



## ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Н. П. Удилова, студент 2 курса магистратуры ИФЭМ ФГБОУ ВО «Калининградский государственный технический университет»

В статье изложены особенности и значимость формирования консолидированной отчетности организаций в современных экономических условиях, определены понятия консолидированной отчетности, типов компаний, определен перечень организаций, обязанных формировать консолидированную отчетность в рамках действующего законодательства.

*консолидированная финансовая отчетность, дочерние компании, ассоциированные компании, совместно контролируемые компании*

Консолидированная финансовая отчетность в современном мире представляет собой механизм составления управленческой отчетности российских компаний разных целевых сегментов, как малых предприятий, так и средних.

В соответствии с нормами права Российской Федерации (Федеральный Закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности») юридические лица обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность. Первоначально, по вступлению в силу Федерального Закона требование о формировании консолидированной финансовой отчетности распространялось на кредитный и страховые организации, ценные бумаги которых допущены к торгам путем включения в котировальный список, а также ряд других компаний.

В 2014 году перечень юридических лиц, обязанных составлять, представлять и публиковать консолидированную отчетность по международным стандартам финансовой отчетности, был расширен и с 2015 года консолидированную финансовую отчетность обязаны формировать:

- клиринговые организации;
- управляющие компании инвестиционных фондов;
- паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов.

Для некоторых юридических лиц обязанность по формированию консолидированной финансовой отчетности возникнет с года, следующего после внесения в перечень предприятий утвержденный Правительством РФ, а именно: федеральные государственные унитарные предприятия и открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности.

Формирование отчетности за прошедший год включает подготовку сравнительной информации за предыдущий год и, соответственно, вступительных данных по МСФО на 1 января предыдущего года.

Определение Группы связанных лиц и консолидированной финансовой отчетности. Группа связанных лиц (далее- ГСЛ) – юридические лица (далее- ЮЛ), физические лица (далее- ФЛ) и индивидуальные предприниматели (далее –ИП), являющиеся связанными в соответствии с юридическими и экономическими признаками, объединённые в группу по следующим принципам: один участник может прямо или косвенно (через третьих лиц) оказывать существенное влияние на решения, принимаемые органами управления другого участника; ухудшение финансового положения одного из участников делает вероятным ухудшение финансового положения другого участника, следствием чего может быть неисполнение

(ненадлежащее исполнение) им обязательств перед Банком (Кредитором) по его кредитным требованиям.

Консолидированная финансовая отчетность по МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», Приложение А «Определения терминов» - это финансовая отчетность группы компаний, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

По международным стандартам финансовой отчетности в силу Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» составляется указанная разновидность бухгалтерской отчетности в России. Одновременно, консолидированная отчетность может формироваться как вид управленческой отчетности и учетные правила (политика) определяются самой компанией, или же по российским стандартам (например, по требованию российского Банка (Кредитора)).

Итак, МСФО как система формирования финансовой отчетности, главным образом, нацелена на формирование консолидированной отчетности. Практически вся публикуемая отчетность по МСФО – консолидированная финансовая отчетность.

Принципиальным отличием консолидированной отчетности от индивидуальной отчетности юридического лица состоит в том, что консолидированная финансовая отчетность включает в себя показатели не одной, а нескольких компаний.

Чтобы составить консолидированная финансовая отчетность, нужно выявить наличие вложений в три типа компаний. Для этого нужно проанализировать информацию по счету «Финансовые вложения» (по российскому плану счетов - счет 58 «Финансовые вложения»): дочерние компании (ДК); ассоциированные компании (АК); совместно контролируемые компании (СКК).

В зависимости от типа инвестиций определяется метод консолидации.

Консолидация дочерних компаний. Дочерней компанией является компания, находящаяся под контролем материнской компании. Соответственно, материнская компания - это компания, контролирующая одну или несколько дочерних компаний. Понятие контроля - одно из центральных в методологии консолидации, поскольку в зависимости от его определения формируются потоки «дочь - мать» и наоборот, другими словами, одна компания (материнская) контролирует другую компанию (дочернюю), когда владеет прямо или косвенно более чем половиной ее голосующих акций или простым языком, когда участие составляет от 50 до 100 %.

