

РАЗВИТИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Составление консолидированной финансовой отчетности позволяет получить представление о финансовом состоянии и результатах деятельности корпоративной группы в целом. При этом каждая юридически самостоятельная организация, входящая в состав этой корпоративной группы, должна вести консолидированный учет так, чтобы отдельно можно было представить операции с внешними и внутренними контрагентами и финансовые результаты этих операций для составления консолидированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: консолидированный учет, консолидированная финансовая отчетность, корпоративные группы, единая учетная политика.

В условиях глобализации экономики для стабильного развития хозяйственной деятельности объединений и групп организаций со сложными финансово-экономическими и организационно-управленческими взаимосвязями (далее – корпоративных групп) необходимо дополнительное привлечение капитала. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная российскими корпоративными группами в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), служит условием выхода на международные рынки капитала и участия в них посредством прохождения листинга, допускающего ценные бумаги к котировкам на крупные фондовые биржи США и Европы. Выполнение требований МСФО обеспечивает качество, открытость и сопоставимость отчетной информации при широком спектре инвестиционных проектов, а также снижение рисков и стоимости привлекаемого капитала от отечественных и иностранных инвесторов.

Важным событием признания роли и значения консолидированной финансовой отчетности в информационном обеспечении в нашей стране является принятие Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» 27 июля 2010 года. Однако его принятие без адаптации МСФО под российское законодательство и без реформирования отечественной системы бухгалтерского учета вряд ли увеличит инвестиционную активность в российской экономике.

Традиционная система отечественного бухгалтерского учета не обеспечивает в полной мере надлежащее качество, надежность и прозрачность формируемой на его базе консолидированной финансовой отчетности, что существенно ограничивает возможности ее полезного использования. Действующий План счетов 2001 г. и инструкция

по его применению не позволяют получать информацию о продажах, поставках, расчетах между внутригрупповыми контрагентами в том объеме и виде, который необходим для качественного и оперативного проведения процедур консолидации финансовых показателей. Это, в свою очередь, ведет к неполному исключению показателей, характеризующих внутригрупповые операции, и искажению информации.

В связи с этим мы считаем, что необходимо реформировать традиционный бухгалтерский учет путем выделения и признания в нем нового направления – консолидированного учета, в котором у отечественных корпоративных групп наблюдается практическая востребованность. Разработка комплексной методологии консолидированного учета позволит снивелировать различия между МСФО и российским законодательством, усовершенствовать систему действующего бухгалтерского учета с использованием фундаментальной отечественной и международной теории, прогрессивных методов и учетной практики.

Несмотря на позитивное развитие корпоративных групп (структур) во многих отраслях народного хозяйства Российской Федерации, необходимо признать, что любой инвестор оценивает стабильность экономики страны, региона, области, потенциала ее роста, рассматривает гарантии нормального ведения бизнеса, присутствие диспаритета цен на продукцию в отрасли.

Важную роль в информационном обеспечении инвесторов, акционеров и других заинтересованных пользователей о деятельности корпоративной группы играет информация консолидированной финансовой отчетности с аудиторским заключением авторитетной аудиторской фирмы. Большая часть корпоративных

групп, расположенных на территории Российской Федерации, представляют консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (ОАО «Горно-металлургическая компания «Норильский никель», ОАО «Северсталь»), небольшая часть – в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету (ОАО «Российская электроника»).

Цель консолидированной финансовой отчетности – это информирование собственников, государства и третьих лиц о контролируемом капитале, финансовом состоянии и результатах деятельности корпоративной группы (структуры). Достоверность и полнота консолидированной финансовой отчетности являются основой для привлечения инвестиций.

Однако необходимо отметить, что для развития эффективных и конкурентоспособных корпоративных групп в нашей стране недостаточно того потенциала информационного обеспечения, которое несет в себе действующая российская система бухгалтерского учета и отчетности на уровне отдельного юридического лица. Развитие рыночных механизмов, рост числа корпоративных групп обозначили необходимость организации информационного обеспечения процесса управления деятельностью корпоративных групп посредством рационального построения учетного процесса и формирования эффективной системы консолидированного учета.

