

УДК 657.1:658.155

**Т.В. Федорович, И.В. Дрожжина**

## **КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ УЧЕТ КОРПОРАТИВНОЙ ПРИБЫЛИ: МЕТОДИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

*При построении системы консолидированного учета в крупных корпорациях необходимо учитывать ряд его особенностей и в первую очередь процедуры элиминирования внутригрупповых операций, осуществляемых между организациями круга консолидации. Авторы предлагают дополнить действующий план счетов бухгалтерского учета системой счетов консолидированного учета, необходимой для установления взаимосвязи между показателями индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности. Процедура элиминирования позволяет аннулировать оборот по внутригрупповым операциям, отразить изменения в составе средств и источников как отдельной организации, так и всей корпорации. При этом данные отчетов о корректировке внутригрупповых продаж должны соответствовать данным баланса. Предлагаются различные способы корректировки статей баланса на сумму нерезализованной прибыли.*

*Ключевые слова: корпоративная прибыль, внутригрупповые расчеты, консолидированный учет.*

Формирование достоверной информации о финансовом состоянии любой корпорации может быть обеспечено посредством ведения консолидированного учета в организациях, входящих в корпоративную структуру, и в дальнейшем – составлением консолидированной отчетности, которая может использоваться для целей управления. Система консолидированного учета, по нашему мнению, должна способствовать составлению консолидированной отчетности при помощи свода показателей отчетов дочерних и зависимых обществ (ДЗО), принадлежащих кругу консолидации [1, 2]. Таким образом, консолидированный учет, как составная часть системы управления корпорацией, призван обеспечивать процесс формирования информации, необходимой для следующих целей:

- финансового контроля текущей деятельности корпорации как единого целого и в разрезе дочерних и зависимых обществ, сегментов деятельности;
- планирования стратегии развития корпорации и ДЗО;
- оптимизации всех видов ресурсов, измерения и оценки эффективности деятельности корпорации в целом, а также всех дочерних и зависимых обществ;
- выявления рентабельных и нерентабельных видов продукции (работ, услуг), видов деятельности, сегментов рынка;
- корректировки действий высшего менеджмента в процессе принятия управленческих решений.

Методы и способы консолидированного учета основаны на общепринятых правилах бухгалтерского финансового учета. Большая часть известных способов учета объектов и фактов хозяйственной жизни приемлема и для консолидированного учета, однако при этом следует учитывать ряд его осо-

бенностей. Например, любое перемещение активов внутри круга консолидации следует оформлять через материнское общество, что в дальнейшем позволит ему реализовать право на управление финансами дочерних обществ и осуществлять контроль за их движением. Такой подход к ведению консолидированного учета дает возможность осуществлять контроль и регулирование внутригрупповых операций в связи с тем, что любое перемещение активов в той или иной степени оказывает влияние на консолидированный финансовый результат.

Вместе с тем финансовый результат деятельности корпорации является одним из важнейших оценочных показателей для всех пользователей консолидированной отчетности. Общеизвестно, что под положительным финансовым результатом (прибылью) понимается доход или прирост стоимости чистых активов хозяйствующего субъекта, а применительно к корпорации – это совокупный доход, за исключением внутригрупповых операций. Величина финансового результата будет зависеть от сложившихся рыночных условий и формирования справедливой стоимости активов корпорации [3]. В процессе сближения отечественного учета с МСФО все действия, направленные на приведение стоимости активов к их рыночной стоимости, оказывают непосредственное влияние на величину прибыли, так как результаты переоценки и создание резервов отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», что ведет к искажению показателя прибыли. При таком варианте учета показатель чистой прибыли можно разложить на две составляющие: прибыль, полученную в результате деятельности любой организации, и прибыль как результат влияния на ее величину внешних обстоятельств. Например, в случае если организация осуществляет вложения в уставный капитал других юридических лиц не денежными средствами, то в составе чистой прибыли присутствует прибыль, являющаяся результатом превышения денежной оценки вклада по согласованной стоимости над балансовой стоимостью имущества, переданного в уставный капитал. Такая ситуация, как правило, присуща организациям, входящим в корпорацию.

Необходимость в формировании достоверного показателя прибыли вытекает из информационных запросов пользователей финансовой отчетности: для внутренних пользователей необходим прежде всего показатель прибыли, полученной в результате операционной деятельности, для внешних – показатель валовой прибыли. В этой связи учет финансовых результатов, как и весь учетный процесс, необходимо выстраивать в соответствии с едиными учетными принципами [4].

