

На правах рукописи

ЛЕОНТЬЕВ СЕРГЕЙ ЮРЬЕВИЧ

**КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ УЧЕТ ГРУППЫ
ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань – 2011

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель:	доктор экономических наук, профессор Куликова Лидия Ивановна
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Коновалова Ирина Рафаиловна доктор экономических наук, профессор Плотников Виктор Сергеевич
Ведущая организация:	ГОУ ВПО «Ульяновский государственный университет»

Защита состоится «25» апреля 2011 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «25» марта 2011 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
д-р экон. наук, доцент

О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях глобализации экономики и интеграции хозяйственных процессов широкое развитие получило формирование групп взаимосвязанных организаций, представляющих собой совокупность юридических лиц, связанных отношениями экономической субординации. Наличие таких отношений позволяет рассматривать группу взаимосвязанных организаций в качестве единого хозяйствующего субъекта, о деятельности которого необходимо получение обобщенной информации, характеризующей его финансовое положение и финансовые результаты. Указанная информация формируется посредством проведения консолидации данных компаний, входящих в группу взаимосвязанных организаций. В состав такой группы входят материнская и дочерние организации, инвестор и ассоциированные компании, а также совместно контролируемые организации.

Основная цель консолидации состоит в агрегировании показателей деятельности отдельных компаний и исключении операций, совершенных между ними. Подобный порядок объединения позволяет представить деятельность группы взаимосвязанных организаций в виде деятельности отдельно взятой организации и избежать искажения ее данных за счет влияния "внутренних" хозяйственных операций.

В настоящее время методика консолидации основывается на объединении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельных компаний, входящих в группу взаимосвязанных организаций, результатом которого является формирование консолидированной финансовой отчетности. На основании Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности" такая подготовка отчетности должна осуществляться в соответствии с международными стандартами. Консолидированная отчетность, подготовленная на основании международных стандартов, является условием выхода и участия российских групп взаимосвязанных организаций на международных рынках капитала. Подготовка консолидированной финансовой отчетности требует разработки методологических основ и методических приемов консолидации отчетов рос-

сийских компаний, входящих в группу.

Исследование методики составления консолидированной финансовой отчетности, применяемой большинством российских организаций, показало, что она имеет ряд существенных недостатков, не позволяющих использовать эту консолидированную методику в качестве эффективного управленческого инструмента и требующих разработки новых подходов к формированию консолидированной финансовой отчетности. К недостаткам применяемых методических приемов при составлении консолидированной финансовой отчетности могут быть отнесены следующие:

- невозможность получения детальной информации об отдельных аспектах деятельности группы взаимосвязанных организаций, так как показатели, приводимые в консолидированной отчетности, носят обобщающий характер;

- отсутствие системы исключения "внутренних" прибылей и убытков, возникающих от операций внутри группы, а также недостаточность разработки механизмов обособления прочих "внутренних" показателей, таких как взаимная дебиторская и кредиторская задолженность, доходы и расходы от операций внутри группы, "внутренняя" торговая наценка;

- недостаточная разработанность вопросов составления таких компонентов финансовой отчетности, как консолидированный отчет об изменениях капитала, консолидированный отчет о движении денежных средств, примечания к консолидированной финансовой отчетности; отсутствие отдельных разъяснений, касающихся порядка представления и раскрытия показателей консолидированного отчета о финансовом положении и консолидированного отчета о совокупной прибыли;

- малая степень изученности механизмов трансформации учетных данных, подготовленных в соответствии с национальными положениями по бухгалтерскому учету, в данные, отражаемые на основании международных стандартов финансовой отчетности.

В качестве альтернативы действующей методики составления консолидированной финансовой отчетности может быть предложена система консолиди-

рованного учета, предусматривающая формирование отчетности на основе данных бухгалтерского финансового учета компаний, входящих в группу взаимосвязанных организаций.

Значимость теоретических разработок в области формирования консолидированной финансовой отчетности, необходимость практического внедрения консолидированного учета в целях разрешения проблем подготовки и представления отчетности информации предопределили актуальность выбранной области исследования.

Степень разработанности проблемы. Вопросам теории и методологии составления консолидированной финансовой отчетности посвящены исследования таких авторов, как И.В. Аверчев, А.С. Бакаев, Ю.Д. Бодров, О.В. Бычкова, М.А. Вахрушина, Н.В. Генералова, В.Г. Гетьман, С.Н. Гришкина, Т.Ю. Дружиловская, В.Б. Ивашкевич, Р.Г. Каспина, В.В. Ковалев, И.Р. Коновалова, Л.И. Куликова, М.И.Кутер, Е.А. Мизиковский, В.Д. Новодворская, В.Ф. Палий, С.И. Пучкова, О.В. Рожнова, Я.В. Соколов, О.В. Соловьева, В.П.Суйц, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман, Д.А. Яковенко и других.