В нашем представлении современная система консолидированного учета является внутренним «произведением» корпоративной группы и сочетает в себе «множители» бухгалтерского (финансового и управленческого) и налогового учета, причем система финансового учета строится путем сближения правил между российскими и международными стандартами. Внедрение системы консолидированного учета в группе организаций направлено на формирование единого пространства данных для планирования деятельности, анализа полученных результатов и принятия соответствующих решений при управлении постоянно возрастающими информационными потоками между консолидирующей материнской организацией, дочерними (внучатыми), ассоциированными и совместно контролируемыми организациями в соответствии с отраслевой спецификой бизнеса.

Консолидированный учет представляет собой информационную систему учета, оперирующую данными бухгалтерского (финансового и управленческого) и налогового учета об активах,

капитале, обязательствах и фактах хозяйственной деятельности группы юридических лиц, действующих как консолидирующая материнская, дочерние (внучатые), ассоциированные и совместно контролируемые организации.

Предметом консолидированного учета является агрегированное отражение состояния и движения контролируемых активов, источников их образования и результатов хозяйственной деятельности группы юридических лиц, действующих как консолидирующая материнская, дочерние (внучатые), ассоциированные и совместно контролируемые организации. Наиболее ярко содержание предмета раскрывается через объекты консолидированного учета: долгосрочные и краткосрочные (текущие) контролируемые активы, собственный и привлеченный капитал, операции с внешними и внутренними контрагентами, возникающие в процессе осуществления хозяйственной деятельности корпоративной группы (структуры).

Метод консолидированного учета – это совокупность способов и приемов, с помощью которых познается предмет (объекты) консолидированного учета. Он позволяет изучить явления корпоративной группы (структуры) в движении, изменении, взаимосвязи и взаимодействии. Метод консолидированного учета базируется в основном на элементах метода бухгалтерского учета, а также включает в себя только ему присущий особый элемент – процесс консолидации. То есть составляющими метода консолидированного учета являются: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, процесс консолидации, консолидированный баланс и консолидированная финансовая отчетность.

Экономическая группировка объектов консолидированного учета и получение о них необходимой информации обеспечиваются системой счетов консолидированного учета, в основе которой счета бухгалтерского учета. Использование счетов консолидированного учета объясняется тем, что сведения, накапливаемые на синтетических счетах бухгалтерского учета, дают только разрозненную характеристику объектов отдельных организаций корпоративной группы, счета же консолидированного учета позволяют дополнительно получать обобщенные характеристики операций внутригрупповой хозяйственной деятельности в целом корпоративной группы (структуры). Отражение хозяйственных операций в системе счетов осуществ-

ляется при помощи двойной записи, сущность которой заключается во взаимосвязанном отражении различных явлений, вызываемых хозяйственными операциями.

В процессе консолидации устанавливаются утвержденные методы консолидации с учетом доли владения и статуса консолидируемой организации, раскрываются правила расчета консолидационных корректировок с учетом сложных вариантов контроля и владения.

Контроль всей совокупности объектов консолидированного учета производится путем сопоставления активов с источниками их образования в консолидированном балансе. Консолидированный баланс характеризуется равенством общей суммы видов средств корпоративной группы (структуры) и суммы источников их образования. Это равенство сохраняется постоянно. Результаты хозяйственной деятельности организаций корпоративной группы (структуры) содержатся в консолидированной финансовой отчетности.

