



УДК 657.1
ББК 65.052.206.8

ЭМПИРИЧЕСКИЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЕ СЧЕТОВЕДЕНИЯ И СЧЕТОВОДСТВА

Н.В. Горшкова

В статье рассмотрена взаимосвязь между теорией и практикой бухгалтерского учета, выделены современные этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности, связанные с интеграционными процессами в экономике РФ. На основе проведенного исследования автор предлагает выделить в системе счетоводства и счетоведения кластер консолидированного учета, включающий финансовый, управленческий и налоговый учет в рамках холдинговой структуры.

Ключевые слова: *генезис; эмпирические и теоретические методы познания; теория бухгалтерского учета; объект, предмет, метод бухгалтерского учета; консолидированный учет.*

При рассмотрении важных предметов нет ничего более существенного, чем выявление основополагающих идей.

Ж. де Местр

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 учет как практическая деятельность – это процесс эм-

пирического познания социально-экономической действительности. Его целью является получение информации, удовлетворяющей заинтересованных (реальных и потенциальных) пользователей по своим качественным и количественным характеристикам. Следовательно, основой метода учета как процесса эмпирического познания действительности должны быть общие для любого процесса познания приемы научного мышления (наблюдение, измерение, классификация, передача полученной информации ее пользователям) (см. табл. 1).

Между теорией бухгалтерского учета (счетоведением) и его практикой (счетоводством) существует определенная связь: теория предназначена дать разумное объяснение тому, что делают или собираются делать бухгалтеры. Другими словами, изменения принципов обусловлено стремлением найти решения возникающих в учете проблем и сформулировать теоретическую базу дисциплины [8, р. 9].

При этом методы конкретных видов учета, основываясь на представленных общегносеологических приемах, приобретают свою специфику вследствие необходимости адаптироваться к особенностям конкретного предмета познания и требованиям субъекта [4, с. 312].

**Сравнительная характеристика учета
как практической деятельности и научной дисциплины ***

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

* Составлено автором.

Теория учета в отличие от практики предполагает осмысление методики и получение нового знания не о самой социально-экономической действительности, а о порядке ее информационного отражения. Получение такого знания и его использование в целях совершенствования методов и методики исследования составляет содержание учета как науки. Оформление отдельных видов учета 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» [6, с. 98].

Следует отметить, что параллельно консолидированному финансовому учету в хол-

динговых 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 – консолидированного налогового учета.

Структурные составляющие бухгалтерского учета на современном этапе можно представить следующим образом (см. рис.).

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 ответственностью.

Консолидированный финансовый, управленческий и налоговый учет можно выделить в отдельный учетный кластер.

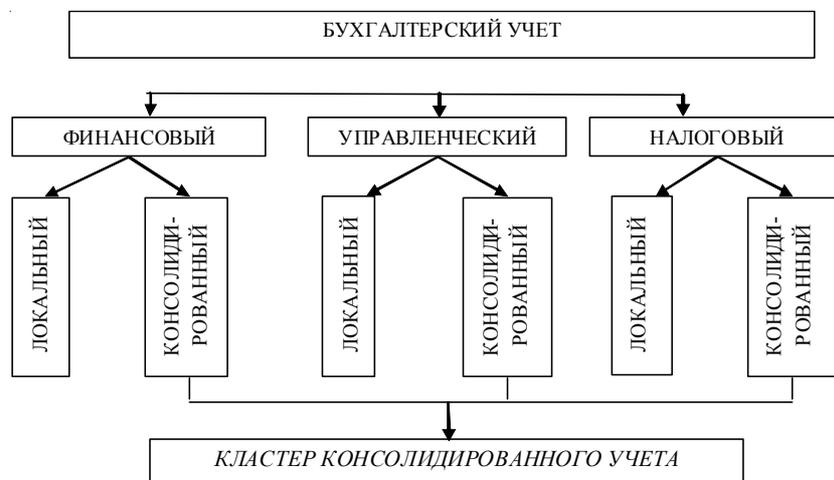


Рис. Дифференциация бухгалтерского учета *

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 системе финансового, управленческого и налогового учета как единая экономическая единица.

Генезис кластера консолидированного учета заключается в развитии интеграционных процессов в экономике, возникновении холдинговых структур и в необходимости объективной оценки финансового потенциала и совокупной налогооблагаемой базы консолидированной группы, характеристики различных бизнес-процессов, представлении релевантной информации в пределах микрорынка интеграции и т. п.

Эмпирическое наблюдение процесса консолидации учетных объектов позволило выделить новое направление в развитии теории и практики бухгалтерского учета.

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 от-

четности 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 взятых 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 учета и приоритетности информационной функции каждого его вида, формулируем предмет консолидированного финансового учета следующим образом. Предмет

* Составлено автором.

консолидированного финансового учета – это информация о взаимодействии взаимосвязанных предприятий, существенная для составления консолидированной отчетности, отражающая участие в капитале, доходах, расходах, прибыли и взаимные обязательства [3, с. 64].

