

Министерство образования Республики Беларусь
Учреждение образования
«Полоцкий государственный университет»

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей

II Международной научно-практической конференции,
посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета

(Новополоцк, 7–8 июня 2018 г.)

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2018

Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты
[Электронный ресурс] : электронный сборник статей II международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета, Новополоцк, 7–8 июня 2018 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2018. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.

Компьютерный дизайн М. С. Мухоморовой
Технический редактор А. Э. Цибульская.
Компьютерная верстка Т. А. Дарьяновой.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь
тел. 8 (0214) 53 05 72, e-mail: a.lavrinenko@psu.by

ПРОБЛЕМЫ СОСТАВЛЕНИЯ И АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

С.Л. Коротаев, д-р экон. наук, проф., Белорусский государственный экономический университет, директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт», г. Минск, Беларусь

С 1 января 2015 года в отношении белорусских коммерческих организаций, объединенных в группы, в установленном законодательством порядке должна составляться консолидированная отчетность. Под группой организаций понимаются: холдинг; хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества; унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия.

Порядок составления консолидированной отчетности регламентируется национальным стандартом «Консолидированная бухгалтерская отчетность» [1] (далее – Стандарт).

Организации, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность, подлежат ежегодному обязательному аудиту с учетом норм ст. 17 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» № 56-З от 12.07.2013 г. (далее – Закон № 56-З) [2].

В соответствии со ст. 17 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [3], начиная с отчетности за 2016 год, общественно значимые организации обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО.

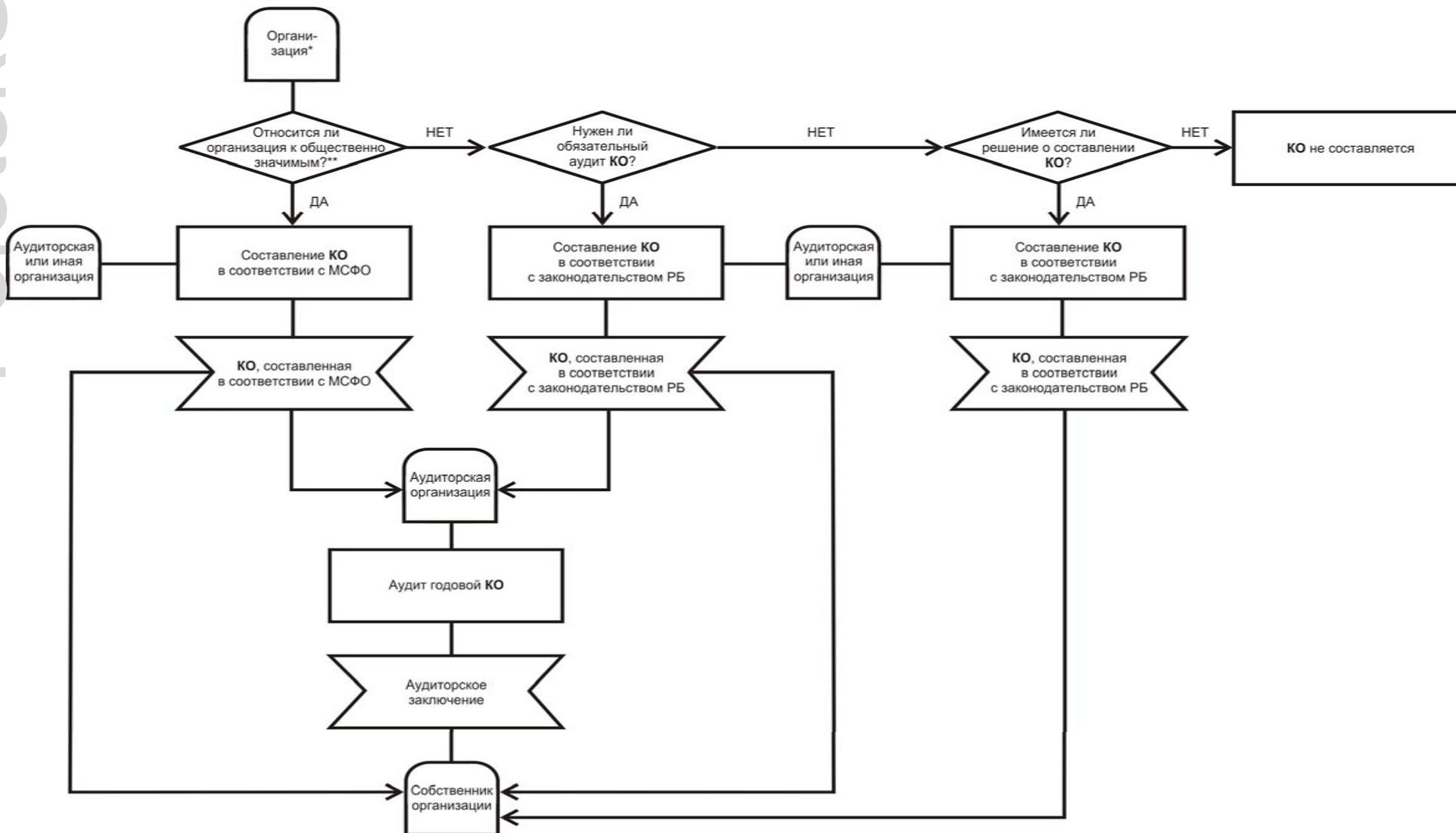
К общественно значимым организациям отнесены: открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации.

Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита представлена на рисунке.

В целом следует отметить, что Стандарт, подготовленный с учетом норм МСФО, достаточно сложен для понимания и, несмотря на отдельные разъяснения и теоретико-практические наработки специалистов Министерства финансов [4, 5], не дает ответы на целый ряд вопросов, возникающих при консолидации отчетности, а также при ее аудите.

В частности, Стандартом не определен порядок консолидации ряда показателей индивидуальной отчетности материнского и его дочерних предприятий, в частности их уставных капиталов, а также иных составляющих собственного капитала.

Стандарт не оговаривает механизм выделения и исключения из выручки (у продавца), а также из стоимости активов (у покупателя) нереализованной прибыли в отношении активов, оставшихся внутри группы на конец отчетного периода. Некоторые специалисты [6] в целях решения имеющейся проблемы предлагают указывать величину нереализованной прибыли в стоимости каждого наименования отгружаемых активов, прилагая к каждому отгрузочному или приемо-сдаточному документу самостоятельно разработанный первичный документ. Вместе с тем, фактическая себестоимость готовой продукции, работ, услуг рассчитывается, как правило, по окончании отчетного месяца, в связи с чем выделить в отношении таких активов нереализованную прибыль на дату отгрузки этих активов не представляется возможным. В такой ситуации предлагается рассчитывать предварительную внутригрупповую себестоимость активов на дату их отгрузки, что предполагает вариантность расчетов.



* - холдинг; хозяйственное общество (ХО) и его дочерние унитарные предприятия (УП), дочерние и зависимые общества; УП и его дочерние УП.

** - ОАО – учредитель УП и (или) основное ХО по отношению к дочерним ХО, банки, страховые организации.

Рисунок. – Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита

Очевидно, что при отсутствии законодательно установленных подходов субъекты хозяйствования должны оговаривать избранный ими вариант предварительной себестоимости и нереализованной прибыли в локальном правовом акте. Соответствующий учет нереализованной прибыли, включенной в покупную стоимость реализованных внутри группы активов, должен вестись и покупателем этих активов, что предполагает обособленный учет нереализованной прибыли в составе стоимости приобретенных активов. С учетом того, что такие активы могут находиться на различных этапах их движения (склад, производство, готовая продукция и т.д.), выделение нереализованной прибыли на каждом последующем этапе существенно усложняется и в итоге возможно только расчетным путем.

