Сегментный учет, отчетность и анализ в системе внутренних экономических отношений организации

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Белоглазова, Людмила Петровна  
  
**Год:**

2003

**Автор научной работы:**

Белоглазова, Людмила Петровна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Казань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

194

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Белоглазова, Людмила Петровна

Введение

1. Система внутренних экономических отношений организации в условиях рынка

1.1 Сущность экономических отношений внутри организации в условиях рынка

1.2 Международные стандарты по сегментному учету и отчетности, их оценка и вопросы конвергенции к условиям российской национальной системы учета

2. Сегментный учет в системе внутренних экономических отношений организации и направления его совершенствования

2.1 Особенности, значение и направления совершенствования сегментного учета

2.2 Экономическая сущность и необходимость применения трансфертных цен при реструктуризации организации, их виды, принципы и методы формирования

2.3 Бухгалтерский учет хозяйственных операций при применении трансфертных цен

3. Отчетность по сегментам, контроль и анализ результатов деятельности сегментов организации

3.1 Формирование и представление информации по сегментам в бухгалтерской (финансовой) отчетности

3.2 Критерии и методы анализа результатов деятельности сегментов организации

3.3 Принятие управленческих решений на основе информации, создаваемой в системе сегментного учета и отчетности

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Сегментный учет, отчетность и анализ в системе внутренних экономических отношений организации"

Проблема улучшения финансово-экономического состояния организации актуальна постоянно.

Большинство российских организаций не могут рассчитывать на внешнюю финансовую государственную поддержку или иностранные инвестиции. Поиск путей внутреннего реформирования, интенсификация использования производственных ресурсов, меры по развитию собственных возможностей являются одним из выходов в сложившейся ситуации.

Совершенствование системы управления организацией является одним из рычагов реформирования. Основой процесса управления является информационная база, формируемая в организации в соответствии с данными бухгалтерского учета. Соответственно, возникает необходимость его совершенствования и придания большей значимости в системе управления.

Переход к рыночной экономике в России привел к значительному расширению роли бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Развитие рыночных отношений ведет не просто к возрастанию роли управления, а к качественным изменениям во всей структуре и методах управления.

Международный опыт имеет большое методологическое значение для совершенствования бухгалтерского учета в России. Именно этим и обеспечивается актуальность и экономическая важность выбора темы диссертации и круга исследуемых вопросов.

Роль бухгалтерского учета в современном бизнесе претерпевает значительные изменения. Кроме искусства отражать, классифицировать и констатировать хозяйственные явления, современный бухгалтерский учет должен обеспечить знание экономических перспектив организации.

Современный бухгалтерский учет должен обеспечить количественную информацию об экономических проблемах, стоящих перед организацией.

Возникла и развивается концепция деловой информации, согласно которой бухгалтерский учет представляет информационную систему, которая оценивает, обрабатывает и предоставляет информацию для различного круга пользователей. Каждый пользователь при этом рассматривает экономическую информацию с точки зрения ее полезности для достижения своих интересов. Профессор Хорин А.Н. обращает внимание на то, что «в круг профессиональных интересовбухгалтера попадают вопросы, прямо не относящиеся к бухгалтерскому делу, но существенно влияющие на оценку хозяйственных фактов» [136,17]

Законодательство Российской Федерации не ограничивает возможностей выбора наиболее эффективной организационно-правовой формы хозяйствующих субъектов. Большинство коммерческих организаций, активируя и расширяя свою деятельность, открывают в регионах России представительства и филиалы, выстраивают мини - заводы или создают новые производственные цехи, участки и другие подразделения, называемые в соответствии с законодательством обособленными подразделениями. Такая ситуация способствует правильному управлению редкими ресурсами, возникновению монополий и сокращению конкуренции. Однако мало просто открыть обособленное подразделение, необходимо построить систему производственно-финансовых взаимоотношений этого подразделения с головной организацией.

Причины разукрупнения организаций путем создания обособленных подразделений обосновываются различными сферами: производственной, маркетинговой, тактической и прочими. Именно более крупная организация может сократить риск владельцев компании, риск существующих кредиторов, предоставить возможность управлять производством большого размера на определенных этапах развития общества для достижения хороших результатов и в пользу акционеров, и в пользу работников, и для государства в целом.

В состав организации могут входить структурные подразделения, находящиеся как на территории других субъектов Российской Федерации, за рубежом, так и на территории того субъекта, что и сама организация.

Диверсификация производства является главным стабилизатором прибыли в современной промышленности. Если один из видов продукции перестает быть рентабельным, то потери покрываются прибылью, получаемой от другого продукта. Такая информация может быть почерпнута только из правильно поставленного учета по сегментам и сегментной отчетности.

Целью диссертации является определение перспектив совершенствования сегментного учета и отчетности, т.к. администрация фирм должна периодически убеждаться и получать информацию относительно того, как и на что расходуются выделенные средства своим структурным подразделениям, когда эти средства начнут окупаться.

Идея сегментного учета интересна сама по себе. Сегментами могут быть не только отдельные структурные подразделения организации, выделенные или не выделенные на отдельный баланс и не имеющие юридической самостоятельности, но и конкретные рабочие места.1 Это дает организации увязать каждый протекающий в ней процесс с конкретным сотрудником, который за этот процесс отвечает.

Осваивая ведение учета по сегментам, мы приближаемся к процессу международной адаптации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В XXI веке сегментный подход к ведению учета станет одним из основополагающих. Поэтому основными задачами данной работы являются:

- исследование возможностей, основных направлений совершенствования сегментного учета и отчетности;

- определение принципов организации учета в целях выполнения бухгалтерией функции по информационному обеспечению бизнеса;

- изучение влияния трансфертных цен, применяемых при взаимодействии сегментов внутри организации на общие результаты деятельности организации и разработка рекомендаций порядка отражения их на счетах бухгалтерского учета;

- изучение соответствия национальных стандартов в области сегментного учета и отчетности международным стандартам финансовой отчетности.