Консолидация в данном типе осуществляется «методом полной консолидации». Суть метода заключается в «добавлении» отчетности ДК к отчетности МК, т. е. формируется по-статейное объединение активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, при этом исключается балансовая стоимость инвестиции МК против капитала ДК; а также исключаются внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между компаниями Группы связанных лиц.

Рассмотрим на примере. Компания МК является единственным учредителем компании ДК, владение 100 %. Дата образования этих компаний 1 января 2014 года. В течение 2014 год компания МК продала ДК товаров на сумму 1200 тыс. руб., которые ДК полностью продала третьим лицам. По состоянию на 31.12.2014 компания ДК имела задолженность по оплате товара перед компанией МК на сумму 155 тыс. руб.

Корректировки: (1) исключается инвестиция в ДК, отраженная в отчетности МК  
Дебет «Акционерный капитал ДК», Кредит «Инвестиция МК в ДК»  
на сумму 100 тыс. руб.

В результате корректировки в акционерный капитал в консолидированной отчетности будет показан в размере акционерного капитала МК.

(2) исключаем внутригрупповые обороты и остатки по счетам

Дебет «Кредиторская задолженность», Кредит «Дебиторская задолженность» на сумму 155 тыс. руб. (в «Отчете о финансовом положении»)

Дебет «Выручка», Кредит «Себестоимость» на сумму 1 200 тыс. руб. (в «Отчете о финансовых результатах»)

Показатели консолидированной финансовой отчетности получают путем построчного суммирования показателей МК и ДК и консолидационных корректировок, таким образом, консолидированная финансовая отчетность = МК + ДК + Консолидационные корректировки: (1) и (2).

МК и все ее ДК образуют Группу связанных лиц. В данном примере рассматривалась ситуация 100 % участия МК в ДК. В ситуации, когда участие МК в ДК составляет менее 100%, возникает необходимость отражений неконтролирующей доли участия, представляющей собой капитал ДК, которым МК не владеет прямо или косвенно.

Консолидация ассоциированных и совместно контролируемых компаний. Ассоциированная компания - это компания, на деятельность которой компания –инвестор оказывает существенное влияние, но которая при этом не является ни ДК, ни СКК. Существенного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается следующими способами, например, лица принимающие решения (представительство в Совете директоров; участие в процессе создания учетной политики); крупные операции между инвестором и объектом инвестиций; вхождение персонала в состав компаний.

Считается, что компания обладает существенным влиянием, если она владеет прямо или косвенно через другие ДК не менее чем 20 % голосующих акций. В силу того, что компания-инвестор имеет возможность существенно влиять на финансовую и операционную политику АК, но при этом не обладает контролем над ней, для отражений в АК предусмотрен метод долевого участия или долевой метод. Суть этого метода состоит в том, что в консолидированной финансовой отчетности инвестора инвестиции отражаются по стоимости их приобретения с корректировкой на долю инвестора в прибыли, полученной АК после приобретения.

Рассмотрим пример. Компания И является 30 % соучредителем компании АК. Дата учреждения компаний одна, 01 января 2014. Ниже представлен упрощенный «Отчет о финансовом положении» и «Отчет о финансовых результатах» обеих компаний. В течение 2014 года компания АК предоставляла в аренду компании И помещение на сумму 1 500 тыс. руб. По состоянию на 31.12.2014 компания АК имела задолженность перед И на сумму 150 тыс. руб.

Корректировки: (1) - исключается инвестиция в ДК, отраженная в отчетности И  
Дебет «Инвестиция в АК», Кредит «Инвестиции в АК»

на сумму 30 тыс. руб. (30 % от Акционерного капитала АК 100 тыс. руб.)

