

Принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга

© 2012 А.В. Короткова

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: nkc.yola@gmail.com

В статье рассмотрены основные принципы формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга, дано определение и обоснованы места получения трансфертных финансовых результатов. На основе проведенного анализа содержания принципов формирования информации о финансовых результатах создана система методологических принципов формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга.

Ключевые слова: холдинг, финансовый результат, трансфертный финансовый результат, принципы, прибыль, источник финансирования.

В современных условиях получение стабильного финансового результата, реализация возможностей максимизации прибыли могут быть достигнуты за счет объединения предприятий в крупные холдинговые структуры. В последние годы холдинги все шире внедряются в российскую экономику и занимают ведущие позиции. Так, суммарная чистая прибыль 23 ведущих российских корпораций нефтяной отрасли и 26 крупнейших металлургических компаний составляет почти 40 % сальдированного финансового результата организации всех отраслей экономики. Холдингу, совокупности предприятий, требуется для эффективного управления оценивать вклад каждого предприятия в общий финансовый результат, своевременно выявлять убыточные дочерние предприятия, выбирать наиболее перспективные направления развития производств. Надо отметить, что до настоящего времени не создана единая методология формирования информации и учета финансовых результатов холдинга в бухгалтерском, финансовом, управленческом, налоговом учете. Отсутствие научно обоснованной методологической базы по формированию и учету финансовых результатов холдинга может привести:

- к потере части прибыли;
- невозможности оценки конкретного вклада каждого участника холдинга в создание общего финансового результата;
- нарушению финансирования дочерних предприятий холдинга;
- снижению темпов роста.

Данная проблема волнует отечественных и зарубежных экономистов, занимающихся вопросами формирования и учета финансовых результатов холдинга. Большое внимание уделяется созданию информационной базы, которая учи-

тывала бы требования национального, а также международных стандартов финансовой отчетности. Особую значимость при этом имеет информационное обеспечение прибыли.

Увеличение прибыли холдинга происходит и за счет применения трансфертных цен. Трансфертная цена определяется как цена, применяемая предприятиями при обмене товарами и услугами в рамках холдинга.

Трансфертное ценообразование обычно способствует решению следующих задач:

- предоставление информации руководителям предприятий для принятия обоснованных экономических решений;
- обеспечение согласованности целей холдинговых компаний и холдинга в целом;
- предоставление холдинговым компаниям автономности в принятии решений;
- проведение справедливой оценки деятельности холдинговых компаний;
- целенаправленное перераспределение части прибыли между холдинговыми компаниями;
- налоговая оптимизация.

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 “make-or-buy” - производить промежуточный продукт самостоятельно или закупать его на стороне. Промежуточным называют продукт, передаваемый подразделением-производителем подразделению-потребителю.

Финансовые результаты холдинга, полученные при осуществлении холдинговых операций с применением трансфертных цен, называются

