



УДК 657.222:63  
ББК 65.052.253.2

## ЭТАПЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОГО УЧЕТА В АГРОХОЛДИНГАХ

*Н.В. Горшкова*

Представлена методика постановки и ведения системного консолидированного учета агрохолдинга, включающая организационный этап, направленный на разработку единой методологии консолидированного учета в агрохолдинге; подготовку вступительного консолидированного баланса; порядок отражения хозяйственных операций в системе локального и консолидированного учета отдельных участников холдинга; требования к составлению и предоставлению консолидированной финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** *организация бухгалтерского учета, холдинг, консолидированный учет, консолидированная отчетность, трансформация, элиминирование.*

В современных условиях ведения бизнеса, развития интеграционного процесса организация системного консолидированного учета в структурах холдингового типа необходима для качественной обработки учетной информации и принятия на ее основе управленческих решений. Консолидированная финансовая отчетность является ключевым продуктом консолидированного учета.

Мировая практика предлагает два варианта ведения консолидированного учета: системный параллельный учет, который ведется по счетам бухгалтерского учета, на базе дополнительных аналитических счетов; трансформация данных бухгалтерского учета с применением корректировочных таблиц.

Трансформация индивидуальной отчетности отдельных участников холдинга в консолидированную посредством составления трансформационных таблиц с последующим элиминированием внутригрупповых операций – это лишь элемент метода консолидированного учета, неспособный охватить весь учетный инструментарий. Данное обстоятельство заставляет усомниться в точности и полноте предоставляемой таким образом инфор-

мации об имущественном и финансовом положении холдинга.

Системный учет, осуществляемый на основе рабочего плана счетов для целей консолидированного учета, раскрывает большие перспективы не только для упрощения составления консолидированной отчетности, но и осуществления текущего контроля, например, над использованием денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженностью консолидированной группы предприятий.

Однако такую форму консолидированного учета сложно применить на практике, поскольку она требует занесения всех первичных документов в единую автоматизированную систему, что достаточно сложно осуществить в рамках централизованной бухгалтерии агрохолдинга (интегрированные предприятия, как правило, территориально удалены друг от друга, необходимо знать специфику учета сельскохозяйственных, перерабатывающих и других видов производств).

В современных условиях, принимая во внимание развитие автоматизации бухгалтерского учета, наиболее приемлемым является сочетание двух указанных форм ведения консолидированного учета.

Постановку и ведение консолидированного учета в агрохолдинге можно условно разбить на следующие этапы:

- организационный;

- подготовительный;
- осуществление регистрации и обобщения информации о хозяйственных фактах предприятий группы;
- трансформация и элиминирование учетных данных;
- составление консолидированного отчета.

Основной целью организационного этапа является разработка и утверждение регламента ведения консолидированного учета, составление единой учетной политики для целей консолидированного учета.

Разработка регламента ведения консолидированного учета включает в себя:

- описание местонахождения, видов деятельности, численности сотрудников, финансового состояния всех предприятий консолидированной группы;
- построение организационной и иерархической структуры агрохолдинга;
- определение товарно-денежных и финансовых потоков внутри микрорынка холдинговой структуры;
- описание и экономическое подтверждение налогового режима каждого участника консолидированной группы (заметим, что они должны быть максимально идентичными; как правило, это общий режим налогообложения, что позволяет не только упростить ведение консолидированного учета, но и дает возможность максимально задействовать все механизмы по оптимизации налогового бремени агрохолдинга в целом);
- утверждение структурного подразделения и отдельных лиц, ответственных за разработку методологии консолидированного учета, его ведение и составление консолидированной отчетности;
- описание соподчиненности и процесса передачи информации от участников агрохолдинга в центральный финансовый орган.

Формирование учетной политики агрохолдинга должно базироваться не только на полном соответствии методов и способов ведения бухгалтерского учета отдельных предприятий консолидированной группы, но и на интеграции индивидуального и консолидированного учетов во избежание двойного учета и соблюдения принципа рациональности.

В учетной политике для целей консолидированного учета должны быть:

- разработаны первичные и сводные бухгалтерские документы, отражающие специфику внутригрупповых операций; внутренние формы отчетности, документооборот, сроки предоставления бухгалтерской информации индивидуального учета в центральный финансовый орган агрохолдинга; порядок проведения дифференцированной инвентаризации активов и обязательств отдельных предприятий агрохолдинга и составление сводных интегральных инвентаризационных описей. Особое внимание следует уделить порядку проведения и периодичности сверки взаиморасчетов между предприятиями агрообъединения;
- обоснованы и утверждены:
  - единые способы начисления амортизации основных средств, нематериальных и иных активов;
  - единые способы оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства, готовой продукции и финансовых вложений;
  - соответствие видов доходов и расходов, то есть классификация доходов и расходов в отношении их отнесения к доходам и расходам от обычных видов деятельности либо к прочим доходам и расходам;
  - признание в составе текущих затрат коммерческих и управленческих расходов;
  - единый способ начисления и распределения причитающихся доходов и осуществляемых расходов по заемным обязательствам;
  - единые способы создания резервного капитала и порядок изменения оценочных значений;
- создан рабочий план счетов для всех участников интегрированной группы, позволяющий качественно учитывать факты хозяйственной жизни как отдельного предприятия, так холдинга в целом. Для этого необходимо структурировать синтетические счета по аналитическим разрезам, направленным на аккумулярова-

