

---

## **ПРОЦЕДУРЫ ЭЛИМИНИРОВАНИЯ ВНУТРИФИРМЕННЫХ РАСЧЕТОВ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ КОМПАНИЙ**

---

**Соколов Александр Алексеевич,**

доктор экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Липецкого филиала Всероссийского заочного финансово-экономического института;  
sokolov\_aa@nlmk.ru

В статье раскрыты проблемы элиминирования (исключения) внутрифирменных расчетов при составлении консолидированной финансовой отчетности Группы компаний и возможные варианты их решения. Отдельное внимание посвящено вопросам исключения нереализованной прибыли при консолидации отчетных данных компаний, входящих в группу.

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность, внутрифирменные расчеты, нереализованная прибыль.

В условиях усиления интеграционных процессов, приводящих к созданию групп компаний, возникает потребность в разработке методических подходов к формированию консолидированной финансовой отчетности, раскрывающей имущественное, финансовое положение и финансовые результаты деятельности этих крупных экономических образований. Поскольку консолидированная отчетность представляет отчетность Группы компаний как единой организации, то при её составлении должны быть элиминированы (исключены) результаты всех операций между компаниями Группы в отчете о прибылях и убытках – выручка, себестоимость, прочие доходы и прочие расходы, в балансе – взаимная задолженность между компаниями Группы, существующая на отчетную дату. Несмотря на практическую востребованность, до сих пор не разработан достаточный инструментарий для формирования отдельных составляющих такой отчетности, проведения операций элиминирования (исключения) результатов операций между компаниями группы, в том числе внутрифирменных расчетов. В данной статье предпринята попытка восполнить данные пробелы, предлагается комплекс процедур по исключению внутрифирменных расчетов при консолидации отчетных данных компаний, входящих в группу.

Внутрифирменные расчеты – это экономические отношения, обуслов-

ленные внутренней средой хозяйствующего субъекта под воздействием рынка [1]. Таким образом, внутрифирменные расчеты – это расчеты между компаниями Группы, возникающие при продаже услуг, товаров или иных операций одним предприятием другому в рамках одной Группы.

Данные расчеты можно подразделить на следующие виды (рис. 1).

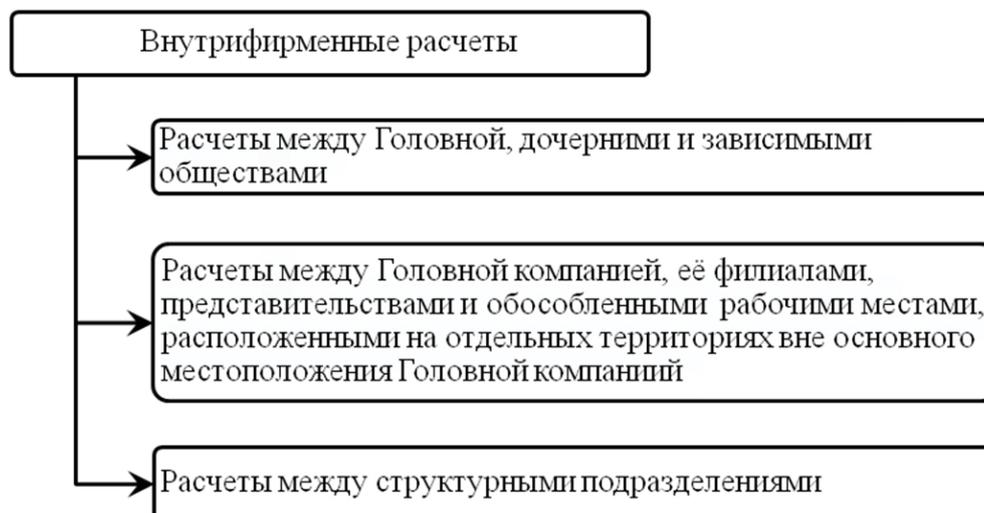


Рис. 1. Виды внутрифирменных расчетов

Первый вид расчетов между Головной компанией, дочерними и зависимыми обществами можно квалифицировать как расчёты Группы взаимодействующих предприятий.