Как показывает практика учетной деятельности, не все принципы учета соблюдаются в полной мере, что во многом объясняется несовершенством нормативной базы бухгалтерского учета. Например, определение понятий доходов и расходов (ПБУ 9/99 «Доходы организации», ред. от 27.04.12 № 55н) противоречит ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (ред. от 18.09.06 № 115н). Согласно ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). ПБУ 13/2000 устанавливает правила формиро-

вания в учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющимся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, и признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Другой пример: порядок отнесения прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году, в состав финансовых результатов отчетного года (ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», ред. от 27.04.12 № 55н) не совпадает с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (ред. от 24.12.2010 № 186н). В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 прибыли и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, относятся к прочим доходам и расходам. А согласно Положению по ведению бухгалтерского учета прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Противоречия, встречающиеся в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, не позволяют сформировать качественную информацию о финансовых результатах, которая удовлетворяла бы интересам всех групп пользователей финансовой отчетности. Решение данной проблемы, на наш взгляд, возможно при выделении специфических приемов учета финансовых результатов и соблюдении определенных условий применения их в учете. Одним из таких условий, как мы считаем, является устранение противоречий в нормативной базе при формировании информационного обеспечения определения и учета финансового результата. Согласно ст. 22 Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ регулирование в области бухгалтерского учета осуществляют Минфин России и саморегулируемые организации (СРО) – субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Такими организациями могут быть СРО предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, а также их ассоциации и союзы, иные некоммерческие организации. Иными словами, закон № 402-ФЗ закрепляет возможность негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета перечислены в ст. 24 закона № 402-ФЗ. В частности, СРО могут: разрабатывать проекты федеральных стандартов и представлять их в уполномоченный федеральный орган; участвовать в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета; обеспечивать соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого он разработан; разрабатывать и принимать рекомендации в области бухгалтерского учета, что во многих случаях может исключить имеющиеся противоречия.

Другой аспект – это формирование системы бухгалтерского учета, адаптированного к деятельности корпорации, которая позволит трансформировать учетные данные в отчеты, предназначенные для широкого круга пользователей. Для этих целей необходима разработка учетной политики, направленной на стратегическое развитие корпорации и формирование качественной учетно-аналитической информации о финансовых результатах [5]. В настоящее время в корпоративных структурах разрабатываются и утверждают-

ся стандарты, обязательные к применению как материнским обществом, так и его дочерними (зависимыми) обществами при условии нивелирования различных препятствий к осуществлению деятельности ДЗО. Следующее условие – необходимость использования системы взаимосвязанных показателей, которая содержала бы данные о финансовых результатах: прибыль (убыток) по сегментам, прибыль дочерних и зависимых обществ, показатель экономической добавленной стоимости и другие, и формирование корпоративной отчетности, необходимой для различных групп пользователей [6].

Безусловно, основой корпоративной отчетности является консолидированная отчетность корпорации. В соответствии с Законом «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ все корпорации начиная с 2015 г. обязаны составлять консолидированную отчетность по международным стандартам. Следует отметить, что закон не распространяет необходимость применения МСФО на индивидуальную отчетность организаций, входящих в корпорацию. Следовательно, для того чтобы подготовить консолидированную отчетность по МСФО, требуется собрать огромный массив данных по каждой организации, входящей в круг консолидации [7]. Одним из этапов формирования консолидированной отчетности, в том числе и отчета о совокупном доходе, является исключение внутригрупповых операций, возникающих при продаже продукции, оказании услуг и иных операций между организациями, входящими в корпорацию и консолидирующими отчетность. Для обоснованного исключения результатов внутригрупповых операций требуется их идентификация при помощи Плана счетов в любой момент времени. С развитием корпоративной формы бизнеса и принятием Закона «О консолидированной финансовой отчетности» в процессе управления деятельностью корпорации необходимо формировать информацию не только о собственной деятельности материнского общества, но и деятельности её дочерних и зависимых обществ. В соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета и национальными стандартами учета (недостаток которых – нацеленность на формирование бухгалтерской информации по отдельному юридическому лицу) для отражения всех видов расчетов с филиалами и обособленными подразделениями используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». По нашему мнению, содержание Плана счетов бухгалтерского учета необходимо усовершенствовать путем установления взаимосвязи между показателями индивидуальной финансовой отчетности организаций, входящих в круг консолидации, и показателями консолидированной финансовой отчетности корпорации. Для обеспечения такой взаимосвязи необходимо ввести в действующий План счетов дополнительные счета (систему счетов консолидированного учета), что позволит облегчить трудоемкий процесс консолидации.