ние информации по внутригрупповым и внешним операциям.

В зависимости от наличия или отсутствия взаимных операций можно выделить следующие этапы консолидирования:

- первичная консолидация производится при составлении впервые консолидированной отчетности ранее независимых предприятий и связана с приобретением инвестируемого предприятия;
- последующая консолидация производится при составлении консолидированной отчетности группы, образованной ранее и уже осуществляющей взаимные операции [2, с. 318].

Основной целью подготовительного этапа постановки консолидированного учета является составление вступительного консолидированного баланса в результате первичной консолидации.

В международной практике выделяются два метода первичной консолидации, зависящие от способа приобретения контрольного пакета акций: метод объединения и метод приобретения [3, с. 83].

Первый метод используется, когда происходит равноправное объединение компаний, которые взаимно обмениваются своими долями, отсутствует покупная цена и невозможно отличить покупателя от продавца, так как они являются совместными собственниками нового объединенного предприятия.

Объединение хозяйственных обществ может проводиться в результате:

- покупки предприятий;
- приобретения пакета акций, обеспечивающего квалифицированное большинство голосов акционеров;
- принятия решения акционерами всех обществ об объединении.

При присоединении приобретенного общества в виде имущественного комплекса стоимость всего имущества общества и его обязательств прибавляется к идентичным статьям общества-приобретателя. При этом статьи, содержащие взаимные обязательства, вычитаются из консолидированного баланса [5, с. 233]. Кроме того, в консолидированном балансе находят отражение статьи пассива баланса приобретенного общества, отражающие источни-

ки собственных средств. Величина указанных статей нивелируется ценой приобретения этой организации. Однако цена приобретения общества может отличаться как в большую, так и в меньшую сторону от стоимости чистых активов приобретенной компании.

В случае превышения стоимости покупки над стоимостью чистых активов приобретенного общества возникающая разница подлежит отражению в составе нематериальных активов консолидированного баланса по статье «Деловая репутация» с последующим списанием через амортизацию согласно действующим бухгалтерским стандартам в течение 20 лет [4]. В случае когда цена приобретения предприятия меньше стоимости чистых активов приобретенного общества, возникающую разницу следует рассматривать как прочие расходы и отражать на соответствующей статье для последующего включения в состав финансовых результатов предприятия.

Подготовка индивидуальной отчетности является необходимой ступенью перед началом составления вступительного консолидированного баланса. Поскольку отчеты могут быть составлены согласно требованиям законодательства стран их базирования, представлены в разных валютах или даже за разные отчетные периоды, необходимо привести представленные отчеты к сопоставимому виду. Кроме того, эти отчеты могут иметь отклонения на величину операций, осуществленных между предприятиями консолидированной группы и не нашедших одновременного отражения в учете у всех участников конкретной сделки. Например, погашение кредиторской задолженности одним предприятием холдинга и неполучение перевода другим. Также необходимой процедурой на данном этапе является устранение искажений отчетности, выявленных в процессе проведения аудита. Таким образом, наличие подобных обстоятельств обуславливает необходимость выполнения подготовительных процедур для приведения отчетности к одному знаменателю. Основные ступени данного этапа:

- перегруппировка статей отчетности. Выполнение этого шага является акту-

альным, если предприятия находятся в разных странах и представляемые для консолидации отчеты составлены по требованию страны базирования предприятия;

- пересмотр состава и содержания статей на предмет соответствия принятым материнской компанией методам бухгалтерского учета. Это необходимо не только по отношению к отчетности зарубежных предприятий, но и по отношению к отчетности отечественных предприятий, так как методы оценки активов, применяемые предприятиями, зависят от порядка, установленного в их учетной политике;
- приведение отчетности к одному отчетному периоду. Потребность в этой степени подготовительного этапа может возникать лишь по отношению к отчетности зарубежных стран, так как в пределах РФ период и сроки составления отчетности едины;
- пересчет показателей отчетов, составленных в валютах разных стран, в валюту, применяемую материнской компанией;
- выверка взаимных задолженностей по расчетам между предприятиями консолидированной группы. Необходимость такого шага обусловлена наличием возможности неотражения одной и той же операции в учете всех участников сделки. Для облегчения выполнения этой процедуры надо получить от дочерних компаний расшифровки об остатках взаимных задолженностей;
- корректировка отчетности согласно аудиторским предписаниям. Учитывая тот факт, что аудит финансово-хозяйственной деятельности многих предприятий проводится после сдачи годового отчета, выявляемые в результате проведения аудита ошибки и нарушения, искажающие представление об отчетности, не находят в ней отражения. Корректировки представлены лишь в отчетах аудиторов, которые составляют условно-положительное заключение и делают оговорку, что аудируемая отчетность может считаться достоверной при

