологии интеграции учетной информации для построения концепции многофункциональной интегрированной системы учета холдинга; предложена логическая схема обработки информации в интегрированной системе учета холдинга.

Фундаментальное значение для развития и совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов имеют работы А.С. Бакаева, В.Б. Ивашкевича, В.В. Качалина, М.И. Кутера, А.Д. Ларионова, Ж.Г. Леонтьевой, В.Г. Макарова, В.Ф. Паляя, В.И. Петровой, В.С. Плотникова, Я.В. Соколова, Л.З. Шнейдмана и других экономистов. Исторический анализ положений об учете финансовых результатов, содержащийся в трудах ученых и в нормативных документах позволил проследить соответствие используемых в разные исторические периоды систем счетов бухгалтерского учета и формирование показателей отчетности, а также трансформацию отдельных статей отчетности, связанную с совершенствованием форм и их содержания. Это позволило выделить направления развития технологий формирования интегрированных учетных систем, что имеет большое значение для повышения эффективности управления холдинговыми структурами. Концептуально интегрированная система учета холдинга представлена автором в виде блочно-модульной схемы (рис. 6).

Взаимосвязанные блоки процесса интеграции информации, определяющие формирование единой учетной системы ведения бизнеса холдингом, основаны на соблюдении единства методологии учета и формирования отчетности структурными подразделениями холдинга и консолидации этой отчетности. Для эффективного функционирования интегрированной системы учета холдинга необходима реализация принципов интеграции, к которым автор относит:

- ведение учета на единой методологической основе;
- использование рабочего плана счетов, включающего взаимосвязанные модули;
- унификация методик и схем организации учета в холдинге;
- единство информационной базы и одноразовый ввод первичных данных;
- систематизация и обобщение информации в целях подготовки различных видов отчетности;
- централизация бухгалтерской службы или организация ее работы по смешанному принципу.

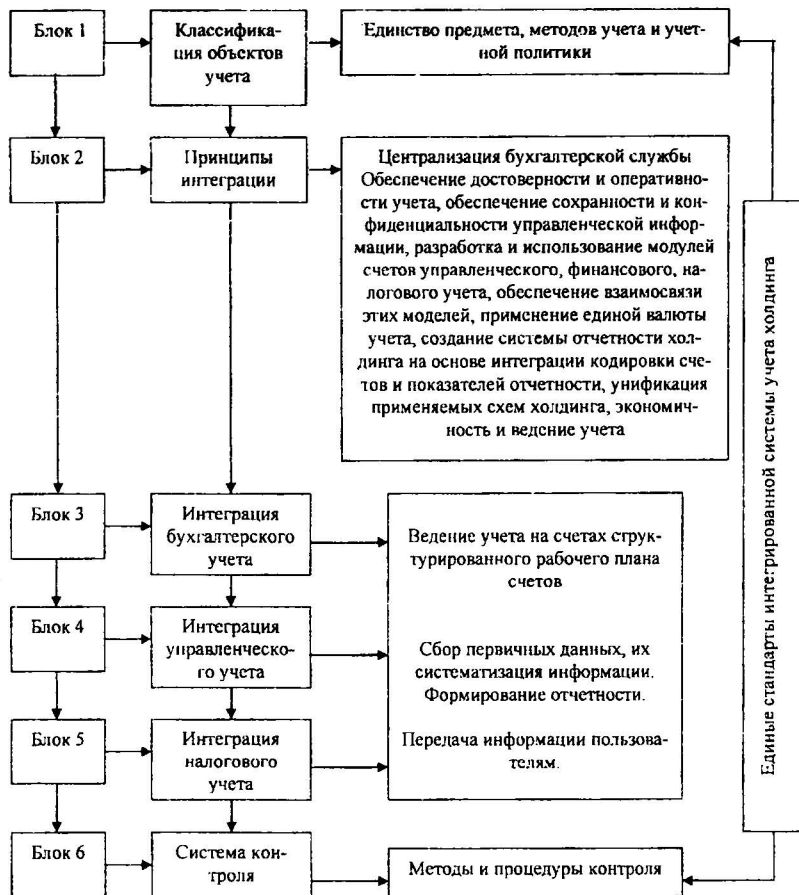


Рис. 6. Концепция многофункциональной интегрированной системы учета холдинга

В качестве основных элементов многофункциональной системы учета холдинга выделены: 1 – информационная система, 2 – организационная структура, 3 – методическое обеспечение, 4 – отчетность холдинга и его структурных единиц. Единая методологическая основа предполагает, что при интеграции данных бухгалтерского, управленческого и налогового учета используются: двойная запись; метод начисления; требования существенности, экономической целесообразности, приоритета содержания над формой, полезности, релевантности и соответствия.