Любое перемещение активов и обязательств внутри корпорации как единого хозяйствующего субъекта рассматривается как внутреннее перемещение и, следовательно, не оказывает влияния на финансовый результат и не отражается в консолидированной отчетности. С точки зрения отдельных юридических лиц, данное перемещение между ДЗО основывается на принципах «поставщик (продавец) – потребитель (покупатель)» и оказывает влияние на финансовый результат «продавца». Если перемещение материальных ценно-

стей осуществляется по балансовой стоимости (стоимости приобретения или изготовления), то организации становятся по отношению друг к другу дебитором и кредитором. В этом случае такая операция не влияет на финансовый результат и при составлении отчетности задолженность «заказчика (покупателя)» исключает кредиторскую задолженность «поставщика». При использовании трансфертных цен, которые включают часть прибыли и налоги, необходима корректировка финансового результата. Для учета материальных ценностей, поступивших после внутригрупповых операций, по нашему мнению, необходимо открывать отдельные субсчета, что позволит при составлении консолидированной отчетности выполнить корректировки и исключить нереализованную прибыль.

Исследование методических подходов к постановке корпоративного учета позволяет констатировать, что для расчетов внутри круга консолидации ряд ученых (О.В. Бурлакова, В.В. Комков, С.Ю. Леонтьев, Н.Г. Сапожникова) предлагают использовать счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» с субсчетами для расчетов по внутренним операциям [8–11]. При этом выявление финансового результата от внутренних операций может осуществляться различными вариантами. Так, О.В. Бурлакова, С.Ю. Леонтьев, В.В. Медведева предлагают использовать действующие счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», другие авторы (В.С. Плотников, В.В. Шестакова) предлагают учитывать доходы организаций от внутренних операций с использованием счета 98 «Доходы будущих периодов», на котором предполагается аккумулировать внутренние наценки до продажи продукции на сторону [8, 10, 12, 13]. На наш взгляд, такой подход имеет существенный недостаток: информация о внутренней дебиторской и кредиторской задолженности и нереализованной прибыли растворена в общей информации. Для преодоления этого недостатка мы предлагаем дополнить действующий План счетов следующими счетами:

– счетом 78 «Внутрикорпоративные расчеты», предназначенным для учета расчетов между юридическими лицами, входящими в круг консолидации, с субсчетами: 78.1 «Расчеты с материнским обществом», 78.2 «Расчеты с дочерними и зависимыми обществами», 78.3 «Расчеты между дочерними и зависимыми обществами». Использование данного счета позволит легко идентифицировать внутренние расчеты при составлении отчетности;

– счетом 92 «Внутрикорпоративные продажи» и счетом 93 «Прочие внутрикорпоративные доходы и расходы», аналогичными счету 90 «Продажи» и счету 91 «Прочие доходы и расходы» соответственно.

Использование предложенных счетов позволит отражать отдельно финансовый результат от внутренних и внешних продаж без изменения оценки ценностей до их выбытия, но при этом будут учтены доходы и расходы по внутренней торговле в момент передачи продукции между организациями, входящими в корпорацию, безотносительно того, когда и по какой стоимости они в дальнейшем будут реализованы на сторону. Финансовый результат от внешних и внутренних операций выявляется на разных счетах, что позволит представлять материнскому обществу информацию о нереализованной прибыли, подлежащей исключению из консолидированного отчета о прибылях и

убытках. С другой стороны, на счете 99 «Прибыли и убытки» аккумулируется индивидуальная прибыль юридических лиц, входящих в круг консолидации.

Одной из проблем учета является консолидирование отчетных данных и их документальное оформление. В настоящее время не существует единой схемы документального оформления консолидированных учетных данных, каждая корпорация самостоятельно разрабатывает консолидированные документы на основе общепринятых принципов и учетных традиций. Бухгалтерской проблемой в этом случае является устранение эффекта двойного счета, связанного с перераспределением инвестиций и внутригрупповыми операциями. Вследствие этого особое внимание уделяется разработке учетно-отчетных документов дочерних обществ. Нами предлагается форма одного из таких документов – трансформированного регистра записей хозяйственных операций (табл. 1). Записи в данном регистре выполняются путем элиминирования, что позволяет аннулировать обороты по внутригрупповым операциям и отразить изменения в составе средств и источников отдельной организации и всей консолидированной группы. Использование в учете таких трансформированных регистров, по нашему мнению, облегчает составление консолидированной финансовой отчетности, в том числе и отчета о прибылях и убытках.