Разработка.

В ходе исследования изучены определенные факты и принципы сегментного учета и сегментной отчетности, которые преобразованы в определенную полезную систему, рекомендуемую в практической деятельности.

Объектом исследования выбрана финансово-хозяйственная деятельность коммерческих организаций, независимых юридически, со сложной управленческой структурой. Областью исследования явились особенности формирования сегментного учета и отчетности в организациях, а также принципы и методология формирования трансфертных цен.

Предметом исследования явились проблемы теории, методологии и практики функционирования системы сегментного учета и отчетности в организациях различных форм собственности и организационно- правовых форм.

Методы исследования основывались на использовании совокупности методов экономики, статистики, анализа, используемых мировой и отечественной наукой в области бухгалтерского учета.

Исследование проводилось путем целенаправленного и системного наблюдения за ведением сегментного учета и отчетности в отдельно взятых организациях в ходе проведения аудита, что давало первичную информацию для сравнения результатов, их измерения, моделирования и абстрагирования, что непосредственно связано с анализом и синтезом.

При написании диссертации применялся метод существенности, т.е. не принимались во внимание незначительные характеристики. Рассматривались только такие способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых, невозможна оценка финансового положения сегмента, движения его денежных потоков, т.е. для раскрытия всей важнейшей информации.

При написании диссертации использовались официальные, научные, литературные и библиографические работы отечественных и зарубежных авторов, международные стандарты финансовой отчетности и национальные бухгалтерские стандарты, реферативные издания и экспресс-информация.

В процессе исследования получены результаты, характеризующие научную новизну работы:

1. Дано определение понятия «сегмент» и определен статус обособленного структурного подразделения, отвечающий требованиям, изложенным в национальном стандарте бухгалтерского учета «Информация по сегментам» и IAS 14 «Сегментная отчетность».

2. Разработана авторская классификация сегментов организации, не имеющих юридической самостоятельности, которая необходима для формирования информации в системе внутренней отчетности, постановки аналитического учета затрат и выявления результатов деятельности отдельных сегментов.

3. Обоснована необходимость внутренних взаимоотношений сегментов организации в условиях децентрализации деятельности организации, изучена взаимосвязь учета затрат по центрам ответственности, местам и центрам затрат, прибыли и инвестиций.

4. Установлены основные отличия российских Положений по бухгалтерскому учету, связанных с информацией по сегментам, от правил по Международным стандартам финансовой отчетности и разработаны рекомендации по совершенствованию российских национальных стандартов по учету и отчетности в данной области.

5. Рекомендована форма авизо - внутрифирменного документа, необходимого для отражения операций на балансовом счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», определена информация, которая должна быть получена на уровне учетного и отчетного сегмента и предложены способы ее обособления.

6. Разработаны варианты выделения новых направлений движения денежных средств при составлении «Отчета о движении денежных средств» в организациях, имеющих сегменты, выделенные на отдельные балансы и имеющие банковские счета.

7. Определены основные принципы, функции и методы формирования и применения трансфертных цен для оценки результатов деятельности сегментов.

8. Рекомендован порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета при применении трансфертных цен с использованием таких новых счетов, как 78 «Сумма наценок (скидок) к трансфертной цене» и 92 «Доходы и расходы от операций внутри организации (между сегментами)».

9. Разработаны рекомендации по формированию учетной и налоговой политики организации со сложной организационной структурой, определены оценочные показатели результатов деятельности отдельных сегментов и основные принципы их анализа.

Основные проблемы кандидатской диссертации были опубликованы в 2 статьях и 5 тезисах объемом 2,2 печатных листа и обсуждены на итоговых научно-практических конференциях Казанского государственного финансово-экономического института в г. Казани. Полученные результаты исследований обсуждались с руководителями организаций различного уровня, делались рекомендации и предложения при проведении внешнего и внутреннего аудита организаций республики Татарстан и Кировской области.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Белоглазова, Людмила Петровна

Заключение

Развивающиеся рыночные отношения вызывают потребность формирования емкой, гибкой, достоверной информации, источником которой является бухгалтерский учет. Вопросы взаимосвязи бухгалтерского учета и управления играют особую роль в современных условиях хозяйствования.

В настоящее время уделяется много внимания ведению финансового учета, отражающего хозяйственную деятельность юридически самостоятельных лиц, составлению сводной и консолидированной отчетности, подводящей итоги этой деятельности.

Вопросы ведения сегментного учета и составления сегментной отчетности незаслуженно практически оставлены без внимания.

Гражданский кодекс предусматривает две формы обособленных подразделений, расположенных вне места юридического лица: филиал и представительство (ст. 55 ГК РФ). Это не юридические лица, они наделены имуществом, действуют от имени юридического лица. Руководители филиалов и представительств назначаются руководством юридического лица и действуют на основании доверенности от имени юридического лица.

По функциональному назначению представительство представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиал осуществляет функции юридического лица, в т.ч. и представительства, так же, как и представительство не подлежит государственной регистрации.

В соответствии с налоговым законодательством к структурным подразделениям относятся «обособленные структурные подразделения» (ст. 11 НК РФ), к которым относятся любые территориально обособленные подразделения, по месту нахождения которых оборудованы стационарные (созданные на срок более 1 месяца) рабочие места. При этом представительства и филиалы должны быть зарегистрированы в учредительных документах юридического лица, а обособленноеподразделение - не обязательно.

По нашему мнению, из вышесказанного следует сделать вывод, что в соответствии с налоговым законодательством обособленное подразделение признается таковым независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. Налоговое законодательство не ставит получение статуса обособленного подразделения в зависимость от его организационного оформления. Следовательно, не все обособленные подразделения являются филиалами и представительствами, и не все представительства и филиалы являются обособленными структурными подразделениями.

