

повседневно производятся в больших количествах, на повторяющейся основе и на протяжении короткого периода времени, активы готовые к использованию по назначению или продаже.

В практической работе следует иметь в виду, что учет процентов по займам в российской отчетности, как показывают результаты аудиторских проверок, не всегда ведется в соответствии РСБУ, что еще до трансформации может потребовать корректировки отчетности. Иногда организациями игнорируются нормы ПБУ 15/2008 и применяются нормы положений, принятых раньше, поэтому проценты по займам могут быть включены в стоимость активов, не являющихся квалифицируемыми (инвестиционными): запасов (ПБУ 5/01).

Литература:

1. Каланов А. Н. Учет затрат по займам – на что следует обратить внимание при трансформации отчетности в МСФО / А. Н. Каланов // МСФО. Практика применения. – 2006. – № 4.
2. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету. Учет расходов по займам и кредитам (ПБУ 15/2008) : приказ Министерства РФ от 6 октября 2008 г. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
3. Сухов А. Б. Займы и кредиты: новое ПБУ / А. Б. Сухов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2008. – № 5.
4. Филичева М. Чиновники упростили учет займов и кредитов / М. Филичева // Главбух. – 2008. – № 23.
5. Чучалина С. Очередные изменения МСФО / С. Чучалина // МСФО. Практика применения. – 2009. – № 2.
6. Ярошенко Р. Новый порядок учета «заемных» процентов [Электронный ресурс] / Р. Ярошенко. – Режим доступа: [www/ URL: http://www.audit.ru](http://www.audit.ru).
7. Режим доступа: [www. URL: http:// banks.2ifrs.ru](http://banks.2ifrs.ru).
8. Режим доступа: [www. URL: http://www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).

Перекрестова Любовь Вениаминовна,
д. э. н., проф., зав. кафедрой теории финансов,
кредита и налогообложения
Волгоградского государственного университета;
Татаркина Дарья Олеговна,
к. э. н., ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии,
e-mail: fc@volsu.ru

Консолидированный учет как результат дифференциации и интеграции видов бухгалтерского учета в управлении предприятием Consolidated Reporting as a Result of Differentiation and Integration of Business Accounting Types in Enterprise Management

Статья посвящена вопросам консолидированного учета как результата дифференциации и интеграции видов бухгалтерского учета в управлении предприятием.

The article is devoted to the questions of consolidated reporting as a result of differentiation and integration of business accounting types in enterprise management.

Ключевые слова: консолидированный учет; управленческий и финансовый учет.

Keywords: consolidated reporting; management and financial accounting.

Появление консолидированного учета как информационной системы явилось закономерным результатом генезиса практики корпоративного управления. Однако рассмотрение консолидированного учета только в этом ключе неправомерно. Возникновение нового вида учета как сферы практической деятельности (счетоводства) в основном намного предшествует формированию самостоятельной отрасли знаний – науки о нем с имманентной этой учетной теории проблематикой. Принимая во внимание тот факт, что консолидированный учет является информационной и организационной системой, к исследованию механизма его возникновения и развития можно применять инструментальный системный подход.

Развитие системы связано с ее усложнением, т.е. с ростом ее внутреннего многообразия. Дифференциация – это стремление системы к структурному и функциональному многообразию элементов, которое обеспечивает не только условия возникновения и разрешение противоречий, но и определяет способность системы быстро приспосабливаться к меняющимся условиям существования (чем больше многообразия, тем выше устойчивость). Дифференциация бухгалтерского учета по организационному признаку в настоящее время должна быть скорректирована с учетом трансформации структуры рыночной экономики, характеризующейся возникновением сложных интегрированных корпоративных структур. Данная тенденция сопровождается переориентацией информационных потоков с вертикального или горизонтального направлений на более сложные формы информационного взаимодействия.

Поэтому с точки зрения иерархического подхода к дальнейшей дифференциации управленческого и финансового учета появление нового вида учета закономерно вследствие:

- переориентации хозяйственных субъектов на сложные межхозяйственные связи;
- усиления столкновения противоречивых интересов хозяйствующих субъектов, приведших к развитию холдинговых форм организации производства.

Дифференциация системы бухгалтерского учета привела к возникновению не только финансового и управленческого видов учета, но и консолидированного, налогового, стратегического и др.

Однако в рамках выделенных учетных подсистем (финансового, управленческого, налогового и консолидированного видов учета) отдельным качествам учетной информации придается разное значение.

Требования к информации консолидированного вида учета более близки к финансовому учету. Это объясняется тем, что формирование и последующее выделение консолидированного учета произошло на базе финансового; консолидированный вид учета, как и финансовый, ориентирован преимущественно на внешних потребителей информации; оба вида учета имеют высокую степень регламентации со стороны регулирующих организаций.

Когда составление консолидированной отчетности будет вменено в обязанность холдинговым структурам, главным качеством информации консолидированного учета (как и финансового) станет надежность. Организационное обособление функций, выполняемых консолидированным учетом, обусловлено отличием в содержании учетной информации, формируемой в финансовом и консолидированном видах учета. Причина этого заключается в том, что в рамках существующих учетных систем с замкнутым учетным циклом отсутствует необходимость процедур консолидации. Следовательно, реализация учетных функций по отношению к новым учетным объектам приняла обособленный характер.

