

Галиева Юлия Рузановна
Galieva Yuliya Ruzanovna
ФГБОУ ВПО Ростовский государственный строительный университет
Rostov State University of Civil Engineering
Доцент кафедры «Управленческий учет и анализ»,
кандидат экономических наук
Associate Professor of "Management Accounting and Analysis",
candidates of economic sciences
08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика»
E-Mail: galiewayliya@mail.ru

Структурированный план счетов в холдингах

Structured chart of accounts in holdings

Аннотация: В данной статье автором была разработана и теоретически обоснована необходимость формирования и использования структурированных планов счетов в холдингах, обладающих большой информационной емкостью и позволяющих вести учет по 50-100 тысячам учетно-аналитическим позициям. Предлагается интегрировать бухгалтерские инженеринговые механизмы управленческого и стратегического учета. Обосновывается построение структурированного плана счетов холдинга на модулях плана счетов, принципах архитектуры и инструментов бухгалтерского инженеринга.

The Abstract: In this paper, the authors developed and theoretically substantiated the need for a structured and use of accounts in holdings that have large information capacity and is responsible for managing thousands of 50-100 accounting and analytical positions. Offers integrated accounting engineering mechanisms and strategic management accounting. Justified the construction of a structured plan of accounts holding the modules of accounts, principles of accounting tools and architectonics engineering.

Ключевые слова: Холдинг; Структурированный план счетов; Стандарт структурированного плана счетов холдинга; Архитектоника управленческого учета; Архитектоника интегрированного стратегического учета; Принципы архитектуры; Инструменты бухгалтерского инженеринга; Консолидация; Метод учета затрат; План счетов холдинга; Производственная оптика; Финансовая оптика; Специализированная оптика; Учет в разрезе холдинговых структур; Консолидационные корректировки; Доля участия в собственном капитале дочернего предприятия; Вторичное распределение затрат.

Keywords: Holding; structured plan accounts; standard structured chart of accounts of the holding; Architectonics management accounting; Architectonics integrated strategic accounting, principles of architectonics, Accounting Tools Engineering; consolidation, cost accounting method, chart of accounts of the holding, manufacturing optics; Financial optics, Special Products, accounting in the context holding companies, Consolidation adjustments, share in the equity of a subsidiary, secondary distribution of costs.

В последние 10-15 лет структурированные планы счетов получили широкое распространение. Их преимущества по сравнению с планами счетов финансового учета сводятся к следующим позициям:

- 1) отпадает необходимость в разработке самостоятельных планов счетов управленческого и стратегического учета;
- 2) структурированный план счетов не требует разработки рабочего плана счетов, так как увязан со структурой холдинга.
- 3) структурированный план счетов строится на модульной основе, что позволяет определить финансовый результат по каждому модулю – "Балансовые счета", счета "Доходы – Затраты – Результаты";
- 4) структурированный план счетов соответствует принципам определения налогового результата, так как позволяет определять финансовый результат по формуле "Доходы – Затраты по элементам ± Изменение остатков ресурсов (производственных или всех в зависимости от оптики финансового учета) за отчетный период".
- 5) структурированный план счетов позволяет интегрировать бухгалтерские инжиниринговые механизмы управленческого и стратегического учета.
- 6) архитектура плана счетов позволяет интегрировать и механизмы стратегического учета.
- 7) организация контроля производится на базе интеграции в структурированный план счетов механизмов стратегического учета.
- 8) интегрированный план счетов обладает большой информационной емкостью и позволяет вести учет по 50-100 тысячам учетно-аналитическим позициям.

В начале XXI века в России структурированные планы счетов получили теоретическое обоснование (Э.Л. Архипов, В.В. Варламова, А.Н. Максименко, В.Е. Шумилина и др.).

А.Н. Максименко разработал макет структурированного рабочего плана счетов, положив в его основу аналитические позиции.

В.В. Варламова в основу стандарта структурированного плана счетов аутсорсинговой деятельности положила в его основу уровни учетно-аналитической структуры.

Э.Л. Архипов разработал на базе структурированного рабочего плана счетов систему интегрированного финансового и управленческого учета, что позволило организовать управление ресурсным потенциалом (управление собственностью; платежеспособностью; реорганизацией; денежными потоками; резервной системой).

Е.Л. Мирзоян в основу структурированного рабочего плана счетов положила варианты финансового учета (финансовый учет: экономической; доходной, производственной направленности¹);).

В практическом плане структурированные планы счетов получили распространение на ряде предприятий: ОАО "Юг-Руси", ОАО "Балтика", АО "Монтажник" и др.