Таблица 1. Трансформированный регистр записей хозяйственных операций для группы организаций

Хозяйственная операция	Материнское общество			Дочернее общество			Корректирующие записи		
	Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит		дебет	кредит		дебет	кредит
Отражена продажа продукции внутри корпорации:									
счет-фактура	1 888	78.2	92	1 600	10	78.1			
НДС 18 %	288	92	68	288	19	78.1	288	68	19
себестоимость продукции	1 400	92	43						
финансовый результат	200	92	99						
Оплата счет-фактуры	1 888	51	78.2	1 888	78.1	51			
Поправка к консолидированному балансу							200	99	10

Таким образом, в представленной форме появляется возможность отражения множества бухгалтерских записей, которые характерны для групповых операций:

– исключены дебиторская и кредиторская задолженности между организациями, входящими в круг консолидации (Дебет 78.2 Кредит 78.1–1 888 руб.);

– обеспечено отражение нереализованной прибыли у организации-продавца с одновременным исключением ее из консолидированной отчетности (Дебет 99 Кредит 10).

При формировании информации о консолидированной облагаемой базе по налогу на прибыль ответственный участник (материнское общество) руководствуется правилом, определенным п. 1 ст. 278.1 НК РФ, т.е. учитывает все доходы и расходы участников группы. При этом доходы участников группы, подлежащие налогообложению у источника выплаты (дивиденды), в консолидированную налоговую базу не включаются [14].

Таблица 2. **Корректировочные записи при неиспользовании приобретенных ценностей**

Хозяйственная операция	ДЗО 1			ДЗО 2			Корректирующие записи		
	Сум-ма	Корреспонденция счетов		Сум-ма	Корреспонденция счетов		Сум-ма	Корреспонденция счетов	
		де-бет	кре-дит		де-бет	кре-дит		де-бет	кре-дит
Отражена продажа продукции внутри корпорации:									
счет-фактура	18 000	78.2	92	15 000	10	78.1	18 000	78.1	78.2
НДС 18 %	3 000	92	68	3 000	19	78.1	3 000	68	19
себестоимость продукции	10 000	92	43						
финансовый результат	5 000	92	99				5 000	99	10

Вместе с тем невозможно напрямую подсчитать выручку и себестоимость в таких операциях и исключить их из соответствующих показателей отчета о финансовых результатах и отчета о совокупном доходе, скорректировав, таким образом, внутригрупповые продажи. Это обусловлено тем, что данные отчетов о корректировке внутригрупповых продаж должны соответствовать данным баланса. Поэтому при любом уменьшении операционной прибыли, а следовательно, и чистой прибыли в отчете о совокупном доходе (отчете о финансовых результатах) необходимо на равную сумму уменьшить показатель нераспределенной прибыли (собственного капитала) в пассиве баланса. При этом корректировка баланса зависит от метода учета приобретенной продукции у потребителя, а в последующем – и от использования этой продукции, являющейся предметом сделки, между организациями круга консолидации. Корректировке также подлежит показатель «Доходы от участия в других организациях», полученный в результате суммирования отчетных данных. Его следует уменьшить на сумму дивидендов, выплаченных дочерними обществами материнскому обществу и друг другу, а также скорректировать с учетом данных, полученных после консолидации показателей отчета о совокупном доходе за предыдущий период.

Корректировку статей баланса на сумму нереализованной прибыли можно осуществить одним из следующих способов [15, 16]:

1. Наиболее простой метод корректировки: приобретенные товарно-материальные ценности не перемещались, а следовательно, и внутригруппо-

вая прибыль (нереализованная прибыль – НРП), учтенная в их стоимости, также не перемещалась (табл. 2). В соответствии с предложенной методикой отражения внутригрупповых расчетов на счете 92 «Внутрикорпоративные продажи» выявляется величина нереализованной прибыли, на которую при составлении консолидированной отчетности корпорации одновременно уменьшается общая величина прибыли, и показатель, в который входят остатки по приобретенным ценностям.

2. Приобретенная продукция частично использована в производстве и выпущена готовая продукция.

Если на конец отчетного периода имеется незавершенное производство, то соответственно вслед за стоимостью продукции нереализованная внутригрупповая (внутрикорпоративная) прибыль должна быть распределена между счетами учета приобретенного сырья, производства и готовой продукции, как правило, пропорционально остаткам. При корректировке консолидированной отчетности показатели актива баланса, соответствующие этим счетам, должны быть уменьшены (табл. 3).