Процессы дифференциации видов учета восполняются и уравниваются процессом их интеграции. В отношении консолидированного учета возникает интеграция управленческого и финансового видов учета, поскольку для создания консолидированного отчета, независимо от статуса пользователя, широко используются документы бухгалтерского оформления (справки, бухгалтерские финансовые расчеты, трансформационные таблицы), не относящиеся к унифицированной системе бухгалтерской документации, униграфическая запись и другие элементы метода управленческого учета. При этом консолидация в системе финансового учета менее востребована отечественными холдингами в связи с их низким кредитным рейтингом на международном рынке ссудного капитала. Консолидированный учет прежде всего необходим

для осуществления корпоративного контроля над объединенным бизнесом, и в этой ситуации приоритет отдается признаку релевантности информации.

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.

Предмет консолидированного учета – это информация о взаимодействии взаимосвязанных предприятий, существенная для составления консолидированной отчетности, отражающая участие в капитале, доходах, расходах, прибыли и взаимные обязательства.

Методом консолидированного учета является моделирование информационного образа группы объединенных предприятий как экономической единицы, включающее подготовительный этап процедуры консолидации и составления консолидированного отчета. При этом метод консолидированного учета трактуется расширительно, с признанием возможности системного отражения процедур консолидации.

Как обособленному учету, консолидированному учету присущи специфические способы и приемы. К ним относятся элиминирование и трансформация бухгалтерских записей. Введение присущего только консолидированному учету способа элиминирования бухгалтерских записей определено 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 дает возможность не только отразить на счетах бухгалтерского учета процесс преобразования ключевого ресурса в конечный продукт холдинга, но и представить факты хозяйственной жизни отдельно взятых предприятий группы как единого целого.

Таким образом, трансформационная таблица бухгалтерских записей в бухгалтерском учете – незаменимый приём, 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.

Объектами консолидированного учета являются: капитал, доходы, расходы, прибыль и обязательства, которые имеют разный порядок отражения в отчетности отдельных предприятий и отчетности консолидированной группы.

При простом сложении статей финансовой отчетности (как абстракции) могло получиться брутто – значение статей сводной отчетности консолидированной группы предприятий. При исключении внутренних оборотов по участию в капитале, реализации, взаимной задолженности и тому подобном в сводной отчетности формируется нетто-значение каждой статьи.

Целью консолидированного учета является получение с помощью своих специфических методических приемов нетто-значений статей отчетности.

В общем виде отклонения между брутто-значениями и нетто-значениями финансовой отчетности консолидированной группы предприятий можно свести к следующей классификации:

- постоянные отклонения, связанные с использованием в финансовом и консолидированном видах учета различного порядка формирования стоимости отдельных элементов финансовой отчетности;
- межпериодные отклонения, возникающие вследствие разницы в моментах признания доходов и расходов в финансовом и консолидированном видах учета.

Если определение постоянных отклонений не требует текущего учета и может быть решено посредством выборки из существующих регистров финансового учета и последующей корректировки элементов сводной финансовой отчетности, то межпериодные отклонения требуют организации текущего системного (по счетам финансового учета) или внесистемного учета.

Выбор способа консолидации отчетности зависит от варианта приобретения материнской компанией контрольного пакета акций предприятий, входящих в консолидированную группу. В международной практике выделяются два таких метода: объединения и приобретения. Каждый из обозначенных методов имеет последовательность этапов его применения. Содержание этапов может изменяться в зависимости от цели проведения консолидации, определяемой пользователями консолидированной отчетности.

В процессе формирования консолидированной отчетности предлагаем применять алгоритм формирования консолидированной отчетности, включающий в себя последовательность действий, через которые финансовые отчеты отдельных предприятий преобразуются в комплект консолидированной отчетности, составленной в соответствии с определенными внутренними стандартами. В него входят:

- разработка регламента формирования консолидированной отчетности;
- проверка на единообразие всех учетных политик группы предприятий; выявление отличий от единой учетной политики и корректировка до единого стандарта;
- проверка полученных форм внутригрупповой отчетности;
- свод бухгалтерской отчетности группы предприятий в единый отчет;
- консолидация бухгалтерской отчетности с использованием специальных процедур;
- анализ информации, полученной в процессе консолидации.

Бухгалтерский учет является информационной моделью хозяйственной деятельности предприятия, а консолидированный учет, являясь подсистемой бухгалтерского учета, представляет собой одну из информационных моделей группы интегрированных предприятий, рассматриваемых как единая экономическая единица, с присущими ей методами, способами и приемами.

Литература:

1. Горшкова Н. В. Методологические аспекты консолидированного учета группы взаимосвязанных предприятий [Электронный ресурс] / Н. В. Горшкова, Д. О. Татаркина // Вестник Астраханского государственного технического университета. Вып. 6. – Режим доступа: [www. URL: http:// lib.volsu.ru/gsd/cgi-bin/library.exe?e=d-01000-00---02008-2006,2007,2008-01](http://lib.volsu.ru/gsd/cgi-bin/library.exe?e=d-01000-00---02008-2006,2007,2008-01).

2. Горшкова Н. В. Консолидирование финансовой отчетности как информационный механизм финансового менеджмента интегрированного формирования / Н. В. Горшкова, Л. В. Перекрестова, Д. О. Татаркина // Сборник научных трудов. – Волгоград : Политехник, 2007.

3. Татаркина Д. О. Учетная политика – один из сегментов информационной базы консолидации в группе предприятий холдингового типа «Гелио-Пакс» / Д. О. Татаркина // Актуальные проблемы науки в агропромышленном комплексе : материалы 59-й междунар. науч.-практ. конф. Т. 2. – Кострома : Изд-во КГСХА, 2008.