Несмотря на это, в соответствии с налоговым законодательством (ст. 23 НК РФ) необходимо обязательно письменно сообщать в налоговый орган обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации. Таким образом, налоговая служба косвенным образом обращает внимание бухгалтера организации на то, что в учете возникает географический сегмент, по которому должна быть раскрыта определенная информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо сегмент сам по себе должен быть отчетным.

Организации, в состав которой входят обособленные структурные подразделения, расположенные на территории РФ, в соответствии со ст. 83 НК РФ необходимо встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого обособленного подразделения. В налоговый орган представляется не отдельный баланс обособленного подразделения, зарегистрированного в соответствующей налоговой инспекции, а баланс юридического лица, в состав которого входит обособленное структурное подразделение. Такой баланс включает в себя данные всех подразделений, отражающиеся на балансе головного подразделения и балансы подразделений, выделенные на отдельные балансы (п. 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н.) Следовательно, если отдельное структурное подразделение юридического лица, выделенное на отдельный баланс и не зарегистрированное в едином государственном реестре юридических лиц, сдающее бухгалтерскую отчетность в налоговый орган, является нарушителем налогового законодательства, как и принимающий такой баланс налоговый орган.

Обособленное подразделение, выделенное на отдельный баланс и имеющее банковский счет, существует за счет выручки, получаемой от своей деятельности. Однако подразделение не зарегистрировано в качестве отдельного юридического лица и не может иметь уставного капитала.

Понятие « предприятия» в соответствии с ГК РФ используется в 2-х случаях:

1. обозначение формы коммерческой организации: государственного или муниципального унитарного предприятия (п.2.ст.50)

2. обозначение объекта гражданских прав (ст. 132 ГК РФ). В этом случае предприятие может совпадать с организацией, т.е. представлять собой отдельные юридические лица. В данном случае предприятие представляет собой обособленное подразделение, выделенное технологически и организационно в производственную единицу (например, цех по производству мебели).

Обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс и имеющие отдельный банковский счет должны перечислять средства в головное подразделение на покрытие затрат, связанных с управлением организации, как юридического лица.

Все перечисленные юридические и организационные проблемы должны найти свое отражение в постановке в организации сегментного учета.

По нашему убеждению, прежде всего перед сегментным учетом стоит задача получения, обработки и представления в приемлемом для управления виде необходимой информации. Это должна быть эффективно организованная система, постоянно направленная на правильное измерение конечного результата деятельности структурных подразделений организации. Информационная роль сегментного учета в экономической системе определяет качество и уровень отдельно принимаемых решений в управлении организации в целом и ее отдельными экономическими единицами - сегментами.

Конгруэнтность целей позволяет обеспечивать согласованность экономической политики самостоятельных подразделений организации. Это достигается не административными, а прежде всего экономическими методами.

Таким образом, основной функцией сегментного учета является информационная функция, которую, на наш взгляд, можно подразделить на несколько подфункций: сбор данных о разных аспектах деятельности организации: об операционных сегментах; сбор данных о территориальных сферах деятельности организации: географических сегментах; группировка полученных учетных данных для дальнейшего использования информации в различных целях, что сокращает время для принятия решений, так как полученная информация в результате такой группировки возведена в определенную систему.

Последовательное выполнение задач сегментного учета предполагает получение информации об объектах учета на каждом из его этапов. Это следующие этапы:

- оценка объектов учета;

- измерение данных;

- обобщение первичной информации;

- формирование показателей отчетности;

- контроль и анализ деятельности структурных подразделений.

Совершенно ясно, что вся информация, необходимая для управления, не может формироваться исключительно только в системе бухгалтерского учета. Существующий в нашей стране бухгалтерский учет представляет часть системы сбора, классификации и предоставления информации о хозяйствующем субъекте.

В период централизованного управления экономикой большое внимание уделялось анализу деятельности отдельных структурных подразделений. На крупных предприятиях внедрялся внутрихозяйственный расчет по сферам ответственности. Переход на самоокупаемость и самофинансирование требовал от бухгалтерского учета показателей внутрихозяйственного расчета низовых производственных звеньев и функциональных подразделений.

В современном экономическом анализе много внимания уделяется использованию математического аппарата для решения аналитических задач, появляется возможность интерпретировать бухгалтерскую отчетность для целей разных пользователей.

Сегментирование — вид анализа информации, содержащейся в финансовой отчетности, в соответствии с различными типами продукции или услуг и географическими районами, в которых компания осуществляет свою деятельность.

Информационные потоки легко прослеживаются в отчетах руководителей центров ответственности. Необходимо заметить, что в отчетах представляется именно та информация, которая интересует администрацию. Некоторые статьи исчезают из отчетов, так как не вызывают озабоченности и беспокойства руководителей (например, постоянные расходы, такие как амортизация зданий не требуют контроля). Уровень детализации и точность информации обусловлены целями системы управления. Чем детальнее требуется информация, тем большие области отчетности и всех этапов сегментного учета будут охвачены для формирования такой информации.

Сегментный учет, по нашему мнению, является органически взаимосвязанным стоимостным и натуральным учетом расходов, доходов и результатов деятельности организации при осуществлении своей деятельности. Кроме того, он рассматривается нами не только как учет прошлых затрат и результатов, но и как учет ожидаемых показателей будущих результатов. Он должен не просто пользоваться данными о произошедших фактах хозяйственной жизни, отраженных в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и должен активно влиять на детализацию процесса отражения прошлых фактов в бухгалтерском учете.

