

С.Сейфуллин атындағы Қазақ агротехникалық зерттеу университетінің экономикалық факультетінің 60 жылдығына арналған «Жаңа болмыс жағдайында экономика және қоғам» Халықаралық ғылыми-практикалық конференциясының материалдары, 25 мамыр 2023 жыл, II бөлім= **Материалы** Международной научно-практической конференции «**Экономика и общество в условиях новой реальности**», посвящённой 60-летию экономического факультета Казахского агротехнического исследовательского университета имени С.Сейфуллина, 25 мая 2023 год, II часть = **Materials** of the International scientific and practical conference «**Economy and Society in a new reality**» dedicated to the 60th anniversary of the Faculty of Economics of the S. Seifullin Kazakh Agrotechnical Research University, May 25, 2023, II part. – 2023. – Ч.2. – С.121-127.

## **ЭТАПЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОГО УЧЕТА В АГРОХОЛДИНГОВЫХ КОМПАНИЯХ**

УДК 303.05:330.142.211.4:334.722 (045)

*Ибраева С.К., ст.преподаватель  
КАТИУ им.С.Сейфуллина, г. Астана*

В современных условиях развития бизнеса, когда интеграционный процесс неизбежен, организация консолидированного учета в структурах холдингового типа необходима для принятия управленческих решений.

В законодательных нормативах отсутствуют понятия холдинга и консолидированной отчетности, поэтому международные стандарты, посвященные этой проблеме, а именно МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность», МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные компании», МСФО 3 «Объединение бизнеса», не имеют аналогов в отечественном учете.

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 информации 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 данную форму консолидированного учета сложно применить на практике, так как она требует занесение 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 этих двух форм ведения консолидированного учета.

Постановку и ведение консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности 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;
  - 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 [1].

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 следующие основные аспекты:

1) первичные и сводные бухгалтерские документы, отражающие специфику внутригрупповых операций;

2) внутренние формы отчетности, документооборот, сроки предоставления бухгалтерской информации индивидуального учета в центральный финансовый орган агрохолдинга;

3) 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;

4) 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, т.е. классификация доходов и расходов в отношении их отнесения к доходам и расходам от обычных видов деятельности либо к прочим доходам и расходам.

5) создание рабочего плана 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 аккумулирование 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.

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, а именно:

- метод объединения;
- метод приобретения.

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 объединённого 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 приобретённого 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.

Кроме того, в консолидированном балансе находят отражение статьи пассива баланса приобретённого общества, отражающие источники собственных средств общества. Величина данных статей нивелируется ценой приобретения этого общества. Но цена приобретения общества может отличаться как в большую, так и в меньшую сторону от стоимости чистых активов приобретённого общества.

В случае превышения стоимости покупки над стоимостью чистых активов приобретённого общества возникающая разница подлежит отражению в составе нематериальных активов консолидированного баланса по статье «Деловая репутация» с последующим списанием через амортизацию. В случае, когда цена приобретения предприятия меньше стоимости чистых активов приобретённого общества, возникающую разницу следует рассматривать как прочие расходы и отражать на соответствующей статье для последующего включения в состав финансовых результатов предприятия [2].

Подготовка индивидуальной отчетности является необходимой ступенью перед началом составления вступительного консолидированного баланса. Так как отчёты могут быть составлены согласно требованиям законодательства стран их нахождения, представлены в разных валютах или даже за разные отчётные периоды необходимо привести представленные отчеты к сопоставимому виду.

Например, погашение кредиторской задолженности одним предприятием холдинга и неполучение перевода другим. Также необходимой процедурой на данном этапе является устранение искажений отчётности, выявленных в процессе проведения аудита. Таким образом, наличие подобных обстоятельств обуславливает необходимость выполнения

подготовительных процедур для приведения отчётности «к одному знаменателю». Основные этапы подготовительных процедур:

- перегруппировка статей отчётности. Выполнение этого шага является актуальным, если предприятия находятся в разных странах и представляемые для консолидации отчеты составлены по требованию страны нахождения предприятия;

- пересмотр состава и содержания статей на предмет соответствия принятым материнской компанией методам бухгалтерского учёта. Это необходимо не только по отношению к отчётности зарубежных предприятий, но по отношению к отчётности отечественных предприятий, т.к. методы оценки активов, применяемые предприятиями, зависят от порядка, установленного в их учётной политике;

- приведение отчётности к одному отчётному периоду. Потребность в этой ступени подготовительного этапа может возникать лишь по отношению к отчётности зарубежных стран, так как в пределах РК период и сроки составления отчётности едины;