Поскольку интегрированная система учета холдинга содержит высокоаналитичную информацию в работе предложено использование структурированно-го рабочего плана счетов с выделением отдельных модулей для ведения управленческого и налогового учета. Использование многозначной кодировки счетов позволяет выделить аналитические признаки вводимых данных для формирования заданных показателей.

Разработанный автором структурированный рабочий план счетов позволяет единократно введенную информацию использовать несколько раз для различных целей: для формирования доходов и расходов по видам деятельности, в разрезе дочерних компаний, центров ответственности, в целом по холдингу и так далее. При организации учета в разрезе дочерних компаний и по центрам ответственности план счетов позволяет:

- использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого участника холдинга;
- увязать управление затратами с организационной структурой холдинга;
- децентрализовать управление частью показателей;
- наблюдать за формированием затрат и доходов на всех уровнях управления;
- установить ответственных за возникновение затрат, получение прибыли и выручки;
- повысить экономическую эффективность хозяйствования.
- производить сопоставимость показателей, выверку расчетов между участниками холдинга, формировать финансовые результаты для различных целей.

Для сопоставимости данных производится поэтапное закрытие счетов. После чего формируется конечная информация о доходах и расходах, общих и трансфертных финансовых результатах. При использовании современных компьютерных бухгалтерских программ закрытие счетов можно производить ежедневно, что особенно важно в целях получения оперативной информации.

Автором разработан подход к стандартизации интегрированной учетной системы холдинга и предложены: проект стандарта "система ведения учета" и регламенты к нему, проект стандарта "учетная политика холдинга", отражающий порядок формирования и использования трансфертных финансовых результатов.

Особенностью алгоритма разработки учетной политики интегрированной учетной системы холдинга является выделение разделов учетной политики, определяющих:

- формирование трансфертных цен;
- формирование выручки с использованием трансфертных цен;
- формирование себестоимости с использованием трансфертных цен;
- распределение транзакционных издержек.

Группа стандартов (регламентов), разрабатываемых холдингом к основному

стандарту "Учетная политика" должна конкретизировать общие принципы учета применительно к объектам, операциям с данными объектами и операциями по операционным сегментам.

Группа предложенных стандартов по организации ведения бухгалтерского учета призвана регламентировать организационно-технические аспекты ведения бухгалтерского учета.

Условно данную группу стандартов можно разбить на следующие подгруппы:

- "организационные" стандарты, регламентирующие структуру бухгалтерской службы и порядок ее взаимодействия с другими подразделениями организации;

- "технологические" стандарты, определяющие формы ведения бухгалтерского учета, правила документирования хозяйственных операций, порядок исполнения первичных документов и регистров учета;

- "контрольные" стандарты, призванные, в первую очередь, обеспечить контроль правильности использования имущества организации.

В отношении организационных стандартов отмечено, что подходы к их формированию и структура этих документов принципиально не отличаются от положений о подразделениях и должностных инструкций. Однако отдельные аспекты требуют уточнения. Это относится и к "технологическим", и "контрольным" стандартам. Например, относящийся к "технологическим" стандарт "Положение о порядке исполнения первичных учетных документов" отражает общие, применимые ко всем категориям документов, принципы исполнения документов с учетом требований внешних нормативных документов. Структура и содержание "контрольных" стандартов соответствуют общим подходам к формированию документов, регламентирующих порядок реализации функции контроля.

При стандартизации объектов управления внутри системы учета можно выделить две области – объекты учета и способы реализации в отношении этих объектов управленческих функций. При выделении отдельных групп объектов учета, необходимо сформулировать следующие общие для всех групп объектов принципы их выделения и группировки.