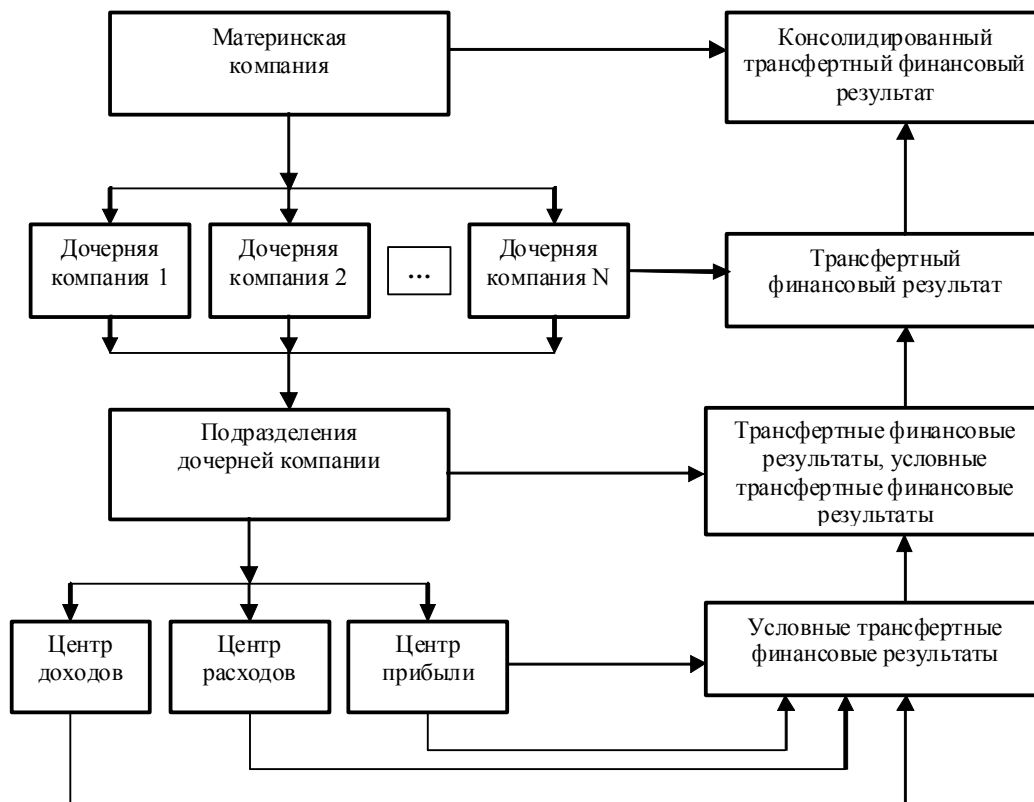


Рис. 1. Места формирования трансфертных финансовых результатов холдинга

трансфертными. Места формирования трансфертных финансовых результатов вертикально интегрированного холдинга показаны на рис. 1.

Исчисление и формирование информации о финансовом результате, в том числе и о трансфертном финансовом результате, организуются на определенных принципах. Следует отметить, что система принципов формирования информации о трансфертных финансовых результатах в отечественной науке и практике учета не создана. Общепринятые принципы формирования информации о финансовых результатах коммерческих организаций рассмотрены в работах А.Д. Ларионова, А.И. Нечитайло, С.А. Рассказовой-Николаевой, Я.В. Соколова, И.М. Кутера и др. Подходы у авторов разные. Так, в бухгалтерском финансовом учете исчисление финансового результата строится на методологической основе, суть которой Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл в своей книге “Принципы бухгалтерского учета” изложили следующим образом: “... Расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения затрат (а не выплаты денег), связанных с получением доходов, которые, в свою очередь, должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг (а не получения денег)”¹. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера, ссылаясь на определение Американской бухгалтерской ассоциации (ААА), для обозначения

временной определенности фактов хозяйственной деятельности используют термин “соответствие”, под которым понимается “...соотнесение затрат с доходами, реализовавшимися в течение конкретного периода. На основе определенной связи затрат с признанными доходами”². В свою очередь, Э.С. Хендриксен, М.Ф. ван Бреда, ярчайшие представители американской школы, для которой теория бухгалтерского учета представляет собой методологический анализ процедур по исчислению финансовых результатов, раскрывают принцип “соответствия” исключительно для этих целей. По мнению указанных авторов, оценка чистой прибыли должна представлять собой превышение доходов отчетного периода над расходами, связанными с этими доходами и отраженными в течение того же периода. Соответствие имеет место только тогда, когда установлена связь между доходами и расходами. “Очевидно, что система внутреннего аудита не может ограничиться данными бухгалтерского (финансового) учета, так как контроль за достижением целей организации, оценка эффективности деятельности, управление рисками и тому подобное требуют использования информации, формируемой вне системы учета”³.

Я.В. Соколов в своей книге “Основы теории бухгалтерского учета” для обозначения временной определенности фактов хозяйственной

деятельности вводит в теорию бухгалтерского учета понятие принципа “идентификации”. В соответствии с ним факты хозяйственной жизни должны быть соотнесены с определенными отчетными периодами, а это предполагает выбор момента, к которому относится и с которым идентифицируется определенный факт хозяйственной жизни⁴. Применение приведенного выше методологического принципа потребовало разработки специальных правил определения и признания доходов и расходов.

