

Крюкова Ирина Витальевна, студентка группы КФ18-8

факультета экономики и бизнеса,

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: СОДЕРЖАНИЕ, ОСОБЕННОСТИ И АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Аннотация: Консолидированная отчетность является основным источником получения финансовой информации о деятельности компании. Актуальность исследования обусловлена неизменным интересом различных групп стейкхолдеров к отчетности компании. В рамках исследования рассмотрены содержание, особенности и анализ основных показателей консолидированной отчетности. По результатам рекомендовано формирование российского стандарта для составления консолидированной отчетности, включающего в себя принципы МСФО, и, вместе с тем, учитывающего применяемые на практике российские инструменты.

Ключевые слова: Консолидированная отчетность, финансовая информация, отчетность компании, МСФО, РСБУ.

Abstract: Consolidated financial statements are the main source of financial information about the company's activities. The relevance of the study is due to the constant interest of various groups of stakeholders in the company's reporting. The study examines the content, features and analysis of the main indicators of the consolidated financial statements. Based on the results, it is recommended to form a Russian standard for the preparation of consolidated financial statements, which includes the principles of IFRS, and, at the same time, takes into account the Russian instruments used in practice.

Keywords: Consolidated financial statements, financial information, company statements, IFRS, RAS.

Современные тенденции экономического развития, глобализация бизнеса, выход корпораций на международный уровень, слияние и поглощение диктуют определенные условия экономического взаимодействия, при которых сложные организационные системы, включающие в себя группы компаний, материнские и дочерние предприятия, вызывают неизменный интерес различных групп стейкхолдеров. Соответственно, растет потребность в получении полной финансовой информации о деятельности компаний, которая в полной мере представлена в консолидированной отчетности, роль которой значительно возрастает и способствует повышению доверия как к группе в целом, так и к отдельным ее участникам.

Консолидированная отчетность – это разновидность бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая характеризует имущественное и финансовое состояние на отчетную дату, а также финансовые результаты деятельности за отчетный период группы организаций, основанной на отношениях контроля [5].

Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» регламентирует составление и предоставление консолидированной финансовой отчетности в Российской Федерации. Согласно данному закону, консолидированная финансовая отчетность формируется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), отчетным периодом которой является календарный год с 1 января по 31 декабря [9].

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет, что консолидированная финансовая отчетность должна составляться одновременно с бухгалтерской финансовой отчетностью [10].

В соответствии с Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2015 г. № 217-н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории

Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации», была введена в действие новая редакция Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), ранее введенных в действие на территории России, в которую было включено 40 МСФО и 26 разъяснений [8].

Таким образом, консолидированная финансовая отчетность в Российской Федерации составляется в соответствии с МСФО одновременно с бухгалтерской финансовой отчетностью.

Выделим некоторые недостатки и особенности, присущие отчетности, составленной в соответствии с МСФО, так как они являются причиной трансформационных затруднений отчетности по РСБУ в МСФО.

- Неоперативный характер содержащихся в отчетности данных;
- Недостаток отраслевой специфики;
- Отсутствие раскрытий в отношении ключевых производственных показателей, выступающих драйверами финансового результата;
- Ограничения по адаптации порядка учета и раскрытия отдельных операций к характеру и направлениям финансово-хозяйственной деятельности компаний [12];
- Формирование в национальной валюте, однако, компании, деятельность которых находится в пределах действия других валют, составляет отчетность в иностранной валюте (чаще в долларах США);
- Специфическими показателями являются гудвилл и доля меньшинства.

Различия между международными и российскими стандартами финансовой отчетности, помимо содержания, заключаются в ряде приоритетов (табл.1).

