

Предмет, методы и приёмы консолидированного учета Subject, methods and receives of consolidated accounting

Рец Владимир Васильевич, кандидат экономических наук, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, г. Москва.

Ret Vladimir V., Ph.D. in Economics, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow.

E-mail: audit55@bk.ru

УДК 336

Аннотация: Интеграционные процессы в экономике, реформирование бухгалтерского учета и отчетности, изменения в налоговой системе РФ позволили выделить на современном этапе развития теории бухгалтерского учета новое направление – кластер консолидированного учета, включающий консолидированные финансовый, управленческий и налоговый учет.

Ключевые слова: консолидированный учет, приёмы научного мышления, элиминирование и трансформация бухгалтерских записей.

Abstract: Integration processes in the economy, the reform of accounting and reporting, changes in the tax system of the russian federation made it possible to distinguish at the present stage of development of accounting theory a new direction - cluster consolidated accounts, including the consolidated financial, managerial and tax accounting.

Key words: consolidated accounting, methods of scientific thinking, elimination and transformation of accounting records.

Бухгалтерский учет является информационной моделью хозяйственной деятельности предприятия, но никакая модель не может отразить все стороны и связи моделируемого объекта, поскольку в процессе моделирования происходит абстрагирование от несущественных (в рамках определенного исследования) черт объекта. Поэтому бухгалтерский учет точнее рассматривать как комплекс (или систему) моделей хозяйственной деятельности предприятия, и консолидированный учет, являясь подсистемой бухгалтерского учета, представляет собой одну из информационных моделей группы интегрированных предприятий, рассматриваемых как единое экономическое образование.

При наиболее общем взгляде, учёт как практическая деятельность – это процесс эмпирического познания социально-экономической действительности. Его целью является получение информации, удовлетворяющей заинтересованных (реальных и потенциальных) пользователей по своим качественным и количественным характеристикам. Следовательно, основой метода учёта как процесса эмпирического познания действительности должны быть общие для любого процесса познания приёмы научного мышления (наблюдение, измерение, классификация, передача полученной информации её пользователям) (таблица 1.1).

Таблица 1.1.

Сравнительная характеристика учёта как практической деятельности и научной дисциплины

Критерии рассмотрения	Учёт как практическая деятельность	Учёт как научная дисциплина
Цель	Информационное обеспечение пользователей	Совершенствование методологии, методики учёта
Конечный продукт	Информация, удовлетворяющая пользователей по своим качественным и количественным характеристикам	Новое знание, пути совершенствования методологии, методики учёта
Методы	Наблюдение, измерение, классификация, передача учётной информации её пользователям	Информационное моделирование, системный анализ и др. общенаучные методы
Предмет	Социально-экономическая действительность	Методология, методика учёта

При этом методы конкретных видов учёта, основываясь на представленных общегносеологических приёмах, приобретают свою специфику вследствие необходимости адаптироваться к особенностям конкретного предмета познания и требованиям субъекта [2, с. 312].

Теория учёта в отличие от практики предполагает осмысление методики и получение нового знания не о самой социально-экономической действительности, а о порядке её информационного отражения. Получение такого знания и его использование в целях усовершенствования методов и методики исследования составляет содержание учёта как науки. Оформление отдельных видов учёта в научные дисциплины происходило уже на основе сложившейся практической деятельности и преследовало цель их усовершенствования.

Более 10 лет назад в учетной практике российских предприятий возникло понятие консолидированной отчетности. На протяжении этих лет многие исследователи рассматривали данный вид отчетности как разновидность финансовой отчетности, имеющую свои специфические назначение и приемы. Однако бухгалтерская отчетность – это конечный ресурс бухгалтерского учета и согласно теории учета, является элементом его метода, следовательно, консолидированную отчетность необходимо рассматривать в контексте системного моделирования хозяйственных процессов в холдинговых структурах.

Пожалуй, впервые консолидированный учет как подсистема бухгалтерского учета был выделен профессором В.С. Плотниковым, который аргументировал это следующим образом: «Мы введем еще одно понятие — «консолидированный учет», но не будем говорить о консолидированном учете как об отдельном виде учета, а определим его, как раздел финансового учета» [3, с. 98].