Сегментный учет базируется на основе единой учетной первичной документации, единой информационной базы, что предъявляет к ней дополнительные требования о подробной детализации информации, местах ее возникновения, факторах возникновения расходов и получения доходов. Уровень такой детализации будет достаточным, если такая информация не нуждается в дальнейшей детализации для последующей группировки в учетных целях и принятия управленческих решений.

Требования к информационной базе со стороны сегментного учета должны быть гораздо существеннее, чем со стороны бухгалтерского учета в целом. Поэтому сегментный учет и отчетность можно трактовать как систему, формирующую информацию не только для внутренних пользователей, но и для бухгалтерского (финансового) учета в целом для организации.

Таким образом, с одной стороны сегментный учет трактуется нами как подготовительный этап обработки информации для обобщения ее в рамках системы бухгалтерского учета в целом для организации. С другой стороны -именно по результатам сегментного учета и отчетности принимаются управленческие решения, проводится анализ эффективности деятельности отдельных структур - сегментов организации, так и в целом ьсей организации.

Исходя из вышесказанного, можно вести речь о том, что для внедрения сегментного учета в организации необходимо проведение подготовительных этапов работ. Во-первых, определенную сложность составляет выделение первичной и вторичной учетной информации по сегментам для представления ее в финансовой отчетности организации. Можно выделить два направления формирования информации об объекте в целом и в отдельности по структурным подразделениям:

- детализация информации в разрезах, не требуемых для представления во внешней финансовой отчетности. Такая детализация производится исходя из внутриуправленческих целей. обобщение информации, полученной в результате сегментного учета и отчетности, для составления финансовой отчетности.

Целью составления отчетности по сегментам является представление пользователям финансовой отчетности возможности: анализировать основные направления деятельности компании; оценивать риски и прибыльность компании; принимать адекватные решения в отношении компании.

Необходимо отметить, сегментный учет и отчетность регулируются международными стандартами финансовой отчетности и национальными стандартами учета. Между ними имеется много общего, однако имеются и принципиальные отличия. Многие стандарты могут относиться к нескольким финансовым отчетам: к бухгалтерскому балансу, отчету о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств и капитала. МСФО 14 «Отражение финансовой информации по сегментам» целесообразно отнести к тем стандартам, которые раскрывают учетную политику и влияние на отчетность различных факторов. Целью составления отчетности по сегментам является выполнение принципа прозрачности (понятности) для пользователей финансовой отчетности. Имея такие данные, пользователи могут анализировать основные направления деятельности организации, оценивать ее результаты деятельности и риски. Объектом учета в данном случае является сегмент. В соответствии с указанным стандартом, сегментом деятельности называется составляющий компонент компании, который производит однородную продукцию и отличается от других сегментов иными рисками и результатами деятельности.

Сегментом операционным называется структурный элемент компании, который производит однородную продукцию и отличается от других сегментов тем, что подвержен иным рискам и имеет другой уровень прибыльности. Критериями таких сегментов служат: вид продукции, работ или услуг; характер производственного процесса; тип покупателя продукции или услуг;

Методы реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг. Основанием для выделения сегмента деятельности могут быть вид продукции или услуг, характер производственного процесса, рынок сбыта продукции или услуг или моменты перехода права собственности при продажах.

Географический сегмент - это отдельный компонент компании, который находится в определенных экономических условиях, подвержен иным рискам. Для его обособления необходимо знание экономических и политических условий; однообразие хозяйственных операций и риски, связанные с ними; взаимосвязь между географическими регионами. Критерии для определения географического сегмента следующие: подобие экономических и политических условий; взаимосвязь между хозяйственными операциями и различными географическими районами; сходство хозяйственных операций; специальные риски, связанные с хозяйственными операциями; наличие валютного контроля и валютных рисков.

Отчетный сегмент включается в финансовую отчетность, как отдельный сегмент деятельности или географический сегмент.

При составлении финансовой отчетности важны понятия доходов и расходов по сегменту.

Доходы по сегменту прямо относятся к определенному сегменту и включают в себя доходы от продажи продукции или услуг, как другим сегментам, так и на сторону. Они не могут включать в себя результат непредвиденных (чрезвычайных) обстоятельств, процентный и дивидендный доходы.

Расходы по сегменту возникают в результате его основной (обычной) деятельности, относятся непосредственно к указанному сегменту и включают расходы по продажам другим сегментам и на сторону. Не включают в себя работы по непредвиденным обстоятельствам, проценты к уплате, потери от продаж инвестиций, расходы по налогам, административные и общехозяйственные расходы.

При составлении отчетности видно, что информация на уровне сегмента не учитывает расходы на уровне компании.

Определение отчетных сегментов относится к компетенции компании, но не должно противоречить национальному стандарту. Желательно включить в отчетный сегмент тот, который имеет существенные значения в общей реализации; прибыли или убытка в финансовом результате компании; общих активов всех сегментов.

Если однажды сегмент соответствовал определению объекта учета как отчетный, то он должен быть признан отчетным и в последующие периоды, несмотря на изменение доли в выручке или финансовом результате.

Информация по сегментам подлежит раскрытию в бухгалтерском отчете. Это является регулированием составления бухгалтерской отчетности по видам деятельности, когда в сегментной отчетности показаны тип продукции и услуг, состав каждого географического сегмента.

Необходимо отразить взаимосвязь отчетов по сегментам с общей финансовой отчетностью.

Головная организация должна включить в бухгалтерскую (финансовую) отчетность все сегменты, как операционные, так и географические. Это будет являться не сведением отчетности, а ее формированием. Мы считаем, что такой термин должен быть раскрыт в одном из национальных стандартов. При этом, для формирования финансовой информации о группе структурных сегментов как о едином целом, необходимо исключить любую задолженность по расчетам внутри группы сегментов организации, а также операции, совершенные внутри группы, нереализованную прибыль и нереализованные убытки от таких операций (за исключением случаев, когда затраты не могут быть возмещены).