условии исправления указанных нарушений посредством внесения изменений в текущую отчетность. Наличие подобных оговорок обусловлено требованиями законодательства по регулированию бухгалтерского учета, предписывающего вносить изменения только в текущую отчетность. Это обстоятельство вынуждает перед осуществлением процедур консолидации корректировать представленную отчетность на величину указанных искажений;

- при помощи перечисленных выше процедур выводятся сопоставимые отчеты, необходимые для выполнения последующих шагов консолидации.

Следующим этапом первичной консолидации является выполнение процедур, устраняющих влияние статей, являющихся результатом операций между предприятиями объединения. На этом этапе составляются сводный бухгалтерский баланс и отчет о результатах деятельности, получаемые путем простого суммирования одноименных статей. К получаемым переходным отчетам применяется ряд следующих процедур: вычитание взаимных расчетов и обязательств; вычитание выплаченных дивидендов; элиминирование инвестиций; вычитание промежуточных результатов.

По результатам осуществления консолидации формируются корректировочные таблицы. При объединении статей баланса возникает вопрос: как суммировать одноименные статьи при условии, что материнская компания владеет пакетом акций менее 100 % (см. подробнее: [1])?

Прежде чем ответить на этот вопрос, необходимо определить цель консолидации отчетности.

Если исходить из того, что в консолидированной отчетности должны быть показаны финансовые результаты и имущество, которые принадлежат или могут принадлежать материнской компании, то при консолидации следует применять пропорциональный метод обобщения статей.

Если исходить из того, что в консолидированной отчетности должны найти отражение информация об имуществе и финансовый результат контролируемых предприятий концер-

на, то необходимо проводить полное обобщение статей.

Применение второго подхода представляется более обоснованным, так как:

- обобщенное таким образом имущество на определенную дату соответствует стоимости имущества, находящегося под контролем взаимосвязанной группы;
- процедуры консолидации более упрощены, и нет необходимости каждую статью актива и пассива баланса, а также отчета о финансовых результатах суммировать в процентном отношении.

Завершающим этапом составления вступительного консолидированного отчета является обобщение информации обо всех произведенных консолидационных процедурах, примененных к отчетности дочерних и зависимых обществ, заполнение форм консолидированного отчета и подготовка пояснительной записки по требованиям, предъявляемым к ее составлению нормативными документами.

Специфика отражения в консолидированной отчетности имущественного и финансового положения группы взаимосвязанных предприятий обуславливает в дополнение к установленным требованиям раскрытие в пояснительной записке следующей информации:

1) отступление от применяемой раньше формы консолидированного отчета. Необходимость этого пояснения вызвана тем, что при анализе отчетности сопоставляются показатели за ряд отчетных периодов, что требует преемственности между показателями, относящимся к разным периодам. Поэтому в пояснении должны быть указаны и объяснены причины изменений используемой ранее формы консолидированного отчета;

2) отражение в консолидированной отчетности инвестиций в дочерние и зависимые общества по цене их осуществления. Хозяйственная практика подтверждает необходимость и рациональность в некоторых случаях отражения в отчетности инвестиций по стоимости фактических затрат. Например, это рационально делать в отношении инвестиций, произведенных исключительно при спекулятивной игре на росте кур-

са акций, при осуществлении инвестиций в предприятия, которые на момент консолидации находятся на грани банкротства и др., то есть в тех случаях, когда включение в консолидированную отчетность инвестиций в дочерние и зависимые общества лишь приводит к завышению показателей отчетности, но не отражает фактического состояния группы взаимосвязанных предприятий. Поэтому для правильного понимания подобных исключений необходимо их объяснение, а также приведение краткой справки о вложениях в такие предприятия и основных показателей в отчетности;

3) отличие отражения инвестиций в дочерних обществах от порядка, установленного для материнского предприятия. Основной причиной подобного отражения инвестиций является наличие отличного от принятого материнской компанией порядка представления отчетности. Так, отчетность промышленного предприятия, банка, страховой организации не подлежит прямому суммированию в силу ее различной структуры. Показатели их отчетности отражают «разную экономическую суть», и для их суммирования необходимо приведение такой отчетности к сопоставимому виду, что является нерациональным, так как теряется «окраска». При наличии таких инвестиций материнское общество может представить в консолидированной отчетности лишь показатель, отражающий долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, и показатель, отражающий стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе;