Второй вид расчётов – это расчёты по выделенному имуществу, взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции (работ, услуг), передаче расходов по общеуправленческой деятельности, оплате труда и другим текущим операциям.

Третий вид расчетов между структурными подразделениями предназначен для стимулирования эффективной работы персонала. Они строятся на внутренних документах, разработанных и утвержденных руководством.

Следует отметить, что элиминирование нереализованной прибыли, является одной из наиболее сложных проблем, при исключении внутрифирменных расчетов.

Нереализованная прибыль (убыток) – финансовый результат, полученный одним членом Группы в результате продажи активов или оказания работ (услуг) другому члену Группы при условии, что данные активы, работы, услуги не были перепроданы или списаны на затраты покупателем (использованы в производстве) [2].

Рассмотрим условия, при которых возникает нереализованная прибыль. К ним относятся:

- наличие сальдо на конец периода на счетах затрат (например, 20 и 23) или на счетах готовой продукции (счет 43);

- приобретение основных средств или материалов внутри Группы, которые не списаны в производство или недоамортизированы на конец периода.

При исключении нереализованной прибыли возникают следующие сложности:

- сумма, учитываемая по одной статье в одной компании Группы, может распределяться между несколькими статьями в другой компании Группы;
- какие-либо расходы могут быть недоначислены;
- на счетах выручки и затрат нет аналитики по контрагентам;
- часто требуется анализировать схемы перераспределения затрат, чтобы выяснить, какие статьи отчета о прибылях и убытках необходимо корректировать;
- необходимо определять дополнительно себестоимость продукции, реализованной внутри Группы;
- необходимо сворачивать выручку и себестоимость в части остатка соответствующих материалов, основных средств или незавершенного производства на конец периода.

Таким образом, предприятие может проверить, нужно ли ему исключать этот тип внутрифирменных операций при консолидации.

На наш взгляд, наиболее оптимальным будет следующий алгоритм исключения внутрифирменных операций по нереализованной прибыли:

- 1) анализ проводок счетов учета выручки и доходов в каждой компании Группы и выявление по корреспондирующим счетам сумм операций с другими компаниями Группы;
- 2) определение общей суммы внутрифирменной выручки по каждой из компаний;
- 3) расчет себестоимости внутрифирменной реализации. Если себестоимость считается по общему методу и невозможно определить ее долю, относящуюся к конкретному контрагенту, то расчетным путем (методом расчета доли отношения выручки по контрагенту к общей сумме выручки и умножения этого коэффициента на себестоимость) определяется себестоимость;
- 4) анализ проводок счетов учета затрат, материалов и капитальных вложений в каждой компании Группы и выявление по корреспондирующим счетам сумм внутригрупповых операций;
- 5) на основании анализа схемы закрытия счетов определение по каждой статье затрат части внутрифирменных затрат, которая относится к остаткам на конец года по каждому из счетов;
- 6) определение доли этой части затрат к общей сумме внутрифирменных затрат в процентах;
- 7) умножение внутрифирменной выручки и ее себестоимости на коэффициент, рассчитанный в предыдущем пункте (в консолидированном балансе необходимо уменьшить на данную сумму и выручку и себестоимость). Соответственно, после такого взаимозачета в выручке остается только прибыль, относящаяся к остаткам на конец периода;

8) исключение оставшейся выручки (нереализованной прибыли), относящейся к остаткам на конец периода, и одновременно в ней уменьшается величина соответствующего остатка на конец периода в другой компании Группы.

Для учета нереализованной прибыли и корректной консолидации целесообразно завести в плане счетов дополнительный счет учета нереализованной прибыли. На этом счете необходимо вести аналитику по контрагентам и активам.