Следует отметить, что параллельно консолидированному финансовому учету в холдинговых компаниях развивался управленческий учет (стратегическое планирование, разработка трансфертного ценообразования в рамках интеграции, построение консолидированных бюджетов и т.д.)

В процессе реформирования налоговой системы РФ в настоящий момент рассматривается проект федерального закона о внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков. Данный законопроект определяет порядок создания консолидированных групп налогоплательщиков, сумму их совокупных активов, доходов, расходов и финансовых результатов, подлежащих налогообложению. Вступление в силу данного закона будет означать развитие нового учетного направления - консолидированный налоговый учет.

Эволюционирование бухгалтерского учета на современном этапе можно представить следующим образом (рис.1).

Таким образом, в системе бухгалтерского учета финансовый, управленческий и налоговый учет можно разделить на подвиды- локальный учет, моделирующий хозяйственные процессы в рамках организации – отдельного юридического лица, и консолидированный учет, позволяющий представить информационную модель группы взаимосвязанных предприятий, являющихся отдельными юридическими лицами, но связанные общей собственностью.

Метод бухгалтерского учета обуславливает содержание и формы движения той части производственных отношений, которые составляют его предмет. «Моделирование — метод бухгалтерского учета, позволяющий изучать факты хозяйственной жизни и хозяйственные процессы не прямо и непосредственно, а через специально созданные их образы и описания — символы» [5, с. 4].

Кластер консолидированного учета представляет собой взаимосвязанное отражение и агрегирование учетной информации в денежном измерении о фактах хозяйственной жизни, консолидированной группы юридически самостоятельных лиц, представленных в учете и отчетности как единая экономическая единица.