4) объяснение применяемого подхода для определения такого показателя, как «Деловая репутация», применение способа пересчета показателей отчетности, составленной в другой валютной оценке. Учитывая тот факт, что существует несколько подходов к определению показателя «Деловая репутация» и существуют разные способы пересчета статей отчетности, выраженных в иностранной валюте, необходимо объяснение избранных способов. Применительно к показателю «Деловая репутация» лучшим объяснением было бы отражение избранного подхода в виде формулы, которая бы схематично показывала, какие статьи

баланса задействованы в расчете этого показателя. Раскрывая способы пересчета статей отчетности, необходимо объяснить, какие курсы применялись и относительно к каким показателям отчетов;

5) порядок приведения отчетов к сопоставимому виду;

6) приведение основных финансовых показателей отчетности дочерних и зависимых обществ.

Итогом является составление вступительного консолидированного баланса, готового к переносу информации об остатках имущества и источников его формирования на синтетические и аналитические счета консолидированного финансового учета.

На следующем этапе осуществляется регистрация хозяйственных операций деятельности предприятий холдинга на счетах бухгалтерского учета согласно утвержденному рабочему плану счетов холдинга. Применение специфической первичной документации и аналитической разветвленности синтетических счетов консолидированного учета позволяет качественно отражать факты хозяйственной жизни как по внутренним, так и по внешним операциям предприятий интегрированной группы. На данном этапе незаменимым приемом подтверждения качества учетной информации являются встречные проверки взаиморасчетов между участниками холдинга и составление внутренних форм отчетности о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, а также денежных расчетах. На отчетную дату, установленную центральным финансовым органом холдинга, данные индивидуального учета каждого предприятия объединения передаются в электронном виде в структурное подразделение, осуществляющее консолидированный учет, и затем переносятся в общую базу данных, что, по сути, будет представлять свод учетных данных.

Затем на основании данных аналитических счетов составляются трансформационные таблицы, направленные на выборку информации по внутренним операциям холдинга.

Совокупность трансформационных таблиц представляет собой трансформационную модель – журнал регистрации попра-

вок по внутрихолдинговым операциям. Трансформационная модель служит основанием для составления корректировочных проводок в системе консолидированного учета, посредством которых осуществляется элиминирование дебиторской и кредиторской задолженности, косвенных налогов, связанных с процессом реализации товарно-материальных ценностей, работ, услуг, финансовых вложений, собственного капитала, кредитов и займов, доходов, расходов, связанных с деятельностью предприятий в рамках холдинга. Как правило, такие корректировочные проводки осуществляются методом «красное сторно». В результате проведенной трансформации и элиминирования сводные учетные данные преобразуются в консолидированные.

По данным синтетических счетов консолидированного финансового учета заполняются формы консолидированной отчетности и приложений к ней. При составлении консолидированного отчета особое внимание следует уделить описанию учетной политики холдинга, представлению аудиторского заключения, составлению экономического обзора и аналитическим комментариям.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Горшкова, Н. В. Отчетность группы взаимосвязанных предприятий как базовый метод ведения консолидированного учета / Н. В. Горшкова // Финансовая среда предпринимательства : темат. сб. науч. тр. – Волгоград : Волгогр. науч. изд-во, 2004. – 512 с.
2. Донцова, Л. В. Анализ финансовой отчетности : учебник / Л. В. Донцова. – М. : Дело и сервис, 2009. – 384 с.
3. Перекрестова, Л. В. Учетное обеспечение консолидированных финансовых результатов в агрохолдингах : монография / Л. В. Перекрестова, Н. В. Горшкова, А. В. Величко. – Волгоград : Волгогр. науч. изд-во, 2009. – 210 с.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=63465>.
5. Плотников, В. С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / В. С. Плотников, В. В. Шестакова. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 336 с.

**STAGES OF ORGANIZING AND CONDUCTING CONSOLIDATED ACCOUNTING  
IN THE AGRICULTURAL HOLDING**

*N.V. Gorshkova*

The author dwells upon the method of setting and maintaining a system of consolidated accounting in an agricultural holding, as including the organizational phase, aimed at developing a uniform methodology for consolidated accounting in agricultural holdings; the opening consolidated balance sheet and the order of the reflection of economic operations in the system of local and consolidated accounting of individual members of the holding; requirements for preparation and submission of consolidated financial statements.

**Key words:** *organization of accounting, holding, consolidated accounting, consolidated reporting, transformation, elimination.*