(2) - отражается часть прибыли АК, приходящаяся на долю компании И, а именно:  
30 % от 500 тыс. руб., что составляет 150 тыс. руб.

Дебет «Инвестиции в АК (долевой метод), Кредит «Нераспределенная прибыль» 150 тыс. руб. (в «Отчете о финансовом положении»)

Кредит «Доля в прибыли АК, учтенная долевым методом» 150 тыс. руб. (в «Отчете о финансовых результатах»).

Исключений операций и незавершенных расчетов между компанией Ии АК не производится (в отличие от операций МК и ДК), поскольку АК не является дочерней компанией для МК и соответственно не входит в Группу. При этом эти операции раскрываются как операции со связанными сторонами в соответствии с МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

При долевом методе построчное суммирование статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов не производится. Таким образом, столбец «консолидированная финансовая отчетность» рассчитывается путем прибавления к показателям компании И консолидационных корректировок, т. е.:

Консолидированная финансовая отчетность = И + Консолидационные корректировки: (1) и (2)

До 2013 года с учетной точки зрения существовало отличие между отражением вложений в АК и СКК (к вложениям в СКК мог также применяться метод пропорциональной консолидации). Но, с 2013 года в силу внесенных изменений в тексты МСФО это различие устранено (метод пропорциональной консолидации для СКК отменен): сейчас применяется и для отражения вложений в АК и СКК долевой метод. Таким образом, техника консолидации СКК аналогична технике включения вложений в АК. (см. ранее рассмотренный пример). В тоже время, информация о наличии вложений в СКК и операций Группы связанных лиц с ними подлежит обособленному раскрытию в финансовой отчетности.

СКК или совместное предприятие представляет собой совместную деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. Такое предприятие (отдельное юридическое лицо) работает точно так же, как другие предприятия, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над экономической деятельностью этого предприятия. При этом под совместным контролем понимается контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений, касающихся значимой деятельности, требует единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.

Рассмотрим пример. Два предприятия - А и Б - владеют по 50 % в компании В и заключают договорное соглашение, устанавливающее для каждой стороны совместный контроль. Компания В является совместным предприятием, предприятия А и Б выступают участниками совместного предприятия. В данном случае речь идет о совместной деятельности в форме совместного предприятия, поскольку имеет место самостоятельное юридическое лицо - компания В, над которой осуществляется совместный контроль.

Для того чтобы данные консолидированной финансовой отчетности были сопоставимы при консолидации (объединении) данных отдельных компаний, нужно соблюсти два правила:

1) Единая учетная политика. Консолидированная отчетность для аналогичных операций и других событий должна составляться на основе единой учетной политики. Выполнение данного требования достижимо двумя способами:

- группа компаний вырабатывает единую учетную политику, и компании группы формируют индивидуальную отчетность сразу по единой учетной политике, пересчеты для приведения к единой учетной политике при составлении консолидированной отчетности не требуются;

- 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. В том случае, когда использование единой учетной политики при подготовке консолидированной финансовой отчетности представляется нецелесообразным или невыполнимым, такой факт раскрывается в примечаниях к отчетности с указанием пропорциональных долей статей консолидированной отчетности, к которым применялась разная учетная политика.

2) Единые отчетная дата и отчетный период. Финансовая отчетность всех компаний, чья отчетность подлежит объединению, должна формироваться по состоянию на одну и ту же отчетную дату и за один и тот же отчетный период. Для российских компаний, у которых отчетная дата и отчетный период стандартизированы, данное правило выполняется автоматически.

Однако, если у Группы связанных лиц имеются подлежащие консолидации зарубежные компании, имеющие отличные от российских отчетную дату и отчетные периоды, то важно в таких случаях формировать дополнительную финансовую отчетность на ту же отчетную

дату, что и у российской Группы. Эти правила распространяется и на типы компаний: АК и на СКК.