Концептуальный вклад в развитие основ консолидации внесен такими зарубежными учеными, как А. Апчёрч, Х. Андерсон, Л.А. Бернстайн, А. Дикинсон, Д. Колдуэлл, Э. Маклейни, Б. Нидлз, М.Х.Б. Перер, Э. Райе, Ж.Ришар, В.Филберт, П. Этрилл.

Проблемами ведения консолидированного учета для целей составления на его основе консолидированной финансовой отчетности посвящено небольшое количество работ, среди которых выделяются труды О.В. Бурлаковой, Н.В. Горшковой, А.А. Красильникова, И.А. Кузнецова, В.С. Плотникова. В работах представленных авторов рассматриваются принципы и методы консолидированного учета, предлагаются различные методики отражения в нем хозяйственных операций, раскрываются отдельные аспекты составления консолидированной финансовой отчетности на базе консолидированного учета и т.д. Вместе с тем, недостаточно разработанными, как с теоретической, так и с практической точек зрения, являются вопросы отражения в консолидированном учете инве-

стиций в дочерние и ассоциированные организации, порядка обособления и исключения в нем взаимной дебиторской и кредиторской задолженности, "внутренних" доходов и расходов, "внутренней" торговой наценки, правил проведения процедур консолидации и составления консолидированной финансовой отчетности на базе консолидированного учета.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования является теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по совершенствованию системы консолидированного учета и использования его данных для целей составления финансовой отчетности группы взаимосвязанных организаций на основе международных стандартов учета и финансовой отчетности. Достижение поставленной цели потребовало решение следующих задач:

- исследовать экономическую сущность консолидированного учета и установить его отличительные признаки от других видов учета;
- сформулировать основополагающие принципы и методы консолидированного учета;
- представить методику учета инвестиций в дочерние и ассоциированные организации;
- предложить методику учета хозяйственных операций, совершаемых внутри группы взаимосвязанных организаций;
- установить порядок консолидации учетных данных группы взаимосвязанных организаций;
- уточнить состав и порядок формирования показателей консолидированной финансовой отчетности и примечаний к ней;
- изучить методику трансформации данных консолидированного учета в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Область исследования. Исследование соответствует п.1.5 "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных", п.1.6 "Адаптация различных систем бухгалтерского учета,

их соответствие международным стандартам", п.1.9 "Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран" раздела 1 "Бухгалтерский учет" специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических и практических аспектов составления консолидированной финансовой отчетности. В качестве объекта исследования выбрана группа взаимосвязанных организаций "ИНВЭНТ" и входящие в ее состав организации, в том числе: ООО "Инвент", ООО "Инвент-Технострой", ЗАО "ТатЭК", ООО "Таттеплоизоляция". Основные положения диссертационного исследования также нашли свое применение в группе организаций ОАО "Камский индустриальный парк "Мастер" и входящих в ее состав дочерних компаниях ООО "Логикам", ООО "Логистический центр "Мастер", ООО "НПФ "КиМ".

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой диссертации послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрывающие основы составления консолидированной финансовой отчетности.

Информационной базой исследования явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации, отечественные положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, публикации в периодических изданиях, материалы научных конференций, ресурсы глобальной информационной сети Интернет, внутренние данные и бухгалтерская (финансовая) отчетность российских компаний, различные обзорные, статистические и справочные материалы.

Методика исследования основывалась на наблюдении, обработке результатов, анализе полученных результатов, установлении и практической реализации полученных выводов. При этом использовались следующие методы: сравнение, анализ и синтез, абстрактно-логический и ряд других.

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке

системы консолидированного учета для целей составления консолидированной финансовой отчетности группы взаимосвязанных организаций на основе международных стандартов. В процессе исследования получены следующие основные научные результаты:

- определена экономическая сущность консолидированного учета как системы консолидированных учетных данных, отражающих финансовое положение и финансовые результаты группы взаимосвязанных организаций, служащих основой составления консолидированной финансовой отчетности на основе МСФО; установлены отличительные признаки консолидированного учета, позволяющие обособить его от бухгалтерского финансового учета;

- сформулированы основополагающие принципы консолидированного учета, устанавливающие специфические требования к представлению информации в консолидированной финансовой отчетности: принцип единой валюты, принцип единой отчетной даты составления отчетности, а также принцип измерения активов и обязательств организаций по справедливой стоимости;

- разработана единая учетная политика группы взаимосвязанных организаций для целей ведения консолидированного учета, обеспечивающая сопоставление и агрегирование данных отдельных организаций; предложен консолидированный план счетов, позволяющий обособить "внутренние" операции, совершенные между взаимосвязанными организациями, и представлять информацию об отдельных активах, капитале и обязательствах группы организаций согласно требованиям международных стандартов;

- уточнена методика учета инвестиций в дочерние и ассоциированные организации на основе введения новых аналитических и синтетических счетов; обоснована необходимость отражения неконтролирующей доли дочерних организаций на отдельном синтетическом счете "Неконтролирующая доля дочерних организаций"; внесены предложения по разграничению информации о составляющих капитала дочерних организаций на дату установления контроля и после такой даты; рекомендован учет переоценки активов на отдельном синтетическом счете;