Таблица 1. Некоторые отличия РСБУ от МСФО

Предмет	РСБУ	МСФО
Заинтересованные стороны	Контролирующие органы	Инвесторы, кредиторы, другие стейкхолдеры
Приоритеты составления отчетности	Соответствие формы	Экономическое содержание
Определяющая роль	Первичный документ	Профессиональные суждения

Источник: Составлено автором

Основой составления консолидированной финансовой отчетности является индивидуальная отчетность организаций, входящих в группу, достоверность показателей которых напрямую влияет на достоверность консолидированной отчетности, цель составления которой заключается в определении динамики и характера изменений финансового положения входящих в группу организаций, оценки эффективности экономического взаимодействия, так как индивидуальная отчетность этих организаций не дает правильное и полное представление об общем состоянии всей группы. Для организаций, входящих в группу, рекомендуется применение однотипных приемов при ведении бухгалтерского учета.

На сегодняшний день имеется несколько методов составления консолидированной отчетности, которые, на наш взгляд, наиболее полно представлены на рис. 1.

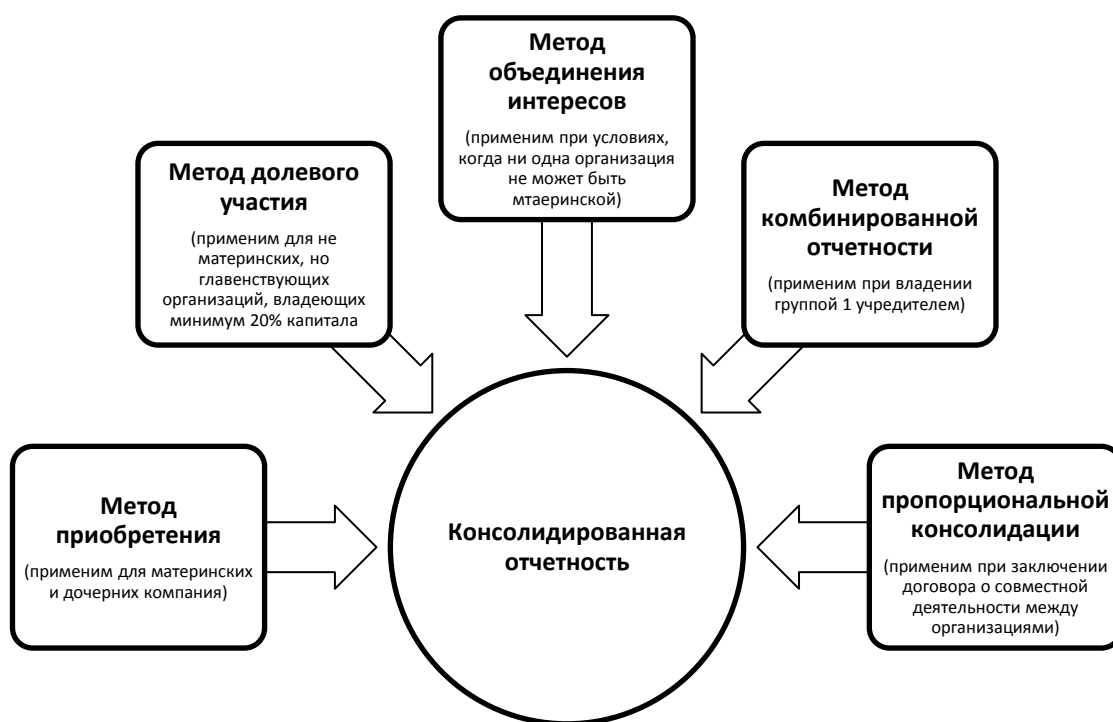


Рисунок 1 - Методы составления консолидированной отчетности

Источник: Составлено автором по материалам [2].

Порядок формирования консолидированной отчетности имеет ряд особенностей и происходит в несколько этапов (рис. 2).



Рисунок 2 - Консолидация финансовой отчетности

Источник: Составлено автором по материалам [1].

Необходимо отметить, что при условии, когда организации, входящие в группу, составляют свою финансовую отчетность в соответствии с РСБУ, следует суммировать данные российской отчетности с дальнейшим преобразованием в МСФО и провести корректировку, что утяжеляет процесс анализа. При условии, когда входящие в группу организации составляют свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО, необходимо суммировать данные и провести корректировку, что упрощает составление консолидированной отчетности. Однако, следует принять во внимание, что составление отчетности по МСФО требует дополнительных финансовых и временных затрат.