- принцип причинности, означающий, что затраты должны быть отнесены на тот объект учета, который послужил причиной их появления. Это требует осторожности при укрупнении объектов;

- принцип существенности и рациональности, означающий, что степень детализации должна обеспечить приемлемость затрат на ведение учета, не превышающих пользу от получаемой учетной информации;

- полноты и достоверности, означающий, что при выделении и группировке объектов учета необходимо учесть технические, организационные и управленческие особенности холдинга.

Завершающим этапом стандартизации интегрированной учетной системы холдинга является "разработка стандартов, инструкций и регламентов холдинга" для отдельных сотрудников, участвующих в процессах бухгалтерского учета.

В диссертации построена логическая модель учета трансфертных финансовых результатов холдинга с использованием в ней интегрированной учетной информации; выделен и охарактеризован в качестве основного элемента специальный учетный модуль "трансфертные финансовые результаты".

Схема формирования финансового результата холдинга в интегрированной системе учета рассмотрена в рамках процедур консолидации отчетности структурных подразделений. Основные счета, используемые при формировании финансовых результатов холдинга ("Продажи", "Прочие доходы и расходы", "Нераспределенная прибыль"), детализированы на субсчета первого и второго порядка, что позволяет упорядочить корреспонденцию счетов и выделить в структурированном плане счетов отдельный модуль "Трансфертные финансовые результаты" (табл. 3)

Таблица 3. Модуль "трансфертные финансовые результаты" структурированного плана счетов

Наименование счета	Код счета	Код и наименование субсчета 1-го порядка	Код и наименование субсчета 2-го порядка	Аналитические признаки						
				Вид деятельности	Наименование участка холдинга	Метод	трансфертного ценообразования	Трансакционные издержки	Вид дохода	Статья затрат
Выручка от реализации с применением трансфертных цен	90	1	1	+	+		+	+	-	
Себестоимость продаж внутри холдинга	90	1	2	+	+		+	-	+	
Налог на добавленную стоимость с продаж внутри холдинга	90	1	3	+	+		+	-	-	
Акцизы	90	1	4	+	+		+	-	-	
транзакционные издержки	90	1	5	+	+		+	+	+	
Трансфертный финансовый результат	90	1	6	+	+		+	+	+	

На основе использования предложенного модуля можно, по мнению автора, моделировать показатели для стратегической отчетности холдинга и его структурных подразделений.

4. Интерпретация информации учета и отчетности для управления деятельностью структурных подразделений холдинга на основе трансфертных финансовых результатов.

В работе выделены особенности индивидуальной и консолидированной отчетности холдингов, проведена классификация ее видов в соответствии с блоками интегрированной учетной информации и учетных систем: бухгалтерской, управленческой и налоговой.

Характеристика разных видов отчетности холдинга выполнена в работе по признакам: 1 – наличие показателей о трансфертных финансовых результатах; 2 – наличие отдельных форм отчетности, содержащих показатели о трансфертных финансовых результатах; 3 -- наличие показателей, участвующих в формировании трансфертных финансовых результатах; 4 – сопоставимость с данными интегрированной учетной системы. Выделена роль, охарактеризована структура внутренней управленческой отчетности, формируемой на основе внутренних стандартов холдинга.

Автором предложен формат стандарта "отчетность холдинга" и определены требования к отчетности с позиции наиболее значимых международных стандартов финансовой отчетности.

Рекомендуемая структура стандарта включает два раздела: 1 – индивидуальная отчетность; 2 – консолидированная отчетность, каждый из которых содержит подразделы отчетности и включаемые в них формы. Разработка стандарта основана на применении важнейших положений отдельных МСФО (IAS): IAS 27 "Сводная финансовая отчетность об инвестициях в дочерние компании"; IAS14 "Отражение финансовой информации по сегментам"; IAS 22 "Объединение компаний"; IAS 28 "Учет инвестиций в зависимые компании"; IAS 31 "Финансовая отчетность об участии в совместных предприятиях". Охарактеризованы подходы к консолидации финансовых результатов и приведены примеры корректировки данных консолидированной отчетности в формируемых трансформационных таблицах.

В диссертации обоснован порядок представления консолидированной отчетности холдинга, представленный логической схемой, и обосновано содержание раскрываемой информации о финансовых результатах и систем показателей, включаемых в состав форм консолидированной отчетности.