При составлении бухгалтерской финансовой отчетности организации с рассредоточенной организационной структурой должны соблюдаться следующие условия:

• При сведении данных сегментного учета использовать только данные за один и тот же отчетный период (т.е. не нарушать принцип сравнимости и сопоставимости). В любом другом случае, например, при сведении отчетности вновь присоединенного структурного подразделения (сегмента), когда отчетность составлена за различный отчетный период (например, не за 3 месяца, а только за 1 месяц первого квартала), необходимо произвести корректировки для учета влияния существенных операций или других событий.

• Исходя из принципа последовательности, продолжительность отчетных периодов и разрыв между отчетными датами, должны сохраняться неизменными от периода к периоду.

• Использование единой учетной политики для аналогичных операций и других событий в аналогичных условиях. Если в каком-либо сегменте организации данные сформированы с использованием учетной политики, отличной от принятой для составления отчетности в головной организации, это приведет к несопоставимости полученных результатов. Если по каким-либо причинам использование учетной политики признается невыполнимым (опять, например, при присоединении), то это обстоятельство должно раскрываться в пояснениях и пересчитываться в денежном выражении с дополнительными разъяснениями

При присоединении в отчетном периоде новых сегментов или разделении организации на несколько новых юридических лиц порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности также должен быть регламентирован стандартом.

Например, нами предлагается при присоединении включать данные в отчетность с момента их приобретения, т.е. с момента фактического получения в собственность организации.

При разделении организации (отчуждении) результаты отделенного сегмента включаются в бухгалтерскую (финансовую) отчетность до даты отделения.

В пояснениях к отчетности организации со сложной управленческой структурой нами рекомендованы следующие предложения:

4. обосновать результат отделения как разницу между присоединенными и отделенными организациями (балансовая стоимость активов за минусом обязательств)

5. раскрыть информацию о влиянии присоединенных или отделенных сегментов на финансовое положение всей организации на дату составления отчетности, сопоставить результаты деятельности за отчетный период и предшествующий.

6. сообщать информацию о перечне сегментов, данные которых имеют существенное значение для отчетности организации с указанием их местонахождения.

Следующим выводом настоящего исследования является целесообразность составления отчета о движении денежных средств отдельно по каждому расчетному и валютному счету организации отдельно в каждом подразделении организации, имеющем счета в банках и кассу, независимо от выделения структурного подразделения на отдельный баланс.

Расширение состава направления движения денежных средств организации в момент объединения в единый отчет по движению денежных средств показателей структурных подразделений может исказить перемещение денежных средств внутри организации. В этом случае происходит дублирование данных.

При такой схеме сведения отчетности организации в единую бухгалтерскую отчетность дополнительная информация о финансовом положении и хозяйственной деятельности отдельных сегментов будет сгруппирована в едином формате. Это позволяет при наличии определенных показателей в формах внутренней отчетности на основе одной и той же базы данных, содержащей данные бухгалтерского учета отдельных сегментов, формировать единую бухгалтерскую отчетность организации, отвечающую требованиям стандартов, в т.ч. и национальных, и международных. Построение такой системы формирования отчетной информации организации в целом позволяет оптимизировать этот процесс и существенно повысить надежность показателей единой отчетности организации.

В образцах форм бухгалтерской отчетности, рекомендованных МФ РФ, не предусмотрены специальные строки или отдельные графы для отражения информации по сегментам. Некоторые возможности для этого содержит «Отчет о прибылях и убытках» по форме №2, который позволяет отдельно отражать выручку и расходы по основным видам деятельности. Однако в отчетности необходимо раскрывать больший спектр данных, чем позволяет это сделать форма № 2 Схема, по которой предлагается раскрывать первичную информацию по сегментам, приведена в п.21 ПБУ-12/2000. А вот форма представления вторичной информации вообще не регламентирована. Можно предложить сделать ее аналогичной.

Объективной необходимостью рыночной экономики является калькуляция себестоимости, которая является по сути основой для трансфертного ценообразования в рыночных условиях.

Перед системой сегментного учета и отчетности в крупных компаниях с . рассредоточенной структурой управления стоит задача разработать и реализовать инструментарий, позволяющий решить проблему горизонтальных и вертикальных полномочий и разделить четко и многогранно ответственность руководителей различных уровней. Все это диктуется целями управления сложными комплексами. Выделение в учете различных типов центров хозяйственной ответственности, применение различных приемов трансфертного ценообразования обусловлено в первую очередь целями управления. Поэтому информационная система сегментного учета и отчетности существенным образом может отличаться от информационной системы, ориентированной на представление внешней отчетности.

При принятии управленческих решений руководством организации по применению трансфертных цен встают следующие вопросы: . сбалансированно рассчитать передаточные цены внутри организации, чтобы обеспечить высокоэффективную работу подразделений и организации в целом; добиться того, чтобы подразделениям было более выгодно взаимодействовать между собой, а не стремиться на внешний рынок.

Различная направленность этих систем предполагает введение новых счетов бухгалтерского учета для того, чтобы не ограничивать возможности выполнению функций сегментного учета. Мы считаем целесообразным и внедряемым совмещение в едином плане счетов финансового учета формирование информации о трансфертном ценообразовании. Создание отдельных блоков, выполняющих задачи расчетов при различных методах трансфертного ценообразования, приведет к перегрузке работы бухгалтера, так как результаты этой работы должны быть взаимоувязанными с бухгалтерским учетом в целом.

На основе Свода законов федерального налогообложения (США) — Налоговое управление США (IRS) уполномочено перераспределять между дочерними компаниями корпорации ее доходы и отчисления, чтобы предупредить уклонения от уплаты налогов или незаконное занижение сумм налоговых платежей, а также более четко и недвусмысленно отразить доходы дочерних компаний. Нами сделан вывод о том, что трансфертные цены, используемые для составления внутренней отчетности и для расчета уплаты налогов государству могут не совпадать. Таким образом, организация может использовать различные цены для подтверждения правильности налогов государству и определения результата деятельности отдельных сегментов.