- предложена и обоснована методика ведения консолидированного учета операций, совершенных внутри группы организаций, позволяющая обособлять и исключать взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность, а также "внутреннюю" выручку и себестоимость продаж; предложено применение формулы среднего процента для списания "внутренней" торговой наценки;
- внесены предложения по агрегированию показателей консолидированного учета компаний, входящих в группу взаимосвязанных организаций, на основании данных оборотно-сальдовых ведомостей и консолидированного плана счетов;
- уточнены состав и порядок формирования показателей консолидированной финансовой отчетности и примечаний к ней; усовершенствована методика трансформации учетных данных в консолидированном учете согласно требованиям МСФО.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Результаты научного исследования могут быть использованы в практической деятельности группы взаимосвязанных организаций для целей повышения качества представляемой консолидированной финансовой отчетности. Кроме того, рекомендованные в работе механизмы консолидации позволят обеспечить подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

Теоретические и практические результаты данного исследования могут быть включены в учебно-методические материалы для студентов экономических специальностей.

Апробация результатов исследования. В процессе проведения научного исследования и его практической реализации применялись формы внедрения результатов, объясняющие достоверность полученных результатов на стадиях наблюдения, обработки и анализа. Результаты исследований обсуждались на итоговых научно-практических конференциях ГОУ ВПО "Казанский государственный финансово-экономический институт".

Ряд предложений автора были использованы в практической деятельно-

сти ООО "Инвент", ООО "Инвент-Технострой", ЗАО "ТатЭК", ООО "Таттеплоизоляция", ОАО "Камский индустриальный парк "Мастер", ООО "Логикам", ООО "Логистический центр "Мастер", ООО "НПФ "КиМ".

Особенности трансформации консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО представлены в специализированной дисциплине "Лабораторный практикум по трансформации российской отчетности в отчетность по МСФО", преподаваемой студентам ГОУ ВПО "Казанский государственный финансово-экономический институт", обучающихся по магистерской программе "Учет, анализ и аудит".

Основные результаты диссертации нашли свое отражение в 7 публикациях общим объемом 2,3 п.л., в том числе статьи в изданиях, включенных в реестр ВАК РФ, объемом 1,4 п.л.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, состоящего из 151 наименований, и 36 приложений. Работа изложена на 201 страницах текста, включающих 22 таблицы и 4 рисунка. Логика исследования представлена на рисунке 1.