Логическая схема представления и раскрытия консолидированной отчетности холдинга показана на рисунке 7.

Автором определен состав показателей, которые должны быть исключены из консолидированного баланса и консолидированного отчета о прибылях и убытках холдинга. Отмечено, что трансфертные финансовые результаты в действующей практике формирования консолидированных форм отчетности не от-

ражаются ни в балансе, ни в отчете о прибылях и убытках. Связывая такую практику с конфиденциальностью информации, в работе обосновано отражение системы показателей трансфертных финансовых результатов в управленческой отчетности холдинга.



Рис 7. Общая схема представления консолидированной отчетности холдинга

В диссертации разработана методика формирования внутренней управленческой отчетности о трансфертных финансовых результатах холдинга, включающая подготовительный, основной и заключительный этапы; определены системы аналитических показателей и схемы их взаимосвязки в основных формах управленческой отчетности: "данные о продажах в натуральном и денежном выражении", "отчет о затратах и себестоимости продукции (работ и услуг)", "отчет о транзакционных издержках", "отчет о доходах и расходах", формируемых холдингом и его структурными подразделениями.

Содержание и формы управленческой отчетности разработаны на основе требований к отражаемой в отчетности информации: релевантности, оперативности, адресности, достаточности, аналитичности, понятности, достоверности и сопоставимости.

Поэтапная методика формирования внутренней управленческой отчетности о трансфертных финансовых результатах холдинга представлена на рисунке 8.



Рис. 8. Методика формирования внутренней управленческой отчетности о трансфертных финансовых результатах холдинга

В каждом этапе охарактеризованы ключевые моменты и особенности формирования информации.

Для определения центров трансфертных финансовых результатов необходимо выделить части бизнеса, в разрезе которых необходимо формировать информацию для целей управления. При этом предполагается, что каждый центр трансфертных финансовых результатов получает доходы и несет расходы, доходы могут быть условными.

На примере вертикально-интегрированного металлургического холдинга в работе выделены следующие центры трансфертных финансовых результатов: 1 - добыча руды; 2 - заготовка вторичных металлов; 3 - производство стали и сопутствующей продукцией; 4 - прочие операции (операции организаций, занимающихся выработкой электроэнергии, перевозками и др.). Сформирована система показателей центров ответственности для раскрытия информации о финансовых результатах во внешней и внутренней управленческой отчетности. Отмечено, что центры ответственности по трансфертным финансовым результатам является отчетными, если имеется трансфертный доход. Между тем, всегда имеются центры ответственности (центры трансфертных финансовых результатов), которые, с точки зрения действующего законодательства в области бухгалтерского учета доходов не имеют. К таким центрам ответственности относятся центры, занимающиеся заготовкой вторичных металлов.

Порядок и методика формирования информации по центрам трансфертных финансовых результатов раскрываются в учетной политике, которая должна отражать порядок оценки доходов и расходов центров ответственности. Доходы центров трансфертных финансовых результатов не должны включать следующие виды доходов: доходы от выбытия объектов основных средств и от незавершенного строительства; доходы от курсовых разниц; доходы от процентов; дивиденды полученные; долю группы в прибыли от деятельности ассоциированных компании, совместной деятельности и прочих инвестиций, учитываемых по методу долевого участия; доходы по финансовым активам и обязательствам; доходы по выбывающим группам, учитываемым как предназначенные для продажи; доходы от продажи инвестиций и погашения долгов.

Расходы центров трансфертных финансовых результатов не должны включать следующие виды расходов: расходы от выбытия объектов основных средств и незавершенного строительства; убытки от обесценивания активов; амортизация основных средств и нематериальных активов; расходы от курсовых разниц; расходы по процентам; долю группы в убытках от деятельности ассоциированных компании, совместной деятельности и прочих инвестиций, учитываемых по методу долевого участия; расходы по финансовым активам и обязательствам; расходы по выбывающим группам, учитываемым как предназначенные для продажи; расходы от продажи инвестиций и погашения долгов; расходы по налогу на прибыль.

Формат внутренней управленческой отчетности разрабатывается на основе сопоставимости (взаимоуязки) показателей внутренней управленческой отчетности и консолидированной отчетности, что позволяет использовать отчеты в

матричной форме. Вертикаль матрицы формируют показатели, а горизонталь - центры ответственности трансфертных финансовых результатов (табл. 4).