Таблица 3. Корректировочные записи при частичном использовании приобретенных ценностей

Хозяйственная операция	ДЗО 1			ДЗО 2			Корректирующие записи		
	Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит		дебет	кредит		дебет	кредит
Отражена продажа продукции внутри корпорации:									
счет-фактура	18 000	78.2	92	15 000	10	78.1			
НДС 18 %	3 000	92	68	3 000	19	78.1	3 000	68	19
себестоимость продукции	10 000	92	43						
финансовый результат	5 000	92	99						
Отпущены материалы в производство				10 000	20	10			
Оприходована готовая продукция (стоимость израсходованных материалов)				8 000	43	20			
Поправка к консолидированному балансу:									
НРП, относящаяся к остатку материалов	$5\,000 \cdot 5\,000 / 15\,000$						1 667	99	10
НРП, относящаяся к незавершенному производству	$5\,000 \cdot 2\,000 / 15\,000$						666	99	20
НРП, относящаяся к готовой продукции	$5\,000 \cdot 8\,000 / 15\,000$						2 667	99	43



3. Часть выпущенной готовой продукции реализована покупателям, не входящим в круг консолидации.

Соответствующая часть нереализованной прибыли должна отражаться по дебету счета продаж, где накапливаются данные о себестоимости реализованной продукции, которые влияют на формирование показателя себестоимости и соответственно прибыли в отчете о совокупном доходе и показателя прибыли пассива баланса. Таким образом, нереализованная внутригрупповая прибыль, дошедшая до счетов учета финансового результата, влияет не на корректировку (уменьшение) статей актива баланса, а на корректировку (увеличение) статей пассива баланса (прибыли) (табл. 4).

Таблица 4. **Корректировочные записи при частичной продаже продукции покупателям вне круга консолидации**

Хозяйственная операция	ДЗО 1			ДЗО 2			Корректирующие записи		
	Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит		дебет	кредит		дебет	кредит
Отражена продажа продукции внутри корпорации									
счет-фактура	18 000	78.2	92	15 000	10	78.1			
НДС 18 %	3 000	92	68	3 000	19	78.1	3 000	68	19
себестоимость продукции	10 000	92	43						
финансовый результат	5 000	92	99						
Оприходована готовая продукция (стоимость израсходованных материалов)				8 000	43	20			
Списана себестоимость проданной продукции (стоимость израсходованных материалов)				7 000	90	43	(7 000)	(99)	(43)
Поправка к консолидированному балансу:									
НРП, относящаяся к остатку материалов	$5\,000 \cdot 5\,000 / 15\,000$						1 667	99	10
НРП, относящаяся к незавершенному производству	$5\,000 \cdot 2\,000 / 15\,000$						666	99	20
НРП, относящаяся к готовой продукции	$5\,000 \cdot 1\,000 / 15\,000$						333	99	43

4. Часть выпущенной готовой продукции реализована покупателям, входящим в круг консолидации.

Таблица 5. **Корректировочные записи при частичной внутригрупповой продаже изготовленной продукции**

Хозяйственная операция	ДЗО 1			ДЗО 2		
	Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит		дебет	кредит
Отражена продажа продукции внутри корпорации:						
счет-фактура 1	18000	78.2	92	15000	10	78.1
НДС 18 %	3 000	92	68	3 000	19	78.1
счет-фактура 2				10620	78.2	92
НДС 18 %				1 620	92	68
себестоимость продукции	10000	92	43	7 000	92	43
финансовый результат	5 000	92	99	2 000	92	99
Отпущены материалы в производство				10000	20	10
Оприходована готовая продукция (стоимость израсходованных материалов)				8 000	43	20
Поправка к консолидированному балансу:						
НРП, относящаяся к остатку материалов	5 000 · 5 000 / 15 000					
НРП, относящаяся к незавершенному производству	5 000 · 2 000 / 15 000					
НРП, относящаяся к готовой продукции	5 000 · 1 000 / 15 000					

Продолжение табл. 5

Хозяйственная операция	ДЗО 3			Корректирующие записи		
	Сумма	Корреспонденция счетов		Сумма	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит		дебет	кредит
Отражена продажа продукции внутри корпорации:						
счет-фактура 1						
НДС 18 %				3 000	68	19
счет-фактура 2	9 000	10	78.1			
НДС 18 %	1 620	19	78.1	1 620	68	19
себестоимость продукции						
финансовый результат				2 000	99	10
Отпущены материалы в производство						
Оприходована готовая продукция (стоимость израсходованных материалов)						
Поправка к консолидированному балансу:						
НРП, относящаяся к остатку материалов				1 667	99	10
НРП, относящаяся к незавершенному производству				666	99	20
НРП, относящаяся к готовой продукции				333	99	43

Это самый сложный с точки зрения корректности учета сценарий распределения нереализованной прибыли и тем не менее возникающий в любых крупных корпорациях, в которых сделки между организациями группы носят постоянный характер. Данный способ корректировки нереализованной прибыли характерен для ОАО «РЖД», так как в силу особенностей деятельности железнодорожного транспорта ряд организаций, входящих в корпорацию, оказывают услуги в основном друг другу.

