

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

УДК 657

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ, ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И МЕСТО В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Д.Ю. ВАСИЛЕВИЧ

(Представлено: канд. экон. наук Н.А. БОРЕЙКО)

Исследуются сущность и место консолидированной отчетности в системе бухгалтерской отчетности, ее особенности. В действующих условиях развитой рыночной экономики пользователям отчетности необходима релевантная информация о деятельности групп хозяйствующих субъектов. Именно консолидированная отчетность позволяет показать адекватный реальному положению дел результат хозяйственной деятельности группы.

В современных условиях хозяйствования на повышение значения консолидированной финансовой отчетности в предпринимательской деятельности влияют немало предпосылок, в числе прочих:

- необходимость постоянного усовершенствования механизма информационного обеспечения пользователей;
- повышение значения информации в мире в целом;
- необходимость поиска высокодоходных сегментов бизнеса с целью переливания капиталов;
- желание собственников и акционеров иметь информацию о деятельности всей группы предприятий;
- повышение значения контроля за деятельностью дочерних предприятий материнским с целью уменьшения рисков злоупотреблений и искажения информации. [1]

Поэтому консолидированная финансовая отчетность является атрибутом высокоразвитой рыночной экономики, обеспечивающей сбалансирование интересов пользователей.

Часто понятие «консолидированная отчетность» отождествляют с понятием «сводная отчетность», но ряд авторов предлагают различия между ними, на основе анализа которых были выявлено следующее.

1. Сводная отчетность, как правило, составляется в рамках одного собственника организации, имеющей производства, хозяйственные и иные подразделения, выделенные на отдельный баланс и не являющиеся юридическими лицами. Консолидированная отчетность – по нескольким собственникам взаимосвязанных организаций, но рассматриваемым как единое целое.

2. Различны цели: сводная отчетность обычно применяется для статистического обобщения или обобщения в рамках одного собственника организации; целью консолидированной отчетности является предоставление инвесторам и другим заинтересованным лицам результатов финансово-хозяйственной деятельности рассматриваемой группы организаций.

3. Главным различием являются методы составления данных отчетностей. Сводная отчетность представляется собой построчное суммирование данных, отраженных в формах бухгалтерских отчетностей. Консолидированная отчетность предполагает более сложный процесс: здесь необходимо элиминировать отдельные показатели предприятий, входящих в группу, с целью исключения повторного счета. [2-4]

В ходе исследования сущности понятия «консолидированная отчетность» встречались многим схожие определения, содержащие в себе лишь незначительные отличия. Однако, были и трактовки, имеющие между собой заметную разницу.

Проанализировав некоторое количество источников и авторов, можно синтезировать наиболее точное, на наш взгляд, определение понятия «консолидированная отчетность».

Консолидированная отчетность – это отчетность, составляемая по группе организаций, находящихся в определенных взаимоотношениях и/или определенным образом связанных, и представляемая в виде отчетности единого хозяйствующего субъекта.

Законом Республики Беларусь [5, п. 7, статья 14] установлено, что консолидированная отчетность составляется по следующим группам организаций:

- холдинг;
- хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества;

- унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия.

Однако, управляющая компания холдинга вправе не составлять годовую консолидированную отчетность, если иное не предусмотрено законодательством [6, п. 13].

Можно сделать вывод о том, что необходимость подготовки такой отчетности в Беларуси возникает в двух случаях:

1. В соответствии с законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [5, п. 2, статья 17] общественно значимые организации (за исключением банков) с 2016 года обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь;

2. Это требование может быть предъявлено собственником холдинга, общества, унитарного предприятия.

К числу потребителей информации консолидированной отчетности можно отнести: акционеров материнской компании и дочерних предприятий, внешних инвесторов, кредиторов, управляющий персонал группы, руководство и наблюдательный совет материнской компании и дочерних предприятий, государственные органы управления, покупателей, поставщиков, аналитиков и консультантов, деловые круги и общественность.

Состав отчетности (в том числе консолидированной) коммерческих организаций определен Законом № 57-З.

Таким образом, согласно законодательству, годовая и промежуточная отчетность (за исключением месячной отчетности) коммерческих организаций состоят из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- отчета об изменении собственного капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством РБ.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса [2, п. 1 статья 15].

По каждому числовому значению показателей консолидированной отчетности, за исключением консолидированной отчетности, составляемой за первый отчетный период, должны быть приведены данные за отчетный период и период года, предшествующего отчетному году, аналогичный отчетному периоду [5, п. 7].