- пересчёт показателей отчётов, составленных в валютах разных стран, в валюту, применяемую материнской компанией;

- выверка взаимных задолженностей по расчётам между предприятиями консолидированной группы. Необходимость данного шага обусловлена наличием возможности не отражения одной и той же операции в учёте всех участников сделки. Для облегчения выполнения этой процедуры надо получить от дочерних компаний расшифровки об остатках взаимных задолженностей;

- корректировка отчётности согласно аудиторским предписаниям. Учитывая тот факт, что аудит финансово-хозяйственной деятельности многих предприятий проводится после сдачи годового отчёта, выявляемые в результате проведения аудита ошибки и нарушения, искажающие представление об отчётности, не находят в ней отражения [3].

По результатам осуществления консолидации формируются корректировочные таблицы. При объединении статей баланса возникает вопрос: как суммировать одноимённые статьи при условии, если материнская компания владеет пакетом акций менее 100%.

Прежде чем ответить на этот вопрос, необходимо определиться с целью консолидации отчётности.

Если исходить из того, что в консолидированной отчётности 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 отчётности должны найти отражение информация об имуществе и финансовый результат, контролируемых предприятий концерна, то необходимо проводить полное обобщение статей.

Применение второго подхода является более обоснованным, так как:

– обобщённое таким образом имущество на определённую дату соответствует стоимости имущества, находящегося под контролем взаимосвязанной группы;

– процедуры консолидации более упрощены и нет необходимости каждую статью актива и пассива баланса, а также отчёта о финансовых результатах суммировать в процентном отношении.

Завершающим этапом составления вступительного консолидированного отчёта является обобщение информации о всех произведённых консолидационных процедурах, применённых к отчётности дочерних и зависимых обществ, заполнение форм консолидированного отчёта и составления пояснительной записки по требованиям, предъявляемым к её составлению нормативными документами [4].

Специфика отражения в консолидированной отчётности 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 отчёта. Необходимость этого пояснения вызвана тем, что при анализе отчётности сопоставляются показатели за ряд отчётных периодов, что требует преемственности между показателями, относящимся к разным периодам. Поэтому в пояснении должны быть указаны и объяснены причины изменений используемые ранее формы консолидированного отчёта;

2) отражение в консолидированной отчётности инвестиций в дочерние и зависимые общества – по цене их осуществления. Хозяйственная практика подтверждает необходимость и рациональность в некоторых случаях отражения в отчётности инвестиций по стоимости фактических затрат;

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 отчётности. Так, отчётность промышленного предприятия, страховой организации не подлежит прямому суммированию в силу её различной структуры;

4) объяснение применяемого подхода для определения такого показателя, как «Деловая репутация», примечание способа пересчёта показателей отчётности, составленной в другой валютной оценке. Учитывая тот факт, что существует несколько подходов к определению показателя «Деловая репутация», и существуют разные способы пересчёта статей отчётности, выраженных в иностранной валюте, необходимо объяснить 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 расчёте этого показателя. Раскрывая способы пересчёта статей отчётности, необходимо объяснить какие применялись курсы и относительно к каким показателям отчётов;

5) порядок приведения отчётов к сопоставимому виду;

б) 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 [5].

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 позволяют качественно отражать факты хозяйственной жизни, как по внутренним, так и по внешним операциям предприятий интегрированной группы.

#### Список использованной литературы

1. Вильямс, Я. Справочник GAAP с комментариями [Текст]: учеб. для вузов / Я. Вильямс. – М.: Инфа-М, - 2017, – 118 с.

2. Исраилов, М. И. Контроллинг в учетно-информационной системе управления предприятием [Текст] / М.И. Исраилов // Материалы международной науч.-практ. конф. «Финансы и учет: Региональные аспекты». – Алматы: «Мария», - 2016. – С. 125-129.

3. Проданова, Н.А., Серопян, В.Д. Методика составления консолидированного отчета о финансовом положении [Текст] / Н.А.Проданова // Финансовый менеджмент М.: Издательство «Дело и сервис». - 2015. - С. 88-95.

4. Слепов, Ю.В., Мостовой, Е.Л. Проблемы формирования и анализа консолидированной финансовой отчетности [Текст] / Ю.В.Слепов, Е.Л. Мостовой// Финансовая газета. - 2004. - №36. – С.14-15.

5. Grimes, S. Process and Reality Through BPM [Text] / S. Grimes// Intelligent Enterprise. - 2002. - Vol. 8. - P. 124-138.