

# Международный бухгалтерский учет



**Взаимосвязь учетной информации  
и системы управления объединениями**

**О сближении нормативной базы  
российского бухгалтерского учета с МСФО**

**Предпосылки создания консолидированных групп  
налогоплательщиков**

**Принципы стандартизации  
аудиторской деятельности**

**Аудит эффективности: показатели и критерии  
эффективности использования средств**

**2 (248) – 2013**  
**ЯНВАРЬ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»  
– индекс 34136 – каталог  
российской прессы  
«Почта России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала –  
www.elibrary.ru, www.dilib.ru  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**  
Л.А. Чалдаева, доктор  
экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.И. Гализдра, Л.А. Манкуева,

Н.В. Токарева

**Редакционный совет:**

Ф.Ф. Бутынец, доктор  
экономических наук, профессор  
М.А. Вахрушина, доктор  
экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических  
наук, профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических  
наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических  
наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических  
наук, профессор

С.В. Панкова, доктор экономических  
наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,  
профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических  
наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор  
экономических наук, профессор

**Верстка:** М.С. Гранильщикова

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 26.12.2012.

Формат 60x90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,5 п.л. Тираж 6 300 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки  
России для публикации научных работ, от-  
ражающих основное научное содержание  
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферировается в ВИНТИ РАН.

Перепечатка материалов и использова-  
ние их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только

с письменного разрешения редакции.

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

2 (248) – 2013 январь

## СОДЕРЖАНИЕ

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Зимакова Л.А., Костякова Ю.В.* Взаимосвязь направлений детализации учетной информации и используемой системы управления .....2
- *Иванов А.Е.* Издержки реформирования отечественного бухгалтерского учета: расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов .....12
- *Почекаева О.В.* ABC-метод управления затратами .....17

### НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Кондрашова Н.А.* Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков .....28

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Слободняк И.А., Ларюнина Е.В.* Принципы стандартизации аудиторской деятельности .....35

### ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Котлячков О.В., Котлячкова Н.В.* Показатели и критерии эффективности использования средств, применяемые для аудита эффективности .....47

### ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Чижевская Л.В., Куликова Н.Т.* Хозяйственные процессы на предприятии: подход с точки зрения типов научной рациональности .....58

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации  
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.  
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут  
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).  
Статьи рецензируются.

УДК 657.1

## ВЗАИМОСВЯЗЬ НАПРАВЛЕНИЙ ДЕТАЛИЗАЦИИ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ И ИСПОЛЬЗУЕМОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

**Л. А. ЗИМАКОВА,**

*доктор экономических наук,  
доцент кафедры бухгалтерского учета*

*E-mail: zima@belnet.ru*

**Ю. В. КОСТЯКОВА,**

*аспирант*

*E-mail: Yul\_Kos@mail.ru*

*Белгородский государственный национальный  
исследовательский университет*

---

*В статье рассмотрено влияние основных принципов управления корпоративными объединениями на направления детализации учетной информации. Описаны характерные черты подсистем финансового, управленческого, налогового учета и системы контроля, свойственные для централизованной и децентрализованной (дивизионной и матричной) моделей управления.*

*Ключевые слова: децентрализованная модель управления, матричная модель управления, дивизионная модель управления, учетная система.*

---

**Б**ольшинство хозяйствующих субъектов сегодня имеют разветвленную организационную структуру, которая предполагает аккумуляцию информации и обмен ею на различных уровнях. Следовательно, появляется потребность в формировании многоуровневой систематизированной базы данных с четко определенными направлениями потоков информации. Процесс ее создания и дальнейшего использо-

вания во многом зависит от модели управления хозяйствующим субъектом. Число элементов, уровней в системе управления, а также количество, характер связей и полномочий работников определяют направления сбора, обработки информации и составления отчетности.