Порядок и сроки представления консолидированной отчетности устанавливаются собственником имущества (учредителями, участниками) организации и иными лицами, уполномоченными на получение консолидированной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации [5, п. 6 статьи 16].

Требования к бухгалтерскому учету и составлению консолидированной отчетности таковы:

1) Организации, объединенные в группу, должны применять одинаковые способы ведения бухгалтерского учета в тех отчетных периодах, за которые составляется консолидированная отчетность [7, п. 3].

Таким образом, материнскому предприятию следует разработать Положение о порядке ведения бухгалтерского учета и составления консолидированной отчетности в Группе, в котором предусмотреть единую учетную политику для предприятий Группы, методы расчета показателей в целях консолидации, а также сроки представления и формы (регистры), содержащие информацию для проведения консолидационных корректировок.

Выполнение данного требования достижимо двумя способами:

Группа вырабатывает единую учетную политику, и компании Группы формируют индивидуальную отчетность сразу по единой учетной политике.

Каждая компания Группы формирует свою индивидуальную отчетность согласно собственной учетной политике, однако при консолидации потребуются корректировки для приведения в соответствие данных индивидуальной отчетности учетной политике Группы.

2) Индивидуальная бухгалтерская отчетность организаций, объединенных в группу организаций, должна быть составлена на одну и ту же отчетную дату, за один и тот же отчетный период [7, п. 4].

Для предприятий Республики Беларусь это требование выполняется автоматически.

Однако если у Группы имеются подлежащие консолидации зарубежные компании, имеющие отличные от белорусских отчетную дату и отчетный период, потребуется формирование дополнительной отчетности на отчетную дату Группы.

Из представленного выше определения консолидированной отчетности видно, что принципиальное ее отличие от индивидуальной состоит в том, что консолидированная отчетность включает в себя показатели не одной, а нескольких компаний.

Именно в том, отчетность каких компаний объединять и как это сделать, состоит техника консолидации.

Для начала работы необходимо определить структуру Группы, а для этого следует проанализировать данные материнской компании и дочерних компаний по счету 06 «Финансовые вложения».