Под признанием доходов понимается право организаций на получение выручки, ее суммы, уверенности в увеличении экономических выгод, перехода права собственности к покупателю, а также в том, что расходы, относящиеся к этой выручке, могут быть определены. При невозможности определения хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность. Под признанием расходов понимается определение суммы расхода, уверенности в уменьшении экономических выгод, а также в том, что расход производится в соответствии с требованиями законодательства. При неисполнении хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Следует отметить, что теоретическому обоснованию правила признания доходов и расходов в экономической литературе уделяется недостаточно внимания. Многие авторы при изложении материала используют различные по названию, но аналогичные по содержанию термины. Так, М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера при рассмотрении правила признания доходов и расходов используют термин “констатация”. По мнению указанных авторов, констатация – это признание доходов в момент их получения и расходов в момент их возникновения.

Одними из немногих исследователей, которыми сделана попытка теоретического обоснования рассматриваемой процедуры, являются Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда. Термин “признание” использован этими авторами применительно к понятию “доходы”. Под процедурой признания они понимают определение объекта дохода, если он является частью продукта организации, его измерение и оценку, которая может быть надежно подтверждена. Кроме того, доход организации рассматривается в неразрывной связи с формированием финансовых результатов. “Поскольку величина дохода предопределяет величину прибыли, правила признания дохода являются частью правил признания прибыли. Следовательно, и прибыль должна быть признана лишь тогда, когда она заработана и ре-

ализована”⁵. Процедура признания доходов неразрывно связана с принципом реализации (продажи). Принцип реализации трактуется различными экономистами по-разному. Так, М.Р. Мэтьюс и М.Х. Перера считают, что принцип реализации необходим для регулирования определения прибыли: “термин “реализованный” означает, кратко говоря, превращенный в деньги или денежные требования”⁶. Условиями принципа реализации авторы считают те же условия, которые рассматриваются нами как условия признания доходов.

Э.С. Хендриксен, М.Ф. ван Бреда указывают: “Существует единое мнение, что реализация представляет собой отражение дохода, когда произошли обмен или выбытие продукта”⁷. Рассматривая это определение реализации, следует указать, что сам факт отражения в учете дохода возможен только на принципах его признания. Поэтому, на наш взгляд, правило признания доходов и принцип реализации (продажи) в системе учета финансовых результатов подчинены одной цели.

Рассмотрение вопросов признания расходов в зарубежной и отечественной экономической литературе практически отсутствует. Это объясняется тем, что в соответствии с концепцией Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) все расходы коммерческой организации направляются на извлечение доходов.

Недостаточно внимания уделяется правилу признания расходов и в российской экономической литературе. Однако причины здесь совершенно другие. В нашей стране традиционно уделяется повышенное внимание вопросам методологии и методики учета расходов, признание же расходов является принципиально новой категорией для ведения бухгалтерского учета, требующей времени для осмысления и практической апробации.

Одним из немногих авторов, сделавших попытку теоретического обоснования правила признания, является С.А. Рассказова-Николаева. По ее определению, “...все основные расходы организация осуществляет с целью извлечения дохода, но согласно требованию полноты – одному из важнейших принципов формирования достоверной информации – в бухгалтерском учете признаются все расходы вне зависимости от намерения их осуществления”⁸. Важнейшим моментом в организации учета финансовых результатов является определение величины доходов и расходов. Определение величины дохода – это измерение стоимости тех объектов учета, которые организация квалифицирует как свои доходы. Термин “стоимость” несет в себе множество

значений. В бухгалтерской литературе имеется в виду цена обмена продукции, товаров и услуг, определенная соответствующим договором, т. е. речь идет об определении стоимости доходов по обычным видам деятельности. При этом оценке прочих доходов внимания по существу не уделяется. Только Н.Н. Карзаева с позиции практических потребностей учета экстраполировала разрешенные действующим нормативным регулированием различные способы определения величины доходов на прочие доходы⁹.

