

УДК 657

# Инновационные процессы составления консолидированной отчетности

**ПЕТРОВ АЛЕКСАНДР МИХАЙЛОВИЧ,**

*доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия*

**E-mail:** palmi@inbox.ru

## Аннотация

Консолидированная отчетность имеет большое значение как для руководства компании, так и для инвесторов. Проанализировать финансово-экономическое положение и результаты деятельности группы организаций в целом важнее, чем оценить показатели отдельных фирм. Руководство групп, принявших решение о подготовке консолидированной отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), может столкнуться с некоторыми методологическими проблемами. Эти проблемы могут быть вызваны, например, недостаточной квалификацией финансовых служб, суждениями в отношении наличия контроля над компаниями группы, а также в отношении способа консолидации, техническими сложностями при расчете гудвилла и неконтролирующей доли. Для решения соответствующих задач на начальном этапе целесообразно привлечение специалистов аудиторских фирм, поскольку у сотрудников компании может не быть достаточного опыта в области консолидации финансовой отчетности. В дальнейшем после приобретения необходимого опыта прохождения обучения по МСФО сотрудники компании подготовку консолидированной отчетности смогут выполнять своими силами.

**Ключевые слова:** автоматизация бизнес-процессов, консолидация, консолидированная отчетность группы, индивидуальная финансовая отчетность, учетная политика группы компаний

## Innovative Processes of Drawing up the Consolidated Reporting

**ALEXANDER M. PETROV,**

*PhD, Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department,*

*Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia*

**E-mail:** palmi@inbox.ru

## Abstract

The consolidated reporting is of great importance, both for the management of the company, and for the investors. To analyse financial and economic situation and the results of the performance of a group of organizations in general is more important, than to estimate the indicators of separate firms. The management of the groups which made the decision about the preparation of the consolidated reporting under IFRS (International Financial Reporting Standards) can face some methodological problems. These problems can be caused, for example, by insufficient qualification of some financial services, the judgments concerning the existence of control over the companies of that group, and also regarding the way of consolidation, technical difficulties when calculating goodwill and not controlling share. In order to solve the corresponding tasks at

the initial stage, it is expedient to involve the specialists of auditor firms as at the staff of the company may not have the sufficient experience in the area of consolidation of financial statements. In the future, after all the necessary experience has been acquired and after all the staff of the company have got sufficient training on IFRS, they will be able to carry out the preparation of the consolidated reporting by their own.

**Keywords:** the automation of business processes, consolidation, the consolidated reporting of a group, individual financial statements, accounting policies of a group of companies

**И**нновационные процессы в обществе были всегда и определялись, в том числе, философскими ценностями. Философские ценности на Востоке в большей степени, чем на Западе, определяют структурную организацию поведения людей Востока, так как глубоко укорененные религиозные и философские убеждения формируют здесь почти беспрекословно соблюдаемые правила ведения дел. Хотя этнические различия приносят вариации в представление человека о своем статусе, положении в данном обществе, существует ясно различимая «восточная модель поведения», соответствующая общим религиозным ценностям Азиатского субконтинента. Эта модель независимо от того, применяется ли она к отдельным людям, корпорациям, департаментам государственной службы или к правительству, напоминает структуру семьи [1]. В современной жизни инновационный путь развития для конкретной организации в экономике предполагает автоматизацию бизнес-процессов. Это означает, что автоматизации подвергается также ведение бухгалтерского и управленческого учета. Это дает ряд преимуществ — повышение точности учета и соответственно отчетности, увеличивается скорость подготовки отчетности, снижается вероятность ошибок по вине человека, сокращение штата. Вместе с тем появляются сложности, связанные с повышением требований к квалификации персонала при меньшем штате. Это связано с тем, что количество рутинной работы при автоматизации снижается и увеличивается объем работы, требующей специальных знаний. С другой стороны, автоматизация процессов учета и составления отчетности позволяет выбирать более сложные схемы построения холдингов и новые более рациональные схемы ведения учета в индивидуальных организациях и составления консолидированной отчетности (рис. 1).



**Рис. 1. Плюсы и минусы внедрения автоматизации составления отчетности**

Составление консолидированной отчетности сопровождается рядом сложностей, связанных с субъективными и объективными факторами, а также проблемами. Выделим факторы, затрудняющие процесс консолидации отчетности (рис. 2).

По своей юридической структуре группа может состоять из большого количества юридических лиц. Группа может отличаться сложной структурой, т.е. характеризоваться большим количеством дочерних компаний, связанных перекрестным владением, ассоциированных и совместных предприятий, наличием так называемых компаний-«внучек» и т.д. Структура группы может быть с юридической точки зрения непрозрачной, когда зависимость определяется не столько размером доли в уставном капитале, сколько наличием контроля или влияния.