Система элементов, в совокупности составляющая метод бухгалтерского учета, создает 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 [7, 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:

- 1) документирование и инвентаризация;
- 2) оценка и калькуляция;
- 3) счета и двойная запись;
- 4) баланс и отчетность.

Документирование и инвентаризация.

Документирование представляет совокупность процедур регистрации хозяйственных фактов в специальных документах учета [2, с. 21]. 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 внешнее. 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 дру-

гие. Но в рамках консолидированного финансового 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, то есть доведенная до каждого наименования ценностей и их источников, то в рамках консолидированной группы необходимо составлять сводные инвентарные описи, основанные на интегральном подходе, то есть 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 холдинга. 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 финансового 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. Если придерживаться утверждения о приоритетности системного консолидированного финансового учета, ведение бухгалтерских счетов и отражение на них хозяйственных операций является неотъемлемым элементом его метода. Спецификой консолидированного финансового 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. Некоторые исследователи в области консолидированного учета, например, В.С. Плотников, О.В. Буракова, предлагают для целей группировки внутрихолдинговых хозяйственных операций в системе консолидированного учета открыть специальные синтетические счета [1, с. 66], однако это некорректно с позиции утвержденного типового плана счетов, являющегося обязательным для всех коммерческих организаций. Более того, открытие дополнительных синтетических счетов затруднит ведение локального учета отдельных участников холдинга. Для обобщения информации о внутрихолдинговых операциях 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 также 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.

Философия счетоведения базируется на понятиях объекта, предмета, метода, тогда как в основе современного счетоводства лежат нормативно-правовые акты, регулирующие процесс учета в организациях (см. табл. 2).

Таблица 2

Нормативно-правовое регулирование финансового учета в РФ *

Уровни нормативного регулирования	Локальный финансовый учет	Консолидированный финансовый учет
Нормативно-правовое регулирование: I уровень (законодательный)	ГК РФ, Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21 нояб. 1996 г.	ГК РФ, Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности» от 27 июля 2010 г.
II уровень (нормативный)	Положения по бухгалтерскому учету	Международные стандарты учета и финансовой отчетности
III уровень (методический)	План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Министерством финансов РФ от 31 окт. 2000 г. № 94н	План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Министерством финансов РФ от 31 окт. 2000 г. № 94н и адаптированный для целей консолидированного учета
IV уровень (организационный)	Документы, регулирующие учетную политику организации	Документы, регулирующие единую учетную политику холдинга

* Составлено автором.

Необходимо отметить, что процесс нормативно-правового регулирования консолидированного учета в Российской Федерации только начинает развиваться. Принятие Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности» от 27 июля 2010 г. [5] – важное событие в области бухгалтерского учета, так как этот законодательный акт перевел консолидированную финансовую отчетность из разряда необязательной, предназначенной для внутренних пользователей корпоративной группы, в официальную бухгалтерскую отчетность. В соответствии с этим законом консолидированная отчетность должна составляться кредитными и страховыми организациями, а также холдинговыми организациями, чьи ценные бумаги обращаются на торговых фондовых биржах, по требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Итак, эмпирическое познание процессов консолидации предприятий позволило выделить в теории бухгалтерского учета новый кластер консолидированного учета, включающий консолидированный финансовый, управленческий и налоговый учет и обладающий своими специфическими дифференциальными признаками, что существенно расширяет представления о методологии и методике бухгалтерского учета.

1. Бурлакова, О. В. Консолидированный учет продаж в корпоративной группе / О. В. Бурлакова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 16. – С. 66–69.
2. Глущенко, А. В. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / А. В. Глущенко. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2003. – 34 с.
3. Горшкова, Н. В. Методология консолидированного учета и отчетности группы взаимосвязанных предприятий / Н. В. Горшкова, Д. О. Татаркина // Вестник ВолГУ. Сер. 3, Экономика. Экология. – 2007. – Вып. 11. – С. 63–66.
4. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перерра ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 663 с.
5. О консолидированной отчетности : закон РФ № 208-ФЗ от 27 июля 2010 г. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.glavbukh.ru/news/11196>. – Загл. с экрана.
6. Плотников, В. С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / В. С. Плотников, В. В. Шестакова. – М. : ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 336 с.
7. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
8. Belkaoui, A. B. Accounting Theory / A. B. Belkaoui. – 3rd ed. – N. Y. : HBJ, 1993. – 317 p.

**EMPIRICAL AND THEORETICAL RESEARCH
OF THE CONSOLIDATED ACCOUNTING
IN THE MODERN SYSTEM OF BOOKKEEPING**

N.V. Gorshkova

The interrelation between the theory and accounting practice is considered, the present stages of reforming of accounting and the reporting, connected with integration processes in economy of the Russian Federation are allocated in the article. On the basis of the conducted research the author proposes to allocate the cluster of the consolidated account in the system of bookkeeping, including financial, administrative and tax account within the limits of the holding structure.

Key words: *genesis; empirical and theoretical methods of knowledge; book-keeping theory; an object, a subject, a book keeping method; the consolidated account.*