Наметившаяся тенденция укрупнения бизнеса приводит к появлению различного рода корпоративных объединений, усложняется система управления, изменяются коммуникационные связи, увеличивается объем информации. Внутренняя информация содержится в учетной системе, дополняется внешними данными, и только умелое сочетание внешних и внутренних информационных потоков позволяет эффективно управлять организацией. Нормативные документы регламентируют основные правила сбора и обработки данных для целей финансового и налогового учета. Принципы детализации информации определяются хозяйствующими субъектами самостоятельно, но базируются они чаще всего на общепринятых моделях управления.

С точки зрения менеджмента выделяются различные модели управления корпоративными объединениями. Наиболее распространенными и имеющими яркие отличия являются следующие модели управления:

- 1) централизованная:
  - с выделением филиальной сети;
  - с выделением отдельных юридических лиц (внутрихолдинговая);
- 2) децентрализованная:
  - матричная;
  - дивизионная.

Система управления определяется степенью делегирования полномочий – возможностью принимать управленческие решения и их значимостью, а также организацией контроля. Система бухгалтерского учета как важнейший информационный источник позволяет аккумулировать ту или иную информацию, обрабатывать ее и готовить к использованию на различных уровнях, поэтому она имеет непосредственную связь с системой управления.

Централизованная структура предполагает формирование системы филиалов и жесткую централизацию или холдинговую структуру и централизацию посредством управляющей компании. Для большинства российских организаций свойственна чрезмерная централизация управления [2].

Развитие филиальной сети в рамках транснациональных корпораций получило широкое распространение в 1950–1960-е гг. Филиалы являлись уменьшенными копиями головных организаций. В силу слабого развития информационных и телекоммуникационных систем создание филиалов было связано с большими издержками, так как каждый регион требовал дополнительных маркетинговых исследований и учета специфических особенностей.

В 1970–1980-е гг. получают развитие дочерние компании и создаются отдельные службы, осуществляющие управление международным бизнесом. Они координировали и контролировали деятельность дочерних компаний. С 1990-х гг. наблюдается не просто интернационализация бизнеса, но и его глобализация, что предполагает перестройку всей работы с использованием современных информационных технологий.

В современных условиях хозяйствования используются новые подходы к управлению корпоративными объединениями – децентрализованные. Они ориентированы на делегирование полномочий и усиление заинтересованности в получении конечного финансового результата. В рамках проводимого исследования были рассмотрены матричные и дивизионные децентрализованные модели управления.

Матричная структура управления предполагает четкое распределение ответственности и подотчетности. Она используется многими многонациональными компаниями и нацелена на диверсификацию бизнеса. При использовании данной системы появляется возможность сочетания различных подходов в разных организациях и подразделениях в ходе реализации проектов. Недостатком является очень сложная, громоздкая организационная структура и необходимость составления матриц распределения полномочий и ответственности с выделением индикаторов деятельности, являющихся основой внутрикорпоративной отчетности и системы стимулирования [2].

Матричная форма управления используется в компаниях General Motors, General Electric, Texas Instrument, «ТНК-ВР-Лимитед» [2, 5].