Трансформация отчетности представляет собой процесс преобразования бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта посредством ее анализа на соответствие требованиям целевой системы стандартов бухгалтерского учета и корректировке, направленной на устранение выявленных расхождений [6].

Как отмечают Лабынцев Н. Т. и Смертнова Е. Н., единая и общепризнанная методика трансформации отчетности в настоящее время не выработана, несмотря на то что в литературе рассматривается множество вариантов последовательных действий, которые рекомендуется соблюдать при

осуществлении данного процесса [6]. Варианты трансформации представлены на рис. 3.

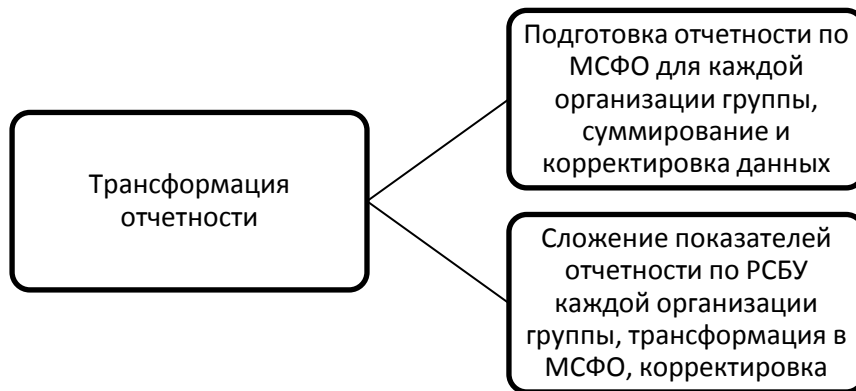


Рисунок 3 - Варианты трансформации финансовой отчетности

Источник: Составлено автором

Как было отмечено выше, первый способ требует дополнительных финансовых и временных затрат.

Существуют различные подходы к формированию консолидированной отчетности в соответствии с МСФО, учитывающие возможности и предпочтения группы (рис.4).



Рисунок 4 - Подходы к формированию консолидации финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Источник: Составлено автором по материалам [7].

Параллельный учет заключается в одновременном отражении фактов хозяйственной деятельности по РСБУ и по МСФО, и заключается в выверке данных с помощью двух разных систем учета, что позволяет сократить время формирования консолидированной отчетности. Данный метод широко используется крупными российскими корпорациями, которые предоставляют свою отчетность с соблюдением всех условий действующего законодательства, тем самым демонстрируя свою высокую корпоративную ответственность и увеличивая инвестиционную привлекательность компаний.

Процесс корректировки и объединение информации из индивидуальной финансовой отчетности организаций, входящих в группу, для целей подготовки консолидированной отчетности, содержащей финансовую информацию как о единой организации, требует реализации целого комплекса мер – консолидационных корректировок (рис.5).