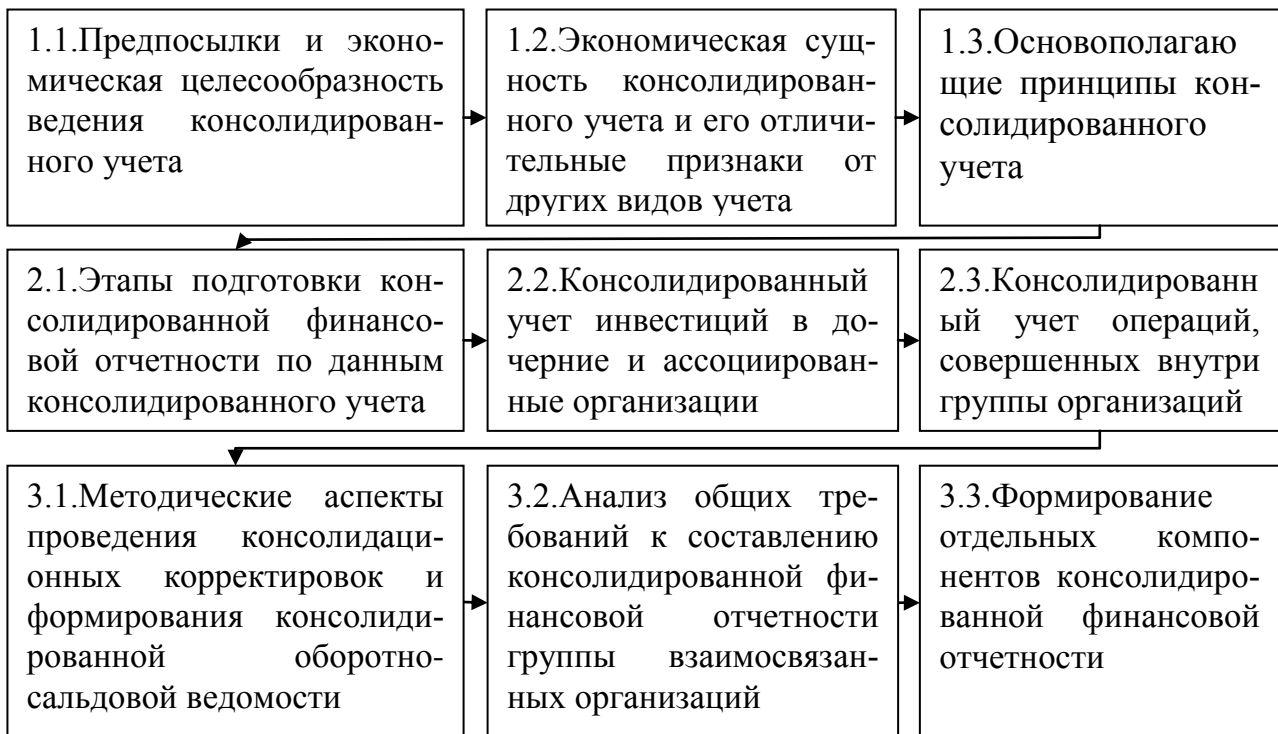


Рис. 1. Блок-схема диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Экономическая сущность консолидированного учета и его отличительные признаки от других видов учета. При изучении экономической сущности консолидированного учета сформулировано его определение как системы консолидированных учетных данных, отражающих финансовое положение и финансовые результаты группы взаимосвязанных организаций, служащих основой составления консолидированной финансовой отчетности на основе МСФО.

В ходе проведенного исследования определены отличительные признаки консолидированного учета, позволяющие обособить его от других видов учета, к которым отнесены следующие:

- порядок государственного регулирования правил ведения учета;
- цель организации учета;
- группа пользователей учетных данных;
- функции, выполняемые учетом;
- проведение обязательного аудита в отношении учетных данных.

При рассмотрении указанных признаков установлено, что в основе консолидированного учета положена четырехуровневая система его нормативного регулирования, основанная на положениях Федерального закона №208-ФЗ от 27.07.2010 года "О консолидированной финансовой отчетности", положений по бухгалтерскому учету, иных нормативных актов Российской Федерации, а также международных стандартов финансовой отчетности.

Целью консолидированного учета является представление информации о финансовом положении и финансовых результатах группы взаимосвязанных организаций.

Основными пользователями консолидированного учета считаются собственники и управленческий персонал группы взаимосвязанных организаций, которые получают общую и развернутую информацию о деятельности группы с целью проведения ее анализа и оценки прогнозов развития.

В качестве функций консолидированного учета можно выделить информационную и аналитическую учетные функции. Информационная функция учета реализуется в регистрации, накоплении и обобщении информации о состоянии активов, обязательств и капитале группы взаимосвязанных организаций. Аналитическая функция заключается в анализе производственной и финансовой деятельности группы взаимосвязанных организаций.

В диссертационном исследовании установлено, что консолидированный учет формируется на основании данных бухгалтерского финансового учета, однако имеет ряд существенных от него отличий. Во-первых, консолидированный учет не является непрерывным процессом: информация формируется по мере "выгрузки" в него данных финансового учета отдельных организаций. Во-вторых, в качестве документального подтверждения фактов хозяйственной деятельности, отражаемых в консолидированном учете, используется первичная документация отдельных организаций, подлежащих консолидации. В-третьих, в отличие от бухгалтерского финансового учета, консолидированный учет не имеет организационной самостоятельности и не является системой регистрации фактов хозяйственной деятельности отдельной организации; его данные формируются на основании консолидированной информации о деятельности группы взаимосвязанных организаций.

2. Основопологающие принципы и методы консолидированного учета. Исследование показало, что основополагающие принципы консолидированного учета могут быть разделены на две группы. К первой группе относятся принципы, характерные для подготовки индивидуальной финансовой отчетности, ко второй группе - принципы, связанные с формированием консолидированной финансовой отчетности.

В качестве принципов, характерных для подготовки индивидуальной финансовой отчетности, указаны метод начисления и непрерывность деятельности. Так, метод начисления означает, что в консолидированном учете должны отражаться все хозяйственные операции, имевшие место в хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных организаций, за исключением операций,

совершенных внутри группы. Реализация принципа непрерывности предполагает, что отношения между компаниями, входящими в группу взаимосвязанных организаций, должны устанавливаться на долгосрочной основе.

К принципам, характерным только для консолидированного учета, могут быть отнесены принцип единой валюты составления отчетности, принцип единой отчетной даты составления отчетности, принцип измерения активов и обязательств по справедливой стоимости.

Принцип единой валюты составления отчетности предполагает пересчет и объединение учетных данных организаций, входящих в группу, в единую валюту.

При исследовании применимости принципа единой отчетной даты установлено, что если приобретенная организация создана после 1 октября отчетного года, то для представления о ней данных в консолидированной финансовой отчетности не потребуется формирование бухгалтерской отчетности за период с даты регистрации такой организации по 31 декабря отчетного года.

Принцип измерения при формировании данных консолидированного учета означает, что подготовка показателей консолидированной отчетности должна предусматривать представление активов и обязательств по справедливой стоимости. Проведенный анализ российского законодательства показал, что на первых этапах внедрения международных стандартов в национальную практику бухгалтерского учета в качестве справедливой стоимости может быть использована рыночная стоимость активов и обязательств, определяемая по результатам независимой оценки в соответствии с требованиями Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации".