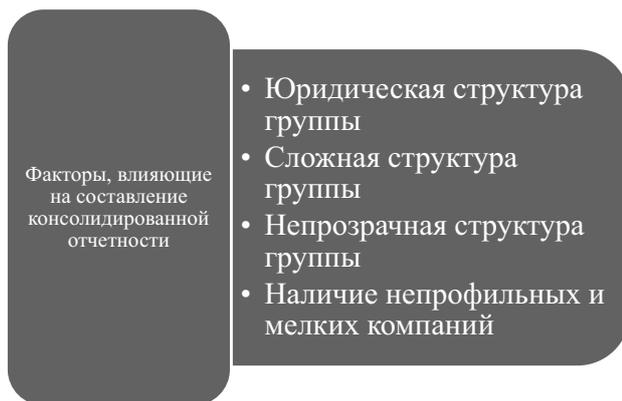


Рис. 2. Факторы, затрудняющие процесс консолидации отчетности

Непрофильные компании и «несущественные» компании, входящие в состав группы, также делают процесс внедрения автоматизации более трудозатратным и поэтому более дорогим в денежном эквиваленте, так как в этом случае затраты на получение информации могут быть сравнимы с полезностью этой информации. Все вышеперечисленное делает этап внедрения автоматизации учета и отчетности более трудоемким.

Также существуют проблемы автоматизации, связанные с особенностями составления индивидуальной отчетности организаций, входящих в группу компаний (рис. 3).

Различия в учетной политике организаций, входящих в группу компаний, не позволяют составить консолидированную отчетность в автоматическом режиме без проведения дополнительных корректировок с тем, чтобы учетная политика материнской компании совпала с учетной политикой зависимой компании [2].

Разные валюты учета вносят технические сложности с пересчетом показателей отчетности и выявлением дополнительных курсовых разниц.

Отраслевые особенности могут потребовать добавления дополнительных статей в отчетность, чтобы сделать ее более прозрачной.

Несовпадение дат окончания отчетного периода приводит к необходимости составления промежуточной отчетности у зависимых компаний, чтобы дата отчетности совпала с датой отчетности материнской компании.

Экспертное суждение, а не точные сведения, ухудшает точность и надежность отчетности.

Недостаточно высокий уровень подготовки кадров может привести к тому, что из-за многочисленных ошибок отчетность станет не достоверной.

Отсутствие развернутой информации не позволит получить детализированную отчетность по различным показателям.

Несвоевременность представления данных приведет к задержке составления отчетности и сделает ее ненужной в процессе принятия управленческих решений.

Способы для решения проблем составления консолидированной отчетности весьма просты, но требуют исторического подхода:

- унификация учетных политик и плана счетов по национальным стандартам;



Рис. 3. Проблемы автоматизации, связанные с особенностями индивидуальной отчетности

- создание единой учетной политики и плана счетов по МСФО;
- создание методики составления индивидуальной отчетности по МСФО с учетом специфики различных отраслей;
- унификация и разработка отчетных форм;
- использование единого программного продукта;
- получение полного объема информации о текущей и будущей деятельности компаний группы;
- повышение квалификации специалистов по МСФО.

Консолидированная отчетность представляет собой объединенную отчетность двух или более компаний, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Она содержит информацию о результатах деятельности и финансовом положении группы в целом, а не ее отдельных структурных единиц. Это означает, что консолидированный показатель прибыли группы определяется как сумма финансовых результатов всех участников, и прибыль одной компании группы может перекрывать убыток другой. При анализе данных консолидированной финансовой отчетности следует учитывать указанное обстоятельство.

Цель составления консолидированной отчетности — предоставить акционерам, инвесторам, государственным органам управления объективную информацию об имущественном и финансовом положении, а также финансовых результатах объединения как единого экономического субъекта.

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разработанным головной компанией, с учетом положений МСФО и Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), на основе типовых форм бухгалтерской отчетности. Консолидация показателей производится путем суммирования одноименных статей отчетности компаний группы. Во избежание двойного счета данные корректируются на суммы по внутрикорпоративным операциям.

В состав консолидированной отчетности входят консолидированные: бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках (отчет о

финансовых результатах); отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; приложения и пояснительная записка (с раскрытием информации по сегментам и связанным сторонам); аудиторское заключение.