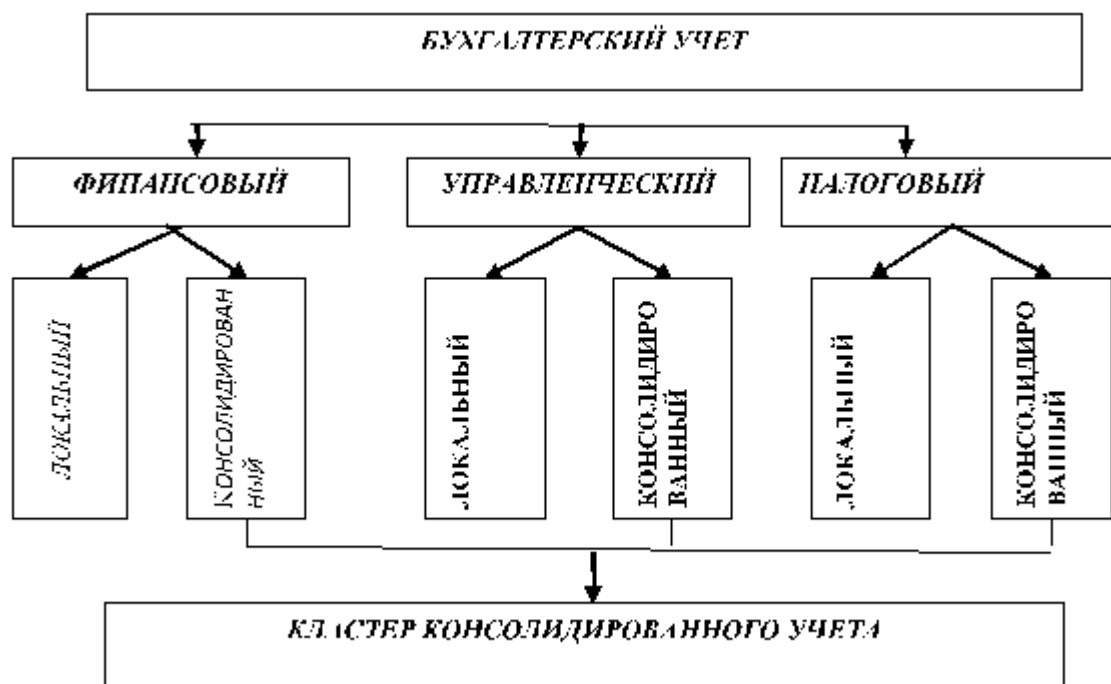


Рис. 1 Система консолидированного учета

Как и обособленному учету, консолидированному финансовому учету присущи специфические способы и приемы. К ним относятся элиминирование и трансформация бухгалтерских записей. Введение присущего только консолидированному учету способа элиминирования бухгалтерских записей обусловлено спецификой взаимоотношений предприятий группы, являющихся юридически самостоятельными лицами. Этот способ позволяет исключить из учета, а затем и из консолидированной финансовой отчетности двойное отражение активов и обязательств предприятий группы.

Трансформация бухгалтерских записей (трансформационные таблицы бухгалтерских записей) дает возможность не только отразить на счетах бухгалтерского учета процесс преобразования ключевого ресурса в конечный продукт холдинга, но и представить факты хозяйственной жизни отдельных предприятий группы как единого целого.

Таким образом, трансформационная таблица бухгалтерских записей в учете — незаменимый прием, позволяющий не только агрегировать факты хозяйственной жизни в конечные бухгалтерские записи в целом по холдингу, но и элиминировать двойное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Итак, характеристика приемов бухгалтерского учета свидетельствует об их тесной взаимосвязи с его объектами. Объектами консолидированного финансового учета выступают активы, капитал, доходы, расходы, прибыль и обязательства, которые имеют разный порядок отражения в отчетности отдельных предприятий и отчетности консолидированной группы.

Исходя из информационной природы бухгалтерского учёта и приоритетности информационной функции каждого его вида, сформулируем предмет консолидированного финансового учёта следующим образом. Предмет консолидированного финансового учета — это информация о взаимодействии взаимосвязанных предприятий, существенная для

составления консолидированной отчетности, отражающая участие в капитале, доходах, расходах, прибыли и взаимные обязательства [1, с. 64].

Система элементов, в совокупности составляющая метод бухгалтерского учета, создаёт необходимые предпосылки для познания его предмета, получения количественной информационной модели, описывающей состояние и движение его объектов в реальной действительности.

Несмотря на то, что профессор Я.В. Соколов, считает ошибочным разложение метода бухгалтерского учета на отдельные элементы, [4, с. 128] большинство ученых придерживаются мнения о том, что, рассматривая метод бухгалтерского учета, необходимо конкретизировать отдельные его инструменты. Именно они позволяют моделировать факты хозяйственной деятельности и хозяйственные процессы организации наиболее точно и непредвзято.

Элементами метода бухгалтерского учета, так называемой «восьмихвосткой», являются четыре пары приемов:

- документирование и инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- счета и двойная запись;
- баланс и отчетность.

Документирование и инвентаризация. Документирование представляет совокупность процедур регистрации хозяйственных фактов в специальных документах учета. Результатом документирования является бухгалтерская документация – система первичных и сводных документов. Применительно к консолидированному финансовому учету необходимо внести ряд уточнений. Так наряду с унифицированными формами первичных документов следует применять специфические бухгалтерские документы, позволяющие разграничить внутрихолдинговое перемещение активов, капитала и обязательств и внешние. Например, при реализации (передачи) товарно-материальных ценностей (основных средств, товаров, сырья, готовой продукции и т.д.) или оказании услуг одним предприятием холдинга другому составляются стандартизированные первичные документы – накладные, акты, счета – фактуры и другие. Но в рамках консолидированного учета этого недостаточно, необходимо сопроводить эти формы первичных документов специальными бухгалтерскими записками, которые раскрывали бы информацию о заложенных в ценах реализации фактической себестоимости или остаточной стоимости реализуемых активов, косвенных налогах, и самое главное, о «надбавке к стоимости», которая формируется под воздействием трансфертного ценообразования внутри холдинга. Данная бухгалтерская документация позволит обобщить информацию на счетах консолидированного бухгалтерского учета о внутригрупповой прибыли и исключить ее посредством корректировочных бухгалтерских записей из конечного финансового результата холдинга.