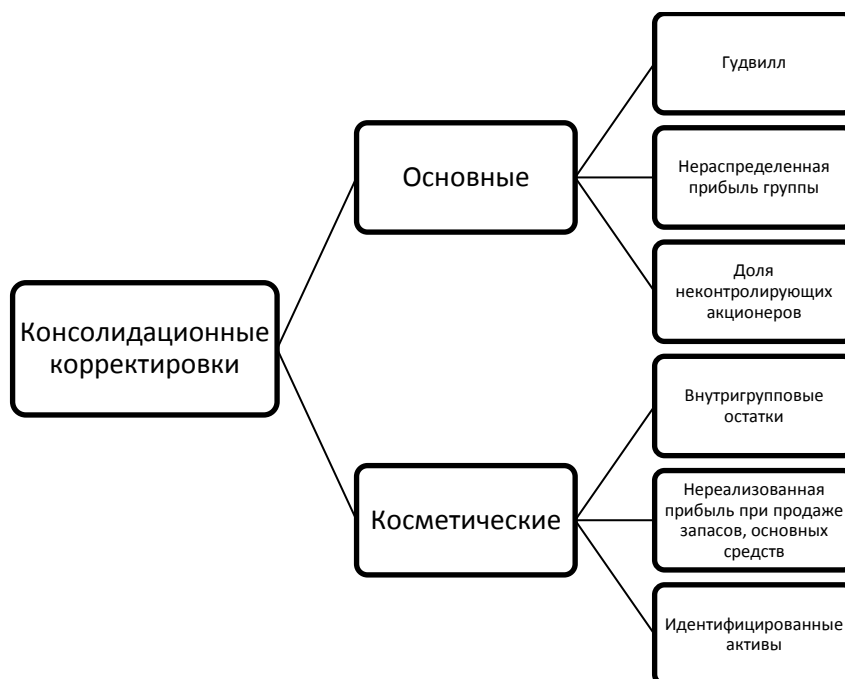


Рисунок 5 - Виды корректировок при формировании консолидация отчетности

Источник: Составлено автором по материалам [5].

Таким образом, в состав консолидированной отчетности входят скорректированные и дополнительные показатели, определяемые при суммировании показателей индивидуальной отчетности организаций, входящих в группу.

Формирование и анализ консолидированной отчетности достаточно сложный процесс по составлению отчета об общем положении группы. При осуществлении анализа консолидированной отчетности необходимо опираться и на российский, и на зарубежный опыт. Методы и порядок анализа консолидированной отчетности должны определяться существующими различиями между организациями группы по видам деятельности, структуре капитала и порядка финансирования.

При анализе консолидированной отчетности рекомендуется дополнительно к основному консолидированному анализу, проведение анализа отчетности каждой, входящей в группу, организации, так как убытки одной организации могут быть перекрыты прибылью другой, и потенциальная неплатежеспособность одной, скрывается высокой платежеспособностью другой организации. Также с помощью анализа индивидуальной финансовой отчетности определяется влияние каждой организации, входящей в группу, на показатели консолидированной отчетности. Каждая организация, входящая в группу, действует, как правило, в интересах материнской компании. При этом, если анализировать индивидуальную отчетность каждой организации внутри группы, то, например, можно выявить значительное улучшение финансового состояния материнской компании при увеличении обязательств дочерних компаний или даже убытков [3]. Вывод, сделанный по результатам анализа отчетности отдельных организаций, повлияет на определение финансового состояния группы в целом.

Таким образом, анализ финансовой отчетности, входящих в группу организаций, необходим.

Алгоритм анализа консолидированной отчетности аналогичен анализу отдельной финансовой отчетности [2]. Изучаются традиционные показатели, характеризующие финансовое состояние компании, такие как: платежеспособность, ликвидность, финансовая устойчивость, деловая активность, рентабельность и другие. Рассчитывается удельный вес каждой организации в общей совокупности, определяется влияние факторных

показателей каждой организации на результативную величину всей группы [11]. При условии, когда организации в составе группы ведут свою деятельность в разных отраслях хозяйствования, в нормативной базе отображаются показатели, значимые для данных отраслей, для каждой отрасли составляется отдельная нормативная база.

На рис. 6 представлены направления анализа консолидированной отчетности.



Рисунок 6 - Направление анализа консолидированной отчетности

Источник: Составлено автором по материалам [5].

Отметим, что после формирования учетной политики по МСФО, следует провести ее сравнительный анализ с РСБУ для выявления несоответствий.

Авторами научных работ уделяется большое внимание анализу консолидированной отчетности, разрабатываются и предлагаются различные методики. В этом аспекте интересна работа Когденко В. Г., в которой представлена разработанная методика на основе агрегированных, матричных, динамических и индексных форм, которая позволяет в наглядной форме представить результаты деятельности компании, на основе которых возможна не только оценка текущего состояния бизнеса, но и разработка стратегий его развития [4]. На рис.7 представлена трансформация трех ключевых форм отчетности в агрегированный, матричный, динамический и индексный форматы.