3. Единая учетная политика группы взаимосвязанных организаций для целей составления консолидированной финансовой отчетности. Формирование единой учетной политики является необходимым звеном при составлении консолидированной финансовой отчетности. Данная учетная политика обеспечивает идентичность применяемых в группе организаций способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измере-

ния, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Наличие такой политики позволяет провести агрегирование различных показателей деятельности организаций. В диссертационном исследовании разработанная автором учетная политика представлена четырьмя разделами, в которых рассмотрены наиболее важные аспекты составления консолидированной финансовой отчетности и которым отнесены следующие:

- общие требования к порядку составления консолидированной финансовой отчетности;
- порядок включения дочерних организаций в консолидированную финансовую отчетность;
- порядок включения дочерних организаций в консолидированную финансовую отчетность;
- особенности признания отдельных видов активов и обязательств согласно МСФО в консолидированной финансовой отчетности.

Особую значимость при формировании единой учетной политики приобретает разработка консолидированного плана счетов. Данный план счетов позволяет обособить "внутренние" операции, совершенные между взаимосвязанными организациями, а также представить информацию об отдельных активах и обязательствах группы организаций согласно требованиям международных стандартов. Фрагмент рекомендуемой в диссертации структуры консолидированного плана счетов представлен в таблице 1.

Таблица 1

Рекомендуемая структура консолидированного плана счетов (фрагмент)

Счет		Наименование счета	
1		2	
10		Материалы	
	10.01		Сырье и материалы
	10.01.1		Фактическая стоимость сырья и материалов
	10.01.2		Внутригрупповая наценка
58		Финансовые активы и инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые организации	
	58.01		Долгосрочные финансовые активы и инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые организации
	58.01.1		Инвестиции в дочерние (совместно контролируемые) организации

1		2	
	58.01.2		Инвестиции в ассоциированные организации
	58.01.2.1		Фактическая стоимость инвестиций в ассоциированные организации
	58.01.2.2		Результат изменения в собственном капитале ассоциированных организаций
60			Расчеты с поставщиками и подрядчиками
	60.01		Расчеты с поставщиками и подрядчиками
	60.01.1		Расчеты с поставщиками и подрядчиками вне группы
	60.01.2		Расчеты с поставщиками и подрядчиками внутри группы
80			Уставный капитал
	80.01		Обыкновенные акции (доли)
	80.01.1		Обыкновенные акции (доли) материнской организации (инвестора)
	80.01.2		Обыкновенные акции (доли) приобретенных организаций на дату установления контроля (получения значительного влияния)
	80.01.3		Обыкновенные акции (доли) приобретенных организаций после даты установления контроля (получения значительного влияния)
91			Прочие доходы и расходы
	91.01		Прочие доходы
	91.01.1		Прочие доходы, полученные от операций с внешними контрагентами
	91.01.2		Прочие доходы, полученные от операций в пределах группы

Предложенный консолидированный план счетов является основой ведения учета и формирования отчетности в разрезе каждой взаимосвязанной организации, входящей в группу, а также в рамках ведения консолидированного учета и составления консолидированной финансовой отчетности.

4. Консолидированный учет инвестиций в дочерние и ассоциированные организации. При рассмотрении методики консолидированного учета инвестиций в дочерние и ассоциированные организации нами предложено введение ряда новых синтетических и аналитических счетов. В частности, в целях расчета неконтролирующей доли дочерних организациях к счетам учета капитала рекомендовано открывать такие аналитические счета, как "Обыкновенные

акции приобретенных организаций на дату установления контроля (получения значительного влияния)", "Обыкновенные акции приобретенных организаций после даты установления контроля (получения значительного влияния)" и другие.

Для отражения суммы переоценки долгосрочных активов организаций, входящих в группу, предложено использование счета 83 "Добавочный капитал" с открытием к нему субсчета "Прирост стоимости от переоценки долгосрочных активов".

В целях обособленного отражения неконтролирующей доли, рекомендовано использование отдельного синтетического счета 88 "Неконтролирующая доля дочерних организаций" с открытием к нему субсчетов "Неконтролирующая доля в уставном капитале дочерних организаций", "Неконтролирующая доля в добавочном капитале дочерних организаций" и т.д.

При изучении существующей структуры аналитического учета к счету 58 "Финансовые вложения" в российском учете установлена ее неудовлетворительность для целей представления информации об инвестициях в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые организации в консолидированной финансовой отчетности. В целях представления такой информации предложено указанный счет переименовать в "Финансовые активы и инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые организации". На данном счете рекомендовано также отражать финансовые активы, признание которых устанавливается в соответствии с МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и измерение". Особенностью формирования аналитической структуры данного счета также является то, что он позволяет разграничить информацию о долгосрочных и краткосрочных активах организации согласно МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности".