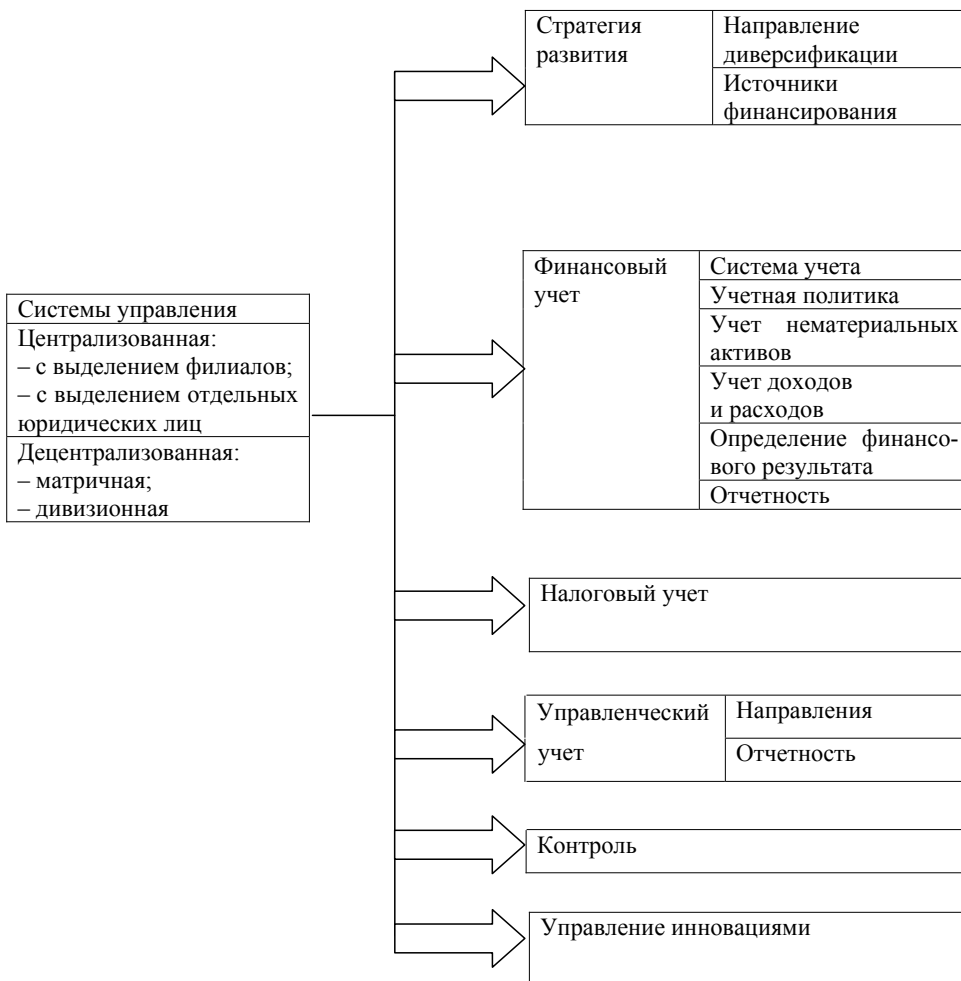
Дивизионная структура предполагает деление организации на блоки:

- 1) продуктовый: по видам товаров и услуг;
- 2) потребительский: по группам покупателей;
- 3) региональный: по регионам.

В данном контексте рассматриваются дивизионные системы управления, имеющие региональную структуру. Каждый из дивизионов является центром прибыли.

Примером дивизионной системы служит концерн Forbo – ведущий мировой производитель напольных покрытий, строительной химии, промышленных клеев. Концерн Forbo состоит из трех дивизионов:

- Forbo Flooring Systems – напольные покрытия;
  - Forbo Bonding Systems – строительная химия, клеи;
  - Forbo Movement Systems – конвейерные ленты.
- Дивизион Forbo Bonding Systems объединяет несколько направлений производства:
- Building & Construction (строительная химия);



Направления детализации учетной информации на базе современных моделей управления

– Synthetic Polymers (синтетические полимеры).

В г. Старом Осколе Белгородской области зарегистрировано и работает Общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Форбо Стройтех», входящее в группу компаний Building & Construction, к которой также относятся заводы в Голландии (Eurocol b. v.), Германии (Forbo Erfurt GmbH) и Франции (Forbo SAS).

Рассмотрим направления детализации учетной информации на базе современных систем управления. На рисунке представлены основные позиции, по которым будет производиться сравнение:

1. **Стратегия развития.**

Важнейшей позицией, влияющей на детализацию и агрегирование учетной информации, является стратегия развития.