Следует отметить, что для правильного исключения внутрифирменная задолженность должна быть легко идентифицирована в любой момент времени, а остатки по расчетам между основными и дочерними обществами, а также расчеты между дочерними обществами должны регулярно сверяться и проводиться необходимые поправки для устранения различий в данных по остаткам между участниками взаиморасчетов.

Для решения этой задачи целесообразно перевести все остатки по взаиморасчетам между участниками Группы на счет расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями и вести текущий учет внутригрупповых требований и обязательств уже на этом счете, исключая, конечно, расчёты по вкладам в уставный капитал.

Однако при четком следовании правилам, установленным Планом счетов, данная мера не позволяет сделать остатки внутригрупповых обязательств и требований легко идентифицируемыми. Тому есть две причины:

- в соответствии с российским Планом счетов на счете расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями предполагается отражение расчетов как с дочерними, так и с зависимыми обществами, но взаиморасчеты с зависимыми предприятиями не подлежат корректировке при консолидации, а, следовательно, только искажают величину внутригрупповых требований и обязательств;

- российский План счетов не предполагает отражения на счете расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями взаимных требований и обязательств нескольких дочерних обществ одной Головной компании. Таким образом, расчёты, являющиеся внутригрупповыми в соответствии со своим содержанием, отражаются в составе стандартных статей учета расчетов.

Данные обстоятельства говорят о необходимости внесения изменений в порядок учета взаимных требований и обязательств предприятий, входящих в единую Группу.

Полагаем, что расчеты между отдельными участниками Группы, не являющимися по отношению друг к другу Головным или дочерним предприятием, также уместно было бы учитывать на едином счете учета внутригрупповых обязательств и требований. Таким единым счетом учета внутригрупповых расчетов мог бы стать счет расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями как наиболее близкий по содержанию счет.

По нашему мнению, он должен называться «Внутрифирменные расчеты».

Как уже было сказано выше, все расчеты предприятия Группы между собой должны учитываться на счете расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями. Данное правило должно применяться к каждому участнику Группы с момента приобретения им статуса дочернего предприятия.

В случае если на дочернем или Головном предприятии до отчетной даты, на которую составляется консолидированная финансовая отчетность, применялся другой порядок учета, остатки по всем внутрифирменным расчетам должны быть перенесены не счет расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями.

К счету расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями должны быть открыты субсчета (такие субсчета должны фигурировать начиная с момента вхождения того или иного предприятия в Группу). Данные субсчета открываются в разрезе видов внутригрупповых контрагентов, а в случае значительного ассортимента поставляемых/потребляемых товаров, работ, услуг открываются субсчета второго порядка в разрезе видов товаров, работ, услуг. При этом, начиная с даты вхождения предприятия в Группу учет расчетов с прочими участниками Группы на прочих счетах прекращается. Мы предлагаем к счету расчетов с дочерними (зависимыми) предприятиями с новым названием «Внутрифирменные расчеты» открыть следующие субсчета (рис. 2).

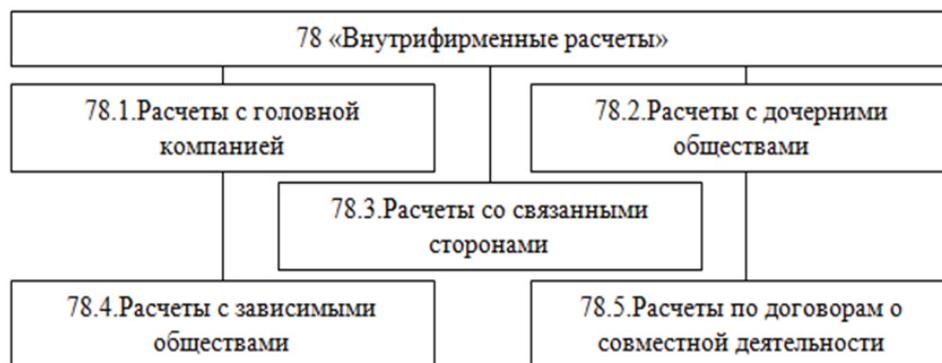


Рис. 2. Структура счета «Внутрифирменные расчеты»

Если уровень внутригруппового взаимодействия высок и требуется более детальный анализ расчетов внутри компании, к указанным выше субсчетам могут быть открыты дополнительные субсчета (см. табл.).