5. Консолидированный учет операций, совершенных внутри группы взаимосвязанных организаций. При изучении консолидированного учета операций, совершенных внутри группы взаимосвязанных организаций, в диссертации рассмотрен порядок продажи и приобретения активов, предоставле-

ния и получения займов, начисления дивидендов и процентов. При отражении указанных операций большое значение уделено "внутренним" показателям, подлежащим исключению при формировании консолидированной финансовой отчетности. К данным показателям относятся:

- "внутренняя" дебиторская и кредиторская задолженность;
- выручка и себестоимость продаж между материнской и дочерними организациями;
- финансовый результат от операций между организациями, входящими в группу.

В целях исключения внутренней дебиторской и кредиторской задолженности предложено к выделенным счетам учета расчетов открывать дополнительные субсчета, учитывающие данную задолженность. Так, к счетам 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" рекомендовано открытие субсчетов "Расчеты с поставщиками и подрядчиками внутри группы", "Расчеты по авансам, полученным внутри группы".

Для исключения "внутреннего" финансового результата, содержащегося в стоимости приобретенных материальных ценностей, рекомендовано к счетам учета активов открыть дополнительные субсчета, обособленно отражающие фактическую стоимость активов до их передачи в рамках группы организаций, и субсчета, отражающие внутригрупповую наценку после их передачи внутри группы организаций. Так, например, к субсчету 10.1 "Сырье и материалы" предложено открывать два субсчета второго порядка "Фактическая стоимость сырья и материалов" и "Внутригрупповая наценка по сырью и материалам".

В связи с тем, что рассматриваемые материалы в последующем подлежат списанию на затраты производства, из которых формируется себестоимость выпускаемой и реализованной готовой продукции, возникает необходимость исключения "внутреннего" финансового результата по приобретенным материалам на каждом этапе их трансформации от момента приобретения до момента продажи готовой продукции. Такое исключение целесообразно проводить на основании применения формулы среднего процента списания "внут-

ренной" торговой наценки (формула 1). Для проведения такого разработаны специальные аналитические таблицы, позволяющие в автоматическом порядке проводить расчет списания "внутренней" торговой наценки:

$$ОбК_{43.02} = \frac{Сн_{43.02} + ОбД_{43.02}}{Сн_{43.01} + ОбД_{43.01}} \times ОбК_{43.01}, \quad (1)$$

где $ОбК_{43.02}$ - списанная "внутренняя" торговая наценка на себестоимость продаж;

$Сн_{43.02}$ - остаток "внутренней" торговой наценки, учтенный в стоимости готовой продукции, на начало отчетного периода;

$ОбД_{43.02}$ - списанная на себестоимость готовой продукции "внутренняя" торговая наценка;

$Сн_{43.01}$ - остаток готовой продукции на начало отчетного периода без учета "внутренней" торговой наценки;

$ОбД_{43.01}$ - стоимость выпущенной готовой продукции за отчетный период без учета "внутренней" торговой наценки;

$ОбК_{43.01}$ - стоимость проданной готовой продукции за отчетный период без учета "внутренней" торговой наценки.

Для исключения выручки и себестоимости продаж товаров (работ, услуг) между материнской и дочерними организациями к счету 90 "Продажи" предложено открывать отдельные субсчета, обособляющие доходы и расходы по операциям, совершенных внутри группы взаимосвязанных организаций. Аналогичный порядок открытия субсчетов рекомендован также для счета 91 "Прочие доходы и расходы".

6. Консолидация учетных данных группы взаимосвязанных организаций. Агрегирование показателей в консолидированном учете нами предложено осуществлять на базе оборотно-сальдовых ведомостей, подготовленных на основе консолидированного плана счетов. Для первичной подготовки таких ведомостей проведена трансформация учетных данных компаний, входящих в

группу взаимосвязанных организаций, исходя из условий консолидации.

На основании оборотно-сальдовых ведомостей осуществлены консолидационные корректировки, обеспечивающие подготовку консолидированной финансовой отчетности, представленные на рисунке 2.