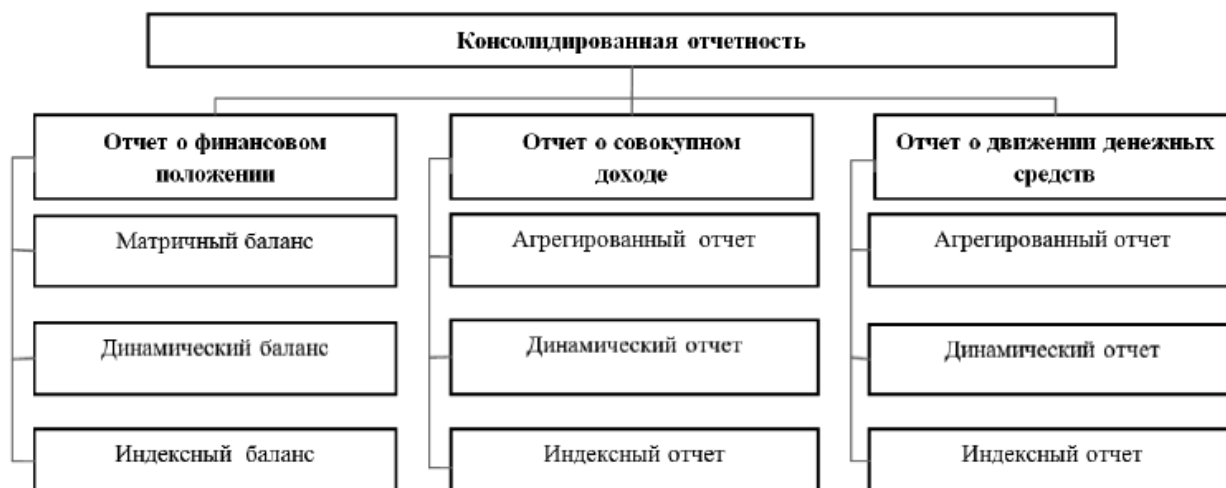


Рисунок 7 – Состав аналитических (агрегированных) форм

Источник: Авторская разработка Когденко В. Г. [4].

В условиях международного бизнес-сотрудничества, укрупнения бизнеса, создания финансово-промышленных групп, возрастает значимость отчетности, составленной в соответствии с требованиями международных стандартов, способствующей обеспечению прозрачности и открытости российских компаний, увеличению их деловой репутации среди конкурентов и инвестиционной привлекательности, а также играющей определяющую роль при принятии важных управленческих решений. Глобализация и цифровизация способствуют определенным трансформационным переменам. Уже в ближайшем будущем ведение бизнеса на международном уровне будет невозможно без применения единых стандартов, которые позволят компаниям предоставить различным группам стейкхолдеров прозрачную стандартизированную отчетность о своей деятельности.

Сложность составления консолидированной отчетности заключается в преодолении различий между международными и российскими стандартами. Выход из сложившейся ситуации ряд исследователей, например, Еремеева С. В., Караулова М. В. и Эрднеева Е. О., видят в полном переходе на международные стандарты финансовой отчетности [2]. Согласимся с этим мнением частично. Действительно, полный переход в МСФО существенно упростит составление и анализ финансовой отчетности, будет способствовать получению полной

информации об экономическом здоровье групп организаций всеми заинтересованными сторонами. Но при возможном принятии такого решения следует учитывать национальные особенности ведения учета, сложившиеся в нашей стране, а также принять во внимание, что отчетность по МСФО имеет некоторые недостатки. Как справедливо отмечают Нестеров В. Н. и Бакирова К. Р., несмотря на прогрессивность МСФО по многим параметрам, таким как цели и полнота предоставляемой информации, возможности использования профессионального суждения при определении доли существенности, применять их следует с учетом текущих условий хозяйствования для недопущения противоречий с действующими законодательными нормами [7].