Таблица

Возможные дополнительные субсчета

78.1 «Расчеты с головной компанией»	78.1.1 «Расчёты по торговым операциям»	78.1.2 «Расчеты по займам»	78.1.3 «Прочие расчеты»
78.1.1 «Расчёты по торговым операциям»	78.1.1.1 «Расчеты по продаже металла»	78.1.2.1 «Расчеты по краткосрочным займам»	78.1.3.1 «Расчеты по лизингу»
78.1.2 «Расчеты по займам»	78.1.1.2 «Расчеты по продаже слябов»	78.1.2.2 «Расчеты по долгосрочным займам»	78.1.3.2 «Расчеты по дивидендам»
78.1.3 «Прочие расчеты»	78.1.1.3 «Расчеты по услугам»	78.1.2.3 «Расчеты по процентам»	78.1.3.2 Расчеты по железнодорожным перевозкам»

Безусловно, для построения подобного детального учета внутригрупповых требований и обязательств необходимо, чтобы каждое предприятие Группы было проинформировано Головным обществом о составе всей Группы, что позволило бы всем участникам Группы выделить из числа своих партнеров внутригрупповых контрагентов.

Для того чтобы структурированные вышеописанным способом остатки по расчетам с предприятием Группы объективно отражали ситуацию с внутригрупповыми требованиями и обязательствами в целом по компании, необходимо каждой позиции дебиторской задолженности в балансе одного участника Группы поставить в соответствии позицию кредиторской задолженности в балансе другого участника Группы и наоборот. В теории так и должно быть. Но на практике значительная часть остатков на счетах учета взаиморасчетов в балансе одного предприятия Группы не имеет зеркального отражения в балансе внутригруппового контрагента.

С целью минимизации указанных расхождений все предприятия, входящие в Группу, должны проводить сверку расчетов друг с другом по состоянию на каждую отчетную дату независимо от того, совпадают ли остатки по данным сверяющихся сторон.

Если какой-либо участник Группы имеет сложную внутреннюю структуру, то сверка расчетов с компаниями, входящими в Группу, должна проводиться всеми структурными подразделениями и Головным офисом самостоятельно. Для этого все подразделения крупных предприятий Группы должны располагать информацией о структуре Группы и о порядке учета внутригрупповых расчетов. Подобный подход объясняется тем, что, например, крупные предприятия Группы имеют сложную структуру разбросанных на значительной территории подразделений. Отчет таких предприятий составляется Головным офисом путем суммирования отчетов подразделений с последующим исключением внутривозрастных расчетов. Однако все первичные документы находятся в подразделениях, а не в Головном офисе, что и объясняет необходимость проведения сверки непосредственно самими подразделениями.

Сверку внутрифирменных расчетов целесообразно проводить в три этапа.

На первом этапе сверяются остатки по данным бухгалтерского учета двух предприятий на отчетную дату, и проводится анализ различий на данных предприятиях. Для этого оба предприятия Группы, участвующие в сверке, обмениваются друг с другом копиями документов, в которых ведется учет расчетов с соответствующими контрагентами. Такие документы должны ясно показывать всю историю расчетов, т.е. все движения по счету (счета, платежи, взаимозачеты) до даты, на которую производится сверка. Документы должны иметь ссылку на вид, дату и номер первичного документа по каждой операции, а также дату отражения в учете, чтобы контрагент мог ясно идентифицировать каждую операцию.