В данном случае внутригрупповую прибыль, дошедшую до счетов реализации, необходимо суммировать с прибылью, вновь возникшей, в связи с реализацией продукции между организациями группы, и заново отслеживать ее движение у организации-покупателя. Другими словами, начинается новый цикл движения внутригрупповой (нереализованной) прибыли, и таких циклов может быть значительное число, следовательно, нереализованная прибыль, обращающаяся в них, имеют существенную долю (табл. 5).

При составлении консолидированной отчетности значительную роль играет способ определения нераспределенной прибыли. Одним из таких способов является синхронизация оборотов между организациями, входящими в круг консолидации. При этом каждой операции по реализации продукции (товаров, услуг) необходимо сопоставить операцию по их приобретению. Таким образом, синхронизация оборотов по внутригрупповым операциям позволит определить, на каком из счетов бухгалтерского учета первоначально отражена прибыль от внутригрупповой продажи. Чем точнее будет выполнена детализация объекта, содержащего нереализованную прибыль (счет, субсчет или более глубокий аналитический уровень учета), тем точнее результаты расчетов. Идеальным вариантом расчетов будет являться вариант с выполнением синхронизации оборотов по каждой операции. В случае если по каким-либо причинам невозможно организовать аналитический учет для осуществления точной синхронизации, то следует ограничиться синхронизацией оборотов, например, по каждому виду (или группе) материальных ценностей или услуг. При наличии общекорпоративной системы аналитических данных синхронизация может полностью проводиться в автоматическом режиме путем получения отчетов из учетных систем каждой организации группы и их сопоставлением.

Вследствие перемещения нереализованной прибыли между активами организаций, входящих в круг консолидации, возникает эффект цикличности в распространении нереализованной прибыли. Цикличность неизбежно возникает, если одно и то же дочернее (зависимое) общество во внутригрупповых операциях выступает и в качестве покупателя и в качестве продавца. Таким образом, для ручного учета процесс определения нереализованной (внутригрупповой) прибыли представляется трудоемким и сложным, а в некоторых случаях и практически невозможным. Решить задачу нахождения верной суммы нереализованной прибыли можно только с использованием средств автоматизации [15, 16]. Алгоритм такого решения – это построение и решение системы уравнений, моделирующей процесс распространения нереализованной прибыли в группе организаций. Следовательно, информация о нереализованной прибыли должна храниться в системе консолидации как в разрезе



Это и приводит к необходимости отражать специальный налоговый резерв – «отложенный налоговый актив». Отложенный налоговый актив для целей консолидированной отчетности учитывается корреспонденцией счетов: Дебет 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 99 «Прибыли и убытки». При составлении отчетности в последующих периодах созданный налоговый актив постоянно корректируется (увеличивается или уменьшается). Согласно письму Министерства финансов РФ от 10.02.2012 г. № 03-03-10/11 налоговые органы по месту нахождения организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков, а также по месту нахождения их обособленных подразделений отражают сведения по налогу на прибыль на основании налоговых деклараций (решений налоговых органов и судов по налоговым обязательствам за отчетные (налоговые) периоды) до вхождения организаций в состав консолидированной группы налогоплательщиков. Кроме того, организации-участники представляют налоговые декларации участников консолидированной группы налогоплательщиков, получающих доходы, не включаемые в консолидируемую налоговую базу этой группы в части исчисления налога в отношении таких доходов.

Использование предлагаемой системы учета расчетов внутри круга консолидации позволит более качественно элиминировать внутрикорпоративные операции и определять нереализованную прибыль. А следовательно, и составлять консолидированную отчетность, в которую не включаются:

1) выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между материнским обществом и дочерними (зависимыми) обществами, между дочерними обществами одной корпорации, а также затраты, приходящиеся на эту реализацию;

2) дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами материнскому обществу либо другим дочерним обществам, а также дивиденды, выплачиваемые материнским обществом своим дочерним обществам;

3) любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между материнским обществом и ДЗО, а также между дочерними (зависимыми) обществами.

#### *Литература*

1. Федорович Т.В., Дрожжина И.В. Проблемы формирования информации о финансовых результатах деятельности холдинга // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23 (269).

2. Федорович Т.В., Дрожжина И.В. Проблемы формирования отчетности по сегментам // Экономика железных дорог. 2011. № 7.