Консолидированная финансовая отчетность составляется по тем же правилам, что и индивидуальная отчетность, т. е. в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Так, состав консолидированной финансовой отчетности по МСФО будет следующим: отчет о финансовом положении; отчет о прибылях и убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата; отчет об изменения капитала; отчет о движении денежных средств.

Помимо перечисленных форм, в состав консолидированной финансовой отчетности входят примечания к отчетности, включая основные положения учетной политики и пояснительную информацию в соответствии со стандартами.

Составление консолидированной отчетности является одним из перспективных направлений развития бизнеса в настоящее время является создание групп предприятий, связанных между собой экономически, но одновременно остающихся самостоятельными юридическими лицами, - концернов или холдинговых фирм, в которых одна компания, называемая головной или материнской, контролирует одну или несколько других.

Благодаря созданию Групп связанных лиц, открывается возможность доступа к новым технологиям, расширения сферы своей деятельности, развития деловых связей, привлечения рабочей силы, привлечения кредитов.

Положительный момент заключается также в том, что образование групп связанных лиц позволяет существенно укрепить инвестиционный потенциал хозяйствующего субъекта, повысить рентабельность производства.

Создание групп связанных лиц открывает широкие возможности для проведения ряда групповых операций по экономии финансовых ресурсов, уменьшению налоговых потерь, путем оптимизации налогообложения и диверсификации финансовых и материальных потоков внутри группы компаний. Балансы отдельных предприятий не могут дать адекватной «картины» для анализа функционирования группы связанных лиц, они могут быть использованы лишь при анализе одного хозяйствующего субъекта.

Кредиторы все чаще используют в методиках минимизации рисков определение Групп связанных лиц, уделяя больше внимания консолидированной (управленческой) отчетности предприятий для расчета рейтинга на Заемщика и консолидированную Группу. Ниже рассмотрим цели и основные критерии определения ГСЛ.

Итак, цель определения Группы связанных лиц и формирование полного круга лиц, которые прямо или косвенно могут оказывать влияние на Заемщика либо Группу связанных лиц необходимо для: структурирования сделки; отнесения клиента к целевому сегменту (малые, средние, крупные предприятия) в зависимости от показателя выручки на КГ, численности сотрудников; определение консолидированной группы; определение группы связанных заемщиков (для определения максимального лимита на консолидированную группу); определение конечных бенефициаров бизнеса.

Остановимся подробнее на признаках взаимосвязи.

Важно выявить и косвенные признаки взаимосвязи. Анализируя контрактную базу, например, можно увидеть: арендная ставка офиса, складского помещения, торговой точки ниже рыночной; арендуемые площади, находящиеся в разных помещениях, оформлены на одно лицо; похожие печати, схожесть названий, адресов, совпадающие ключевые фигуры бизнеса; основные средства, используемые в бизнесе, оформлены на 3-х лиц и не предоставлены договоры аренды;

По косвенным признакам выявляется Собственник бизнеса (бенефициар), который не фигурирует в учредительных документах, но может принимать ключевые управленческие решения.

Обязательным при проведении консолидации является проверка Группы на косвенные, юридические и экономические признаки взаимосвязи.

К юридическим признакам относятся:

1. Признаки связанности юридического лица с физическим лицом, где ФЛ владеет более 20% УК ЮЛ; ФЛ владеет 20% и более или наибольшей долей УК; ФЛ является Лицом принимающим решения по отношению к юридическому лицу; ФЛ и ЮЛ совместно владеют 3-м юридическим лицом с долей 20% и более от уставного капитала.

2. Признаки связанности юридических лиц, где одно ЮЛ владеет более 20% УК ЮЛ; одно ЮЛ является дочерним по отношению к другому ЮЛ; имеют одного собственника с долей в УК 20% и более; связаны через ФЛ, которое является собственником с долей в УК 20% и более одного из них, и Лицом принимающим решения по отношению к другому; одно ЮЛ является по отношению к другому Лицу принимающему решения на основании соответствующего договора.