Исходя из этих позиций автор разработала и апробировала "Стандарт структурированного плана счетов холдинга". Он строится на использовании 3-х оптик финансового учета:

- финансовая оптика, используемая в учете материнской (управленческой) компании, финансовых структур холдинга, торговых предприятий);
- производственная оптика (дочерние производственные предприятия всех отраслей);

¹ Е.Л. Мирзоян под направленностью понимает оптику финансового учета

– специализированная оптика (инновационные подразделения холдинга).

Стандарт "Структурированный план счетов холдинга" включает 6 блоков:

- балансовые счета;
- счета "Доходы – Затраты – Результаты";
- забалансовые счета;
- архитектура интегрированного управленческого учета;
- архитектура интегрированного стратегического учета;
- организация контроля.

1-й блок стандарта "Балансовые счета" представлен 6 разделами:

Раздел I "Основные средства и внеоборотные активы".

Раздел II "Производственные запасы".

Раздел III "Денежные средства".

Раздел IV "Расчеты".

Раздел V "Кредиты и финансирование".

Раздел VI "Капитал и разделы".

Балансовые счета холдинга позволяют решить 7 основных проблем.

I. Система субсчетов и аналитические позиции позволяют отразить в учете основные особенности холдинга (табл. 1).

Таблица 1

Предполагаемые дополнения к рабочему плану счетов участников группы организаций, облегчающие проведение консолидационных корректировок

№	Наименование счета (субсчета)	Назначение
1	2	3
1	Счет 02 «Амортизация основных средств», субсчет 1 «Амортизация основных средств, приобретенных внутри группы»	Обособление амортизационных начислений по основным средствам, приобретенным внутри группы, с целью облегчения корректировки прибыли группы организаций при составлении консолидированной финансовой отчетности.
2	Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 9 «Приобретение дочерних организаций»	Отражение приобретаемых организаций.
3	Счет 04 «Нематериальные активы», субсчет 1 «Деловая репутация»	Отражение величины деловой репутации с целью облегчения ее выделения при консолидации финансовой отчетности участников группы.
4	Счет 05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет 1 «Амортизация нематериальных активов, приобретенных внутри группы»	Обособление амортизационных начислений по нематериальным активам, приобретенным внутри группы, с целью облегчения корректировки прибыли группы организаций при составлении консолидированной финансовой отчетности.

5	Счет 05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет 2 «Амортизация деловой репутации»	Отражение сумм амортизационных начислений деловой репутации с целью последующей корректировки прибыли материнской организации при составлении консолидированной финансовой отчетности.
6	Счет 06 «Деловая репутация» (новый дополнительный счет)	Обособление величины деловой репутации в консолидированном бухгалтерском балансе.
7	Счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 5 «Консолидируемые дочерние организации»	Отражение величины вложений в контролируемые организации иным способом, чем за счет владения блокирующим пакетом ценных бумаг или долей уставного капитала
8	Счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 6 «Доля нераспределенной прибыли»	Отражение величины нераспределенной прибыли дочерней организации на момент ее приобретения с целью обеспечения последующего равенства активов и пассивов в консолидированном балансе.
9	Счет 78 «Внутригрупповые расчеты» по субсчетам (новый дополнительный счет)	Обособление расчетов внутри группы с целью проведения последующей корректировки консолидированной финансовой отчетности.
10	Счет 80 «Уставный капитал», субсчет 1 «Доля материнской организации», субсчет 3 «Доля меньшинства»	Обособленное отражение дочерними организациями долей материнской организации и меньшинства в уставном капитале.
11	Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 1 «Доля материнской организации», субсчет 2 «Доля меньшинства»	Обособленное отражение дочерними организациями долей материнской организации и меньшинства в нераспределенной прибыли.
12	Счет 88 «Доля меньшинства в капитале»	Выделение долей меньшинства в капитале и нераспределенной прибыли (убытке) в консолидированном балансе согласно требованиям МСФО.
13	Счет 89 «Доля меньшинства в нераспределенной прибыли (убытке)» (новый дополнительный счет)	

II. Отражение на субсчетах и аналитических позициях активов сегмента – активы, которые используются сегментом в его операционной деятельности и которые либо непосредственно относятся к определенному сегменту, либо, если один актив или группа активов используются несколькими сегментами, могут обоснованно распределяться на каждый из них.

III. Отражение в учете участия в капитале методом учета по долевному участию. Согласно методу учета по долевному участию, инвестор регистрирует процент участия в прибылях компании на дебете счета капиталовложений и на кредите счета доли в прибылях объекта инвестиций. Суммы, получаемых инвестором дивидендов заносятся на дебет счета наличных денежных средств и на кредит счета капиталовложений в объект инвестиций.

IV. Положительная разница между предложением и суммой чистых активов отражается как положительный гудвилл.

Положительная разница между предложением (стоимостью акций, предлагаемых в качестве платы или стоимости внесенного имущества) и

суммой чистых активов дочернего предприятия капитализируется, рассматривается как положительный гудвилл при консолидации и учитывается в составе нематериальных активов.