Таким образом, дальнейшие исследования и разработки в данной области должны способствовать формированию российского стандарта для составления консолидированной отчетности, включающего в себя принципы МСФО, и, вместе с тем, учитывающего применяемые на практике российские инструменты.

Статья выполнена под научным руководством кандидата экономических наук, доцента Департамента корпоративных финансов и корпоративного управления Финансового университета при Правительстве Российской Федерации Ермоловской Ольги Юрьевны.

Библиографический список:

1. Богданова Ж. А. Основные аспекты формирования консолидированной отчетности в российской федерации // АНИ: экономика и управление. 2020. №2 (31). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-aspekty-formirovaniya-konsolidirovannoy-otchetnosti-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 09.03.2021).
2. Еремеева С. В., Караулова М. В., Эрднеева Е. О. Особенности формирования и анализа консолидированной отчетности // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 18. С. 53-58. [Электронный ресурс] URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=32309806> (дата обращения: 23.12.2020).

3. Жанахутдинова А.Б. Консолидированная финансовая отчетность: особенности планирования аудита // Проблемы современной экономики (Новосибирск). 2014. №19. [Электронный ресурс] URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konsolidirovannaya-finansovaya-otchyotnost-osobennosti-planirovaniya-audita> (дата обращения: 09.03.2021).

4. Когденко В. Г. Методика анализа консолидированной отчетности системообразующих предприятий России на основе агрегированных, матричных и динамических форм // Международный бухгалтерский учет. 2017. №18 (432). [Электронный ресурс] URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodika-analiza-konsolidirovannoy-otchetnosti-sistemoobrazuyuschih-predpriyatij-rossii-na-osnove-agregirovannyh-matricnyh-i-1> (дата обращения: 23.12.2020).

5. Коробейникова Л. С., Ускевич Т. Г. Методические особенности формирования и анализа консолидированной отчетности // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организации. // Материалы VII Международной научно-практической конференции: в 2 ч. 2020. Издательство: Издательский дом ВГУ. С. 32-36. [Электронный ресурс] URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=42420422> (дата обращения: 23.12.2020).

6. Лабынцев Н. Т., Смертина Е. Н. Методическое обоснование трансформационных операций российской бухгалтерской финансовой отчетности в формат МСФО // Бюллетень науки и практики. 2016. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskoe-obosnovanie-transformatsionnyh-operatsiy-rossiyskoj-buhgalterskoj-finansovoy-otchetnosti-v-format-msfo> (дата обращения: 09.03.2021).

7. Нестеров В. Н., Бакирова К. Р. Консолидированная финансовая отчетность: понятие и функции, значение для консолидированных групп // Вести научных достижений. Бухгалтерский учет, анализ и аудит. 2020. №2. [Электронный ресурс] URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konsolidirovannaya-finansovaya-otchetnost-ponyatie-i-funktsii-znachenie-dlya-konsolidirovannyh-grupp> (дата обращения: 23.12.2020).

8. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2015 г. № 217-н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

9. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

10. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

11. Фить М. С., Белик Е. В. Особенности и проблемы составления и анализа консолидированной отчетности в Российской Федерации // Новая экономика, бизнес и общество // Сборник материалов Апрельской научно-практической конференции молодых учёных. 2019. Издательство: Дальневосточный федеральный университет (Владивосток). С: 501-505 [Электронный ресурс] URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42419340> (дата обращения: 23.12.2020).

12. Щегловская Ю. А. Конвергенция принципов управленческого учета и МСФО при формировании и анализе консолидированной отчетности электроэнергетических компаний // Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. [Электронный ресурс] URL: <https://www.dissercat.com/content/konvergentsiya-printsipov-upravlencheskogo-ucheta-i-msfo-pri-formirovanii-i-analize-konsolid> (дата обращения: 23.12.2020).