Мы считаем нужным отметить, что не должно идти речи о разделении плана счетов на счета финансовой бухгалтерии и счета для ведения сегментного учета. Нет необходимости для создания новой параллельной системы. Необходимость возникает только во введении отдельных счетов в действующий план счетов для определения результата деятельности отдельных сегментов и отражения операций в бухгалтерском учете при применении трансфертных цен.

В каждом случае необходимо накапливать информацию отдельно, вводить параллельные учетные регистры для группировки и перегруппировки информации, полученной на основе первичного учета в необходимых разрезах.

Особую значимость на современном этапе приобретает умение управления организацией со сложной структурой. Это соответственно предъявляет новые требования к организации системы учета. Это умение должно быть воплощено только в многообразии представления учетной информации. Именно сегментный учет и воплощает в себе идею создания массивов детальной информации о деятельности организации. Существенное различие между финансовым и сегментным учетом состоит в том, что в основу финансового учета положен принцип документальной обоснованности, а сегментный учет предполагает определение зависимости величины расходов от определенных решений или разработок для возможности принятия правильных управленческих решений. Однако это не предполагает, что сегментный учет представляет собой отдельный учетный цикл, который существует независимо от бухгалтерского учета. Это порядок интегрированной(равноправной) формы.

Организация параллельных учетных циклов учетной деятельности невозможна без использования комплексных компьютерных бухгалтерских программ обработки экономической информации.

Обособление сегментов по функциональному признаку целесообразно проводить при незаконченном балансе. В этом случае не будет искусственно формироваться финансовый результат отдельных сегментов и будет правильно формироваться финансовый результат организации в целом. Собирая свои доходы и расходы в течение месяца в разрезе сегментов, головное подразделение в конце месяца примет их на свой баланс по извещениям (авизо) и сформирует правильный финансовый результат.

Для отслеживания и сверки дебиторской и кредиторской задолженностей по расчетам за поступившие материальные ценности и отгруженную готовую продукцию целесообразно выделить отдельный расчетный центр в составе бухгалтерии головной организации, который занимался бы только расчетными операциями. Если все расчетные операции делаются в этом расчетном центре , для организации в целом особенно важно и легко отслеживать и проводить зачеты взаимных и встречных требований.

Наделение правом самостоятельного определения финансового результата отдельного сегмента эффективно лишь в том случае, когда он имеет самостоятельные расходы и самостоятельно формирует доходы, т.е. окупает расходы путем продажи продукции, работ, услуг. В этом случае сегмент характеризуется территориальным (географическим) либо предметным (операционным) признаком.

По нашему мнению, в рамках сегментного учета должен быть организован механизм полного совпадения итогов с аналогичными величинами бухгалтерского (финансового) учета.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Белоглазова, Людмила Петровна, 2003 год

1. Директивы Европейского Экономического Сообщества и гармонизация стандартов бухгалтерского учета. Т.1: Пер.с анг. Белгород: Белаудит,1993.

2. Директивы Европейского Экономического Сообщества и гармонизация стандартов бухгалтерского учета. Т.11: Пер.с анг. Белгород: Белаудит,1994.

3. Гражданский кодекс. Часть 1. Комментарии части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. М.: Спарк, 1995.

4. Гражданский кодекс. Часть 11. Комментарии части второй Гражданского кодекса Российской Федерации. -М.: Спарк, 1996.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая.

7. Федеральный закон от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями).

8. Федеральный закон от 08 февраля 1998г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»

9. Федеральный закон от 17 июля 1999г. № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации».

10. Федеральный закон от 09 июля 1999г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в первую часть Налогового кодекса Российской Федерации»

11. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами (утв. Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998г. № 283).

12. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Бухгалтерский учет: официальные материалы. -М.: ИНФРА-М, 2001.

13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждено приказом

14. Министерства финансов РФ от 31 октября 2000г. № 94н. М.: Информационное агентство ИПБ - БИНФА, 2001.

15. Приказ Минфина РФ от 2 июля 2002 г. N 66н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02"

16. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (с изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.)

17. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N ЗЗн "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (с изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.)

18. П.Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98" (с изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999 г.)

19. Приказ Минфина РФ от 27 января 2000 г. N 11 н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000"

20. Приказ Минфина РФ от 10 января 2000 г. N 2н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000"

21. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99"

22. Письмо МНС РФ от 25 сентября 2002 г. N ВГ-6-02/1467 "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02"

23. Письмо МНС РФ от 15 мая 2000 г. N ВГ-6-02/373 "О Положении по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000"

24. Письмо МНС РФ от 24 апреля 2000 г. N ВГ-6-02/313 "О Положении по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которыхвыражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000"

25. Письмо МНС РФ от 26 июля 1999 г. N ВГ-6-02/585 "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99"

26. Письмо МНС РФ от 26 июля 1999 г. N ВГ-6-02/586 "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99"

27. Письмо Госналогслужбы РФ от 2 апреля 1996 г. N ПВ-4-13/28н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/96"

28. Письмо Департамента налоговой политики Минфина РФ от 29 мая 2000 г. N 04-02-05/2 О применении ПБУ 3/2000 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте"

29. Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 13 января 2000г. №4-н.// Финансовая газета. 2000. №8.

30. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2000г. №60-н //Финансовая газета. 2000. - №42.

31. Аксененко А.Ф., Новиков В.В., Полякова С.И. Внутрихозяйственный расчет: ответственность и оценка результатов. М.: «Экономика» 1988г.