Полагаем, что порядок выделения нереализованной прибыли в стоимости приобретенных внутри группы активов на различных стадиях их переработки также должен оговариваться в локальном правовом акте.

В Стандарте отсутствуют какие-либо разъяснения по формированию в отношении нереализованной прибыли, рассматриваемой в качестве временной разницы, отложенных налоговых активов и их отражению в консолидированной отчетности.

В Стандарте не определен показатель бухгалтерского баланса, который должен уточняться при корректировке на сумму нереализованной прибыли доходов и расходов по инвестиционной деятельности и т.д.

Необходимость корректировки расходов по инвестиционной деятельности и остаточной стоимости инвестиционных активов на конец отчетного периода по инвестиционным активам, реализованным внутри группы (абз. 5 п. 12 Стандарта), на сумму нереализованной прибыли требует пересчета суммы амортизационных отчислений, отнесенных покупателем себе на затраты. Соответственно, корректировка затрат обуславливает необходимость корректировки в конечном итоге чистой и нераспределенной прибыли покупателя, а также возникновение отложенного налогового обязательства в связи с увеличением налоговой базы по налогу на прибыль. Как результат – дополнительные трудоемкие расчеты, требующие формализации и соответствующей подготовки специалистов.

В документе отсутствуют какие-либо разъяснения по формированию в отношении нереализованной прибыли, рассматриваемой в качестве временной разницы, отложенных налоговых активов и их отражению в консолидированной отчетности.

В целом по операциям, связанным с внутригрупповой реализацией и необходимостью исключения из отчетности нереализованной прибыли со всеми вытекающими из этого последствиями (корректировка стоимости актива, перерасчет сумм амортизации, расчет отложенных налоговых активов и обязательств по возникающим временным разницам и т.д.), следует признать, что при значительном количестве таких операций вернуться в исходную позицию – как если бы такой реализации не было – при ручном варианте корректировок практически невозможно. Очевидно, что такая консолидационная корректировка возможна только с использованием ЭВМ, что, во-первых, обуславливает необходимость унификации процессов консолидации и, во-вторых, разработки соответствующих компьютерных программ. Без унификации процессов консолидации и применение компьютерных программ невозможно добиться адекватной оценки финансового состояния группы и оценки правильности проведенной консолидации. По нашему мнению, составление консолидированной отчетности должно быть объективно необходимым процессом, причем необходимым либо самому собственнику, либо потенциальному инвестору.

Как результат, несмотря на то, что Стандарт действует уже более 2 лет, консолидированная бухгалтерская отчетность в соответствии с этим Стандартом практически не составляется. Как правило, в отношении субъектов хозяйствования, входящих в группу, головные организации ограничиваются составлением сводной отчетности, которая не соответствует подходам, применяемым при составлении консолидированной отчетности.

В целом следует признать, что рассматриваемый Стандарт, подготовленный в рамках мероприятий по гармонизации национальной системы учета и отчетности с нормами и принципами МСФО, является слишком общим, требующим существенных корректировок, дополнений и разъяснений.

Особо отметим, что в соответствии со ст. 17 Закона № 56-3 консолидированная отчетность, составленная в соответствии с МСФО общественно значимыми организациями, не подлежит аудиту на предмет ее соответствия национальному законодательству по бухгалтерскому учету и отчетности. Очевидно, что неподтвержденная национальная отчетность, трансформированная в формат МСФО, содержит в себе все риски, обусловленные не проведением аудита отчетности на предмет ее соответствия нормам национального законодательства. Соответственно, существенные риски содержит и отчетность, составленная в соответствии с МСФО на основе непроаудированной национальной отчетности.

Отсутствие конкретных детальных методик консолидации характерно не только для Беларуси, но и для других стран постсоветского пространства, в частности для Российской Федерации [7, с. 4; 8, с. 7], Украины [9, с. 30; 10].