По нашему мнению, качество представления финансовой отчетности при организации консолидированного учета на основе единой учетной политики для всех организаций корпоративной группы улучшится и будет способствовать выполнению требований и российских, и международных стандартов, хотя в настоящее время многие отечественные организации не в полной мере следуют указаниям российских стандартов, ориентируя учетную систему исключительно на расчет показателей для целей налогообложения. Так, например, они отказываются от отражения учетных объектов, не оказывающих влияния на расчет налоговых обязательств (создание резервов под обесценение, отражение событий после отчетной даты, признание начисленных расходов и др.). Система консолидированного учета в организациях группы опирается на принцип полноты и позволяет отражать в учете последствия всех фактов хозяйственной деятельности, а не только тех из них, которые оказывают влияние на величину налоговых обязательств.

Единая учетная политика для консолидированной отчетности является мощным инструментом моделирования картины финансового положения корпоративной группы, ради которой (имеется в виду – картины) из всех методологических приемов, разрешенных нормативными документами, выбираются те, которые будут полезными для достижения целей бизне-

са в данный момент времени. Весь выбор методологических приемов единой учетной политики для отечественных корпоративных групп, организации которых находятся в российской юрисдикции, может быть представлен четырьмя разделами в соответствии:

1) с международными стандартами финансовой отчетности;

2) с национальными стандартами – положениями по бухгалтерскому учету;

3) с Налоговым кодексом РФ;

4) с Гражданским кодексом РФ (нецелесообразно одни и те же сделки как между организациями корпоративной группы, так и сторонними организациями оформлять разными гражданско-правовыми договорами, которые приводят к различным финансовым последствиям).

Цель единой учетной политики корпоративной группы, сформированной в российской юрисдикции, – определить одинаковое отражение в учете по международным, национальным стандартам бухгалтерского учета, Налоговому и Гражданскому кодексам РФ одних и тех же фактов хозяйственной жизни в различных организациях-участниках для того, чтобы одинаково влиять на балансовые статьи консолидированного баланса, финансовые показатели консолидированного отчета о прибылях и убытках и других форм консолидированной отчетности.

Основной задачей единой учетной политики корпоративной группы применительно к Налоговому кодексу РФ является минимизация налогообложения, а применительно к бухгалтерскому учету – обеспечение соблюдения нормативов финансовых коэффициентов (рентабельности, ликвидности, финансовой независимости и т. п.) как условия достижения максимальной привлекательности для инвесторов, банков и других контрагентов. С помощью тщательно продуманной единой учетной политики можно эффективно управлять финансовым положением, выбирая приемы, позволяющие, с одной стороны, с максимальной степенью достоверности отражать в учете каждой организации-участницы факты хозяйственной жизни, а с другой – воздействовать на некоторые показатели финансового состояния не только одной какой-то организации-участницы, но и всей корпоративной группы (структуры).

Руководство корпоративной группы должно принять решение о том, каким видам гражданско-правовых договоров отдается предпочтение. Это связано с тем, что при оформлении

одинаковых по своей природе сделок (хозяйственных операций) различными договорами у хозяйствующего субъекта возникают не только различные правовые последствия, но и образуются существенно различающиеся финансовые результаты. Так, в ряде случаев порядок расчета налогооблагаемых баз и сроки уплаты налогов зависят от того, как конкретная хозяйственная операция трактуется гражданским законодательством, и прежде всего, Гражданским кодексом Российской Федерации.

Создание единой учетной политики предусматривает и разработку рабочего плана счетов корпоративной группы, который обеспечивает методологическую основу формирования всех показателей консолидированной финансовой отчетности. При этом необходимо отметить, что реализация единого рабочего плана счетов для корпоративной группы позволит лучше реализовать принципы единой учетной политики, хотя процесс этот очень болезненный и трудный, так как в каждой организации группы применяется своя особая система обработки информации. Введение единого рабочего плана счетов позволит не только унифицировать формально применяемые субсчета, но и согласовывать экономический смысл каждого применяемого счета и субсчета.