До сих пор в нормативном регулировании бухгалтерского учета в Российской Федерации нет понятия “величина расходов”. Как правило, рассмотрение проблемы ограничивается определением величины какой-либо составляющей, включаемой в совокупность осуществляемых в организации расходов. При этом “расходы организации” – понятие, которое часто используется в нормативных документах, работах ведущих экономистов, но не имеет однозначного толкования.

Одной из причин создавшегося положения является то, что трудно разграничить понятия “затраты” и “расходы”. Нет единого мнения среди ведущих экономистов-бухгалтеров. Так, М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера, ссылаясь на определения западных стандартов, считают, что “термин “затраты” относится ко всякому использованию ресурсов, в том числе на приобретение активов, в то время как термин “расходы” касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период времени ставятся в соответствие доходам”¹⁰. Такой же позиции придерживается С.А. Николаева. По ее мнению, затраты – это операции по использованию в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов¹¹. При этом автор указывает, что хозяйственные операции продолжают числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода. И только в момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов. С таким определением трудно согласиться: исходя из сущности определения, можно утверждать, что термин “затраты” шире термина “расходы”, а это точно не так. Например, есть расходы будущих отчетных периодов, которые только потом станут затратами.

Я.В. Соколов считает, что “затраты – это та часть расходов, которые станут таковыми в следующие отчетные периоды”¹², т.е. термин “затраты” более узкий, чем “расходы”. На наш взгляд, определение, приведенное Я.В. Соколовым, вытекает из традиций бухгалтерского учета в Рос-

сийской Федерации и более точно отражает суть рассматриваемых понятий.

Возвращаясь к правилу определения величины расходов, следует указать, что при выполнении этой процедуры расходы необходимо подразделять: на расходы по обычным видам деятельности (затраты) и прочие расходы. Величина расходов по обычным видам деятельности зависит от способов группировки затрат и от способов их оценки, выбранных в отчетном периоде. Величина прочих расходов признается в бухгалтерском отчете в их фактических суммах.

Развитие правил определения величины доходов и расходов нашло отражение в работах Я.В. Соколова. Им вводится в теорию бухгалтерского учета понятие принципа “квантифицируемости”. По мнению автора, принцип “квантифицируемости” предполагает, что любой зарегистрированный и идентифицированный по времени факт хозяйственной жизни требует количественного измерения и исчисления¹³.

В полной мере указанное касается и конечного трансфертного финансового результата деятельности холдинга. В данном контексте можно говорить о правилах его оценки, применение которых самым прямым образом связано с величиной финансового результата. Между тем в экономической литературе отсутствует целостная картина оценки финансовых результатов, в том числе и трансфертных финансовых результатов холдинга, проблема ограничивается рассмотрением отдельных аспектов. В рамках нашего исследования мы считаем необходимым уточнить все действующие правила определения величины доходов и расходов в подсистеме учета финансовых результатов холдинга с применением трансфертного ценообразования.

Соотнесение расходов, в том числе транзакционных издержек, и доходов с применением трансфертного ценообразования на основе рассмотренных выше принципов и правил позволяет выявить трансфертные финансовые результаты отчетного периода. Методологический принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности дает возможность правильно определить финансовый результат отчетного периода, а правила признания и определения величины доходов и расходов способствуют наиболее точному исчислению искомой величины.

Методологический принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности порождает необходимость применения принципа разграничения доходов и расходов, имеющих отношение к двум и более отчетным периодам. В зависимости от экономической природы в теории бухгалтерского учета выделяются две

учетные категории, связанные с указанным разграничением. Это “расходы будущих периодов” и “доходы будущих периодов”. Расходы будущих периодов представляют собой расходы, осуществленные в данном отчетном периоде, но оказывающие влияние на финансовые результаты в двух и более отчетных периодах. Такие расходы исключаются из расходов данного отчетного периода и включаются в состав активов организации. Исключение расходов будущих периодов из состава расходов данного отчетного периода увеличивает прибыль этого периода, создавая возможность управлению организацией использовать эту учетную категорию в своих целях. Доходы будущих периодов, так же как и аналогичные расходы, могут возникать еще до того, как они заработаны по существу. Поэтому в бухгалтерском учете финансовых результатов возникает необходимость в определении доли названных доходов, включаемых в состав финансовых результатов отчетного периода.