Централизованная система управления филиальной сетью ориентирована на долгосрочные инвестиции, но при этом развиваются конкурентные преимущества с учетом региональных особенностей. Филиалам передается только часть функций, влияющих на повышение эффективности работы в определенном регионе. Чаще всего развивается один вид деятельности и наблюдается только географическая диверсификация.

Стандартное преимущество централизации – экономия на персонале и снижение затрат на оплату труда. Так как большинство решений принимается ограниченной группой специалистов (в центре), то на местах

необходимо только четкое выполнение заданий, при этом появляется возможность использовать менее квалифицированных сотрудников и выплачивать им более низкое вознаграждение.

В отличие от филиальной сети любое холдинговое объединение предполагает диверсификацию бизнеса, но при этом все финансовое управление осуществляет головная организация, которая спускает плановые задания, а затем контролирует их выполнение. Структурные организации, входящие в холдинг, ориентированы на решение конкретных производственных задач. Централизация наиболее свойственна горизонтальным холдингам, предполагающим объединение однородного бизнеса [3].

Использование матричной структуры управления нацелено на активную диверсификацию

бизнеса, ускорение технического развития, использование инноваций, обеспечивающих повышение эффективности производства. Особое внимание при этом уделяется развитию творческой инициативы у руководителей и специалистов.

В матричной организации управление строится по отдельным сферам деятельности: научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), производство, сбыт, снабжение и другие виды работы, а также по программам. Следовательно, детализация учетной информации также должна осуществляться по видам деятельности, а внутри видов деятельности – по процессам, при этом аккумулироваться информация должна по проектам.

Так как матричная структура позволяет передавать часть полномочий по решению задач на средний уровень, значит, появляется возможность выделения более разнообразных центров ответственности. Одновременно с этим сложность решаемых задач и внутренних взаимосвязей повышает требования к координации деятельности большого числа подразделений и делает необходимым использование в процессе бюджетирования планов-графиков с выделением промежуточных этапов работ, предусматривающих разбивку работ на подэтапы. Для наглядности целесообразно использовать график Гранта.

Дивизионная система управления нацелена на отделение общей стратегии развития от оперативного управления каждым дивизионом. Общую стратегию определяет управляющая компания и распределяет роли каждому структурному подразделению.

Такой подход к управлению используется крупными производственными объединениями со сложными технологическими процессами, постоянно увеличивающимися размеры предприятий и расширяющимися профили деятельности.

Общество с ограниченной ответственностью «Форбо Стройтех» ежегодно увеличивает объемы производства, и если в первые годы многие компоненты ввозились из Германии, то в настоящее время строятся новые производственные линии по производству необходимых компонентов на территории Белгородской области. То есть постепенно все производство перемещается в Россию.

Открытие филиалов чаще всего осуществляется за счет собственных или заемных (банков-

ских) источников финансирования, но не за счет привлечения инвесторов. При внутригрупповых сделках перемещение финансовых средств не затруднено, но необходимо вести оперативный контроль за целевым использованием средств.

Источники финансирования холдинговых структур следующие:

- собственные средства холдинговой организации и ее дочерних организаций;
- заемные: банковские кредиты и внутрихолдинговые займы;
- привлеченные: внешние инвестиции.

Наибольший экономический эффект использование матричной структуры управления приносит на крупных предприятиях, выпускающих сложную продукцию. К таким секторам экономики относят тяжелое машиностроение, фармацевтическую промышленность, аэрокосмическую и химическую промышленность и т. п. В настоящее время финансирование многих проектов в данных сферах деятельности осуществляется из разных источников, важнейшим из которых являются бюджетные средства. Ярким примером является открытое акционерное общество «АВТОВАЗ», средства для развития которого поступают как от российских акционеров, так и от зарубежных – «Рено с. а. с.» (Renault s. a. s.). Одновременно с этим государство выделяет средства в рамках реализации отдельных проектов. Следовательно, появляется потребность более жесткого контроля за целевым и эффективным использованием финансовых ресурсов.

