

УДК 657.3

О. А. Шавандина, Б. К. Шавандин

ОСОБЕННОСТИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Обосновывается экономическая целесообразность консолидации капитала, раскрывается значение бухгалтерской отчетности, ее информационные и аналитические возможности для всех групп пользователей. Рассмотрены особенности этапов и значение корректировок при составлении консолидированной бухгалтерской отчетности, которые в совокупности охватывают весь процесс.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, корпоративная группа, консолидация, корректировки, баланс.

Глобализация экономики – это объективный процесс углубления хозяйственных связей между странами на основе интенсивной интернационализации производства и капитала. Создание информационно-коммуникационных систем позволяет управлять сложными корпоративными структурами, ускоряет движение капитала, интенсифицирует процессы национализации и обеспечивает переход к открытой экономике. Проблемы, возникающие в процессе глобализации экономик различных стран, повышают требования к финансовой информации, которая отражает финансовое положение и финансовые результаты деятельности корпораций. Основным источником финансовой информации – это бухгалтерская отчетность.

Главным свойством отчетности становится ее публичность, позволяющая заинтересованным пользователям формировать мнение о финансово-хозяйственной деятельности корпорации. Усиливается значение информационной функции финансовой отчетности, обеспечивающей эффективную конкуренцию на рынке капитала. Учетная информация превращается в фактор, рационализирующий использование капитала.

Консолидированная бухгалтерская отчетность представляет собой объединение отчетности двух и более компаний, находящихся в определенных

юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Необходимость консолидации определяется экономической целесообразностью, так как предприниматели нередко предпочитают вместо одной крупной корпорации создать несколько более мелких коммерческих организаций, юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных. Благодаря этому предполагается получить определенную экономию по налоговым платежам. Кроме того, в связи с дроблением и ограничением юридической ответственности по финансовым обязательствам снижается степень риска в ведении бизнеса и достигается большая мобильность в освоении новых рынков сбыта [2].

Создание корпоративной группы имеет целью генерирование дополнительных прибылей, что находит воплощение в получении дивидендов от дочерних компаний. Следовательно, пользователи бухгалтерской отчетности материнской компании могут видеть, что у фирмы появились дополнительные доходы, однако они не получают представления об источниках этих доходов, если соответствующая информация не будет раскрыта. Консолидированная финансовая отчетность представляет собой свод данных, осуществляемый с использованием специальных процедур. Такая отчетность обладает дополнительными информационными и аналитическими возможностями, в отличие от нескольких наборов отчетных форм участников, входящих в корпоративную группу. Бухгалтерскую отчетность корпоративной группы можно рассматривать как отчетность некоего условного хозяйствующего субъекта, в котором материнская и дочерние компании выступают в роли своеобразных подразделений, а потому все активы, капитал, обязательства, доходы и расходы этого условного субъекта необходимо отразить в развернутом виде [1, 3].

В рамках корпоративной группы между ее членами обычно возникают финансово-хозяйственные взаимоотношения, поэтому процедуры консолидации не сводятся к построчному суммированию соответствующих данных, отраженных в формах годовой бухгалтерской отчетности, что отличает ее от сводной. Консолидированная и сводная отчетности абсолютно не совпадают друг с другом как по числу форм (сводная годовая бухгалтерская отчетность готовится в том же наборе форматов, что и обычная годовая отчетность, а консолидированная отчетность состоит из баланса и отчета о прибылях и убытках), так и по содержанию статей. Следует отметить, что многие бухгалтера исключают из отечественной профессиональной лексики термин «консолидация», заменив его термином «свод» в приложении к корпоративным группам, вряд ли это можно считать

оправданными, хотя бы из-за терминологической путаницы. Очевидно, что представление отчетности двух или нескольких компаний в виде отчетности одной компании требует внесения ряда корректировок, которые и позволяют говорить о консолидированной отчетности как о виде сводной [4].

Таким образом, можно определить консолидированную финансовую отчетность как сводную бухгалтерскую отчетность, или интегрированный совокупный баланс ассоциированной корпорации, состоящей из нескольких компаний, о финансовых результатах деятельности головной компании и дочерних предприятий. Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с концепцией контроля и концепцией единого экономического субъекта. Согласно концепции контроля в основе образования корпоративной группы лежит возможность одной компании (головной) контролировать другие компании (дочерние). При этом под контролем понимается возможность определять финансовую и хозяйственную политику дочерней компании с целью получения выгоды от ее деятельности. В соответствии с концепцией единого экономического субъекта корпоративная структура рассматриваются как единый субъект экономики, который обязан предоставить заинтересованным пользователям единую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, характеризующую результаты их совместной финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, цель консолидации заключается в том, чтобы представить компании, входящие в корпоративную группу, в качестве единого экономического субъекта. Для такого представления показатели отчетности компаний группы суммируются и подвергаются корректировкам, целью которых являются:

- достижение сопоставимости показателей отчетности компаний, входящих в корпоративную группу;
- исключение влияния на показатели консолидированной отчетности завершенных и незавершенных внутригрупповых операций;
- отражение в консолидированной финансовой отчетности результатов, возникших при покупке компании и вхождении ее в группу [4].