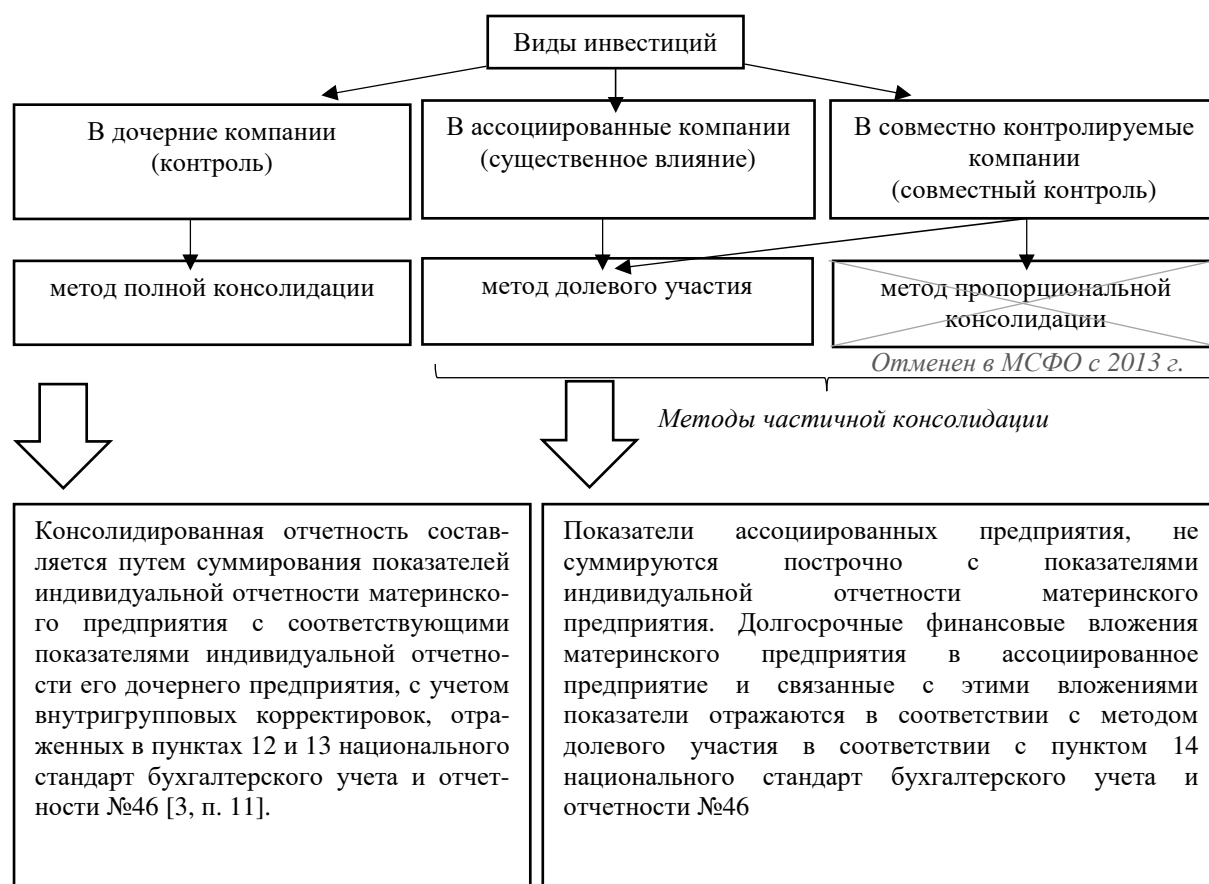


Схема. – Определение метода консолидации

Примечание: собственная разработка на основании изученных нормативно-правовых актов [5-8]

Таким образом, в зависимости от размера и типа инвестиций определяется метод консолидации.

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое хозяйственное общество или товарищество (...) имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом [9, статья 105].

Ассоциированное предприятие – зависимое хозяйственное общество, созданное в соответствии с законодательством [7, п. 2]. Хозяйственное общество признается зависимым, если другое хозяйственное общество имеет долю в уставном фонде (акции) этого общества в размере, соответствующем двадцати и более процентам голосов, которыми оно может пользоваться на общем собрании участников такого общества [9, статья 106].

• При методе полной консолидации в консолидированную отчетность не включаются следующие показатели:

1) стоимость долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд дочернего предприятия и стоимость доли собственного капитала этого дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию;

2) суммы дебиторской задолженности и обязательств;

3) суммы выручки от реализации запасов в отчетном периоде и суммы фактической себестоимости реализованных запасов, находящихся в пределах группы на конец отчетного периода;

4) суммы доходов от реализации инвестиционных активов в отчетном периоде и суммы списанной остаточной стоимости инвестиционных активов, находящихся в пределах группы организаций на конец отчетного периода;

5) сумма разницы между приходящейся на отчетный период суммой амортизации реализованных инвестиционных активов, рассчитанной от их первоначальной (переоцененной) стоимости на дату реализации, и суммой начисленной амортизации инвестиционных активов, рассчитанной от новой первоначальной (переоцененной) стоимости этих активов, сформированной в результате их реализации;

6) суммы процентов, причитающихся к получению, и суммы процентов, подлежащих к уплате;

7) суммы доходов от участия материнского предприятия в уставном фонде дочернего предприятия и суммы нераспределенной прибыли этого дочернего предприятия, направленные на выплату дивидендов материнскому предприятию и другие показатели, возникающие в связи с совершением внутригрупповых операций [7, п. 12].

• В консолидированную отчетность включаются следующие дополнительные показатели:

1) стоимость товарных знаков и знаков обслуживания, возникших на дату приобретения;

2) сумма гудвилла, возникшего на дату приобретения (без учета знаков описанных выше);

3) сумма превышения стоимости доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, над стоимостью долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд дочернего;

4) суммы отложенных налоговых активов и суммы отложенных налоговых обязательств, начисленных на основании временных разниц, возникших в связи с совершением внутригрупповых операций;

5) сумма неконтролирующей доли;

6) сумма чистой и прочей совокупной прибыли (убытка), приходящаяся на неконтролирующую долю;

7) сумма добавочного фонда: сумма величины добавочного фонда материнского предприятия на конец отчетного периода и величины увеличения (уменьшения) добавочного фонда дочернего предприятия за период с даты приобретения до конца отчетного периода, скорректированной на выраженную в процентах долю собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащую материнскому предприятию;

8) сумма резервного фонда: сумма величины резервного фонда материнского предприятия на конец отчетного периода и величины увеличения (уменьшения) резервного фонда дочернего предприятия за период с даты приобретения до конца отчетного периода, скорректированной на выраженную в процентах долю собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащую материнскому предприятию;

9) сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), определяемая путем суммирования величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) материнского предприятия на конец отчетного периода и величины увеличения (уменьшения) нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) дочернего предприятия за период с даты приобретения до конца отчетного периода, скорректированной на процентную долю собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащую материнскому предприятию, и величины изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в связи с совершением внутригрупповых и других операций, другие показатели [7, п. 13].