Числовые показатели об отдельных активах, пассивах и иных фактах хозяйственной деятельности должны приводиться в консолидированной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них пользователи не могут оценить финансовое положение группы компаний или финансовый результат ее деятельности. Числовые показатели об отдельных видах активов, пассивов и хозяйственных операций не приводятся в консолидированном бухгалтерском балансе или консолидированном отчете о прибылях и убытках (отчете о финансовых результатах), если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки пользователями финансового положения группы компаний или финансового результата ее деятельности, а отражаются общей суммой в пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу и консолидированному отчету о прибылях и убытках (отчету о финансовых результатах).

До формирования консолидированной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения между головной компанией и дочерними структурами, а также между последними.

При объединении бухгалтерской отчетности головной и дочерних компаний в консолидированный бухгалтерский баланс не включаются:

- 1) финансовые вложения головной компании в уставные капиталы дочерних компаний и соответственно уставные капиталы последних в части, принадлежащей головной компании;
- 2) показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной и дочерними компаниями, а также между последними;
- 3) прибыль и убытки от операций между головной и дочерними компаниями, а также между последними;
- 4) дивиденды, выплачиваемые дочерними структурами головной компании либо другим дочерним структурам той же головной компании, а также выплачиваемые последней своим

дочерним компаниям. В консолидированной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу компаний;

5) части активов и пассивов дочерних компаний, не относящихся к деятельности группы, если головная компания имеет 50% и менее процентов голосующих акций акционерного общества или уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью. В этом случае доля активов и пассивов дочерней компании для включения в консолидированную бухгалтерскую отчетность определяется исходя из доли голосующих акций дочерней компании, принадлежащей головной компании, в их общем количестве или доли участия головной компании в уставном капитале дочерней структуры.

Консолидация отчетности выполняется в два этапа: сначала построчно суммируются показатели отчетности компаний группы, а затем для исключения двойных оборотов применяются вычеты (корректировки) по обязательствам, имуществу, финансовым результатам, относящимся к деятельности компаний внутри группы.

В табл. 1 приведены показатели, подлежащие исключению из консолидированной отчетности группы компаний.

Финансовые отчеты всех компаний корпоративной структуры должны быть составлены на одну дату. Если даты окончания финансового года компаний группы не совпадают, дочерняя компания должна сформировать

промежуточную финансовую отчетность на дату, соответствующую окончанию финансового года головной компании.

Как уже отмечалось, в пояснительной записке к консолидированной отчетности головная компания должна раскрывать информацию по сегментам и связанным сторонам.

Взаимозависимость связанных сторон предопределила двустороннее раскрытие такой информации в бухгалтерской отчетности компаний. Это означает, что компания раскрывает информацию о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности, если она:

- контролируется либо на нее оказывает значительное влияние другая компания или физическое лицо;
- сама контролирует или оказывает значительное влияние на другую компанию;
- такая организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние одним и тем же юридическим лицом (группой лиц).

В бухгалтерской отчетности компании следует отражать не только сам факт взаимозависимости, но и данные о всех операциях между компанией и связанными сторонами, имевших место в отчетном периоде.

При подготовке годовой бухгалтерской отчетности компания самостоятельно определяет список связанных сторон, информация о которых подлежит раскрытию. Для консолидированной бухгалтерской отчетности этот список устанавливает головная (материнская) компания.

Таблица 1

### Показатели, исключаемые из консолидированной отчетности группы компаний

Показатели, исключаемые из консолидированного баланса	Показатели, исключаемые из консолидированного отчета о прибылях и убытках
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Финансовые вложения во взаимосвязанные организации.</li> <li>2. Доли в уставном капитале, принадлежащие взаимосвязанным организациям.</li> <li>3. Взаимная задолженность между участниками группы.</li> <li>4. Выданные и полученные займы, в которых заимодавец и заемщик – взаимосвязанные организации.</li> <li>5. Дивиденды, выплаченные другим участникам группы.</li> <li>6. Прибыли и убытки, возникающие в результате операций между взаимосвязанными организациями</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Выручка от реализации товаров, работ и услуг взаимосвязанным организациям рассматриваемой группы.</li> <li>2. Стоимость товаров, работ и услуг (в том числе списанных в производство или реализованных), приобретенных у других взаимосвязанных организаций группы.</li> <li>3. Любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между взаимосвязанными сторонами.</li> <li>4. Дивиденды, выплаченные другим участникам группы</li> </ol>

Если в отчетном периоде проводились операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается как минимум следующая информация:

- характер отношений (контроль или оказание значительного влияния);
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку в виде отдельного раздела. Для исключения дублирования этой информации компаниям, входящим в группу взаимосвязанных организаций, разрешается раскрывать информацию об операциях со связанными сторонами либо только в консолидированной отчетности, либо в бухгалтерской отчетности каждой из входящих в группу компаний.