Таблица 4. Взаимовязка показателей внутренней управленческой отчетности по трансфертным финансовым результатам

Показатель	Центр ответственности трансфертных финансовых результатов				Итого по внутренней управленческой отчетности о трансфертных финансовых результатах	Итого по консолидированной отчетности холдинга	Отклонение	Пояснение
	заготовка вторичных металлов	горнодобыча	стале-литейное производство	прочие операции				
Доходы	→	→	→	→	←	←	+	
Расходы	→	→	→	→	←	←	+	
Трансакционные издержки	→	→	→	→	←	←	-	
Прибыль	→	→	→	→	←	←	+	

В пояснениях к внутренней отчетности раскрываются отклонения фактических показателей от плановых, причины этих отклонений и приводятся рекомендации по их устранению. Для соблюдения единого подхода к формированию внутренней и консолидированной отчетности предложены регламенты, позволяющие трансформировать финансовые результаты структурных подразделений холдинга в финансовые результаты, отражаемые в консолидированной отчетности.

5. Организационно-методические особенности внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов и технология его проведения.

В диссертации общепринятые принципы организации внутреннего контроля дополнены: принципами, характерными для контроля трансфертных финансовых результатов холдинга: недопущения ущемления интересов участников холдинга; обеспечение заинтересованности администрации в результатах деятельности структурных подразделений; приоритет стратегических целей перед текущими; преимущества методологии внутреннего контроля общепринятым принципам финансового контроля; обеспечение функционального замещения сотрудников службы внутреннего контроля.

Автором обоснованы требования к организации внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов, ее соответствия общепринятым принципам контроля, особенностям управления холдингом и специфическими принципам формирования финансовых результатов. Контроль трансфертных финансовых результатов необходимо рассматривать как одну из задач в системе управления холдингом, относящуюся к области управленческого учета и анализа результатов деятельности холдинга в целом и его структурных подразделений. В контексте задач исследования, методика контроля должна отвечать возможностям получения доказательств в интегрированной системе учета, обеспе-

чить увязку показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, требований законодательных и нормативно-правовых актов, в том числе и налогового законодательства и внутренних распорядительных документов холдинга.

В работе проанализированы позиции ученых: И.Н. Богатой, С.М. Бычковой, М.В.Мельник, В.И.Подольского, Н.С.Пласковой, В.Б.Ивашкевича, Н.Н. Хахоновой, А.Д. Шеремета и других, что позволило сделать вывод о многообразии точек зрения на принципы внутреннего контроля. При всем разнообразии выделяемых принципов, по нашему мнению, можно выделить те, что характерны для внутреннего контроля холдинга:

- принцип ответственности контролера. Каждый внутренний контролер несет ответственность за ненадлежащее выполнение контрольных функции (экономическую, административную и дисциплинарную), установленную внутренними распорядительными документами;

- принцип сбалансированности прав и возможностей. Контролер для выполнения контрольных функции должен быть наделен полномочиями и обеспечен средствами для их выполнения;

- принцип своевременного сообщения об отклонениях. Информация об отклонениях должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения по соответствующим отклонениям, в максимально короткие сроки;

- принцип соответствия контролирующей и контролируемой системы. Структура службы внутреннего контроля должна соответствовать целям, задачам и сложности системы контроля, и могли гибко настраиваться в соответствии с изменениями объектов внутреннего контроля;

- принцип комплексности. Различные объекты внутреннего контроля должны быть охвачены процедурами контроля, обеспечивающими оценку эффективности в целом и в отношении конкретного объекта;

- принцип разделения обязанностей. В целях предупреждения злоупотреблений необходимо избегать закрепления за одним сотрудником одновременно следующих функции: санкционирование операций с определенными активами, регистрация данных операций, обеспечение сохранности данных активов, осуществление их инвентаризаций.

- принцип разрешения и одобрения. Должно быть обеспечено формальное разрешение и одобрение всех финансово-хозяйственных операций ответственными лицами в пределах их полномочий.

Все перечисленные принципы охарактеризованы в работе применительно к внутреннему контролю трансфертных финансовых результатов исследуемых холдингов.