Если, в рамках одного участника холдинга, как правило, проводится дифференцированная инвентаризация, т.е. доведенная до каждого наименования ценностей и их источников, то в рамках консолидированной группы необходимо составлять сводные инвентарные описи, основанные на интегральном подходе, т.е. по агрегированным группам материальных ценностей и других видов активов и обязательств. Подобные интегральные инвентаризации позволят подтвердить данные консолидированного баланса о наличии внеоборотных активов, товарно – материальных запасов, денежных средств, так как их величина может меняться только при трансформации за пределами микрорынка агрохолдинга. С другой стороны, инвентаризация внутрихолдинговых финансовых вложений, кредитов и займов, дебиторской и кредиторской задолженности может послужить основой для составления

трансформационных таблиц и корректировочных бухгалтерских записей в рамках ведения консолидированного финансового учета.

Оценка и калькуляция. С позиции консолидированного учета для обеспечения информации о фактических затратах приобретаемого (реализуемого) имущества между предприятиями холдинга необходимо структурировать счета учета материальных ценностей и издержек на аналитическом уровне в разрезе их фактической стоимости (себестоимости) и «надбавки к стоимости» в рамках внутрихолдинговой рентабельности подобных операций.

Счета бухгалтерского учета и двойная запись. Придерживаясь утверждения, приоритетности системного консолидированного финансового учета ведение бухгалтерских счетов и отражение на них хозяйственных операций является неотъемлемым элементом его метода. Спецификой консолидированного учета в данном вопросе является необходимость создания такого рабочего плана счетов и методики отражения хозяйственных фактов, которые позволили бы аккумулировать информацию в бухгалтерских регистрах и бухгалтерской отчетности как об индивидуальном субъекте – отдельном предприятии холдинга, так и о консолидированной группе в целом. Для достижения этой цели мы считаем наиболее приемлемым расширение аналитических разрезов синтетических счетов, тем более что современные программные продукты ведения бухгалтерского учета позволяют осуществить это на практике.

Бухгалтерский баланс и бухгалтерская (финансовая) отчетность. Консолидированная финансовая отчетность должна предоставлять полные, реалистичные сведения об имущественном и финансовом состоянии холдинга, как целого экономического субъекта, и включать в себя следующие формы: консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибылях и убытках, консолидированный отчет о движении собственного капитала, консолидированный отчет о движении денежных средств, а так же дополнительные пояснения о способах ведения консолидированного учета и составления консолидированной отчетности, информацию о структуре холдинга, внутренних экономических взаимоотношениях и основные выводы финансового анализа консолидированной отчетности.

Итак, методом консолидированного финансового учета является моделирование информационного образа группы объединенных предприятий как экономической единицы, включающее организационный, подготовительный, регистрационный этапы, процедуры трансформации и элиминирования учетных данных, составления консолидированного отчета. При этом метод консолидированного учета трактуется расширительно, с признанием возможности системного отражения процедур консолидации.

Список литературы и примечания.

1. Горшкова Н.В. *Методология консолидированного учета и отчетности группы взаимосвязанных предприятий* / Н.В. Горшкова, Д.О. Татаркина // *Вестник ВолГУ -2010 – Серия 3., выпуск 11*

2. Мэтьюс М.Р., Перрера М.Х.Б. *Теория бухгалтерского учета: учеб/ пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2011. 663 с.*

3. Плотников В.С., Шестакова В.В. *Финансовый и управленческий учет в холдингах. М.: ИД ФБК - ПРЕСС. 2012. 336 с.*

4. Рец В.В. *Стратегическое бюджетирование, ориентированное на результат, как базовый элемент системы управленческого учёта ВУЗа. Материалы 4 Международной научно – практической конференции «Образование. Наука. Культура». Сборник научных статей. Изд-во Гжель: ГГХПИ, 2013.*

5. Семенова Г.Н. *Налоги и развитие малого бизнеса в России Перспективы развития предпринимательства в России сборник научных трудов преподавателей, аспирантов и студентов кафедры экономики и предпринимательства Института экономики, управления и права МГОУ. Москва, 2017. С. 21-28.*