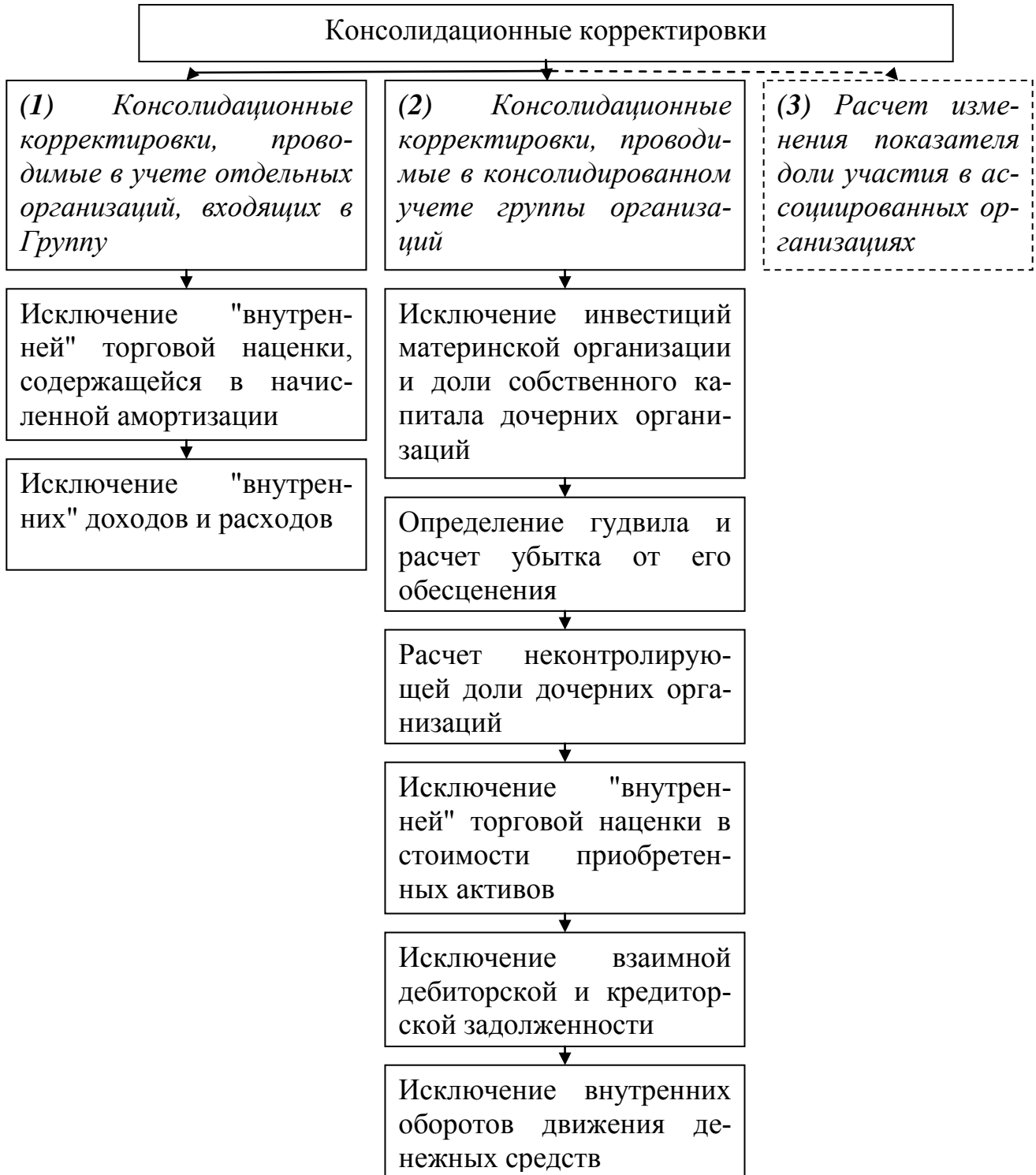


Рис. 2. Корректировки в консолидированном учете, обеспечивающие составление консолидированной финансовой отчетности

Первая группа корректировок представляет собой корректировки по исключению "внутренней" торговой наценки, содержащейся в начисленной амортизации, а также сумм доходов и расходов, отраженных на счетах 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы", полученных от операций внутри группы. Особенностью данных корректировок является то, что их исключение осуществляется сторнировочными записями в учете каждой отдельной организации, входящей в группу.

Консолидационные корректировки второй группы осуществляются в учете двух взаимодействующих организаций. К таким корректировкам относятся:

- Исключение инвестиций материнской организации и доли собственного капитала дочерних организаций;
- расчет гудвила и тестирование его на обесценение;
- расчет неконтролирующей доли дочерних организаций;
- исключение "внутренней" торговой наценки в стоимости приобретенных материалов, товаров, готовой продукции и себестоимости продаж;
- исключение взаимной дебиторской и кредиторской задолженности.

При рассмотрении консолидационных корректировок отдельно выделяется расчет показателя доли участия в ассоциированных организациях. Указанный показатель отражается в учете ассоциированной организации, однако для его расчета используются данные об изменении собственного капитала ассоциированной организации.

Все представленные консолидационные корректировки осуществлены в специально разработанных аналитических таблицах, позволяющие проводить их в автоматическом режиме.

7. Консолидированная финансовая отчетность и трансформация учетных данных согласно требованиям международных стандартов финансовой отчетности. На базе сформированных оборотно-сальдовых ведомостей и проведенных консолидационных корректировок осуществлена подготовка консолидированной оборотно-сальдовой ведомости, служащей основой составления консолидированной финансовой отчетности. Консолидированная

оборотно-сальдовая ведомость позволяет получить все необходимые компоненты отчетности, устанавливаемые международными стандартами финансовой отчетности. При этом их составление осуществляется аналогично порядку подготовки индивидуальной финансовой отчетности.