Так, Я.В. Соколов при рассмотрении классификации доходов по отношению к отчетному периоду выделяет будущие доходы. В соответствии с мнением автора “будущие доходы - это поступления ценностей в текущем отчетном периоде, но прибыль от этих поступлений будет отражена в будущих отчетных периодах”¹⁴. Причем устанавливается взаимосвязь между прибылью будущих периодов и прибылью предшествующих отчетных периодов: “...В будущие периоды реально полученная прибыль увеличивается за счет прибыли прошлых периодов”¹⁵.

С.А. Николаева при рассмотрении классификации доходов по тому же признаку считает, что “доходы будущих периодов” (отложенные доходы) - доходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности и событиями текущего отчетного периода, но признаваемые в отчете о прибылях и убытках в будущих отчетных периодах¹⁶.

Дальнейшего теоретического развития учетная категория “доходы будущих периодов” в работах указанных авторов не получила. Между тем в современных условиях хозяйствования значительно расширился перечень операций, порождающих доходы будущих периодов.

Принцип разграничения доходов и расходов, имеющих отношение к двум и более отчетным периодам, является обязательным для правильного исчисления финансовых результатов отчетного периода и рассмотрения условий их возникновения.

Значительное влияние на формирование финансовых результатов оказывает методологический прием резервирования предстоящих платежей. Заметим, что резервы предстоящих платежей - это зеркальное отражение категории “рас-

ходы будущих периодов”. Такие резервы создаются за счет равномерного включения расходов в затраты организации. Целью создания подобных резервов является покрытие расходов, которые неизбежно появятся в будущих отчетных периодах. “Если бухгалтеры приняли правило, согласно которому расходы должны относиться к тому отчетному периоду, в котором благодаря им были получены доходы, и, соответственно, доходы должны быть показаны в том периоде, когда были понесены связанные с ними расходы, то резервирование становится неизбежным”¹⁷.

В то же время резервирование расходов предстоящих платежей участников холдинга зависит от решения материнской компании, т. е. является элементом учетной политики. Создание резервов предстоящих платежей снижает прибыль отчетного периода. Искусственный характер этой учетной категории и ее влияние на величину прибыли в каждом отчетном месяце позволяют менеджерам манипулировать указанным показателем. Причем резервы предстоящих платежей не оказывают влияния на налогообложение прибыли по итогам хозяйственной деятельности за год. Поэтому теоретическим и практическим проблемам учета резервов предстоящих платежей, как категории, влияющей на организацию учета финансовых результатов, следует уделять большее внимание. Я.В. Соколов при рассмотрении базовых правил резервирования и его влияния на величину финансовых результатов выделил рассматриваемые резервы в самостоятельный объект учетного наблюдения. На его взгляд, создание именно таких резервов преследует цель регулирования финансовых результатов¹⁸. С этим утверждением можно не согласиться. По нашему мнению, любые резервы, создаваемые как путем включения части расходов в затраты, так и за счет прибыли организации, влияют на величину финансовых результатов. При этом мы не оспариваем постулат, что создание резервов предстоящих платежей позволяет избежать резких колебаний себестоимости отчетного периода и, следовательно, таких же колебаний финансовых результатов. В практическом плане представляет интерес работа В.И. Ткача, С.В. Романовой, А.С. Чешева “Учет резервов предприятия”, в которой делается попытка рассмотреть систему нормативных актов, регулирующих учет резервов предстоящих платежей, а также правил ведения такого учета¹⁹.