• Долгосрочные финансовые вложения материнского предприятия в ассоциированное предприятие и связанные с ними показатели отражаются в соответствии с методом долевого участия следующим образом:

1) долгосрочные финансовые вложения материнского предприятия в уставный фонд ассоциированного предприятия отражаются отдельной статьей в составе долгосрочных активов по положительной стоимости, определяемой путем суммирования величины собственного капитала ассоциированного предприятия на конец отчетного периода (без учета суммы нереализованной прибыли (убытка)), скорректированной на процентную долю собственного капитала ассоциированного предприятия, принадлежащую материнскому предприятию, и суммы гудвилла, возникшего на дату приобретения. Если на дату приобретения стоимость доли собственного капитала ассоциированного предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, выше стоимости долгосрочных финансовых

вложений материнского предприятия в уставный фонд ассоциированного предприятия, то сумма этого превышения отражается отдельной статьей в составе доходов по инвестиционной деятельности в отчетном периоде, на который приходится дата приобретения;

2) сумма чистой прибыли (убытка) ассоциированного предприятия за отчетный период или период с даты приобретения до конца отчетного периода (если дата приобретения приходится на отчетный период и не совпадает с началом отчетного периода) без учета суммы образовавшейся в отчетном периоде нереализованной прибыли (убытка), скорректированная на процентную долю собственного капитала ассоциированного предприятия, принадлежащую материнскому предприятию, отражается отдельной статьей в составе доходов (расходов) по инвестиционной деятельности. Сумма дивидендов, причитающаяся материнскому предприятию, исключается из доходов по инвестиционной деятельности;

3) сумма совокупной прибыли (убытка) (за исключением чистой прибыли (убытка)) ассоциированного предприятия за отчетный период или период с даты приобретения до конца отчетного периода (в случае, если дата приобретения приходится на отчетный период и не совпадает с началом отчетного периода), скорректированная на процентную долю собственного капитала ассоциированного предприятия, принадлежащую материнскому предприятию отражается отдельной статьей в составе доходов (расходов) от прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток).

ЛИТЕРАТУРА

1. Основные принципы, методика и проблемы составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО [Электронный ресурс] // Вестн. МСФО. – 2015. – № 17. – Режим доступа: <https://product.ligazakon.ua/ru/osnovnye-principy-metodika-i-problemy-sostavleniya-konsolidirovannoj-finansovoj-otchetnosti-po-msfo>. – Дата доступа: 15.05.2017.
2. Электронная библиотека [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://polbu.ru/bandurin_corporations/ch25_all.html. – Дата доступа: 15.04.2017.
3. Электронная библиотека [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://finlit.online/finansovaya-otchetnost-buhgalterskaya/otliche-konsolidirovannoy-buhgalterskoj-49334.html>. – Дата доступа: 15.04.2017.
4. Электронная библиотека [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bugabooks.com/book/27-buxgalterskaya-finansovaya-otchetnost/26-81-ponyatiya-svodnoj-i-konsolidirovannoj-finansovoj-otchetnosti-poryadok-sostavleniya-otchetnosti.html>. – Дата доступа: 15.04.2017.
5. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 : принят Палатой представителей 26 июня 2013 г. : одобрен Советом Респ. 28 июня 2013 г. : с изм. и доп. от 4 июня 2015 г. № 268-3. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=H11300057&p1=1> – Дата доступа: 10.12.2016
6. О некоторых вопросах создания и деятельности холдингов в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : Указ президента Респ. Беларусь от 28 дек. 2009 г. № 660 : с изм. и доп. от 3 янв. 2011 г. № 2, от 13 октября 2011 г. № 458, от 27 февр. 2012 г. № 113, от 11 июля 2012 г. № 312, от 24 сент. 2012 г. № 414, от 22 авг. 2013 г. № 368, от 29 нояб. 2013 г. № 529, от 20 июня 2014 г. № 287. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=P30900660>. – Дата доступа: 10.09.2017.
7. Консолидированная бухгалтерская отчетность [Электронный ресурс] : Нац. стандарт бух. учета и отчетности, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2014 № 4. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_300614_46.pdf. – Дата доступа: 10.09.2017.
8. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность [Электронный ресурс] : Междунар. стандарт финансовой отчетности (IAS) 27. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=123939&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.2651865739835886#0>. – Дата доступа: 10.05.2017.
9. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://kodeksy-by.com/grazhdanskij_kodeks_rb.htm. – Дата доступа: 10.09.2017.