В ходе подготовки консолидированной финансовой отчетности нами установлено, что в консолидированный отчет о финансовом положении не включаются следующие показатели:

- инвестиции материнской организации в дочерние организации, и, соответственно, доля собственного капитала дочерних организаций, принадлежащих материнской организации;

- показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность;

- дивиденды, выплачиваемые дочерними организациями материнской организации либо другим дочерним организациям той же материнской организации;

- "внутренние" прибыли и убытки;

Для консолидированного отчета о финансовом положении характерно наличие следующих расчетных показателей:

- неконтролирующей доли в собственном капитале дочерних организаций;

- гудвила дочерних организаций;

- показателя доли участия в ассоциированных организациях;

- консолидационных корректировок, связанных с расчетом неконтролирующей доли и отражением ранее установленного "расчетного убытка".

В консолидированном отчете о совокупной прибыли отдельно находят свое отражение следующие статьи доходов и расходов:

- изменение показателя доли участия в ассоциированных организациях в части изменения прибылей и убытков за отчетный период;

- неконтролирующая доля дочерних организаций в прибылях и убытках за отчетный период в части изменения прибылей и убытков за отчетный период;

- убыток от обесценения гудвила дочерних организаций.

В консолидированном отчете об изменениях капитала рекомендовано отдельно приводить информацию о неконтролирующей доле в собственном капитале дочерних организаций. Для этого предложено ввести в него отдельные столбцы, отражающие неконтролирующую долю уставном капитале, нераспределенной прибыли (непокрытом убытке), добавочном капитале, резерве переоценки.

Для учета изменений составляющих собственного капитала дочерних организаций за отчетный период, показатели консолидированного отчета об изменениях капитала рекомендовано дополнить следующими строками:

- увеличение величины капитала за счет изменения показателя доли участия в ассоциированных организациях;
- уменьшение величины капитала за счет убытков от обесценения гудвила;
- уменьшение величины капитала за счет выделения неконтролирующей доли дочерних организаций;

При подготовке консолидированного отчета о движении денежных средств отмечено, что в его данные не включается информация о движении денежных средств внутри организации, а также между организациями, входящими в группу.

В целях прочего раскрытия информации в отчетности нами разработана табличная часть примечаний к консолидированной финансовой отчетности. Исходя из существующих требований международных стандартов, в диссертации рекомендована структура текстовой части примечаний к консолидированной финансовой отчетности, которая может быть представлена четырьмя разделами:

- общие сведения о группе взаимосвязанных организаций;
- объем и характер операций между компаниями, входящими в Группу взаимосвязанных организаций;
- показатели, характерные для консолидированной финансовой отчет-

ности;

– общие сведения, предъявляемые к консолидированной финансовой отчетности.

В целях проведения трансформации учетных данных согласно требованиям международных стандартов финансовой отчетности предложено внедрение дополнительной системы корректировок по счетам консолидированного учета. Данная система корректировок базируется на получении дополнительной информации о состоянии активов и обязательств организаций, входящих в группу, и введении дополнительных синтетических и аналитических счетов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сделанные в процессе диссертационного исследования выводы и предложения имеют теоретическое и практическое значение для групп взаимосвязанных организаций, осуществляющих составление консолидированной финансовой отчетности. Реализация представленных в работе механизмов консолидированного учета позволит подготовить ими консолидированную финансовую отчетность на качественно новом уровне.

Рассмотренная в работе система консолидированного учета будет способствовать дальнейшему развитию методологии составления консолидированной финансовой отчетности в группе взаимосвязанных организаций, а также обеспечит ее адаптацию в соответствии с требованиями международных стандартов учета и финансовой отчетности.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. *Леонтьев С.Ю.* Расходы на услуги управляющей компании: учет и налогообложение [Текст] / Л.И. Куликова, С.Ю. Леонтьев // Бухгалтерский учет. – 2008. – №5. – С.16-20. – 0,3 п.л.

2. *Леонтьев С.Ю.* Использование долевого метода при составлении консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам [Текст] / С.Ю. Леонтьев // Вестник Университета Российской академии образо-

вания. - 2010. - № 5. - С. 154-157. – 0,4 п.л.

3. *Леонтьев С.Ю.* Расчет неконтролирующей доли дочерних компаний для целей ее отражения в консолидированной отчетности, составляемой по международным стандартам [Текст] // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - №5. – С.37-42. – 0,7 п.л.

Публикации в других изданиях:

4. *Леонтьев С.Ю.* Правовое определение холдинга как группы юридических лиц для целей бухгалтерского учета [Текст] /С.Ю. Леонтьев // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – 2008. – С.306-308. – 0,2 п.л.

5. *Леонтьев С.Ю.* Сущность и предпосылки организации консолидированного учета [Текст] /С.Ю. Леонтьев // Вестник КГФЭИ. – 2009. - №4. – С.26-30. – 0,3 п.л.

6. *Леонтьев С.Ю.* Консолидированная отчетность: проблемы определения периметра консолидации [Текст] /С.Ю. Леонтьев // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – 2009. – Т.1– С.343-345. – 0,2 п.л.

7. *Леонтьев С.Ю.* Составление финансовой отчетности по МСФО на основе трансформационных корректировок по счетам бухгалтерского учета [Текст] // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том 2. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2010. – С.18-20. – 0,2 п.л.