Отрицательная разница (отрицательный гудвилл) отражается в составе резервов на приобретение [1, с. 186].

V. Отражение купленных у акционеров дочернего предприятия акций не по балансовой стоимости, а доли участия в инструментах бухгалтерского инжиниринга по себестоимости.

Акции, купленные у акционеров дочернего предприятия, отражаются в балансе материнской компании по себестоимости приобретения, а доля участия в собственном капитале дочернего предприятия – по балансовой стоимости внесенных активов. Моделирование дает возможность комплексного, системного подхода к консолидированному учету.

VI. Учет критериев и фактическое состояние оборудования холдинговых структур отражается в производных балансовых отчетах по 5 градациям:

- 100 % участие в собственном капитале дочернего предприятия;
- 75 % участие;
- 51 % голосов, достаточно для формирования органов управления;
- 33 % – ограниченный контроль;
- 20 % – совместное влияние.

VII. Финансовый результат определяется по формуле:

$$(A_{2\Sigma} - O_{2\Sigma})_2 - (A_{1\Sigma} - O_{1\Sigma})_1,$$

где: $A_{2\Sigma}$; $A_{1\Sigma}$ – стоимость активов на конец и начало периода;

$O_{2\Sigma}$; $O_{1\Sigma}$ – стоимость обязательств на конец и начало периода.

2-й блок стандарта включает ресурсы:

VII Доходы;

VIII Затраты по элементам;

IX Остатки производственных ресурсов;

X Финансовые результаты.

Доходы отражаются на 90 счете «Продажи» в разрезе холдинговых структур, сегментов, видам деятельности, изделиям и других подразделений.

Раздел VIII "Затраты по элементам" предназначен для первичного учета и распределения затрат по подразделениям, сегментам, видам деятельности.

Вторичное распределение затрат производится для целей калькулирования по изделиям, группам изделий, клиентам.

Учет затрат по элементам производится по счетам:

- 30 "Материалы";
- 31 "Оплата труда";
- 32 "Отчисления на социальные нужды";
- 33 "Амортизация";
- 34 "Прочие расходы";
- 35 "Свод затрат по элементам".

Раздел X "Финансовые результаты" определяется в финансовой и специализированной оптиках валовым методом по формуле:

$$Д = З_3 \pm З_{3-1},$$

где: Д – доходы;

Z_3 – затраты по элементам;

Z_{3-1} – изменение остатков всех ресурсов: материалы, незавершенное производство, готовая продукция, расходы будущих периодов, товары, товары отгруженные, резервы предстоящих расходов.

В условиях использования производственной оптики определяются результаты:

$$\Phi_{с.пр.} = З_3 \pm З_{3-2};$$

$$\Phi_{с.отг.} = \Phi_{с.пр.} \pm ГП;$$

$$\Phi_{прод} = \Phi_{отг} \pm O_{отг},$$

где: $\Phi_{с.пр.}$ – себестоимость произведенной продукции;

$\Phi_{с.отг.}$ – себестоимость отгруженной продукции;

$\Phi_{прод}$ – финансовый результат проданной продукции;

Z_3 – затраты по элементам;

$\Phi_{п}$ – себестоимость продаж;

$\Phi_{отг.}$ – себестоимость отгрузки;

Z_{3-2} – изменение остатков производственных ресурсов;

$\pm ГП$ – изменение остатков продукции;

$O_{отг.}$ – изменение остатков отгруженной продукции.

Забалансовые счета (гарантии выданные и полученные) позволяют управлять обязательствами на базе использования гарантийного производного баланса балансового отчета.

Раздел XI "Архитектура управленческого учета" предназначена для управления ресурсным потенциалом холдинга на базе использования системы производных балансовых отчетов для управления ресурсным потенциалом холдинга. Финансовое состояние, платежеспособность, транзакционные (трансфертные) цены, резервная система, свод данных управленческого учета.

Раздел XII "Архитектура интегрированного стратегического учета" предназначена для управления стратегическим ресурсным потенциалом холдинга на базе использования системы производных балансовых отчетов. Архитектура интегрированного управленческого и стратегического учета строится на исследовании финансово-инвестиционного механизма холдинга.

Раздел XIII "Организация контроля" (совокупность методов, в основе которых положен нулевой баланс и ориентирован на отчеты о деятельности холдинга и его подразделений).

Структурированный план счетов холдинга строится на модулях плана счетов, принципах архитектуры и инструментов бухгалтерского инжиниринга.

ЛИТЕРАТУРА

1. Галиева Ю.Р. Управленческий и стратегический учет в холдингах. Монография. - Ростов н\Д: РГСУ, 2009.
2. Плотников В.С., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах / Под ред. д-ра экон. наук, проф. В.И. Борисенко. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.– 336с.