Рабочий план счетов организаций корпоративной группы разрабатывается на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов РФ №94н от 31 октября 2000 года. Несмотря на то, что действующий типовой план счетов бухгалтерского учета (и Инструкция по его применению) является одним из важнейших документов третьего уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета нашей страны, значение Плана счетов в российской учетной практике как документа значительно выше, чем многих документов первого и второго уровней указанной системы.

Наличие единого рабочего плана счетов является обязательным условием получения обобщенных показателей от организаций корпоративной группы. В нем указываются все синтетические счета, которые могут применяться организациями корпоративной группы. Кроме синтетических счетов приводятся также и субсчета, на которые могут подразделяться синтетические счета. Указание в рабочем плане счетов наряду с синтетическими счетами также и

развивающих их субсчетов имеет большое организующее значение в построении аналитического учета тех или иных объектов учета в корпоративной группе.

Предлагаемая система синтетических счетов консолидированного учета направлена на сбор обобщенной информации по инвестициям и расчетам с материнской, дочерними (внучатыми), ассоциированными, совместно контролируемыми и другим аффилированными организациями (лицами).

Так, счет 58 «Финансовые вложения», на котором в настоящее время учитываются и краткосрочные, и долгосрочные финансовые вложения, необходимо преобразовать. Для учета долгосрочных финансовых вложений выделить отдельно синтетический счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», который был ранее в Плана счетов 1991 г., а для учета краткосрочных финансовых вложений применять счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Субсчета к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» открывать в разрезе аффилированных и неаффилированных лиц. Ввести дополнительные синтетические счета: 61 «Расчеты с аффилированными поставщиками и подрядчиками» и 64 «Расчеты с аффилированными покупателями и заказчиками». На синтетических счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предлагаем осуществлять учет расчетов только с неаффилированными (сторонними) контрагентами корпоративной группы.

Выделить учет продаж внутри группы (материнская + дочерние организации) на отдельный синтетический счет 92 «Внутригрупповые продажи», который бы способствовал наглядному представлению внутригрупповой прибыли (убытка). С этой же целью целесообразно выделить учет прочих внутригрупповых доходов и расходов на отдельный синтетический счет 93 «Прочие внутригрупповые доходы и расходы».

Рекомендуемая нами система синтетических счетов консолидированного учета со всеми предложенными субсчетами I порядка для внедрения в действующий типовой План счетов 2001 г. представлена в таблице 1.

Предложенная система счетов консолидированного учета направлена не только на систематизацию информации для консолидированной финансовой отчетности, но и ориентирована на гармонизацию бухгалтерского учета в соответ-