На втором этапе учетные данные на сверяющихся предприятиях

корректируются на величину различий, по которым предприятия не имеют возражений. Например, при отправке товаров одним предприятием Группы другому может возникать временное расхождение, когда отгружающее общество списывает товар со своего счета готовой продукции и выставляет счет покупателю, в то время как последний не получает счет и товар до конца текущего отчетного периода и не отражает его у себя в учете, хотя в соответствии с договором право собственности на этот товар перешло к покупателю в момент отправки товара. В таком случае покупатель должен сделать в своем учете в отчетном периоде проводку, приходящую товары на счет товаров (субсчет товаров в пути) и увеличивающую кредиторскую задолженность перед внутригрупповым продавцом.

На третьем этапе, после внесения поправок в отчетном периоде по результатам предварительной сверки предприятия составляют окончательный акт сверки, показывающий все различия в остатках на отчетную дату, по которым не было достигнуто соглашение между сверяющимися предприятиями или которые не могут быть исправлены в отчетном периоде.

Акт должен содержать описание разногласий (по каждому разногласию отдельно), достаточное стороннему человеку для понимания причин и существенности этих разногласий. Такое описание необходимо для определения корректирующих проводок, вносимых в балансы отдельных участников Группы перед консолидацией отчетности.

В окончательном акте сверки должны фигурировать только те позиции, которые не могут быть исправлены в отчетном периоде или по которым стороны не смогли достичь соглашения. Все различия, включенные в окончательный акт сверки, должны быть показаны в соответствующей графе, под соответствующим подзаголовком.

Также окончательный акт сверки должен составляться и в том случае, если остатки по данным сверяющихся сторон совпадают. Подобная мера позволяет Головному предприятию, составляющему консолидированный отчет Группы, быть полностью уверенным в зеркальности отражения внутригрупповых задолженностей на балансах обществ компании.

Окончательный отчет по внутригрупповым расчетам должен включать весь перечень внутригрупповых задолженностей с указанием бухгалтерских счетов, на которых они учтены. Данные отчета по внутригрупповым расчетам используются при консолидации для внесения корректирующих проводок.

Проведение подобных процедур по структурированию и сверке внутригрупповых расчетов позволяет привести учетные данные, касающиеся расчетов между обществами Группы, к величине, объективно отражающей объем внутренней задолженности, и исключить данные показатели из консолидированного отчета.

#### **Список источников**

1. Бухгалтерский учет: учебник [текст] / [под ред. П.С. Безруких]. – М.:

Финансы и статистика, 1982. – 403 с.

2. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности: Учебник для вузов [текст] / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 368 с.

3. Дымова, И.А. Бухгалтерская отчетность и принципы ее составления в соответствии с международными стандартами. Методика трансформации [текст] / И.А. Дымова. – М.: Современная экономика и право, 2001. – 160 с.

4. Матвеев, А.А. Консолидированная отчетность: методика и практика: учеб.-практ. пособие [текст] / А.А. Матвеев, В.П. Суйц. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 176 с.

5. Николаева, О. Международные стандарты финансовой отчетности [текст] / О. Николаева, Т. Шишкова. – Изд. 8-е, испр. – М.: Издательство УРСС, 2009. – 240 с.

6. Плотников, В.С. Основы консолидированного учета: Методологические аспекты [текст] / В.С. Плотников. – Саратов: Издат. Центр СГСЭУ, 2000. – 192 с.

---

# **ELIMINATIONS OF INTRACOMPANY CALCULATION FOR THE FORMATION OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL REPORTING OF GROUP OF COMPANIES**

---

**Sokolov Aleksandr Alekseyevich,**

Dr. Sc. of Economy, Associate Professor of the Chair of Accounting and Analysis of Business Processes of Lipetsk filial-branch of All-Russian Correspondence Financial and Economic Institute;  
sokolov\_aa@nlmk.ru

Problems of elimination intracompany calculation for the formation of the consolidated financial reporting of group of companies and possible variants of its solution are expanded in the article. Special attention is devoted to issues of exclusion unrealized gains on consolidation of accounting data of companies within the group.

**Keywords:** consolidated financial reporting, intracompany calculation, unrealized profit.