В работе сделан вывод, что на организацию внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов непосредственное влияние оказывают следующие принципы организации холдинга: *целостности холдинга; централизма; равенства* хозяйственных участников холдинга.

Функционирование холдинговой структуры как единого целого предполагает определение финансового результата деятельности как совокупного показателя, но с учетом вклада каждого участника в соответствии с разработанными регламентами управления и целями развития. Отношения между головной компанией холдинга и другими, зависимыми участниками подчиняются принципам централизма, но это не исключает необходимость согласования общих интересов и с интересами участников холдинга. Необходимость согласования интересов определяет во многом специфические принципы контроля трансфертных финансовых результатов.

Автором выделены и обоснованы принципы – требования, применяемые для организации внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга: недопущения ущемления интересов участников холдинга; обеспечение заинтересованности администрации в результатах деятельности структурных подразделений; приоритет стратегических целей перед текущими; преемственности методологии внутреннего контроля общепринятым принципам финансового контроля; обеспечение функционального замещения сотрудников службы внутреннего контроля:

- требование недопущения ущемления интересов участников холдинга предполагает выделения в качестве объектов контроля показателей, формирующих трансфертный финансовый результат, и оценку деятельности центров ответственности, дочерних компаний и их руководителей с позиций согласования интересов в повышении эффективности и результативности деятельности.

- требование обеспечение заинтересованности администрации в результатах деятельности структурных подразделений. Функционирование системы внутреннего контроля не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц, ответственных за формирование и соблюдение этических норм, требований внешних и внутренних регламентов сотрудниками организации. Отношение администрации и ее заинтересованность в результатах деятельности структурных подразделений определяют контрольную среду и условия их стимулирования;

- требование приоритета стратегических целей перед текущими должны приниматься во внимание при выборе объектов контроля, методов проведения контрольных процедур и формировании выводов и рекомендаций по результатам контроля, в том числе в случаях, когда подобные оценки не поддается измерению по принципу "затраты-эффект". Любые формы и методы контроля должны быть согласованы со стратегическими задачами и целями холдинга;

- требование преемственности методологии внутреннего контроля общепринятым принципам финансового контроля вытекает из невозможности создать эффективную систему внутреннего контроля, которая противоречит общим принципам. Реализация этого требования предполагает разработку принципов и целей внутреннего контроля, рекомендации по выбору приоритета, регламентов контрольных процедур, методику анализа ситуаций, рекомендации по формированию профессионального суждения, рекомендации по действиям,

применяемым в ходе внутреннего контроля, выводов по результатам внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов

- требование обеспечения функционального замещения сотрудников службы внутреннего контроля. Временное отсутствие сотрудников службы внутреннего контроля не должно прерывать контрольные процедуры. Это определяет дополнительные требования к уровню профессиональной подготовленности и практическим навыкам сотрудников, определяющих их способность замещать других при выполнении заданий.

В диссертации разработаны и обоснованы процедуры внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов, включающие: контроль принципов формирования трансфертных финансовых результатов; подтверждение достоверности показателей трансфертных финансовых результатов и контроль на соответствие требований внешних и внутренних регламентов формирования трансфертных финансовых результатов.

Выбор направлений контроля определяется задачами проверки трансфертных финансовых результатов. Контроль соблюдения принципов формирования трансфертных финансовых результатов включает: изучение стратегии развития холдинга, его планов и программ; анализ учетной политики и ее соответствия задачам развития холдинга, действующим нормативно-методическим документам; анализ результатов деятельности холдинга и его структурных подразделений и оценка достижения целей развития. С этой целью предложено проведение аналитических процедур в сочетании с тестами проверки по существу, содержание которых уточнено в работе для исследуемых холдинговых структур.

Процедуры подтверждения достоверности показателей формирующих трансфертный финансовый результат планируются и проводятся в соответствии с общей методикой, связаны с получением доказательств в отношении надлежащего документирования операций, полноты и своевременности регистрации фактов хозяйственной жизни в учете, правильности применяемых методов оценки, группировки и систематизации данных, обоснованности и санкционированности действий исполнителей, последовательности соблюдения учетной политики и другие. Доказательства достоверности информации требуют использования всего комплекса процедур получения доказательств и должны разрабатываться в соответствии с предпосылками подготовки внешней и внутренней (управленческой) отчетности.