Следующей методологической предпосылкой построения системы учета финансовых результатов в Российской Федерации является принцип кумулятивности информации. В соответствии с ним показатели финансовых результатов формируются в бухгалтерском учете нарастающим итогом с начала года, т.е. накопительно. При-

менение этого принципа при формировании трансфертных финансовых результатов диктуется в первую очередь интересами пользователей бухгалтерской информации. При обращении к данным бухгалтерского учета в любой момент отчетного периода пользователь получает всю необходимую информацию о формировании трансфертных финансовых результатов и условиях их возникновения. Кроме того, применение принципа кумулятивности информации в учете финансовых результатов диктуется правилами составления бухгалтерской отчетности о финансовых результатах. В отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты. Поэтому если бы принцип кумулятивности информации не был задействован в организации учета финансовых результатов, то составление отчета о прибылях и убытках превратилось бы в весьма трудоемкую процедуру.

Развитие принципа кумулятивности информации нашло отражение в Плане счетов бухгалтерского учета, где предусмотрены специальные кумулятивные субсчета, предназначенные для отражения доходов, расходов и финансовых результатов как по обычным видам деятельности, так и по прочим операциям. При формировании информации о трансфертных финансовых результатах в управленческом учете тоже применяются кумулятивные счета, которые предусматриваются рабочим Планом счетов управленческого учета. Тем более "...традиционный бухгалтерский учет позволяет создавать так называемую многоуровневую аналитику объектов учета в системе счетов..."²⁰.

Принцип кумулятивности информации порождает необходимость разработки правил закрытия счетов учета финансовых результатов. При этом закрытие счетов преследует две цели. Первая цель связана с тем, что необходимо создать основу для ведения учета финансовых результатов в следующем отчетном периоде, т.е. соблюсти принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. На конец года на счетах учета финансовых результатов числятся показатели доходов, расходов и финансовых результатов за отчетный период. Поскольку эти показатели имеют отношение только к данному отчетному периоду, необходима процедура закрытия счетов. Таким образом, в периоде, который следует за отчетным периодом, счета учета финансовых результатов не должны иметь остатков. Правила закрытия результативных счетов учета трансфертных финансовых результатов устанавливаются регламентом, разработанным материнской компанией.

Вторая цель реформирования счетов связана с определением чистой прибыли/убытка отчетного периода и с включением этого показателя в состав собственного капитала организации. Закрытие счетов оформляется соответствующими записями на указанных счетах. Так, на счетах, предназначенных для отражения доходов, расходов и финансовых результатов по обычным видам деятельности и по прочим операциям, реформация осуществляется внутренними записями. В свою очередь, со счета, предназначенного для выявления конечного финансового результата (чистая прибыль/убыток отчетного года), этот показатель списывается заключительной записью декабря и включается в состав собственного капитала. Таким образом, принцип кумулятивности финансовых результатов обеспечивает пользователей всей необходимой информацией, в том числе и об условиях их формирования, а правило закрытия счетов учета финансовых результатов обеспечивает выделение каждого отчетного периода в самостоятельный объект учетного наблюдения и обеспечивает контроль за формированием собственного капитала организации в разрезе отчетных периодов. Вышеуказанное относится и к формированию информации о трансфертных финансовых результатах.

Следовательно, основой построения системы учета трансфертных финансовых результатов в Российской Федерации является принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, который требует разграничения доходов с применением трансфертного ценообразования и расходов, включая транзакционные издержки, по отчетным периодам. В свою очередь, принципы учета трансфертных финансовых результатов обеспечиваются правилами признания и определения величины доходов и расходов, а также правилом закрытия счетов трансфертных финансовых результатов.

Формирование трансфертных финансовых результатов предполагает определение конечного финансового результата отчетного периода - чистой трансфертной прибыли (непокрытого трансфертного убытка). Этот показатель включается в состав собственного капитала холдинга. Влияние рассматриваемого показателя на величину собственного капитала холдинга обуславливается взаимосвязью финансовых показателей отчетного периода с показателями финансово-хозяйственной деятельности в предшествующие отчетные периоды. При этом принципиальным для величины собственного капитала является наличие остатка чистой прибыли, числящегося в его составе, и непокрытого убытка.