Необходимо отметить, что консолидация не является традиционным учетным процессом. Основой для формирования консолидированной финансовой отчетности является отчетность компаний группы, а не информация о хозяйственных операциях. Вместо бухгалтерских записей в регистрах осуществляются корректировки исходных данных. Итогом консолидации является отчетность, характеризующая не конкретную компанию, а группу в целом.

Процесс составления консолидированной отчетности может быть представлен как совокупность следующих этапов:

1. Оценка чистых активов дочерних компаний по справедливой стоимости и отражение соответствующих корректировок.
2. Исключение балансовой стоимости инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и части капитала каждой дочерней компании, принадлежащей материнской.
3. Определение и отражение в консолидированной отчетности деловой репутации.
4. Идентификация доли меньшинства в прибыли или убытке консолидированных дочерних компаний за отчетный период, а также определение доли меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних компаний.
5. Проведение корректировок для исключения внутригрупповых остатков, операций, доходов и расходов.
6. Постатейное суммирование соответствующих элементов финансовой отчетности материнской и дочерних компаний.

С развитием информационных технологий в бухгалтерском учете появилась возможность обработки большего количества оперативной учетной информации, что послужило основой для использования консолидированной финансовой отчетности в аналитических и управленческих целях. Круг пользователей консолидированной финансовой отчетности расширился. В настоящее время большинство крупных групп компаний используют консолидированную отчетность в целях управления, поскольку информация, которую она представляет, является важной для целей управления группой.

При составлении консолидированной финансовой отчетности финансовая отчетность материнской и дочерних компаний объединяется построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того, чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой компании, выполняются следующие корректировки:

- из консолидированного баланса исключается стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию;
- из консолидированного баланса исключается капитал каждой дочерней компании на момент приобретения контроля над ней;
- в консолидированном балансе отражается гуд-вилл, рассчитанный при получении контроля;
- из консолидированного баланса исключаются взаимные финансовые вложения компаний группы;

– из консолидированного баланса исключаются показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между компаниями группы;

– в консолидированном балансе отражается доля меньшинства. Доля меньшинства в консолидированном балансе состоит из суммы, рассчитанной на дату приобретения контроля, и доли меньшинства в изменениях капитала компании, произошедших с даты приобретения контроля;

– из консолидированного баланса исключаются прибыли и убытки от внутригрупповых операций, включенные в балансовую стоимость имущества (основных средств, производственных запасов и др.);

– из консолидированного баланса исключаются дивиденды, выплачиваемые предприятиями группы друг другу.

В консолидированный отчет о прибылях и убытках группы не включаются:

– выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между компаниями группы и затраты, приходящиеся на эту реализацию;

– любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между компаниями группы.

В консолидированном отчете о прибылях и убытках отражается доля меньшинства, которая составляет часть прибыли дочерней компании за отчетный период, приходящуюся на долю миноритарных акционеров.

Таким образом, большинство корректировок, которые осуществляются при составлении консолидированной финансовой отчетности, направлено на элиминирование отдельных статей отчетности компаний группы. Основные принципы формирования консолидированной финансовой отчетности совпадают с принципами формирования бухгалтерской отчетности [3].

Сущность консолидированной финансовой отчетности и цель ее формирования позволяют выделить основные отличительные особенности:

– консолидированная финансовая отчетность составляется по группе компаний, состоящей из материнской компании и дочерних компаний, при этом дочерние компании находятся под прямым или косвенным контролем материнской компании, контроль материнской компании над

дочерними осуществляется в форме управления их финансово-хозяйственной деятельностью и с целью получения экономической выгоды;

– консолидированная финансовая отчетность характеризует имущественное и финансовое положение группы как единого хозяйственного целого, в связи с чем основной особенностью методики составления консолидированного отчета наряду с суммированием показателей является элиминирование показателей внутригрупповых расчетов, а также исключение внутригрупповой реализации и прибыли от операций между компаниями группы;

– в консолидированной финансовой отчетности выделяется доля активов и капитала группы, не принадлежащая головному предприятию, т.е. доля владельцев предприятий группы, находящихся в меньшинстве;

– основной целью консолидированной финансовой отчетности является представление инвесторам (реальным и потенциальным), а также другим заинтересованным лицам результатов финансово-хозяйственной деятельности группы компаний.

Таким образом, имея широкий круг пользователей, среди которых акционеры, инвесторы, кредиторы, поставщики и покупатели, консолидированная финансовая отчетность занимает важное место в системе современной экономической информации.

Литература

1. Любушин Н., Бабичева Н. Анализ методик по оценке финансового состояния организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 22(79). – С. 2–7.
2. Пегусов Р. Развитие бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 12. – С. 3–6.
3. Серегина Е. Формирование отдельных показателей бухгалтерской отчетности // Финансовая газета Экспо. Учет. Налоги. Управление. – 2007. – №6 (88). – С. 2–11.
4. Федорович Т. Методические аспекты обоснования эталонных значений финансовых показателей для анализа консолидированной отчетности // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 19. – С. 8–18.