К экономическим признакам взаимосвязи относятся:

Признаки связанности физических лиц: состоят в брачных отношениях; являются по отношению друг к другу близкими родственниками.

Признаки связанности юридического и физического лица: ФЛ предоставило поручительство/залог (заклад) по обязательствам ЮЛ; ЮЛ предоставило поручительство/залог (заклад) по обязательствам ФЛ; одно ЮЛ предоставило поручительство/залог по обязательствам другого ЮЛ; объединены одним бизнес-процессом, вовлечены в единый экономический цикл или ухудшении финансового положения одного из них делает вероятным ухудшение финансового положения другого лица.

Для определения организационно-экономической структуры ГСЛ необходимо определить структуры Группы, которые определяют из критериев связанности. Обычно выделяют два типа:

1. ГОРИЗОНТАЛЬНО ИНТЕГРИРОВАННАЯ ГРУППА - группа лиц (организаций), ведущих несколько бизнес-процессов, объединенных одними собственниками и/или другими критериями связанности (юридическими и экономическими):

Бизнес процесс 1. Производство и продажа продукта А.

Бизнес процесс 2. Предоставление услуг или торговли.

Бизнес процесс 3. Производство и продажа продукта Б.

2. ВЕРТИКАЛЬНО ИНТЕГРИРОВАННАЯ ГРУППА - это связанные лица (ИП и ЮЛ), которые объединены одним бизнес-процессом, вовлечены в единый экономический (производственный, инвестиционный, сбытовой, торговый, научно-исследовательский) цикл, в том числе участвуют в совместном производстве конечного продукта на разных стадиях, если отвечают хотя бы одному из критериев: стадия закупки-стадия производства-стадия продажи при одновременном соблюдении факторов: товарный оборот между участниками процесса составляет более чем 20% от общего оборота каждого из них; денежный оборот между участниками процесса составляет более чем 20% от общего оборота каждого из них; дебиторская задолженность одного лица участника процесса хозяйственной деятельности перед другим составляет более 20% от величины чистых активов (собственного капитала) последнего; дебиторская задолженность одного лица участника процесса хозяйственной деятельности перед другим составляет более 20% от величины чистых активов (собственного капитала) последнего.

При таком методе обобщения большинство показателей сводной отчетности – показатели выпуска продукции, численности работающих, фонда оплаты труда, затрат на производство, полученных прибылей и убытков, состояния основных и оборотных средств и многие другие – получали сложением показателей отчетов предприятий. В итоге при суммировании одноименных статей без учета внутренних операций появлялся двойной счет, завышалась стоимостная оценка хозяйственных средств, величина отчетной прибыли.

В 1995 году были изданы Указания о бухгалтерском учете отдельных операций, утвержденные приказом Минфина России №81 от 28.07.1995 г., связанные с введением в действие первой части ГК РФ. Разделе 1 Указаний в раскрывает порядок и правила консолидации отчетности зависимых и дочерних предприятий в отчетности материнской компании.

Сегодня правила описаны в общем виде, и содержат серьезные недоработки и некоторые различия с международными стандартами бухгалтерского учета.

Очевидно, что в ближайшее время будут предприняты попытки искать решения для исключения различий, и наши бухгалтеры будут составлять консолидированную отчетность в соответствии с действующими международными стандартами.

Но на практике, российские компании с учетом недоработок российских стандартов, используют международные стандарты и составляют не противоречащую российским стандартам сводную (управленческую) бухгалтерскую отчетность самостоятельно, что позволяет им экономить на привлечении дорогих иностранных консультантов для составления консолидированной отчетности в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета.

## FORMATION OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS OF ORGANIZATIONS

N. Udilova, student, Kaliningrad State Technical University

The article describes the features and importance of consolidated by parity organizations in the current economic conditions, defined the concept of Conso-solidated accounts, types of companies, a list of organizations that are required to form the consolidated financial statements under the current legislation.

*consolidated financial statements, subsidiaries, associated companies, jointly controlled entities*