В нормативных документах бухгалтерского учета остаток чистой прибыли, числящийся в составе собственного капитала, обозначается тер-

мином “нераспределенная прибыль” и представляет собой сумму прибыли с начала функционирования организации за вычетом выплат по дивидендам и прибыли, направленной по решению собственников на покрытие определенных расходов. Наличие нераспределенной прибыли означает, что активы организации увеличились за счет операций предшествующих отчетных периодов, финансовым результатом которых является прибыль. Непокрытый убыток представляет собой суммы убытков предшествующих отчетных периодов, не покрытых прибылью от финансово-хозяйственной деятельности организации в тех же отчетных периодах. Непокрытый убыток направляется в уменьшение собственного капитала организации.

Методологической предпосылкой организации учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) является допущение имущественной обособленности организации, сформулированной в п. 6 Положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” ПБУ 1/2008. В соответствии с ним предполагается, что “активы и обязательства организации существуют обособлено от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций”²¹. Таким образом, разница между активами и обязательствами организации представляет собой собственный капитал организации - собственность участников организации. Эта категория получила название чистых активов организации.

Вопросы формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в составе собственного капитала организации нельзя ограничивать только рамками включения в него чистой прибыли (убытка) отчетного периода. Само наличие прибыли предполагает ее распределение по различным направлениям. В свою очередь, наличие непокрытого убытка предполагает права его покрытия.

Принцип ведения бухгалтерского учета распределения прибыли, в том числе трансфертной прибыли (покрытия убытка), определяется позицией собственников холдинга, а методические приемы ведения такого учета могут быть разными. При этом нельзя не отметить, что в отечественной экономической литературе последних лет принципам учета нераспределенной прибыли уделяется недостаточное внимание.

Применение в организации бухгалтерского учета принципа непрерывности деятельности, который гласит, что “организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности...”, позволяет говорить о выделении второго основного направления распределения

прибыли²². Это - осуществление расходов, связанных с производственным развитием организации. Длительное функционирование организации в условиях рыночной экономики невозможно без направления части капитала, идущего на поддержание положения организации, на расширение производства. То есть принципиальными в организации учета распределения прибыли являются два направления - начисление и выплата дивидендов учредителям (участникам) организации и осуществление расходов, связанных с производственным развитием организации.

Распределение прибыли как экономической категории возможно только при ее наличии в составе собственного капитала организации. Поэтому, на наш взгляд, основным принципом организации учета нераспределенной прибыли должен быть принцип ограничения в распределении прибыли, который может быть сформулирован следующим образом: принцип ограничения предполагает, что материальное расходование нераспределенной прибыли возможно только при ее наличии в составе капитала организации.

Принципы начисления дивидендов учредителям (участникам) организации базируются на экономической природе данной операции, в соответствии с которой происходит уменьшение капитала организации. Поэтому в информационной системе учетные записи по начислению дивидендов показывают уменьшение нераспределенной прибыли, и, как следствие, уменьшения собственного капитала на производственное развитие организации в настоящее время не наблюдается, что объясняется различными причинами. Основной причиной является отсутствие в нормативных документах бухгалтерского учета понятия “расходы, связанные с производственным развитием организации”.

На основе вышеизложенного можно предложить следующую систему методологических принципов формирования информации о трансфертных финансовых результатах холдинга (рис. 2).

Представленная методологическая основа позволяет формировать информацию 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 названных процессов представляет собой чистую прибыль (убыток) - показатель, включаемый в состав собственного капитала организации. Пользователь получает необходимый минимум информации при