32. Аудит. Учебник под редакцией Подольского В.И. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

33. Бакаев А.С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России. М.: Бухгалтерский учет, 2001.

34. Бакаев А.С., Шнейдман JI.3. Учетная политика предприятия, 2-е изд., перерраб. М.: Бухгалтерский учет, 1995.

35. Безруких П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятии. М.: Финансы, 1996.

36. Безруких П.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000). //Главбух. 2000. -N 14.

37. Безруких П.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). //Главбух. 1999. N 13.

38. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности. // Бухгалтерский учет. М.:2001.-№5.

39. Белобжецкий И.А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля М.: Финансы и статистика, 1985.

40. Бородкин А.С. Учет и анализ во вспомогательных цехах машиностроительных заводов. М.: Машиностроение, 1973г.

41. Бурцев В.В. Управленческий аудит финансовой политики организации // Аудиторские ведомости. 2000. № 6.

42. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы управления финансами организации // Аудиторские ведомости. 2000. № 8.

43. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты. //Аудиторские ведомости. 2002. №8.

44. Бухгалтерский учет. Учебник под редакцией Безруких П.С. М.: Бухгалтерский учет, 1996.

45. Быков В.В. Методы науки. М.: Наука, 1974.

46. Бахрушина М. Внутрипроизводственный учет и отчетность. М.: АКДИ, Экономика и жизнь, 2000.

47. Воинов В.Р. Комментарий к ПБУ 16/02. //Консультант бухгалтера. 2002. -N 10.

48. Волкова В.М., Лахова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета: Основные принципы и приемы конвертации. М.: 1998.

49. Волковой В.М., Лпхова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета. Основные принципы и приемы конвертации. М: Изд. ДомО «Аудитор», 1998

50. Гарифуллин К.М., Каспина Р.Г., Михеева Е.В. Международные и внешнеэкономические аспекты бухгалтерского учета. Учебное пособие. Казань: Изд-во КФЭИ, 1997.

51. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский финансовый учет. Издание 2-е, переработанное и дополненное. Казань, КФЭИ, 2002.

52. Герасимов И.Г. Научное исследование. М.: Политиздат, 1972.

53. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994.

54. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер.с англ./Под ред.С.А.Табалиной. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

55. Друри К. Управленческий и производственный учет. Учебник. Перевод с английского М.: ЮНИТИ, 2002.

56. Дымова И.А. Бухгалтерская отчетность и принципы ее составления в соответствии с международными стандартами. М.: Современная экономика и право. 2001.

57. Адронова В.Н., Мизиковский Е.А. Учет и анализ финансовых активов. М.: Финансы и статистика. 1995.

58. Ефимова О.В. Финансовый анализ. 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Бухгалтерский учет, 1999.

59. Ефремова А.А. Учетный процесс в структурных подразделениях, их внутренние балансы. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2000. -№3.59.3отов А. Ф. Структура научного мышления. М.: Политиздат, 1973.

60. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. М.: Финансы и статистика. 1982.

61. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. // Бухгалтерский учет. 2000. -№3.

62. Ивашкевич В.Б., Куликова Л.И. Учетная политика организации и налогообложение основных средств // Аудиторские ведомости. 1999. № 5.

63. Казмирчук Ю. О налоге на имущество структурных подразделений //Финансовая газета. 2001. № 41.

64. Каспина Р.Г. Международная система бухгалтерского учета и отчетности. Издательство Казанского университета, 2002.

65. Касьянова Г.Ю. Учет расчетов между головной организацией и ее структурными подразделениями. // Бухгалтерский учет. 2001 .-№3.

66. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. Академия народного хозяйства при правительстве Российской Федерации. М.: Дело, 1998.

67. Клейникова В.Г. Некоторые особенности учета и налогообложения обособленных подразделений акционерных обществ, не имеющих своего расчетного счета. // Консультант бухгалтера. 1998. -№1.

68. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. Второе изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2000.

69. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. М.: Перспектива, 1994.

70. Кондраков Н.П., Краснова Л.Г. Принципы бухгалтерского учета. М.: ФБК-Пресс. 1997.

71. Королева Т.В. Информация по сегментам: практическое применение. // Бухгалтерский учет. 2001. -№12.

72. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 1998. -№2.

73. Кузин Ф.А. Кандидатская диссертация. //Ось-89. 1998г., с изменениями 2000г.

74. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2002.

75. Курс для высшего управленческого персонала. Сокращенный перевод с английского М.: Экономика, 1970.

76. Лабынцев Н.Т., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика. М.: ПРИОР, 1999.

77. Ложников И. Комментарии к Положению по бухгалтерскому учету

78. Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000). //Консультант бухгалтера.2000. -N6.

79. Ложников И. К положению по бухгалтерскому учету "Расходы организаций" (ПБУ 10/99). //Финансовая газета. 1999. N 26.

80. Лытнева Н.А. Учет хозяйственных операций в представительствах организации. //Бухгалтерский учет.2002.- №11.

81. Макальская А.К. Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. М.: Дело и сервис, 2000.

82. Макарьева В.И. О Положении по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02. //Налоговый вестник. 2002.- N 10.

83. Маренков Н.Л., Кравцова Т.И., Веселова Т.Н., Грицюк Т.В. Международные стандарты бухгалтерского учета, аудита и учетная политика российских фирм. М.: Эдиториал УРСС, 2001.

84. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). -М.: МЦРСБУ, 2000.

85. Международные стандарты финансовой отчетности. Издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 1999.

86. Методологические основы научного познания. / Под ред. проф. П.В.Попова -М.: Высшая школа, 1972.

87. Миддлтон Дэвид. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений. М.: ЮНИТИ, 1997.

88. Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учета. М.: Юрист, 2001.

89. Мизиковский Е.А., Субботина Е.Б. Принцип существенности в аудите: качественный и количественный аспекты // Аудиторские ведомости. 2000. -№6.