3. Кунгуров Ю.А., Федорович В.О. Финансовый менеджмент в условиях реформирования крупных производственных комплексов. Новосибирск: САФБД, 2009. 198 с.

4. Касьяненко Е.А. Формирование качественной учетной информации о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2012. 24 с.

5. Федорович Т.В. Информационно-аналитическое обеспечение экономических интересов субъектов корпоративных отношений. Новосибирск: САФБД, 2008. 417 с.

6. Федорович В.О. Обеспечение государственных интересов при формировании механизма управления имущественными комплексами крупных корпораций // Дайджест-финансы. 2013. № 8.

7. Камысовская С.В., Захарова Т.В. Сравнительный анализ структуры и состава показателей основных форм консолидированного отчета по РСБУ и МСФО (статья) // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 2.

8. Булакова О.В. Методология консолидированного учета в корпоративных группах Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Оренбург, 2008. 42 с.

9. Комков В.В. Учет и анализ корпоративного финансового результата в холдингах: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2010. 18 с.

10. Леонтьев С.Ю. Консолидированный учет группы взаимосвязанных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Казань, 2011. 24 с.

11. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Воронеж, 2009. 48 с.

12. Медведева В.Е. Учет и консолидация в отчетности прибылей и убытков агропродовольственного комплекса: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Астрахань, 2011. 25 с.

13. Плотников В.С., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2004. 336 с.

14. Федорович В.О., Федорович Т.В. Финансирование инноваций при формировании консолидированной группы налогоплательщиков в корпорации – холдинга // Сибирская финансовая школа. 2012. № 5 (94).

15. Юхнов А.С. Консолидация отчетности группы компаний – внесем ясность [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ec-network.ru/i>

16. Дрожжина И.В. Методы корректировки прибыли в целях консолидации финансового результата холдинга // Перспективы развития теории и практики бухгалтерского учета в инновационной экономике – 2013: сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф. Новосибирск: НГУЭУ, 2013.

*Fedorovich Tatjana V.<sup>1</sup>, Drozhzhina Inna V.<sup>2</sup>*

<sup>1</sup>Department of Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia. E-mail: [tani\\_vf@mail.ru](mailto:tani_vf@mail.ru)

<sup>2</sup>Department of Accounting and Audit in the Railway Industry, Siberian State Transport University, Novosibirsk, Russia. E-mail: [sovdiv@211.ru](mailto:sovdiv@211.ru)

#### **CONSOLIDATED ACCOUNTING OF CORPORATE PROFIT: METHODOICAL ASPECTS.**

**Keywords:** Corporate profit; Intra-group settlements; Consolidated accounting.

The accumulation of reliable information about the financial condition of any corporation can be achieved by introducing the consolidated accounting to entities within the corporate structure and, in the future, by drawing up the consolidated financial statements. In constructing the system of consolidated accounting in large corporations, it is advisable to consider a number of its features, and in the first place, the need for the elimination of intercompany transactions carried out between organizations of consolidation circle.

In forming the information system for stating and auditing financial results that would satisfy the interests of all groups of financial statement users it is important to eliminate the contradictions found in the accounting regulation system and the regulatory system.

To accumulate information about not only the activity of the parent company, but also the activity of its subsidiaries and affiliates, it is suggested to complement the existing accounting scheme with the consolidated accounting system that is required to establish the relationship between indicators of individual and consolidated financial statements. Such an approach would reflect the facts of economic life within the consolidation circle, increase the level of control over the intercompany transactions, adjust the intercompany sales and retained earnings recognized as an asset. A form of transformational register of business transactions is suggested to solve the problem of eliminating the effect of double counting due to the redistribution of investments and intercompany transactions. The elimination procedure allows terminating the turnover of intragroup transactions and reflecting changes in due and resources of both an individual organization and an entire corporation.

In this case, the data from the report on the adjustment of intercompany sales should correspond to the balance sheet. Balance adjustment depends on the method of accounting of products purchased by a consumer, and in future, on the use of this product – bargain item – in the organizations of consolidation circle. Various methods of balance sheet items adjustment are suggested depending on the amount of unrealized gains.

The method for determining the retained earnings plays a significant role in the preparation of the consolidated financial statements. One of such methods is to synchronize the turnovers between organizations within the consolidation circle. Given the corporate-wide analytical data system, the synchronization can be carried out fully automatically by obtaining reports from the accounting systems of each organization group and comparing them. Using the proposed accounting system for internal transactions within the consolidation circle will allow for better intra-company transactions elimination and identification of unrealized gains and, consequently, preparation of consolidated accounts.