Процедуры проверки на соответствие требований внешних и внутренних регламентов направлены на подтверждение законности действий, соблюдение общепринятых требований бухгалтерского учета и подготовки отчетности холдинга и внутренних распорядительных документов. Подчеркнута роль тестов на соответствие, содержание которых разработано автором для дочерних структур холдинга.

Автором разработана поэтапная методика внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга включающая направления контрольных процедур, методы и процедуры получения доказательств и форматы рабочих документов.

Содержание этапов методики внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов представлено в таблице 5.

Таблица 5. Этапы и содержание работ внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга

№ п/п	Этапы и содержание работ
1. Организационно-подготовительный	
1.1	Определение конкретных условий проведения проверки в соответствии с Планом внутреннего контроля Департамента по внутреннему контролю холдинга.
1.2	Подготовка Приказа руководителя материнской компании о проведении внутреннего контроля
1.3	Уведомление руководителя структурного подразделения о проведении внутреннего контроля
1.4	Подготовка письма-запроса на представление документов для проверки
2. Планирование проверки	
2.1	Разработка Общего плана внутреннего контроля
2.2	Подготовка запросов для получения информации из внешних источников: - для подтверждения остатка на счете в банке; - для подтверждения задолженности дебитора (кредитора); - для подтверждения прочей информации из внешнего источника
2.3	Разработка Теста - понимание деятельности объекта контроля (центра ответственности, дочерней компании, материнской компании, холдинга)
2.4	Разработка Теста – выявление и оценка бизнес рисков объекта контроля (центра ответственности, дочерней компании, материнской компании, холдинга)
2.5	Разработка Теста- оценка эффективности функционирования СВК и рисков искажения информации объектов контроля (центра ответственности, дочерней компании, материнской компании, холдинга)
2.6	Оценка общего уровня существенности в соответствии с условиями контроля и уровня существенности по элементам (показателям) формирующим финансовый результат
2.7	Разработка Программы контроля (техническое задание) трансфертных финансовых результатов холдинга.
3. Проведение контрольных процедур	
3.1	Проведение контрольных процедур в соответствии с программой проверки и оформление рабочих документов.
4. Формирование выводов и подготовка отчета	
4.1	Систематизация, обобщение и документальное оформление результатов внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов
4.2	Предоставление письменной информации о результатах внутреннего контроля руководству холдинга

В диссертации охарактеризовано содержание каждого вида работ представленных этапов методики, определены условия их эффективного выполнения, уточнен и апробирован методический инструментарий по проведению контрольных процедур, позволяющих проверить методику формирования и достоверность информации о ключевых показателях, формирующих трансфертный финансовый результат, в частности трансфертных доходов для: центра ответственности, дочерних компаний и холдинга в целом. Разработаны форматы рабочих документов для документирования результатов контроля.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии:

1. Короткова А.В. Методология внутреннего контроля трансфертных финансовых результатов холдинга. Йошкар-Ола: Издательство ООО "Стринг", 2012. 186 с. - 11, 6 п.л.
2. Короткова А.В. Методология учета трансфертных финансовых результатов холдинга. Йошкар-Ола: Издательство ООО "Стринг", 2011. 210 с. - 13,5 п.л.
3. Короткова А.В. Учет и анализ в управлении финансовыми результатами организаций по заготовке и переработке вторичных металлов. Научное издание. Йошкар-Ола: МарГТУ. 2005. 172 с. – 10,0 п.л.