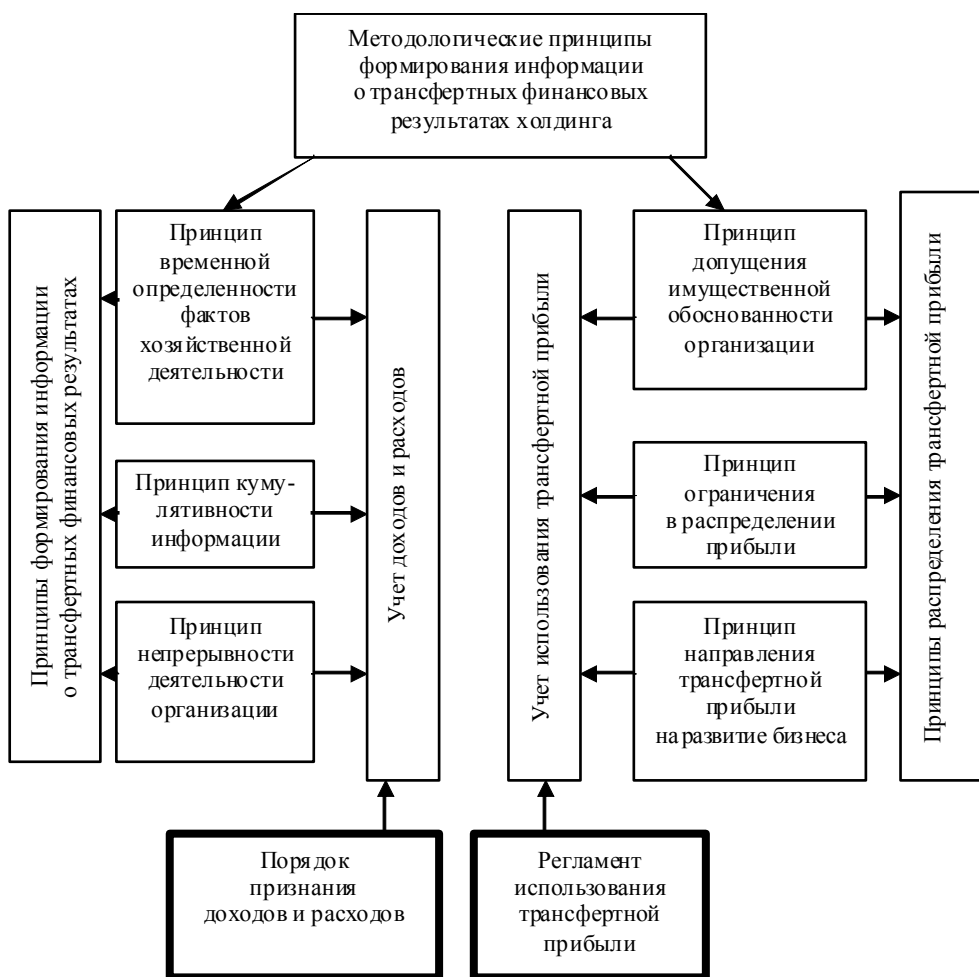


Рис. 2. Система методологических принципов формирования информации о трансфертных финансовых результатах

первом обращении к этим данным. Таким образом, принцип развернутого формирования финансовых результатов является необходимым условием их многофункциональности.

¹ Нилдз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М., 2000. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

² Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета : учебник : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. М., 1999.

³ Азарская М.А., Веркеева Е.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления бизнес процессами в системе внутреннего аудита // *Вопр. экономики и права*. 2011. □ 12. С. 242-249.

⁴ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.

⁵ Хедриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М., 2000. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

⁶ Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Указ. соч.

⁷ Хедриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Указ. соч.

⁸ Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету / под ред. С.А. Николаевой. 3-е изд., перераб. и доп. Кн. 2. М., 2000. С. 73.

⁹ Карзаева Н.Н. Оценка и ее роль в учетной и финансовой политике организации. М., 2002. С. 90-99.

¹⁰ Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Указ. соч. С. 314.

¹¹ Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. С. 81.

¹² Соколов Я.В. Указ. соч. С. 447.

¹³ Там же. С. 37.

¹⁴ Там же. С. 459.

¹⁵ Там же.

¹⁶ Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. С. 207.

¹⁷ Соколов Я.В. Указ. соч. С. 465.

¹⁸ Там же. С. 468.

¹⁹ Ткач В.И., Романова С.В., Чешев А.С. Учет резервов предприятия. М., 2000. С. 43-58.

²⁰ Иванов Е.А. Учетные системы в концепции повышения качества управленческой информации // *Вопр. экономики и права*. 2011. □ 4. С. 235.

²¹ Там же. С. 46.

²² Там же.

Поступила в редакцию 03.04.2012 г.