90. Михайлова Л.М. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99). //Главбух. 1999. N 14.

91. Муравьев А.И. Теория экономического анализа: Проблемы и решения. М.: Финансы и статистика, 1998.

92. Мюллер Г., Гернон Х.,Миик Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 1993.

93. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер с англ. / Под ред. Соколова Я.В.- М.: Финансы и статистика, 1993.

94. Нидлз Б., Андерсон X., Колдвелл Дж. Основные принципы управленческого учета. // Бухгалтерский учет. 1991. -№6.

95. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. М.: ИНФРА-М. 1995.

96. Новодворский В.Д., Клинов Н.Н. Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности. // Бухгалтерский учет. 2000. -№14.

97. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. -М.: Азъ Ltd.

98. ПБУ, вступивших в силу с 1 января 1999 г. И Финансовая газета. 1999. N 7.

99. Павлова Л.П. Косвенные методы определения цены продукции в налоговом законодательстве Российской федерации ( на примере нефтяной отрасли). // Налоговый вестник. 2002. №9.

100. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета. // Бухгалтерский учет. 2001. -№7.

101. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый уяет: Учебное пособие; в 2ч. М.: ФБК-Пресс. 1998. ч.1.

102. Патров В.В. Как составить сводную отчетность. // Бухгалтерский учет. М.: 2001.-№3.

103. Патров В.В. Новое в составлении бухгалтерской отчетности. // Бухгалтерский учет. 2001. -№2.

104. Патров В.В. Отражение в бухгалтерской отчетности информации по сегментам. //Бухгалтерский учет. 2000. № 21.

105. Петрова В.И. Системный анализ себестоимости. -М.: Финансы и статистика, 1986.

106. Перар Жоэет. Управление финансами с упражнениями. М.: Финансы и статистика, 1999.

107. Плотников B.C. Основы консолидированного учета. Саратов: Изд. центр СГСЭУ. 2000.

108. Полякова С.И., Буренкова Е.Н. Экономический анализ в системе внутрихозяйственного расчета. М.: Финансы и статистика, 1989.

109. Прекращаете деятельность? Учет и отчетность по новому ПБУ 16/02. // Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь". 2002. выпуск 34.

110. Пылева И.А. О Положении по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02. // Налоговый вестник. 2003. N3.

111. Пылева И. Положение по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02. // Финансовая газета. 2002. N32.

112. Райзберг Б.А. Диссертация и ученая степень. М.: ИНФРА-М, 2000.

113. Раметов А.Х. Управленческий учет по сегментам компьютерного учета. // Бухгалтерский учет. 2000. -№20.

114. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Пер. с франц. /Под ред. Л.П. Белых. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

115. Садовский В.Н. Проблемы философского обоснования системных исследований. // Ежегодный сборник «Системные исследования. Методологические проблемы». М.: Наука, 1984.

116. Система бухгалтерского учета на предприятии. // Перевод с французского, издание материала подготовлено под руководством высшей инстанции в лице Министерства экономики и финансов (Франция), 1993.

117. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 1985.

118. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 2000.

119. Соколов Я.В., Бычкова С.М. О независимом финансовом контроле в России на рубеже веков // Аудиторские ведомости. 1999. - № 8.

120. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. М.: Аналитика- пресс. 1998.

121. Сотникова JI.B. Учет расходов в соответствии с ПБУ 10/99 "Расходы организации". // Бухгалтерский учет. 2000. N 7.

122. Сотникова JI.B. Учет доходов в соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации". // Бухгалтерский учет. 2000. N 6.

123. Сунгурова П.В. Комментарий к ПБУ 1/98 "Учетная политика организации". // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. 2001. -N 20.

124. Сухов М.В. Комментарий к ПБУ 3/2000. // Главбух. 2000. N 5.

125. Сухов М.В. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99). // Главбух. 1999.-№18.

126. Теория экономического анализа хозяйственной деятельности. Под ред. Шеремета А.Д. М.: Прогресс, 1982.

127. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика. 1992.

128. Томило Н.Н. ПБУ 3/2000 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте". // Бухгалтерский учет. 2000. N 7.

129. Трубицын А.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" (ПБУ 16/02). // Главбух. 2002. -N16.

130. Уплата НДС организацией, имеющей обособленные структурные подразделения. // Налоговый вестник. 2001. -№5.

131. Философский словарь. / Под ред. М.М. Розенталя, Изд.З-е. М.: Политиздат, 1975.

132. Филиалы и дочерние предприятия. Правовые аспекты, бухгалтерский учет, налогообложение. / Под ред. И.Д. Юцковской М.: ИД ФБК-Пресс, 1999.

133. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета : Пер. с англ. / Под ред. Проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика. 1997.

134. Хорин А. Анализ оборотного капитала.// Бухгалтерский учет. 1994. № 7.

135. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика. 2000.

136. Чвыков И. Комментарий к положению по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02. ФПА АКДИ "Экономика и жизнь". 2002, выпуск 10.

137. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001.

138. Экономическая энциклопедия, Политическая экономия, т.4., Изд. «Советская энциклопедия», М.: 1975.

139. Энтони р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред и предисл. A.M. Петрачкова. М.: Финансы и статистика. 1993.

140. Юцковская И. Д. Филиалы, представительства, структурные подразделения: бухгалтерский и налоговый аспекты деятельности. // Консультат. 1998. №7.

141. Gestion financiere fvec exercices. Josette peurard/ Presses universitaires de France.1. Диссертации:

142. Мелещенко C.C. Анализ хозяйственной деятельности для аналитической оценки достоверности бухгалтерской отчетности. Казань, 2003.

143. Плотников B.C. Методологические основы консолидированных учета и отчетности. Казань, 2001.