### References

1. Fedorovich T.V., Drozhzhina I.V. Problemy formirovaniya informatsii o finansovykh rezul'tatakh deyatelnosti kholdinga. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2013, no. 23 (269).
2. Fedorovich T.V., Drozhzhina I.V. Problemy formirovaniya otchetnosti po segmentam. *Ekonomika zheleznykh dorog*, 2011, no. 7
3. Kungurov Yu.A., Fedorovich V.O. *Finansovyy menedzhment v usloviyakh reformirovaniya krupnykh proizvodstvennykh kompleksov* [Financial management in the conditions of reforming large production complexes]. Novosibirsk, SAFBD Publ., 2009. 198 p.
4. Kas'yanenko E.A. *Formirovaniye kachestvennoy uchetnoy informatsii o finansovykh rezul'tatakh deyatelnosti sel'skokhozyaystvennykh organizatsiy. Avtoref. diss. kand. ekon. nauk* [Enhancing qualitative characteristics of accounting information on the financial results of farming companies. Synopsis of PhD in Econ.Diss.]. Krasnodar, 2012. 24 p.
5. Fedorovich T.V. *Informatsionno-analiticheskoye obespecheniye ekonomicheskikh interesov sub'yektov korporativnykh otnosheniy*. Novosibirsk, SAFBD Publ., 2008. 417 p.
6. Fedorovich V.O. *Obespecheniye gosudarstvennykh interesov pri formirovanii mekhanizma upravleniya imushchestvennymi kompleksami krupnykh korporatsiy. Daydzhest-finansy*, 2013, no. 8.
7. Kamysovskaya, S.V., Zakharova, T.V. *Sravnitel'nyy analiz struktury i sostava pokazateley osnovnykh form konsolidirovannogo otcheta po RSBU i MSFO. Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*, 2010, no. 2.
8. Burlakova O.V. *Metodologiya konsolidirovannogo ucheta v korporativnykh gruppakh Rossiyskoy Federatsii. Avtoref. dis. dokt. ekon. nauk* [Methodology of consolidated accounting in corporation groups in the Russian Federation. Synopsis of Dr. Econ. Sci. Diss.]. Orenburg, 2008. 42 p.
9. Komkov V.V. *Uchet i analiz korporativnogo finansovogo rezul'tata v kholdingakh. Avtoref. dis. kand. ekon. nauk* [Accounting and analysis of the corporate financial result in holdings. Synopsis. PhD in Econ.Diss.]. Saratov, 2010. 18 p.
10. Leont'yev S.Yu. *Konsolidirovanny uchet gruppy vzaimosvyazannykh organizatsiy. Avtoref. dis. kand. ekon. nauk. Kazan'*, 2011. 24 p.
11. Sapozhnikova N.G. *Razviteye metodologii i praktiki korporativnogo ucheta i otchetnosti. Avtoref. dis. dokt. ekon. nauk. Voronezh*, 2009. 48 p.
12. Medvedeva V.E. *Uchet i konsolidatsiya v otchetnosti pribyley i ubytkov agroproduktivnogo kompleksa. Avtoref. dis. kand. ekon. nauk. Astrakhan'*, 2011. 25 p.
13. Plotnikov, V.S., Shestakova V.V. *Finansovyy i upravlencheskiy uchet v kholdingakh* [Financial and management accounting in holdings]. Moscow, ID FBK PRESS, 2004. 336 p.
14. Fedorovich V.O., Fedorovich T.V. *Finansirovaniye innovatsiy pri formirovanii konsolidirovannoy gruppy nalogoplatel'shchikov v korporatsii – kholdinga. Sibirskaya finansovaya shkola*, 2012, no. 5 (94).
15. Yukhnov A.S. *Konsolidatsiya otchetnosti gruppy kompaniy - vnesem yasnost'*. Available at: <http://www.ec-network.ru/i> (accessed 25 October 2014).
16. Drozhzhina I.V. *Metody korrektyrovki pribyli v tselyakh konsolidatsii finansovogo rezul'tata kholdinga. Perspektivy razvitiya teorii i praktiki bukhgalterskogo ucheta v innovatsionnoy ekonomike – 2013* [Proc. Prospects of Development of the Theory and Practice of Accounting in Innovation Economy-2013]. Novosibirsk, NGUEU, 2013. 564 p.

**For referencing:**

Fedorovich T.V., Drozhzhina I.V. Konsolidirovanny uchët korporativnoy pribyli: metodicheskiy aspekt [Consolidated accounting of corporate profit: methodical aspects]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*, 2015, no. 1 29), pp. 170-185.