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

4. Короткова А.В. Учетно-аналитический механизм, обеспечивающий формирование трансфертных финансовых результатов // Экономические науки. 2012. № 8(93). С.152-157. – 0,75 п.л.
5. Короткова А.В. Особенности формирования показателей отчетности холдинга о трансфертных финансовых результатах // Вестник экономической интеграции. 2012. №8(52). С.56-62. - 0,49 п.л.
6. Короткова А.В. Представление и раскрытие информации о финансовых результатах в консолидированной отчетности холдинга // Экономические науки. 2012. № 7(92). С.160-164. - 0,7 п.л.
7. Короткова А.В. Методическое обеспечение внутреннего аудита трансфертных финансовых результатов холдинга // Вестник экономической интеграции. 2012. №8(52). С.50-55. - 0,5 п.л.
8. Короткова А.В. Современные концепции формирования трансфертных результатов холдинга // Вестник экономической интеграции. 2012. №7 (51). С.74-82. – 0,56 п.л.
9. Короткова А.В. Отражение трансфертных финансовых результатов холдинга в интегрированной системе учета // Вопросы экономики и права. 2012. № 8. С.193-196. – 0,44 п.л.
10. Короткова А.В. Трансфертное ценообразование в формировании финансовых результатов холдинга // Вопросы экономики и права. 2012. №7. С.97-104. – 0,7 п.л.
11. Короткова А.В. Требования и принципы формирования системы внутреннего аудита в холдингах // Вопросы экономики и права. – 2012. № 6. С.108-113. – 0,7 п.л.
12. Короткова А.В. Принципы построения интегрированной системы учета холдинга // Экономические науки. 2012. № 6 (91). С.159-162. - 0,5 п.л.
13. Короткова А.В. Принципы и этапы формирования управленческой от-

- четности о трансфертных финансовых результатах // Экономика и предпринимательство. 2012. № 5 (28). С.258-260. - 0,35 п.л.
14. Короткова А.В. Принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга // Экономические науки. 2012. № 5(90). С.154-161. - 0,8 п.л.
 15. Короткова А.В. Стандартизация интегрированной учетной системы холдинга // Экономика и предпринимательство. 2012. № 5 (28). С.397-400. - 0,5 п.л.
 16. Короткова А.В. Организация контроля качества внутреннего аудита трансфертных финансовых результатов холдинга // Бизнес в законе. 2012. №4. С.118-122. – 0,75 п.л.
 17. Короткова А.В. Генезис учетной информации о трансфертных финансовых результатах холдинга // Вопросы новой экономики. 2012. №3(23). С.67-73. – 0,74 п.л.
 18. Короткова А.В. Методика формирования управленческой отчетности о трансфертных финансовых результатах холдинга //European Social Science Journal (Европейский журнал социальных наук). 2012. №7. С.121-128. – 0,51 п.л.
 19. Короткова А.В. Институциональные подходы к управлению трансфертными финансовыми результатами холдинга // Вестник Марийского государственного технического университета // Серия «Экономика и управление». 2008. №1(2). С.62-69. - 0,5 п.л.

Публикации в других изданиях

20. Короткова А.В. Особенности формирования и учета трансфертных финансовых результатов холдинга // Новый университет. 2012. №4 (14). С. 32-38. - 0,5 п.л.
21. Короткова А.В. Разработка программы внутреннего аудита трансфертных финансовых результатов холдинга// Инновационное развитие экономики . 2012. №3 (9). С. 81-84. - 0,5 п.л.
22. Короткова А.В. Учетная политика интегрированной учетной системы холдинга// Инновационное развитие экономики . 2012. №4(10). С.119-122. - 0,5 п.л.
23. Короткова А.В. Особенности бухгалтерского учета трансфертных финансовых результатов холдинга . Перспективы развития учетно – аналитических и налоговых направлений в XXI веке: Межвузовский сборник научных трудов, посвященный 75 – летию МарГТУ. – Часть 1. – Йошкар – Ола: МарГТУ, 2007. 391 с., С. 132-140. – 0,5 п.л.
24. Короткова А.В. Оценка и внутренний контроль запасов вторичных металлов. Деп. в ВИНТИ, 2001. 21 с.: - ил. – Рус. МарГТУ. – г. Йошкар-Ола, 2001,

№ 449-В2001 от 20.02.2001 г. - 1.1 п.л.

25. Короткова А.В. Организация документооборота на предприятиях, занимающихся заготовкой и переработкой вторичных металлов. Деп. в ВИНТИ, 2000. 12 с.: - Рус.-МарГТУ. – г.Йошкар-Ола,2000, № 2723-В00 от 27.10.2000 г. - 0,6 п.л.

Кроме того, по теме диссертации имеются 13 других публикаций автора авторским объемом 5,36 п.л.

102

Автореферат

Подписано в печать 21.11.2012 г. Заказ № К1/1237. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64