Таблица 1. Рекомендуемая система счетов консолидированного учета

Синтетические счета	Субсчета I порядка
06 «Долгосрочные финансовые вложения»	1. Инвестиции в дочерние организации
	2. Инвестиции в ассоциированные организации
	3. Инвестиции в совместно контролируемые организации (вклады по договору простого товарищества)
	4. Предоставленные займы
	5. Депозитные счета
	6. Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки требования
	7. Прочие долгосрочные финансовые вложения
	8. Прочие долгосрочные вложения, не приносящие экономической выгоды
19 «Налог на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным ценностям»	1. НДС по приобретенным ценностям от неаффилированных лиц
	2. НДС по приобретенным ценностям от аффилированных лиц
58 «Краткосрочные финансовые вложения»	1. Инвестиции, предназначенные для продажи
	2. Долговые ценные бумаги
	3. Инвестиции в совместно контролируемые организации (вклады по договору простого товарищества)
	4. Предоставленные займы
	5. Депозитные счета
	6. Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки требования
	7. Прочие краткосрочные финансовые вложения
	8. Прочие краткосрочные вложения, не приносящие экономической выгоды
61 «Расчеты с аффилированными поставщиками и подрядчиками»	1. Расчеты с материнской организацией
	2. Расчеты с дочерними организациями
	3. Расчеты между дочерними организациями
	4. Расчеты с ассоциированными организациями
	5. Расчеты с совместно контролируемыми организациями
	6. Расчеты с прочими аффилированными организациями
	7. Расчеты по претензиям к аффилированным организациям
64 «Расчеты с аффилированными покупателями и заказчиками»	1. Расчеты с материнской организацией
	2. Расчеты с дочерними организациями
	3. Расчеты между дочерними организациями
	4. Расчеты с ассоциированными организациями
	5. Расчеты с совместно контролируемыми организациями
	6. Расчеты с прочими аффилированными организациями
	7. Расчеты по претензиям к аффилированным организациям
90 «Продажи»	<i>Типовой вариант</i>
	1. Выручка
	2. Себестоимость продаж
	3. НДС
	4. Акцизы
	9. Прибыль (убыток) от продаж
	<i>Вариант для организаций корпоративной группы</i>
	1. Продажи ассоциированным организациям
	2. Продажи совместно контролируемым организациям
	3. Продажи прочим организациям (за исключением дочерних)
91 «Прочие доходы и расходы»	<i>Типовой вариант</i>
	1. Прочие доходы
	2. Прочие расходы
	9. Сальдо прочих доходов и расходов
	<i>Вариант для организаций корпоративной группы</i>
	1. Прочие доходы и расходы, полученные от операций с ассоциированными организациями
	2. Прочие доходы и расходы, полученные от операций с совместно контролируемыми организациями
	3. Прочие доходы и расходы, полученные от операций с прочими организациями (за исключением дочерних)

Синтетические счета	Субсчета I порядка
92 «Внутригрупповые продажи»	1. Трансфертная стоимость
	2. Себестоимость внутригрупповых продаж
	3. НДС
	4. Акцизы
	5. Экспортные пошлины
	6. Расходы на продажу
	7. Управленческие расходы
	9. Прибыль / убыток от внутригрупповых продаж
	93 «Прочие внутригрупповые доходы и расходы»
2. Прочие внутригрупповые расходы	
9. Сальдо прочих внутригрупповых доходов и расходов	

ствии с международными стандартами финансовой отчетности. Ее принятие существенно улучшит процессы коммуникации учетно-отчетной информации, качества (полезность, понимаемость) для выработки управленческих решений.

Во внедрении системы консолидированного учета, на наш взгляд, должны быть заинтересованы в первую очередь собственники, так как данная система повышает качество учетной информации и надежность консолидированной финансовой отчетности, обеспечивающей добросовестное представление финансового положения, результатов деятельности и изменений в финансовом положении всех организаций корпоративной группы. Несмотря на то, что внедрение системы консолидированного учета требует дополнительных затрат: разработки единой учетной политики и единого рабочего плана счетов с учетом отраслевой специфики каждой организации, входящей в корпоративную группу, применения более совре-

менных информационных технологий, все это направлено на увеличение инвестиционной привлекательности и повышение конкурентоспособности корпоративных групп. Внедрение консолидированного учета облегчит трудоемкость работ бухгалтерской службы (отдела консолидации) отчитывающейся организации при составлении консолидированной финансовой отчетности и сократит время для ее сведения.

Таким образом, деятельность современных корпоративных групп Российской Федерации является объектом консолидации финансовой отчетности и направлена на удовлетворение потребностей ее пользователей в достоверной и объективной информации о контролируемом капитале и финансовом положении, которое возможно только при рациональной организации информационного обеспечения процесса управления деятельностью корпоративной группы путем внедрения системы консолидированного учета.

09.11.2011

Список литературы:

1. Бурлакова, О.В. Современные методологические проблемы консолидированного учета / О.В. Бурлакова. – М.: Бухгалтерский учет, 2008. – 368 с.
2. Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Министерством финансов России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.ru
3. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru>
4. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. №208-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.ru

Сведения об авторе:

Бурлакова Ольга Владимировна, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук 460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, тел. (3532) 372472, e-mail: burlak4@rambler.ru