Консолидированная отчетность имеет большее значение как для руководства компании,

так и для инвесторов. Проанализировать финансово-экономическое положение и результаты деятельности группы организаций в целом важнее, чем оценить показатели отдельных фирм.

При составлении консолидированной отчетности необходимо обратить особое внимание на наличие контроля над дочерней фирмой.

В зависимости от степени контроля, косвенным показателем которого является доля в собственности дочерней компании (или процент акций), существует несколько методов консолидации. Формально свидетельством наличия контроля является прямое или косвенное владение более 50% голосующих акций компании. При доле менее 20% финансовое вложение учитывается по себестоимости. При доле от 20 до 50% инвестируемая компания называется ассоциированной, и ее отчетность включается в консолидированную отчетность группы по методу долевого участия.

Наиболее распространенные методы консолидации финансовой отчетности представлены в табл. 2.

Для консолидации финансовой отчетности необходимо распространить единые правила учета операций (учетную политику) на все компании, входящие в группу, что легко реализуется при наличии контроля над дочерними фирмами.

Руководство групп, принявших решение о подготовке консолидированной отчетности по МСФО, может столкнуться с некоторыми методологическими проблемами. Эти проблемы могут

Таблица 2

Способы консолидации финансовой отчетности

Доля инвестора	Участник	Метод консолидации	Регулирование	Правило
Менее 20%	Инвестор и инвестируемая компания	По себестоимости	МСФО (IAS) 39	Инвестиции отражаются по первоначальной стоимости
От 20 до 50%	Инвестор и ассоциированная компания	Долевого участия	МСФО (IAS) 28	Инвестиции отражаются по первоначальной стоимости на дату покупки и увеличиваются (уменьшаются) на долю инвестора в сумме прибыли (убытка) ассоциированной компании

Окончание табл. 2

Доля инвестора	Участник	Метод консолидации	Регулирование	Правило
От 50% + одна акция до 100%	Материнская и дочерняя компании (вместе именуемые как группа)	Покупки	МСФО (IFRS) 3, МСФО (IFRS) 10	Активы компании оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Разница между справедливой стоимостью чистых активов и справедливой стоимостью уплаченного вознаграждения отражается как гудвилл с его дальнейшей ежегодной переоценкой. Если доля инвестора менее 100%, то определяется неконтролирующая доля. Исключаются инвестиции материнской компании, капитал дочерней компании и результаты внутрифирменных операций
Полный контроль над принадлежащей долей	Инвестор и совместное предприятие	Долевого участия	МСФО (IFRS) 11	Метод долевого участия аналогичен учету инвестиции в ассоциированную компанию
Инвестиции в компании, удерживаемые для продажи	Инвестор и инвестируемая компания	Учета инвестиции по справедливой стоимости	МСФО (IFRS) 5	Стоимость инвестиции в компанию, удерживаемую для продажи, отражается в балансе инвестора по справедливой стоимости (переоценивается), переоценка относится на прибыли или убытки периода

быть вызваны, например, недостаточной квалификацией финансовых служб, суждениями в отношении наличия контроля над компаниями группы, а также в отношении способа консолидации, техническими сложностями при расчете гудвилла и неконтролирующей доли. Для решения соответствующих задач на начальном этапе

целесообразно привлечение специалистов аудиторских фирм, поскольку у сотрудников компании может не быть достаточного опыта в области консолидации финансовой отчетности. В дальнейшем сотрудники компании подготовку консолидированной отчетности смогут выполнять своими силами.

### Литература

1. Петров А.М., Лымарь М.П. Влияние философско-культурных факторов на развитие бухгалтерского учета в Китае // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 5. С. 87–96.
2. Петров А.М. Вопросы унификации учетной политики внутри корпоративной системы сферы услуг // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 31. С. 10–16.

### References

1. Petrov A.M., Lyamar' M.P. Vliianie filosofsko-kul'turnykh faktorov na razvitie bukhgalterskogo ucheta v Kitae [The influence of philosophical and cultural factors on the development of accounting in China]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 5, pp. 87–96 (in Russ.).
2. Petrov A.M. Voprosy unifikatsii uchetnoi politiki vnutri korporativnoi sistemy sfery uslug [The questions of unification of accounting policies in the corporate system of a services sector]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2012, no. 31, pp. 10–16 (in Russ.).