Учитывая отмеченные недостатки, в целях упорядочения работ, связанных с консолидацией отчетности и ее аудитом, считаем необходимой реализацию следующих мероприятий:

- доработать Стандарт с тем, чтобы он позволял субъектам хозяйствования самостоятельно осуществлять консолидацию отчетности организаций, входящих в группу.

При этом представляется целесообразным разработать Инструкцию по составлению консолидированной отчетности холдингов, материнского предприятия и его дочерних организаций (далее – Инструкция), которая бы детальным образом раскрывала порядок расчета показателей консолидированной отчетности, их корректировки.

В Инструкции предлагается, в частности, определить, что:

а) в консолидированной отчетности показывается уставный капитал только материнского предприятия, поскольку часть уставного капитала дочернего предприятия, сформированного материнским предприятием, нивелируется при исключении из отчетности финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия, а оставшаяся часть рассматривается как часть собственного капитала дочернего предприятия, не принадлежащая материнскому предприятию;

б) при консолидации из консолидированной отчетности исключаются финансовые вложения материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и эквивалентная ей по величине часть собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию (а не стоимость доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию, как это определено в Стандарте);

в) корректировка доходов и расходов по инвестиционной деятельности на сумму не реализованной прибыли, осуществляемая при продаже инвестиционного актива в рамках группы организаций, по которой составляется консолидированная отчетность, в консолидированном бухгалтерском балансе должна производиться по показателям чистой и нераспределенной прибыли;

- разработать и утвердить в качестве приложения к Инструкции таблицу консолидационных корректировок соответствующих показателей бухгалтерской отчетности, что будет способствовать унификации процессов консолидации, повышению достоверности консолидированной отчетности;

- установить, что до разработки и утверждения Инструкции субъекты хозяйствования могут руководствоваться локальными правовыми актами, определяющими порядок расчета соответствующих показателей для осуществления консолидационных корректировок как продавцами, так и покупателями внутригрупповых активов;

- в случае, если консолидированная отчетность составляется в интересах собственника, разрешить формирование такой отчетности по упрощенной процедуре (если только не проведение консолидационных корректировок не влияет на оценку финансового состояния организаций группы);

- отменить норму ст. 17 Закона № 56-З, согласно которой организации, прошедшие аудит бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО, не должны проводить аудит годовой индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Список использованных источников

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30.06.2016 г., № 46 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

2. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 56-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 57-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

4. Рыбак, Т. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Консолидированная бухгалтерская отчетность» / Т. Рыбак // Налоги Беларуси. – 2014. – № 48. – С. 61-65.

5. Рыбак, Т. Консолидированная бухгалтерская отчетность за 2016 год / Т. Рыбак // Главный бухгалтер. – 2017. – № 10. – С. 85-88.

6. Эскина, Н. Составление консолидированной отчетности: первые шаги / Н. Эскина // Главная книга.by, – 2015. – № 4. – С. 14-21.

7. Пласкова, Н.С. Основы формирования консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО [Электронный ресурс] / Н.С. Пласкова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4. – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/2007/4/Plaskova/Plaskova%20.pdf>. – Дата доступа: 22.03.2018.

8. Модеров, С.В. Совместимая финансовая отчетность: логика и техника построения : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / С.В. Модеров; Санкт-Петербург. гос. ун-т. – Санкт-Петербург, 2013. – 170 с.

9. Овчаренко, В. Основные принципы, методика и проблемы составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО [Электронный ресурс] / В. Овчаренко // Вестник МСФО в Украине. – 2015. – № 17. – Режим доступа: <http://product.ligazakon.ua/osnovnye-principy-metodika-i-problemy-sostavleniya-konsolidirovannoj-finansovoj-otchetnosti-po-msfo/>. – Дата доступа: 22.03.2018.

10. Линник, Е.И. Консолидированная финансовая отчетность: особенности составления по НП(С)БУ 2 / Е.И. Линник, Н.В. Артеменко // Наук. вісник Херсонського держ. ун-ту. Серія Економічні науки. – 2014. – №6. – С. 160-162.