## 2. Система финансового учета.

Учетная политика является низшим уровнем, регулирующим ведение учета в хозяйствующих субъектах, но она имеет важное значение для организации учетного процесса. Именно в ней определяются основные положения, влияющие на формирование финансового результата, и она должна быть направлена на улучшение прозрачности и качества информации. Манипуляции с учетной политикой могут вводить в заблуждение внешних пользователей.

Учетная политика при централизованной системе управления разрабатывается головной организацией и подлежит беспрекословному выполнению всеми подразделениями (филиалами). Жесткая регламентация предполагает не только

наличие общих методологических рекомендаций по ведению учета, но и набор строго определенных бухгалтерских проводок, возможных для использования. При этом чаще всего используется единая централизованная система учета, и операции прослеживаются в оперативном режиме. Применяется система паролей и ограничений, а также частичная блокировка операций. Филиал может отражать текущие хозяйственные операции, но закрытие счетов осуществляется головной организацией. Учет ведется по национальным стандартам. Перемещение ресурсов между филиалами и головной организацией отражается с использованием субсчетов к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Руководители филиальной сети заинтересованы в создании брендов как нематериальных активов, что положительно влияет на скорость развития бизнеса в новых регионах, снижает затраты филиалов. Но владельцем бренда выступает головная организация, и числится он на ее бухгалтерских счетах. Нельзя не учитывать и того, что сетевые структуры могут выстраиваться с помощью системы франчайзинга и аутсорсинга, а это предполагает особенности ведения учета.

В соответствии со ст. 55 Гражданского кодекса РФ представительства и филиалы не являются юридическими лицами, они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений [1]. Поэтому все активы учитываются на счетах бухгалтерского учета головной организации. Учет доходов ведется по видам деятельности, а финансовый результат определяется по организации в целом. Отчетность составляется по организации в целом, путем корректировок трансформируется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Централизованная система управления предполагает жесткий всесторонний контроль, поэтому создается единая интегрированная учетная система для всех подразделений, входящих в объединение. Наличие единого информационного поля позволяет вести оперативный контроль за совершением и отражением хозяйственных операций. Так, ООО «ТПК «Инком Техника» имеет единую информационную базу материально-производственных запасов во всех организациях, что

позволяет контролировать наличие и использование запасов, а также вести оперативный учет их перемещения. Для усиления контроля за дорогостоящими сделками используются договоры комиссии.

Холдинговая централизованная структура хотя и предполагает единую учетную политику, но так как в ее состав входят различные юридические лица, то закрытие счетов осуществляется каждой балансовой единицей самостоятельно. А поскольку в состав организации входят подразделения, расположенные на территории зарубежных стран, то учитываются и особенности национальных стандартов учета. Учет активов ведется по каждой балансовой единице, что предусмотрено законодательством.

В рассматриваемых организациях наблюдается заинтересованность в создании и использовании брендов, но возникает проблема в их постановке на учет и передаче прав пользования. Положительно на эффективность деятельности влияет использование в названии всех организаций, входящих в холдинг, «слова-названия», определяющего его принадлежность к конкретному холдингу. Учет доходов ведется по видам и направлениям деятельности, финансовый результат рассчитывается по отдельным юридическим лицам.

Отчетность составляется на двух уровнях:

- на уровне юридического лица – по национальным учетным стандартам;
- на уровне холдинга – по МСФО.

Децентрализованная система управления предполагает выделение отдельных юридических лиц, однако поскольку они входят в корпоративное объединение, то нацелены на выполнение общей миссии и могут использовать единую торговую марку, товарный знак и т.п. Права на торговую марку находятся у одной организации, а другие заключают договоры на право использовать ее в своей деятельности и уплачивают за это определенную сумму денежных средств.

Матричные структуры управления используются крупными корпоративными объединениями, но при этом каждое крупное подразделение выделяется в отдельное юридическое лицо. Управляющая компания разрабатывает общие положения по организации учетной работы, но каждое юри-